

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL PERÚ

Escuela de Posgrado



La vía de la Queja como remedio procedimental para cuestionar la
cobranza coactiva de las Órdenes de Pago inválidas.

A propósito de la Jurisprudencia de Observancia Obligatoria N° 15607-5-2010

Trabajo de Investigación para obtener el grado académico de Maestra en Derecho

Tributario
que presenta:

Lily Catalina Cervera Mariluz

Asesora:

Reneé Antonieta Villagra Cayamana

Lima, 2023

Informe de Similitud

Yo, VILLAGRA CAYAMANA, RENEÉ ANTONIETA, docente de la Escuela de Posgrado de la Pontificia Universidad Católica del Perú, asesor(a) de la tesis/el trabajo de investigación titulado LA VÍA DE LA QUEJA COMO REMEDIO PROCEDIMENTAL PARA CUESTIONAR LA COBRANZA COACTIVA DE LAS ÓRDENES DE PAGO INVÁLIDAS de la autora CERVERA MARILUZ, LILY CATALINA, dejo constancia de lo siguiente:

- El mencionado documento tiene un índice de puntuación de similitud de 37%. Así lo consigna el reporte de similitud emitido por el software *Turnitin* el 09/10/2023.
- He revisado con detalle dicho reporte y la Tesis o Trabajo de Suficiencia Profesional, y no se advierte indicios de plagio.
- Las citas a otros autores y sus respectivas referencias cumplen con las pautas académicas.

Lugar y fecha:

Lima, 12 de noviembre de 2023

Apellidos y nombres del asesor / de la asesora: VILLAGRA CAYAMANA, RENEÉ ANTONIETA	
DNI: 29595176	Firma 
ORCID: 0000-0002-4054-8113	

A Alejandro, mi niño amado

Mi presente soñado

Mi fuerza para hacer todos mis sueños realidad

Catalina Cervera



RESUMEN

A propósito de la Jurisprudencia de Observancia Obligatoria emitida por el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 15607-5-2010, en virtud de la cual dicho colegiado dispone que no procede en la vía de Queja dilucidar si las Órdenes de Pago fueron emitidas con arreglo a Ley, efectos de determinar su exigibilidad en el procedimiento de cobranza coactiva, se ponen de manifiesto posibles escenarios en los cuales los alcances del fallo deriven; por un lado, en una zona exenta de control legal del procedimiento de cobranza coactiva, seguido por la Administración Tributaria a través de ejecutor coactivo, por parte del Tribunal Fiscal; por otro lado, en la reducción de los mecanismos de defensa de los contribuyentes para poder tener una real tutela de derecho en protección de su patrimonio ante un sumarísimo procedimiento de cobranza; y finalmente, en la evidencia que el propio Tribunal Fiscal reduce sus facultades legalmente concedidas. En ese sentido, se desarrollarán los alcances del precedente jurisprudencial en el marco de la revisión de resoluciones del referido colegiado, con anterioridad y posterioridad a dicho fallo, así como las posiciones a favor y en contra en atención a las interpretaciones de los conceptos jurídicos vinculados e instituciones procedimentales, para finalizar con una propuesta de interpretación, del caso bajo estudio, dirigido a la protección del derecho de defensa de los contribuyentes y a la salvaguardia de la legalidad del procedimiento de cobranza coactiva, así como sus respectivos controles legales por parte del Tribunal Fiscal, incluyendo una exhortación al cambio del precedente vinculante, el cual no incluye modificaciones normativas, sino un giro de la interpretación jurisprudencial del mismo órgano resolutor con las normas vigentes.

Palabras claves: Órdenes de pago, Queja, Tribunal Fiscal, cobranza coactiva, jurisprudencia de observancia obligatoria.

ÍNDICE

Resumen	1
Índice	2
1. CAPÍTULO I: INTRODUCCIÓN	4
1.1. Tema y Problema	4
1.2. Hipótesis	8
1.3. Objetivos	9
1.4. Enfoque Metodológico	11
2. CAPÍTULO II: ESTADO DEL ARTE	12
2.1. LAS ÓRDENES DE PAGO	13
2.1.1. La determinación de la Obligación Tributaria	13
2.1.2. Definición y características de las Órdenes de Pago	15
2.1.3. Las Órdenes de Pago en la Legislación nacional	18
2.2. EL PROCEDIMIENTO DE COBRANZA COACTIVA	20
2.2.1. Principio de autotutela	20
2.2.2. Definición del procedimiento de cobranza coactiva	21
2.2.3. Características del procedimiento de cobranza coactiva	22
2.2.4. El procedimiento de cobranza coactiva en el Código Tributario	23
2.2.4.1. La exigibilidad de la deuda	23
2.2.4.2. Etapas del procedimiento – Medidas de embargo	24
2.2.4.3. Facultades del ejecutor coactivo	25
2.3. VALIDEZ Y EFICACIA DEL ACTO ADMINISTRATIVO	26
2.3.1. La Validez del acto administrativo	26
2.3.2. La eficacia de acto administrativo	29
2.4. LA QUEJA	31
2.4.1. Definición	31
2.4.2. Procedimiento y plazos para resolver	35

2.5. EL PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO TRIBUTARIO	35
2.5.1. Definición y características	35
2.5.2. Procedimiento, etapas y plazos para resolver	36
2.5.3. Diferencias entre la Queja y el procedimiento contencioso tributario	37
2.6. LA JURISPRUDENCIA DE OBSERVANCIA OBLIGATORIA	38
2.6.1. La jurisprudencia como fuente de Derecho	38
2.6.2. Definición y alcances de la Jurisprudencia de Observancia Obligatoria en el Código Tributario	40
2.6.3. El rol del Tribunal Fiscal	40
3. CAPÍTULO III: PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN	42
3.1. Revisión de resoluciones del Tribunal Fiscal emitidas con anterioridad a la Jurisprudencia de Observancia Obligatoria N° 15607-5-2010.	47
3.2. Revisión de muestra de resoluciones del Tribunal Fiscal emitidas con posterioridad a la Jurisprudencia de Observancia Obligatoria N° 15607-5-201	48
4. CAPÍTULO IV: DISCUSIÓN	53
Conclusiones	57
Recomendaciones	58
Bibliografía	59

INTRODUCCIÓN

1. DESCRIPCIÓN DEL PROBLEMA

A propósito de abordar el problema que motiva la presente tesis, de una manera didáctica y clara, nos permitiremos plantear dos escenarios que podría afrontar un contribuyente al que se le inicie un procedimiento de cobranza coactiva, regulado en el Código Tributario, por una Orden de Pago cuya validez cuestiona, debiendo precisarse que la diferencia fundamental en cada caso, a nivel procedimental, se centraría en el momento en que recurre al Tribunal Fiscal, conforme se desarrollará más adelante.

En el primer caso, tendremos al contribuyente “X” al que se le inicia un procedimiento de cobranza coactiva por una Orden de Pago emitida por un impuesto, respecto del cual, cuenta con la Resolución de Intendencia emitida por la Administración Tributaria, que aprueba la exoneración del mismo.

En el marco de las facultades de la Administración, dicha entidad traba medidas de embargo en forma de intervención en recaudación y en forma de inscripción; es decir, inicia la afectación del patrimonio del contribuyente, dentro del sumarísimo procedimiento de cobranza coactiva.

Frente a las circunstancias planteadas, el contribuyente “X” interpone una Queja ante el Tribunal Fiscal contra el inicio del procedimiento de cobranza coactiva sustentándose en que la Orden de Pago, materia de la cobranza, no fue válidamente emitida, además de no haber sido notificada con arreglo a Ley.

Dentro del plazo de los veinte (20) días legalmente dispuestos para que el Tribunal Fiscal resuelva la Queja presentada, dicho colegiado verifica, tanto (1) la debida notificación del valor, como (2) la validez del mismo, resolviendo con el siguiente fallo:

- 1) Fundada la Queja porque no hay deuda exigible ya que la Orden de Pago no fue emitida con arreglo a lo dispuesto en el artículo 78 del Código Tributario.
- 2) Concluir el procedimiento de cobranza coactiva, y
- 3) Levantar las medidas de embargo.

Es decir, dentro de los veinte (20) días del plazo legalmente establecido, el referido colegiado verificó tanto la validez de la Orden de Pago como su notificación a efectos de validar el inicio del

procedimiento de cobranza coactiva, resolviendo declarar fundada la Queja al advertir que, pese a que el indicado valor fue válidamente notificado, no ocurrió lo mismo respecto a su emisión la cual no se ajustaba a lo dispuesto en el artículo 78 del Código Tributario, por lo que no advertía deuda exigible coactivamente; y en ese sentido, el procedimiento de cobranza coactiva no se inició con arreglo a Ley, disponiendo su conclusión así como el levantamiento de las medidas de embargo trabadas contra el patrimonio del contribuyente.

Ahora bien, en el segundo escenario, tenemos al contribuyente “Y”, al que se le inicia un procedimiento de cobranza coactiva por una Orden de Pago emitida por el numeral 3 del artículo 78 del Código Tributario, respecto de la cual desconoce el sustento del “*error material de redacción o de cálculo en las declaraciones*” en el que habría incurrido por no estar conforme con lo declarado, además de cuestionar la debida notificación del valor.

Al igual que en el caso anterior, en el marco de las facultades de la Administración, dicha entidad traba medidas de embargo afectando el patrimonio del contribuyente dentro del sumarísimo procedimiento de cobranza coactiva.

Asimismo, y nuevamente al igual que el caso anterior, el contribuyente “Y” interpone una Queja ante el Tribunal Fiscal contra el inicio del procedimiento de cobranza coactiva sustentándose en que la Orden de Pago, materia de la cobranza, no fue válidamente emitida, además de no haber sido notificada con arreglo a Ley.

No obstante, en este caso, lo analizado y resuelto por el Tribunal Fiscal cambia sustantivamente. A saber, el referido colegiado señala que para determinar si la deuda es exigible coactivamente, basta con verificar si el valor fue debidamente notificado, no correspondiendo en la vía de Queja cuestionar la validez del mismo, sino a través del procedimiento contencioso tributario (reclamación y apelación) por lo que, al constatar, en el caso planteado, que la notificación fue realizada con arreglo a Ley, tuvo el siguiente fallo:

- 1) Improcedente la Queja ya que al estar debidamente notificada la Orden de Pago es deuda exigible coactivamente.
- 2) Dar trámite de reclamación el extremo en el que se cuestiona la validez de la Orden de Pago.

A tenor de lo expuesto, un (1) año después la Administración Tributaria resuelve la indicada reclamación, declarando infundado el recurso al sostener que la Orden de Pago fue emitida con arreglo a Ley, frente a ello el contribuyente interpone un recurso de apelación, el mismo que es resuelto por el Tribunal Fiscal **tres (3) años después**, de la Queja presentada inicialmente, declarando la nulidad de la Orden de Pago al no ajustarse a lo dispuesto en el artículo 78° del Código Tributario¹.

Es decir, en este segundo escenario, el Tribunal Fiscal, en vía de Queja, no verifica la validez de la Orden de Pago para determinar si la deuda es exigible coactivamente; y en consecuencia, si el procedimiento de cobranza coactiva se inició con arreglo a Ley, sino únicamente verifica que el valor haya sido notificado válidamente, siendo que validez del valor es materia de pronunciamiento 3 años después al concluirse el procedimiento contencioso tributario iniciado para tal fin.

Las diferencias en un caso y en el otro, pueden ser resumidas de la siguiente manera:

- 1) El contribuyente “X” obtuvo la conclusión del procedimiento de cobranza coactiva dentro del plazo de 20 días de interpuesta la Queja, luego de cuestionar su inicio por la invalidez del valor materia de cobranza; mientras que, el contribuyente “Y” no obtuvo la conclusión del procedimiento de cobranza coactiva en la vía de Queja y recién 3 años después, se declara la nulidad del valor al concluirse el procedimiento contencioso tributario.
- 2) En el caso del contribuyente “X” las medidas de embargo trabadas por la Administración contra el patrimonio del contribuyente fueron levantadas al concluirse el procedimiento de cobranza coactivas dentro del plazo de 20 días de interpuesta la Queja; mientras que en el caso del contribuyente “Y” las medias de embargo fueron trabadas y ejecutadas con anterioridad a que se emita pronunciamiento definitivo en el procedimiento contencioso tributario.

¹ Cabe señalar que los plazos expuestos corresponderían a una demora en la resolución al caso específico, toda vez que los plazos legales dispuestos para resolver el recurso de reclamación y de apelación, dispuestos en los artículos 142° y 150° del Código Tributario, como regla general, son de 9 meses y 12 meses respectivamente.

- 3) En el caso del contribuyente “X” para determinar la exigibilidad coactiva de la Orden de Pago se verificó la validez y la eficacia (notificación) del valor, en el caso del contribuyente “Y” únicamente la debida notificación.
- 4) En el caso del contribuyente “X” el Tribunal Fiscal se consideró competente para verificar la validez de la Orden de Pago a efectos de emitir pronunciamiento sobre el inicio del procedimiento de cobranza coactiva en vía de Queja; mientras que, en el caso del contribuyente “Y” el Tribunal Fiscal se consideró no competente para verificar la validez del valor respecto al inicio del referido procedimiento coactivo.

Cabe señalar que los dos escenarios planteados, a efectos de evidenciar de una manera didáctica el problema del presente trabajo de investigación, no pertenecen al imaginario personal ni han sido elaborados para dicho fin, sino que corresponden a hechos reales suscitados a contribuyentes que acudieron en vía de Queja ante el Tribunal Fiscal para defender su patrimonio de un sumarísimo procedimiento de cobranza coactiva iniciado por la notificación de Órdenes de Pago cuya validez cuestionaban, específicamente corresponden a los hechos suscitados en los expedientes que motivaron la emisión de las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 1624-3-2009 de 24 de febrero de 2009, 03514-Q-2014 de 10 de julio de 2014 y 07104-5-2017 de 15 de agosto de 2017, las cuales serán materia de análisis a mayor profundidad posteriormente.

Pues bien, este cambio de interpretación y posición por parte del Tribunal Fiscal, que representa el antes y el después de los dos escenarios planteados, tiene como fundamento el Acuerdo de Sala Plena N° 2010-17 del 2 de diciembre de 2010, en virtud del cual el referido colegiado emitió la Jurisprudencia de Observancia Obligatoria N° 15607-5-2010, concluyendo que no procedía que en vía de Queja se emita pronuncia sobre la validez de las Órdenes de Pago según el artículo 78 del Código Tributario, para verificar la legalidad del inicio del procedimiento de cobranza coactivo iniciado al amparo del citado Código.

En ese sentido, si a un contribuyente se le inicia un procedimiento de cobranza coactiva respecto de una orden de pago cuya validez se cuestiona, este únicamente tendría la posibilidad de iniciar un procedimiento contencioso tributario (reclamación ante la Administración y eventual apelación ante el Tribunal Fiscal), con los plazos dispuestos legalmente para la tramitación y conclusión del referido procedimiento, negándose la posibilidad de que en vía de la Queja se cuestione el inicio

del procedimiento de cobranza coactiva y se pueda corregir la actuación de la Administración, a través del ejecutor coactivo, en pro de salvaguardar su derecho de defensa y en tutela de su patrimonio frente al procedimiento coactivo iniciado.

En este punto es de vital importancia la diferencia entre la Queja y el procedimiento contencioso tributario, tanto en su función como en los plazos para ser atendidos, pero sin perder de vista que el objetivo del contribuyente es ejercer su derecho de defensa frente a la eventual afectación de su patrimonio por las medidas que se adopten en el procedimiento de cobranza coactiva (breve y corrosivo) siendo que dicha afectación podría ser irreversible para cuando se obtenga un pronunciamiento definitivo en el procedimiento contencioso tributario.

En ese sentido, corresponderá analizar los alcances del pronunciamiento del Tribunal Fiscal y si este afecta o merma la capacidad de defensa que tienen los contribuyentes frente al inicio de un procedimiento de cobranza coactiva, y por otro lado, analizar si se abre una zona exenta de control, en el referido procedimiento, por parte del Tribunal Fiscal.

Cabe precisar que descartamos del presente análisis los supuestos en los que las Órdenes de Pago son emitidas estrictamente sobre la deuda impaga declarada expresamente por el contribuyente, en cuyo caso, dicho acto administrativo únicamente cumple la función de ser un recordatorio del pago de la deuda auto declarada. Asimismo, precisamos que el procedimiento de cobranza bajo análisis es el correspondiente al regulado en el Código Tributario.

2. HIPÓTESIS

Actualmente se advierte que existe una zona exenta de control de legalidad y constitucionalidad del procedimiento de cobranza coactiva, al predeterminar que no procede en vía de Queja cuestionar el inicio del indicado procedimiento contra Órdenes de Pago cuya validez se cuestiona, al no haber sido emitidas de acuerdo a lo dispuesto en el Artículo 78 del Código Tributario, no resultando suficiente que la verificación de la exigibilidad de la deuda se centre en la debida notificación del valor.

En ese sentido, por un lado, nos enfrentamos a una posible afectación al derecho de defensa de los contribuyentes a efectos de alcanzar una tutela efectiva en defensa de su patrimonio, y; por otro lado, advertimos una autolimitación por parte del Tribunal Fiscal, de las facultades de control conferidas en el artículo 155 del Código Tributario.

3. OBJETIVO PRINCIPAL Y COMPLEMENTARIOS

Objetivo principal.

El objetivo de la presente investigación es analizar los alcances de la Jurisprudencia de Observancia Obligatoria N° 15607-5-2010, emitida por el Tribunal Fiscal desde una perspectiva constitucional y desde la óptica de los tres actores involucrados; es decir, el colegiado en mención, la Administración Tributaria y el contribuyente, enfatizando en las consecuencias que se derivan para este último.

Así, se evaluará si con ocasión del fallo del Tribunal Fiscal, ahora, existen zonas exentas de control de legalidad dentro del procedimiento de cobranza coactiva, por parte del Tribunal Fiscal, que antes eran pasibles de ser verificadas mediante las facultades establecidas a dicha entidad en el artículo 155° del Código Tributario o si, por el contrario, la posibilidad de que el referido colegiado emita pronunciamiento en vía de la Queja, para el supuesto planteado, excedería las facultades legalmente otorgadas y contravendría otras normas dispuestas en el citado código que regulan, tanto el procedimiento de cobranza coactiva como el procedimiento contencioso tributario.

En consecuencia, se evaluará si la Jurisprudencia de Observancia Obligatoria en mención, deriva en una afectación al derecho de defensa de los contribuyentes para el alcance de una tutela efectiva, en los casos que se inicie un procedimiento de cobranza coactiva respecto a Órdenes de Pago cuya validez se cuestiona, o si, por el contrario, cuenta con una vía procedimental, igual o más idónea, para hacer un ejercicio adecuado de su derecho de defensa y resguardo de su patrimonio.

Con este objetivo se pondrá énfasis en la revisión de las resoluciones emitidas por dicho colegiado con anterioridad al precedente de observancia obligatoria, así como a la revisión de una muestra de resoluciones emitidas con posterioridad al citado precedente.

Objetivos secundarios.

- Verificar la naturaleza de las Órdenes de Pago en nuestra legislación nacional a efectos de determinar si para determinar su exigibilidad resulta suficiente la constatación de una notificación arreglada a Ley.

- Determinar los alcances del procedimiento de cobranza coactiva y la facultad del ejecutor coactivo de verificar la exigibilidad de la deuda tributaria por parte del ejecutor coactivo, prevista en el artículo 116 del Código Tributario, contra las Órdenes de Pago, con la finalidad de concluir si tal facultad debe ser entendida como una exigencia legal en pro de la salvaguardia de los derechos e intereses de los contribuyentes o como una facultad discrecional.
- Verificar si lo dispuesto en el inciso d) del artículo 115 del Código Tributario, en cuanto a la exigibilidad de la deuda contenida en una Orden de Pago, se circunscribe únicamente a la verificación de su eficacia, y en consecuencia de que haya sido debidamente notificada de acuerdo a lo dispuesto en el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario, o si también corresponde la verificación de los requisitos de validez de conformidad con el artículo 78 del referido código.
- Determinar si la Queja es la vía idónea para cuestionar el inicio del procedimiento de cobranza coactiva cuando el sustento es la validez de las Órdenes de Pago o si dicho aspecto debe ser dilucidado en un procedimiento contencioso tributario.
- Analizar si la Queja constituiría una vía paralela al procedimiento contencioso tributario cuando se cuestiona la validez de las Órdenes de Pago como sustento del indebido inicio de un procedimiento de cobranza coactiva y si como tal se contravendría disposiciones legales contempladas en el Código Tributario.
- Evaluar si el derecho de defensa y la tutela efectiva de los contribuyentes se han visto afectados con el pronunciamiento del Tribunal Fiscal en la Jurisprudencia de Observancia Obligatoria bajo comentario.

4. ENFOQUE METODOLÓGICO

El problema planteado será abordado a partir del enfoque jurisprudencial, realizando una revisión de la evolución de los pronunciamientos del Tribunal Fiscal en torno a la discusión expuesta, hasta la emisión del Acuerdo de Sala Plena N° 17-2010, contenida en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 15607-5-2010.

Así, se revisará una muestra de las resoluciones emitidas por el indicado colegiado, en las cuales se verificó la validez de las Órdenes de Pago por no haber sido emitidas de conformidad con el artículo 78 del Código Tributario, tales como las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 1624-3-2009, 3720-1-2010, 4832-3-2010, 4909-4-2010, 4305-5-2010 y 3215-7-2010.

Adicionalmente, se procederá con el análisis del Acuerdo de Sala Plena N° 17-2010, contenida en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 15607-5-2010, con carácter de Jurisprudencia de Observancia Obligatoria haciendo una revisión de los principales argumentos que la sustentan, así como los fundamentos de la posición contraria que no resultó ganadora en la votación de la Sala Plena del Tribunal Fiscal.

Finalmente, se expondrá un caso ejemplificador acaecido con posterioridad al precedente de observancia obligatoria recaído en los expedientes que motivaron la emisión de las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 03514-Q-2014 y 07104-5-2017.

1. CAPÍTULO I: ESTADO DEL ARTE

El presente capítulo contiene el Estado del Arte respecto de aquellos conceptos vinculados a la problemática abordada en el presente trabajo de investigación.

Partiremos señalando que la revisión de los conceptos e instituciones que se realizará será con el objetivo de tener una aproximación útil que nos permita sustentar la posición adoptada en la discusión bajo análisis, sin que ello signifique un desarrollo acabado de cada una de las instituciones y las problemáticas propias que sugieren.

Con este fin, nos aproximaremos a las distintas instituciones desde la doctrina, pero con especial incidencia en nuestra legislación nacional, tanto administrativa, Ley del Procedimiento Administrativo General, como la tributaria, Código Tributario.

Asimismo, consideramos útil en esta instancia del trabajo de investigación, proponer algunas interrogantes que irán surgiendo a propósito de los conceptos revisados.

Dicho lo anterior, iniciaremos con la revisión conceptual, doctrinaria y legislativa de las Órdenes de Pago, para lo cual consideramos importante abordar el tema de la determinación de la Obligación Tributaria, para luego proceder con la definición y características de las Órdenes de Pago concluyendo con su regulación en su legislación nacional.

Ello con la finalidad de poder comprender cuáles son las características de las Órdenes de Pago que las diferencian sustancialmente de los otros actos administrativos emitidos por la Administración Tributaria, en especial de las Resoluciones de Determinación, y comprobar si nuestra legislación nacional contempla una diferencia inequívoca entre ambas figuras o si por el contrario, existen zonas grises donde se dificulta diferenciar dónde termina la autodeterminación de la obligación tributaria por parte del contribuyente y dónde inicia la determinación por parte de la Administración.

Continuando con el desarrollo del presente trabajo, nos aproximaremos a las figuras de validez y eficacia de los actos administrativos, como principales herramientas que nos permita dilucidar que se entiende por exigibilidad de la deuda contenida en una Orden de Pago, que habilita el inicio del procedimiento de cobranza coactiva, a la luz del inciso d) del artículo 115 del Código Tributario.

Seguidamente, se abordará la institución del procedimiento de cobranza coactiva, ya que es en torno a dicho procedimiento que gira el presente trabajo, desde su fundamento en el *principio de autotutela* pasando por su definición y las características del procedimiento en el Código Tributario, con especial incidencia en la exigibilidad de la deuda como presupuesto para su inicio y de las facultades del ejecutor coactivo.

A continuación, consideramos necesario dejar las bases de lo que se entiende por Derecho de Defensa en nuestro ordenamiento y la tutela efectiva, toda vez que ello permitirá dilucidar, posteriormente, si el pronunciamiento del Tribunal Fiscal, bajo análisis, afecta o no los derechos antes referidos.

Prosiguiendo con la presentación del Estado del Arte, tenemos que, en el caso planteado, los contribuyentes tendrían la opción de la interposición de la Queja o el inicio de un procedimiento contencioso tributario, por lo que a efectos de determinar si resulta legalmente posible la interposición de la Queja en el supuesto materia del presente trabajo, en función a su idoneidad de cara a la protección del derecho de defensa y tutela efectiva de los contribuyentes, o si se configuraría una vía paralela contraviniendo las disposiciones legales, es necesario abordar ambas figuras procedimentales tanto en su definición y características.

Finalmente, en el desarrollo del presente trabajo, se abordará la figura de la Jurisprudencia de Observancia Obligatoria como fuente de derecho, y a propósito de ello, el rol del Tribunal Fiscal en su emisión, a efectos de comprender los alcances normativos y pragmáticos del pronunciamiento emitido por dicho colegiado.

1.1 LAS ÓRDENES DE PAGO

1.1.1 La determinación de la Obligación Tributaria

Abordar el concepto y naturaleza de las Órdenes de Pago, implica tener definiciones previas, siendo una indispensable la de *Determinación de la Obligación Tributaria*.

Pero, ¿Qué es la determinación la obligación tributaria? En principio presupone que hay una obligación tributaria, por parte del contribuyente frente al fisco y; en ese sentido, se realizará una comprobación de que los hechos acaecidos en la realidad se subsumen en la hipótesis de incidencia legalmente establecida que genera la obligación de pagar el tributo.

A decir de (Villegas 2002: 395) la determinación de la obligación tributaria alude al conjunto de actos que tienen como propósito precisar si en un caso en particular existe una deuda tributaria, quién es el obligado frente al fisco, y cuál es el importe que finalmente se adeuda.

En el mismo sentido también se señala que es el acto de reconocimiento de que existe un hecho gravado, siendo que, luego de aplicar las consecuencias legales que han sido previstas en el ordenamiento tributario, se establece el monto que se debe pagar. (Sevillano 2014: 222).

Dicho de otro modo (Talledo 1999: 98) se conceptualiza la determinación como el acto jurídico en virtud del cual se define la situación jurídica de un sujeto como resultado de la aplicación del tributo o del beneficio que pueda gozar, de manera que si la determinación es efectuada por el sujeto pasivo estamos frente a un acto jurídico de reconocimiento de su propia situación jurídica; mientras que, si es realizada por la Administración, dicha determinación tiene la naturaleza de un acto administrativo.

Es así que, siguiendo a (Sevillano 2014: 223-224) se puede apreciar que la determinación de la obligación tributaria puede ser efectuada por el contribuyente, quien deberá identificar 1) el hecho imponible que realizó, 2) la base del cálculo del tributo, así como 3) la cuantía del tributo que finalmente se adeuda, en estos casos estamos en los supuestos en los que el tributo es “autodeterminable”, mientras que en los casos que la determinación de la obligación tributaria sea efectuada por la Administración, se agrega el elemento de identificación del contribuyente, apreciándose en estos supuestos tributos “determinables por la administración.

En el primero de los casos, la determinación por parte del contribuyente se realiza a través de la presentación de las declaraciones juradas, las que son pasibles de una fiscalización por parte de la Administración, quien puede modificar lo determinado inicialmente por el contribuyente, dentro del plazo de prescripción previsto, también puede darse el caso que, en ausencia de una determinación del contribuyente, estando obligado, dicha entidad proceda a realizar la determinación de oficio.

En nuestra legislación nacional, tenemos que el artículo 59° del Código tributario hace referencia a la determinación de la obligación tributaria; por un lado, respecto al deudor tributario, quien verifica la realización del hecho generador de la obligación, señala cuál es la base imponible y finalmente, la cuantía del tributo y; por el otro lado, respecto a la Administración Tributaria,

quien adicionalmente a los anteriores elementos, también identifica al deudor tributario, siendo complementadas las disposiciones del inicio de la determinación de la obligación tributaria con los artículos 60°, 61° y 62° del citado Código, que regulan la facultad de fiscalizar o verificar la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario.

Ahora bien, en nuestra legislación se contemplan tres actos, en virtud de los cuales la Administración da por concluido el proceso de fiscalización o verificación de la determinación de la obligación tributaria, así, el artículo 75 del referido código tributario señala que en dichos supuestos corresponderá la emisión de Resolución de Determinación, Resolución de Multa u Orden de Pago, en ser el caso, siendo este último acto el que es materia de análisis en el presente acápite.

A este punto, sugiere la siguiente interrogante, que abordaremos posteriormente, ¿es posible que se emita una Orden de Pago cuando la Administración Tributaria modifica la determinación efectuada por el deudor tributario? Para responder dicha interrogante es preciso determinar previamente ¿qué es una Orden de Pago y cómo ha sido configurada en nuestro ordenamiento jurídico?

1.1.2 Definición y características de las Órdenes de Pago

Conforme lo señalado en el acápite anterior, las Órdenes de Pago son actos administrativos, específicamente actos administrativos tributarios; no obstante, que este último aspecto no desvirtúa que, como acto administrativo, comparte las características propias de este.

Siendo ello así, partiremos señalando qué es el acto administrativo, en ese sentido, (Huapaya 2006: 549) lo define como una decisión de la Administración productora de efectos jurídicos la cual implica un acto de poder de naturaleza pública sobre una relación jurídica administrativa. Es en consecuencia la principal manifestación del poder de la Administración porque constituye el instrumento con el cual ejercer su función.

Sobre el particular y siguiendo al indicado autor (Huapaya 2006: 552-553), se tiene que el acto administrativo tributario tendría las siguientes características, las cuales también resultarán de aplicación para los actos administrativos tributarios en la medida que no implique su desnaturalización, a saber:

- **Presunción de validez**, que en nuestro ordenamiento se sustenta en la Ley del Procedimiento Administrativo General, como una suerte de privilegio exorbitante al tratarse de una presunción de legitimidad, en tanto la nulidad no se declarada por una autoridad administrativa o jurisdiccional, siendo esta legitimidad la que le otorga una fuerza a las decisiones administrativas y actúa como una especie de “*manto protector*” Bajo dicha presunción, se tiene que; 1) no resultaría necesario que previamente una autoridad administrativa o judicial haga una declaración de legitimidad del acto administrativo, 2) en el mismo sentido, tampoco podría suscitarse el caso en que se pueda declarar la nulidad de oficio, 3) asimismo de no tratarse de un vicio grave o manifiesto del acto administrativo, resultaría imprescindible que quien alegue la nulidad del mismo deba, además, probarla; 4) el administrado queda sujeto o vinculado al acto administrativo debiendo obediencia y 5) finalmente, de presentarse controversia entre dos interpretaciones, el mencionado principio llevará a que se opte por la interpretación que favorezca a la validez del acto.
- **Ejecutividad y ejecutoriedad**, sobre el particular resulta necesario distinguir entre los conceptos de ejecutividad, ejecutoriedad y ejecución forzada; en el primer caso hace referencia a la característica tradicional propia del acto administrativo, de ser plenamente eficaz y constitutivo de las situaciones jurídicas desde su propia emisión, sin que para ello pueda interferir el particular; en el segundo caso, la “ejecutoriedad” solo será una característica de aquellos actos administrativos que imponga una obligación, así mientras que la ejecutividad es una característica de todos los actos administrativos, la ejecutoriedad está atada a las obligaciones de dar, hacer o no hacer de un administrado, es en este escenario que se advierte el tercer concepto; la “ejecución forzada” ya que los actos administrativos que impliquen una obligación, de no ser cumplidos voluntariamente serán objeto de una ejecución forzada en virtud de la potestad administrativa de realización material.
- **Estabilidad**, dicha característica alude a que los actos administrativos, una vez que son emitidos, permiten que los administrados puedan confiar en que estos cuentan con

predictibilidad y no serán eliminados o revocados de oficio. Así mismo este principio se estructura a favor del administrado.

De acuerdo a lo anterior, dentro de los actos administrativo, encontramos a los actos administrativos tributarios, como una suerte de género especie, siendo en estos últimos que ubicamos a las Órdenes de Pago, quedando establecido así cuál es su naturaleza jurídica y en consecuencia cuales son las características que la definen.

Ahora bien, corresponde determinar qué define que un acto administrativo tributario sea considerado una Orden de Pago, para ello, recordemos que hemos dejado establecido, precedentemente, que los deudores tributarios, en los casos de la autodeterminación tributaria, definen la obligación, la base imponible, así como la cuantía de la deuda que finalmente deben al fisco.

Pero, ¿qué sucede si luego de realizar la autodeterminación, el deudor tributario no cumple con abonar lo debido al fisco?

Respondiendo a la interrogante planteada tenemos que la Orden de Pago es emitida por la Administración Tributaria, sustentándose en el principio de presunción de veracidad, el cual le resulta aplicable en tanto acto administrativo, considerando tanto la base imponible como todos aquellos datos consignados en las declaraciones juradas del deudor tributario, *sin cuestionar el fondo*, ante la omisión del pago de la deuda declarada. (Nava 2007: 24).

En el mismo sentido, (Villanueva 2009: 59) define las Órdenes de Pago como aquel documento en virtud del cual se llega a materializar un acto administrativo de cobranza de la deuda tributaria previamente liquidada por el sujeto pasivo de la relación tributaria. Resaltando que no es un acto de determinación ya que no proviene de un procedimiento previo de fiscalización.

Como puede apreciarse, la principal característica de la Orden de Pago la encontramos en su contra posición a la Resolución de Determinación, acto en virtud del cual la Administración materializa la determinación de la deuda tributaria concluido el procedimiento de fiscalización; es decir, para la emisión de una Orden de Pago la Administración no ha efectuado su facultad de determinación tributaria, de ahí, que en absoluta coherencia con lo anterior, no es un requisito de validez de la Orden de Pago que se exprese los motivos determinantes del reparo u observación,

por cuanto no ha existido tal determinación, sino que, en principio corresponde a la autodeterminación del contribuyente.

No obstante, ¿es posible concluir, a priori, que una Orden de Pago termina siendo una suerte de recordatoria de los adeuda al fisco?

Sobre el particular, pasaremos a desarrollar cuál ha sido el tratamiento legislativo de las Órdenes de Pago en el Código Tributario.

1.1.3 Las Órdenes de Pago en la Legislación Nacional

A nivel legislativo se tiene que las Órdenes de Pago han sido reguladas en los distintos códigos tributarios que hemos tenido, aprobados por el Decreto Supremo N° 263-H, por Decreto Ley N° 25859, por Decreto Legislativo N° 773 y el Decreto Legislativo N° 816, advirtiéndose, asimismo, modificaciones recogidas en los Textos Únicos Ordenados, aprobados por los Decretos Supremos N° 135-99-EF y 133-2013-EF y las últimas modificación dispuestas en los Decretos Legislativos N° 1421 y 1540 publicadas el 13 de setiembre de 2018 y 26 de marzo de 2022, respectivamente,

En el primer Código Tributario - Decreto Supremo N° 263-H, se establecía, en el inciso 3 del artículo 87°, que las Órdenes de Pago, llamadas giros provisionales en dicho cuerpo legal, se emitían cuando mediaba la falta de pago del tributo que el obligado debió autoliquidar y pagar sin gestión previa del órgano acotador, así como en los casos de errores materiales o de cálculo que hubiesen originado faltantes de pago.

En el segundo Código Tributario - Decreto Ley N° 25859, en el artículo 78° se estableció 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 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, 4. Tratándose de deudores tributarios que no presentaron declaraciones por uno o más períodos tributarios, previo requerimiento para que presenten las declaraciones 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 y 5. Cuando la Administración Tributaria realice una

verificación de los registros contables del deudor tributario y encuentre tributos no pagados. Asimismo, indicaba que 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.

El tercer y cuarto Código Tributario - Decretos Legislativos N° 773 y 816, recogió similar texto legislativo, siendo que las modificaciones posteriores, como la dispuesta por el Decreto Legislativo N° 953, que sustituye el numeral 3 del artículo 78, establecieron que procedía la emisión de Órdenes de Pago: Por tributos derivados de errores materiales de redacción o de cálculo en las declaraciones, comunicaciones o documentos de pago y 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, siendo que también se considera el error originado por el deudor tributario al consignar una tasa inexistente.

Finalmente, la última modificación dispuesta por el Decreto Legislativo 1421 amplía la disposición del numeral 3 del artículo 78 del citado código estableciendo que procede la emisión de las Órdenes de Pago 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 considera la base imponible del período, las pérdidas, los saldos a favor o créditos declarados en períodos anteriores y los pagos a cuenta realizados en estos últimos, precisando que se considera error: a) Al originado por el deudor tributario al consignar una tasa inexistente y b) Tratándose del arrastre de pérdidas, al monto de la pérdida:

- i) Que no corresponda con el determinado por el deudor tributario en la declaración jurada anual del impuesto a la renta correspondiente al ejercicio en que se generó la pérdida.
- ii) Cuyo arrastre se realice incorrectamente en las declaraciones posteriores a la declaración a que se refiere el acápite anterior.

Es importante destacar que a nivel legislativo hay una disposición expresa de que las Órdenes de Pago, en lo que resulte pertinente, tendrán los mismos requisitos formales que la Resolución de Determinación, claro está que se descarta el requisito que tienen estas últimas de expresar los motivos determinante de los reparos y observaciones efectuadas, porque en puridad, una en una

Orden de Pago no debería existir determinación de la obligación tributaria por parte de la Administración tributaria.

Ciertamente, las últimas modificaciones normativas referidas, evidencian un interés legislativo por llenar de contenido las disposiciones establecidas en el numeral 3 del artículo 78 del citado código, que contempla el supuesto de emisión de Órdenes de Pago por errores materiales de redacción o de cálculo en las declaraciones determinativas, ya que sin duda estos conceptos amplios propicias mayor probabilidad de escenarios contrarios a la normativa.

Como podemos apreciar nuestra legislación contempla varios supuestos, en especial el numeral 3 del artículo 78 del Código Tributario, en los que propiamente no estamos en un escenario en el que la Orden de Pago pueda ser entendida únicamente como un recordatorio de la deuda autodeterminada por el deudor tributario, incluso, conviene precisar que los supuestos normativos, incluyendo el numeral 1 del referido artículo, no están exentos de generar supuestos facticos, en los que la Administración emita Órdenes de Pago contraviniendo las disposiciones legales establecidas en el artículo 78 en mención y demás normas que regulan la validez y la eficacia de acto administrativo.

1.2 EL PROCEDIMIENTO DE COBRANZA COACTIVA

1.2.1 Principio de autotutela

Los principios son fundamentales, al condicionar la aplicación de otras normas dentro del ordenamiento jurídico, siendo ello así constituyen valores y a la vez son límites objetivos a la hora de aplicar el derecho. (Gomes 2015: 62).

Ahora bien, el principio que nos ocupa, el de autotutela. es el fundamento de que las Administraciones Públicas, sin que intervenga la instancia judicial, puedan ejecutar por sí mismas sus actos administrativos. Ello tiene sustento en el interés público de la actividad administrativa.

En este marco (Danos 1995: 43) sostiene que el procedimiento de cobranza coactiva es una clara manifestación del principio de autotutela, habida cuenta, que, para ejecutar las acciones legalmente establecidas, la Administración Tributaria no necesita recurrir a la instancia judicial para ejecutarlas.

En ese sentido encontramos en este principio la base principista por la que la Administración ejecuta por sí misma sus actos administrativos, no obstante, el principio de autotutela no es irrestricto, sino que nuestro ordenamiento contempla otros principios como, por ejemplo, el de Tutela Efectiva.

Siguiendo lo señalado por (GUASTINI 2010: 77) resulta frecuente que se generen conflictos entre principios constitucionales, siendo que las técnicas normalmente utilizadas para resolver los indicados conflictos son los que se llaman ponderación o balance.

Es por ello que aun cuando encontramos en el principio de autotutela el fundamento de las acciones de la Administración dentro del procedimiento de cobranza coactiva, no podemos inadvertir que este se ejerce ponderándolo con otros principios constitucionales que conforman el ordenamiento jurídico.

1.2.2 Definición del procedimiento de cobranza coactiva

El problema que motiva la presente tesis parte del supuesto del inicio de un procedimiento de cobranza coactiva de la deuda contenida en una orden de pago, cuya ejecutoriedad se cuestiona, siendo ello así, a continuación, se abordará la institución del procedimiento de cobranza coactiva regulado en el Código Tributario.

Se define la cobranza coactiva como la facultad que tiene el Estado, en virtud de su Poder de Imperio, de recuperar aquellas deudas tributarias que no fueron pagadas oportunamente, siendo que, desde la visión del Estado, es una herramienta que le permite lograr los objetivos de recaudación de la Administración Tributaria. (Nava 2010: 69).

Asimismo, se ha expresado que la cobranza coactiva es una manifestación de la tutela ejecutiva que tiene la Administración, siendo que la obligación tributaria es exigible coactivamente, por lo que en virtud de tal característica la Administración ejecuta el cobro forzoso de dicha deuda. (Bravo 2009: 641).

Dicho lo anterior, tenemos que la cobranza coactiva es una facultad de la Administración Tributaria, mediante la cual exige coactivamente a los deudores tributarios la cancelación de las deudas que se encontraran pendientes, siendo que dicha facultad se encuentra reglada con ciertos

parámetros tales como la exigibilidad de la cobranza y las facultades otorgadas al ejecutor coactivo.

A ello convendría agregar que es una facultad de autotutela de la Administración con poderes altamente coercitivos frente al patrimonio del contribuyente, así tenemos que el referido procedimiento inicia con la notificación de la Resolución de Ejecución Coactiva, que contiene el mandato de pago de la deuda tributaria bajo apercibimiento de dictarse medidas cautelares o de iniciarse la ejecución forzada de la mismas, si no se realiza el pago dentro de los 7 días hábiles siguientes a la notificación de la indicada resolución.

1.2.3 Características del procedimiento de cobranza coactiva

Definido el procedimiento coactivo, a continuación, corresponde señalar cuáles son sus características:

Siguiendo lo señalado por ambos autores (Nava 2010: 77-78) y (Bravo 2009: 641) podríamos sintetizar las características del procedimiento de cobranza coactiva en los siguientes términos

- Se desarrolla en el ámbito exclusivamente administrativo, ejecutando la Administración por sí misma los actos reglados en el referido procedimiento, no interviniendo, la voluntad del deudor tributario.
- Se sustenta en la exigibilidad de la obligación tributaria, de este modo corresponde que se cuide escrupulosamente el estado de cobro coactivo de las referidas deudas.
- Se impulsa de oficio, siendo que una vez que se inicia el procedimiento de cobranza solo la Administración, a través del ejecutor coactivo, puede suspender el procedimiento, por las causales previstas normativamente.
- Tiene celeridad procesal, no admitiendo demoras ni aplazamientos en su ejecución.
- **Prima el interés público, sobre el interés privado, lo que se evidencia en las limitaciones en las posibilidades de contradecir la ejecución.**
- Hace uso de la coerción, entendida como la utilización de la fuerza pública, pero legalmente autorizada.
- Es llevada por el ejecutor coactivo quien, en aras de proteger el interés público fiscal tiene la exigencia legal de ser un profesional capacitado en Derecho Tributario y/o Administrativo.

- Incluye el cobro del tributo, el interés moratorio y la multa, permitiendo también el cobro de gastos y costas del procedimiento de cobranza coactiva,

Dentro de las características antes expuestas, de cara al contribuyente, la celeridad procedimental y el uso de la coerción, terminan siendo dos aspectos del procedimiento de cobranza, relevantes, a la hora de poder determinar cuál sería la vía idónea para ejercer un adecuado derecho de defensa frente a un procedimiento con las características antes anotadas, cuando su inicio no se ajuste al ordenamiento jurídico.

1.2.4 El procedimiento de cobranza coactiva en el Código Tributario

Ahora bien, Partiremos señalando que el procedimiento de cobranza coactiva se encuentra regulado en el Título II del Libro Tercero del Código Tributario, en los artículos 114 a 123.

Así el artículo 114 establece que la cobranza de las deudas tributarias es facultad de la Administración Tributaria, se ejerce a través del Ejecutor Coactivo, quien actuará en el procedimiento de cobranza coactiva con la colaboración de los Auxiliares Coactivos.

1.2.4.1 La exigibilidad de la deuda

Sobre el particular, el artículo 115° del Código Tributario lo que se considera como deuda exigible, que darán inicio a las acciones de coerción propias del procedimiento de cobranza coactiva, así establece los siguientes supuestos:

- a. En el caso de la Resolución de Determinación o de Multa o la contenida en la Resolución de pérdida del fraccionamiento, se indica que se entiende por deuda exigible, la notificada por la Administración y no reclamada en el plazo de ley, precisando que en el caso de la resolución de pérdida de fraccionamiento si se reclama dentro del plazo, pero no se verifica que se continúe con los pagos de las respectivas cuotas, se mantiene la condición de deuda reclamable.
- b. Respecto a la Resolución de Determinación o de Multa que hayan sido reclamadas fuera de plazo, se mantiene la condición de deuda exigible en tanto el contribuyente no cumpla con presentar la Carta Fianza
- c. En el caso de la Resolución no apelada en el plazo de ley, o apelada fuera del plazo legal, se considera deuda exigible cuando no se cumpla con presentar la Carta

Fianza respectiva conforme con lo dispuesto en el Artículo 146, o la establecida por Resolución del Tribunal Fiscal.

- d. En el caso de las Órdenes de Pago, se considera deuda exigible la notificada conforme a ley.**
- e. Finalmente, también establece que se considera deuda exigible a las costas y los gastos en que la Administración incurra en el Procedimiento de Cobranza Coactiva, así como la aplicación de sanciones no pecuniarias.

Como puede apreciarse, desde una interpretación literal del inciso d) del artículo 115° del citado código, llegaríamos a la conclusión que para que una orden de pago sea considerada deuda exigible, bastaría con que la notificación del valor se encuentre arreglada a Ley.

Siendo la interpretación de esta norma crucial para analizar los alcances de la jurisprudencia de observancia obligatoria, materia de tesis, por cuanto se sustenta el tenor literal de la norma indicada.

Sin embargo, existirían dos posiciones al respecto:

La primera postura plantea que la eficacia (notificación) de las Órdenes de Pago, requiere necesariamente que exista un acto válidamente emitido, y en ese sentido la exigibilidad de la deuda contenida en una Orden de Pago requiere la verificación, tanto de la validez como de la eficacia del acto administrativo.

La segunda postura, en contraposición, plantea que para que la deuda contenida en una Orden de Pago sea exigible coactivamente basta con verificar la eficacia de la misma a través de la notificación de acuerdo con el artículo 104 del Código tributario.

Este último planteamiento es el recogido por el Tribunal Fiscal en la jurisprudencia de observancia obligatoria que motiva el presente trabajo de investigación, por lo que a esta instancia únicamente dejaremos enunciadas ambas posturas en torno a la exigibilidad de las Órdenes de Pago.

1.2.4.2 Etapas del procedimiento – Medidas de embargo

El procedimiento de cobranza coactiva se inicia con la verificación de la exigibilidad de la deuda, atendiendo a los supuestos legalmente establecidos.

A continuación, se notifica la Resolución de Ejecución Coactiva, que, conforme con lo señalado previamente, contiene el mandato de pago, bajo apercibimiento de trabar medidas de embargo cautelares; si el deudor tributario paga, se da por concluido el procedimiento, si no es así, se procede a realizar los embargos, si aun así no se realiza el pago el procedimiento puede llegar hasta la tasación y el remate de los bienes embargados cuando resultara aplicable.

Es el artículo 118° del Código Tributario que contempla cuáles son las medidas de embargo pasibles de ser trabas a los contribuyentes, señalando que, vencido el plazo de siete días, de notificada la Resolución de Ejecución Coactiva, el ejecutor coactivo podrá disponer que se traben las medidas cautelares legalmente previstas a efectos de asegurar de la forma más adecuada el cobro de la deuda tributaria

Para efecto de lo señalado en el párrafo, la norma indica que el ejecutor coactivo notificará las medidas cautelares, las que surtirán sus efectos desde el momento de su recepción y señalara cualesquiera de los bienes y/o derechos del deudor tributario.

Asimismo, se estipula que dicho funcionario podrá ordenar, sin ninguna orden de prelación en especial, cualquiera de las formas de embargo que a continuación se enuncia:

1. En forma de intervención en recaudación, en información o en administración de bienes.
2. En forma de depósito, con o sin extracción de bienes.
3. En forma de inscripción, correspondiendo su anotación en el Registro Público u otro registro, según corresponda.
4. En forma de retención, que recae sobre los bienes, valores y fondos en cuentas corrientes, depósitos, custodia y otros, tanto como en los derechos de crédito de los cuales el deudor tributario sea titular, que se encuentren en poder de terceros.

El marco de actuación de la Administración Tributaria, a través del ejecutor coactivo, es amplio, siendo que tiene la facultad de trabar medidas de embargo que son, como hemos podido apreciar, expeditivas y altamente coercitivas.

En ese sentido, como también ya lo hemos dejado planteado en líneas anteriores, para equilibrar las características inherentes al procedimiento de cobranza coactiva, nuestro ordenamiento tendría que contemplar las herramientas para poder ejercer eficazmente su derecho de defensa cuando afronte un procedimiento de cobranza coactiva de Órdenes de Pago cuya validez es cuestionada.

1.2.4.3 Facultades del ejecutor coactivo

Finalmente, es preciso a notar que, dentro del procedimiento de cobranza coactiva regulado en el Código Tributario, específicamente en el numeral 1 del artículo 116 del citado código, se establece que es facultad del ejecutor coactivo, verificar, para dar inicio al procedimiento de cobranza coactiva, si la deuda tributaria es exigible.

Resulta pertinente señalar que, si bien dicha atribución se enuncia como una facultad, debemos dejar establecido que no constituye una potestad discrecional, entendida como la ausencia de parámetros normativos que previamente determinen la actuación normativa (Gamba 1999: 111).

1.3 LA VALIDEZ Y EFICACIA DEL ACTO ADMINISTRATIVO

Es importante destacar que los actos administrativos, y dentro de estos las Órdenes de Pago, en tanto actos de autoridad, están “*sometidos al Derecho, específicamente en cuanto a sus requisitos de validez y de eficacia, al ámbito del Derecho Administrativo*” (Huapaya 2006: 541).

En ese sentido, continúa dicho autor, le resulta aplicable la teoría jurídica del acto administrativo.

Como hemos señalado en los acápites precedentes es importante abordar los conceptos de validez y eficacia del acto Administrativo, y la relación entre los mismos, habida cuenta que nos permitirá contar con las herramientas necesarias para interpretar los alcances del inciso d) del artículo 115 del Código Tributario, antes referido, que alude al supuesto en los que las Órdenes de Pago son exigibles coactivamente.

Así, conforme lo señalado, la interpretación de los alcances de dicha norma permitirá dilucidar si para el inicio del procedimiento de cobranza coactiva de las Órdenes de Pago, se debe verificar que el indicado valor es válido y eficaz o únicamente eficaz.

Motivo por el cual, previa a la interpretación de la referida norma, corresponde analizar dos conceptos importantes; la “validez” y la “eficacia” de los actos administrativos.

Asimismo, siguiendo a (DANÓS 2003: 226) tenemos que la Ley del Procedimiento Administrativo General desarrolla los conceptos de validez y de eficacia del acto administrativo, además de dejar establecidas sus diferencias; así mientras la validez remite directamente a la

conformidad con el ordenamiento jurídico, la eficacia por su parte, alude a la determinación del momento en el cual dicho acto administrativo empieza a desplegar sus efectos.

Siendo ello así tenemos que, a la elaboración y emisión del acto administrativo, le seguirá el estadio de surtir efectos en concordancia con la finalidad para el cual fue creado.

Ahora bien, a continuación, abordaremos los alcances de la Validez en nuestra legislación administrativa (Ley del Procedimiento Administrativo General) y tributaria (Código Tributario).

1.3.1 La validez del acto administrativo tributario

Conforme con lo esbozada líneas previas, la validez del acto administrativo alude a aquella cualidad que tiene el acto de estar de acuerdo al ordenamiento jurídico y en ese sentido a su actitud que conlleva a generar efectos jurídicos en la esfera del administrado. (SEVILLANO 2006: 603)

Asimismo, la validez de un acto administrativo es el resultado de una valoración, según la cual el acto administrativo se encuentra conforme con el ordenamiento jurídico, lo que incluye a la Constitución, leyes, reglamentos y normas, pero también a los principios generales del Derecho, siendo que el acto administrativo tributario comparte las mismas bases comunes del acto administrativo. (Huapaya 2006: 555-556).

En ese sentido, (Huapaya 2006: 556-557) indica que los actos administrativos que tienen naturaleza tributaria serán válidos en cumplan con los requisitos establecidos en el artículo 3 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, a saber:

- **Competencia**, según el cual el acto administrativo debe ser emitido por autoridad competente, tanto por el territorio, la materia, la cuantía o el grado, para poder ser válido, permitiendo en su defecto, la convalidación del acto.
- **Objeto o contenido**, que es el contenido de la decisión administrativa, lo que la Administración decide, declara o certifica. Siendo que el objeto, en cuanto al acto administrativo tributario, en una lectura concordante con el artículo 5 de la Ley del Procedimiento Administrativo General debe ser lícito, preciso, posible física y jurídicamente y comprenderá las cuestiones que surjan de la motivación. Asimismo, “es preciso indicar que el objeto del acto administrativo tributario, no deberá contrariar las

normas y el ordenamiento jurídico vigente, y además, deberá exponer sucintamente los fundamentos de hecho y de derecho en que descansa el argumento justificativo de su emisión”. (Huapaya 2006: 556)

- **Finalidad pública**, según el cual la finalidad del acto administrativo es, en definitiva, de interés público, al ser una decisión de carácter público, no pudiendo perseguir una distinta, de terceros, de los funcionarios o de la propia entidad.
- **Motivación**: es un elemento principal en la validez de acto administrativo, ya que es el sustento, la justificación de la decisión tomada por la entidad administrativa, en el caso de los actos administrativos, la obligación de motivación se encuentra de manera expresa en el artículo 103 del Código Tributario, no pudiendo existir actos administrativos que tengan carencia de motivación.
- **Procedimiento regular**: también llamada «tutela administrativa efectiva», que implica que se aplique el debido procedimiento también al ámbito administrativo, el cual no es un elemento meramente formal si no también resulta fundamental porque es el instrumento a través del cual se forma el acto administrativo.

Ahora bien, de conformidad con el artículo 3 de la Ley del Procedimiento Administrativo General. Serían cinco los requisitos de validez del acto administrativo: a) emisión por órgano competente, b) expresión de modo inequívoco su objeto, c) adecuación a las necesidades del interés público asumidas; d) debidamente motivación; y, e) cumplir con el procedimiento administrativo para su generación y emisión.

Legislativamente, en el ámbito tributario, tenemos que el artículo 103 del Código Tributario establece que los actos administrativos serán motivados y deberán constar en los respectivos documentos o instrumentos.

Sobre el particular, se ha señalado que una lectura apresurada del precepto legal antes indicado llevaría a entender que el único requisito de validez de los actos administrativos tributarios sería el de la motivación; no obstante, hemos verificado que la validez del acto administrativo, es el resultado de una valoración, según el cual los actos administrativos son válidos únicamente cuando

se encuentren conformes con todo el ordenamiento jurídico, a saber; la Constitución, leyes, reglamentos y normas, así como a los principios generales del Derecho.

Un aspecto importante es que el artículo 9 de la Ley del Procedimiento Administrativo General contempla la presunción de validez del acto administrativo, en virtud del cual, en tanto no se declare la nulidad del acto administrativo en sede administrativa o jurisdiccional, este se considera válido.

Siguiendo a (DANÓS 2003:227) se tiene que la presunción indicada tiene como finalidad evitar que se obstaculice el cumplimiento de los fines públicos de la Administración; ya que, si no existiera, la actividad estatal podría ser cuestionada con la posibilidad de “justificar la desobediencia”.

1.3.2 La eficacia del acto administrativo tributario

La eficacia, por su parte, conforme lo adelantado, constituye el requisito para que surta efecto el acto administrativo.

Así, de acuerdo a la Ley del Procedimiento Administrativo General, la eficacia de los actos administrativos queda supeditada a la notificación de los mismos, siendo en el caso tributario que el artículo 104 del Código Tributario regula las formas de notificación aplicables.

En ese sentido queda manifiesto que, en contraposición a la validez del acto administrativo, la eficacia se circunscribe a su notificación.

Así, hay quienes concluyen (MARTÍN 2004:256) que puede existir actos que sean inválidos, pero en atención a su debida notificación, terminan siendo eficaces en el ámbito jurídico, así como se puede constatar actos válidos que son transitoriamente ineficaces.

A tenor de lo expuesto se tiene que el ordenamiento contempla la posibilidad de tener un acto administrativo inválido pero eficaz, lo ciertamente si bien tiene una finalidad pública, antes expuesta, podría conllevar consecuencias, cuando los derechos de los administrados no se encuentren garantizados dentro de un sistema legal integrado.

Un cuestionamiento surge a esta instancia, ¿la presunción de validez es absoluta? Y en ese sentido, ¿Es posible observar la “ilegalidad” de un acto administrativo válido?

Sobre el particular, en doctrina comparada, se ha señalado lo siguiente, entorno a la posibilidad de que en un procedimiento distinto al que tenga como objeto la nulidad, anulabilidad o revocación del acto administrativo, se pueda advertir su ilegalidad para su fines propios, sin que ello destruya la presunción de validez ni implique su declaración de nulidad, aspecto que resulta de vital importancia en el tema de investigación por cuanto, se parte de la premisa que el Vía de Queja se pueda verificar la validez de la Orden de Pago con el único fin de validar el inicio de un procedimiento de cobranza coactiva, sin que ello implique declarar la invalidez o nulidad de dicho valor.

Así (CANO : 2020) en torno al supuesto en que un Juez inaplica un reglamento por resultar este ilegal pero no puede proceder con su anulación, señala que *“El Derecho reserva la anulación de los actos administrativos inválidos a la competencia de ciertos órganos (administrativos y judiciales) a través de determinados procedimientos, pero no impide que fuera de esos cauces otros órganos distintos, sin necesidad de plantear una cuestión prejudicial, puedan apreciar su invalidez a otros efectos distintos a los de su anulación, destruyendo así, en el caso concreto y a esos solos efectos, la presunción de validez de que gozan”*.

Cabe señalar que, si bien la doctrina antes expuesta corresponde al ordenamiento español, ciertamente, este contempla una legislación administrativa similar en torno a la validez del acto administrativo, siendo que el artículo 39 de la Ley del Procedimiento Administrativo Común (LPAC) contempla la presunción de validez de los actos administrativos.

En ese sentido podemos sostener que, la presunción de validez de un acto administrativo, que además sea eficaz, en tanto haya sido notificado con arreglo a Ley, no impediría que, en un procedimiento, que no tenga como finalidad la invalidez o nulidad del acto administrativo, se pueda verificar la legalidad del mismo para el fin propio de ese procedimiento.

Ahora bien, en el caso que nos ocupa, la Administración debe garantizar que las deudas, respecto de las cuales se inicia el procedimiento de cobranza coactiva sean líquidas y que además el contribuyente tiene cabal conocimiento de su existencia como de su estado insoluto (Sotelo 1996: 143).

Siendo ello así, podríamos distinguir entre; la verificación de la validez de las Órdenes de Pago para efectos de determinar su arreglo al ordenamiento jurídico y la verificación del mismo con el propósito de determinar el arreglo a Ley del procedimiento de cobranza coactiva.

No obstante, dicho aspecto será materia de análisis en el capítulo correspondiente del presente trabajo.

1.4 LA QUEJA

Frente al inicio de un procedimiento de cobranza coactiva por la notificación de una orden de pago, cuya validez es cuestionada por el contribuyente, y en consecuencia la procedencia del indicado procedimiento coactivo, el administrado podría evaluar la pertinencia de interponer una Queja ante el Tribunal Fiscal, o el inicio de un procedimiento contencioso tributario (Reclamación ante la Administración y eventual apelación ante el Tribunal Fiscal).

Asimismo, son ambas vías procedimentales las que son evaluadas en el pronunciamiento emitido por el Tribunal Fiscal en el precedente de observancia obligatoria, materia de investigación.

Por lo que a continuación nos aproximaremos a ambas instituciones jurídicas.

1.4.1 Definición

La Queja no es, en estricto, un recurso, señala (Villanueva 2009: 780) que *“se trata más bien de un tema para corregir los defectos de tramitación que se producen en los procedimientos administrativos tributarios”*.

En esta definición, el indicado autor realiza una definición por contraposición; es decir, partiendo de que la Queja como tal no constituye un recurso, como sí ocurre en el caso de la reclamación ante la Administración, y la apelación ante el Tribunal Fiscal, sino que se trata de un mecanismo para corregir los defectos de trámite.

Este aspecto toma vital importancia cuando se pretenda distinguir entre, impugnar un acto administrativo y cuestionar irregularidades en un procedimiento tributario en trámite, conforme se desarrollará en acápite siguientes.

Asimismo, (Sarmiento 2012: 734-738) indica que la Queja se interpone cuando existan procedimientos o actuaciones, por parte de la Administración Tributaria, que afecten o infrinjan las disposiciones del Código Tributario, siempre y cuando no exista la posibilidad de discutir el asunto controvertido en un procedimiento específico en trámite o en una “vía natural”.

En esta definición encontramos un elemento adicional al ya planteado y es que la Queja será la vía idónea únicamente cuando no exista una vía específica o “Vía natural” para que se discuta la pretensión plateada.

Sobre el particular, cabría cuestionarse si corresponde únicamente verificar si existe una vía alterna o específica, legalmente prevista, o si también se debe determinar si esa otra vía, resulta idónea, en términos de eficiencia, para tender la pretensión del contribuyente y salvaguardar los derechos y principios que la sustentan, aspecto que intentaremos abordar en la parte correspondiente a la discusión de la presente tesis.

Ahora bien, jurisprudencialmente, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 2632-2-2005, que constituye Jurisprudencia de Observancia Obligatoria, dicho colegiado concluye que la naturaleza de la Queja, que se regula en el Código Tributario, es la de ser un remedio procesal ante la vulneración o posible afectación de los derechos e intereses de los contribuyentes por parte de la Administración, ello a partir de los supuestos establecidos que habilitan su interposición, a saber, “la existencia de actuaciones o procedimientos de la Administración que afecten a los deudores tributarios o que infrinjan lo establecido en el código”.

Asimismo, el mismo Tribunal Fiscal, en reiteradas resoluciones, como la Resolución N° 1602-Q-2021, a título ilustrativo, señala que la Queja constituye un remedio procesal, por ello si se advierte afectación de los derechos o intereses de los contribuyentes producto de la actuación de la Administración, permite corregir dichas actuaciones y encauzar el procedimiento conforme con el ordenamiento jurídico, precisa el referido tribunal, que su procedencia se da “*en los casos en que no exista otra vía idónea*”, así refiere que si es posible cuestionar los actos a través del procedimiento contencioso tributario, la vía de la Queja ya no resulta idónea.

Esta definición de la Queja, derivada a su vez de los supuestos habilitantes contemplados normativamente, es la invocada en los distintos fallos del Tribunal Fiscal para determinar su

procedencia o no cuanto es la invoca, advirtiéndose que ha sido a través de los distintos fallos en que la casuística ha ido llenando del contenido de dicha figura procedimental.

Dicho lo anterior, podemos sostener que, por definición, la Queja es un remedio procesal y no un recurso propiamente dicho, como sí lo son la reclamación, ante la Administración Tributaria y la apelación ante el Tribunal Fiscal, como desarrollaremos a continuación; asimismo, la Queja tiene por finalidad corregir actuaciones que afecten a los derechos o intereses de los contribuyentes al contravenir las normas jurídicas y, adicionalmente, procede cuando no exista otra vía idónea en la que se tramite o se dilucide la controversia.

Tomando en cuenta lo abordado hasta ahora; a continuación, presentamos ejemplos en los que podemos apreciar cómo el Tribunal Fiscal ha materializado las características de la Queja en los distintos fallos realizados.

El primero de ellos, es respecto a la característica de ser un remedio procesal, lo que presupone la existencia de un procedimiento susceptible de remediar a través de la interposición de la Queja, de modo tal que cuando no se constate el inicio de un procedimiento o este haya concluido no procederá la interposición de la Queja. Bajo esta premisa la pretensión planteada por los quejosos debe circunscribirse a un procedimiento en trámite por parte de la Administración.

Así, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 963-Q-2017 de 17 de marzo de 2017, en relación al procedimiento de fiscalización, se tiene el caso en el que la quejosa cuestiona el procedimiento de fiscalización que se le inició respecto al Impuesto a la Renta y al Impuesto General a las Ventas ya que no le habrían notificado los resultados del análisis y evaluación de los descargos efectuados a los requerimientos; no obstante, el indicado colegiado verificó que ya se habían notificados las resoluciones de determinación y de multa, y en consecuencia, se había concluido la fiscalización, por lo que en dicho caso no procedía la interposición de la Queja, sin perjuicio que el cuestionamiento planteado pueda ser atendido en el procedimiento contencioso tributario de iniciarse.

En este caso, se tiene que, al haberse concluido el procedimiento de fiscalización con la notificación de los indicados valores, ya no había un procedimiento susceptible de ser reconducido, por lo que no correspondía la interposición de la Queja como remedio procesal.

Por otro lado, respecto a la característica de ser un remedio ante la evidencia de que se ha afectado los derechos o intereses de los contribuyentes por la actuación de la Administración, se tiene que en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 1151-Q-2017 la quejosa cuestiona que se haya reiniciado el procedimiento de fiscalización luego que se declararan nulos los valores emitidos como consecuencia de dicho procedimiento de fiscalización; no obstante, el Tribunal refiere que correspondía que la Administración continuara con el indicado procedimiento, por lo que la Queja resultaba infundada.

En este caso la quejosa cuestionaba la actuación de la Administración dentro de un procedimiento de fiscalización, ya que se había emitido una Orden de Fiscalización con la finalidad de continuar con el referido procedimiento, lo que desde su punto de vista resultaba ilegal por cuanto previamente se habían emitido valores que fueron declarados nulos en el procedimiento contencioso tributario; no obstante, y sin perjuicio que en este trabajo no se profundiza en los efectos de la declaratoria de nulidad de un acto administrativo, es justamente la declaratoria de nulidad de los valores inicialmente emitidos, que daban por concluido el procedimiento de fiscalización, que habilitaba a que la Administración retome el procedimiento de fiscalización, claro está con observancia de los plazos establecidos legalmente que regulan la actuación de dicha entidad durante una fiscalización.

En consecuencia, al no advertirse vulneración de derechos e intereses algunos, la Queja es declarada infundada.

Finalmente, la Queja no es un recurso y como tal no procede cuando exista una vía idónea, mediante la cual pueda ejercer su pretensión, de modo tal que si esta podría oponerse mediante el procedimiento contencioso tributario, la Queja ya no resultaría idónea.

Así, retomando el ejemplo planteado en el caso dilucidado en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 963-Q-2017 de 17 de marzo de 2017, en la que se cuestionó que durante el procedimiento de fiscalización no se habría notificado los resultados de los requerimientos efectuados, con la evaluación y el análisis de los descargos que habría realizado el contribuyente, se tiene que el Tribunal advierte que la referida pretensión correspondía ser atendida en el respectivo procedimiento contencioso tributario, ya que ya se habían emitido las resoluciones de determinación y resoluciones de multa respectivas.

En efecto, el artículo 135 del Código Tributario, establece que son objeto de reclamación la Resolución de Determinación, la Orden de Pago y la Resolución de Multa; asimismo, el segundo párrafo del artículo 110 del Citado Código dispone que los contribuyentes, a través del procedimiento contencioso tributario, plantearan las nulidades de los actos, aspectos que son sustento del fallo.

Los ejemplos antes planteados, permiten aproximarnos a cómo, operativamente, ha sido abordada la Queja en los fallos del Tribunal Fiscal, sin perjuicio que en los acápites siguientes desarrollaremos con mayor exhaustividad los fallos de dicho colegiado respecto a los procedimientos de cobranza coactiva iniciados por Órdenes de Pago.

Ahora bien, a continuación, abordaremos cómo se ha regulado la Queja en el Código Tributario.

1.4.2 Procedimiento y plazos para resolver

Legislativamente, la Queja está regulada en el artículo 155 del Código Tributario que establece que se presenta cuando existan procedimientos o actuaciones que infrinjan directamente las disposiciones del Código Tributario, de la Ley General de Aduanas, su reglamento y disposiciones aduaneras de índole administrativo, como en otras normas que puedan atribuirle competencia al Tribunal Fiscal. Puede ser presentada contra la Administración Tributaria y contra el propio Tribunal Fiscal.

En el primer caso, se presenta ante el Tribunal Fiscal; siendo que la Oficina de Atención de Quejas resolverá la Queja dentro del plazo de veinte (20) días hábiles de presentada.

En el segundo caso, será el Ministerio de Economía y Finanzas, quien resolverá la Queja dentro del plazo de veinte (20) días hábiles.

Como puede apreciarse una característica esencial de la Queja es su celeridad para ser atendida, y es que presupone tanto la afectación de los derechos e intereses del contribuyente, como actuaciones administrativas que contravengan el ordenamiento jurídico, lo que evidencia una urgencia en el pronunciamiento para que se encauce, nuevamente, el procedimiento que contravino las normas legales.

1.5 EL PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO TRIBUTARIO

1.5.1 Definición y características

En contra posición a la Queja, el procedimiento contencioso tributario tiene una finalidad, naturaleza y procedimiento distintos, en este se cuestiona la decisión de la Administración Tributaria. Estamos frente a un procedimiento administrativo y se fundamenta en el derecho de defensa y en el principio del debido procedimiento administrativo, siendo que como consecuencia de ello el contribuyente tiene el derecho de exponer los argumentos que considere pertinente, así como ofrecer o producir pruebas, para, obtener una decisión debidamente motivada. (Defensoría del Contribuyente, 2017)

Asimismo, el procedimiento contencioso tributario es el conjunto de actos administrativos que tiene por finalidad solucionar la controversia suscitada entre la Administración Tributaria y el deudor tributario. En ese sentido se está frente a una serie de actos de los sujetos procesales, pruebas y resoluciones que le son propias a la justicia administrativa tributaria, por ello, el objetivo del procedimiento contencioso tributario es el resolver la controversia ante los órganos resolutores vinculada a ambas partes procesales. (Pacci 2012: 608).

Definido el concepto del procedimiento contencioso tributario, cabe señalar que en la doctrina existe dos tipos de control del accionar de la Administración Tributaria:

- a) **El sistema de doble jurisdicción**, en ese sistema la controversia entre el administrado y la Administración puede llevarse ante los Tribunales que dependen de la propia Administración o ante tribunales que dependen del Poder Judicial.
- b) El sistema de jurisdicción única, en este sistema siempre los conflictos acaecidos se someten a la resolución de los Tribunales dependientes del Poder Judicial. (García, 2003)

En nuestra legislación nacional el criterio adoptado es el de doble vía o jurisdicción, por ello, en una primera instancia el contribuyente formula la reclamación contra el acto administrativo ante el mismo órgano que administra el tributo que expidió el acto administrativo para que reconsidere su actuación, y una segunda y última instancia administrativa en la que la controversia es resuelta por un órgano colegiado a través de la apelación, en este caso, ante el Tribunal Fiscal. (Pacci 2012: 609).

1.5.2 Procedimiento, etapas y plazos para resolver

En el Código Tributario, el procedimiento contencioso tributario se encuentra regulado en el Título III, siendo que los artículos 124°, 137°, 142°, 146° y 150° del citado código, establecen las

etapas del procedimiento (reclamación ante la Administración Tributaria y apelación ante el Tribunal Fiscal), así como los requisitos y los plazos para resolver cada una de las etapas:

El artículo 124° del indicado código, refiere que en ningún caso podrá haber más de dos instancias antes de recurrir al Tribunal Fiscal.

En el caso del recurso de reclamación, cumplidos los requisitos de admisibilidad regulados en el artículo 137° del citado código, la Administración cuenta con el plazo de 9 meses para resolver la reclamación interpuesta y de 12 meses tratándose de aplicación de normas de precios de transferencia según las disposiciones del artículo 142° del código.

En el caso de la apelación, luego de cumplidos los requisitos de admisibilidad regulados en el artículo 146° del Código Tributario, el Tribunal Fiscal tiene el plazo de 12 meses para resolverla contados desde la fecha que ingresan los actuados al referido Tribunal de conformidad con el artículo 150° del código no obstante existen plazos particulares regulados en los artículos 152° y 153° de dicho código, en relación a la apelación contra la resolución que resuelva las reclamaciones de cierre, comiso o internamiento, así como a las solicitudes de corrección, ampliación o aclaración.

1.5.3 Diferencias entre la Queja y el procedimiento contencioso tributario

Estando lo expuesto, se tiene que el procedimiento contencioso tributario dista de la Queja, tanto en su naturaleza, función y también en el procedimiento,

El objetivo de la Queja es encauzar los procedimientos por actuaciones de la Administración Tributaria que contravengan las normas legales, mientras que el objetivo del procedimiento contencioso tributario es resolver la controversia entre el contribuyente y la Administración derivada del acto administrativo emitido por la referida entidad.

Existe celeridad en la tramitación de la Queja, por el contrario, en el procedimiento contencioso tributario los plazos dispuestos son sustantivamente mayores al de la tramitación de la Queja, además, de tener, en el caso del procedimiento regular, dos etapas² (sin tomar en cuenta las veces

² Cabe señalar que de acuerdo con el artículo 151 del Código Tributario, es posible interponer una apelación de Puro Derecho, no siendo necesario interponer reclamación ante instancias previas, por lo que en dicho supuesto el procedimiento tendrá únicamente una etapa; de otro lado, el artículo

en que, tanto la Administración Tributaria, como el Tribunal Fiscal, exceden el plazo legal establecido para resolver la reclamación y la apelación, respectivamente).

De ahí que la decisión para elegir cuál de las vías resulta idónea para ejercicio de defensa de los contribuyentes, no puede perder de vista las características de cada una de ellas.

1.6 LA JURISPRUDENCIA DE OBSERVANCIA OBLIGATORIA

1.6.1 La jurisprudencia como fuente de Derecho

A continuación, dejaremos planteado algunos enunciados entorno a las Fuentes de Derecho Tributario; no obstante, dejaremos constancia que, en torno a este tema, se suscitan distintos puntos de vista e interpretaciones, los cuales por fines propios de la investigación solo serán enunciados.

Partiremos señalando que una Fuente de Derecho tiene la capacidad de introducir principios y normas dentro del sistema jurídico (Ruiz de Castilla: 99).

Así, se entiende por Fuente de Derecho al sistema de producción normativa que rige en una determinada sociedad, los causes de producción de derecho. Existen diversas clasificaciones de las Fuente de Derecho, tales como las que dividen entre Fuentes Formales y Fuentes Materiales, en el primer grupo, revisten los actos de regulación, mientras que en el segundo grupo aluden a los órganos de poder que crean las reglas; así como, Fuentes Positivas y Fuentes Extrajudiciales, siguiendo a (Sevillano 2014: 71-80), en el ámbito tributario, en el primer grupo se encontrarían; la Constitución, como norma fundamental, los tratados internacionales, la Ley, las normas reglamentarias y las resoluciones de las administraciones tributarias; mientras que en el segundo grupo, se encontrarían la jurisprudencia, la doctrina y los principios.

En nuestra legislación, la Norma III del Título Preliminar del Código Tributario dispone cuales son las fuentes de derecho tributario expresamente reconocidas en el ordenamiento jurídico nacional, otorgándoles una prelación implícita. A saber; Las disposiciones constitucionales, los

154 del Código Tributario, establece que las resoluciones del Tribunal Fiscal serán cumplidas por los funcionarios de la Administración Tributaria, bajo responsabilidad, y en caso que se requiera expedir resolución de cumplimiento o emitir informe, contra la resolución de cumplimiento se podrá interponer recurso de apelación, por lo que en este supuesto el procedimiento tendrá tres etapas.

tratados internacionales, las leyes tributarias y las normas de rango equivalente, las leyes orgánicas o especiales que norman la creación de tributos, los decretos supremos y las normas reglamentarias, la jurisprudencia, las resoluciones de carácter general emitidas por la Administración Tributaria, y la doctrina jurídica.

La disposición normativa no ha sido exenta de diversas críticas, así a modo de ejemplo, se señala que cuando el legislador establece como Fuente de Derecho a “las disposiciones constitucionales” confunde fuente con norma, siendo que la fuente de derecho es la Constitución. (Ruiz de Castilla 2021: 100).

Ahora bien, la Jurisprudencia, también es considerada legislativamente como fuente de Derecho, por tal, se entiende que se tratan de las resoluciones que emiten ciertos órganos del Estado. Siguiendo al indicado autor (Ruiz de Castilla 2021: 103), vía jurisprudencia, no se crea normas tributarias, pero se posibilita recrearlas y es en ese sentido que se puede sostener que la Jurisprudencia es Fuente de Derecho Tributario.

Dicho lo anterior, una interrogante que surge, para el caso de las resoluciones de Tribunal Fiscal, es que, cuando la norma alude a la Jurisprudencia como fuente de Derecho, ¿se refiere a todas las resoluciones o solo a la jurisprudencia de observancia obligatoria, que constituye un precedente vinculante?

Un dato histórico relevante es que cuando fue dada la norma por primera vez en nuestro ordenamiento, el Tribunal Fiscal aún no tenía la potestad de emitir resoluciones que tengan el carácter de precedente vinculante, de ahí que hay quienes sostienen como el caso de (Sevillano 2014: 79) que el término jurisprudencia establecido en la Norma III del Título Preliminar del Código es nombrado en sentido lato, por lo que la jurisprudencia fiscal ordinaria debe ser considerada como fuente, aunque con efectos restringidos.

Una posición contraria la encontramos en lo señalado por (Bravo 2009. 157-158) las resoluciones del Tribunal Fiscal no califican como fuentes de derecho, siendo discutible que tengan tal condición las dictadas como precedentes de observancia obligatoria, ya que tales resoluciones no crean normas jurídicas, sino que las aplican a la hora de resolver las controversias, más allá de la importancia de los criterios que se adoptan.

Sin perjuicio de las posiciones que pudieran suscitarse en torno al tema, lo cierto es que las Resoluciones del Tribunal Fiscal terminan siendo de gran importancia para los operadores jurídicos y que el Código Tributario concede la calidad de fuente tributaria a la Jurisprudencia, y regula en el artículo 154° la Institución de la Jurisprudencia de Observancia Obligatoria.

1.6.2 Definición y alcances de la Jurisprudencia de Observancia Obligatoria en el Código Tributario

Las Jurisprudencias de Observancia Obligatoria aluden a aquellas resoluciones, que han sido calificadas de manera expresa por el órgano resolutor que las emite, emitidas conteniendo un criterio vinculante para el Tribunal y las instancias inferiores, así cuenta con un procedimiento formalizado y en la mayoría de los casos requiere publicación en el diario oficial. (Lara 2006: 284-285)

De acuerdo a lo adelantado, el artículo 154° del citado código establece que aquellas resoluciones del Tribunal Fiscal que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de las normas tributarias, así como de las emitidas en virtud de criterios recurrentes de las Salas Especializadas del indicado Tribunal, constituirán jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de la Administración Tributaria, mientras que la interpretación no sea modificada en tres escenarios, 1) por modificación de interpretación del mismo Tribunal, 2) por vía reglamentaria, o 3) por Ley.

A diferencia de las Resoluciones ordinarias que son emitidas por los vocales de la Salas especializadas, las Resoluciones que constituyen jurisprudencia de observancia obligatoria el criterio vinculante es adoptado por el Acuerdo de la Sala Plena del Tribunal, el cual está conformado por todos los vocales, según lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 98° del Código Tributario.

Concluimos entonces, que más allá, de la naturaleza de las jurisprudencias de observancia obligatoria, nuestra legislación le ha concedido el alcance de ser vinculante tanto para el Tribunal como para la Administración, de ahí que el precedente no puede ser desconocido por ninguna de las entidades, en tanto se encuentre vigente.

1.6.3 El rol del Tribunal Fiscal

El Tribunal es el órgano administrativo colegiado que resuelve asuntos tributarios y aduaneros en última instancia administrativa, fue creado mediante Ley 14920 del año 1964, está adscrito al Ministerio de Economía y Finanzas.

Está conformado por La Presidencia, la Sala Plena, la Vocalía Administrativa y las Salas Especializadas en materia tributaria y aduanera, conforme con el artículo 98° del Código Tributario.

Asimismo, en el artículo 101° del citado código se establecen sus atribuciones, tales como resolver las apelaciones en materia tributaria y aduanera, resolver los recursos de Queja, unificar jurisprudencia tributaria, proponer normas para suplir las deficiencias legislativas tributarias y aduaneras y resolver en vía de apelación las tercerías que se presenten.

Actualmente tenemos que las jurisprudencias, en sentido lato, que emite el Tribunal Fiscal, representan herramientas útiles para los operadores tributarios a la hora de aplicar las normas tributarias aportando seguridad jurídica en materia de sus competencias permitiendo una tutela eficaz para los contribuyentes. (Adrianzén, 1998).

No obstante, que las atribuciones del Tribunal Fiscal se encuentran establecidas normativamente, pueden presentarse casos en los que su competencia se enmarca en zonas grises, y el mismo colegiado, antes de emitir pronunciamiento de fondo, dilucidará previamente su competencia como podremos advertir en el análisis posterior.

CAPÍTULO III: Problema de investigación

El presente trabajo partió de advertir que mediante la Jurisprudencia de Observancia Obligatoria recaída en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 15607-5-2010 (Acuerdo de Sala Plena N° 2010-17 de 2 de diciembre de 2010), el colegiado falló señalando que no procedía que en vía de Queja proceda evaluar si la Orden de Pago ha sido emitida de conformidad con el artículo 78 del Código Tributario, a efectos de verificar la legalidad de su cobranza coactiva iniciada al amparo de dicho código, correspondiendo en tal sentido el inicio de un procedimiento contencioso tributario; es decir, reclamación ante la Administración, y de corresponder, apelación ante el Tribunal Fiscal.

Este pronunciamiento puso de manifiesto posibles escenarios de los alcances del mismo; por un lado, en una zona exenta de control legal del procedimiento de cobranza coactiva, seguido por la Administración Tributaria a través de ejecutor coactivo, por parte del Tribunal Fiscal; por otro lado, en la reducción de los mecanismos de defensa de los contribuyentes para poder tener una real tutela de derecho en protección de su patrimonio ante un sumarísimo procedimiento de cobranza; y finalmente, en la evidencia que el propio Tribunal Fiscal reduce sus facultades legalmente concedidas.

En este contexto, en el presente acápite, se desarrollará los alcances del precedente jurisprudencial en el marco de la revisión de resoluciones del referido colegiado, con anterioridad y posterioridad a dicho fallo.

A la vez que se señalará los argumentos de las dos posturas que fueron planteadas a la Sala Plena del Tribunal, que derivó en la jurisprudencia de observancia obligatoria, bajo análisis.

Así, el criterio de observancia obligatoria se encuentra en el Acuerdo de Sala Plena N° 2010-17. En la referida Sala Plena se dilucidó si para efectos de verificar la exigibilidad de la deuda contenida en las Órdenes de Pago, correspondía 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 bastaba con la revisión de su correcta notificación, concluyendo que en atención a lo dispuesto en el inciso d) del artículo 115 del Código Tributario, para considerar dicha deuda exigible bastaba con la verificación de la notificación, ya que por su naturaleza se trata 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, concluyendo que no procede que en la vía de la queja se evalúe la validez de una

orden de pago, a efecto de verificar la legalidad de su cobranza coactiva, cuando ésta es iniciada al amparo de dicho código.

La Jurisprudencia de Observancia Obligatoria bajo análisis, se sustentó en los argumentos que pasaremos a resumir en los siguientes términos:

- El inciso d) del artículo 115 del Código Tributario señala que es exigible la deuda que conste en la Orden de Pago notificada conforme a Ley, por lo que hay una disposición expresa de lo que debe entenderse por exigibilidad de la orden de pago.
- Sobre la deuda contenida en la Orden de Pago hay certeza de su cuantía y respecto de la cual no ha existido acto de determinación por parte de la Administración.
- La Orden de Pago goza de presunción de validez, al ser emitida por la Administración Tributaria, dicha validez continúa en tanto su nulidad no sea declarada por autoridad competente como consecuencia de los recursos de reclamación y apelación, caso contrario existirían dos vías paralelas para cuestionar la validez del referido valor, lo que no tendría amparo legal.
- Interpretar que el ejecutor tiene la facultad de declarar la nulidad de las Órdenes de Pago, de pronunciarse sobre la validez de las mismas, significaría contravenir lo dispuesto en la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario.

Como puede apreciarse, el Tribunal Fiscal parte de una interpretación literal del inciso d) del artículo 115 del Código Tributario, sosteniendo así, que la única obligación del ejecutor coactivo para verificar la exigibilidad de la deuda contenida en una orden de pago, antes de iniciar un procedimiento de ejecución coactiva, es la de verificar si fue debidamente notificada.

Aunado a ello, el colegiado, sostiene su decisión entendiendo a la naturaleza de las Órdenes de Pago en el supuesto más evidente contemplado en el numeral 1 del artículo 78 del Código Tributario (sin perjuicio que puedan presentarse cuestionamientos e impugnaciones también frente a las Órdenes de Pago emitidas por este numeral), según el cual estas solo terminan siendo una suerte de recordatorio de pago, ya que de acuerdo a lo señalado por el Tribunal, en ellas habría

certeza de su cuantía y respecto de la cual no ha existido acto de determinación por parte de la Administración.

Asimismo, el colegiado entiende que la presunción de validez es a favor de la Administración, siendo ello así la orden de pago sigue surtiendo efectos en tanto no se declare la nulidad del valor en el procedimiento contencioso tributario; adicionalmente, entiende que, si el ejecutor coactivo analiza la validez del acto administrativo para verificar si el procedimiento de cobranza coactiva se inició con arreglo a Ley, contravendría la presunción de validez que le asiste.

Del mismo modo, el Tribunal Fiscal concluye que habilitar que, en el supuesto analizado, se permita que el contribuyente pueda interponer una Queja implicaría que existan dos vías paralelas para cuestionar la validez del referido valor.

Finalmente, el indicado colegiado sustenta la limitación de su interpretación de las normas que regulan el procedimiento de cobranza coactiva, en especial de las facultades del ejecutor coactivo en la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, que regula la interpretación de Normas Tributarias señalando que, al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho y que en vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley.

Sin embargo; debe anotarse que a la Sala Plena del Tribunal Fiscal se llevaron dos posturas que abordaban la interrogante antes planteada, siendo la postura ganadora, por votación mayoritaria de los vocales que comprenden las distintas salas especializadas, la contenida en el Acuerdo de Sala Plena; no obstante, a continuación plasmaremos los argumentos de la postura no ganadora que sostuvo que procedía que en vía de Queja se evalúe la validez de la Orden de Pago, según el artículo 78° del Código Tributario, a efectos de verificar la legalidad de su cobranza coactiva, cuando inicia al amparo del referido código. Los argumentos de esta otra postura, pueden ser sintetizados en los siguientes términos:

- Para determinar la exigibilidad de la deuda contenida en una Orden de Pago, no corresponde hacer una lectura literal del inciso d) del artículo 115, siendo necesario diferenciar entre la existencia (validez) y la eficacia (notificación) del valor.

- Si no se permite verificar que la Orden de Pago haya sido emitida con arreglo a lo dispuesto en el artículo 78 del Código Tributario, para validar el inicio del procedimiento de cobranza coactiva, se estaría avalando la tramitación de un procedimiento de cobranza coactiva respecto de valores, que posteriormente serán declarados inválidos en el procedimiento contencioso tributario.
- Se ha constatado que, en diversas resoluciones del Tribunal Fiscal, dentro del procedimiento contencioso tributario, se ha declarado la nulidad de Órdenes de Pago por no haber sido emitidas de conformidad con el artículo 78 del Código Tributario.
- El ejecutor coactivo debe verificar la exigibilidad de las deudas, de modo que, si se inicia un procedimiento coactivo, respecto de deudas no exigibles, tiene el deber de dejar sin efecto el procedimiento, siendo que, si no procede de dicha manera, el Código Tributario habilitaría la posibilidad de presentar una Queja como remedio procesal.
- Si el ejecutor coactivo no cumple con concluir el procedimiento, en vía de Queja, el Tribunal Fiscal analizará si la cobranza se encuentra de acuerdo a Ley, y para ello, verificará si la Orden de Pago fue emitida y notificada de acuerdo a lo dispuesto en los artículos 78° y 104° del Código Tributario, respectivamente, siendo que si el procedimiento de cobranza no se encontrara de acuerdo a Ley puede ordenar que el ejecutor coactivo lo deje sin efecto, corrigiendo la actuación de la Administración, pero sin declarar la nulidad de la Orden de Pago porque ello corresponde ser dilucidado en el procedimiento contencioso tributario de conformidad con el artículo 110° del Código Tributario³.
- La postura tendría la doble finalidad de 1) resguardar el cumplimiento del ordenamiento jurídico y 2) resguardar los derechos del contribuyente que podrían verse afectados con la ejecución de las medidas cautelares dictadas en el procedimiento de cobranza.

³ El cual en su segundo párrafo establece que los deudores tributarios plantearán la nulidad de los actos mediante el Procedimiento Contencioso Tributario a que se refiere el Título III del presente Libro o mediante la reclamación prevista en el Artículo 163 del presente Código, según corresponda, con excepción de la nulidad del remate de bienes embargados en el Procedimiento de Cobranza Coactiva, que será planteada en dicho procedimiento

Como puede apreciarse, la segunda postura se sustenta en el resguardo de los derechos del contribuyente atendiendo a la naturaleza expeditiva del procedimiento de cobranza coactiva y que se ha constatado que existen fallos en el procedimiento contencioso tributario en los que se ha declarado la nulidad de las Órdenes de Pago, que pudo haber advertido el ejecutor coactivo y en su defecto el Tribunal en vía de Queja, con la celeridad de dicha vía.

Asimismo, un importante aporte de esta postura es que el Tribunal Fiscal, vía la Queja podría reconducir el procedimiento de cobranza coactiva, sin declarar la invalidez o nulidad del valor, el cual ciertamente, corresponderá, de ser el caso, al procedimiento contencioso tributario.

Sobre el particular, en el capítulo correspondiente al Estado del Arte, hemos dejado sentado que desde la denominada “Teoría de la Invalidez” resulta posible el análisis de la legalidad del acto administrativo en un procedimiento distinto al que tenga como objetivo la declaración de su invalidez o nulidad, sin vulnerar la presunción de validez legalmente establecida.

Que ahora bien, con el propósito antes señalado, hemos elegido una muestra jurisprudencial, antes y después de la referida jurisprudencia, siendo la primera ejemplificadora, emitida con anterioridad al precedente vinculante, además de ya haber sido enunciada al inicio del presente trabajo.

Así tenemos a la Resolución del Tribunal Fiscal N° 1624-3-2009 que graficaremos a continuación:

Año de presentación de Queja	Cuestiona	Criterio del Tribunal	Fallo del Tribunal
2009	Notificación del valor Validez del valor Argumento: La Orden de Pago fue girada por el Impuesto a la Renta siendo entidad exonerada de dicho impuesto	Para que la deuda sea exigible coactivamente, “debe <u>emitirse</u> y <u>notificarse</u> debidamente”	Fundada la Queja porque la Orden de Pago no corresponde con lo declarado (Entidad Exonerada) Concluir el procedimiento de cobranza coactiva

Levantar las medidas
de embargo

Figura 1. Síntesis de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 1624-3-2009

En el caso planteado se advierte que en la sumarísima vía de la Queja el Tribunal Fiscal verificó tanto la validez de la Orden de Pago como su notificación a efectos de validar el inicio del procedimiento de cobranza coactiva, y al constatar que el referido valor no se ajustaba a lo dispuesto en el artículo 78 del Código Tributario, determinó que no había deuda exigible coactivamente; y en consecuencia, el procedimiento de cobranza coactiva no se inició con arreglo a Ley, disponiendo su conclusión así como el levantamiento de las medidas de embargo trabadas contra el patrimonio del contribuyente.

En sentido similar tenemos las siguientes resoluciones emitidas en vía de Queja, cuyas sumillas presentaremos:

R T F	Sumilla
524-5-2009	Se declara fundada la queja presentada contra la Administración por iniciar en forma indebida un procedimiento de cobranza coactiva, debido a que no se presenta deuda exigible, ya que, si bien la orden de pago materia de cobranza hace referencia a una declaración, de la revisión de dicha declaración se observa que el quejoso determinó S/. 0,00 como importe a pagar, monto que no coincide con lo señalado en el referido valor ni tampoco se ha evidenciado errores materiales de redacción o de cálculo, por lo que el mismo no se encuentra comprendido dentro de los supuestos 1) y/o 3) del artículo 78° del Código Tributario; en consecuencia, debe dejarse sin efecto el procedimiento de cobranza coactiva iniciado.
323-7-2009	Se declara fundada la queja respecto de la cobranza coactiva de una orden de pago correspondiente al Impuesto General a las Ventas que señala como base legal el numeral 1 y/o 3 del artículo 78° del Código Tributario, entre otras normas, precisando la declaración en la que se sustenta y que ha sido emitida por la omisión total al pago del tributo declarado por la quejosa; sin embargo, la Administración no ha remitido la declaración que sustenta el giro de la orden de pago citada, por lo que no ha quedado acreditado en autos que su emisión se deba a algún supuesto previsto por el

	<p>artículo 78° del Código Tributario, por lo que no podría considerarse deuda exigible coactivamente. Cabe señalar que la resolución tuvo voto singular con posición contraria.</p>
5582-3-2009	<p>Se declara fundada la queja. La quejosa determinó "S/. 0,00" como Impuesto a la Renta en su declaración jurada (al haber indicado en esta misma que estaba exonerada de dicho tributo), de modo que la Orden de Pago no corresponde a la liquidación efectuada por aquélla, y en ese sentido no se encuentra comprendido dentro de los supuestos previstos en el artículo 78° del Código Tributario, por lo que la deuda contenida en la citada orden de pago no resulta exigible coactivamente, y en ese sentido el procedimiento de cobranza coactiva iniciado no se encuentra arreglado a ley, correspondiendo declarar fundada la Queja presentada, y disponer que la Administración concluya dicho procedimiento y levante las medidas cautelares trabadas.</p>
4037-3-2010	<p>Se declara fundada la queja respecto de la cobranza coactiva de una orden de pago en atención a que en las RTFs 6445-5-2005, 4506-5-2007, 9995-7-2008, 6080-3-2008 y 1123-32010, entre otras, se ha establecido que si la orden de pago no ha sido emitida conforme con lo dispuesto en el artículo 78° del Código Tributario, no contiene deuda exigible coactivamente, indicándose que en el caso concreto se advierte que lo declarado por la contribuyente no coincide con el importe consignado en la orden de pago, por lo que no corresponde a la liquidación efectuada por la quejosa, de lo que se concluye que dicho valor no se encuentra comprendido dentro de los supuestos previstos en el artículo 78° del Código Tributario.</p>

Figura 2. Resoluciones en las que se admitió la Queja

Sobre este grupo de resoluciones planteadas, podemos señalar que evidencian que existen pronunciamientos del Tribunal Fiscal en los que el colegiado verificó que las Órdenes de Pago hayan sido emitidas con arreglo a lo dispuesto en el artículo 78° del Código Tributario, para determinar la legalidad del procedimiento de cobranza coactiva. Cabe señalar que estos fallos han sido emitidos con las mismas normas vigentes que establecen la exigibilidad de la deuda; es decir, conviene dejar establecido que los cambios se han producido a nivel interpretativo y no a nivel legislativo.

Ahora bien, a continuación, se presentan resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal como consecuencia de los procedimientos contenciosos tributarios en las que se declara la nulidad de las Órdenes de Pago:

R T F	Sumilla
3720-1-2010	Se revoca la apelada, y se declara nula la Orden de Pago porque no ha sido emitida en virtud al tributo autoliquidado por la recurrente, sino sobre la base de la reliquidación efectuada por la Administración al desconocer lo consignado por aquella como retenciones de periodos anteriores. Y en consecuencia no se encuadra en el supuesto previsto en el numeral 1 del artículo 78 del Código Tributario, correspondiendo declarar su nulidad por haber sido dictada prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido.
4832-3-2010	Se revoca la apelada que declaró inadmisibles las reclamaciones contra una orden de pago girada por pago a cuenta del Impuesto a la Renta al existir circunstancias que evidencian que la cobranza es manifiestamente improcedente. En efecto, la orden de pago no fue emitida en función a una autoliquidación de la recurrente, pues se ha desconocido el coeficiente aplicado. En consecuencia, el valor no ha sido emitido conforme con lo señalado en la declaración presentada, pese a que fue girado al amparo del artículo 78° del Código Tributario. En virtud del principio de economía procesal, al no ajustarse el mencionado valor a lo dispuesto por el artículo 78° del Código Tributario, al amparo de lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 109° del Código Tributario, se declara la nulidad de la orden de pago.
4909-4-2010	Se revoca la apelada que declara inadmisibles las reclamaciones contra la orden de pago girada por el Impuesto a la Renta de personas naturales del ejercicio 2001 y se declara nulo el mencionado valor, atendiendo a que dicho valor no fue emitido sobre la base de la declaración presentada por la recurrente y según lo establecido por el numeral 1 del artículo 78 del Código Tributario, en efecto, la Administración había desconocido los pagos directos consignados en su declaración.
4305-5-2010	Se revoca la apelada que declaró inadmisibles las reclamaciones de una orden de pago, debido a que se verifica que dicho valor no ha sido emitido conforme a la declaración presentada por la recurrente, sino por el contrario, como resultado de objetar la referida declaración, en consecuencia, al no ajustarse a lo dispuesto en el numeral 1 del artículo 78° del Código Tributario, norma en cuya base fue emitido, procede en aplicación del principio de economía procesal y de lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 109° del Código Tributario, que dispone que son nulos los actos emitidos prescindiendo del procedimiento legal establecido, declararlo nulo.

Figura 3. Resoluciones que declaran nulidad de las Órdenes de Pago

Respecto a este grupo de resoluciones podemos señalar que evidencian que la no verificación de la validez de las Órdenes de Pago, antes de iniciarse un procedimiento de cobranza coactiva (Sumarísimo), podría conllevar a que el ordenamiento avale el inicio del referido procedimiento, respecto de valores que posteriormente son declarados inválidos en el procedimiento contenciosos tributario.

Asimismo, pone en evidencia supuestos en los cuales las Órdenes de Pago, no constituyen meros recordatorios de pago, sino que nuestro ordenamiento sobre dichos valores es mucho más complejo y; en consecuencia, habilita diversos escenarios respecto de los cuales los contribuyentes deben contar con adecuados mecanismos de defensa.

Continuando con el análisis, se tiene que, con posterioridad a la Jurisprudencia de Observancia Obligatoria, en virtud de la cual no procede que en vía de Queja se emita pronunciamiento sobre la validez de las Órdenes de Pago a efectos de verificar si el procedimiento de cobranza coactiva fue emitido con arreglo a Ley, las Quejas presentadas con tal fin, han sido declaradas improcedentes como es el caso de lo resuelto mediante la Resolución del Tribunal Fiscal N° 3949-Q-2017.

Frente a este escenario, hemos identificado una muestra jurisprudencial, enunciada en la parte inicial del presente trabajo, que pone de manifiesto las consecuencias, de cara a la protección de los derechos del contribuyente y de la coherencia del ordenamiento jurídico, del precedente vinculante.

El caso se suscita en los expedientes que motivaron la emisión de las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 03514-Q-2014 y 07104-5-2017 vinculadas a un mismo contribuyente.

Así, podemos resumir los hechos acontecidos en los expedientes de las indicadas resoluciones de la siguiente manera:

- En el **2014** el contribuyente presenta una Queja ante el Tribunal Fiscal cuestionando la notificación de, entre otras, la Orden de Pago emitida por el Impuesto a la Renta de Cuarta Categoría al amparo del numeral 3 del artículo 78 del Código Tributario, respecto ~~de~~ de la

cual se inició un procedimiento de cobranza coactiva, asimismo, invoca la nulidad del indicado valor, así como de los demás valores cuestionados.

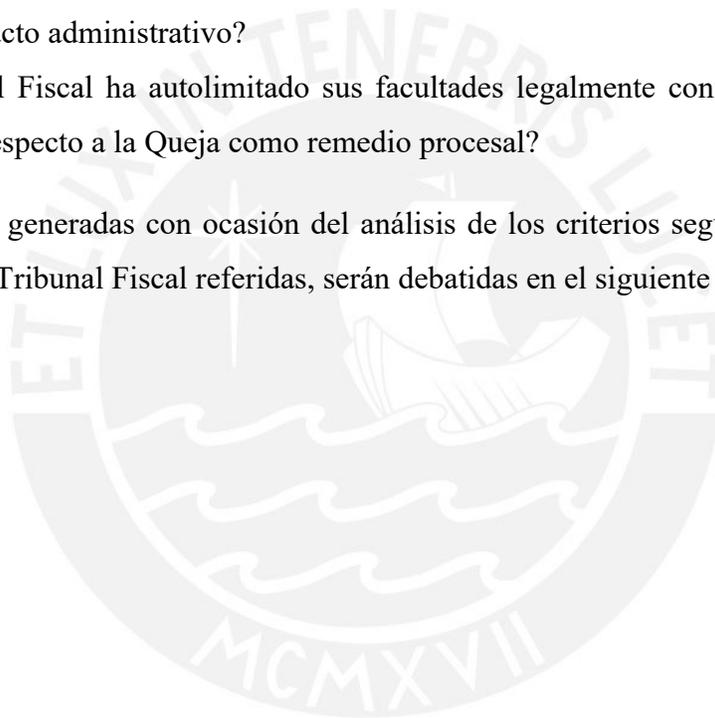
- A efectos de resolver la Queja presentada, el Tribunal Fiscal requirió a la Administración información y documentación vinculada, siendo que en cumplimiento del indicado requerimiento dicha entidad informa, entre otros, que ***“ha trabado medidas cautelares de embargo en forma de retención bancaria electrónica y a terceros y ha efectuado imputaciones a la deuda puesta en cobranza”***.
- Mediante la Resolución N° 03514-Q-2014 el Tribunal Fiscal resuelve la Queja presentada declarando, en el extremo bajo análisis, improcedente la Queja presentada y dio trámite de reclamación al extremo en el que se cuestiona la validez de la Orden de Pago. Es decir, se inicie un procedimiento contencioso tributario.
- En el 2015, en instancia de reclamación la Administración declara infundado el recurso de reclamación, iniciado a propósito del fallo emitido por el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 03514-Q-2014, señalando que la Orden de Pago en mención fue emitida con arreglo a Ley.
- En el **2017**; es decir, 3 años después de haber presentado la Queja respecto del indicado valor y habiéndose ejecutado el patrimonio del contribuyente, el Tribunal Fiscal, mediante Resolución N° 07104-5-2017, declara nula la Orden de Pago al no ajustarse a lo previsto en el numeral 3 del artículo 78 del Código Tributario.

Los casos planteados dejan de manifiesto los problemas advertidos que motivaron la presente tesis, que resumimos con las siguientes interrogantes:

- 1) ¿El procedimiento de cobranza coactiva, en cuanto a su inicio (verificación de la exigibilidad de la deuda por parte del ejecutor coactivo), ha quedado exento de control procedimental por parte del Tribunal Fiscal?

- 2) ¿Se afecta el derecho de defensa y el patrimonio del contribuyente cuando obtiene un fallo definitivo en el procedimiento contencioso tributario, después que su patrimonio haya sido ejecutado?
- 3) ¿El precedente vinculante del Tribunal Fiscal ha considerado en su fallo las características de celeridad y coerción del procedimiento coactivo, para efectos de determinar la idoneidad o no de la Queja, en el supuesto analizado y concluir que se estaría frente a una vía paralela al procedimiento contencioso tributario?
- 4) ¿La verificación de validez de las Órdenes de Pago a efectos de verificar la legalidad del procedimiento de cobranza coactiva, conlleva la contravención de la presunción de la validez del acto administrativo?
- 5) ¿El Tribunal Fiscal ha autolimitado sus facultades legalmente conferidas en el Código Tributario respecto a la Queja como remedio procesal?

Estas interrogantes, generadas con ocasión del análisis de los criterios seguidos en las distintas jurisprudencias del Tribunal Fiscal referidas, serán debatidas en el siguiente capítulo.



CAPÍTULO IV: Discusión

Retomando la hipótesis planteada, en el sentido que existe una zona exenta de control de legalidad del procedimiento de cobranza coactiva, al predeterminar que no procede en vía de Queja cuestionar el inicio del indicado procedimiento contra Órdenes de Pago cuya validez se cuestiona, al no haber sido emitidas de acuerdo a lo dispuesto en el Artículo 78 del Código Tributario, no resultando suficiente que la verificación de la exigibilidad de la deuda se centre en la debida notificación del valor, tenemos que; por un lado, nos enfrentamos a una posible afectación al derecho de defensa de los contribuyentes a efectos de alcanzar una tutela efectiva en defensa de su patrimonio, y; por otro lado, advertimos una autolimitación por parte del Tribunal Fiscal, de las facultades de control conferidas en el artículo 155 del Código Tributario.

No obstante, en primer término, plantearé posturas a favor del precedente vinculante del Tribunal Fiscal. Así, se ha señalado (Nava 2011: 30) que es “técnicamente” adecuado que no se cuestione la legalidad de las Órdenes de Pago en la vía de la Queja, porque para que la deuda sea exigible, basta con verificar que la notificación del valor se ajuste a Ley ya que así lo prescribe el artículo 115° del Código Tributario, por lo que, si la Orden de Pago no fue emitida con arreglo a Ley, constituye un acto reclamable en virtud del artículo 135° del citado código.

Como podemos apreciar esta postura se circunscribe a una interpretación literal del inciso d) del artículo 115° del Código Tributario, según el cual para determinar la exigibilidad de la deuda contenida en la Órdenes de Pago se debe verificar su debida notificación, entendiendo que dicha norma contemplaría como requisito único y suficiente la notificación del valor.

A la vez, parten de la premisa de que las Órdenes de Pago, a diferencia de las Resoluciones de Determinación o las Resoluciones de Multa, corresponde a la autodeterminación del contribuyente, no habiendo intervenido la acción de determinación por parte de la Administración, por los cuales se limita el presupuesto de exigibilidad.

Por el contrario, una de las primeras voces dentro de la doctrina en advertir los riesgos del indicado pronunciamiento del Tribunal Fiscal fue (Gamba 2010: 19), quien sostuvo que el precedente vinculante deja en absoluta desprotección al contribuyente frente a actos arbitrarios de ejecución coactiva, y agregó que el Tribunal Fiscal ha olvidado que la principal función del ejecutor coactivo es la verificación de la exigibilidad de la deuda antes de iniciar el procedimiento

de cobranza coactiva, lo que implica que esta haya sido válidamente emitida y no solo notificada con arreglo a Ley.

En otra oportunidad (Gamba 2011: 32), agrega que, en el caso bajo análisis, el procedimiento contencioso tributario *“es, a todas luces, ineficaz para la defensa de los contribuyentes, pues cuando este control ocurra, varios años después – es posible que el patrimonio del ciudadano-contribuyente ya haya sido ejecutado.”*

En atención a lo desarrollado hasta este punto, sabemos que con el Acuerdo de Sala Plena 17-2010, recogido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 15607-5-2010 (Jurisprudencia Observancia Obligatoria) se recortó las posibilidades de acción del contribuyente al que se le inicia un procedimiento de cobranza coactiva por Órdenes de Pago que contienen deuda no cierta.

Así, hemos verificado que antes de dicho Acuerdo, el referido colegiado emitió pronunciamiento en vía de Queja, sobre la legalidad del procedimiento de cobranza coactiva iniciado contra Órdenes de Pago, como también pronunciamientos dentro del procedimiento contencioso tributario que dejaron sin efecto Órdenes de Pago emitidas sin arreglo a Ley, advirtiendo una contraposición a una de las bases fundamentales del Acuerdo, que señalaba que sobre la deuda de la Orden de Pago hay certeza de su cuantía y respecto de la cual no ha existido acto de determinación por parte de la Administración.

Desde nuestra perspectiva, este es uno de los puntos más débiles de la posición actual del Tribunal Fiscal, y es que ha adoptado una visión conceptual de las Órdenes de Pago que se aleja de nuestra legislación nacional actual, la cual contempla supuestos distintos y más complejos al simple recordatorio de una deuda declarada por el contribuyente.

Esta premisa conlleva a que se limite las posibilidades de defensa del contribuyente en contraposición a las establecidas para las Resoluciones de Determinación, las cuales como recordaremos, acarrear la suspensión del procedimiento de cobranza coactiva con la interposición del recurso de reclamación, frente a la regla del pago previo, previsto para la Órdenes de Pago dentro del procedimiento contencioso tributario.

Adicionalmente, hemos constatado que, con posterioridad al precedente vinculante, si el ejecutor coactivo incumple su deber de verificar la exigibilidad de la deuda antes de iniciar el

referido procedimiento, el Tribunal Fiscal no podrá rencauzar dicho procedimiento, dejando exenta de control tal atribución.

Al respecto, hemos dejado planteado que la validez del acto administrativo es la cualidad de estar acorde con el ordenamiento jurídico, en ese sentido, no resulta amparable que se interprete que el inciso d) del artículo 115° del Código Tributario convalida y otorga eficacia a un acto inválido, siendo que la disposición expresa que hace referencia a la notificación del valor, presupone la existencia de un acto válido.

En ese sentido, si bien el acto administrativo goza de la presunción de validez, desarrollada en el capítulo del Estado del Arte, desde la “Teoría de la Invalidez”, también planteada en dicho artículo, resulta plenamente legal que en un procedimiento distinto al que se pueda iniciar con la finalidad de declarar la invalidez o nulidad de dicho acto, se pueda verificar si este se encuentra con arreglo a Ley para aplicar a los fines de este otro procedimiento, dejando al primero de ellos, la potestad de declarar su invalidez.

Este escenario, no es ajeno al Tribunal Fiscal, por el contrario, conforme lo hemos planteado en el capítulo anterior, dicho colegiado ha tenido pronunciamientos en ese sentido, siendo que el análisis efectuado de la legalidad de las Órdenes de Pago se realizó únicamente para los fines del control de legalidad del procedimiento de cobranza coactiva, sin que el fallo incluya la nulidad o revocación del valor.

Por otro lado, luego de conocer las características de la Queja y del procedimiento de contencioso tributario, advertimos que frente al inicio ilegal de un procedimiento de cobranza coactiva, la vía idónea de defensa del contribuyente es la Queja porque es el instrumento para reconducir el procedimiento iniciado y dada las características de celeridad y coerción del mismo, que también hemos dejado de manifiesto en el capítulo correspondiente al Estado del Arte, caso contrario, el pronunciamiento definitivo, concluido el procedimiento contencioso tributario, devendría en inútil.

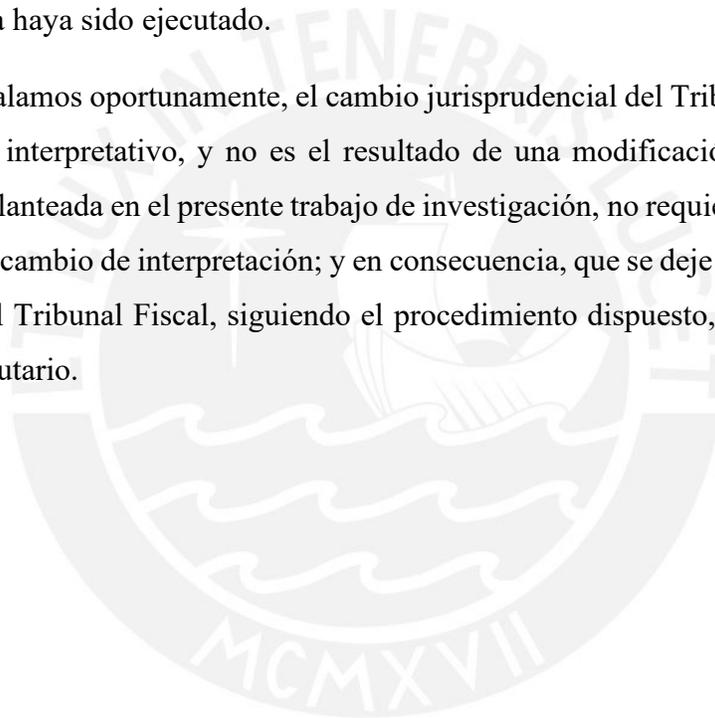
Sobre el particular, agregamos que no se contravendría en lo absoluto el ordenamiento jurídico vinculado al procedimiento contencioso tributario, por cuanto en la vía de la Queja solo se reencauzará el procedimiento de cobranza, conforme ya lo hacía el Tribunal Fiscal antes del

precedente vinculante, sin que ello implique que, en esa vía, se deje sin efecto o se anule el valor, lo que efectivamente corresponderá hacerse en el contencioso tributario.

En este escenario, se busca plantear una relectura de la jurisprudencia del Tribunal Fiscal con la finalidad de que el contribuyente pueda contar con la vía idónea y eficaz para resguardar sus derechos patrimoniales y al debido procedimiento administrativo.

Caso contrario se estaría permitiendo el inicio de un procedimiento de cobranza coactiva respecto de valores que posteriormente serán declarados inválidos a través del procedimiento contencioso tributario, siendo que el referido pronunciamiento será emitido, cuando el patrimonio del contribuyente ya haya sido ejecutado.

Conforme lo señalamos oportunamente, el cambio jurisprudencial del Tribunal Fiscal, se centra únicamente a nivel interpretativo, y no es el resultado de una modificación legislativa; en ese sentido, la postura planteada en el presente trabajo de investigación, no requiere de modificaciones normativas, sino un cambio de interpretación; y en consecuencia, que se deje sin efecto el Acuerdo de Sala plena por el Tribunal Fiscal, siguiendo el procedimiento dispuesto, para dicho fin, en el mismo Código Tributario.



CONCLUSIONES

- Con el precedente vinculante del Tribunal Fiscal, que motiva el presente trabajo de investigación, se ha evidenciado que el inicio del procedimiento de cobranza coactiva, en cuanto a la verificación de la exigibilidad de la deuda contenida en las Órdenes de Pago, se encuentra exento de control procedimental por parte del referido colegiado; y por ende, se imposibilita encauzar dicho procedimiento con el remedio procesal legalmente previsto como es la Queja.
- El precedente vinculante del Tribunal Fiscal afecta el derecho de defensa y el patrimonio del contribuyente cuando obtiene un fallo definitivo en el procedimiento contencioso tributario, después de que su patrimonio ha sido ejecutado, y en ese sentido, no puede considerarse que el contribuyente ejerció adecuadamente su derecho de defensa cuando solo se le habilita recurrir al procedimiento contencioso tributario.
- El precedente vinculante del Tribunal Fiscal no ha considerado en su fallo las características de celeridad y coerción del procedimiento coactivo, para efectos de determinar la idoneidad o no de la Queja, habiéndose constatado que no se verifica una vía paralela al procedimiento contencioso tributario. La Queja es el remedio procesal y el procedimiento contencioso tributario declarará la validez o no del valor.
- La presunción de validez del acto administrativo no impide que en un procedimiento distinto al que esté legalmente previsto para la revisión de la validez del referido acto, se pueda verificar su legalidad con una finalidad distinta de dicho procedimiento, siempre que el fallo del mismo no incluya la declaración de nulidad o invalidez.
- El Tribunal Fiscal ha autolimitado sus facultades legalmente conferidas en el Código Tributario respecto a la Queja como remedio procesal. Como se evidenció, antes de dicho precedente el colegiado corregía el procedimiento de cobranza coactiva cuando este se había iniciado sin que existe deuda exigible coactivamente.

RECOMENDACIONES

Resolver el problema planteado en el presente trabajo, conforme lo desarrollados en las páginas precedentes, no requiere de modificaciones normativas, pues hemos advertido que una correcta interpretación de las normas tributarias que regulan las figuras jurídicas de la Queja, el procedimiento de cobranza coactiva, el procedimiento contencioso tributario, así como los principios que los sustentan, permitirían un cambio de interpretación por parte del mismo Tribunal Fiscal, siguiendo el procedimiento dispuesto para dicho fin en el Código Tributario.



BIBLIOGRAFÍA

- BRAVO CUCCI, Jorge (2009). Código Tributario Doctrina y Comentario, Segunda Edición. Lima: Instituto Pacífico.
- BRAVO CUCCI, Jorge (2009). Fundamentos de Derecho Tributario, Tercera Edición. Lima: Griley.
- CHIRI GUTIÉRREZ, Isabel (2006). “El procedimiento ante el Tribunal Fiscal. Entre las arenas de lo “trilateral” y el autocontrol”. Derecho y Sociedad. Lima, número 27, pp. 129-139.
- DANÓS ORDOÑEZ, Jorge (2002). “Incidencia de la Ley N° 27444 de Procedimiento Administrativo General en los procedimientos tributarios”. Derecho & Sociedad. Lima, año 13, número 18, pp. 197-206.
- DANÓS ORDOÑEZ, Jorge (1995). El procedimiento de cobranza coactiva como manifestación de la potestad de la Administración Pública de ejecución forzosa de sus actos. Themis, (32), 43 - 50.
- DANÓS ORDOÑEZ, Jorge (2003). “Régimen de la nulidad de los actos administrativos en la Nueva Ley N° 27444 del Procedimiento Administrativo General”, en: Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General, Segunda Parte, Ara Editores, Lima, 2003. Pp 220-268.
- DURAN ROJO, Luis Alberto (2005). “El derecho a probar en el procedimiento contencioso tributario”. Vectigalia. Lima, año 1, número 1, pp. 134-147.
- FALCONÍ SINCHE, Gary, Cristina HUERTAS LIZARZABURU y Rossana IZAGUIRRE LLAMPASI (2014). El glosario de fallos y su aporte a la predictibilidad en materia Tributaria”. En TRIBUNAL FISCAL – MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS. 1964-2014 Tribunal fiscal:

50 años de justicia, institucionalidad y transparencia. Aportes académicos desde el tribunal Fiscal. Lima: Biblos, pp.129-190.

- GAMBVA VALEGA, Cesar. (1999) “Breves Apuntes sobre la discrecionalidad en el Derecho Tributario”. Revista 37. Lima: Instituto Peruano de Derecho Tributario. P. 101-129.
- GAMBVA VALEGA, César (2004) “Acerca del ejercicio y control de las potestades administrativas. Especial referencia al procedimiento de fiscalización”. Ponencia presentada en la VIII Jornada Nacional de Tributación. IFA – Grupo Peruano. Lima, abril, pp. 1-36.
- GAMBVA VALEGA, Cesar. (2010) Procedimiento de Cobranza Coactiva, Órdenes de Pago y desprotección de los Ciudadanos-Contribuyentes. Análisis Tributario, XXIII (275), 18 – 22.
- GAMBVA VALEGA, Cesar. (2011) ¿Deben controlarse las decisiones del ejecutor coactivo que ejecutan órdenes de pago en todos los casos, aun cuando no contengan deuda cierta? Análisis Tributario., XXIV (278), 32 – 35.
- GARCÍA BELSUNCE, Horacio (2003), Derecho tributario, Tratado de Tributario, T. I, Vol. I, Buenos Aires: Astrea.
- GOMES FAVACHO, Fernando (2015) Derecho Tributario y El Tributo. Primera Edición. Lima: Legales Ediciones.
- GUASTINI, Riccardo (2010). “Ponderación: Un análisis de los conflictos entre principios Constitucionales”. En: El principio de proporcionalidad en el Derecho Contemporáneo. Lima: Palestra, pp. 71-79.
- HUAPAYA TAPIA, Ramón 2006 “Breves reflexiones sobre algunos aspectos de la teoría del acto administrativo tributario y su regulación en el TUO del Código Tributario (o una oportunidad para reflexionar con respecto a la influencia del derecho administrativo y de sus principales instituciones sobre

el derecho tributario)”. En DANÓS ORDOÑEZ, Jorge (editor). Temas de derecho tributario y de derecho público: libro homenaje a Armando Zollezzi Möller. Lima: Palestra Editores, pp. 537-575.

- LARA MARQUEZ, Jaime (2006). La jurisprudencia del Tribunal Fiscal. En: Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público, Libro Homenaje a Armando Zolezzi Moller. Lima: Palestra Editores. Pp 271-290.
- MARTIN MATEO, Ramón, “El Derecho Administrativo”, en: Manual de Derecho Administrativo, Editorial Aranzadi, Navarra,2004,pp.227-271.
- NAVA TOLENTINO, José. (2007). Análisis de la exigibilidad y cobranza coactiva de la orden de pago: a propósito de la sentencia del Tribunal Constitucional. Análisis Tributario, XX (239), 24 – 26.
- NAVA TOLENTINO, José. (2010). Cobranza Coactiva ¿Y después de la deuda tributaria qué?. Primera Edición. Lima: Juristas Editores.
- NAVA TOLENTINO, José. (2011). “¿Reclamación o Queja? Sobre la vía idónea para evaluar la validez de una Orden de Pago”. Análisis Tributario, N° 277, febrero de 2011, AELE, 29-30.
- PACCI CÁRDENAS, Alberto (2012). Tratado de Derecho Procesal Tributario, Capítulo VII. Subcapítulo I: El procedimiento contencioso tributario. Primera Edición Volumen II. Lima: Pacífico Editores.
- RAMÓN FERNANDEZ, Tomás (2006) Discrecionalidad, arbitrariedad y control jurisdiccional. Lima: Palestra Editores. P.94-115.
- RUIZ DE CASTILLA, Francisco (2021). Derecho Tributario Peruano, Principios y Fundamentos, volumen I. Primera Edición. Lima: Palestra Editores.
- SEVILLANO CHAVEZ, Sandra.2006 “Régimen de las nulidades en el procedimiento administrativo tributario”. En DANOS ORDOÑEZ, Jorge

(editor). Temas de derecho tributario y de derecho público: Libro Homenaje a Armando Zolezzi Moller, Lima: Palestra, pp. 593-627.

- SEVILLANO CHAVEZ, Sandra (2014) Lecciones de Derecho Tributario: Principios Generales y Código Tributario. Primera Edición, agosto de 2014. Lima: Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú.
- SARMIENTO DÍAZ, Jorge (2012), Capítulo VII. Subcapítulo II: Reclamación, apelación y queja. Tratado de Derecho Procesal Tributario, Capítulo VII. Subcapítulo I: El procedimiento contencioso tributario. Primera Edición Volumen II. Lima: Pacífico Editores.
- SOTELO; Eduardo. (1996) Algunas reflexiones sobre el procedimiento de cobranza coactiva de tributos. Themis N° 34. P 143.
- TALLEDO MAZÚ, César. (1999). La determinación como acto jurídico. Cuadernos Tributarios. Asociación Fiscal Internacional (IFA), (23), pp. 85 – 97.
- VILLANUEVA GUTIÉRREZ, Walker. (2009). Código Tributario Doctrina y comentario, Instituto Pacífico, Segunda Edición abril de 2009, p. 509-780.
- VILLEGAS, Héctor (2002). Curso de finanzas, derecho financiero y tributario (octava edición). Buenos aires: Astrea.
- DEFENSORÍA DEL CONTRIBUYENTE (2017). Recuperado el 23 de octubre de 2022 website
https://www.mef.gob.pe/defensoria/boletines/CXLIX_dcho_tributario_2017.pdf.
- ADRIANZÉN RODRÍGUEZ, Luis Carlos (1998) El Tribunal Fiscal y algunos criterios de interpretación que viene utilizando. 22 de octubre de 2022 Website

<file:///C:/Users/Usuario/Downloads/15776->

[Texto%20del%20art%C3%ADculo-62678-1-10-20161128%20\(1\).pdf](#)

- . CANO CAMPO, Tomás (2020) La presunción de validez de los actos administrativos. Website

<https://revistasonline.inap.es/index.php/REALA/article/view/10851/11785>

- Manual del Procedimiento de Cobranza Coactiva – Criterios de Tribunal Fiscal MEF.

https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/documentos/cobranzacoactiva/Manual%20de%20Cobranza%20Coactiva.pdf

- Manual del Procedimiento de Quejas – Criterios del Tribunal Fiscal MEF

https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/documentos/quejas/manual%20queja.pdf

