



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS  
TRIBUNAL FISCAL

"DECENIO DE LAS PERSONAS CON DISCAPACIDAD EN EL PERÚ"  
"AÑO DE LA CONSOLIDACIÓN ECONÓMICA Y SOCIAL DEL PERÚ"

ACTA DE REUNIÓN DE SALA PLENA N° 2010-17

- TEMA : 1. DETERMINAR SI EN LA VÍA DE LA QUEJA PROCEDE EVALUAR SI LA ORDEN DE PAGO HA SIDO EMITIDA DE CONFORMIDAD CON EL ARTÍCULO 78° DEL CÓDIGO TRIBUTARIO, A EFECTO DE VERIFICAR LA LEGALIDAD DE SU COBRANZA COACTIVA CUANDO ÉSTA ES INICIADA AL AMPARO DE DICHO CÓDIGO.
2. DETERMINAR SI EN LA VÍA DE LA QUEJA PROCEDE EVALUAR LA EXISTENCIA DE CIRCUNSTANCIAS QUE EVIDENCIE QUE LA COBRANZA DE UNA ORDEN DE PAGO PODRÍA SER IMPROCEDENTE, AL AMPARO DEL NUMERAL 3 DEL INCISO A DEL ARTÍCULO 119° DEL CÓDIGO TRIBUTARIO.
3. DETERMINAR SI CARECE DE OBJETO PRONUNCIARSE EN LA VÍA DE LA QUEJA SOBRE LA LEGALIDAD DE UN PROCEDIMIENTO DE COBRANZA COACTIVA INICIADO AL AMPARO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO, CUANDO EL QUEJOSO SOLICITA QUE SE ORDENE SU CONCLUSIÓN Y EL EJECUTOR COACTIVO ACREDITA QUE ÉSTE HA SIDO SUSPENDIDO TEMPORALMENTE.

FECHA : 02 de diciembre de 2010  
HORA : 11:30 a.m.  
MODALIDAD : Video Conferencia  
LUGAR : Calle Diez Canseco N° 258, Miraflores  
Javier Prado Oeste N° 1115, San Isidro

ASISTENTES	Ana María Cogorno P. Marina Zelaya V. Mariella Casalino M. Ada Flores T. Silvia León P. Elizabeth Winstanley P. Carmen Terry R. Luis Ramírez M. Rossana Izaguirre Ll. Jorge Sarmiento D. Zoraida Olano S.	Gabriela Márquez P. Sergio Ezeta C. Cristina Huertas L. Caridad Guarníz C. Gary Falconí S. José Martel S. Patricia Meléndez K. Renée Espinoza B. Carlos Moreano V. Rosa Barrantes T.	Lorena Amico De Las C. Jesús Fuentes B. Raúl Queuña D. Víctor Castañeda A. Marco Huamán S. Doris Muñoz G. Miguel De Pomar Sh. Lily Villanueva A. Pedro Velásquez L.R. Roxana Ruiz A.
------------	---	---	---

NO ASISTENTES : Luis Cayo Quispe (descanso médico: fecha de votación)  
Juana Pinto de Aliaga (vacaciones: fecha de votación)  
Licette Zúñiga Dulanto (permiso: 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:

**“TEMA 1: DETERMINAR SI EN LA VÍA DE LA QUEJA PROCEDE EVALUAR SI LA ORDEN DE PAGO HA SIDO EMITIDA DE CONFORMIDAD CON EL ARTÍCULO 78° DEL CÓDIGO TRIBUTARIO, A EFECTO DE VERIFICAR LA LEGALIDAD DE SU COBRANZA COACTIVA CUANDO ÉSTA ES INICIADA AL AMPARO DE DICHO CÓDIGO.**

**No procede que en la vía de la queja se evalúe la validez de una orden de pago, según el artículo 78° del Código Tributario, a efecto de verificar la legalidad de su cobranza coactiva, cuando ésta es iniciada al amparo de dicho código.**

**TEMA 2: DETERMINAR SI EN LA VÍA DE LA QUEJA PROCEDE EVALUAR LA EXISTENCIA DE CIRCUNSTANCIAS QUE EVIDENCIE QUE LA COBRANZA DE UNA ORDEN DE PAGO PODRÍA SER IMPROCEDENTE, AL AMPARO DEL NUMERAL 3 DEL INCISO A) DEL ARTÍCULO 119° DEL CÓDIGO TRIBUTARIO.**

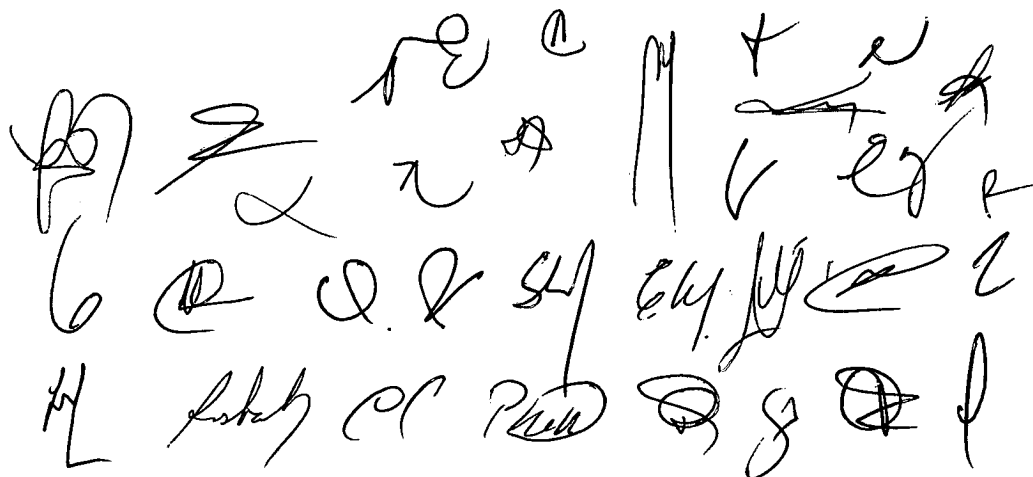
**No procede que en la vía de la queja se evalúe la existencia de circunstancias que evidencien que la cobranza de una orden de pago podría ser improcedente, al amparo del numeral 3 del inciso a) del artículo 119° del Código Tributario.**

**Procede que el Tribunal Fiscal ordene la suspensión del procedimiento de cobranza coactiva si con posterioridad a la interposición del recurso de reclamación se hubiera continuado con dicho procedimiento sin que se haya notificado previamente la resolución que declare inadmisibles dicha reclamación por no haberse acreditado el pago previo.**

**TEMA 3: DETERMINAR SI CARECE DE OBJETO PRONUNCIARSE EN LA VÍA DE LA QUEJA SOBRE LA LEGALIDAD DE UN PROCEDIMIENTO DE COBRANZA COACTIVA INICIADO AL AMPARO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO, CUANDO EL QUEJOSO SOLICITA QUE SE ORDENE SU CONCLUSIÓN Y EL EJECUTOR COACTIVO ACREDITA QUE ÉSTE HA SIDO SUSPENDIDO TEMPORALMENTE.**

**Procede que el Tribunal Fiscal en la vía de la queja emita pronunciamiento sobre la legalidad de un procedimiento de cobranza coactiva iniciado al amparo del Código Tributario, cuando el quejoso solicita que se ordene su conclusión y el ejecutor coactivo acredita que éste ha sido suspendido temporalmente.”**

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



DETERMINAR SI EN LA VÍA DE LA QUEJA PROCEDE EVALUAR SI LA ORDEN DE PAGO HA SIDO EMITIDA DE CONFORMIDAD CON EL ARTÍCULO 78º DEL CÓDIGO TRIBUTARIO, A EFECTO DE VERIFICAR LA LEGALIDAD DE SU COBRANZA COACTIVA CUANDO ÉSTA ES INICIADA AL AMPARO DE DICHO CÓDIGO.

AZ re d  
X s M K n Vey  
D Q R S T U V W X Y Z  
PL Sub ip pnd 3

## TEMA 2:

DETERMINAR SI EN LA VÍA DE LA QUEJA PROCEDE EVALUAR LA EXISTENCIA DE CIRCUNSTANCIAS QUE EVIDENCIE QUE LA COBRANZA DE UNA ORDEN DE PAGO PODRÍA SER IMPROCEDENTE, AL AMPARO DEL NUMERAL 3 DEL INCISO A DEL ARTÍCULO 119° DEL CÓDIGO TRIBUTARIO.

**PROPUESTA 1**

No procede que en la vía de la queja se evalúe la existencia de circunstancias que evidencien que la cobranza de una orden de pago podría ser improcedente, al amparo del numeral 3 del inciso a) del artículo 119° del Código Tributario.

**SUBPPROPUESTA 1.1**

No procede que el Tribunal Fiscal ordene la suspensión del procedimiento de cobranza coactiva si es que la Administración no ha acreditado el supuesto previsto en el numeral 3 del inciso a) del artículo 119° del Código Tributario.

Fundamento: ver subpropuesta 1.1 de la propuesta 1 del Tema 2 del informe.

**SUBPPROPUESTA 1.2**

Procede que el Tribunal Fiscal ordene la suspensión del procedimiento de cobranza coactiva si con posterioridad a la interposición del recurso de reclamación se hubiera continuado con dicho procedimiento sin que se haya notificado previamente la resolución que declare inadmisibile dicha reclamación por no haberse acreditado el pago previo.

Fundamento: ver subpropuesta 1.2 de la propuesta 1 del Tema 2 del informe.

Vocales		
Dra. Olano	X	
Dra. Cogorno	X	
Dra. Márquez	X	
Dra. Amico	X	
Dra. Zelaya	X	
Dr. Ezeta	X	
Dr. Fuentes	X	
Dra. Casalino		
Dra. Huertas		
Dr. Queuña		
Dra. Flores		X
Dra. Guarníz		X
Dr. Castañeda		
Dra. León		X
Dr. Falconí		X
Dr. Cayo	(descanso médico)	(descanso médico)
Dr. Huamán		X
Dra. Winstanley		X
Dr. Martel		X
Dra. Muñoz		X
Dra. Meléndez		
Dra. Terry		
Dra. Pinto	(vacaciones)	(vacaciones)
Dr. Ramírez		X
Dr. De Pomar		X
Dra. Espinoza	X	
Dra. Villanueva		X
Dra. Izaguirre	X	
Dr. Moreano		X
Dr. Velásquez		X
Dr. Sarmiento		X
Dra. Zúñiga		
Dra. Barrantes		X
Dra. Ruiz		X
Total	9	16

## TEMA 2:

DETERMINAR SI EN LA VÍA DE LA QUEJA PROCEDE EVALUAR LA EXISTENCIA DE CIRCUNSTANCIAS QUE EVIDENCIE QUE LA COBRANZA DE UNA ORDEN DE PAGO PODRÍA SER IMPROCEDENTE, AL AMPARO DEL NUMERAL 3 DEL INCISO A DEL ARTÍCULO 119° DEL CÓDIGO TRIBUTARIO.

**PROPUESTA 2**

Procede que en la vía de la queja se evalúe la existencia de circunstancias que evidencien que la cobranza de una orden de pago podría ser improcedente, al amparo del numeral 3 del inciso a) del artículo 119° del Código Tributario.

**SUBPPROPUESTA 2.1**

Procede que en la vía de la queja se evalúe la existencia de circunstancias que evidencien que la cobranza de una orden de pago podría ser improcedente, al amparo del numeral 3 del inciso a) del artículo 119° del Código Tributario, en la medida que no se haya emitido pronunciamiento sobre la admisión a trámite del recurso de reclamación.

Fundamento: ver subpropuesta 2.1 de la propuesta 2 del Tema 2 del informe.

**SUBPPROPUESTA 2.2**

Procede que en la vía de la queja se evalúe la existencia de circunstancias que evidencien que la cobranza de una orden de pago podría ser improcedente, al amparo del numeral 3 del inciso a) del artículo 119° del Código Tributario, mientras se encuentre en trámite el recurso de reclamación o el recurso de apelación.

Fundamento: ver subpropuesta 2.2 de la propuesta 2 del Tema 2 del informe.

Vocales		
Dra. Olano		
Dra. Cogorno		
Dra. Márquez		
Dra. Amico		
Dra. Zelaya		
Dr. Ezeta		
Dr. Fuentes		
Dra. Casalino		X
Dra. Huertas		X
Dr. Queuña		X
Dra. Flores		
Dra. Guarníz		
Dr. Castañeda	X	
Dra. León		
Dr. Falconí		
Dr. Cayo	(descanso médico)	(descanso médico)
Dr. Huamán		
Dra. Winstanley		
Dr. Martel		
Dra. Muñoz		
Dra. Meléndez	X	
Dra. Terry	X	
Dra. Pinto	(vacaciones)	(vacaciones)
Dr. Ramírez		
Dr. De Pomar		
Dra. Espinoza		
Dra. Villanueva		
Dra. Izaguirre		
Dr. Moreano		
Dr. Velásquez		
Dr. Sarmiento		
Dra. Zúñiga		X
Dra. Barrantes		
Dra. Ruiz		
Total	3	4

A collection of handwritten signatures and initials in black ink, located at the bottom of the page below the table. The signatures are varied in style, some appearing to be full names and others as initials or monograms.

## TEMA 3:

DETERMINAR SI CARECE DE OBJETO PRONUNCIARSE EN LA VÍA DE LA QUEJA SOBRE LA LEGALIDAD DE UN PROCEDIMIENTO DE COBRANZA COACTIVA INICIADO AL AMPARO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO, CUANDO EL QUEJOSO SOLICITA QUE SE ORDENE SU CONCLUSIÓN Y EL EJECUTOR COACTIVO ACREDITA QUE ÉSTE HA SIDO SUSPENDIDO TEMPORALMENTE.

	PROPUESTA 1	PROPUESTA 2
	Procede que el Tribunal Fiscal en la vía de la queja emita pronunciamiento sobre la legalidad de un procedimiento de cobranza coactiva iniciado al amparo del Código Tributario, cuando el quejoso solicita que se ordene su conclusión y el ejecutor coactivo acredita que éste ha sido suspendido temporalmente.	Carece de objeto que el Tribunal Fiscal emita pronunciamiento en la vía de la queja sobre la legalidad de un procedimiento de cobranza coactiva iniciado al amparo del Código Tributario, cuando el quejoso solicita que se ordene su conclusión y el ejecutor coactivo acredita que éste ha sido suspendido temporalmente.
	Fundamento: ver propuesta 1 del Tema 3 del informe.	Fundamento: ver propuesta 2 del Tema 3 del informe.
<b>Vocales</b>		
Dra. Olano	X	
Dra. Cogorno	X	
Dra. Márquez	X	
Dra. Amico	X	
Dra. Zelaya	X	
Dr. Ezeta	X	
Dr. Fuentes	X	
Dra. Casalino	X	
Dra. Huertas	X	
Dr. Queuña	X	
Dra. Flores	X	
Dra. Guarniz	X	
Dr. Castañeda	X	
Dra. León		X
Dr. Falconí		X
Dr. Cayo	(descanso médico)	(descanso médico)
Dr. Huamán	X	
Dra. Winstanley	X	
Dr. Martel	X	
Dra. Muñoz	X	
Dra. Meléndez	X	
Dra. Terry	X	
Dra. Pinto	(vacaciones)	(vacaciones)
Dr. Ramírez	X	
Dr. De Pomar	X	
Dra. Espinoza	X	
Dra. Villanueva	X	
Dra. Izaguirre	X	
Dr. Moreano	X	
Dr. Velásquez	X	
Dr. Sarmiento	X	
Dra. Zúñiga		X
Dra. Barrantes		X
Dra. Ruiz	X	
<b>Total</b>	<b>28</b>	<b>4</b>

Handwritten signatures and initials, including a large signature on the left and several smaller ones on the right, some with dates like '6' and '14'.

TEMA:

DETERMINAR SI EN LA VÍA DE LA QUEJA PROCEDE EVALUAR SI LA ORDEN DE PAGO HA SIDO EMITIDA DE CONFORMIDAD CON EL ARTÍCULO 78° DEL CÓDIGO TRIBUTARIO, A EFECTO DE VERIFICAR LA LEGALIDAD DE SU COBRANZA COACTIVA CUANDO ÉSTA ES INICIADA AL AMPARO DE DICHO CÓDIGO.

DETERMINAR SI EN LA VÍA DE LA QUEJA PROCEDE EVALUAR LA EXISTENCIA DE CIRCUNSTANCIAS QUE EVIDENCIE QUE LA COBRANZA DE UNA ORDEN DE PAGO PODRÍA SER IMPROCEDENTE, AL AMPARO DEL NUMERAL 3 DEL INCISO A DEL ARTÍCULO 119° DEL CÓDIGO TRIBUTARIO.

DETERMINAR SI CARECE DE OBJETO PRONUNCIARSE EN LA VÍA DE LA QUEJA SOBRE LA LEGALIDAD DE UN PROCEDIMIENTO DE COBRANZA COACTIVA INICIADO AL AMPARO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO, CUANDO EL QUEJOSO SOLICITA QUE SE ORDENE SU CONCLUSIÓN Y EL EJECUTOR COACTIVO ACREDITA QUE ÉSTE HA SIDO SUSPENDIDO TEMPORALMENTE.

PUBLICACIÓN DE LA RESOLUCIÓN EMITIDA EN EL DIARIO OFICIAL EL PERUANO.	
PROPUESTA 1	PROPUESTA 2
El acuerdo que se adopta en la presente sesión se ajusta a lo establecido por el artículo 154° 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 por el artículo 154° del Código Tributario.

Vocales	SI	NO
Dra. Olano	X	
Dra. Cogorno	X	
Dra. Márquez	X	
Dra. Amico	X	
Dra. Zelaya	X	
Dr. Ezeta	X	
Dr. Fuentes	X	
Dra. Casalino	X	
Dra. Huertas	X	
Dr. Queuña	X	
Dra. Flores	X	
Dra. Guarniz	X	
Dr. Castañeda	X	
Dra. León	X	
Dr. Falconí	X	
Dr. Cayo	(descanso médico)	(descanso médico)
Dr. Huamán	X	
Dra. Winstanley	X	
Dr. Martel	X	
Dra. Muñoz	X	
Dra. Meléndez	X	
Dra. Terry	X	
Dra. Pinto	(vacaciones)	(vacaciones)
Dr. Ramírez	X	
Dr. De Pomar	X	
Dra. Espinoza	X	
Dra. Villanueva	X	
Dra. Izaguirre	X	
Dr. Moreano	X	
Dr. Velásquez	X	
Dr. Sarmiento	X	
Dra. Zúñiga	X	
Dra. Barrantes	X	
Dra. Ruiz	X	
Total	32	

Handwritten signatures and initials at the bottom of the page, including names like "K. B.", "V. P.", "S. L.", "E. J.", "C. B.", "M. H.", "P. R.", "S. Y.", and "P. H.", along with various other marks and numbers.

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 iniciándose el trámite de firmas de la presente acta, en señal de conformidad.



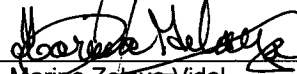
Ana María Cogorno Prestinoni



Gabriela Márquez Pacheco



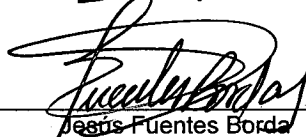
Lorena Amico De Las Casas



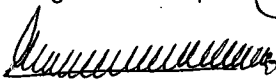
Marina Zelaya Vidal



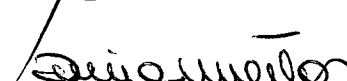
Sergio Ezeta Carpio



Jesús Puentes Borda



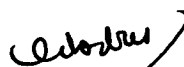
Mariella Casalino Mannarelli



Cristina Huertas Lizarzaburu



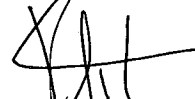
Raúl Queuña Díaz



Ada Flores Talavera



Caridad Guarníz Cabell



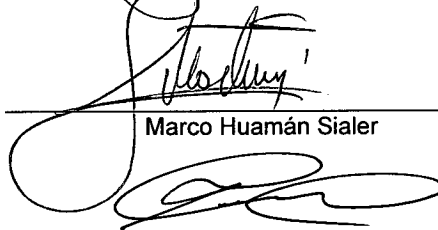
Víctor Castañeda Altamirano



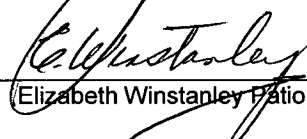
Silvia León Pinedo



Gary Falconí Sinche



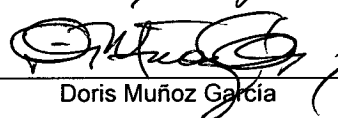
Marco Huamán Sialer



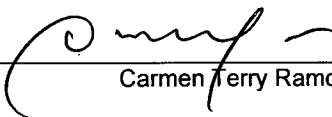
Elizabeth Winstanley Patis



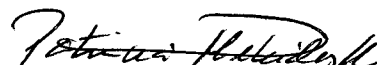
José Martel Sánchez



Doris Muñoz García



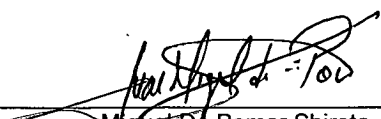
Carmen Terry Ramos



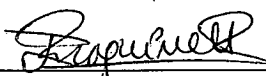
Patricia Meléndez Kofatsu



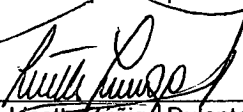



  
Miguel De Pomar Shiota

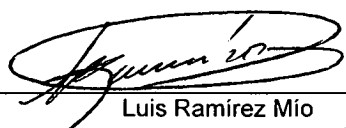
  
Renée Espinoza Bassino

  
Rossana Izaguirre Llampasi

  
Pedro Velásquez López Raygada

  
Licette Zúñiga Dulanto  
Fecha 6 / 12 / 2010

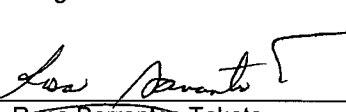
  
Roxana Ruiz Abarca

  
Luis Ramírez Mío

  
Lily Villanueva Aznarán

  
Carlos Moreano Valdivia

  
Jorge Sarmiento Díaz

  
Rosa Barrantes Takata

  
Zoraida Olano Silva

ACTA DE REUNIÓN DE SALA PLENA N° 2010-17

## INFORME DE SALA PLENA

- TEMAS:**
1. DETERMINAR SI EN LA VÍA DE LA QUEJA PROCEDE EVALUAR SI LA ORDEN DE PAGO HA SIDO EMITIDA DE CONFORMIDAD CON EL ARTÍCULO 78° DEL CÓDIGO TRIBUTARIO, A EFECTO DE VERIFICAR LA LEGALIDAD DE SU COBRANZA COACTIVA CUANDO ÉSTA ES INICIADA AL AMPARO DE DICHO CÓDIGO.
  2. DETERMINAR SI EN LA VÍA DE LA QUEJA PROCEDE EVALUAR LA EXISTENCIA DE CIRCUNSTANCIAS QUE EVIDENCIE QUE LA COBRANZA DE UNA ORDEN DE PAGO PODRÍA SER IMPROCEDENTE, AL AMPARO DEL NUMERAL 3 DEL INCISO A) DEL ARTÍCULO 119° DEL CÓDIGO TRIBUTARIO.
  3. DETERMINAR SI CARECE DE OBJETO PRONUNCIARSE EN LA VÍA DE LA QUEJA SOBRE LA LEGALIDAD DE UN PROCEDIMIENTO DE COBRANZA COACTIVA INICIADO AL AMPARO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO, CUANDO EL QUEJOSO SOLICITA QUE SE ORDENE SU CONCLUSIÓN Y EL EJECUTOR COACTIVO ACREDITA QUE ÉSTE HA SIDO SUSPENDIDO TEMPORALMENTE.

### 1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

De acuerdo con lo establecido por el 114° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953<sup>1</sup>, la cobranza coactiva de las deudas tributarias es facultad de la Administración Tributaria y se ejerce a través del ejecutor coactivo, quien actuará en el procedimiento de cobranza coactiva con la colaboración de los auxiliares coactivos.

El artículo 115° del citado Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 969<sup>2</sup>, señala que la deuda exigible dará lugar a las acciones de coerción para su cobranza, considerando como deuda exigible, entre otras, a aquella que conste en una orden de pago notificada conforme a ley. Asimismo, se prevé entre las facultades del ejecutor coactivo el verificar la exigibilidad de la deuda tributaria a fin de iniciar el procedimiento coactivo, según lo indicado por el numeral 1 del artículo 116° del citado Código.

Iniciado dicho procedimiento, y de conformidad con lo dispuesto por el artículo 119° del Código Tributario, ninguna autoridad ni órgano administrativo, político ni judicial podrá suspenderlo o concluirlo con excepción del ejecutor coactivo, de conformidad con las causales de conclusión y suspensión del procedimiento previstas por este artículo.

Por otro lado, el artículo 155° del mencionado Código prevé la queja para corregir actuaciones o procedimientos que afecten directamente o infrinjan lo establecido por éste. Al respecto, el Tribunal Fiscal ha interpretado en reiteradas resoluciones que la queja es un remedio procesal que, ante la afectación de los derechos o intereses del deudor tributario por actuaciones indebidas de la Administración Tributaria o contravención de las normas que inciden en la relación jurídica tributaria, permite corregir las actuaciones y encauzar el procedimiento bajo el marco de lo establecido por las normas que correspondan.

<sup>1</sup> Publicado el 5 de febrero de 2004.

<sup>2</sup> Publicado el 24 de diciembre de 2006.



En tal sentido, si los deudores tributarios consideran que un procedimiento coactivo no se ha iniciado o no se sigue de conformidad con las normas que lo regulan, pueden presentar una queja para que el Tribunal Fiscal se pronuncie sobre su legalidad.

En el presente caso se analizará si en la vía de la queja procede evaluar la validez de una orden de pago, al amparo del artículo 78° del Código Tributario, a efecto de su cobranza coactiva cuando ésta es iniciada por el ejecutor coactivo al amparo de las normas del Código Tributario. Asimismo, se analizará si en la vía de la queja procede evaluar la existencia de circunstancias que evidencien que la cobranza de una orden de pago podría ser improcedente, al amparo del numeral 3 del inciso a) del artículo 119° del citado Código. Finalmente, se determinará si carece de objeto pronunciarse en la vía de la queja sobre la legalidad de un procedimiento de cobranza coactiva iniciado al amparo de las normas del Código Tributario, cuando el quejoso solicita que se ordene su conclusión y el ejecutor coactivo acredita que éste ha sido suspendido temporalmente.

Cabe precisar que el análisis de los temas planteados estará referido a los procedimientos de cobranza coactiva iniciados en aplicación del Código Tributario y no a los regulados por el Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento de Ejecución Coactiva, aprobado por el Decreto Supremo N° 018-2008-JUS<sup>3</sup>.

Amerita llevar los presentes temas a Sala Plena en aplicación de lo dispuesto por el artículo 154° del Código Tributario, el cual establece que las resoluciones del Tribunal Fiscal que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de normas tributarias constituirán jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de la Administración Tributaria, mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo Tribunal, por vía reglamentaria o por ley. Asimismo dispone que las resoluciones que impliquen un cambio de criterio, también deben ser publicadas en el diario oficial.

## **2. ANTECEDENTES**

Los antecedentes normativos y jurisprudenciales pueden ser revisados en los Anexos I y II.

## **3. PROPUESTAS**

**TEMA 1: DETERMINAR SI EN LA VÍA DE LA QUEJA PROCEDE EVALUAR SI LA ORDEN DE PAGO HA SIDO EMITIDA DE CONFORMIDAD CON EL ARTÍCULO 78° DEL CÓDIGO TRIBUTARIO, A EFECTO DE VERIFICAR LA LEGALIDAD DE SU COBRANZA COACTIVA CUANDO ÉSTA ES INICIADA AL AMPARO DE DICHO CÓDIGO.**

### **PROPUESTA 1**

#### **DESCRIPCIÓN**

No procede que en la vía de la queja se evalúe la validez de una orden de pago, según el artículo 78° del Código Tributario, a efecto de verificar la legalidad de su cobranza coactiva, cuando ésta es iniciada al amparo de dicho código.

#### **FUNDAMENTO**

El artículo 78° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 953<sup>4</sup>, dispone que la orden de pago es el

<sup>3</sup> Publicado el 6 de diciembre de 2008.

<sup>4</sup> Publicado el 5 de febrero de 2004.



acto en virtud del cual la Administración exige al deudor tributario la cancelación de la deuda tributaria, sin necesidad de emitir previamente una resolución de determinación. Asimismo, este artículo prevé que las órdenes de pago pueden ser emitidas, entre otros casos, por tributos autoliquidados por el deudor tributario, por anticipos o pagos a cuenta exigidos de acuerdo a ley, o por tributos derivados de errores materiales de redacción o de cálculo en las declaraciones, comunicaciones o documentos de pago<sup>5</sup>.

El citado artículo agrega que en lo pertinente, las órdenes de pago tendrán los mismos requisitos formales que la resolución de determinación, a excepción de los motivos determinantes del reparo u observación. De conformidad con el artículo 77° del Código Tributario, la resolución de determinación debe ser formulada por escrito y debe contener la siguiente información: 1) el deudor tributario, 2) el tributo y el período al que corresponda, 3) la base imponible, 4) la tasa, 5) la cuantía del tributo y sus intereses, 6) los motivos determinantes del reparo u observación, cuando se rectifique la declaración tributaria, y 7) los fundamentos y disposiciones que la amparen.

Al respecto, se aprecia que en el caso de las órdenes de pago, existe una deuda tributaria que el contribuyente tiene el deber de cancelar. En ese sentido, dicho artículo prevé supuestos en los que no hay un acto de determinación de deuda por parte de la Administración sino la constatación de una obligación de cuya cuantía se tiene certeza, como por ejemplo, cuando la emisión del valor se basa en lo que ha sido autoliquidado por el deudor tributario. En tal sentido, puede diferenciarse la naturaleza de una orden de pago y la de una resolución de determinación, en cuyo caso sí media un acto de fiscalización o verificación de deuda por parte de la Administración Tributaria<sup>6</sup>.

De otro lado, y de conformidad con las normas antes citadas, para que una orden de pago sea emitida conforme a ley, debe ceñirse a lo establecido en el artículo 78° del Código Tributario<sup>7</sup>; esto es, para que una orden de pago sea válida debe cumplir con los requisitos formales y sustanciales expresamente regulados.

Por su parte, el numeral 2 del artículo 109° del mencionado Código, modificado por Decreto Legislativo N° 981<sup>8</sup>, prevé la nulidad de los actos de la Administración Tributaria cuando han sido dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido, o sean contrarios a la ley o norma con rango inferior. Este artículo agrega además que los actos de la Administración Tributaria son anulables cuando son dictados sin observar lo previsto en el artículo 77° del Código Tributario, los cuales serán válidos siempre que sean convalidados por la dependencia o el funcionario al que le correspondía emitir el acto.

Concordando dichas normas, en diversas resoluciones del Tribunal Fiscal, emitidas dentro procedimientos contenciosos tributarios<sup>9</sup>, se ha declarado la nulidad de órdenes de pago por no haber sido emitidas de conformidad con el artículo 78° del citado Código<sup>10</sup>.

<sup>5</sup> En el caso del numeral 3) antes mencionado, la norma agrega que para determinar el monto de la orden de pago, la Administración Tributaria considerará la base imponible del período, los saldos a favor o créditos declarados en períodos anteriores y los pagos a cuenta realizados en estos últimos. Para efectos de este numeral, también se considera el error originado por el deudor tributario al consignar una tasa inexistente.

<sup>6</sup> En este sentido, véase la sentencia del Tribunal Constitucional emitida en el Expediente N° 04242-2006-PA/TC, publicada en el diario oficial "El Peruano" el 18 de abril de 2007.

<sup>7</sup> Dado que el artículo 78° del Código Tributario remite al artículo 77°, debe entenderse que para que las órdenes de pago sean válidas, también debe cumplirse con lo establecido en esta última norma, a excepción del requisito previsto en el numeral 6 (motivos determinantes del reparo u observación).

<sup>8</sup> Publicado el 15 de marzo de 2007.

<sup>9</sup> De conformidad con el artículo 124° del Código Tributario, son etapas del procedimiento contencioso tributario: a) la reclamación ante la Administración Tributaria, y b) la apelación ante el Tribunal Fiscal. Cuando la resolución sobre las reclamaciones haya sido emitida por órgano sometido a jerarquía, los reclamantes deberán apelar ante el superior jerárquico antes de recurrir al Tribunal Fiscal. En ningún caso podrá haber más de dos instancias antes de recurrir al Tribunal Fiscal.



No obstante, de conformidad con lo previsto por el artículo 9° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, todo acto administrativo se considera válido en tanto su pretendida nulidad no sea declarada por autoridad administrativa o jurisdiccional, según corresponda<sup>11</sup>. Respecto a este artículo, MORÓN URBINA señala que cuando queda perfeccionado el acto administrativo, por haber concurrido sus elementos esenciales, se le atribuye una presunción relativa o *juris tantum* de validez que dispensa a la autoridad emisora de demostrar su validez, o seguir algún proceso confirmatorio, consultivo o declarativo en el mismo sentido, aun cuando alguien pusiera en duda o pretendiera su invalidez<sup>12</sup>.

Ahora bien, según lo señalado por el artículo 115° del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 969<sup>13</sup>, la deuda exigible dará lugar a las acciones de coerción para su cobranza, siendo que a este fin se considera deuda exigible la que conste en una orden de pago notificada conforme a ley<sup>14</sup>. Asimismo, conforme con el artículo 116° del mismo Código, corresponde al ejecutor coactivo la facultad de verificar la exigibilidad de la deuda a fin de dar inicio a su cobranza y suspender o concluir el procedimiento de cobranza coactiva según lo dispuesto por el artículo 119°<sup>15</sup>.

En consecuencia, el procedimiento de cobranza coactiva iniciado o seguido por el ejecutor coactivo al amparo de las normas del Código Tributario, debe estar referido al pago de una deuda contenida en un acto administrativo que tiene carácter de exigible, para lo cual, se faculta al ejecutor coactivo para tomar las medidas de coerción previstas por el ordenamiento jurídico.

Por otro lado, el artículo 155° de dicho Código prevé que la queja se presenta cuando existan actuaciones o procedimientos que afecten directamente o infrinjan lo establecido en este Código. Así, en reiterada jurisprudencia del Tribunal Fiscal se ha señalado que la queja es un remedio procesal que, ante la afectación de los derechos o intereses del deudor tributario por actuaciones indebidas de la Administración Tributaria o contravención de las normas que inciden en la relación jurídica tributaria, permite corregir las actuaciones y encauzar el procedimiento bajo el marco de lo establecido por las normas correspondientes.

En tal sentido, debe determinarse si para efecto de verificar la exigibilidad de la deuda corresponde evaluar en la vía de la queja la correcta emisión de las órdenes de pago al amparo del artículo 78° del Código Tributario, o si basta revisar su correcta notificación.

Al respecto, como se ha indicado precedentemente, la orden de pago es un requerimiento de pago de una obligación que de acuerdo con el inciso d) del referido artículo 115°, es considerada como deuda exigible con la sola condición de haberse notificado conforme a ley. Ello se explica debido a su naturaleza antes anotada, es decir, la de ser un acto de cobranza de una deuda de cuya cuantía se tiene certeza y respecto de la cual no ha existido un acto de determinación por parte de la Administración.

<sup>10</sup> Véase, entre otras, las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 3720-1-2010, N° 4832-3-2010, N° 4909-4-2010, N° 4305-5-2010 y N° 3215-7-2010.

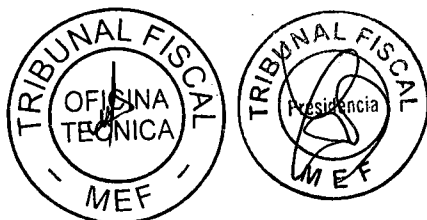
<sup>11</sup> La Ley N° 27444 resulta aplicable en virtud de lo dispuesto por la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario.

<sup>12</sup> Al respecto, véase: MORÓN URBINA, Juan Carlos, *Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General*, Gaceta Jurídica, 2006, Lima, p. 156.

<sup>13</sup> Publicado el 24 de diciembre de 2006.

<sup>14</sup> Al respecto, véase el artículo 104° del Código Tributario, que regula la notificación de actos emitidos por la Administración Tributaria.

<sup>15</sup> Sobre el particular, CAMUS GRAHAM indica que hay dos presupuestos para la cobranza coactiva de una deuda: 1. Que sea cierta, exigible y líquida, es decir, que haya certeza respecto de su existencia y cuantía y 2. Que se haya expedido un título ejecutivo administrativo, el cual está constituido por la resolución coactiva mediante la que se intima al pago de la deuda en un plazo determinado por la ley, bajo apercibimiento de adoptar medidas cautelares. Al respecto, véase: CAMUS GRAHAM, Dante, "El Procedimiento de Cobranza Coactiva" en: *Manual de los Procedimientos y Procesos Tributarios*, Ara Editores, 2007, Lima, p. 358.



Asimismo, y en atención a lo señalado en el artículo 9° de la Ley N° 27444, se considera que la orden de pago, en tanto acto dictado por la Administración Tributaria, goza de presunción de validez. En este sentido, afirma MORÓN URBINA, mediante dicha presunción la legislación asume *a priori* que la autoridad ha obrado conforme al ordenamiento jurídico, salvo prueba en contrario que deberá ser contrastada y confirmada en la vía regular, es decir, a través de los procedimientos de impugnación. Asimismo, este autor agrega que la existencia de la presunción produce efectos en el procedimiento administrativo, tales como el carácter innecesario de que alguna autoridad declare o confirme la legalidad para que produzca sus efectos, sustentar la obligación de acatarlo por parte del administrado y de la Administración, y la no suspensión de la ejecución por la sola interposición del recurso administrativo o en sede judicial<sup>16</sup>.

En tal sentido, si la Administración Tributaria emite una orden de pago, se presumirá que ha sido válidamente emitida en tanto su nulidad no sea declarada por la autoridad competente, como consecuencia de la presentación de los recursos de reclamación y apelación que serán tramitados en el procedimiento contencioso tributario. En este sentido, el artículo 110° del Código Tributario dispone que los deudores tributarios plantearán la nulidad de los actos emitidos por la Administración Tributaria mediante el procedimiento contencioso tributario.

En efecto, en caso los deudores tributarios consideren que la orden de pago no ha sido emitida de conformidad con el artículo 78° del Código Tributario, la única vía para cuestionar la validez o plantear la nulidad de este acto administrativo es iniciando un procedimiento contencioso tributario, conforme expresamente lo ha previsto el artículo 110° del citado código.

En consecuencia, si una orden de pago no ha sido declarada nula en el procedimiento contencioso tributario, goza de validez y no existe ningún impedimento para que despliegue sus efectos jurídicos, entre ellos, el que se considere -cuando ha sido debidamente notificada-, que contiene deuda exigible coactivamente, y por ende, que la Administración Tributaria esté facultada a iniciar el procedimiento de cobranza coactiva.

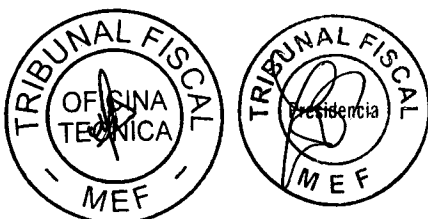
Por otro lado, en cuanto remedio procesal, en reiteradas resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal se ha señalado que la queja está dirigida a encauzar la actuación de la Administración Tributaria que afecte o pueda afectar en forma indebida los derechos de los deudores tributarios cuando éstos no tengan otra vía para corregir la actuación de la Administración Tributaria<sup>17</sup>, no siendo la vía para cuestionar los actos emitidos por aquélla que son susceptibles de serlo a través del procedimiento contencioso tributario regulado en el Código Tributario como ha sido previsto en el caso de la nulidad de los valores que emita la Administración.

Sobre el particular, cabe destacar que el numeral 6 del inciso b) del artículo 119° del citado Código establece que el ejecutor coactivo deberá dar por concluido el procedimiento de cobranza coactiva, levantar los embargos y ordenar el archivo de los actuados, cuando las órdenes de pago o resoluciones que son materia de cobranza han sido declaradas nulas, revocadas o sustituidas después de la notificación de la resolución de ejecución coactiva.

En tal sentido, se aprecia que el Código Tributario ha previsto que la declaración de nulidad de los valores emitidos por la Administración Tributaria debe ser solicitada a través del procedimiento contencioso tributario y de producirse dicha declaración, el ejecutor coactivo deberá concluir el procedimiento coactivo. Por consiguiente, al existir una vía expresamente prevista por el ordenamiento para determinar la validez de la orden de pago, no procede que el

<sup>16</sup> Sobre este tema, véase: MORÓN URBINA, Juan Carlos, *Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General*, Gaceta Jurídica, 2006, Lima, p. 156.

<sup>17</sup> En este sentido, véase por ejemplo las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 05782-3-2010, N° 05765-4-2010 y N° 05266-5-2010.



Tribunal Fiscal se pronuncie al respecto en la vía de la queja<sup>18</sup>, puesto que lo contrario, implicaría que existan dos vías paralelas para cuestionar la validez del referido valor, lo que no tiene amparo legal.

En resumen, no puede considerarse que al ejecutor coactivo le corresponda analizar la validez de una orden de pago, a efecto de iniciar un procedimiento de cobranza coactiva, por cuanto la vía específica para ello es el procedimiento contencioso tributario y, además, por cuanto el Código Tributario no le ha conferido tal facultad. En efecto, el artículo 116° del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo N° 953, que regula las facultades del ejecutor coactivo, no ha incluido dentro de éstas la de analizar la validez de las órdenes de pago ni la de declarar su nulidad.

Si bien el referido artículo 116° ha conferido al ejecutor coactivo la facultad de declarar la nulidad de determinados actos, éstos no están referidos a los valores materia de cobranza coactiva, sino a la resolución de ejecución coactiva<sup>19</sup> y al remate<sup>20</sup>, lo cual se justifica por ser actos propios del procedimiento de cobranza coactiva. Interpretar que el ejecutor coactivo tiene facultad para pronunciarse sobre la validez de las órdenes de pago, significaría contravenir la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, la cual en su último párrafo señala que en vía de interpretación no puede crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley.

En consecuencia, y de conformidad con lo establecido en el inciso d) del artículo 115° y en el numeral 1 del artículo 116° del Código Tributario, el ejecutor coactivo tratándose de órdenes de pago, a efecto de dar inicio al procedimiento coactivo deberá verificar si la deuda es exigible coactivamente, para lo cual deberá verificar que la orden de pago que contiene la deuda tributaria materia de cobranza haya sido notificada conforme a ley.

Por consiguiente, no procede que en la vía de la queja se evalúe la validez de una orden de pago, al amparo del artículo 78° del Código Tributario, a efecto de verificar la legalidad de su cobranza coactiva cuando ésta es iniciada al amparo de este cuerpo normativo. Así, el Tribunal Fiscal en la vía de la queja para efecto de determinar si una orden de pago es exigible coactivamente, únicamente deberá verificar que ésta haya sido debidamente notificada.

## PROPUESTA 2

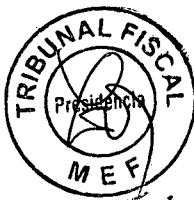
### DESCRIPCIÓN

Procede que en la vía de la queja se evalúe la validez de una orden de pago, según el artículo 78° del Código Tributario, a efecto de verificar la legalidad de su cobranza coactiva, cuando ésta es iniciada al amparo de dicho código.

<sup>18</sup> Cabe precisar que este supuesto es diferente al que se presentaría si habiéndose declarado la nulidad de la orden de pago, el ejecutor coactivo no cumple con concluir el procedimiento coactivo, caso en el cual procederá que el Tribunal Fiscal se pronuncie en vía de queja para que el citado ejecutor actúe conforme a ley.

<sup>19</sup> Cuando no cumple con los requisitos señalados en el artículo 117° del Código Tributario.

<sup>20</sup> En los casos que no se cumpla con los requisitos y condiciones establecidas para tal efecto. En el caso de los procedimientos de cobranza coactiva seguidos por SUNAT, estos requisitos y condiciones están establecidos en el Reglamento del Procedimiento de Cobranza Coactiva, aprobado por la Resolución de Superintendencia N° 216-2004/SUNAT.



## FUNDAMENTO

El artículo 78° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 953<sup>21</sup>, dispone que la orden de pago es el acto en virtud del cual la Administración exige al deudor tributario la cancelación de la deuda tributaria, sin necesidad de emitir previamente una resolución de determinación. Asimismo, este artículo prevé que las órdenes de pago pueden ser emitidas, entre otros casos, por tributos autoliquidados por el deudor tributario, por anticipos o pagos a cuenta exigidos de acuerdo a ley, o por tributos derivados de errores materiales de redacción o de cálculo en las declaraciones, comunicaciones o documentos de pago<sup>22</sup>.

El citado artículo agrega que en lo pertinente, las órdenes de pago tendrán los mismos requisitos formales que la resolución de determinación, a excepción de los motivos determinantes del reparo u observación. De acuerdo con el artículo 77° del Código Tributario, la resolución de determinación debe ser formulada por escrito y debe contener la siguiente información: 1) el deudor tributario, 2) el tributo y el período al que corresponda, 3) la base imponible, 4) la tasa, 5) la cuantía del tributo y sus intereses, 6) los motivos determinantes del reparo u observación, cuando se rectifique la declaración tributaria, y 7) los fundamentos y disposiciones que la amparen.

De otro lado, y de conformidad con las normas antes citadas, para que una orden de pago sea emitida conforme a ley, debe ceñirse a lo establecido en el artículo 78° del Código Tributario<sup>23</sup>, esto es, para que una orden de pago sea válida debe cumplir con los requisitos formales y sustanciales expresamente regulados.

Por su parte, el numeral 2 del artículo 109° del mencionado Código, modificado por Decreto Legislativo N° 981<sup>24</sup>, prevé la nulidad de los actos de la Administración Tributaria cuando han sido dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido, o sean contrarios a la ley o norma con rango inferior. Este artículo agrega además que los actos de la Administración Tributaria son anulables cuando son dictados sin observar lo previsto en el artículo 77° del Código Tributario, los cuales serán válidos siempre que sean convalidados por la dependencia o el funcionario al que le correspondía emitir el acto.

Concordando dichas normas, en diversas resoluciones del Tribunal Fiscal, emitidas dentro de procedimientos contenciosos tributarios<sup>25</sup>, se ha declarado la nulidad de órdenes de pago por no haber sido emitidas de conformidad con el artículo 78° del citado Código<sup>26</sup>.

Ahora bien, según lo señalado por el artículo 115° del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 969<sup>27</sup>, la deuda exigible dará lugar a las acciones de coerción para su cobranza, siendo que a este fin se considera deuda exigible la que conste en una orden de pago notificada

<sup>21</sup> Publicado el 5 de febrero de 2004.

<sup>22</sup> En el caso del numeral 3) antes mencionado, la norma agrega que para determinar el monto de la orden de pago, la Administración Tributaria considerará la base imponible del período, los saldos a favor o créditos declarados en períodos anteriores y los pagos a cuenta realizados en estos últimos. Para efectos de este numeral, también se considera el error originado por el deudor tributario al consignar una tasa inexistente.

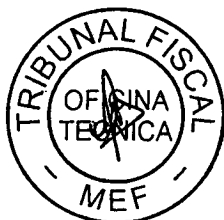
<sup>23</sup> Dado que el artículo 78° del Código Tributario remite al artículo 77°, debe entenderse que para que las órdenes de pago sean válidas, también debe cumplirse con lo establecido en esta última norma, a excepción del requisito previsto en el numeral 6 (motivos determinantes del reparo u observación).

<sup>24</sup> Publicado el 15 de marzo de 2007.

<sup>25</sup> De conformidad con el artículo 124° del Código Tributario, son etapas del procedimiento contencioso tributario: a) la reclamación ante la Administración Tributaria, y b) la apelación ante el Tribunal Fiscal. Cuando la resolución sobre las reclamaciones hay sido emitida por órgano sometido a jerarquía, los reclamantes deberán apelar ante el superior jerárquico antes de recurrir al Tribunal Fiscal. En ningún caso podrá haber más de dos instancias antes de recurrir al Tribunal Fiscal.

<sup>26</sup> Véase, entre otras, las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 3720-1-2010, N° 4832-3-2010, N° 4909-4-2010, N° 4305-5-2010 y N° 3215-7-2010.

<sup>27</sup> Publicado el 24 de diciembre de 2006.





conforme a ley<sup>28</sup>. Asimismo, conforme con el artículo 116° del mismo Código, corresponde al ejecutor coactivo la facultad de verificar la exigibilidad de la deuda a fin de dar inicio a su cobranza y suspender o concluir el procedimiento de cobranza coactiva conforme con lo dispuesto por el artículo 119°<sup>29</sup>.

Por otro lado, el artículo 155° de dicho Código prevé que la queja se presenta cuando existan actuaciones o procedimientos que afecten directamente o infrinjan lo establecido en este Código. Así, en reiterada jurisprudencia del Tribunal Fiscal se ha señalado que la queja es un remedio procesal que, ante la afectación de los derechos o intereses del deudor tributario por actuaciones indebidas de la Administración Tributaria o contravención de las normas que inciden en la relación jurídica tributaria, permite corregir las actuaciones y encauzar el procedimiento bajo el marco de lo establecido por las normas correspondientes.

Conforme con el artículo 116° antes citado, antes de iniciar la cobranza coactiva, el ejecutor coactivo debe verificar la exigibilidad de las deudas puestas a cobro de modo que si inicia un procedimiento respecto de deudas que conforme a ley no son exigibles coactivamente, tiene el deber de dejar sin efecto el procedimiento coactivo. Asimismo, de no proceder según lo indicado, el Código Tributario prevé la posibilidad de acudir a la queja como un remedio procesal para evitar la afectación de los derechos e intereses del deudor tributario así como la vulneración del ordenamiento.

En atención a las normas citadas, debe determinarse si corresponde que en la vía de la queja el Tribunal Fiscal emita pronunciamiento sobre la validez de una orden de pago, al amparo del artículo 78° del Código Tributario, a efecto de analizar si su cobranza coactiva es conforme a ley.

Al respecto, si bien podría interpretarse de la literalidad del anotado artículo 115° que una orden de pago contiene deuda exigible coactivamente siempre que haya sido notificada conforme a ley, esto es, sin que sea necesario evaluar su correcta emisión, cabe resaltar la diferencia entre los requisitos que son necesarios para que ésta, en tanto acto administrativo, sea considerada válida y los que se necesitan para que surta efectos.

En efecto, para que una orden de pago sea válida, debe ser emitida por el órgano competente, de conformidad con lo previsto por el artículo 78° antes citado y siguiendo el procedimiento legalmente establecido, mientras que para ser eficaz, deberá ser notificada según lo establecido por el artículo 104° del Código Tributario. Sobre este particular, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02099-2-2003, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, se ha indicado que *"Las resoluciones del Tribunal Fiscal y de los órganos administradores de tributos gozan de existencia jurídica desde su emisión y surten efectos frente a los interesados con su notificación (...)".*

Entre los fundamentos de dicha resolución se señaló que en doctrina se distinguen dos momentos respecto de los actos administrativos: el de su existencia y el de su eficacia, entendiéndose que un acto administrativo tendrá existencia cuando en su emisión concurren ciertos elementos constitutivos relacionados con la competencia, voluntad, objeto y forma y será

<sup>28</sup> Al respecto, véase el artículo 104° del Código Tributario, que regula la notificación de actos emitidos por la Administración Tributaria.

<sup>29</sup> Sobre la deuda exigible coactivamente, CAMUS GRAHAM indica que hay dos presupuestos para la cobranza coactiva de una deuda: 1. Que sea cierta, exigible y líquida, es decir, que haya certeza respecto de su existencia y cuantía y 2. Que se haya expedido un título ejecutivo administrativo, el cual está constituido por la resolución coactiva mediante la que se intima al pago de la deuda en un plazo determinado por la ley, bajo apercibimiento de adoptar medidas cautelares. Al respecto, véase: CAMUS GRAHAM, Dante, "El Procedimiento de Cobranza Coactiva" en: *Manual de los Procedimientos y Procesos Tributarios*, Ara Editores, 2007, Lima, p. 358.



eficaz cuando surta efecto frente a las partes interesadas, creando, modificando o extinguiendo relaciones jurídicas entre dichas partes<sup>30</sup>.

Considerando que la cobranza de un valor es un efecto que le es atribuible, mal podrían producirlo aquellas órdenes de pago que han sido emitidas contraviniendo las normas que deben observarse para que sean consideradas válidas. Lo contrario significaría la posibilidad de permitir el trámite de procedimientos coactivos referidos a valores que posteriormente serán declarados inválidos a través de un procedimiento contencioso tributario.

Al respecto, cabe precisar que de conformidad con lo dispuesto por el artículo 12° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, aplicable supletoriamente a los procedimientos tributarios en virtud de lo establecido por la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, la declaración de nulidad de un acto administrativo tiene efecto declarativo y retroactivo a la fecha del acto, salvo el caso de los derechos adquiridos por terceros de buena fe, en cuyo caso operará a futuro, ello por cuanto la causa de la nulidad se encuentra en su origen por lo que debe procurarse que el estado de cosas vuelva al que se presentaba antes de la emisión del acto declarado nulo.

En tal sentido, si una orden de pago es inválida por no haberse emitido de conformidad con lo dispuesto por el citado artículo 78°, y su declaración de invalidez tendrá efectos retroactivos, el procedimiento seguido para su cobranza será indebido. Por tal razón, es primordial que el ejecutor coactivo verifique que el valor ha sido correctamente emitido y notificado antes de iniciar su cobranza coactiva y si a pesar del vicio ésta se inicia, deberá ser dejada sin efecto.

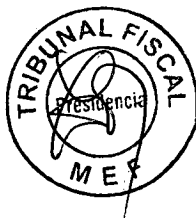
Ahora bien, si el ejecutor coactivo no cumple con lo señalado, el Tribunal Fiscal en vía de queja analizará si la cobranza coactiva se ha iniciado conforme a ley, esto es, si la deuda es exigible coactivamente, lo cual implica determinar si la orden de pago fue correctamente emitida y notificada, conforme con los artículos 78° y 104° del Código Tributario. En cuanto a su correcta emisión, si se llegara a concluir que el valor no se encuentra arreglado a ley puede ordenar que la referida cobranza sea dejada sin efecto, corrigiendo así la actuación del ejecutor coactivo. En efecto, se considera que si el Tribunal Fiscal advierte un vicio en la orden de pago, deberá ordenar que el procedimiento coactivo sea dejado sin efecto.

Cabe precisar que en reiteradas resoluciones del Tribunal Fiscal se ha señalado que la queja no es la vía prevista por el ordenamiento para cuestionar los actos emitidos por la Administración Tributaria que deben ser impugnados a través del procedimiento contencioso tributario<sup>31</sup>. Asimismo, el artículo 110° del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo N° 953, establece que los deudores tributarios plantearán la nulidad de los actos mediante el procedimiento contencioso tributario.

Siendo ello así, de apreciarse algún vicio que acarrea la nulidad de una orden de pago que es objeto de cobranza, en vía de queja sólo se podrá ordenar que se deje sin efecto el procedimiento coactivo con el fin de resguardar el cumplimiento del ordenamiento y los derechos de los deudores tributarios que podrían verse afectados con la ejecución de las medidas

<sup>30</sup> En dicha resolución se advirtió también que en tanto las resoluciones de la Administración Tributaria constituyen actos administrativos, resultan aplicables las normas pertinentes de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, según lo dispuesto por la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario y la Tercera Disposición Complementaria y Final de la citada ley, siendo que conforme con el numeral 16.1 del artículo 16° de la indicada ley, *"el acto administrativo es eficaz a partir de que la notificación legalmente realizada produce sus efectos, conforme a lo dispuesto en el presente capítulo"* y que en concordancia con ello, el artículo 107° del Código Tributario señala que los actos de la Administración Tributaria pueden ser revocados, modificados o sustituidos por otros, antes de su notificación.

<sup>31</sup> En este sentido, véase, entre otras, las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 08903-1-2009, N° 08953-2-2009, N° 02474-4-2010, N° 05867-5-2010 y N° 05827-7-2010.



cautelares que se les hubieren trabado, pero no podrá declararse la nulidad de los valores, lo cual corresponde ser analizado y resuelto en un procedimiento contencioso tributario.

Asimismo, cabe indicar que la jurisprudencia del Tribunal Fiscal ha señalado que la queja procede cuando no exista otra vía que proteja los derechos de los deudores tributarios<sup>32</sup>. En el presente caso se considera que si bien el procedimiento contencioso tributario es el que debe seguirse con el fin de lograr la declaración de nulidad de la orden de pago, en éste no se revertirían los efectos que se podrían producir en el procedimiento de cobranza coactiva de una orden de pago viciada. En tal sentido, la queja es la vía idónea para analizar dicho procedimiento y para dejarlo sin efecto si se aprecia un vicio que acarrea la nulidad de la orden de pago.

Por tanto, se concluye que procede que en la vía de la queja se emita pronunciamiento sobre la validez de una orden de pago, al amparo del artículo 78° del Código Tributario, con el fin de determinar si el valor contiene deuda exigible coactivamente.

## **TEMA 2: DETERMINAR SI EN LA VÍA DE LA QUEJA PROCEDE EVALUAR LA EXISTENCIA DE CIRCUNSTANCIAS QUE EVIDENCIE QUE LA COBRANZA DE UNA ORDEN DE PAGO PODRÍA SER IMPROCEDENTE, AL AMPARO DEL NUMERAL 3 DEL INCISO A) DEL ARTÍCULO 119° DEL CÓDIGO TRIBUTARIO.**

### **PROPUESTA 1**

#### **DESCRIPCIÓN**

No procede que en la vía de la queja se evalúe la existencia de circunstancias que evidencien que la cobranza de una orden de pago podría ser improcedente, al amparo del numeral 3 del inciso a) del artículo 119° del Código Tributario.

#### **FUNDAMENTO**

El artículo 78° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 953<sup>33</sup>, dispone que la orden de pago es el acto en virtud del cual la Administración exige al deudor tributario la cancelación de la deuda tributaria, sin necesidad de emitir previamente una resolución de determinación. Asimismo, se prevé que pueden ser emitidas, entre otros casos, por tributos autoliquidados por el deudor tributario, por anticipos o pagos a cuenta exigidos de acuerdo a ley o por tributos derivados de errores materiales de redacción o de cálculo en las declaraciones, comunicaciones o documentos de pago<sup>34</sup>. El citado artículo agrega que en lo pertinente, las órdenes de pago tendrán los mismos requisitos formales que la resolución de determinación, a excepción de los motivos determinantes del reparo u observación.

Según lo señalado por el artículo 115° del citado Código, modificado por Decreto Legislativo N° 969<sup>35</sup>, la deuda exigible dará lugar a las acciones de coerción para su cobranza, siendo que a este fin se considera deuda exigible la que conste en una orden de pago notificada conforme a

<sup>32</sup> Por ejemplo, véase las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 05782-3-2010, N° 05765-4-2010 y N° 05266-5-2010.

<sup>33</sup> Publicado el 5 de febrero de 2004.

<sup>34</sup> Al respecto, véase los numerales 1), 2) y 3) del artículo 78° citado. En el caso del numeral 3) antes mencionado, la norma agrega que para determinar el monto de la orden de pago, la Administración Tributaria considerará la base imponible del período, los saldos a favor o créditos declarados en períodos anteriores y los pagos a cuenta realizados en estos últimos.

<sup>35</sup> Publicado el 24 de diciembre de 2006.



ley<sup>36</sup>. Asimismo, conforme con el artículo 116° del mismo Código, corresponde al ejecutor coactivo la facultad de verificar la exigibilidad de la deuda a fin de dar inicio a su cobranza<sup>37</sup>.

Ahora bien, iniciada la cobranza, ninguna autoridad ni órgano administrativo, político, ni judicial podrá suspenderla o concluirla con excepción del ejecutor coactivo quien deberá y suspender o concluir el procedimiento conforme con lo dispuesto por el artículo 119° del Código Tributario.

Entre las causales de suspensión temporal de dicho procedimiento, el numeral 3 del inciso a) del citado artículo 119° señala que excepcionalmente, el ejecutor coactivo suspenderá temporalmente el procedimiento de cobranza coactiva, tratándose de órdenes de pago, y cuando medien otras circunstancias que evidencien que la cobranza podría ser improcedente y siempre que la reclamación se hubiera interpuesto dentro del plazo de veinte (20) días hábiles de notificada la orden de pago<sup>38</sup>.

Al respecto, cabe resaltar que para la configuración de esta causal de suspensión temporal del procedimiento de cobranza coactiva es imprescindible que se haya presentado el recurso de reclamación contra la orden de pago objeto de cobro, dentro de los veinte (20) días hábiles siguientes a su notificación.

Por otro lado, el artículo 155° del Código Tributario establece que la queja se presenta cuando existan actuaciones o procedimientos que afecten directamente o infrinjan lo establecido en este Código. Así, en reiterada jurisprudencia del Tribunal Fiscal se ha señalado que la queja es un remedio procesal que, ante la afectación de los derechos o intereses del deudor tributario por actuaciones indebidas de la Administración o contravención de las normas que inciden en la relación jurídica tributaria, permite corregir las actuaciones y encauzar el procedimiento bajo el marco de lo establecido por las normas correspondientes.

De conformidad con las normas antes expuestas, corresponde determinar si en la vía de la queja procede que el Tribunal Fiscal analice la existencia de circunstancias que evidencien que la cobranza coactiva de una orden de pago podría ser improcedente.

Al respecto, en reiterada jurisprudencia del Tribunal Fiscal se ha señalado que la queja está dirigida a encauzar la actuación de la Administración que afecte o pueda afectar en forma indebida los derechos de los deudores tributarios cuando éstos no tengan otra vía para corregir la actuación de la Administración Tributaria<sup>39</sup>, no siendo la vía para cuestionar los actos emitidos por aquélla que son susceptibles de serlo a través del procedimiento contencioso tributario regulado en el Código Tributario.

<sup>36</sup> Al respecto, véase el artículo 104° del Código Tributario, que regula la notificación de actos emitidos por la Administración Tributaria.

<sup>37</sup> Sobre la deuda exigible coactivamente, CAMUS GRAHAM indica que hay dos presupuestos para la cobranza coactiva de una deuda: 1. Que sea cierta, exigible y líquida, es decir, que haya certeza respecto de su existencia y cuantía y 2. Que se haya expedido un título ejecutivo administrativo, el cual está constituido por la resolución coactiva mediante la que se intima al pago de la deuda en un plazo determinado por la ley, bajo apercibimiento de adoptar medidas cautelares. Al respecto, véase: CAMUS GRAHAM, Dante, "El Procedimiento de Cobranza Coactiva" en: *Manual de los Procedimientos y Procesos Tributarios*, Ara Editores, 2007, Lima, p. 358.

<sup>38</sup> En este caso, la Administración deberá admitir y resolver la reclamación dentro del plazo de noventa días hábiles, bajo responsabilidad del órgano competente. La suspensión deberá mantenerse hasta que la deuda sea exigible de conformidad con lo establecido en el artículo 115°. La norma también dispone que para la admisión a trámite de la reclamación se requiere, además de los requisitos establecidos en el Código Tributario, que el reclamante acredite que ha abonado la parte de la deuda no reclamada actualizada hasta la fecha en que se realice el pago. Asimismo, señala que en los casos en que se hubiera trabado una medida cautelar y se disponga la suspensión temporal, se sustituirá la medida cuando, a criterio de la Administración Tributaria, se hubiera ofrecido garantía suficiente o bienes libres a ser embargados por el ejecutor coactivo cuyo valor sea igual o mayor al monto de la deuda reclamada más las costas y los gastos.

<sup>39</sup> En este sentido, véase por ejemplo las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 05782-3-2010, N° 05765-4-2010 y N° 05266-5-2010.



Asimismo, como se ha indicado, el numeral 3 del inciso a) del citado artículo 119° del anotado Código prevé que la suspensión temporal del procedimiento coactivo procede siempre que se haya presentado el recurso de reclamación contra la orden de pago objeto de cobranza dentro del plazo de veinte (20) días hábiles contados desde su notificación, por lo que habiéndose iniciado un procedimiento contencioso tributario, corresponderá que en esa vía se determine la existencia de las circunstancias que evidencian la improcedencia de la cobranza.

Sustenta lo anterior, lo establecido en último párrafo del artículo 136° del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo N° 953<sup>40</sup>, respecto a que para interponer reclamación contra una orden de pago es requisito acreditar el pago previo de la totalidad de la deuda tributaria reclamada, salvo que se presente el supuesto establecido en el numeral 3 del inciso a) del artículo 119° del Código Tributario. Esto es, si se presenta este supuesto, deberá admitirse a trámite el recurso de reclamación sin que se exija el pago de la deuda impugnada.

Teniendo en consideración que es dentro del procedimiento contencioso tributario (procedimiento de reclamación) donde se emite pronunciamiento sobre la admisibilidad o no de un recurso de reclamación interpuesto, se concluye que sólo dentro de dicho procedimiento compete analizar si se presenta el supuesto previsto en el numeral 3 del inciso a) del artículo 119° del Código Tributario, esto es, analizar si existen circunstancias que evidencien la improcedencia de la cobranza de una orden de pago a efectos de admitir o no a trámite el recurso de reclamación.

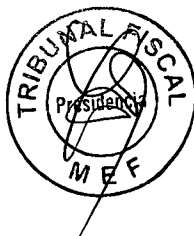
En efecto, es en el procedimiento contencioso tributario donde la Administración –a través el área correspondiente- determinará si existen circunstancias que evidencian la improcedencia de la cobranza de la orden de pago, y en caso de ser así, el ejecutor coactivo debe proceder a suspender temporalmente el procedimiento de cobranza coactiva.

Si bien el artículo 119° del Código Tributario contiene los supuestos en los que procede la suspensión y conclusión del procedimiento de cobranza coactiva, lo señalado en el numeral 3 del inciso a) del citado artículo debe interpretarse en concordancia con el artículo 136° del Código Tributario. De la lectura de ambas normas, se concluye que el análisis de la existencia o no de circunstancias que evidencian la improcedencia de la cobranza es competencia de la Administración en el procedimiento contencioso tributario, y si dentro de este procedimiento se verifica el supuesto del numeral 3 del inciso a) del artículo 119° del Código Tributario, la consecuencia de ello es la suspensión temporal del procedimiento de cobranza coactiva, que es de competencia del ejecutor coactivo, quien no tiene dentro de sus atribuciones evaluar las mencionadas circunstancias.

De otro lado, el segundo párrafo del numeral 3 del inciso a) del artículo 119° del Código Tributario, señala que para la admisión a trámite de la reclamación se requiere, que además de los requisitos establecidos en el Código Tributario, se acredite el pago de la deuda no reclamada. Lo señalado en este párrafo corrobora que el análisis de la existencia de circunstancias que evidencian la improcedencia de la cobranza corresponde ser efectuado dentro del procedimiento contencioso tributario, análisis que se realizará conjuntamente con los demás requisitos de admisibilidad, a fin de determinar si corresponde admitir a trámite o no el recurso de reclamación.

Por consiguiente, el Tribunal Fiscal no puede, en la vía de la queja, emitir pronunciamiento acerca de las causas que evidencien la improcedencia de la cobranza en tanto se ha previsto una vía específica, la contenciosa tributaria, para tal efecto. En ese sentido, la determinación de las circunstancias aludidas por el numeral 3 del inciso a) del artículo 119° del Código Tributario es materia que debe ser resuelta en la vía del procedimiento contencioso tributario. Lo contrario

<sup>40</sup> Publicado el 5 de febrero de 2004.



podría implicar que por medio de la queja se emitan pronunciamientos relacionados con asuntos de fondo que corresponden ser analizados a través del procedimiento contencioso tributario.

Asimismo, de emitir dicho pronunciamiento en la vía de la queja, podría desvirtuarse lo previsto por los artículos 119° y 136° del Código Tributario los cuales ordenan que sea la Administración Tributaria la que resuelva sobre la procedencia de la cobranza de la orden de pago al emitir pronunciamiento sobre el recurso de reclamación presentado, toda vez que al existir un pronunciamiento del Tribunal Fiscal sobre la procedencia de la cobranza de un valor, la Administración Tributaria se verá impedida de emitir un pronunciamiento en un sentido distinto.

Además, no puede tenerse dos vías paralelas para emitir pronunciamiento sobre la existencia o no de circunstancias que evidencian la improcedencia de la cobranza de la orden de pago, más aún cuando el ordenamiento jurídico ha facultado expresamente a la Administración Tributaria para que emita pronunciamiento sobre ello dentro del procedimiento contencioso tributario.

De lo expuesto se concluye que no procede que en la vía de la queja se evalúe la existencia de circunstancias que evidencien que la cobranza de una orden de pago podría ser improcedente, al amparo del numeral 3 del inciso a) del artículo 119° del Código Tributario al ser esta objeto de análisis en el procedimiento contencioso tributario, de conformidad con lo dispuesto por la norma citada.

De otro lado, si se presenta una queja cuestionando el procedimiento de cobranza coactiva de la deuda contenida en una orden de pago, y el quejoso acredita que ha interpuesto el respectivo recurso de reclamación dentro del plazo de veinte (20) días y aduce que existen circunstancias que evidencian la improcedencia de la cobranza, corresponde que el Tribunal Fiscal solicite a la Administración le informe si se presenta el supuesto previsto en el numeral 3 del inciso a) del artículo 119° del Código Tributario.

En caso que la Administración informe que se presenta tal supuesto, esto es, que ha admitido a trámite el recurso de reclamación, y no obstante ello, el ejecutor coactivo no ha procedido a suspender temporalmente el procedimiento de cobranza coactiva, corresponde que el Tribunal Fiscal declare fundada la queja y disponga que el ejecutor coactivo proceda con la suspensión. Esto es, si dentro del procedimiento de reclamación, la Administración ha establecido que se presenta el supuesto previsto en el numeral 3 del inciso a) del artículo 119° del Código Tributario, y no obstante ello, el ejecutor coactivo no ha procedido a suspender el procedimiento de cobranza coactiva, corresponde que el Tribunal Fiscal en la vía de la queja corrija la actuación del ejecutor coactivo, y ordene la suspensión de dicho procedimiento.

Cabe señalar que si la Administración informa que el ejecutor coactivo ha procedido a la suspensión temporal del procedimiento coactivo, por haberse presentado el supuesto previsto en el numeral 3 del inciso a) del artículo 119° del Código Tributario, ello debe ser acreditado con la respectiva resolución coactiva, debidamente notificada al contribuyente.

Ahora bien, en el caso que la Administración informe al Tribunal Fiscal que está pendiente la evaluación de la configuración del supuesto previsto en el numeral 3 del inciso a) del artículo 119° del Código Tributario, esto es, que aún no ha emitido pronunciamiento sobre la admisión a trámite del recurso de reclamación, se pueden suscitar dos interpretaciones:



## **SUBPPROPUESTA 1.1**

### **DESCRIPCIÓN**

No procede que el Tribunal Fiscal ordene la suspensión del procedimiento de cobranza coactiva si es que la Administración no ha acreditado el supuesto previsto en el numeral 3 del inciso a) del artículo 119° del Código Tributario.

### **FUNDAMENTO**

Teniendo en consideración que es competencia de la Administración –dentro del procedimiento contencioso tributario- determinar si existen circunstancias que evidencien la improcedencia de la cobranza de la deuda contenida en una orden de pago, en la medida que la Administración no informe que se ha considerado admitir a trámite la reclamación, no corresponde que el Tribunal Fiscal ordene la suspensión temporal del procedimiento de cobranza coactiva.

En efecto, aún cuando el contribuyente acredite que ha interpuesto recurso de reclamación contra la orden de pago dentro del plazo de veinte (20) días y alegue que existen circunstancias que evidencien la improcedencia de la cobranza, el Tribunal Fiscal no puede ordenar la suspensión del procedimiento coactivo por cuanto resulta necesario que previamente se acredite la configuración del supuesto previsto en el numeral 3 del inciso a) del artículo 119° del Código Tributario, lo que implica que la Administración, dentro del procedimiento contencioso tributario, ha admitido a trámite el recurso de reclamación.

## **SUBPPROPUESTA 1.2**

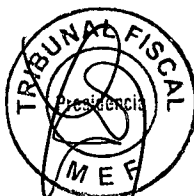
### **DESCRIPCIÓN**

Procede que el Tribunal Fiscal ordene la suspensión del procedimiento de cobranza coactiva si con posterioridad a la interposición del recurso de reclamación se hubiera continuado con dicho procedimiento sin que se haya notificado previamente la resolución que declare inadmisibile dicha reclamación por no haberse acreditado el pago previo.

### **FUNDAMENTO**

De conformidad con el numeral 3 del inciso a) del artículo 119° del Código Tributario, procede la suspensión temporal del procedimiento de cobranza coactiva de deuda contenida en órdenes de pago cuando existen circunstancias que evidencian la improcedencia de la cobranza, siempre que la reclamación se hubiera interpuesto dentro del plazo de veinte (20) días hábiles de notificada tales valores. Ahora bien, en caso el quejoso alegue tal supuesto y la Administración no acredita que ha notificado la resolución que declara inadmisibile el recurso de reclamación, corresponde que el Tribunal Fiscal ordene la suspensión temporal de tal procedimiento.

Si bien el examen de la existencia o no de las circunstancias que evidencian que la cobranza de las órdenes de pago reclamadas podría ser improcedente, a que se refiere el numeral 3 del inciso a) del artículo 119° del Código Tributario, no corresponde ser analizado en la vía de queja, no menos cierto es que esta norma condiciona la continuación del procedimiento de cobranza coactiva a que se dilucide por parte de la Administración –en la etapa de reclamación– la existencia o no de dichas circunstancias, lo que implica que el ejecutor sólo esté facultado a continuar con la cobranza si previamente el contribuyente fue notificado con la resolución que declara inadmisibile



dicha reclamación por la inexistencia de las anotadas circunstancias y por haber incumplido éste con efectuar el pago previo.

Así, en la medida que la Administración no acredite que el recurso de reclamación interpuesto por el quejoso no presenta las condiciones establecidas en el numeral 3 del inciso a) del artículo 119° del Código Tributario, procede que el Tribunal Fiscal disponga la suspensión del procedimiento de cobranza coactiva. Cabe precisar que esta suspensión no implica que el Tribunal Fiscal esté emitiendo pronunciamiento sobre la existencia de circunstancias que evidencien la improcedencia de la cobranza<sup>41</sup>, sino que dicha suspensión obedece al hecho que la Administración no ha cumplido con acreditar la no existencia de tales circunstancias, por lo que no se puede causar un perjuicio al contribuyente por una situación atribuible a la propia Administración.

La suspensión del procedimiento coactivo se mantendrá hasta que se emita pronunciamiento en el procedimiento contencioso tributario respecto a la admisión a trámite del recurso de reclamación. En tal sentido, sólo en la medida que exista una resolución declarando inadmisibile el recurso de reclamación interpuesto contra la orden de pago, y que dicha resolución sea debidamente notificada al contribuyente<sup>42</sup>, el ejecutor coactivo se encontrará facultado a continuar con el procedimiento de cobranza coactiva.

## PROPUESTA 2

### DESCRIPCIÓN

Procede que en la vía de la queja se evalúe la existencia de circunstancias que evidencien que la cobranza de una orden de pago podría ser improcedente, al amparo del numeral 3 del inciso a) del artículo 119° del Código Tributario.

### FUNDAMENTO

El artículo 78° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 953<sup>43</sup>, dispone que la orden de pago es el acto en virtud del cual la Administración exige al deudor tributario la cancelación de la deuda tributaria, sin necesidad de emitir previamente una resolución de determinación. Asimismo, se prevé que pueden ser emitidas, entre otros casos, por tributos autoliquidados por el deudor tributario, por anticipos o pagos a cuenta exigidos de acuerdo a ley o por tributos derivados de errores materiales de redacción o de cálculo en las declaraciones, comunicaciones o documentos de pago<sup>44</sup>. El citado artículo agrega que en lo pertinente, las órdenes de pago tendrán los mismos requisitos formales que la resolución de determinación, a excepción de los motivos determinantes del reparo u observación.

Según lo señalado por el artículo 115° del citado Código, modificado por Decreto Legislativo N° 969<sup>45</sup>, la deuda exigible dará lugar a las acciones de coerción para su cobranza, siendo que a este fin se considera deuda exigible la que conste en una orden de pago notificada conforme a

<sup>41</sup> Por cuanto dicha competencia sigue siendo de la Administración, dentro del procedimiento contencioso tributario.

<sup>42</sup> De conformidad con el artículo 104° del Código Tributario.

<sup>43</sup> Publicado el 5 de febrero de 2004.

<sup>44</sup> Al respecto, véase los numerales 1), 2) y 3) del artículo 78° citado. En el caso del numeral 3) antes mencionado, la norma agrega que para determinar el monto de la orden de pago, la Administración Tributaria considerará la base imponible del período, los saldos a favor o créditos declarados en períodos anteriores y los pagos a cuenta realizados en estos últimos.

<sup>45</sup> Publicado el 24 de diciembre de 2006.





ley<sup>46</sup>. Asimismo, conforme con el artículo 116° del mismo Código, corresponde al ejecutor coactivo la facultad de verificar la exigibilidad de la deuda a fin de dar inicio a su cobranza<sup>47</sup>.

Ahora bien, iniciada la cobranza, ninguna autoridad ni órgano administrativo, político, ni judicial podrá suspenderla o concluirla con excepción del ejecutor coactivo quien deberá y suspender o concluir el procedimiento conforme con lo dispuesto por el artículo 119° del Código Tributario.

Entre las causales de suspensión temporal de dicho procedimiento, el numeral 3 del inciso a) del citado artículo 119° señala que excepcionalmente, el ejecutor coactivo suspenderá temporalmente el procedimiento de cobranza coactiva, tratándose de órdenes de pago, y cuando medien otras circunstancias que evidencien que la cobranza podría ser improcedente y siempre que la reclamación se hubiera interpuesto dentro del plazo de veinte días hábiles de notificada la orden de pago<sup>48</sup>.

Al respecto, cabe resaltar que para la configuración de esta causal de suspensión temporal del procedimiento de cobranza coactiva es imprescindible que se haya presentado el recurso de reclamación contra la orden de pago objeto de cobro, dentro de los veinte días siguientes a su notificación.

Por otro lado, el artículo 155° del Código Tributario establece que la queja se presenta cuando existan actuaciones o procedimientos que afecten directamente o infrinjan lo establecido en este Código. Así, en reiterada jurisprudencia del Tribunal Fiscal se ha señalado que la queja es un remedio procesal que, ante la afectación de los derechos o intereses del deudor tributario por actuaciones indebidas de la Administración o contravención de las normas que inciden en la relación jurídica tributaria, permite corregir las actuaciones y encauzar el procedimiento bajo el marco de lo establecido por las normas correspondientes.

De conformidad con las normas antes expuestas, corresponde determinar si en la vía de la queja procede que el Tribunal Fiscal analice la existencia de circunstancias que evidencien que la cobranza coactiva de una orden de pago podría ser improcedente.

Conforme con las normas citadas, el ejecutor coactivo debe verificar la exigibilidad de la deuda antes de iniciar el procedimiento coactivo, razón por la cual se ha previsto que de iniciar dicho procedimiento respecto de órdenes de pago impugnadas en el plazo de ley sobre las que existen circunstancias que evidencian que su cobranza podría ser improcedente, deberá proceder a su suspensión temporal. Por tal motivo, el ejecutor coactivo, antes de disponer la suspensión temporal del procedimiento coactivo, previamente debe determinar si se presenta el supuesto del numeral 3 del inciso a) del artículo 119° del Código Tributario.

<sup>46</sup> Al respecto, véase el artículo 104° del Código Tributario, que regula la notificación de actos emitidos por la Administración Tributaria.

<sup>47</sup> Sobre la deuda exigible coactivamente, CAMUS GRAHAM indica que hay dos presupuestos para la cobranza coactiva de una deuda: 1. Que sea cierta, exigible y líquida, es decir, que haya certeza respecto de su existencia y cuantía y 2. Que se haya expedido un título ejecutivo administrativo, el cual está constituido por la resolución coactiva mediante la que se intima al pago de la deuda en un plazo determinado por la ley, bajo apercibimiento de adoptar medidas cautelares. Al respecto, véase: CAMUS GRAHAM, Dante, "El Procedimiento de Cobranza Coactiva" en: *Manual de los Procedimientos y Procesos Tributarios*, Ara Editores, 2007, Lima, p. 358.

<sup>48</sup> En este caso, la Administración deberá admitir y resolver la reclamación dentro del plazo de noventa días hábiles, bajo responsabilidad del órgano competente. La suspensión deberá mantenerse hasta que la deuda sea exigible de conformidad con lo establecido en el artículo 115°. La norma también dispone que para la admisión a trámite de la reclamación se requiere, además de los requisitos establecidos en el Código Tributario, que el reclamante acredite que ha abonado la parte de la deuda no reclamada actualizada hasta la fecha en que se realice el pago. Asimismo, señala que en los casos en que se hubiera trabado una medida cautelar y se disponga la suspensión temporal, se sustituirá la medida cuando, a criterio de la Administración Tributaria, se hubiera ofrecido garantía suficiente o bienes libres a ser embargados por el ejecutor coactivo cuyo valor sea igual o mayor al monto de la deuda reclamada más las costas y los gastos.



En caso que se presente el referido supuesto, y el ejecutor coactivo no disponga la suspensión temporal del procedimiento coactivo, el deudor tributario podrá presentar una queja al amparo del artículo 155° del Código Tributario con el fin de que el Tribunal Fiscal evalúe si existen actuaciones o procedimientos que afecten directamente o infrinjan lo establecido en dicho Código y para que ordene, de ser el caso, la corrección de la actuación del ejecutor coactivo así como el encauzamiento del procedimiento de acuerdo con el marco de lo previsto por las normas aplicables en cada caso.

En tal sentido, será necesario que el Tribunal Fiscal analice si el procedimiento coactivo ha sido iniciado en forma debida y si éste es seguido conforme a ley, lo cual implica en el caso de órdenes de pago, entre otros, determinar si existe alguna circunstancia que evidencie la improcedencia de la cobranza que no fue merituada por el ejecutor coactivo y que le obligaba a suspender el procedimiento coactivo.

Bajo esta consideración, si la orden de pago fue impugnada dentro del plazo de ley y el Tribunal Fiscal concluye que existen las referidas circunstancias sin que el ejecutor coactivo haya dispuesto la suspensión temporal de la cobranza, se deberá declarar fundada la queja presentada por cuanto la tramitación del procedimiento coactivo infringe lo dispuesto por el numeral 3 del inciso a) del citado artículo 119° del Código Tributario.

En efecto, habiéndose previsto a la queja como un remedio procesal ante la afectación de los derechos o intereses del deudor tributario por actuaciones indebidas de la Administración Tributaria, resulta necesario que en la vía de la queja se emita pronunciamiento sobre la existencia de circunstancias que evidencian la improcedencia de la cobranza y de ser el caso, declarar fundada la queja presentada evitándose de esta manera la posible ejecución de las medidas cautelares que se hubieren trabado hasta que se emita un pronunciamiento en el procedimiento contencioso tributario y con ello un perjuicio al quejoso.

Por tanto, se concluye que procede que en la vía de la queja se evalúe la existencia de circunstancias que evidencien que la cobranza de una orden de pago podría ser improcedente, al amparo del numeral 3 del inciso a) del artículo 119° del Código Tributario.

Ahora bien, respecto hasta qué momento el Tribunal Fiscal puede evaluar la existencia de las referidas circunstancias, se pueden suscitar dos interpretaciones:

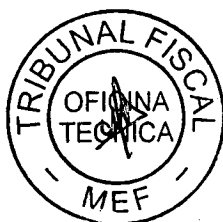
## **SUBPPROPUESTA 2.1**

### **DESCRIPCIÓN**

Procede que en la vía de la queja se evalúe la existencia de circunstancias que evidencien que la cobranza de una orden de pago podría ser improcedente, al amparo del numeral 3 del inciso a) del artículo 119° del Código Tributario, en la medida que no se haya emitido pronunciamiento sobre la admisión a trámite del recurso de reclamación.

### **FUNDAMENTO**

El análisis del supuesto previsto en el numeral 3 del inciso a) del citado artículo 119° del Código Tributario corresponde ser efectuado por el Tribunal Fiscal en la vía de la queja en la medida que la Administración no haya emitido un pronunciamiento respecto del recurso de reclamación interpuesto contra la orden de pago, respecto de la cual se inició el procedimiento de cobranza coactiva. De existir tal pronunciamiento, se entiende que la Administración ya evaluó la existencia o no de circunstancias que evidencien la improcedencia de la cobranza, por lo que ante esta situación, no corresponde que el Tribunal Fiscal emita pronunciamiento al respecto.



En efecto, de lo establecido en el segundo párrafo del artículo 136° y en el numeral 3 del inciso a) del citado artículo 119° del Código Tributario, se desprende que la evaluación de la existencia o no de circunstancias que evidencian la improcedencia de la cobranza está pensado para efectos de determinar la admisión a trámite del recurso de reclamación sin exigir el requisito del pago previo de la deuda contenida en la orden de pago. En este sentido, la determinación de dichas circunstancias sólo corresponde ser efectuada en la instancia de reclamación, por lo que el Tribunal Fiscal sólo podrá emitir pronunciamiento sobre la existencia de dichas circunstancias en la vía de la queja, en la medida que la admisión a trámite del recurso de reclamación se encuentre pendiente de evaluación.

## **SUBPPROPUESTA 2.2**

### **DESCRIPCIÓN**

Procede que en la vía de la queja se evalúe la existencia de circunstancias que evidencien que la cobranza de una orden de pago podría ser improcedente, al amparo del numeral 3 del inciso a) del artículo 119° del Código Tributario, mientras se encuentre en trámite el recurso de reclamación o el recurso de apelación.

### **FUNDAMENTO**

Teniendo en consideración que el Tribunal Fiscal se encuentra facultado para que en la vía de queja evalúe la existencia de circunstancias que evidencien que la cobranza de una orden de pago podría ser improcedente, dicha evaluación corresponde ser efectuada mientras el procedimiento de cobranza coactiva se mantenga.

Aún cuando la Administración emita una resolución declarando inadmisibile el recurso de reclamación por considerar que no se presenta el supuesto previsto en el numeral 3 del inciso a) del artículo 119° del Código Tributario, no puede considerarse que la evaluación de la Administración ha sido efectuado correctamente.

En efecto, pudiera ocurrir que el Tribunal Fiscal al evaluar la queja presentada determine que sí existen circunstancias que evidencien la improcedencia de la cobranza, y aún cuando exista una resolución declarando inadmisibile el recurso de reclamación, procede que el Tribunal Fiscal corrija la actuación de la Administración, y disponga la suspensión del procedimiento de cobranza coactiva.

Cabe señalar que lo señalado en el párrafo anterior procederá en la medida que el quejoso haya interpuesto un recurso de apelación contra la resolución que declaró inadmisibile el recurso de reclamación, por cuanto con la interposición de dicho recurso, el quejoso acredita su discrepancia con lo resuelto por la Administración por considerar que sí existen circunstancias que evidencian la improcedencia de la cobranza.



**TEMA 3: DETERMINAR SI CARECE DE OBJETO PRONUNCIARSE EN LA VÍA DE LA QUEJA SOBRE LA LEGALIDAD DE UN PROCEDIMIENTO DE COBRANZA COACTIVA INICIADO AL AMPARO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO, CUANDO EL QUEJOSO SOLICITA QUE SE ORDENE SU CONCLUSIÓN Y EL EJECUTOR COACTIVO ACREDITA QUE ÉSTE HA SIDO SUSPENDIDO TEMPORALMENTE.**

**PROPUESTA 1**

**DESCRIPCIÓN**

Procede que el Tribunal Fiscal en la vía de la queja emita pronunciamiento sobre la legalidad de un procedimiento de cobranza coactiva iniciado al amparo del Código Tributario, cuando el quejoso solicita que se ordene su conclusión y el ejecutor coactivo acredita que éste ha sido suspendido temporalmente.

**FUNDAMENTO**

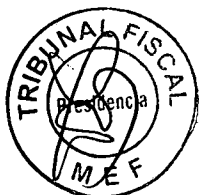
El artículo 116° del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 953<sup>49</sup>, señala que el ejecutor coactivo tiene entre sus facultades la de suspender o concluir el procedimiento de cobranza coactiva conforme con lo dispuesto por el artículo 119°.

El citado artículo 119° señala que el ejecutor coactivo suspenderá temporalmente el procedimiento de cobranza coactiva, en los casos siguientes: 1) Cuando en un proceso constitucional de amparo se hubiera dictado una medida cautelar que ordene la suspensión de la cobranza; 2) cuando una ley o norma con rango de ley lo disponga expresamente; y 3) excepcionalmente, tratándose de órdenes de pago, y cuando medien otras circunstancias que evidencien que la cobranza podría ser improcedente y siempre que la reclamación se hubiera interpuesto dentro del plazo de veinte (20) días hábiles de notificada la orden de pago.

Asimismo, este artículo dispone que el ejecutor coactivo deberá dar por concluido el procedimiento, levantar los embargos y ordenar el archivo de los actuados, cuando: 1) se hubiera presentado oportunamente reclamación o apelación contra la resolución de determinación o resolución de multa que contenga la deuda tributaria puesta en cobranza, o resolución que declara la pérdida de fraccionamiento, siempre que se continúe pagando las cuotas de fraccionamiento; 2) la deuda haya quedado extinguida por cualquiera de los medios señalados en el artículo 27°; 3) se declare la prescripción de la deuda puesta en cobranza; 4) la acción se siga contra persona distinta a la obligada al pago; 5) exista resolución concediendo aplazamiento y/o fraccionamiento de pago; 6) las órdenes de pago o resoluciones que son materia de cobranza hayan sido declaradas nulas, revocadas o sustituidas después de la notificación de la resolución de ejecución coactiva; 7) cuando la persona obligada haya sido declarada en quiebra; 8) cuando una ley o norma con rango de ley lo disponga expresamente; y 9) cuando el deudor tributario hubiera presentado reclamación o apelación vencidos los plazos establecidos para la interposición de dichos recursos, cumpliendo con presentar la carta fianza respectiva. De igual manera, este artículo señala que tratándose de deudores tributarios sujetos a un procedimiento concursal, el ejecutor coactivo suspenderá o concluirá el procedimiento de cobranza coactiva, de acuerdo con lo dispuesto en las normas de la materia.

Por otro lado, el artículo 155° de dicho Código prevé que la queja se presenta cuando existan actuaciones o procedimientos que afecten directamente o infrinjan lo establecido en este Código. Así, en reiterada jurisprudencia del Tribunal Fiscal se ha señalado que la queja es un remedio procesal que, ante la afectación de los derechos o intereses del deudor tributario por actuaciones indebidas de la Administración o contravención de las normas que inciden en la relación jurídica

<sup>49</sup> Publicado el 5 de febrero de 2004.



tributaria, permite corregir las actuaciones y encauzar el procedimiento bajo el marco de lo establecido por las normas correspondientes.

Ahora bien, al amparo de estas normas debe determinarse si corresponde que el Tribunal Fiscal en la vía de la queja, emita pronunciamiento sobre la legalidad de un procedimiento coactivo iniciado al amparo del Código Tributario, cuando el deudor tributario solicita que se ordene su conclusión y el ejecutor coactivo acredita que éste ha sido suspendido temporalmente.

Conforme con el artículo 119° antes citado, el ejecutor coactivo debe proceder con la suspensión o conclusión del procedimiento de cobranza coactiva, en caso se presente alguno de los supuestos previstos en dicha norma. En caso el ejecutor coactivo no proceda conforme con lo indicado, el Código Tributario ha previsto a la queja como un remedio procesal para evitar la afectación de los derechos e intereses del deudor tributario así como la vulneración del ordenamiento.

En tal sentido, si un ejecutor coactivo prosigue un procedimiento coactivo, respecto del cual debió ordenar su conclusión, se estaría siguiendo un procedimiento coactivo de manera indebida, por lo que el Tribunal Fiscal debe emitir pronunciamiento en la vía de la queja sobre la legalidad de dicho procedimiento coactivo. Asimismo, si el quejoso solicita la conclusión del procedimiento de cobranza coactiva, no obstante haber sido suspendido por el ejecutor coactivo, también corresponde que el Tribunal Fiscal emita pronunciamiento en la vía de queja.

Al respecto, al considerarse a la queja como un remedio procesal, corresponde que el Tribunal Fiscal ordene el cese de la afectación de los derechos e intereses del deudor tributario así como del ordenamiento que subsistiría si no se deja sin efecto el procedimiento de cobranza coactiva que se prosigue indebidamente. Así, la actuación que se pretende corregir en la vía de queja es la del ejecutor coactivo en la medida que continúe con un procedimiento coactivo respecto del cual se ha acreditado algún supuesto de conclusión y que, no obstante ello, el ejecutor coactivo no lo deja sin efecto sino que solo lo suspende temporalmente.

Sobre el particular, es preciso considerar no sólo la solicitud realizada por el quejoso ante la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal, sino también los diferentes efectos que se derivan de la suspensión temporal o de la conclusión del procedimiento coactivo.

En efecto, no puede afirmarse que habiéndose suspendido temporalmente el procedimiento coactivo carezca de objeto que el Tribunal Fiscal se pronuncie sobre su legalidad pues solo carece de objeto emitir pronunciamiento respecto de una queja cuando los hechos o circunstancias que motivan lo solicitado por el quejoso han sido corregidos o han desaparecido después de su presentación y antes de que el Tribunal Fiscal emita pronunciamiento al respecto<sup>50</sup>. En el presente caso, mientras el quejoso solicita la conclusión del procedimiento de cobranza coactiva, la Administración sólo lo ha suspendido, siendo las consecuencias de la conclusión y la suspensión temporal distintas. Así por ejemplo, en el primer caso el ejecutor coactivo deberá levantar las medidas cautelares que hubiere trabado mientras que en el caso de la suspensión temporal, éstas permanecerán en suspenso más no serán dejadas sin efecto, lo cual puede implicar un perjuicio a los contribuyentes<sup>51</sup>.

Por tanto, se concluye que procede que el Tribunal Fiscal en la vía de la queja emita pronunciamiento sobre la legalidad de un procedimiento coactivo iniciado o seguido al amparo

<sup>50</sup> Como por ejemplo, cuando se solicita en una queja que se ordene el cumplimiento de una resolución del Tribunal Fiscal y tras su presentación, pero antes de que el Tribunal Fiscal emita pronunciamiento en la vía de la queja, la Administración Tributaria cumple lo que se indicó en la resolución cuyo cumplimiento se pretende.

<sup>51</sup> Así ejemplo, en los embargos en forma de retención bancaria, se impide la disposición de los contribuyentes de los fondos depositados en las cuentas embargadas.



del Código Tributario, cuando el quejoso solicita la conclusión del procedimiento y el ejecutor coactivo acredita que éste ha sido suspendido temporalmente.

## PROPUESTA 2

### DESCRIPCIÓN

Carece de objeto que el Tribunal Fiscal emita pronunciamiento en la vía de la queja sobre la legalidad de un procedimiento de cobranza coactiva iniciado al amparo del Código Tributario, cuando el quejoso solicita que se ordene su conclusión y el ejecutor coactivo acredita que éste ha sido suspendido temporalmente.

### FUNDAMENTO

El artículo 116° del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 953<sup>52</sup>, señala que el ejecutor coactivo, tiene entre sus facultades la de suspender o concluir el procedimiento de cobranza coactiva conforme con lo dispuesto por el artículo 119°.

El citado artículo 119° señala que el ejecutor coactivo suspenderá temporalmente el procedimiento de cobranza coactiva, en los casos siguientes: 1) Cuando en un proceso constitucional de amparo se hubiera dictado una medida cautelar que ordene la suspensión de la cobranza; 2) cuando una ley o norma con rango de ley lo disponga expresamente; y 3) excepcionalmente, tratándose de órdenes de pago, y cuando medien otras circunstancias que evidencien que la cobranza podría ser improcedente y siempre que la reclamación se hubiera interpuesto dentro del plazo de veinte (20) días hábiles de notificada la orden de pago.

Asimismo, este artículo dispone que el ejecutor coactivo deberá dar por concluido el procedimiento, levantar los embargos y ordenar el archivo de los actuados, cuando: 1) se hubiera presentado oportunamente reclamación o apelación contra la resolución de determinación o resolución de multa que contenga la deuda tributaria puesta en cobranza, o resolución que declara la pérdida de fraccionamiento, siempre que se continúe pagando las cuotas de fraccionamiento; 2) la deuda haya quedado extinguida por cualquiera de los medios señalados en el artículo 27°; 3) se declare la prescripción de la deuda puesta en cobranza; 4) la acción se siga contra persona distinta a la obligada al pago; 5) exista resolución concediendo aplazamiento y/o fraccionamiento de pago; 6) las órdenes de pago o resoluciones que son materia de cobranza hayan sido declaradas nulas, revocadas o sustituidas después de la notificación de la resolución de ejecución coactiva; 7) cuando la persona obligada haya sido declarada en quiebra; 8) cuando una ley o norma con rango de ley lo disponga expresamente; y 9) cuando el deudor tributario hubiera presentado reclamación o apelación vencidos los plazos establecidos para la interposición de dichos recursos, cumpliendo con presentar la carta fianza respectiva. De igual manera, este artículo señala que tratándose de deudores tributarios sujetos a un procedimiento concursal, el ejecutor coactivo suspenderá o concluirá el procedimiento de cobranza coactiva, de acuerdo con lo dispuesto en las normas de la materia.

Por otro lado, el artículo 155° de dicho Código prevé que la queja se presenta cuando existan actuaciones o procedimientos que afecten directamente o infrinjan lo establecido en este Código. Así, en reiterada jurisprudencia del Tribunal Fiscal se ha señalado que la queja es un remedio procesal que, ante la afectación de los derechos o intereses del deudor tributario por actuaciones indebidas de la Administración o contravención de las normas que inciden en la relación jurídica tributaria, permite corregir las actuaciones y encauzar el procedimiento bajo el marco de lo establecido por las normas correspondientes.

<sup>52</sup> Publicado el 5 de febrero de 2004.



De acuerdo con este marco normativo debe determinarse si carece de objeto que el Tribunal Fiscal en la vía de la queja emita pronunciamiento sobre la legalidad de un procedimiento coactivo iniciado al amparo del Código Tributario, cuando el deudor tributario solicita su conclusión y el ejecutor coactivo acredita que éste ha sido suspendido.

Al respecto, considerando la anotada naturaleza de la queja como remedio procesal, en el supuesto planteado la competencia del Tribunal Fiscal estaría referida a la actuación de la Administración que afecte o pudiese afectar los derechos de los deudores tributarios, siendo que esa posible afectación proviene de la facultad de la Administración Tributaria de ejecutar los bienes del deudor tributario para poder hacer cobro de la deuda. Así, el fin último de la presentación de la queja en este caso es impedir que la mencionada Administración efectúe la ejecución de los bienes afectados con una medida cautelar o impedir que se traben nuevas medidas.

En tal sentido, se considera que si la ejecución no puede ser llevada a cabo porque el procedimiento de cobranza coactiva ya ha sido suspendido, por ejemplo, por estarse analizando en la vía contencioso tributaria la exigibilidad de los valores, no tiene objeto que el Tribunal Fiscal emita pronunciamiento en la vía de la queja sobre la legalidad de dicho procedimiento coactivo.

En efecto, suspendido el referido procedimiento coactivo, el ejecutor coactivo no puede ejecutar las medidas cautelares que se hubieren trabado hasta que no se levante la suspensión temporal, y en dicha medida, no hay posible afectación a los bienes del deudor tributario que pudiese corregir el Tribunal Fiscal en la vía de la queja.

Cabe precisar que la resolución coactiva por la que se ordena la suspensión temporal debe ser debidamente notificada al contribuyente<sup>53</sup>. Además, para efectos del pronunciamiento del Tribunal Fiscal en la queja presentada, el ejecutor coactivo debe acreditar dicha suspensión temporal.

Por consiguiente, carece de objeto que el Tribunal Fiscal emita pronunciamiento en la vía de la queja sobre la legalidad de un procedimiento de cobranza coactiva iniciado o seguido al amparo del Código Tributario, cuando el quejoso solicita que se ordene su conclusión y el ejecutor coactivo acredita que éste ha sido suspendido.

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

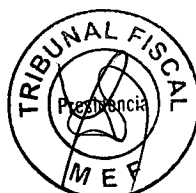
**TEMA 1: DETERMINAR SI EN LA VÍA DE LA QUEJA PROCEDE EVALUAR SI LA ORDEN DE PAGO HA SIDO EMITIDA DE CONFORMIDAD CON EL ARTÍCULO 78° DEL CÓDIGO TRIBUTARIO, A EFECTO DE VERIFICAR LA LEGALIDAD DE SU COBRANZA COACTIVA CUANDO ÉSTA ES INICIADA AL AMPARO DE DICHO CÓDIGO.**

##### **PROPUESTA 1**

##### **DESCRIPCIÓN**

No procede que en la vía de la queja se evalúe la validez de una orden de pago, según el artículo 78° del Código Tributario, a efecto de verificar la legalidad de su cobranza coactiva, cuando ésta es iniciada al amparo de dicho código.

<sup>53</sup> Al respecto, véase el artículo 104° del Código Tributario, que regula la notificación de actos emitidos por la Administración Tributaria.



## **PROPUESTA 2**

Procede que en la vía de la queja se evalúe la validez de una orden de pago, según el artículo 78° del Código Tributario, a efecto de verificar la legalidad de su cobranza coactiva, cuando ésta es iniciada al amparo de dicho código.

**TEMA 2: DETERMINAR SI EN LA VÍA DE LA QUEJA PROCEDE EVALUAR LA EXISTENCIA DE CIRCUNSTANCIAS QUE EVIDENCIE QUE LA COBRANZA DE UNA ORDEN DE PAGO PODRÍA SER IMPROCEDENTE, AL AMPARO DEL NUMERAL 3 DEL INCISO A) DEL ARTÍCULO 119° DEL CÓDIGO TRIBUTARIO.**

## **PROPUESTA 1**

### **DESCRIPCIÓN**

No procede que en la vía de la queja se evalúe la existencia de circunstancias que evidencien que la cobranza de una orden de pago podría ser improcedente, al amparo del numeral 3 del inciso a) del artículo 119° del Código Tributario.

### **SUBPPROPUESTA 1.1**

#### **DESCRIPCIÓN**

No procede que el Tribunal Fiscal ordene la suspensión del procedimiento de cobranza coactiva si es que la Administración no ha acreditado el supuesto previsto en el numeral 3 del inciso a) del artículo 119° del Código Tributario.

### **SUBPPROPUESTA 1.2**

#### **DESCRIPCIÓN**

Procede que el Tribunal Fiscal ordene la suspensión del procedimiento de cobranza coactiva si con posterioridad a la interposición del recurso de reclamación se hubiera continuado con dicho procedimiento sin que se haya notificado previamente la resolución que declare inadmisibles dicha reclamación por no haberse acreditado el pago previo.

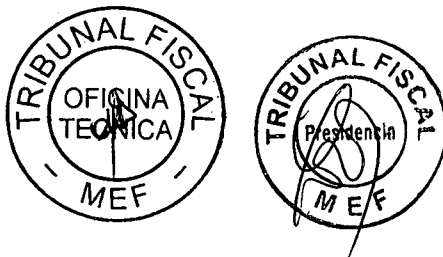
## **PROPUESTA 2**

Procede que en la vía de la queja se evalúe la existencia de circunstancias que evidencien que la cobranza de una orden de pago podría ser improcedente, al amparo del numeral 3 del inciso a) del artículo 119° del Código Tributario.

### **SUBPPROPUESTA 2.1**

#### **DESCRIPCIÓN**

Procede que en la vía de la queja se evalúe la existencia de circunstancias que evidencien que la cobranza de una orden de pago podría ser improcedente, al amparo del numeral 3 del inciso a) del artículo 119° del Código Tributario, en la medida que no se haya emitido pronunciamiento sobre la admisión a trámite del recurso de reclamación.





## **SUBPPROPUESTA 2.2**

### **DESCRIPCIÓN**

Procede que en la vía de la queja se evalúe la existencia de circunstancias que evidencien que la cobranza de una orden de pago podría ser improcedente, al amparo del numeral 3 del inciso a) del artículo 119° del Código Tributario, mientras se encuentre en trámite el recurso de reclamación o el recurso de apelación.

**TEMA 3: DETERMINAR SI CARECE DE OBJETO PRONUNCIARSE EN LA VÍA DE LA QUEJA SOBRE LA LEGALIDAD DE UN PROCEDIMIENTO DE COBRANZA COACTIVA INICIADO AL AMPARO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO, CUANDO EL QUEJOSO SOLICITA QUE SE ORDENE SU CONCLUSIÓN Y EL EJECUTOR COACTIVO ACREDITA QUE ÉSTE HA SIDO SUSPENDIDO TEMPORALMENTE.**

### **PROPUESTA 1**

#### **DESCRIPCIÓN**

Procede que el Tribunal Fiscal en la vía de la queja emita pronunciamiento sobre la legalidad de un procedimiento de cobranza coactiva iniciado al amparo del Código Tributario, cuando el quejoso solicita que se ordene su conclusión y el ejecutor coactivo acredita que éste ha sido suspendido temporalmente.

### **PROPUESTA 2**

Carece de objeto que el Tribunal Fiscal emita pronunciamiento en la vía de la queja sobre la legalidad de un procedimiento de cobranza coactiva iniciado al amparo del Código Tributario, cuando el quejoso solicita que se ordene su conclusión y el ejecutor coactivo acredita que éste ha sido suspendido temporalmente.



**ANEXO I  
ANTECEDENTES NORMATIVOS**

**TEXTO ÚNICO ORDENADO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO, DECRETO SUPREMO N° 135-99-EF, MODIFICADO POR DECRETO LEGISLATIVO N° 981**

**Artículo 78°.- ORDEN DE PAGO**

*"La Orden de Pago es el acto en virtud del cual la Administración exige al deudor tributario la cancelación de la deuda tributaria, sin necesidad de emitirse previamente la Resolución de Determinación, en los casos siguientes:*

- 1. Por tributos autoliquidados por el deudor tributario.*
- 2. Por anticipos o pagos a cuenta, exigidos de acuerdo a ley.*
- 3. Por tributos derivados de errores materiales de redacción o de cálculo en las declaraciones, comunicaciones o documentos de pago. Para determinar el monto de la Orden de Pago, la Administración Tributaria considerará la base imponible del período, los saldos a favor o créditos declarados en períodos anteriores y los pagos a cuenta realizados en estos últimos.*

*Para efectos de este numeral, también se considera el error originado por el deudor tributario al consignar una tasa inexistente."*

- 4. Tratándose de deudores tributarios que no declararon ni determinaron su obligación o que habiendo declarado no efectuaron la determinación de la misma, por uno o más períodos tributarios, previo requerimiento para que realicen la declaración y determinación omitidas y abonen los tributos correspondientes, dentro de un término de tres (3) días hábiles, de acuerdo al procedimiento establecido en el artículo siguiente, sin perjuicio que la Administración Tributaria pueda optar por practicarles una determinación de oficio.*
- 5. Cuando la Administración Tributaria realice una verificación de los libros y registros contables del deudor tributario y encuentre tributos no pagados.*

*Las Ordenes de Pago que emita la Administración, en lo pertinente, tendrán los mismos requisitos formales que la Resolución de Determinación, a excepción de los motivos determinantes del reparo u observación".*

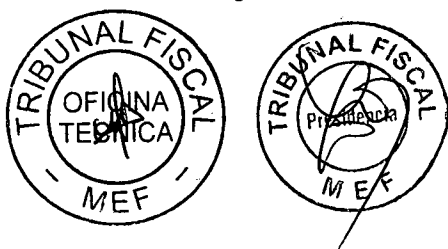
**Artículo 101°.- FUNCIONAMIENTO Y ATRIBUCIONES DEL TRIBUNAL FISCAL**

*"...Son atribuciones del Tribunal Fiscal: (...)*

- 5. Resolver los recursos de queja que presenten los deudores tributarios, contra las actuaciones o procedimientos que los afecten directamente o infrinjan lo establecido en este Código, así como los que se interpongan de acuerdo con la Ley General de Aduanas, su reglamento y disposiciones administrativas en materia aduanera".*

**Artículo 115°.- DEUDA EXIGIBLE EN COBRANZA COACTIVA**

*"La deuda exigible dará lugar a las acciones de coerción para su cobranza. A este fin se considera deuda exigible:*



a) La establecida mediante Resolución de Determinación o de Multa o la contenida en la Resolución de pérdida del fraccionamiento notificadas por la Administración y no reclamadas en el plazo de ley. En el supuesto de la resolución de pérdida de fraccionamiento se mantendrá la condición de deuda exigible si efectuándose la reclamación dentro del plazo, no se continúa con el pago de las cuotas de fraccionamiento. (...)

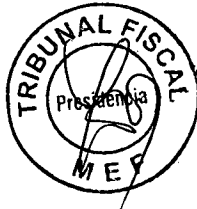
d) La que conste en Orden de Pago notificada conforme a ley”.

#### **Artículo 119°.- SUSPENSIÓN Y CONCLUSIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE COBRANZA COACTIVA**

*“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 siguiente:*

a) *El Ejecutor Coactivo suspenderá temporalmente el Procedimiento de Cobranza Coactiva, en los casos siguientes: (...)*

3. *Excepcionalmente, tratándose de Órdenes de pago, y cuando medien otras circunstancias que evidencien que la cobranza podría ser improcedente y siempre que la reclamación se hubiera interpuesto dentro del plazo de veinte (20) días hábiles de notificada la Orden de Pago. En este caso, la Administración deberá admitir y resolver la reclamación dentro del plazo de noventa (90) días hábiles, bajo responsabilidad del órgano competente. La suspensión deberá mantenerse hasta que la deuda sea exigible de conformidad con lo establecido en el artículo 115°”.*



## ANEXO II

### ANTECEDENTES JURISPRUDENCIALES

#### RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL FISCAL (RTF)

##### RTF N° 06445-5-2005 (21-10-2005)

*"...Que indica que sin motivo, la Administración emitió la Orden de Pago N° 133-001-0043072, considerando que le era de aplicación la tasa del 30%, desconociendo la determinación efectuada, situación que no se encuadra en alguno de los supuestos del artículo 78° del Código Tributario, por lo que el 10 de agosto de 2005 presentó un escrito y el Formulario 194 cuestionándola, y el 26 de agosto de 2005 un escrito ampliatorio de la reclamación interpuesta. Dada tales circunstancias, anota, resulta improcedente la cobranza coactiva que se le ha iniciado (...)*

*Que de lo expuesto se tiene que la Orden de Pago N° 133-001-0043072 no encuadra en el supuesto del numeral 1) del artículo 78° del Código Tributario, al haber sido emitida objetando lo consignado por la recurrente en su declaración, por lo que no constituye deuda exigible coactivamente, criterio también recogido en diversas resoluciones como la Resolución del Tribunal Fiscal N° 451-4-99 de 30 de marzo de 1999.(...)*

*Que por tanto debe dejarse sin efecto la cobranza coactiva y levantarse los embargos que pudiesen haberse adoptado".*

##### RTF N° 05464-4-2007 (20-06-2007)

*"...este Tribunal mediante el Acuerdo de Sala Plena contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2006-24 ha establecido que procede la cobranza coactiva de una orden de pago cuya reclamación ha sido declarada inadmisibile por la Administración en los casos que el deudor tributario haya interpuesto recurso de apelación en el plazo de ley;*

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

*"En el artículo 115° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF y modificado por el Decreto Legislativo N° 953 (en adelante el Código Tributario), se señala que la deuda exigible dará lugar a las acciones de coerción para su cobranza, considerando, entre otros supuestos, como deuda exigible, la que conste en orden de pago notificada conforme a ley. Dicha norma es aplicable siempre que se trate de una orden de pago emitida conforme a ley, esto es, que se ajuste a lo previsto en el artículo 78° del citado Código, pues de lo contrario la deuda no será exigible".*

##### RTF N° 06080-3-2008 (14-05-2008)

*"...Que el quejoso sostiene que la Administración emitió las Órdenes de Pago N° (...) sobre la base del Impuesto General a las Ventas declarado por los meses de febrero y marzo de 2003, y al amparo del numeral 1 del artículo 78° del Código Tributario, no obstante que en las declaraciones juradas de dichos períodos no existía tributo por pagar sino saldo a su favor arrastrable a períodos posteriores (...)*

*Que de lo expuesto se aprecia que dichos valores no han sido emitidos de conformidad con lo dispuesto por el artículo 78° del Código Tributario, al haberse objetado lo consignado por la quejosa en su declaración jurada, por lo que no constituye deuda exigible coactivamente, criterio recogido en diversas resoluciones de este Tribunal, tal como la Resolución N° 04506-5-2007 de*



24 de mayo de 2007, y en consecuencia, corresponde amparar la queja y disponer que se concluya la cobranza coactiva de las Órdenes de Pago N° (...).

**RTF N° 09995-7-2008 (19-08-2008)**

*"...Que los numerales 1 y 3 del artículo 78° del Código Tributario prevén que la orden de pago es el acto en virtud del cual la Administración exige al deudor tributario la cancelación de la deuda tributaria, sin necesidad de emitirse previamente una resolución de determinación, y que puede ser girada, entre otros casos, por tributos autoliquidados por el deudor tributario y por tributos derivados de errores materiales de redacción o de cálculo en las declaraciones, comunicaciones o documentos de pago.*

*Que el citado artículo 78° también indica que las órdenes de pago que emita la Administración, en lo pertinente, tendrán los mismos requisitos formales que las resoluciones de determinación, a excepción de los motivos determinantes del reparo u observación.*

*Que el artículo 77° del Código Tributario establece como uno de los requisitos de la resolución de determinación, que contenga los fundamentos y disposiciones que la amparan, el que es de aplicación a las órdenes de pago.*

*Que el inciso d) del artículo 115° del citado código, sustituido por el Decreto Legislativo N° 969, dispone que la deuda exigible dará lugar a las acciones de coerción para su cobranza y que se considera como tal a la que conste en orden de pago notificada conforme a ley.*

*Que el numeral 1 del artículo 116° del anotado código preceptúa que el ejecutor coactivo debe verificar la exigibilidad de la deuda tributaria a fin de iniciar el procedimiento de cobranza coactiva.*

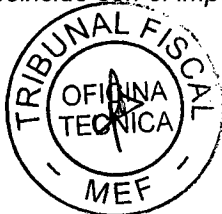
*Que de otro lado, el artículo 117° del mencionado código señala que el procedimiento de cobranza coactiva es iniciado por el ejecutor coactivo mediante la notificación al deudor tributario de la resolución de ejecución coactiva, que contiene un mandato de cancelación de las resoluciones en cobranza, dentro 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 conforme con las normas citadas, la Administración Tributaria, a efecto de iniciar la cobranza coactiva de una deuda, debe previamente emitir y notificar debidamente los valores o resoluciones que contengan dicha deuda, los que podrán ser impugnados por el contribuyente y sólo en el caso de que se cumpla con los requisitos establecidos en las normas antes citadas, se podrá considerar deuda exigible en cobranza coactiva.*

*Que de los documentos que obran en autos se tiene que mediante la Resolución de Ejecución Coactiva N°(...) se inició el procedimiento de cobranza coactiva de la Orden de Pago N° (...), emitida por la determinación de mayor deuda acogida al Régimen Especial de Fraccionamiento Tributario - REFT (folio 26).*

*Que de la revisión de la Orden de Pago N° (...), se aprecia que señala como base legal, entre otros, al artículo 78° del Código Tributario y que ha sido girada sobre la base de la Declaración Jurada N° 1075385.*

*Que de la revisión de la copia autenticada de la Declaración Jurada N° 1075385 que obra a folio 24, se aprecia que la deuda correspondiente al FONAVI fue acogida por el quejoso al Régimen Especial de Fraccionamiento Tributario - REFT por un monto que asciende a S/. 40,00, el que no coincide con el importe consignado en la orden de pago antes aludida, la que alude a la suma de*



S/. 277,00 (folio 26).

Que al no haberse emitido dicho valor conforme a ley, la deuda contenida en él no tiene el carácter de exigible coactivamente, por lo que procede declarar fundada la queja formulada debiendo la Administración dejar sin efecto el procedimiento de cobranza coactiva y levantar las medidas de embargo que se hubieran trabado, de ser el caso”.

**RTF N° 01104-5-2010 (29-01-2010)**

“...Que la quejosa señala que la Administración no ha emitido la Orden de Pago N° 053-001-0265446 conforme a lo declarado a través del Formulario Virtual PDT 621.

Que indica que no obstante haber reclamado el referido valor dentro del plazo de ley, se le ha informado ante las centrales de riesgo, causándole un perjuicio en el sistema financiero (...)

Que de las normas expuestas se tiene que la Administración Tributaria, a efecto de iniciar la cobranza coactiva de una deuda, debe previamente emitir y notificar debidamente los valores que contengan dicha deuda, los que podrán ser impugnados por el contribuyente, y sólo en el caso que se cumpla con los requisitos establecidos por el Código Tributario para considerar la deuda exigible en cobranza coactiva, podrá iniciar tal procedimiento, notificando al contribuyente la resolución correspondiente (...)

Que la Orden de Pago N° (...) ha sido girada sobre la base del numeral 2 del artículo 78° del Código Tributario, sustentándose en la declaración jurada presentada mediante Formulario Virtual PDT 621 N° 164262814, e indica como tributo omitido el importe de S/. 561,00.

Que de la revisión de la referida declaración jurada (fojas 44 a 48) se aprecia que por el mes de febrero del año 2009, la quejosa determinó como pago a cuenta del Impuesto a la Renta el monto de S/. 36,00, aunque sin efectuar pago alguno, monto que no coincide con el importe por el cual se ha emitido la orden de pago antes aludida.

Que por lo expuesto, se concluye que el citado valor no se encuentra comprendido dentro del supuesto previsto en el numeral 2 del artículo 78° del Código Tributario, de lo que se tiene que no ha sido emitido conforme a ley, no conteniendo deuda exigible coactivamente, por lo que corresponde declarar fundada la queja en este extremo, debiendo la Administración dejar sin efecto el procedimiento de cobranza coactiva iniciado mediante Resolución de Ejecución Coactiva N° (...).”.

