



FACULTAD DE DERECHO

ESCUELA PROFESIONAL DE DERECHO

**Análisis de las eventuales consecuencias jurídicas en el procedimiento de cobranza
coactiva por la aplicación del criterio de “certeza absoluta” en las notificaciones
realizadas por SUNAT**

Tesis presentada por el Bachiller en Derecho:

Jose Luis Rodriguez Aruwanca

Para optar el título profesional de Abogado

Asesor:

Abog. Gonzalo Alonso Escalante Alpaca

AREQUIPA, 2022

DEDICATORIA

A Dios, por todas las bendiciones que me da día a día.

A mis padres José Rodríguez y Gladys Aruhuanca, por ser mi mayor motivación.

A mi hermano Luis Gustavo, por ser mi mayor orgullo.

A Elaine, por su apoyo incondicional.

ÍNDICE

ÍNDICE	III
RESUMEN	VI
INTRODUCCIÓN	VII
CAPÍTULO I: PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA JURÍDICO.	1
Descripción del problema jurídico.	1
CAPÍTULO II: BREVES CONSIDERACIONES SOBRE NUESTRO SISTEMA JURÍDICO TRIBUTARIO	5
1. El estado y Potestad Tributaria.....	5
1.1. Los límites al ejercicio de la Potestad Tributaria	6
1.2. Principios explícitos	7
1.2.1. Principio de reserva de ley y de legalidad tributaria.....	7
1.2.2. Principio de Igualdad.....	7
1.2.3. Principio de No Confiscatoriedad.....	9
1.2.4. El respecto a los derechos humanos.....	10
1.3. Principios implícitos.....	13
1.3.1. Principio de seguridad jurídica	13
1.3.2. Principio de capacidad contributiva	14
1.3.3. Principio del beneficio o costo del servicio	15
1.3.4. Principio de solidaridad y teoría del deber de contribuir	16
CAPÍTULO III: DESARROLLO TEÓRICO	17
Subcapítulo I: SUNAT y su régimen de notificaciones	17
1. La SUNAT y sus facultades.....	17
1.1. Facultad de recaudación:	18
1.2. Facultad de fiscalización y determinación	19
1.3. Facultad de sancionar.....	20
1.4. Facultad de resolver.	21

2.	Las formas de notificación de los actos administrativos emitidos por SUNAT.....	21
2.1.	Alcances preliminares respecto a la notificación	21
2.2.	Eficacia de los actos administrativos.....	23
2.3.	La notificación como garantía para los interesados	24
2.3.1.	Notificación y acto administrativo.	27
2.4.	Notificación en día y hora hábil o inhábil.	29
2.5.	Breve aproximación al domicilio fiscal y procesal.	32
2.6.	Formas de notificación según el Código Tributario	33
2.6.1.	Notificación por correo certificado o por mensajero en el domicilio fiscal.	34
2.6.2.	Notificación por medio de sistemas de comunicación electrónicos.....	35
2.6.3.	Por constancia administrativa.	37
2.6.4.	Mediante publicación en la página web de la Administración	38
2.6.5.	Notificación a no hallados, no habidos u otros casos particulares.	39
2.6.6.	Notificación por cedulón	41
2.6.7.	Notificación tácita	42
2.6.8.	Notificación mediante la página web o publicación para una generalidad de deudores tributarios.....	43
2.7.	Plazo para la notificación	44
2.8.	Efecto de las notificaciones	45
	Subcapítulo II: Criterio de Certeza Absoluta y posibles consecuencias jurídicas.....	48
1.	La resolución del Tribunal Constitucional Exp. 07279-2013-PA/TC y antecedentes.	48
2.	La aplicabilidad del criterio de certeza absoluta.	51
3.	Las consecuencias jurídicas de la aplicación del criterio de certeza absoluta.....	55
3.1.	Nulidad.....	55
3.1.1.	Los dictados por órgano incompetente en razón de la materia	57
3.1.2.	Los dictados prescindiendo totalmente el procedimiento legal establecido o sean contrarios a la ley o norma con rango inferior.....	59
3.1.3.	Otras causales de nulidad	59
3.1.4.	La nulidad como consecuencia de la aplicación del criterio de certeza absoluta.....	60
3.2.	Prescripción tributaria.	66

- 3.2.1. Respecto de las acciones de la Administración Tributaria sujetas a la prescripción . 68
- 3.2.2. La prescripción como consecuencia secundaria de la aplicación del criterio de certeza absoluta. 70

Subcapítulo III: Mecanismos jurídicos que amparan el derecho de defensa y el debido procedimiento	73
1. Queja	74
2. Reclamo tributario.....	75
3. Demanda Contenciosa Administrativa.....	77
4. Amparo.....	78
5. Revisión Judicial – no aplicable.....	79
CONCLUSIONES.....	81
BIBLIOGRAFÍA.....	84

RESUMEN

La finalidad de la presente tesis es determinar que, la aplicación del criterio de certeza absoluta, aplicado por el Tribunal Constitucional en la Sentencia recaída en el Exp. 07279-2013-PA/TC, podría producir la nulidad del procedimiento de cobranza coactiva y, de ser alegado por el contribuyente, podría generar la prescripción de la acción para determinar, sancionar o exigir el pago de la deuda tributaria; en virtud de que, el mencionado criterio, exige a la Administración Tributaria la utilización de medidas complementarias en los procesos de notificación a fin de que el contribuyente tome conocimiento efectivo de que se encuentra en algún procedimiento tributario, desconociendo, de forma indirecta, que la Administración Tributaria puede utilizar, de manera indistinta, cualquiera de las formas de notificación señaladas en el Código Tributario, siempre que se cumpla con las condiciones normadas para ello. En la actualidad, ya se viene aplicando el criterio de certeza absoluta en algunas decisiones del Tribunal Constitucional, ante ello, es necesario comprender que las consecuencias para la Administración Tributaria y para el Estado son negativas, dado que, se podrían dar la nulidad de los procedimientos tributarios, entre ellos, el de cobranza coactiva, y la prescripción de la deuda tributaria.

KEYWORDS: derecho, tributario, notificación, certeza absoluta, procedimiento de cobranza coactiva.

INTRODUCCIÓN

El Derecho Tributario regula las relaciones jurídicas originadas entre el Estado y los contribuyentes como producto de que un hecho imponible que sea realizado o materializado, lo cual ha sido establecido previamente por una hipótesis de incidencia. Todo ello, conlleva a que los contribuyentes adquieran una obligación tributaria, la cual es recaudada por la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria – SUNAT.

En este sentido, el Código Tributario establece que la SUNAT tiene competencia, entre otros, para la administración, recaudación y cobranza de tributos internos. La facultad de recaudación, podrá ser desarrollada mediante las acciones de coerción que se encuentran establecidas, entre ellos, la de disponer la ejecución de medidas cautelares que tienen como fin, cautelar la deuda tributaria.

Dicha tarea, es realizada por el Ejecutor Coactivo de la SUNAT, el cual tiene competencia para iniciar un procedimiento coactivo y realizar las acciones de cobranza necesarias para recuperar la deuda tributaria mediante la utilización de diversas medidas cautelares como retención de montos dinerarios, depósito de bienes muebles, entre otros.

Ahora bien, la deuda tributaria debe de cumplir ciertos requisitos establecidos en el Código Tributario para que pueda ser exigida en un procedimiento de cobranza coactiva. Uno de los requisitos principales es que, los valores deben de ser notificados de acuerdo a ley y no impugnadas dentro de los plazos establecidos.

En este sentido, se puede apreciar la importancia de que los valores sean correctamente notificados por la SUNAT, a fin de que, los contribuyentes puedan tomar conocimientos de ellos y poder ejercer las acciones de defensa correspondientes; de no ejercer dicho derecho de impugnación dentro del plazo, los valores adquieren la calidad de exigibles y, por lo tanto, el ejecutor coactivo puede iniciar las acciones de cobranza, entre ellas, la de poder trabar medidas de embargos que pueden comprender embargos de intervención sobre información de los

contribuyentes, en las cuales no se afecta el patrimonio; o las medidas de embargo de retención y de inscripción, en las cuales sí se afecta el patrimonio del contribuyente y pueden provocar una retención de bienes dinerarios o no dinerarios, hasta el remate de bienes muebles o inmuebles.

Es por ello que, a fin de garantizar el ejercicio oportuno del derecho de defensa de los contribuyentes, el Código Tributario establece diversas formas de notificación, mediante las cuales la SUNAT puede notificar los valores, a fin de poder ejercer las acciones de cobranza y recuperar la deuda tributaria.

Sin perjuicio de lo antes indicado, teniendo en cuenta la actual situación sanitaria en la que se encuentra nuestro país producto de la llegada del COVID-19, se ha priorizado la utilización de formas de notificación que no impliquen el contacto directo y presencial con las personas, principalmente, se ha priorizado el uso de la notificación por medios electrónicos, esto es, la notificación que realiza la SUNAT al Buzón Electrónico SOL. Dicha forma de notificación es válida según el Código Tributario y por lo tanto no debería de existir ningún inconveniente en su utilización, más aún, si este cuerpo normativo no ha establecido alguna prelación respecto de las formas de notificación.

Sin embargo, el Tribunal Constitucional, mediante la sentencia recaída en el Exp. N° 07279-2013-PA/TC señala que, “constituye una obligación para la Administración Tributaria tener la certeza absoluta de que el contribuyente haya tomado conocimiento de la existencia de un procedimiento tributario, mediante la utilización de medidas complementarias”¹ diferentes a las establecidas en el artículo 104 del Código Tributario, pues dicho artículo solo establece las formas de notificación, mas no, establece que la Administración deba de tener certeza absoluta de que el contribuyente tuvo un certero y pleno conocimiento del acto administrativo tampoco regula formas complementarias de notificación, pues, en la realidad, se puede dar una indeterminada casuística que conlleve al contribuyente a señalar que no tuvo conocimiento del

¹ Cfr. STC Exp. N° 07279-2013-PA/TC, sentencia del 09 de diciembre del 2015. F.J. 21.

procedimiento administrativo y resultaría muy complicado para la Administración Tributaria demostrar que tuvo la certeza absoluta de que el contribuyente tomó conocimiento efectivo del acto administrativo notificado.

Por otro lado, teniendo en cuenta que la actual pandemia ha conllevado a que la SUNAT priorice el uso de la notificación por medios electrónicos, usando el criterio de certeza absoluta, podría permitir a los contribuyentes argumentar que no tuvieron conocimiento del acto notificado puesto que no tienen acceso a internet, no saben cómo ingresar al buzón electrónico, entre otras muchas posibilidades, generando un innecesario cúmulo de solicitudes de nulidad de los procedimientos administrativos originados a partir de los actos presuntamente mal notificados por la SUNAT.

En consecuencia, resulta de suma importancia, analizar si la aplicación del criterio establecido por el Tribunal Constitucional generaría algunas eventuales consecuencias jurídicas negativas en los procedimientos de cobranza coactiva llevados a cabo por la SUNAT, entre ellos, la nulidad del procedimiento tributario y, de corresponder, la aplicación de la prescripción de la acción para determinar la deuda, para cobrar o sancionar.

CAPÍTULO I: PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA JURÍDICO.

Descripción del problema jurídico.

En el mundo, el sustento económico de cada estado es distinto, sin embargo, la mayoría cuenta con un factor en común, el cual es contar entre sus principales entidades públicas, una Administración Tributaria.

En esta línea, la entidad encargada de proporcionar a nuestro país los “recursos necesarios para la sostenibilidad fiscal y la estabilidad macroeconómica”², tal como lo establece su misión institucional, es la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria, ciertamente conocida por sus siglas como SUNAT.

Para este fin, el Código Tributario establece que la SUNAT es competente para administrar los tributos que provengan de actividad interna o producto de actividad externa (derechos arancelarios), para lo cual, se encuentra facultada de ejercer las acciones de cobranza respecto a la deuda tributaria.

En virtud a ello, el Código Tributario y el Reglamento del Procedimiento de Cobranza Coactiva³, regulan el procedimiento de cobranza coactiva.

Ahora bien, a fin de iniciar un procedimiento de cobranza coactiva de acuerdo a las normas antes mencionadas, se requiere, previamente, la existencia de una deuda tributaria que tenga la calidad de exigible, la cual, en términos generales, deberá de estar sustentada en un valor (RD, RM, OP o Resolución de Pérdida algún Fraccionamiento) no reclamado dentro de plazo y que haya sido notificado de acuerdo a ley y, de otro lado, los valores sobre los cuales ya no procede recurso impugnatorio en sede administrativa pues se ha agotado dicha vía, siempre que en la vía

² SUNAT, “Institucional. ¿Quiénes somos? Misión y visión”. Disponible en:

<< <https://www.sunat.gob.pe/institucional/quienessomos/misionvision.htm> >>. Consulta: 29 de junio del 2022

³ Aprobado por la Resolución de Superintendencia N° 216-2004/SUNAT.

judicial no se haya dictado alguna medida cautelar que suspenda ejercer las acciones de cobranza.

Respecto a los actos administrativos emitidos por la SUNAT, el artículo 104 del Código Tributario establece las diversas formas de notificación, las cuales podrán ser usadas de manera indistinta.

En consecuencia, una vez que la SUNAT notifica los valores, de acuerdo a las formas establecidas por el Código Tributario y la deuda tributaria es exigible, queda facultada para el inicio de las acciones de cobranza coactiva, la cual se inicia mediante la notificación de Resolución de Ejecución Coactiva al contribuyente, “conteniendo un mandato cancelatorio de la deuda contenida en los valores dentro de los siete (7) días hábiles, bajo apercibimiento de dictarse medidas cautelares y ejecutarse las mismas”⁴, las cuales pueden conllevar a la retención de dinero en cuentas bancarias, remate de bienes muebles e inmuebles, entre otros.

En síntesis, a fin de iniciar el procedimiento de cobranza, primero se notifica un valor el cual contiene la deuda exigible, luego se emite la Resolución de Ejecución Coactiva que requiere el pago de la deuda bajo apercibimiento trabarse medidas de embargo y, transcurrido el plazo de 7 días hábiles de notificada la Resolución de Ejecución Coactiva, se emiten y ejecutan las medidas cautelares.

Sin embargo, luego del análisis de la Sentencia emitida por el Tribunal Constitucional en el Exp. N° 07279-2013-PA/TC, en la cual se señala que, la SUNAT, independientemente de las formas de notificación dispuestas en el artículo 104° del TUO del Código Tributario, en ejercicio razonable de su facultad discrecional, “debe tomar las medidas complementarias que le permitan cumplir con tal cometido de manera efectiva, es decir, **constituye una obligación para la**

⁴ Cfr. Presidencia de la República, “Decreto Supremo N° 133-2013-EF, Decreto Supremo que aprueba el Texto Único Ordenado del Código Tributario”, entrado en vigencia el 24 de junio del 2013. Artículo. 117.

Administración Tributaria tener la certeza absoluta de que el contribuyente ha tomado conocimiento de la existencia de un procedimiento tributario⁵.

Fluye de lo expuesto que, el Tribunal Constitucional establece que la SUNAT deberá de tomar medidas complementarias a fin de poner en conocimiento de los contribuyentes, los procedimientos tributarios llevados a cabo con la finalidad de tener la “certeza absoluta” de que el contribuyente tiene conocimiento efectivo del procedimiento.

Ahora bien, de la primera lectura a dicha sentencia, surge la pregunta de cuáles serían las consecuencias jurídicas si la SUNAT no adopta medidas complementarias a fin de tener la certeza absoluta de que el destinatario de la notificación ha tomado conocimiento del acto administrativo emitido y solo se rige, estrictamente, por las formas de notificación reguladas en el artículo 104 del Código Tributario.

Consideramos que, la respuesta hasta antes del pronunciamiento del Tribunal Constitucional era razonablemente clara, puesto que, la SUNAT no debería de tener eventuales consecuencias jurídicas negativas por ejercer sus funciones de acuerdo a ley; sin embargo, luego de la emisión de la sentencia recaída en el Exp. N° 07279-2013-PA/TC, podemos señalar que, aun cumpliendo estrictamente con la normativa tributaria relacionada a las formas de notificación de los actos administrativos emitidos por la Administración Tributaria, la SUNAT podría tener eventuales resultados perjudiciales que afectarían directamente una de sus principales finalidades, la de recaudar los tributos.

Es necesario precisar que, si bien el criterio adoptado en la Sentencia por el Tribunal Constitucional no es un precedente de observancia obligatoria, esta jurisprudencia puede marcar una línea a seguir por los contribuyentes que, en mérito a la aplicación del criterio de “certeza absoluta”, podrían interponer recursos de amparo contra los procedimientos de cobranza coactiva con la finalidad de que el Poder Judicial revise las notificaciones realizadas en el

⁵ Cfr. STC Exp. N° 07279-2013-PA/TC, sentencia del 09 de diciembre del 2015. F.J. 21.

procedimiento de cobranza o en una etapa anterior y, finalmente, declarar la nulidad de ambos procedimientos y devolver todos los importes retenidos e imputados a las acreencias que, legítimamente, realizó la SUNAT.

Por ello, la presente tesis tiene como finalidad analizar cuáles son las principales consecuencias jurídicas que afectarían a los procedimientos de cobranza coactiva, como consecuencia de la aplicación del criterio de “certeza absoluta” señalado por el Tribunal Constitucional, en las notificaciones realizadas por la SUNAT respecto de los actos administrativos emitidos, las cuales, podrían ser la nulidad de los procedimientos tributarios y, de corresponder, la prescripción de las facultades de la Administración Tributaria.

CAPÍTULO II: BREVES CONSIDERACIONES SOBRE NUESTRO SISTEMA JURÍDICO TRIBUTARIO

1. El estado y Potestad Tributaria.

El Estado Peruano, en virtud de la potestad tributaria, puede crear nuevos tributos, modificar los existentes o derogarlos, respetando las correspondientes formas legales que señala el Código Tributario.

De acuerdo con el artículo 74 de la Constitución Política del Perú, el cual señala que *“El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona.”*⁶, puede afirmarse, en palabras de Bravo Cucci que la potestad tributaria *“es la aptitud de la cual son dotadas las entidades estatales, que las habilita a expedir normas jurídicas con relación a lo que hemos denominado el fenómeno tributario, con el objeto que las mismas se inserten en el ordenamiento jurídico, siendo tal competencia una consecuencia lógica sobre la soberanía del estado”*⁷.

Ahora bien, la potestad tributaria se puede ejercer de la siguiente manera:

- Potestad tributaria originaria, en la cual se encuentra el Poder Legislativo (leyes), los Gobiernos Locales (Ordenanzas Regionales) y los Gobiernos Locales (Ordenanzas Municipales).
- Potestad tributaria derivada, la cual es adquirida por el Poder Ejecutivo (Decretos Legislativos) mediante una delegación de poderes realizada por el Poder Legislativo a fin de normar determinadas actividades.

⁶ Congreso Constituyente Democrático. *“Constitución Política del Perú de 1993”*. Entrado en vigencia el 31 de diciembre de 1993. Artículo 74.

⁷ J. BRAVO CUCCI. *“Fundamentos de Derecho Tributario”*. Jurista Editores. E.I.R.L., Lima, 2015, 5ª ed., p. 109.

De otro lado, “la potestad tributaria encuentra su justificación en la identificación del Estado como ente responsable de organizar la vida en colectividad de una nación y, en tanto ello es así, goza del denominado *ius imperium* que se refleja en la posibilidad de demandar recursos dinerarios a los particulares”⁸.

En esta línea, “la potestad tributaria guarda relación con la soberanía que caracteriza a cada Estado frente a los demás; pero, ante los ciudadanos, es un poder subordinado al marco constitucional”⁹.

1.1. Los límites al ejercicio de la Potestad Tributaria

Tal como se ha señalado anteriormente, la potestad tributaria encuentra su límite en el respeto a los derechos constitucionales de los contribuyentes y los principios tributarios como límite al ejercicio del poder tributario del Estado.

Respecto a los principios tributarios, la doctrina ha señalado varios principios rectores del derecho tributario. Nuestra Constitución Política del Perú ha recogido alguno de ellos, específicamente, el artículo 74 señala que “el Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio”¹⁰

En este sentido, resulta necesario precisar que, aun cuando los derechos fundamentales de la persona no son en estricto un principio tributario, dicho artículo señala que el Estado debe de respetar los derechos fundamentales de la persona.

⁸ Cfr. S. SEVILLANO CHÁVEZ. “*Lecciones de Derecho Tributario: Principios Generales y Código Tributario*”. Fondo Editorial PUCP, Lima, 2014, 1° ed., p. 83.

⁹ *Ibidem*, p. 84.

¹⁰ Congreso Constituyente Democrático. “*Constitución Política del Perú de 1993*”. Entrado en vigencia el 31 de diciembre de 1993. Artículo 74.

En este sentido, resulta necesario preciar los principios recogidos en nuestro ordenamiento jurídico peruano (principios explícitos) y los principios no recogidos expresamente (principios implícitos):

1.2. Principios explícitos

1.2.1. Principio de reserva de ley y de legalidad tributaria

El principio de reserva de ley reconocido en nuestra Constitución Política del Perú es muchas veces confundido con el principio de legalidad. Si bien es cierto, en la doctrina actual existen autores que no coinciden con su definición, una definición comúnmente aceptada del principio de reserva de ley, es aquel que “restringe el uso del instrumento normativo y señala que determinadas materias están reservadas para ser reguladas exclusivamente por una ley”¹¹; en cambio, el principio de legalidad, es identificado con el llamado “principio de normatividad” por apuntar, principalmente, a la exigencia que “la materia tributaria sea regulada a través de las normas que resulten pertinentes según la distribución de competencias existente”¹².

Finalmente, están quienes sostienen que el principio de legalidad debe entenderse como “el sostenimiento o subordinación de todos los poderes públicos al mandato de la ley; lo cual, en materia tributaria, consistiría en que solo será legítimo el ejercicio de la potestad tributaria que resulte sometido a los mandatos de la Constitución y las leyes pertinentes”¹³.

1.2.2. Principio de Igualdad

¹¹ S. SEVILLANO CHÁVEZ. “*Lecciones de Derecho Tributario: Principios Generales y Código Tributario...*”, cit., p. 97.

¹² A. ZOLEZZI MÖLLER. “*El inciso 20 del artículo 211 de la Constitución y la tributación*”. Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario, 10, pp. 25-26.

¹³ Cfr. C. LANDA. “*Los principios tributarios en la Constitución de 1993*”. En J. DANÓS ORDÓÑEZ, *Temas de derecho tributario y de derecho público: libro homenaje a Armando Zolezzi Möller*. Palestra, 2006, p.41.

El principio de igualdad “se encuentra relacionado con la capacidad contributiva de los sujetos y, en tal sentido, es una igualdad que se aprecia en su aptitud o condición económica para que les sea exigible concurrir al financiamiento de las arcas públicas”¹⁴.

Tal como se refiere Fernando Pérez Royo “(...) siendo el sistema tributario un modo de reparto de la carga del sostenimiento de los gastos públicos, es lógico, desde el punto de vista de la igualdad, que el metro de ese reparto sea la capacidad económica, al mismo estilo que lo es la capacidad física en relación con el deber de defensa de la patria mediante el servicio militar”¹⁵.

En este sentido, podemos afirmar que el principio de igualdad “es un límite que prescribe que la carga tributaria debe ser aplicada de forma simétrica y equitativa entre los sujetos que se encuentran en una misma situación económica, y en forma asimétrica o desigual a aquellos que se encuentran en situaciones económicas diferentes”¹⁶.

Es así que, la igualdad en el ámbito tributario apunta a la materia o base imponible, mientras que el derecho a la igualdad apunta a una consideración del sujeto (subjetivo), es decir:

“el principio de igualdad obliga al legislador a abstenerse de utilizar ciertos criterios discriminatorios, pero no supone un tratamiento legal igual en todos los casos, con abstracción de cualquier elemento diferenciador con relevancia jurídica, puesto que en verdad no prohíbe toda diferencia de trato, sino que esa diferencia esté desprovista de una justificación objetiva y razonable”¹⁷

¹⁴ S. SEVILLANO CHÁVEZ. “*Lecciones de Derecho Tributario: Principios Generales y Código Tributario...*”, cit., p. 105.

¹⁵ F. PÉREZ ROYO. “*Derecho Financiero y Tributario. Parte General*”. Civitas, Madrid, 1993, p.35.

¹⁶ J. BRAVO CUCCI. “*Fundamentos de Derecho Tributario...*”, cit., p. 126.

¹⁷ J. DANOZ ORDOÑEZ. “*El régimen tributario en la Constitución: Estudio preliminar*”. Themis, Lima, p.138.

En efecto, la igualdad ante la ley es un derecho fundamental que tiene una apreciación e interpretación abstracta y general; sin embargo, el derecho tributario interpreta este principio en relación al principio de generalidad, el cual señala que los tributos deberán de ser soportados y pagados por todos los contribuyentes que se encuentren realizando actividades dentro del ámbito de aplicación respecto a los supuestos aplicados por la norma, sin admitirse que existan preferencias o tratos diferencias como la raza, cultura, religión, entre otros.

Por lo tanto, para que en materia tributaria existan tratos diferenciados, estos deben de ser determinados de forma objetiva, es decir, que se sustenten mediante razones fundamentadas y razonables como, por ejemplo, el apoyo a zonas específicas para la promoción de la industria, promoción de actividades, de sectores geográficos para la reactivación económica, entre otros.

En consecuencia, el principio tributario de igualdad, establece que los tratos diferenciados que se establezcan mediante norma, no deben de tener como sustento razones subjetivas sino, por el contrario, razones objetivas que justifiquen el trato excepcional.

1.2.3. Principio de No Confiscatoriedad.

El principio de No Confiscatoriedad reconocido expresamente en nuestra Constitución, es una limitación expresa al poder estatal, un límite jurídico para el legislador; puesto que, fue concebido como una prohibición para el ejercicio abusivo de la facultad legislativa.

En una concepción general del principio de No Confiscatoriedad, se puede afirmar que dicho principio limita al legislador en la creación de normas, las cuales deben de tener un respeto económico por el patrimonio privado respecto al porcentaje gravado, es decir,

“un tributo será confiscatorio cuando su monto es superior a una parte importante de la manifestación de riqueza concreta sobre la cual se precipita”¹⁸.

En el Perú, un claro ejemplo de un tributo confiscatorio es el denominado “impuesto mínimo a la renta”, el cual fue declarado confiscatorio por el Tribunal Constitucional en la Sentencia recaída en el expediente N° 646-96-AA/TC, en la cual se resolvió que la base imponible de dicho impuesto eran los activos netos de la empresa, sin embargo, el legislador, en materia de impuesto a la renta, se encuentra obligado a establecer el hecho imponible, a respetar y garantizar la conservación de la intangibilidad del capital, lo cual no ocurría con dicho tributo.

Ahora bien, el principio de no confiscatoriedad se encuentra estrechamente relacionado con el principio de capacidad contributiva, puesto que el monto del tributo, el quantum, debe de ser razonablemente proporcional a la renta. Si bien es cierto, el debate para saber cuándo un tributo resulta confiscatorio y por ende su aplicación es desproporcional, resulta complicado, es recomendable realizar un análisis caso por caso.

1.2.4. El respeto a los derechos humanos.

La Constitución reconoce que la potestad tributaria es ejercida por el Estado respetando los derechos humanos de las personas. “Si bien es cierto, este no es un verdadero principio tributario, es piedra angular en un Estado constitucional”¹⁹.

Entre algunos derechos fundamentales que tienen vinculación con la materia tributaria, tenemos los siguientes:

¹⁸ J. BRAVO CUCCI. “*Fundamentos de Derecho Tributario...*”, cit., p. 127.

¹⁹ S. SEVILLANO CHÁVEZ. “*Lecciones de Derecho Tributario: Principios Generales y Código Tributario...*”, cit., p. 115.

- La igualdad ante la ley y sus diversas versiones, es decir, la igualdad ante la ley analizada desde un punto de vista objetivo y subjetivo.
- La reserva tributaria, que tal como lo establece el artículo 85 del Código Tributario, establece para la Administración Tributaria una obligación de reserva de la información obtenida en el uso de sus facultades o entregada por el contribuyente.
- La libertad de tránsito, puesto que, no se puede restringir o limitar el libre paso de una persona a condición del pago de un tributo.
- El derecho a la defensa, el cual, en una concepción amplia, puede ser entendido que toda persona tiene derecho para presentar sus descargos ante la vía correspondiente, evitando la indefensión.
- El secreto bancario, el cual prohíbe la revelación de saldos en cuentas bancarias personales, a las cuales la SUNAT, de forma indirecta, puede tener conocimiento.

Ahora bien, es necesario precisar que, ante el eventual incumplimiento de algunos de los principios antes mencionados, existen diversas acciones legales a fin de que un órgano jurisdiccional o administrativo, pueda corregir o remediar dicho incumplimiento.

1.2.4.1. El derecho a la defensa

Dentro de los principales derechos fundamentales que limitan la potestad tributaria, tenemos el derecho a la defensa, el cual se encuentra reconocido expresamente en nuestra Constitución.

En este sentido, el inciso 14 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú establece que el derecho a la defensa es *“El principio de no ser privado del derecho de defensa en ningún estado del proceso. Toda persona será informada inmediatamente y por escrito de la causa o las razones de su detención. Tiene derecho a comunicarse personalmente*

con un defensor de su elección y a ser asesorada por éste desde que es citada o detenida por cualquier autoridad”²⁰

Por su parte, la Corte Interamericana de Derechos Humanos ha señalado que este derecho es un reflejo intrínseco del derecho al debido proceso, por lo cual es *“el conjunto de requisitos que deben observarse en las instancias procesales a efectos de que las personas estén en condiciones de defender adecuadamente sus derechos ante cualquier acto del Estado, adoptado por cualquier autoridad pública, sea administrativa, legislativa o judicial, que pueda afectarlos”*²¹.

Tal como lo señala la Corte Interamericana de Derechos Humanos, el derecho a la defensa se encuentra estrechamente ligado a que todo Estado debe de garantizar el debido proceso, y se verá afectado cuando en el seno de algún procedimiento llevado por el Estado, cualquiera de las partes (en materia tributaria lo son el Estado representado por la SUNAT y el contribuyente), resulten impedidas de ejercitar los medios necesarios y suficientes para defender sus intereses y derechos legítimos.

Respecto al debido proceso, el inciso 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú, establece lo siguiente: *“La observancia del debido proceso y la tutela jurisdiccional. Ninguna persona puede ser desviada de la jurisdicción predeterminada por la ley, ni sometida a procedimiento distinto de los previamente establecidos, ni juzgada por órganos jurisdiccionales de excepción ni por comisiones especiales creadas al efecto, cualquiera sea su denominación”*²²

²⁰ Congreso Constituyente Democrático. *“Constitución Política del Perú de 1993...”*, cit., inciso 14 del artículo 139.

²¹ Corte Interamericana de Derechos Humanos, *“Opinión consultiva OC-18/03. Condición Jurídica y Derecho de los Migrantes Indocumentados”*. 17 de setiembre de 2003, párrafo 124. Disponible en: <<<https://www.acnur.org/fileadmin/Documentos/BDL/2003/2351.pdf>>> Consultado el 02 de julio del 2022.

²² Congreso Constituyente Democrático. *“Constitución Política del Perú de 1993...”*, cit., inciso 14 del artículo 139.

Por otro lado, si bien es cierto que la Constitución reconoce el derecho a la defensa como un derecho en el desarrollo de la función jurisdiccional “*entendida como la ejercida con carácter exclusivo por los jueces y tribunales, aplicando las normas jurídicas en los juicios civiles, penales y contencioso-administrativos, juzgando de modo inmutable y ejecutando lo juzgado*”²³, con lo cual se podría pensar que este derecho no es aplicable en sede administrativa, el Tribunal Constitucional, como máximo intérprete de la Constitución, ha afirmado que:

“Estos principios y derechos vinculan no sólo en el ámbito de los procesos judiciales, sino también en el ámbito de los procedimientos administrativos e, incluso, en los procedimientos que tienen lugar en el ámbito de las personas jurídicas de derecho privado. Desde tal perspectiva, el derecho al debido proceso también vincula las actuaciones de la autoridad en el procedimiento de ejecución coactiva. Este Tribunal ha sostenido al respecto que las garantías del debido proceso son plenamente aplicables a los procedimientos, entre los cuales, se encuentra el procedimiento de ejecución coactiva”²⁴.

De acuerdo con lo señalado por el Tribunal Constitucional, el debido procedimiento es una garantía que es exigible en sede jurisdiccional y, también, en sede administrativa.

1.3. Principios implícitos

1.3.1. Principio de seguridad jurídica

El principio de seguridad jurídica resulta ser un Principio General del Derecho, el cual tiene una verdadera importancia en el Derecho Tributario, puesto que, desde un punto de vista general, puede ser entendido como aquel mediante el cual la persona sabe a qué atenerse, es decir, en el ámbito tributario, la materialización de un hecho imponible conduce a la

²³ E. PEDRAZ PENALVA. “*De la jurisdicción como competencia a la jurisdicción como órgano*”, Revista de Administración Pública 79, 1976, pp. 145.

²⁴ STC N° 417-2005-AA, del 31 de marzo del 2005, F.J. 3-5.

generación de una obligación al contribuyente y a las acciones de cobro que la Administración Tributaria pueda realizar para satisfacer dichas acreencias.

En otras palabras, la “seguridad jurídica tiene como principio fundamental la idea de predictibilidad, es decir, que cada uno conozca de antemano las consecuencias jurídicas en sus relaciones con el Estado y los particulares. La seguridad jurídica supone la expectativa razonablemente fundada del ciudadano sobre cuál debe ser la actuación del poder en aplicación del derecho”²⁵.

1.3.2. Principio de capacidad contributiva

El principio de capacidad contributiva no se encuentra reconocido, expresamente, en nuestra Constitución Política del Perú, sin embargo, el Tribunal Constitucional mediante la Sentencia N° 0053-2004-PI/TC, señala lo siguiente:

“De este modo, para que el principio de capacidad contributiva como principio tributario sea exigible, no es indispensable que se encuentre consagrado en el artículo 74 de la Constitución, pues su fundamento y rango constitucional es implícito en la medida que constituye la base para la determinación de la cantidad individual con que cada sujeto puede/debe en mayor o menor medida, contribuir a financiar el gasto público; además de ello, su exigencia no solo sirve de contrapeso o piso para evaluar una eventual confiscatoriedad, sino que también se encuentra unimismado con el propio principio de igualdad, en su vertiente vertical”²⁶.

Por otro lado, el principio de igualdad ante la ley puede confundirse con el principio de igualdad tributaria dado que ambos tienen la misma vertiente, sin embargo, como se ha señalado anteriormente, su principal diferencia radica en que la igualdad ante la ley, en sentido amplio, establece que las personas no pueden obtener un trato diferenciados por

²⁵ F. RIVERA CERVANTES. “*La seguridad jurídica y la Constitución Peruana Pública. Garantías a la Ciudadanía*”. Disponible en: <<<https://elperuano.pe/suplementosflipping/juridica/709/web/pagina02.html>>>. Consulta: 02 de julio del 2022.

²⁶ STC. Pleno Jurisdiccional. Exp. 0053-2004-PI/TC. Sentencia del 16 de mayo del 2005. p. 24.

razones subjetivas, esto es, por razones de raza, color, religión, entre otros; sin embargo, la igualdad tributaria señala que el trato diferenciado que se aplique a las personas tienen que estar sustentados en razones objetivas, mas no, subjetivas.

Algunos autores, a fin de evitar dicha confusión, “prefieren referirse al principio de capacidad contributiva en lugar del principio de igualdad para enfatizar en que aquella constituye un aspecto tributario al momento de establecer los tributos o señalando que el principio de capacidad contributiva es la forma que adopta la igualdad en derecho tributario”²⁷.

Actualmente, el principio de capacidad contributiva ha tenido un desarrollo destacado en la doctrina, jurisprudencia nacional e internacional, siendo considerado como un principio que restringe y limita el poder estatal.

1.3.3. Principio del beneficio o costo del servicio

El principio del beneficio se encuentra estrictamente relacionado con la contribución tributaria y el principio del costo del servicio se encuentra relacionado con la tasa tributaria.

Respecto de la contribución, el aspecto materia de la hipótesis de incidencia “debe de ser diseñada teniendo en consideración el vínculo entre determinada actividad estatal y un beneficio potencial o efectivo que se genere en el patrimonio del contribuyente (...) si no se genera un beneficio sino un desmedro (...) la contribución sería ilegal”²⁸.

Respecto a la tasa, “la base imponible debe encontrarse relacionada con el costo del servicio individualizado en el contribuyente, servicio que en el caso peruano debe ser efectivo y no meramente potencial”²⁹.

²⁷ S. SEVILLANO CHÁVEZ. “*Lecciones de Derecho Tributario: Principios Generales y Código Tributario...*”, cit., pp. 108-109.

²⁸ J. BRAVO CUCCI. “*Fundamentos de Derecho Tributario...*”, cit., p. 143.

²⁹ *Ibidem*, p. 144.

1.3.4. Principio de solidaridad y teoría del deber de contribuir

El principio de solidaridad no se encuentra explícitamente regulado en nuestro ordenamiento jurídico, sin embargo, el Tribunal Constitucional ha desarrollado dicho principio al amparo del artículo 43° de la Constitución Política del Perú. En este sentido:

“Es a partir de la Sentencia del 21 de setiembre de 2004 recaída en el Expediente 0004-2204-AI/TC, en que se postula que el deber constitucional de todo ciudadano de contribuir a los gastos públicos, es una manifestación del principio de solidaridad que se encontraría consagrado en el artículo 43° de la Constitución Política del Perú, que reconoce al Estado peruano como un Estado Social de Derecho. La referida sentencia se motivó en una demanda de inconstitucionalidad interpuesta contra la (...) bancarización y del Impuesto a las Transacciones Financieras (ITF) (...) justificó la constitucionalidad (...) del ITF señalando que dicho impuesto se sustenta en el referido principio de solidaridad y es una regla de orden público tributario, orientada a contribuir a la detección de personas que, dada su carencia de compromiso social, rehúyen la potestad tributaria del Estado (...)”³⁰

³⁰ *Ibíd*em, pp. 144-145.

CAPÍTULO III: DESARROLLO TEÓRICO

Subcapítulo I: SUNAT y su régimen de notificaciones

1. La SUNAT y sus facultades.

El Estado Peruano requiere de recursos económicos para satisfacer y cumplir sus fines propios, dentro de estos recursos, se encuentran los tributos.

Ahora bien, a fin de recaudarlos, el Estado Peruano otorga facultades a la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria, la cual fue creada mediante Ley N° 24829³¹ bajo la denominación de Superintendencia Nacional de Administración Tributaria y, posteriormente, mediante la Ley N° 29816, Ley de Fortalecimiento de la SUNAT³², cambió su denominación a la actual.

En este sentido, el Título II del Texto Único Ordenado del Código Tributario, regula las facultades otorgadas a la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria, las cuales son:

- Facultad de recaudación
- Facultad de fiscalización y determinación
- Facultad de sancionar

Adicionalmente, se considera que la SUNAT cuenta con la facultad de resolver, aunque dicha facultad, no este expresamente señala como tal en el Código Tributario.

Es importante preciar algunos conceptos respecto de las facultades otorgadas a la SUNAT:

³¹ Congreso de la República, “Ley N° 24829, *Ley que crea la Superintendencia Nacional de Aduanas como Institución Pública Descentralizada del Sector Economía y Finanzas*”. Perú. Publicado el 08 de junio de 1988.

³² Congreso de la República, “Ley N° 29816, *Ley de Fortalecimiento de la SUNAT*”, Perú. Entrada en vigencia el 23 de diciembre del 2011.

1.1. Facultad de recaudación:

La facultad de recaudación se encuentra regulada en el artículo 55 del T.U.O. del Código Tributario, el cual señala que “es función de la Administración Tributaria recaudar tributos. A tal efecto, podrá contratar directamente los servicios de las entidades del sistema bancario y financiero [...]”³³

En esta línea, podemos entender que la facultad de recaudación puede ser definida como “aquella que implica el ejercicio de las facultades conducentes al cobro de las deudas tributarias, tanto de aquellas que los deudores pagan voluntariamente como de aquellas que se paguen en periodo ejecutivo”³⁴.

Por lo antes mencionado, podemos afirmar que la facultad de recaudación implica la necesidad de establecer determinadas políticas para que nuestras arcas fiscales cuenten con los recursos necesarios. A fin de lograr dicho objetivo, la Administración Tributaria “no puede ser pasivo y esperar que los deudores cumplan con sus obligaciones; sino, por el contrario, debe desarrollar diversas acciones conducentes a garantizar el cobro de los tributos”³⁵.

Tal como lo señala el artículo 55 del T.U.O. del Código Tributario antes mencionado, la Administración Tributaria puede contar el apoyo del sistema bancario y financiero para realizar su función recaudadora; sin embargo, esta función no solo se agota en las acciones que faciliten el pago de las obligaciones tributarias; sino que, aún más importante, es necesario que se establezcan mecanismos que neutralicen conductas evasoras de los contribuyentes, como, la aplicación oportuna de las medidas cautelares previas.

³³ Presidencia de la República, “Decreto Supremo N° 133-2013-EF, *Decreto Supremo que aprueba el Texto Único Ordenado del Código Tributario*”, entrado en vigencia el 24 de junio del 2013. Artículo 55.

³⁴ L. ALONSO GONZÁLES. “*Temas prácticos de derecho tributario*”. Atelier. Barcelona. 2010, p. 143.

³⁵ S. SEVILLANO CHÁVEZ. “*Lecciones de Derecho Tributario: Principios Generales y Código Tributario...*”, cit., p. 241.

1.2. Facultad de fiscalización y determinación

Dicha facultad se encuentra regulada en el artículo 56 del T.U.O. del Código Tributario, el cual regula los parámetros que tiene la Administración Tributaria para poder determinar la obligación tributaria.

Dicha facultad, puede ser entendida como “el acto por el que se reconoce un hecho gravado y se liquida el monto del tributo, pudiendo ser realizada por el propio deudor tributario o por la administración y su complejidad dependerá de cada tributo”³⁶.

Adicionalmente, puede ser entendida como

“El poder de que goza la Administración Tributaria según ley en orden a comprobar el cumplimiento de las obligaciones y la procedencia de beneficios tributarios. Supone la existencia del deber de los deudores tributarios y terceros de realizar las prestaciones establecidas legalmente para hacer posible esa comprobación, cuyo incumplimiento constituye infracción sancionable”³⁷.

Asimismo, el artículo 62 del T.U.O. del Código Tributario señala que “la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria se ejerce en forma discrecional, incluye la inspección, investigación y el control del cumplimiento de obligaciones tributarias, incluso de aquellos sujetos que gocen de inafectación, exoneración o beneficios tributarios”³⁸.

Respecto al ejercicio de dicha facultad, esta es ejercida de forma discrecional por parte de la Administración Tributaria. Un claro ejemplo de esta discrecionalidad es el inicio de la fiscalización, puesto que, la Administración Tributaria decide, de acuerdo a su criterio, a

³⁶ *Ibíd*em p.246

³⁷ C. TALLEDO MAZÚ, “*Manual de Código Tributario*”. Lima. Economía y Finanzas. 2013. p. 247.

³⁸ Cfr. Presidencia de la República, “Decreto Supremo N° 133-2013-EF, *Decreto Supremo que aprueba el Texto Único Ordenado del Código Tributario*”, entrado en vigencia el 24 de junio del 2013. Artículo 62.

los sujetos que serán objeto de una fiscalización y posterior determinación de deuda en caso corresponda.

Finalmente, si al concluir el procedimiento de fiscalización la Administración Tributaria detecta incumplimientos a las normas tributarias que no han sido corregidas o subsanadas oportunamente, procede a emitir actos administrativos según corresponda, los cuales pueden ser “la Resolución de Determinación, Resolución de Multa u Orden de Pago”³⁹.

1.3. Facultad de sancionar.

La facultad de sancionar se encuentra regulada en el artículo 166 del T.U.O. del Código Tributario, el cual señala que “la Administración Tributaria tiene la facultad discrecional de determinar y sancionar administrativamente las infracciones tributarias”⁴⁰

En este sentido, podemos precisar que “el objetivo principal de esta facultad discrecional sancionadora es una herramienta otorgada por ley a la SUNAT para combatir el incumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los administrados y que por ello se requiere de cierto margen de libertad en procura de tal objetivo”⁴¹

Respecto al margen discrecional, no significa que la Administración Tributaria puede actuar con arbitrariedad ni con una absoluta libertad, puesto que, el Código Tributario establece límites a dicho ejercicio, el cual deberá de ser ejercido de acuerdo con “los principios de legalidad, tipicidad, non bis in ídem, proporcionalidad, no concurrencia de infracciones y otros principios aplicables”⁴².

³⁹ Ibídem. Artículo 75.

⁴⁰ Ibídem. Artículo 166.

⁴¹ C. GAMARRA BAUTISTA.” *La Potestad Sancionadora Tributaria*”. Universidad Peruana del Centro. Huancayo. 2019, p.7. Disponible en <<[https://repositorio.upecen.edu.pe/bitstream/handle/UPECEN/197/LA%20POTESTAD%20SANCIONADO RA%20TRIBUTARIA.pdf?sequence=1&isAllowed=y](https://repositorio.upecen.edu.pe/bitstream/handle/UPECEN/197/LA%20POTESTAD%20SANCIONADO%20RA%20TRIBUTARIA.pdf?sequence=1&isAllowed=y)>>. Consulta: 18 de mayo del 2022.

⁴² Presidencia de la República, “Decreto Supremo N° 133-2013-EF, *Decreto Supremo que aprueba el Texto Único Ordenado del Código Tributario*”, entrado en vigencia el 24 de junio del 2013. Artículo 171.

1.4. Facultad de resolver.

La facultad de resolver no está expresamente señalada en la norma tributaria; sin embargo, es inherente a la Administración Tributaria, puesto que, dicha facultad “permite conocer en primera instancia los recursos impugnatorios de los administrados y se sustenta en la posibilidad de revisión de sus actos que se reconoce a la administración”⁴³.

En general, todas las administraciones tienen la facultad de poder resolver los recursos impugnativos interpuestos por los administrados contra los actos administrativos emitidos por dichas entidades públicas.

En este sentido, en el marco jurídico tributario peruano, existen dos etapas respecto del procedimiento contencioso tributario: La reclamación, que es resuelta por la misma Administración Tributaria que ha emitido el acto administrativo; y la apelación, la cual es resuelta por el Tribunal Fiscal, como segunda instancia administrativa.

2. Las formas de notificación de los actos administrativos emitidos por SUNAT.

2.1. Alcances preliminares respecto a la notificación

Dentro de los procedimientos tributarios (“Procedimiento de Fiscalización, Procedimiento de Cobranza Coactiva, Procedimiento Contencioso – Tributarios y Procedimiento No Contencioso”⁴⁴), se emiten diversos actos administrativos que, de alguna u otra forma, generan obligaciones, derechos, deberes o algún interés sobre los administrados, y resulta ser un deber de la Administración poner en conocimiento de los administrados dichos

⁴³ S. SEVILLANO CHÁVEZ. “*Lecciones de Derecho Tributario: Principios Generales y Código Tributario*”. Fondo editorial PUCP. Lima. 2014. 1^{ra} ed., p. 267.

⁴⁴ Presidencia de la República, “Decreto Supremo N° 133-2013-EF, *Decreto Supremo que aprueba el Texto Único Ordenado del Código Tributario*”, entrado en vigencia el 24 de junio del 2013. Artículo 112.

actos, haciendo uso de las diversas formas de notificación reguladas en el Código Tributario.

En este sentido, la notificación, “además de ser un requisito para la eficacia de los actos, es una garantía para el deudor tributario en defensa de sus derechos frente a la Administración Tributaria”⁴⁵, “ya que para que pueda cumplir lo ordenado en el acto administrativo es preciso que tenga conocimiento de aquél, al tiempo que así pueda reaccionar frente al mismo si lo estima pertinente”⁴⁶.

Es preciso indicar que, el actual Código Tributario Peruano no establece alguna definición sobre el concepto de notificación, tan solo se limita a establecer las diversas formas de realización.

Por otro lado, según el Diccionario de la Real Academia Española, la segunda acepción de la palabra notificar es: “Comunicar formalmente a su destinatario una resolución administrativa o judicial”⁴⁷.

Ahora bien, desde un punto de vista del derecho administrativo, se señala que la notificación es el “acto a través del cual se pone en conocimiento del interesado el contenido de un acto administrativo”⁴⁸; desde un punto de vista general, “los actos de transmisión o de comunicación, [...] tienen por objetivo transferir conocimiento de algún acto procesal a quien debe conocer o debe hacérsele conocer para el desarrollo ordenado del procedimiento integrando al mismo todos los pareceres determinados o determinables que en resguardo de derechos constitucionales o legales correspondan”⁴⁹

⁴⁵ R. HUAMANI CUEVA. “*Código Tributario Comentado...*”, cit., p.1981.

⁴⁶ E. ALIAGA AGULLÓ. “*Notificaciones en Derecho Tributario*”. Marcial Pons. Madrid. 1997, p.7.

⁴⁷ REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. “*Diccionario de la Lengua Española*”. Disponible en: <<<https://dle.rae.es/gusanillo?m=wotd2>>>. Consulta: 21 de mayo del 2022.

⁴⁸ C. GUZMÁN NAPURÍ. “*La Administración Pública y el procedimiento administrativo general*”. Página Blanca Editores. Lima. 2004. 1ª ed., p.139.

⁴⁹ J. MORON URBINA. “*Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General*”. Gaceta Jurídica. Lima. 2006. 5ª ed., p.175.

Asimismo, un concepto de notificación relacionado con las actividades de la Administración Tributaria, puede ser entendido como aquel “acto de la Administración Tributaria que consiste en llevar a conocimiento del contribuyente o responsable un acta de constatación, un requerimiento o bien una resolución administrativa, mediante la utilización de la forma legalmente establecida”⁵⁰.

Por otro lado, el Código Civil Peruano precisa que “el acto de la notificación tiene por objeto poner en conocimiento de los interesados el contenido de las resoluciones”⁵¹.

En síntesis, podemos afirmar que la notificación, en el ámbito tributario, es aquel acto realizado por la Administración Tributaria mediante el cual se pone en conocimiento de las personas interesadas, el contenido y alcance del acto administrativo emitido.

2.2. Eficacia de los actos administrativos

De acuerdo con lo señalado en los párrafos anteriores, la notificación de los actos administrativos emitidos por la Administración Tributaria resultan ser un requisito para su eficacia, es decir, mientras un acto administrativo no sea notificado cumpliendo los requerimientos impuestos por la norma, respecto de las diversas formas de notificación, dicho acto administrativo no adquiere fuerza jurídica para producir sus efectos.

Respecto a la eficacia del acto administrativo, la Ley del Procedimiento Administrativo General señala que “el acto administrativo es eficaz a partir de que la notificación legalmente realizada produce sus efectos [...]”⁵².

⁵⁰ C. FOLCO. “*Procedimiento Tributario*”. Rubinzal- Culzoni. Buenos Aires. 2000. p. 137.

⁵¹ Presidencia de la República. “Decreto Legislativo N° 295. *Código Civil*”. Entrado en vigencia el 14 de noviembre de 1984. Art. 155.

⁵² Presidencia de la República. “Decreto Supremo N° 004-2019-JUS. *Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General*”. Entrado en vigencia el 28 de enero del 2019. Art. 49

En este sentido, el artículo 106 del T.U.O. del Código Tributario, respecto a los efectos de las notificaciones, señala, en forma general, que “las notificaciones surtirán efectos desde el día hábil siguiente al de su recepción, entrega o depósito, según sea el caso [...]. Por excepción, [...] surtirá efecto al momento de su recepción cuando se notifiquen resoluciones que ordenen trabar y levantar medidas cautelares, [...] y demás actos que se realicen en forma inmediata de acuerdo a lo establecido en este Código”⁵³.

De lo antes señalado, debemos de entender que la Administración Tributaria, una vez que emita el acto administrativo, tiene la necesidad (para el cumplimiento del mandato) y obligación (para evitar la indefensión de los interesados) de efectuar el acto de notificación y poner en conocimiento de los administrados.

Esta obligación de notificación que tiene la Administración Tributaria se encuentra regulada en el artículo 18 del T.U.O. de la Ley del Procedimiento Administrativo General, la cual señala que “la notificación del acto es practicada de oficio y su debido diligenciamiento es competencia de la entidad que lo dictó”⁵⁴.

Si bien es cierto, la SUNAT realiza las notificaciones mediante personal propio de dicha entidad, también utiliza servicios de mensajería para realizar dicha labor; sin embargo, la utilización de servicios de notificación realizada por terceros no libera de responsabilidad a la Administración Tributaria, por lo que, deberá de verificar o supervisar que el acto de notificación sea realizado de forma correcta.

2.3. La notificación como garantía para los interesados

La notificación resulta ser una garantía para los contribuyentes o interesados que sigan algún procedimiento tributario ante la Administración Tributaria, ya que para que puedan cumplir con el mandato contenido en los actos administrativos, es preciso que puedan

⁵³ Presidencia de la República, “Decreto Supremo N° 133-2013-EF, *Decreto Supremo que aprueba el Texto Único Ordenado del Código Tributario*”, entrado en vigencia el 24 de junio del 2013. Artículo 106.

⁵⁴ Presidencia de la República. “Decreto Supremo N° 004-2019-JUS. *Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General*”. Entrado en vigencia el 28 de enero del 2019. Art. 18.

conocerlo, a fin de que puedan reaccionar frente al mismo, cumplir lo ordenado o cuestionarlo de acuerdo a la normativa vigente.

En esta línea podemos entender que el acto de notificación “constituye una garantía indisoluble al ámbito del ejercicio del derecho de los derechos de defensa de los administrados en el marco de los procedimientos tributarios”⁵⁵.

Asimismo, el Tribunal Constitucional, respecto a la notificación, señala lo siguiente:

“La notificación de una resolución judicial no obedece a un ritualismo estéril, puesto que, esa diligencia define jurídicamente el momento preciso en que aquella es comunicada al destinatario de la misma, a fin de habilitársele -dentro del término preclusivo contemplado en la norma procesal de la materia- la posibilidad de hacer uso de los recursos y remedios que el ordenamiento jurídico ofrece para la protección de sus intereses”⁵⁶.

En efecto, la notificación de los actos emitidos por la Administración Tributaria permitirá que el contribuyente u otro sujeto pueda ejecutar o cumplir con el mandato y, de considerarlo necesario, pueda interponer algún recurso administrativo o judicial, a fin de evitar caer en indefensión o que el procedimiento tributario no cumpla con las normas vigentes.

Lo antes señalado, se encuentra vinculado con el principio del debido procedimiento administrativo, el cual se encuentra consagrado de forma general la Constitución Política del Perú⁵⁷ y regulado de forma específica en la Ley del Procedimiento Administrativo General, el cual señala lo siguiente:

⁵⁵ R. HUAPAYA TAPIA. “Breves reflexiones sobre algunos aspectos de la teoría del “acto administrativo tributario” y su regulación en el TULO del Código Tributario. En: *Temas de Derecho Tributario y Derecho Público, libro homenaje a Armando Zolezzi Möller*”. Palestra Editores. Lima. 2006. 1ª ed., p. 559.

⁵⁶ Cfr. STC Exp. N° 4344-2016-PA/TC, sentencia del 02 de abril del 2018. F.J. 11.

⁵⁷ Congreso Constituyente Democrático. “*Constitución Política del Perú de 1993*”. Entrado en vigencia el 31 de diciembre de 1993. Numeral 3 del artículo 139.

“1.2. Principio del debido procedimiento. - Los administrados gozan de los derechos y garantías implícitos al debido procedimiento administrativo. Tales derechos y garantías comprenden, de modo enunciativo mas no limitativo, los derechos a ser notificados; a acceder al expediente; a refutar los cargos imputados; a exponer argumentos y a presentar alegatos complementarios; a ofrecer y a producir pruebas; a solicitar el uso de la palabra, cuando corresponda; a obtener una decisión motivada, fundada en derecho, emitida por autoridad competente, y en un plazo razonable; y, a impugnar las decisiones que los afecten.”⁵⁸.

En suma, “el objeto de la notificación (poner en conocimiento de los interesados el acto administrativo) y el derecho (del interesado de conocer con certeza y efectividad del contenido del acto administrativo y ejercer su defensa) que subyace tras aquel objeto, el acto de notificación se constituye en un derecho de los administrados incorporado dentro del principio del debido procedimiento”⁵⁹.

Es necesario precisar que, el Tribunal Constitucional asume una similar postura, tal como se aprecia a continuación:

“Al no observarse la formalidad dispuesta para la notificación de los actos administrativos emitidos por la municipalidad emplazada, dicha situación implica no sólo la nulidad del procedimiento administrativo por causal insubsanable (defecto del requisito de validez) establecida en el inciso 2) del artículo 10° de la Ley N.º 274444, sino también vulneración del derecho al debido proceso de la recurrente, toda vez que no tuvo la posibilidad de cuestionar los actos administrativos materia de la demanda debido a la falta de notificación de los mismo en la forma y oportunidad a que se refieren los precitados artículos 20° y 21° de la

⁵⁸ Presidencia de la República. “Decreto Supremo N° 004-2019-JUS. *Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General*”. Entrado en vigencia el 28 de enero del 2019. Numeral 1.2 del artículo IV.

⁵⁹ R. HUAMANI CUEVA. “*Código Tributario Comentado*”. Jurista Editores E.I.R.L. Lima. 2019. Mayo, p.1984.

Ley de Procedimiento Administrativo General, lo cual implica, además, la vulneración de su derecho de defensa”⁶⁰. “En consecuencia, al haberse acreditado la vulneración de los derechos a un debido proceso y de defensa, constitucionalmente previstos por los incisos 3) y 14) del artículo 139° de la Carta Magna, la demanda debe ser estimada en dicho extremo. Siendo así, y reponiendo las cosas al estado anterior de la violación de los derechos invocados, debe procederse a notificar válidamente a la recurrente en su domicilio de la ciudad de Lima, a fin de que pueda ejercer su derecho de defensa en la forma y oportunidad que corresponda”⁶¹.

2.3.1. Notificación y acto administrativo.

La notificación es el acto mediante el cual se pone en conocimiento de los contribuyentes o interesados, un acto administrativo. Dicha notificación, resulta ser un requisito imprescindible para que el acto administrativo surta efectos.

En este sentido, el destinatario de la notificación deberá de ser el sujeto particularmente interesado, por lo cual, la notificación deberá de efectuarse a él, sin embargo, puede existir otra persona, la cual recibe efectivamente el acto.

La existencia de dichas personas, podría generar una problemática en cuanto al conocimiento efectivo de los actos administrativos por parte del interesado; sin embargo, esta situación se supera con la notificación realizada en el domicilio fiscal del interesado, tal como se establece en el numeral a del artículo 104 del T.U.O. del Código Tributario.

Asimismo, respecto de personas que no han fijado su domicilio fiscal, independientemente si tenían la obligación de hacerlo, el artículo 12 y 13 del T.U.O. del Código Tributario, establece ciertas presunciones respecto del domicilio fiscal.

⁶⁰ STC. Exp. N° 1741-2005-PA/TC. Sentencia del 28 de abril del 2005. F.J. 8.

⁶¹ *Ibíd.* F.J. 10.

Ahora bien, la posible problemática que podría surgir entre destinatario y receptor del acto administrativo se encontraría superada con la notificación realizada en el domicilio fiscal. Incluso, la persona que recibe el acto administrativo, sin tener algún vínculo familiar con el destinatario o una persona ajena al domicilio que se encuentra circunstancialmente en ella, salvo los incapaces, puede ser una receptora válida de la notificación convirtiéndose en una notificación válida para la Administración Tributaria.

Cabe mencionar que, la prueba de la notificación válidamente realizada le corresponde a la Administración Tributaria:

“En este sentido, deberá de existir un documento (sea acuse de recibo, instrumento con la certificación de la negativa de recepción, constancia de conformación de entrega por sistemas electrónicos o correo electrónico, constancia de publicación en la página web o en diarios, o acuse de notificación por Cedulón) con los datos que den plena certeza de la notificación; y existiendo debe de estar incorporado en el respectivo expediente, por lo que estará a disposición de la Administración (o estar a disposición para ser presentada con la finalidad de acreditar el diligenciamiento)”⁶².

Es necesario precisar que, el Tribunal Fiscal ha señalado que “la constancia de notificación que obra en los archivos de la Administración es el documento idóneo que acredita la fecha de realización de la diligencia, siendo responsabilidad de la entidad y de sus funcionarios la veracidad y fehaciencia de la información contenida en él”⁶³.

Por otro lado, ante el cuestionamiento del contribuyente o interesado del acto de notificación alegando que esta no fue realizada o que existe vicios en su realización, la carga de la prueba debería de recaer en quien alega dicho vicio; sin embargo, “siguiendo el principio de facilidad probatoria, según el cual, no puede imponerse al administrado la práctica de probar un hecho negativo (que la notificación no ha sido efectuada o no ha

⁶² R. HUAMANI CUEVA. “Código Tributario Comentado...”, cit., p.1992.

⁶³ RTF N° 3123-1-2006. Resolución del 07 de junio del 2006. p. 2.

sido correctamente efectuada) cuando la Administración puede fácilmente probar el hecho positivo (que la notificación si ha sido efectuada y ha sido correctamente efectuada)”⁶⁴.

En este sentido, tal como lo ha señala el Tribunal Fiscal, le corresponde al Tribunal merituar las constancias de notificación suministradas por la Administración a fin de emitir pronunciamiento sobre el acto de notificación y verificar si este se realizó conforme a ley.

Cabe mencionar que, ante el requerimiento del Tribunal Fiscal, mediante proveído dirigido a la Administración Tributaria, a fin de que remita las constancias de notificación o el documento pertinente que acredite que la notificación se realizó conforme a ley y la Administración no remita dicho documento, el Tribunal, en diversas resoluciones⁶⁵, ha resuelto que dicha falta de acreditación demuestra que la notificación no se ha realizado con arreglo a ley.

2.4. Notificación en día y hora hábil o inhábil.

El Código Tributario Peruano no establece una regulación específica sobre el momento en el que pueden realizarse las notificaciones señaladas en el Artículo 104 del T.U.O. del Código Tributario, a diferencia de la Ley del Procedimiento Administrativo General, el cual establece expresamente que “[...] la notificación debe de realizarse en día y hora hábil, salvo regulación especial diferente o naturaleza continuada de la actividad”⁶⁶.

⁶⁴ R. HUAMANI CUEVA. “*Código Tributario Comentado...*”, cit., p.1992.

⁶⁵ Como, por ejemplo, la RTF N° 11611-1-2017, en la cual se señaló que respecto de un valor no constaba en autos la constancia de notificación, pese a que habría sido requerido a la Administración Tributaria mediante un proveído, por lo que se asumía que no se encontraba acredita la diligencia de notificación o que esta no se hubiera realizado conforme a ley.

⁶⁶ Presidencia de la República. “Decreto Supremo N° 004-2019-JUS. *Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General*”. Entrado en vigencia el 28 de enero del 2019. Numeral 18.1 del artículo 18.

Podríamos asumir que, la norma tributaria no regula expresamente el momento en el que pueden realizarse las notificaciones, por lo que, podríamos aplicar de manera supletoria, sin desnaturalizar la institución tributaria, lo regulado en la Ley del Procedimiento Administrativo General y, con ello, entender que la notificación tributaria debe de realizarse en hora y día hábil.

Sin embargo, el Tribunal Fiscal ha asumido una posición contraria, señalando lo siguiente:

“Si bien el Código Tributario no ha establecido en qué momento debe efectuarse la notificación, sí ha establecido una regla general referida al momento a partir del cual aquélla surte efectos, esto es, desde el día hábil siguiente al de su recepción, entrega, depósito o publicación, según sea el caso. Esto, para el caso de notificaciones reguladas por el Código Tributario lo que importa es que se cumplan con las condiciones previstas en los artículos 104 y 105 a fin que puedan surtir efectos, sin distinguir si la diligencia de notificación se ha llevado a cabo en día u hora hábil o no”⁶⁷

De lo antes señalado, podemos apreciar la existencia de dos posiciones, una que señala que las notificaciones deben de realizarse en día y hora hábil aplicando supletoriamente la Ley del Procedimiento Administrativo General y, de otro lado, la posición que señala que la relevancia de la notificación es la realización del acto conforme lo señala el Código Tributario, sin importar la fecha y hora hábil o inhábil.

Consideramos que, una posición mixta podría ser la más adecuada en virtud a la propia naturaleza de los procedimientos tributarios realizados por la Administración Tributaria. En este sentido, la notificación debería de realizarse, de preferencia, en hora y día hábil a fin de garantizar no solo el cumplimiento de la formalidad señalada en el Código

⁶⁷ TRIBUNAL FISCAL. “Acta de reunión de sala plena N° 2017-04. Determinar si la notificación de los actos administrativos emitidos por el Tribunal Fiscal debe efectuarse en día y hora hábil”. Disponible en: <<https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/jurisprude/acuer_sala/2017/acuerdo/04-2017.pdf>> Consultado el 23 de mayo del 2022.

Tributario, sino que, aumentar las probabilidades de que la notificación pueda llegar efectivamente al destinatario.

Un claro ejemplo de ello son las empresas o instituciones públicas que, en día y hora hábil, por lo general, mantienen una mesa de partes o persona encargada de la recepción de documentos; sin embargo, si el acto de notificación se ejecuta en día u hora inhábil, evidentemente, el área de la recepción de documentos o personas designadas para ello no se encontrarán para realizar la recepción de la notificación y el registro en sus bases de datos, sino, simplemente, la entidad o empresa se encontrará cerrada o con una persona encargada de vigilancia y el notificador de SUNAT procederá con la diligencia de acuerdo al Código Tributario, teniendo como posible resultado una negativa de la recepción por persona capaz o domicilio cerrado; dichas notificaciones resultarían correctas y el interesado o contribuyente, probablemente, no tome conocimiento del acto administrativo notificado, por lo cual, no podría ejercer su defensa de considerarlo necesario.

Por otro lado, la Administración Tributaria, se ve en la necesidad de realizar notificaciones en día y hora inhábil, dado que, por la propia naturaleza de sus funciones, requiere realizar acciones en dichos momentos. Un ejemplo de ello son los embargos en forma de recaudación, mediante los cuales, el ejecutor coactivo ordena que un interventor recaudador se apersona al lugar en el cual el contribuyente percibe sus ingresos y recaude el monto dinerario que ingrese a sus cajas y, posteriormente, deposite dicho monto a las entidades bancarias, con la finalidad de recuperar la deuda pendiente de pago por parte de los contribuyentes. En esta línea, debemos entender que dichas acciones se realizan cuando el contribuyente esté realizando sus funciones principales y, en la amplia casuística, no todas las empresas realizan sus actividades en día u hora hábil como, por ejemplo, una discoteca o lugares de diversión de fin de semana. En esta situación, la Administración Tributaria se ve en la necesidad de notificar algunos actos administrativos en día u hora inhábil.

2.5. Breve aproximación al domicilio fiscal y procesal.

Tal como lo señala el Código Tributario, “el domicilio fiscal es el lugar fijado dentro del territorio nacional para todo efecto tributario; sin perjuicio de la facultad del sujeto obligado a inscribirse ante la Administración Tributaria de señalar expresamente un domicilio procesal en cada uno de los procedimientos regulados [...]”⁶⁸

El domicilio fiscal, para fines tributarios, adquiere una gran relevancia puesto que, será en este domicilio en el cual la Administración Tributaria pueda localizar a los deudores tributarios o administrados y poner en conocimiento de ellos los actos administrativos que emita. El conocer “el domicilio de las personas y entidades resulta trascendental para efectos tributarios porque es el lugar de conexión entre el acreedor tributario y el deudor tributario en el desarrollo de la relación jurídico tributaria que surge como consecuencia de la aplicación de tributos”⁶⁹.

En la actualidad, la importancia del domicilio fiscal, como el principal punto de contacto entre la Administración Tributaria y el contribuyente, ha sido mellado en la medida en que “se desestima a este domicilio como punto de contacto principal entre la Administración y los administrados y se considera al buzón electrónico como un virtual domicilio fiscal electrónico; asimismo, porque sin haber señalado en algunos casos (ejemplo: ante el Tribunal Fiscal) ya se obliga a señalar un domicilio procesal electrónico”⁷⁰.

Respecto del domicilio procesal, el segundo párrafo del artículo 11 del T.U.O. del Código Tributario señala que “el domicilio procesal podrá ser físico, en cuyo caso será un lugar fijo ubicado dentro del radio urbano que señale la Administración Tributaria, o electrónico, en cuyo caso, será el buzón electrónico habilitado para efectuar la notificación

⁶⁸ Presidencia de la República, “Decreto Supremo N° 133-2013-EF, *Decreto Supremo que aprueba el Texto Único Ordenado del Código Tributario*”, entrado en vigencia el 24 de junio del 2013. Artículo 11.

⁶⁹ L. HERNANDEZ BERENGUEL. “*El domicilio en el Código Tributario*”. *Advocatus* N° 4, Lima. 2001. p. 113.

⁷⁰ R. HUAMANI CUEVA. “*Código Tributario Comentado...*”, cit., p.1996.

electrónica de los actos administrativos a que se refiere el inciso b) del artículo 104 y asignado a cada administrado”⁷¹.

Cabe preciar que, el contribuyente que ha señalado un domicilio procesal ante la Administración Tributaria para un procedimiento en específico, todos los actos administrativos que se emita en dicho procedimiento deberán de ser notificados en el domicilio procesal; si por el contrario, no se notifica al domicilio procesal y se notifica en el domicilio fiscal, este acto de notificación será inválido y todos los actos posteriores serán nulos, salvo que se encuentren inmersos en el segundo párrafo del artículo 11 del Código Tributario.

2.6. Formas de notificación según el Código Tributario

El artículo 104 del Código Tributario establece las formas de notificación tributaria, así como, sus características propias. Del mismo modo, establece que la Administración Tributaria podrá notificar por cualquiera de estas formas de manera indistinta.

Ahora bien, las formas de notificación reguladas en el Código Tributario son las siguientes:

- Por correo certificado o por mensajero en el domicilio fiscal.
- Por medio de sistemas de comunicación electrónicos.
- Por constancia administrativa.
- Mediante publicación en la página web de la Administración Tributaria.
- Mediante acuse de recibo o publicación en la página web de la SUNAT o en el Diario Oficial, cuando se tenga la condición de no hallado o no habido o cuando el domicilio del representante de un no domiciliado fuera desconocido.
- Notificación por cedulón.

⁷¹ Presidencia de la República, “Decreto Supremo N° 133-2013-EF, *Decreto Supremo que aprueba el Texto Único Ordenado del Código Tributario*”, entrado en vigencia el 24 de junio del 2013. Artículo 11.

- Notificación tácita.

Es necesario precisar algunos alcances de las formas de notificación de la Administración Tributaria para entender la naturaleza y características propias por las cuales el legislador no ha establecido un orden de prelación:

2.6.1. Notificación por correo certificado o por mensajero en el domicilio fiscal.

Esta forma de notificación se encuentra regulada en el inciso a) del artículo 104 del T.U.O. del Código Tributario, el cual señala lo siguiente:

“a) Por correo certificado o por mensajero, en el domicilio fiscal, con acuse de recibo o con certificación de la negativa a la recepción efectuada por el encargado de la diligencia. El acuse de recibo deberá contener, como mínimo:

- (i) Apellidos y nombres, denominación o razón social del deudor tributario.
- (ii) Número de RUC del deudor tributario o número del documento de identificación que corresponda.
- (iii) Número de documento que se notifica.
- (iv) Nombre de quien recibe y su firma, o la constancia de la negativa.
- (v) Fecha en que se realiza la notificación.

La notificación efectuada por medio de este inciso, así como la contemplada en el inciso f), efectuada en el domicilio fiscal, se considera válida mientras el deudor tributario no haya comunicado el cambio del mencionado domicilio.

La notificación con certificación de la negativa a la recepción se entiende realizada cuando el deudor tributario o tercero a quien está dirigida la notificación o cualquier persona mayor de edad y capaz que se encuentre en el domicilio fiscal del destinatario rechace la recepción del documento que se pretende notificar o, recibéndolo, se niegue a suscribir la constancia respectiva y/o no proporciona sus datos de identificación, sin que sea relevante el motivo de rechazo alegado.”⁷²

⁷² Presidencia de la República, “Decreto Supremo N° 133-2013-EF, *Decreto Supremo que aprueba el Texto Único Ordenado del Código Tributario*”, entrado en vigencia el 24 de junio del 2013. Inciso a) del Artículo 104.

En este tipo de notificación, es de vital importancia tener señalado correctamente el domicilio fiscal del contribuyente, puesto que, el acto de notificación será realizado en dicho domicilio.

Respecto a la notificación que se realizará por correo certificado o por mensajero, “no se especifica las condiciones del correo certificado (por lo que se entiende que es el común) ni del mensajero, en tal medida el encargado de la diligencia puede ser un empleado o funcionario de la Administración como un particular (empresa de mensajería) autorizado por la Administración”⁷³.

Para esta forma de notificación, el encargado de realizarla deberá de consignar en la constancia de notificación todos los datos requeridos en el inciso a) del artículo 104 del T.U.O. del Código Tributario, de lo contrario, la constancia de notificación será inválida, lo que podría conllevar a que el acto administrativo no surta efectos, salvo que, se produzca una notificación tácita producto del actuar del destinatario de la notificación.

Es necesario precisar que, en este tipo de notificación, la recepción de la notificación no es realizada, necesariamente, por el deudor tributario, sino, puede ser realizada con una persona distinta al destinatario que se encuentre, en ese momento, en el domicilio fiscal. Dicha recepción por una persona distinta se considera como una notificación válida siempre y cuando se haya entregado a una persona capaz, de lo contrario, debe de aplicarse la notificación mediante cedulón. De no hacerlo, la notificación resultaría inválida.

2.6.2. Notificación por medio de sistemas de comunicación electrónicos.

Esta forma de notificación se encuentra regulado en el inciso b) del artículo 104 del T.U.O. del Código Tributario, el cual señala lo siguiente:

⁷³ R. HUAMANI CUEVA. “Código Tributario Comentado”. Jurista Editores E.I.R.L. Lima. 2019. Mayo, p.2003.

“b) Por medio de sistemas de comunicación electrónicos, siempre que se pueda confirmar la entrega por la misma vía.

Tratándose del correo electrónico u otro medio electrónico aprobado por la SUNAT u otras Administraciones Tributarias o el Tribunal Fiscal que permita la transmisión o puesta a disposición de un mensaje de datos o documento, la notificación se considera efectuada en la fecha del depósito del mensaje de datos o documento.

La SUNAT mediante Resolución de Superintendencia establecerá los requisitos, formas, condiciones, el procedimiento y los sujetos obligados a seguirlo, así como las demás disposiciones necesarias para la notificación por los medios referidos en el segundo párrafo del presente literal.

En el caso del Tribunal Fiscal, el procedimiento, los requisitos, formas y demás condiciones se establecerán mediante Resolución Ministerial del Sector Economía y Finanzas.

En el caso de expedientes electrónicos, la notificación de los actos administrativos se efectuará bajo la forma prevista en este inciso; salvo en aquellos casos en que se notifique un acto que deba realizarse en forma inmediata de acuerdo con lo establecido en el presente Código y cuya ejecución sólo pueda realizarse de forma presencial, supuesto en el cual se empleará la forma de notificación establecida en el presente artículo que corresponda”⁷⁴.

De acuerdo con lo indicado en el Código Tributario, la Administración Tributaria, mediante Resolución de Superintendencia N° 014-2008-SUNAT, ha regulado “la notificación de actos administrativos por medio electrónico”.

Para ello, la Administración Tributaria aprobó las “notificaciones SOL como un medio electrónico a través del cual la SUNAT [...], puede notificar actos administrativos a los administrados y remitirles comunicaciones y otros respecto de los cuales se estime

⁷⁴ Presidencia de la República, “Decreto Supremo N° 133-2013-EF, *Decreto Supremo que aprueba el Texto Único Ordenado del Código Tributario*”, entrado en vigencia el 24 de junio del 2013. Inciso b) del Artículo 104.

conveniente acreditar la fecha del depósito, relacionados con tributos o conceptos no tributarios cuya administración y/o recaudación esté a su cargo [...]”⁷⁵.

En este sentido, la aplicación de las Nuevas Tecnologías de la Información y Comunicación (TIC) a las notificaciones, dan como resultado a las notificaciones electrónicas.

En virtud a dicha forma de notificación, se consigue una celeridad procesal importante, dado que, no resulta importante la distancia a la que se encuentra el contribuyente de la Administración Tributaria, sino que, por intermedio de la tecnología, se puede enviar una copia del acto administrativo emitido por la Administración al Buzón Electrónico SOL del contribuyente, resultando ser una notificación casi instantánea.

Otra ventaja importante es la economía procesal, dado que, “la notificación electrónica ya no requiere de los gastos que se habían de realizar, ya sea respecto a la cédula misma como su transporte. Asimismo, se reduciría el gran papeleo que existe [...]”⁷⁶.

Sin bien es cierto, en un inicio se estableció que solo los actos administrativos que se encuentren en el Anexo de la Resolución de Superintendencia N° 014-2008-SUNAT podían ser notificados electrónicamente, en la actualidad, mediante Resolución de Superintendencia N° 154-2020-SUNAT, se derogó dicho anexo precisando que todos los actos pueden ser notificados electrónicamente, salvo alguna disposición que indique lo contrario.

2.6.3. Por constancia administrativa.

⁷⁵ Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria. “Resolución de Superintendencia N° 014-2008-SUNAT, *Regulan la notificación de actos administrativos por medio electrónico*”. Entrado en vigencia el 11 de febrero del 2008. Artículo 2.

⁷⁶ R. PAZ DÍAZ. “*Las TIC en el proceso: el reto de las notificaciones electrónicas*”. 2015. Enfoque de Derecho. Disponible en: <<<https://www.enfoquederecho.com/2015/03/20/las-tic-en-el-proceso-el-reto-de-las-notificaciones-electronicas/>>>. Consulta: 29 de mayo del 2022.

Esta forma de notificación se encuentra regulada en el inciso c) del artículo 104 del T.U.O. del Código Tributario, el cual señala lo siguiente:

“Por constancia administrativa, cuando por cualquier circunstancia el deudor tributario, su representante o apoderado, se haga presente en las oficinas de la Administración Tributaria. El acuse de notificación por constancia administrativa deberá contener, como mínimo, los datos indicados en el segundo párrafo del inciso a) y señalar que se utilizó esta forma de notificación”⁷⁷.

En este sentido, la notificación deberá de ser realizada en cualquiera de las oficinas de la SUNAT, de forma personal y, exclusivamente, podrá ser realizada con el deudor tributario o con el representante legal. Por lo cual, no se debe de notificar a terceros distintos a los sujetos antes mencionados ni se puede presumir la representación.

2.6.4. Mediante publicación en la página web de la Administración

Esta forma de notificación se encuentra regulada en el inciso d) del artículo 104 del T.U.O. del Código Tributario, el cual señala lo siguiente:

“d) Mediante la publicación en la página web de la Administración Tributaria, en los casos de extinción de la deuda tributaria por ser considerada de cobranza dudosa o recuperación onerosa. En defecto de dicha publicación, la Administración Tributaria podrá optar por publicar dicha deuda en el Diario Oficial o en el diario de la localidad encargado de los avisos judiciales o, en su defecto, en uno de mayor circulación de dicha localidad.

La publicación a que se refiere el párrafo anterior deberá contener el nombre, denominación o razón social de la persona notificada, el número de RUC o el

⁷⁷ Presidencia de la República, “Decreto Supremo N° 133-2013-EF, Decreto Supremo que aprueba el Texto Único Ordenado del Código Tributario”, entrado en vigencia el 24 de junio del 2013. Inciso c) del Artículo 104.

documento de identidad que corresponda y la numeración del documento en el que consta el acto administrativo.

Tratándose de la SUNAT, los actos que lleve a cabo en ejercicio de su facultad de controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de sujetos que no cuenten con número de RUC e incluso las actas que resulten de dicho control podrán notificarse conforme a lo establecido en el presente inciso. Para dicho efecto, la publicación debe contener el nombre, denominación o razón social de la persona notificada, el número del documento de identidad que corresponda, la numeración del documento que se notifica, así como la mención a su naturaleza, el tipo de tributo o multa, el monto de estos y el período o el hecho gravado, de corresponder; así como las menciones a otros actos a que se refiere la notificación”⁷⁸.

2.6.5. Notificación a no hallados, no habidos u otros casos particulares.

Esta forma de notificación se aplica para aquellos que tienen “la condición de no hallado, no habido o cuando el domicilio del representante de un no domiciliado sea desconocido, o para cuando la notificación no pueda ser realizada en el domicilio fiscal de deudor tributario por cualquier otro motivo imputable a este”⁷⁹.

La forma de notificación para los casos mencionados en el párrafo anterior, se encuentran reguladas en el inciso e) del artículo 104 del T.U.O. del Código Tributario, el cual señala lo siguiente:

“Cuando se tenga la condición de no hallado o no habido o cuando el domicilio del representante de un no domiciliado fuera desconocido, la SUNAT realizará la notificación de la siguiente forma: 1. Mediante acuse de recibo, entregado de manera personal al deudor tributario, al representante legal o apoderado, o con certificación

⁷⁸ Ibídem, inciso d) del Artículo 104.

⁷⁹ Cfr. Ibídem. Inciso e) del Artículo 104.

de la negativa a la recepción efectuada por el encargado de la diligencia, según corresponda, en el lugar en que se los ubique. Tratándose de personas jurídicas o empresas sin personería jurídica, la notificación podrá ser efectuada con el representante legal en el lugar en que se le ubique, con el encargado o con algún dependiente de cualquier establecimiento del deudor tributario o con certificación de la negativa a la recepción, efectuada por el encargado de la diligencia. 2. Mediante la publicación en la página web de la SUNAT o, en el Diario Oficial o, en el diario de la localidad encargado de los avisos judiciales o en su defecto, en uno de mayor circulación de dicha localidad (...). Cuando la notificación no pueda ser realizada en el domicilio fiscal del deudor tributario por cualquier motivo imputable a éste distinto a las situaciones descritas en el primer párrafo de este inciso, podrá emplearse la forma de notificación a que se refiere el numeral 1. Sin embargo, en el caso de la publicación a que se refiere el numeral 2, ésta deberá realizarse en la página web de la Administración y además en el Diario Oficial o en el diario de la localidad encargado de los avisos judiciales o, en su defecto, en uno de mayor circulación de dicha localidad.”⁸⁰

El inciso e), establece diversas formas de notificación para situaciones específicas. Es necesario resaltar que, tal como lo señala la Vigésimo Primera Disposición Final del T.U.O. del Código Tributario, la condición de no hallado será fijado de acuerdo a los parámetros normativos que se establecerán mediante Decreto Supremo.

En este sentido, actualmente, mediante Decreto Supremo N° 041-2006-EF publicado el 12.04.2006, se han dictado normas sobre la condición de no hallado y de no habido para efectos tributarios respecto de la SUNAT.

Respecto a la condición de no hallado, el artículo 4 del Decreto Supremo N° 041-2006-EF señala que “el deudor tributario adquirirá automáticamente la condición de no hallado, sin que para ello sea necesaria la emisión y notificación de acto administrativo adicional alguno, si al momento de notificar los Documentos mediante correo certificado o

⁸⁰ Ibídem. Inciso e) del Artículo 104.

mensajero, o al efectuar la verificación del domicilio fiscal, se presenta alguna de las siguientes situaciones”⁸¹, en términos generales, que se produzcan en 3 oportunidades y días distintos la negativa de recepción, ausencia de persona capaz o domicilio cerrado; sin embargo, basta que se notifique una sola vez y el domicilio fiscal no exista para adquirir la condición de no hallado.

Por otro lado, la condición de no habido es adquirida de manera posterior a la condición de no hallado. Para esto, la SUNAT procederá a requerir al no hallado que declare o confirme su domicilio fiscal, teniendo como plazo hasta el último día hábil del mes, de lo contrario adquirirá la condición de no habido una vez publicada la relación de deudores tributarios que no cumplieron con declarar o confirmar su domicilio fiscal.

2.6.6. Notificación por cedulón

Esta forma de notificación, se encuentra regulada en el inciso f) del artículo 104 del T.U.O. del Código Tributario, el cual señala lo siguiente:

“Cuando en el domicilio fiscal no hubiera persona capaz alguna o estuviera cerrado, se fijará un Cedulón en dicho domicilio. Los documentos a notificarse se dejarán en sobre cerrado, bajo la puerta, en el domicilio fiscal.

El acuse de la notificación por Cedulón deberá contener, como mínimo:

- (i) Apellidos y nombres, denominación o razón social del deudor tributario.*
- (ii) Número de RUC del deudor tributario o número del documento de identificación que corresponda.*
- (iii) Número de documento que se notifica.*
- (iv) Fecha en que se realiza la notificación.*
- (v) Dirección del domicilio fiscal donde se realiza la notificación.*
- (vi) Número de Cedulón.*

⁸¹ Presidencia de la República,” Decreto Supremo N° 041-2006-EF, *Dictan normas sobre las condiciones de no hallado y de no habido para efectos tributarios respecto de la SUNAT*”, entrado en vigencia el 01 de octubre del 2006 – de acuerdo con lo señalado en la Primera Disposición Complementaria Final.

(vii) El motivo por el cual se utiliza esta forma de notificación.

(viii) La indicación expresa de que se ha procedido a fijar el Cedulón en el domicilio fiscal, y que los documentos a notificar se han dejado en sobre cerrado, bajo la puerta. En caso que en el domicilio no se pudiera fijar el Cedulón ni dejar los documentos materia de la notificación, la SUNAT notificará conforme a lo previsto en el inciso e) ”⁸²

Para que se pueda notificar por esta forma, deben de existir cualquiera de los dos presupuestos, que en el domicilio fiscal en el cual se realiza el acto de notificación, no hubiera alguna persona capaz o que el domicilio estuviese cerrado, lo cual debe de ser señalado expresamente en la constancia de notificación.

Es necesario precisar que, en este tipo de notificación no exige la presencia de fedatarios de la SUNAT o alguna autoridad policial para dar fe del acto de notificación, la norma solo establece que se señalen expresamente las causales utilizadas en esta forma de notificación, adicionalmente, deberá de señalar que los documentos se están dejando debajo de la puerta en sobre cerrado.

2.6.7. Notificación tácita

“En materia de notificaciones tributarias, para resolver parte del problema de las notificaciones defectuosas, se ha regulado en el antepenúltimo párrafo del artículo 104 del Código Tributario la notificación tácita”⁸³

En este sentido, respecto a la notificación tácita, el Código Tributario regula lo siguiente:

“Existe notificación tácita cuando no habiéndose verificado notificación alguna o ésta se hubiere realizado sin cumplir con los requisitos legales, la persona a quien ha debido notificarse una actuación efectúa cualquier acto o gestión que demuestre o suponga su

⁸² Presidencia de la República, “Decreto Supremo N° 133-2013-EF, *Decreto Supremo que aprueba el Texto Único Ordenado del Código Tributario*”, entrado en vigencia el 24 de junio del 2013. Inciso f) del Artículo 104.

⁸³ R. HUAMANI CUEVA. “*Código Tributario Comentado...*”, cit., p.2030.

conocimiento. Se considerará como fecha de la notificación aquélla en que se practique el respectivo acto o gestión.”⁸⁴

En general, debemos de entender que la notificación tácita se configura con alguna actuación del destinatario de la notificación (de forma personal o mediante su representante legal), mediante el cual, efectúe cualquier acto o gestión (presentación de escritos, solicitudes, recursos impugnatorios, entre otros) que demuestre o suponga el conocimiento del acto notificado.

En la práctica, entre las actuaciones más comunes mediante las cuales se puede establecer una notificación tácita con fecha demostrable, son los escritos o solicitudes presentadas a la Administración Tributaria mediante los cuales se contradiga el fondo o forma de un acto administrativo o procedimiento tributario (reclamo, apelación, queja); las solicitudes de fraccionamiento o refinanciación; y otros escritos en general, en el cual se señala o presuma el conocimiento del acto administrativo.

2.6.8. Notificación mediante la página web o publicación para una generalidad de deudores tributarios

El artículo 105 del T.U.O. del Código Tributario, establece lo siguiente:

“Cuando los actos administrativos afecten a una generalidad de deudores tributarios de una localidad o zona, su notificación podrá hacerse mediante la página web de la Administración Tributaria y en el Diario Oficial o en el diario de la localidad encargado de los avisos judiciales o, en su defecto, en uno de los diarios de mayor circulación en dicha localidad (...).”⁸⁵

⁸⁴ Presidencia de la República, “Decreto Supremo N° 133-2013-EF, *Decreto Supremo que aprueba el Texto Único Ordenado del Código Tributario*”, entrado en vigencia el 24 de junio del 2013. Inciso c) del Artículo 104.

⁸⁵ Presidencia de la República, “Decreto Supremo N° 133-2013-EF, *Decreto Supremo que aprueba el Texto Único Ordenado del Código Tributario*”, entrado en vigencia el 24 de junio del 2013. Artículo 105.

Del artículo antes citado, entendemos que aquellos actos administrativos que afecten a diversos deudores tributarios que se encuentren en una misma localidad o una zona determinada, la Administración se encuentra facultada para poder notificar dichos actos mediante su página web y el Diario Oficial (respecto de este último, también podrá ser el Diario encargado de los avisos judiciales en dicha localidad o uno de los diarios de mayor circulación).

Ahora bien, debemos de entender la diferencia entre acto administrativo de efectos generales y el acto normativo de efecto general, respecto de estos dos actos “existen diferencias [...]. El acto administrativo es general porque interesa a una pluralidad de destinatarios identificados o identificables, y no porque tengan necesariamente un contenido normativo, como sucede en los reglamentos”⁸⁶ que si tienen un carácter normativo de efecto general aplicable a un número de destinatarios no identificables.

2.7. Plazo para la notificación

El Código Tributario señala que, respecto de las formas de notificación señaladas en los incisos a) (Por correo certificado), b) (notificación electrónica), d) (mediante publicación sobre extinción de deuda), f) (por cedulón) y la publicación referida en el numeral 2) del primer párrafo y en el segundo del inciso e) del artículo 104, “se deberá de notificar dentro del plazo de 15 días hábiles contados desde la fecha de emisión del documento a notificar, más el término de distancia, con excepción del plazo aplicable para la Resolución de Ejecución Coactiva, respecto a las medidas cautelares previas”⁸⁷.

Respecto al término de distancia, este se encuentra regulado de acuerdo al Cuadro General de Términos de la Distancia aprobado por el Poder Judicial. Actualmente, el Consejo

⁸⁶ J. MORON URBINA, “El nuevo régimen de los actos administrativos en la Ley N° 27444. En *Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General. Segunda parte*”. Ara Editores. Lima. 2003. 1° Edición, p. 150.

⁸⁷ Presidencia de la República, “Decreto Supremo N° 133-2013-EF, *Decreto Supremo que aprueba el Texto Único Ordenado del Código Tributario*”, entrado en vigencia el 24 de junio del 2013. Numeral 2 del Artículo 57.

Ejecutivo del Poder Judicial, mediante Resolución Administrativa N° 288-2015-CE-PJ del 16.09.2015, ha establecido el Cuadro General de Términos de la Distancia.

Por otro lado, el Tribunal Fiscal, en reiterada jurisprudencia⁸⁸, ha señalado que la notificación realizada luego del plazo de notificación regulada en el Código Tributario, no queda afectada de nulidad, salvo que la norma tributaria así lo establezca.

2.8. Efecto de las notificaciones

El artículo 106 del T.U.O. del Código Tributario, establece lo siguiente:

“Las notificaciones surtirán efectos desde el día hábil siguiente al de su recepción, entrega o depósito, según sea el caso.

En el caso de las notificaciones a que se refiere el numeral 2) del primer párrafo del inciso e) del Artículo 104 éstas surtirán efectos a partir del día hábil siguiente al de la publicación (...).

Las notificaciones por publicación en la página web surtirán efectos a partir del día hábil siguiente a su incorporación en dicha página.

Por excepción, la notificación surtirá efecto al momento de su recepción cuando se notifiquen resoluciones que ordenan trabar y levantar medidas cautelares, requerimientos de exhibición de libros, registros y documentación sustentatoria de operaciones de adquisiciones y ventas que se deban llevar conforme a las disposiciones pertinentes y en los demás actos que se realicen en forma inmediata de acuerdo a lo establecido en este Código.”⁸⁹

En general, las notificaciones surtirán efectos y adquieren fuerza jurídica desde el día hábil siguiente al de su recepción, entrega o depósito, dependiendo de la forma de notificación utilizada.

⁸⁸ RTF Nros. 3753-4-2003, 816-1-2005, 086-2-2006, 1729-1-2007 y otros.

⁸⁹ Presidencia de la República, “Decreto Supremo N° 133-2013-EF, *Decreto Supremo que aprueba el Texto Único Ordenado del Código Tributario*”, entrado en vigencia el 24 de junio del 2013. Artículo 106.

Como ya se ha mencionado, la notificación es el acto mediante el cual se pone en conocimiento del interesado un acto administrativo y es a partir de esta notificación realizada conforme a ley que el acto administrativo surte efectos.

Existen casos excepcionales respecto a los efectos de la notificación. La regla general es que la notificación surten efectos el día hábil siguiente de realizado, sin embargo, en casos de trabar o levantar embargos; “requerimientos de exhibición de libros, registros y documentación sustentatoria de operaciones de adquisiciones y ventas que se deban llevar conforme a las disposiciones pertinentes; y otros actos que se realicen en forma inmediata”⁹⁰, los efectos de la notificación se producen de forma inmediata, por lo cual, el destinatario toma conocimiento del acto administrativo y debe de cumplir de forma inmediata con lo ordenado en dicho acto, en caso corresponda.

Por ejemplo, un tercero al cual se le ha notificado un embargo en forma de retención sobre montos que adeuda a un deudor tributario, deberá de cumplir con el embargo y retener los fondos pendientes de pago y remitirlos a la Administración Tributaria de acuerdo con lo indicado en la resolución de embargo. De acuerdo con nuestras normas tributarias, no resultaría válida que el tercero retenedor alegue haber recibido el embargo en forma de retención respecto de un proveedor y haber realizado el pago señalando que la notificación del embargo surte efectos al día hábil siguiente, puesto que, la norma tributaria establece que, por excepción, el embargo surte efecto de forma inmediata con su notificación y, por lo tanto, el tercero deberá de cumplir con el mandato de retención.

Sin embargo, en la actualidad, existe un problema normativo respecto del último párrafo del artículo 106 del Código Tributario, dado que, la excepción normada en dicho párrafo, de un análisis literario, precisa que “*la notificación surtirá efecto al momento de su recepción*”, es decir, los embargos trabados por la Administración Tributaria que no sean

⁹⁰ Cfr. *Ibídem*.

notificados por correo u otro medio en el cual se puede acreditar la recepción por parte del destinatario, no podrían surtir efectos de forma inmediata.

Esto quiere decir que, los embargos notificados por medios electrónicos, en los cuales la resolución de embargo es depositada en el Buzón Electrónico SOL del contribuyente; o los embargos notificados mediante negativa a la recepción por persona capaz o domicilio cerrado, en los cuales, la resolución coactiva de embargo es dejada bajo puerta en un sobre cerrado, en estos supuestos, la notificación no surtiría efectos de forma inmediata.

Para subsanar dicho problema normativo, el Artículo 3 del Decreto Legislativo N° 1523, publicado el 18 febrero 2022, el cual entrará en vigencia el 1 de marzo de 2023, modifica el mencionado párrafo, señalando que la notificación surtirá efecto al momento de su “recepción, entrega o depósito”.

Subcapítulo II: Criterio de Certeza Absoluta y posibles consecuencias jurídicas

1. La resolución del Tribunal Constitucional Exp. 07279-2013-PA/TC y antecedentes.

Como antecedente de la Sentencia del Tribunal Constitucional emitida en el Expediente N° 07279-2013-PA/TC, tenemos que dicha sentencia resuelve un recurso de agravio constitucional interpuesto por Miriam Luzmila Silvia Manrique contra la Sentencia de fecha 13/09/2013, expedida por la Primera Sala Civil de la Corte Superior de Justicia, la cual declara infundada la demanda.

Dicho recurso buscaba, principalmente, que se declare la nulidad del procedimiento coactivo iniciado en su contra, producto de una fiscalización; asimismo, tenía como pretensión que se declare la nulidad del embargo en forma de retención y se devuelva el monto retenido.

Al respecto, el Tribunal Constitucional realiza un análisis respecto a:

“el deber constitucional del Estado de Exigir el cumplimiento de las deudas tributarias con pleno respeto a los derechos fundamentales de los contribuyentes, concluyendo que la potestad tributaria propicia situaciones en las cuales se produce el incumplimiento de las obligaciones tributarias, lo que, posteriormente, origina el despliegue de la actuación estatal mediante un proceso de fiscalización y, luego, un procedimiento de cobranza. Este proceso debe de respetar los derechos fundamentales de los contribuyentes, entre ellos, el derecho de propiedad, debido proceso e igualdad.”⁹¹

Luego, el Tribunal hace un análisis respecto del procedimiento de fiscalización y el principio de razonabilidad:

“como límite a la facultad discrecional de la SUNAT, señalando que es exigible, para el caso de un contribuyente que se encuentra en una fiscalización tributaria, que la Administración Tributaria tenga la certeza absoluta de que este contribuyente ha tomado

⁹¹ Cfr. STC Exp. 07279-2013-PA/TC, del 9 de diciembre del 2015. F.J. 3-7

conocimiento de la existencia de dicho procedimiento, por lo cual, independiente de las formas de notificación normadas en el Código Tributario, debe de tomar medidas complementarias y necesarias que le permitan cumplir con tal cometido de manera efectiva, a fin de garantizar el derecho a la defensa del contribuyente; ello, en el ejercicio razonable de la facultad discrecional con la que cuenta la Administración Tributaria.”⁹²

Por lo cual, antes de analizar el caso materia de agravio constitucional, el Tribunal Constitucional señala que la notificación,

“es el medio por el cual se pone en conocimiento de los sujetos del proceso las resoluciones judiciales o administrativas a fin de garantizar el ejercicio del derecho de defensa. Asimismo, precisa que no cualquier irregularidad en las notificaciones conlleva una violación del derecho de defensa, solo los que pongan en un estado de indefensión al administrado. Adicionalmente, reconoce que las notificaciones tributarias se realizan por lo establecido en el Código Tributario, atendiendo al principio de razonabilidad y sin dejar de respetar de los derechos fundamentales.”⁹³

Respecto del caso materia de agravio constitucional, el Tribunal Constitucional, en resumen, señala que:

“la recurrente, en marco de un procedimiento de fiscalización, fue citada para que comparezca a fin de esclarecer las inconsistencias detectadas, dicha notificación se realizó al domicilio fiscal consignado en la inscripción de su RUC, luego, se produce una segunda citación la cual fue notificada en el mismo domicilio fiscal. Ante la inasistencia reiterada, la SUNAT le impuso una multa, la cual, posteriormente, fue exigida mediante un procedimiento de cobranza coactiva y, en este procedimiento coactivo, se trabó un embargo en forma de retención bancaria, la cual fue notificada en el domicilio consignado en el Documento Nacional de Identidad de la recurrente y, los actos posteriores, fueron notificados a dicho domicilio.”⁹⁴

⁹² Cfr. *Ibíd.*, F.J. 11.

⁹³ Cfr. *Ibíd.*, F.J. 12.

⁹⁴ Cfr. *Ibíd.*, F.J. 17-18.

Ante estos hechos, el Tribunal Constitucional señala que solo la primera notificación fue correcta, no porque haya utilizado un domicilio fiscal incorrecto, sino que, para dicho Tribunal resulta razonable presumir que la recurrente no ha tomado conocimiento de los mismos.⁹⁵

En este sentido, en el fundamento jurídico 21, respecto al criterio de certeza absoluta, el Tribunal Constitucional señala lo siguiente:

“Como ya se refirió supra, en el caso de la notificación al contribuyente que está siendo objeto de una fiscalización tributaria, constituye una obligación para la administración Tributaria **tener la certeza absoluta** de que este ha tomado conocimiento de la existencia de dicho procedimiento y, para ello, atendiendo al caso, independientemente de lo dispuesto en el artículo 104 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, la Sunat en el ejercicio razonable de su facultad discrecional reconocida legalmente debe tomar las medidas complementarias y necesarias que le permitan cumplir con tal cometido de manera efectiva, vale decir, con el objeto de garantizar el derecho constitucional a la defensa del contribuyente. De ahí que, a juicio del Tribunal, una de las medidas complementarias que la Sunat está obligada a tomar frente a escenarios como el que el presente caso plantea, será notificar también en el domicilio que el contribuyente haya consignado en su DNI.”⁹⁶ (subrayado nuestro)

Por ello, el Tribunal Constitucional concluye lo siguiente:

“Por lo expuesto, a juicio del Tribunal, la Sunat no ha hecho un ejercicio razonable de su facultad discrecional, o, en todo caso, ha realizado un ejercicio indebido, toda vez que a fin de garantizar el derecho de defensa de la recurrente, desde su primera incomparecencia al procedimiento de fiscalización, debió disponer como se ha referido en el fundamento 21 de esta sentencia que la notificación también se lleve a cabo en la dirección consignada en el DNI de la demandante, evitando con ello un comportamiento tributario indebido (aunque involuntario), así como el pago de una multa que no correspondía.”⁹⁷

⁹⁵ Cfr. Ibídem, F.J. 20.

⁹⁶ STC Exp. 07279-2013-PA/TC, del 9 de diciembre del 2015. F.J. 21.

⁹⁷ Ibídem. F.J. 23.

Finalmente, el Tribunal Constitucional resuelve declarar nulo el procedimiento de fiscalización, la nulidad del procedimiento coactivo y del embargo y, por ende, ordena devolver el monto retenido. Asimismo, exhorta a la SUNAT a que, en casos similares, resuelva atendiendo al criterio de certeza absoluta.

2. La aplicabilidad del criterio de certeza absoluta.

Respecto a la fuerza vinculante que existe en una resolución emitida por el Tribunal Constitucional, no cabe duda de que esta es efectiva respecto de las partes que se encuentran inmersas en dicho proceso; sin embargo, su vinculación también puede ser más amplia, a lo cual se denomina una vinculación o aplicación “erga omnes”, es decir, aplicable para todos; por ejemplo, cuando se resuelve declarar la inconstitucionalidad de una norma o reglamento de aplicación general.

De otro lado, respecto al carácter vinculante de precedentes emitidos por el Tribunal Constitucional, el artículo VI del Nuevo Código Procesal Constitucional, Ley N° 31307, establece que:

“Las sentencias del Tribunal Constitucional que adquieren la autoridad de cosa juzgada constituyen precedente vinculante cuando así lo exprese la sentencia, precisando el extremo de su efecto normativo, formulando la regla jurídica en la que consiste el precedente. Cuando el Tribunal Constitucional resuelva apartándose del precedente, debe expresar los fundamentos de hecho y de derecho que sustentan la sentencia y las razones por las cuales se aparta del precedente.”⁹⁸

En este sentido, la sentencia que constituya un precedente de observancia obligatoria que sea aplicable en casos similares, solo tendrá esta fuerza vinculante si es que así se expresa en dicha sentencia, de lo contrario, solo tendría fuerza vinculante entre ambas partes (inter partes).

⁹⁸ Congreso de la República. “*Nuevo Código Procesal Constitucional. Aprobado por Ley N° 31307*”. Publicado el 23 de julio del 2021. Artículo VI.

Ahora bien, los considerandos o fundamentos jurídicos establecidos en una sentencia del Tribunal Constitucional no son solo razonamientos propios del caso, sino, por su calidad de “Supremo Intérprete de la Constitución”, dichos fundamentos son “interpretaciones” que realiza el Tribunal Constitucional por su propia cualidad, respecto de la norma analizada.

Asimismo, el Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el Exp. N° 4119-2005-PA/TC, ha precisado que dentro de la motivación de toda sentencia:

“hay que ubicar la denominada *ratio decidendi* – o “hilo lógico” del razonamiento de los jueces-, que comprende en los sistemas del common law tanto el principio de derecho como el hecho relevante considerado por el Juez (*holding*), como también las denominadas *obiter dicta* o razones subsidiarias. Son las razones decisivas para el caso las que vinculan, mas no las consideraciones tangenciales o *aggiornamento* (*obiter dicta*).”⁹⁹

Se desprende de lo señalado en el párrafo anterior que, en las sentencias del Supremo Intérprete de la Constitución, el carácter vinculante de las sentencias no solo está circunscrito al fallo o decisión final sino, también, a su *ratio decidendi*; es decir, a todas aquellas motivaciones o argumentos que conllevan a concluir en la decisión final adoptada por el Tribunal.

En este sentido, si bien en una sentencia emitida por el Tribunal Constitucional no se establece expresamente un precedente de observancia obligatoria de aplicación general, la *ratio decidendi* predica una vinculación respecto a la interpretación de las normas, por lo cual, en sede judicial o administrativa, el Juez o resolutor no podrán dejar de aplicar dichas interpretaciones en casos similares y futuros.

Si bien es cierto que, el Tribunal Constitucional en la Sentencia emitida en el Exp. 07279-2013-PA/TC, no otorga un carácter de precedente vinculante al extremo relacionado a la aplicación

⁹⁹ STC Exp. N° 4119-2005-PA/TC, del 29 de agosto del 2005. F.J. 12

del criterio de certeza absoluta, de lo expuesto en los párrafos precedentes, se puede concluir que dicho criterio, explicado en el fundamento 21 de la mencionada sentencia, predica un carácter de aplicación vinculante, puesto que, pertenece a la *ratio decidendi* adoptada por el Tribunal Constitucional, cuyo razonamiento e interpretación llevaron a declarar fundada la demanda.

En consecuencia, el criterio de certeza absoluta, al formar parte de la *ratio decidendi*, su interpretación y aplicación adquieren un carácter vinculante respecto de casos similares en los cuales el Juez o resolutor administrativo deberá de aplicar el mismo criterio subsumido al caso en concreto.

Ahora bien, mediante Sentencia emitida por el Tribunal Constitucional en el Expediente N° 03741-2004-AA/TC, dicho Tribunal desarrolla la diferencia entre jurisprudencia y precedente, señalando lo siguiente:

“La incorporación del precedente constitucional vinculante, en los términos en que precisa del Código Procesal Constitucional, genera por otro lado, la necesidad de distinguirlo de la jurisprudencia que emite este Tribunal. Las sentencias del Tribunal Constitucional, dado que constituyen la interpretación de la Constitución del Máximo tribunal jurisdiccional del país, se estatuyen como fuente de derecho y vinculan a todos los poderes del Estado. Asimismo, conforme lo establece el artículo VI del Código Procesal Constitucional y la Primera Disposición General de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, N° 28301, los jueces y tribunales interpretan y aplican las leyes y reglamentos conforme a las disposiciones de la Constitución y a la interpretación que de ellas realice el Tribunal Constitucional a través de su jurisprudencia en todo tipo de procesos. La jurisprudencia constituye, por tanto, la doctrina que desarrolla el Tribunal en los distintos ámbitos del derecho a consecuencia de su labor frente a cada caso que va resolviendo”.¹⁰⁰ (subrayado propio).

¹⁰⁰ STC Exp. N° 03741-2004-AA/TC, del 14 de noviembre del 2005, F.J. 42

En esta línea, el Tribunal Constitucional reafirma la doctrina que predica la vinculación que existe en los fundamentos expuestos en las sentencias de dicho ente, pues al ser el supremo intérprete de la constitución y máximo tribunal jurisdiccional del país, dichas interpretaciones se establecen como fuente de derecho y adquiere una fuerza vinculante que recae en todos los poderes del Estado a fin de que, ante casos similares, resuelvan tomando en consideración lo señalado por el Tribunal Constitucional.

Ahora bien, respecto al precedente de observancia obligatoria, el Tribunal Constitucional establece lo siguiente:

“Por otro lado, con objeto de conferir mayor predecibilidad a la justicia constitucional, el legislador del Código Procesal Constitucional también ha introducido la técnica del precedente, en su artículo VII del título preliminar, al establecer que “Las sentencias del Tribunal Constitucional que adquieren la autoridad de cosa juzgada constituyen precedente vinculante cuando así lo exprese la Sentencia, precisando el extremo de su efecto normativo (...). De este modo, si bien tanto la jurisprudencia como el precedente constitucional tienen en común la característica de su efecto vinculante, en el sentido de que ninguna autoridad, funcionario o particular puede resistirse a su cumplimiento obligatorio, el Tribunal, a través del precedente constitucional, ejerce un poder normativo general, extrayendo una norma a partir de un caso concreto.”¹⁰¹

Respecto al precedente, el Tribunal Constitucional es claro al señalar que dicha figura jurídica ha sido regulada a fin de conferir mayor predictibilidad en la aplicación de criterios a casos en concretos similares, pues extrae una norma a partir de un caso concreto; pero no es la única interpretación vinculante que ampara nuestro ordenamiento jurídico, tal como se ha señalado en párrafos anteriores.

Sin perjuicio de lo antes señalado, se precisa que, en sede administrativa, el Tribunal Fiscal ha reconocido que las resoluciones emitidas por el Tribunal Constitucional, que no constituyen

¹⁰¹ Ibídem, F.J. 43

precedente vinculante, también adquieren una fuerza obligatoria respecto, entre otros, de los órganos administrativos

En este sentido, el Tribunal Fiscal señala que “las resoluciones emitidas por el Tribunal Constitucional, **que no constituyen precedente vinculante, también tienen fuerza obligatoria respecto, entre otros, de los órganos administrativos**, por lo que este Tribunal se encuentra vinculado por el criterio adoptado por el Tribunal Constitucional (...)”¹⁰². (Subrayado propio)

En suma, respecto a la aplicación del criterio de certeza absoluta en sede judicial o administrativa, aunque dicho criterio no haya sido establecido como precedente de observancia obligatoria, su aplicación, de acuerdo a lo expuesto en los párrafos anteriores, debería darse por los jueces o tribunales administrativos, dado que, dicha interpretación fue realizado por el supremo intérprete de la constitución.

3. Las consecuencias jurídicas de la aplicación del criterio de certeza absoluta.

La aplicación del criterio de certeza absoluta en las notificaciones realizadas por la SUNAT, respecto a los procedimientos tributarios regulados en el Código Tributario, genera diversas consecuencias jurídicas que afectan el procedimiento de cobranza coactiva, el cual es materia de la presente tesis.

En este sentido, se desarrollará las principales consecuencias que se podrían suscitar.

3.1. Nulidad.

¹⁰² RTF N° 03420-Q-2015, del 23 de setiembre del 2015. Pág. 3.

La nulidad puede ser entendida como aquel acto “que adolece de alguna causal de nulidad absoluta; que adolece de vicios graves de legalidad y que no puede ser convalidado”¹⁰³

De forma general, la Ley del Procedimiento Administrativo General, dentro del Título I, el cual se encuentra relacionado al régimen jurídico de los actos administrativos, establece el marco normativo general para la validez o nulidad de los actos administrativos, asimismo, regula el “principio de conservación del acto administrativo, efectos y alcances de la declaración de nulidad, entre otros”¹⁰⁴.

A modo ilustrativo, la mencionada ley ha desarrollado las diferencias entre las figuras jurídicas de validez y eficacia, por un lado, establece que según el artículo 8, “es válido el acto administrativo dictado conforme al ordenamiento jurídico”¹⁰⁵ y, por otro lado, al artículo 16 de la mencionada norma establece que “el acto es eficaz a partir de que la notificación legalmente realizada produce sus efectos”¹⁰⁶.

Adicionalmente, el artículo 9 de la mencionada norma establece que, respecto a la presunción de validez, “todo acto administrativo se considera válido en tanto su pretendida nulidad no sea declarada por autoridad administrativa o jurisdiccional”¹⁰⁷.

Ahora bien, a fin de desarrollar la presente investigación, la cual se encuentra circunscrita al procedimiento de cobranza coactiva, la norma aplicable es el Código Tributario, el cual establece en su cuerpo normativo la figura de nulidad y anulabilidad de los actos.

¹⁰³ J. DANOS ORDOÑEZ, “Régimen de nulidad de los actos administrativos en la nueva Ley N° 27444, del procedimiento administrativo general”. ARA Editores. Lima. 1° Edición. 2003, p.230.

¹⁰⁴ Cfr. Presidencia de la República. Decreto Supremo N° 004-2019-JUS. *Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General*. Entrado en vigencia el 28 de enero del 2019. Artículo 8.

¹⁰⁵ *Ibídem*.

¹⁰⁶ *Ibídem*, Artículo 16.

¹⁰⁷ *Ibídem*, Artículo 9.

En esta línea, el artículo 109° del TUO del Código Tributario, detalla las causales por las cuales son nulos o anulables los actos de la Administración Pública:

“Los actos de la Administración Tributaria son nulos en los casos siguientes: 1. Los dictados por órgano incompetente, en razón de la materia. Para estos efectos, se entiende por órganos competentes a los señalados en el Título I del Libro II del presente Código; 2. Los dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido, o que sean contrarios a la ley o norma con rango inferior; 3. Cuando por disposición administrativa se establezcan infracciones o se apliquen sanciones no previstas en la ley; y, 4. Los actos que resulten como consecuencia de la aprobación automática o por silencio administrativo positivo, por los que se adquiere facultades o derechos, cuando son contrarios al ordenamiento jurídico o cuando no se cumplen con los requisitos, documentación o trámites esenciales para su adquisición.

Los actos de la Administración Tributaria son anulables cuando: a) Son dictados sin observar lo previsto en el Artículo 77; y, b) Tratándose de dependencias o funcionarios de la Administración Tributaria sometidos a jerarquía, cuando el acto hubiere sido emitido sin respetar la referida jerarquía.

Los actos anulables serán válidos siempre que sean convalidados por la dependencia o el funcionario al que le correspondía emitir el acto. Los actos de la Administración Tributaria podrán ser declarados nulos de manera total o parcial. La nulidad parcial del acto administrativo no alcanza a las otras partes del acto que resulten independientes a la parte nula, salvo que sea su consecuencia o se encuentren vinculados, ni impide la producción de efectos para los cuales, no obstante, el acto pueda ser idóneo, salvo disposición legal en contrario.”¹⁰⁸

Respecto a los actos nulos con un vicio insubsanable, el Código Tributario establece los siguientes supuestos:

3.1.1. Los dictados por órgano incompetente en razón de la materia

¹⁰⁸ Presidencia de la República, “Decreto Supremo N° 133-2013-EF, *Decreto Supremo que aprueba el Texto Único Ordenado del Código Tributario*”, entrado en vigencia el 24 de junio del 2013. Artículo 109.

Se entiende por órganos competentes los señalados en el Título I del Libro II del Código Tributario, los cuales son:

- El Tribunal Fiscal
- La Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT
- Los Gobiernos locales
- Otros que la ley señale.

Para el caso de SUNAT, los actos administrativos deben de ser emitidos por los funcionarios competentes de acuerdo al “Documento de Organización y Funciones Provisional – DOFP de la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria”, aprobado por Resolución de Superintendencia N° 65-2021/SUNAT, el cual contiene la estructura orgánica, el organigrama de la SUNAT, la clasificación de Intendencias Regionales y Oficinas Zonales dependientes, la clasificación de Intendencias de Aduanas y unidades de organización dependientes, así como las unidades de organización de soporte administrativo según dependencia jerárquica y jurisdicción administrativa a nivel nacional.

El mencionado Documento de Organización y Funciones Provisional, precisa las funciones generales de cada órgano de la SUNAT, por lo cual, establece las funciones que desempeña dichos órganos, en este sentido, cada funcionario público que se encuentre en un órgano en específico, solo puede ejercer funciones que el DOFP señale y, correspondientemente, solo podrá emitir los actos administrativos pertinentes a dichas funciones.

En suma, resultará nulo la emisión de actos administrativos emitidos por funcionarios que no cuenten con las funciones atribuidas por el Documento de Organización y Funciones Provisional de la SUNAT.

Es necesario precisar que el mencionado DOFP, de acuerdo con su Disposición Complementaria Transitoria, tiene carácter transitorio hasta que se apruebe el nuevo Reglamento de Organización y Funciones de la SUNAT.

La mencionada causal no resulta aplicable ante el criterio de certeza absoluta, dado que, dicho criterio no se encuentra vinculada a la emisión de los actos administrativos, sino, a su notificación.

3.1.2. Los dictados prescindiendo totalmente el procedimiento legal establecido o sean contrarios a la ley o norma con rango inferior

Las decisiones del Tribunal Fiscal en las cuales ha resuelto declarar actos nulos, ha tenido como causal, por lo general, la de haber sido dictados prescindiendo del procedimiento legal establecido.

Es necesario precisar que, la frase “prescindiendo totalmente” no lleva a exigir la presencia de vicios durante todo un procedimiento determinado, sino, “a la verificación de la omisión de trámites esenciales que formen parte de un procedimiento, sin los cuales ese concreto procedimiento es inidentificable”¹⁰⁹.

Este tipo de nulidad sí resulta relevante en la presente tesis, dado que, no seguir el procedimiento legalmente establecido, tanto para la emisión de los actos administrativos como para la notificación de los mismos, va a acarrear que los actos no surtan efectos y, en consecuencia, todos los actos emitidos de forma posterior serán nulos.

3.1.3. Otras causales de nulidad

¹⁰⁹ E. GARCÍA DE ENTERRÍA. “*Curso de Derecho Administrativo*”. T.I. Editorial Civitas, Madrid, 8va Edición, 1998, p.618.

Tal como se ha mencionado anteriormente, el artículo 109 del T.U.O. del Código Tributario, establece otras causales de nulidad: “Cuando por disposición administrativa se establezcan infracciones o se apliquen sanciones no previstas en la ley; y, los actos que resulten como consecuencia de la aprobación automática o por silencio administrativo positivo, por los que se adquiere facultades o derechos, cuando son contrarios al ordenamiento jurídico o cuando no se cumplen con los requisitos, documentación o trámites esenciales para su adquisición.”

Sin embargo, dichas causales no se encuentran vinculadas con el criterio de certeza absoluta.

3.1.4. La nulidad como consecuencia de la aplicación del criterio de certeza absoluta

La aplicación del criterio de certeza absoluta establecido por el Tribunal Constitucional, tal como ha sido desarrollado en la sentencia del Exp. 07279-2013-PA/TC, implica que la SUNAT deba de tener la certeza absoluta de que el destinatario del acto de notificación haya tomado conocimiento del acto notificado, de lo contrario, se estaría afectando el derecho a la defensa de dicho sujeto, por lo cual, de no tener dicha certeza, todo acto emitido posteriormente debería de ser declarado nulo.

A fin de darle mayor contenido a dicho criterio y explicar cómo sería su aplicación, en primer lugar, debemos de definir los conceptos de “certeza” y “absoluta”, a fin de poder definir literalmente dicho criterio, dado que, no existe, por el momento, alguna definición en las normas tributarias o en la jurisprudencia.

De acuerdo con el “Diccionario de la Real Academia Española”, el significado de la palabra certeza es “conocimiento seguro y claro de algo”¹¹⁰ y el significado de la palabra “absoluta” es, entre otros, “(2) *Dicho de un juicio, de una opinión, etc., o de la voluntad*

¹¹⁰ REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. “Diccionario de la Lengua Española”. Disponible en: <https://dle.rae.es/gusanillo?m=wotd2>. Consulta: 17 de junio del 2022.

y sus manifestaciones: *Terminante, decisivo, categórico. (3) Entero, total, completo.*¹¹¹
(*Subrayado propio*)

En este sentido, podemos entender que el criterio de “certeza absoluta”, de acuerdo con sus significados, es aquel conocimiento seguro y claro que resulta ser categórico, completo y total. Aplicado a temas tributarios, dicho criterio podría ser entendido como, aquella obligación que tiene la Administración Tributaria debe de tener el conocimiento seguro, categórico y total de que, mediante el acto de notificación, el destinatario ha tenido conocimiento del acto administrativo.

Dicho entendimiento no difiere de la explicación realizada por el Tribunal Constitucional, dado que, en virtud al criterio de certeza absoluta, señala que la Administración Tributaria debe de tomar las medidas complementarias y necesarias que le permitan, de manera efectiva, poner en conocimiento del contribuyente aquel acto administrativo que está siendo notificado, por lo cual, constituye una obligación para la Administración tener la certeza absoluta de que el contribuyente tiene conocimiento del procedimiento seguido.

Ahora bien, bajo el entendimiento de que, en caso no se cumpla con el criterio de certeza absoluta, es decir, que la Administración Tributaria no tenga conocimiento pleno, completo o categórico de que el contribuyente o destinatario de la notificación ha tenido conocimiento del acto administrativo notificado, correspondería declarar la nulidad de todos los actos posteriores al acto notificado del cual no se ha tenido certeza absoluta de su conocimiento.

Dicho criterio, resulta ser ambiguo, contradictorio, de aplicación compleja y perjudicioso para los procedimientos tributarios y, en sí, para los fines propios de la Administración.

¹¹¹ Ibidem, Consulta: 17 de junio del 2022

En suma, queda claro que la falta de medidas complementarias y necesarias que le permitan a la Administración Tributaria tener la certeza absoluta de que el contribuyente o destinatario de la notificación ha tomado conocimiento del acto notificado, conlleva a la nulidad de los actos posteriores a este; también resulta claro que, la aplicación de dicho criterio está creando, de alguna manera, una nueva forma de nulidad no contemplada en el artículo 109 del T.U.O. del Código Tributario, ello en razón a que, el cumplimiento de la Administración Tributaria con la normas tributarias de notificación no garantiza que el procedimiento tributario sea válido y que, posteriormente, aun cumpliendo estrictamente con lo señalado en las normas tributarias respecto a la notificación, pueda darse una posible nulidad por una causal que no se encuentra establecida en las normas tributarias.

Por otro lado, el criterio de certeza absoluta genera mayor incertidumbre y perjuicio para la Administración Tributaria que para el contribuyente. Ello en razón de que, para la Administración Tributaria le resulta de mayor complejidad acreditar tener la certeza absoluta de que el contribuyente o destinatario de la notificación, ha tomado conocimiento del acto notificado, puesto que, no existe alguna norma tributaria, distinta a las formas de notificación señaladas en el Código Tributario, que regule las medidas complementarias y necesarias para garantizar que el contribuyente ha tomado conocimiento del acto. Por lo cual, cualquier medida complementaria podría resultar indebida o insuficiente para el Tribunal Constitucional, respecto a casos específicos y conllevaría a que dicho Tribunal declare la nulidad del acto administrativo mal notificado y, consecuentemente, la nulidad de todos los actos administrativos posteriores a este.

A continuación, se precisan algunas hipotéticas situaciones que podrían suscitarse en las diversas formas de notificación reguladas en el Código Tributario, en las cuales, para la Administración Tributaria, resultaría una tarea titánica y de muy difícil acreditación tener la certeza absoluta de que el destinatario de la notificación a tomado conocimiento del acto administrativo:

- En las notificaciones realizadas por correo certificado o por mensajero en el domicilio fiscal, la Administración Tributaria podrá acreditar tener la certeza absoluta de que el contribuyente o destinatario de la notificación ha tomado conocimiento del acto notificado solo si el acuse de recibo ha sido firmado por este, de lo contrario, no se podría acreditar categóricamente. En esta modalidad de notificación, podría darse el caso de que un familiar reciba el documento y se niegue a firmar el acuse, lo cual, según el Código Tributario, se considera una notificación válida; sin embargo, para el Tribunal Constitucional podría resultar no ser una forma de notificación suficiente para acreditar que el contribuyente o destinatario ha tomado conocimiento del acto administrativo.

- En las notificaciones realizadas por medio de sistemas de comunicación electrónicos, específicamente, por medio del Buzón Electrónico SOL, si bien es cierto, el numeral 1 del artículo 87 del T.U.O. del Código Tributario señala que “el administrado tiene la obligación de obtener la CLAVE SOL que le permita el acceso al buzón electrónico y, además, tiene la obligación de consultar periódicamente el mismo”¹¹², esto no garantiza con certeza absoluta de que el contribuyente haya tomado conocimiento del acto administrativo, aun cuando el uso de dicho Buzón es personal. Puesto que, podría darse el caso de que el contribuyente no revise periódicamente su Buzón Electrónico, lo cual no invalida la notificación en términos del Código Tributario, sin embargo, de acuerdo al análisis del Tribunal Constitucional, podría no ser suficiente a fin de acreditar, con certeza absoluta, el conocimiento del acto por parte del contribuyente.

- La notificación realizada por constancia administrativa resulta ser la más idónea a fin de acreditar, con certeza absoluta, de que el contribuyente ha tomado

¹¹² Presidencia de la República, “Decreto Supremo N° 133-2013-EF, *Decreto Supremo que aprueba el Texto Único Ordenado del Código Tributario*”, entrado en vigencia el 24 de junio del 2013. Numeral 1 del Artículo 87.

conocimiento del acto administrativo; ello en razón de que, esta forma de notificación, solo se realiza con el contribuyente o representante legal en las oficinas de la Administración Tributaria. En términos del Tribunal Constitucional, esta forma de notificación sería la que garantiza, de forma categórica, que el contribuyente ha tomado conocimiento del acto administrativo y pueda ejercer las acciones de defensa pertinentes.

- Las notificaciones realizadas mediante publicación en la página web de la Administración Tributaria, tanto para el contribuyente que tiene la condición de no hallado o no habido o para otros supuestos, resulta ser la forma de notificación con mayor dificultad para acreditar que el contribuyente ha tomado conocimiento del acto administrativo, dado que, es muy poco usual que los contribuyentes ingresen a la página web de la SUNAT a consultar si tienen alguna notificación publicada. Sin embargo, de existir algún caso en el cual el contribuyente revise dicha página, la Administración Tributaria no podría acreditar con certeza absoluta que el contribuyente tuvo conocimiento del acto administrativo, dado que, en la página web de la SUNAT, no se publica el contenido del acto, tan solo se publica algunos datos de identificación.

- La notificación por cedulón, es otra forma de notificación en la cual se deja, en sobre cerrado y bajo la puerta, el documento a notificar y se pega un cedulón en la puerta a fin de dejar constancia de la notificación realizada; sin embargo, en esta forma de notificación, no se puede acreditar con certeza absoluta de que el contribuyente haya tomado conocimiento del acto administrativo, dado que, la diligencia de notificación no se realiza con ninguna persona, sino, cuando el domicilio se encuentra cerrado. Por lo cual, de acuerdo con el Tribunal Constitucional, la Administración Tributaria debería de utilizar otros medios a fin de poner en conocimiento del contribuyente el acto administrativo emitido.

- La notificación tácita resulta ser otra forma idónea a fin de acreditar, con certeza absoluta, que el contribuyente tuvo conocimiento del acto administrativo, dado que, realiza algún acto o gestión que demuestra que ha tomado conocimiento del acto notificado, dado que, dicha acción realizada por el contribuyente, se ejecuta de forma voluntaria. Por ello, se podría acreditar, con certeza absoluta, de que el contribuyente ha tomado conocimiento del acto administrativo, de lo contrario, no estaría realizando alguna acción.

Como hemos podido observar, la mayoría de formas de notificación encuentran muchas dificultades a fin de que, la Administración Tributaria pueda acreditar, con certeza absoluta, de que el contribuyente ha tomado conocimiento del acto administrativo, a pesar de haber utilizado de forma correcta e indistintamente, cualquiera de las formas de notificación reguladas por el Código Tributario.

Finalmente, el Tribunal Constitucional exhorta a que la Administración Tributaria tome las medidas complementarias y necesarias que le permitan concluir, con certeza absoluta, de que el contribuyente ha tomado conocimiento del acto administrativo.

Al respecto, no tenemos en nuestra regulación tributaria alguna norma que establezca cuáles pueden ser estas medidas complementarias y necesarias a las que hace referencia el Tribunal Constitucional. Bajo este supuesto, la Administración Tributaria tendría que emitir alguna Resolución de Superintendencia en las cuales se establezca algunas medidas complementarias para acreditar el criterio de certeza absoluta.

Dicho universo de posibilidades es muy amplio y, finalmente, mediante un recurso de amparo u otro de agravio constitucional, el Tribunal Constitucional podría señalar de que las medidas complementarias adoptadas por la Administración Tributaria no son las adecuadas o son insuficientes, con lo cual, se podría resolver declarar nulo todo lo actuado, tal como ha sucedido en el Exp. 07279-2013-PA/TC.

Esta inseguridad jurídica no es dable en un Estado de Derecho, en el cual, respecto de las entidades públicas, prima el principio de legalidad, el cual establece que “Las autoridades administrativas deben actuar con respeto a la Constitución, la ley y al derecho, dentro de las facultades que le estén atribuidas y de acuerdo con los fines para los que les fueron conferidas”¹¹³.

Por lo antes expuesto, la nulidad como consecuencia de la aplicación del criterio de certeza absoluta resulta ser una probable consecuencia jurídica y afectaría los procedimientos tributarios que ya han concluido y los que se encuentran en curso, como el procedimiento de cobranza coactiva.

3.2. Prescripción tributaria.

La prescripción, en términos generales, es aquella institución que se encuentra ligada estrictamente a la acción de cobro que tiene el acreedor, mas no a la pérdida del derecho. De acuerdo con lo señalado en el artículo 1989 del Código Civil, “la prescripción extingue la acción, pero no el derecho mismo”¹¹⁴.

Al respecto, “el objeto de la extinción por prescripción sea la acción y no (directamente) la relación jurídica sustancial, queriéndose evidenciar que el fenómeno prescriptorio opera, en definitiva, privando de concreta tutelabilidad a aquellas situaciones jurídicas subjetivas sustanciales que han permanecido inactuadas durante un determinado periodo de tiempo”¹¹⁵.

¹¹³ Presidencia de la República. “Decreto Supremo N° 004-2019-JUS. *Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General*”. Entrado en vigencia el 28 de enero del 2019. Art. IV, numeral 1.1.

¹¹⁴ Presidencia de la República. “Decreto Legislativo N° 295. *Código Civil*”. Entrado en vigencia el 14 de noviembre de 1984. Art. 1989.

¹¹⁵ E. ARIANO. “*Comentario al artículo 1990° del Código Civil. En Código Civil Comentado*”. Gaceta Jurídica, Lima, 2010, p. 197.

En esta línea, “el funcionamiento de la prescripción tributaria resultaría similar al civil, en el sentido que la declaración de prescripción no extingue la obligación tributaria sustantiva ni el derecho de crédito (la deuda tributaria) el que sigue estando adeudado, únicamente imposibilita que el acreedor pueda cobrar coactivamente la deuda tributaria (su derecho de crédito)”¹¹⁶.

Es por ello que, una vez declarada la prescripción tributaria, la Administración pierde el derecho de accionar contra el deudor a fin de recuperar dicha acreencia; sin embargo, en caso el deudor pague voluntariamente, no corresponde realizar la devolución.

Ahora bien, entre los fundamentos de la prescripción extintiva tributaria, la doctrina ha planteado diversos fundamentos que sustentan la institución jurídica de la prescripción

Entre ellos, tenemos que la prescripción “se configura como una sanción al acreedor negligente, quien, habiendo tenido el tiempo a fin de interponer las acciones necesarias para exigir su derecho, no lo hizo; en ese sentido, la presunta desidia del acreedor justificaría que el derecho lo castigue dejando de prestar protección a su exigencia”¹¹⁷.

Dicho fundamento, es altamente cuestionado, dado que, en el fondo, se sustenta la tesis de que la prescripción es una sanción contra un actuar negligente, sin embargo, asumir este fundamento como cierto, implicaría premiar al deudor negligente y sancionar al acreedor que, simplemente, no ha ejercido su derecho de acción, sin haber cometido alguna infracción o conducta legalmente reprochable, por lo cual, no nos encontramos de acuerdo con este fundamento.

¹¹⁶ J. AGUAYO LÓPEZ. “La prescripción tributaria de las acciones de la administración para exigir el pago, determinar la obligación tributaria y aplicar sanciones. Revisión crítica y breves reflexiones”. PUCP. 2021, Consultado el: 18.06.2022. p. 5.

Disponible en: <<<https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/24022/22822>>>.

¹¹⁷ *Ibíd.*

Ahora bien, otro fundamento de la prescripción es la seguridad jurídica. Podemos entender a la seguridad jurídica como “la aptitud para prever comportamientos estatales y privados de modo bastante preciso, conforme a un derecho vigente, claro y estable, pero también que esas conductas pronosticables tengan una cuota mínima de razonabilidad, y que los riesgos eventuales de infracción sean bajos, como que, de haberlos, que sean convenientemente castigados e indemnizados”¹¹⁸.

En este sentido, respecto de la prescripción, la seguridad jurídica es:

*“incluso desde su nivel más básico, el sustento de la prescripción, pues permite a las partes de una relación jurídica tener claro conocimiento del plazo en el cual el sistema respaldará jurídicamente —y en qué medida— sus actuaciones, ya sean éstas tendientes al ejercicio de un poder jurídico (la satisfacción de un derecho de crédito o el ejercicio de una potestad), o sean tendientes a la oposición de tal exigencia; lo que, naturalmente, implica para las partes de dicha relación tener clara conciencia sobre su situación jurídica y la del otro.”*¹¹⁹.

Por ello, en materia tributaria, “el único sustento que puede tener la prescripción, es la seguridad jurídica”¹²⁰.

3.2.1. Respecto de las acciones de la Administración Tributaria sujetas a la prescripción

El artículo 43 del T.U.O. del Código Tributario regula los plazos de prescripción, en el cual se establece lo siguiente:

¹¹⁸ N. SAGÚÉS, “Jurisdicción constitucional y seguridad jurídica”. Revista Pensamiento Constitucional, 1977, p. 232.

¹¹⁹ J. AGUAYO LÓPEZ. “La prescripción tributaria de las acciones de la administración para exigir el pago, determinar la obligación tributaria y aplicar sanciones. Revisión crítica y breves reflexiones”. PUCP. 2021, Consultado el: 18.06.2022. p. 10.
Disponible en: <<<https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechosociedad/article/view/24022/22822>>>.

¹²⁰ P. MELÉNDEZ. “Los derechos de los deudores tributarios: Un análisis sobre el derecho a la prescripción. En Reflexiones sobre los procedimientos tributarios y aduaneros desde la perspectiva de los derechos de los administrados”. Palestra Editores, Lima, 2012, p. 232.

“La acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria, así como la acción para exigir su pago y aplicar sanciones prescribe a los cuatro (4) años, y a los seis (6) años para quienes no hayan presentado la declaración respectiva.

Dichas acciones prescriben a los diez (10) años cuando el Agente de retención o percepción no ha pagado el tributo retenido o percibido. La acción para solicitar o efectuar la compensación, así como para solicitar la devolución prescribe a los cuatro (4) años.”¹²¹

De acuerdo con el artículo antes mencionado, respecto de las acciones de la Administración Tributaria sujetas a prescripción, tenemos la determinación de la deuda, exigir el pago y aplicar sanciones.

Respecto a dichas acciones, debemos de tener en cuenta que, el artículo 44 del T.U.O. del Código Tributario establece el cómputo del plazo de la prescripción. Asimismo, el artículo 45 y 46 del mismo cuerpo normativo, establecen los actos de interrupción y suspensión del acto interruptorio, respectivamente.

Adicionalmente, la prescripción de alguna de las acciones de la Administración Tributaria solo puede ser declarada a petición de parte tal como lo señala el artículo 47 del T.U.O. del Código Tributario.

En resumen, la prescripción operará a petición de parte, respecto de cada acción de la Administración Tributaria, siempre que se haya cumplido con el plazo prescriptorio señalado para cada acción y no haya operado alguna causal de suspensión o interrupción del plazo.

¹²¹ Presidencia de la República, “Decreto Supremo N° 133-2013-EF, *Decreto Supremo que aprueba el Texto Único Ordenado del Código Tributario*”, entrado en vigencia el 24 de junio del 2013. Artículo 43.

3.2.2. La prescripción como consecuencia secundaria de la aplicación del criterio de certeza absoluta.

Para poder afirmar que la prescripción operará como consecuencia de la aplicación del criterio de certeza absoluta señalado por el Tribunal Constitucional, debemos partir de que, en cualquier procedimiento tributario, se ha declarado la nulidad de los actos administrativos emitidos en dicho procedimiento. Es decir, se haya cumplido con la primera consecuencia de la aplicación del criterio de certeza absoluta.

En este sentido, por ejemplo, en un procedimiento de fiscalización, el cual haya concluido con la emisión de valores, los cuales pueden ser Resoluciones de Determinación, Resoluciones de Multa u Órdenes de Pago y, posteriormente, dichos valores pasen a ser exigidos coactivamente, la declaración de nulidad del procedimiento de fiscalización puede acarrear la prescripción de la acción para determinar, exigir el pago o aplicar sanciones, ello en virtud a que, los actos administrativos emitidos en los procedimientos tributarios no podrán interrumpir o suspender el cómputo del plazo prescriptorio porque no han surtido efectos.

En relación a ello, la jurisprudencia ha determinado que los actos y notificaciones que han sido declarados nulos, no interrumpen el plazo prescriptorio, tal como ha sido establecido por el Tribunal Fiscal como criterio de observancia obligatoria en la Resolución N° 161-1-2008:

“La notificación de una resolución de determinación o de multa que son declaradas nulas, no interrumpe el plazo de prescripción de las acciones de la Administración Tributaria para determinar la deuda tributaria, exigir su pago o aplicar sanciones. Se suspende el plazo prescriptorio de las acciones de la Administración Tributaria para determinar la deuda tributaria, exigir su pago o aplicar sanciones, durante la tramitación del procedimiento contencioso

tributario en el que se declara la nulidad de la resolución de determinación o de multa.”¹²²

En consecuencia, si durante el procedimiento de cobranza coactiva, se declara la nulidad del valor en virtud de la aplicación del criterio de certeza absoluta, es muy probable, dependiendo de cada caso, que la prescripción pueda configurarse respecto de cualquiera de las facultades de la Administración, entre ellos, la de exigir el pago, y que el contribuyente, finalmente, no cumpla con su deuda tributaria, lo cual perjudicaría a la recaudación del fisco peruano y, en consecuencia, al presupuesto nacional.

Por todo lo antes señalado, consideramos que la aplicación del criterio de certeza absoluta realizada por el Tribunal Constitucional afecta, directamente, los intereses de la Administración Tributaria y el presupuesto nacional, dado que, de aplicarse este criterio de forma masiva, la mayoría de procedimientos de cobranza coactiva que hayan sido iniciados por valores que no han sido notificados al destinatario personalmente o la acreditación de la Administración Tributaria de tener la certeza absoluta de que el destinatario tuvo conocimiento sea dificultosa, pueden ser declarados nulos y, en consecuencia, puede darse la prescripción de dichas deudas, dado que, los actos emitidos en procedimientos nulos no suspenden ni interrumpen el plazo prescriptorio.

En la actualidad, podemos apreciar que el criterio de certeza absoluta viene siendo aplicado por el Tribunal Constitucional en procedimientos distintos a una fiscalización, con lo cual, podemos afirmar que el criterio de certeza absoluta no solo resulta aplicable exclusivamente para las fiscalizaciones, sino, para cualquier procedimiento tributario existente.

Recientemente, en la Sentencia recaída en el Exp. 03394-2021-PA/TC, publicada en la página web el 10 de junio del 2022¹²³, el Tribunal Constitucional cita el criterio de certeza

¹²² RTF N° 00161-1-2008, del 08 de enero del 2008, parte resolutive – criterio de observancia obligatoria

¹²³ Consulta realizada en: <<<https://www.tc.gob.pe/resolucion/publicadas-en-la-web/>>>

absoluta y, en virtud de ello, declara fundado el recurso de agravio constitucional y resuelve declarar nulo diversas notificaciones realizadas en forma electrónica (Notificación al Buzón SOL) alegando, otra vez, el fundamento jurídico 21 de la sentencia expedida en el Exp. 07279-2013-PA/TC, el cual desarrolla la supuesta obligación que tiene la administración tributaria de tener la certeza absoluta de que el contribuyente ha tomado conocimiento de la existencia del procedimiento de fiscalización, independientemente de las formas de notificación señaladas en el Código Tributario, debiendo tomar medidas complementarias para dicho fin.

Debemos precisar que, los hechos analizados en el Exp. 03394-2021-PA/TC se encuentran vinculados a un requerimiento de admisibilidad de un procedimiento contencioso tributario, el cual fue notificado de forma electrónica, así como los actos posteriores a este. Sin embargo, el Tribunal Constitucional resuelve declarar nulas las notificaciones por dicho medio, sustentando su decisión en la aplicación del criterio de certeza absoluta, el cual, en un principio resolvía un agravio constitucional relacionado con un procedimiento de fiscalización.

Con ello podemos apreciar que, la decisión del Tribunal Constitucional de utilizar el criterio de certeza absoluta en cualquier procedimiento tributario se está volviendo una práctica usual, un razonamiento reiterado, pero poco congruente, puesto que, desconoce las normas de notificación establecidas en el Código Tributario y brinda atención jurisdiccional a contribuyente, que, teniendo otras vías idóneas para cuestionar los procedimientos tributarios, no hacen uso de ellas.

Subcapítulo III: Mecanismos jurídicos que amparan el derecho de defensa y el debido procedimiento

De acuerdo con lo mencionado en párrafos anteriores, el contribuyente o afectado de un procedimiento tributario tiene algunas vías que le otorga la ley a fin de cuestionar algún procedimiento tributario o solicitar la subsanación de algún error.

Al respecto, según el artículo I del Título Preliminar del Código Procesal Civil, señala que “toda persona tiene derecho a la tutela jurisdiccional efectiva para el ejercicio o defensa de sus derechos o intereses, con sujeción a un debido proceso”¹²⁴.

Así mismo, el Tribunal Constitucional, en la sentencia recaída en el Exp. N° 06389-2015-PA/TC, ha señalado lo siguiente:

“[...] los derechos fundamentales que componen el debido proceso y la tutela jurisdiccional efectiva son exigibles a todo órgano que tenga naturaleza jurisdiccional (jurisdicción ordinaria, constitucional, electoral y militar) y que pueden ser extendidos, en lo que fuere aplicable, a todo acto de otros órganos estatales o de particulares (procedimiento administrativo, procedimiento legislativo, arbitraje y relaciones entre los particulares, entre otros), y que, [...] el contenido constitucional del derecho al debido proceso [...] presenta dos expresiones: la formal y la sustantiva. En la de carácter formal, los principios y reglas que lo integran tiene que ver con las formalidades estatuidas, tales como las que establecen el juez natural, el procedimiento preestablecido, el derecho de defensa y la motivación; y en su expresión sustantiva, están relacionados los estándares de razonabilidad y proporcionalidad que toda decisión judicial debe suponer.”¹²⁵

¹²⁴ Ministerio de Justicia. “*Texto Único Ordenado del Código Procesal Civil*”. Aprobado por Resolución Ministerial N° 010-93-JUS, publicado el 22 de abril de 1993. Artículo I.

¹²⁵ STC Exp. 06389-2015-PA/TC, del 08 de junio del 2017. F.J. 43 – 48.

En este sentido, de lo antes expuesto, entendemos que la tutela jurisdiccional efectiva no solo se aplica en el ámbito judicial sino, también, en el ámbito administrativo, por ello, los contribuyentes o afectados de alguna decisión de la Administración Tributaria tienen vías idóneas ante órganos especializados en materia tributaria para poder cuestionar las decisiones o procedimientos tributarios a fin de satisfacer sus intereses.

A continuación, precisaremos algunas de estas vías:

1. Queja

De acuerdo con lo señalado por el Tribunal Fiscal, “la queja es un remedio procesal que permite corregir las actuaciones y encauzar el procedimiento, no resultando procedente cuando existan otras vías idóneas”¹²⁶.

Asimismo, “la queja constituye un remedio procesal regulado expresamente por la Ley, a través del cual los administrados pueden contestar los defectos de la tramitación incurridos en el procedimiento administrativo, con la finalidad de obtener su corrección en el curso de la misma secuencia y tratar de conseguir la celeridad en la tramitación del expediente.”¹²⁷

Ahora bien, el artículo 155 del T.U.O. del Código Tributario establece que “La queja se presenta cuando existan actuaciones o procedimientos que afecten directamente o infrinjan lo establecido en este código, en la Ley General de Aduanas, su reglamento y disposiciones administrativas en materia aduanera; así como en las demás normas que atribuyan competencia al Tribunal Fiscal”¹²⁸.

¹²⁶ TRIBUNAL FISCAL, “Manual de Procedimientos de Quejas. Criterios del Tribunal Fiscal”. MEF. Lima. p. 10.

¹²⁷ J. MORÓN URBINA. “Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General”. Editorial Gaceta Jurídica. Décima Edición. Lima. 2014, p. 507.

¹²⁸ Presidencia de la República, “Decreto Supremo N° 133-2013-EF, Decreto Supremo que aprueba el Texto Único Ordenado del Código Tributario”, entrado en vigencia el 24 de junio del 2013. Artículo 155.

En suma, los contribuyentes o afectados pueden presentar una queja contra la actuación o procedimiento tributario a fin de que se subsane el defecto, incumplimiento u omisión por parte de la Administración Tributaria respecto de la actuación o procedimiento que se encuentra en curso, dicha queja no puede cuestionar el tema de fondo, tan solo es procedimental.

Para ello, el Tribunal Fiscal es el órgano competente para resolver las quejas interpuestas contra los procedimientos de cobranza coactiva y, tal como lo establece el criterio de observancia obligatoria establecido en la RTF N° 01380-1-2006, el Tribunal señala que “procede que se pronuncie en la vía de la queja sobre la validez de la notificación de los valores y/o resoluciones emitidas por la Administración, cuando la deuda tributaria materia de queja se encuentre en cobranza coactiva”¹²⁹.

En este sentido, en virtud al criterio de observancia obligatoria antes señalado y al Código Tributario, el Tribunal Fiscal puede analizar las constancias de notificación de los valores, resoluciones que resuelven recursos impugnatorios, resoluciones de ejecución coactiva y resoluciones coactivas emitidas contra un deudor tributario a fin de establecer si los actos de notificación se realizaron de acuerdo a ley.

En conclusión, la queja resulta ser el remedio procesal y la vía idónea más efectiva cuando el deudor tributario se encuentra en un procedimiento de cobranza coactiva y alega que no ha tomado conocimiento de los actos emitidos que son el título para la ejecución.

2. Reclamo tributario

El Recurso de Reclamación “es un medio impugnatorio que tiene por finalidad discutir a la Administración Tributaria un acto administrativo de naturaleza tributaria emitido por esta, al

¹²⁹ Resolución del Tribunal Fiscal N° 01380-1-2006, publicada el 22 de marzo del 2006, “Criterio de Observancia Obligatoria señalado en la Parte Resolutiva”.

que se denomina acto reclamable; por ejemplo: una Orden de Pago, Resolución de Multa, de Determinación u otros emitido por la Administración Tributaria”¹³⁰.

Dicho medio impugnatorio se encuentra regulado en el artículo 132 y siguientes del T.U.O del Código Tributario y da inicio al procedimiento contencioso tributario tal como lo señala la SUNAT:

“La Reclamación ante la Administración Tributaria es la primera etapa del Procedimiento Contencioso Tributario (...). Es resuelto por la propia Administración Tributaria que emitió el acto o resolución que se impugna. De no estar de acuerdo con el resultado obtenido en el Recurso de Reclamación, puede presentarse el Recurso de Apelación, que constituye una segunda instancia y que lo resolverá el Tribunal Fiscal (...)”¹³¹.

En este sentido, mediante el uso de este recurso impugnatorio, se puede cuestionar el fondo de los actos administrativos emitidos por la Administración Tributaria y, asimismo, se puede cuestionar la validez de las notificaciones de dichos actos.

Dicho recurso, resulta una vía idónea para el cuestionamiento de la validez de las notificaciones, claro que, para su interposición se requiere el cumplimiento de algunos requisitos de admisibilidad establecidas en el Código Tributario, como el pago de la deuda no reclamada o de la reclamada fuera de plazo, entre otros.

2. Apelación tributaria

La apelación se encuentra regulada en el artículo 143 y posteriores del T.U.O del Código Tributario. Dicho recurso inicia la segunda etapa del procedimiento contencioso tributario.

¹³⁰ SUNAT, Orientación – Reclamación – Concepto.

Disponible en: <<[¹³¹ *Ibíd.*](https://orientacion.sunat.gob.pe/reclamacion-empresas#:~:text=El%20Recurso%20de%20Reclamaci%C3%B3n%20es,u%20otros%20emitido%20por%20Ia.>> Consulta realizada el 25.06.2022.</p></div><div data-bbox=)

El recurso de apelación es:

“un medio impugnatorio mediante el cual se discute un acto administrativo emitido por la Administración Tributaria en segunda instancia. Este recurso se tramita ante la Administración Tributaria, quien lo eleva al Tribunal Fiscal. El Recurso de Apelación lo resuelve el Tribunal Fiscal, que es el órgano encargado de resolver en segunda y última instancia administrativa los reclamos sobre materia tributaria, general y local, inclusive la relativa a las aportaciones a ESSALUD y a la ONP, así como las apelaciones sobre materia de tributación aduanera”¹³².

Mediante el uso de este recurso impugnatorio, se puede cuestionar la decisión de fondo de la Administración Tributaria, así como, los aspectos formales del procedimiento, es decir, la validez de las notificaciones de los actuados en el procedimiento de fiscalización, reclamo, y otros.

El encargado de resolver la apelación es el Tribunal Fiscal, el cual, mediante una resolución, agotara la vía administrativa y el contribuyente queda facultado para poder cuestionar dicha resolución y los actuados en la vía judicial mediante el procedimiento contencioso administrativo.

3. Demanda Contenciosa Administrativa.

El artículo 157 del T.U.O del Código Tributario señala que *“la resolución del Tribunal Fiscal agota la vía administrativa. Dicha resolución podrá impugnarse mediante el Proceso Contencioso Administrativo, el cual se regirá por las normas contenidas en el presente Código y, supletoriamente, por la Ley N° 27584, Ley que regula el Proceso Contencioso Administrativo”*¹³³.

¹³² SUNAT. “Orientación – Apelación”. Disponible en: <<<https://orientacion.sunat.gob.pe/apelacion-empresas>>>. Consulta realizada el 26.06.2022.

¹³³ Presidencia de la República, “Decreto Supremo N° 133-2013-EF, Decreto Supremo que aprueba el Texto Único Ordenado del Código Tributario”. Entrado en vigencia el 24 de junio del 2013. Artículo 157.

Respecto al proceso contencioso administrativo, tiene como fundamento que un magistrado, haciendo uso de su función jurisdiccional revise el acto administrativo y falle en relación a ello, asimismo, dicho proceso:

“no solo tiene como finalidad revisar la legalidad del acto administrativo, sino, además, permite al administrado plantear una pretensión solicitando tutela efectiva para la situación jurídica subjetiva amenazada o vulnerada por el acto administrativo (...) es la manifestación del sistema de plena jurisdicción, el cual tiene por objeto: (i) el control netamente jurídico de la actuación administrativa; y, (ii) la efectiva vigencia de las situaciones jurídicas subjetivas de los administrados”¹³⁴

En este sentido, en el proceso contencioso administrativo se puede cuestionar el fondo de las decisiones de la Administración Tributaria, Tribunal Fiscal y, adicionalmente, se puede solicitar la nulidad de los actos administrativos y de sus respectivas notificaciones.

Es necesario precisar que, a diferencia del reclamo y apelación, los cuales al ser interpuesto dentro del plazo legal suspenden la exigibilidad de los valores, el proceso contencioso tributario no suspende la exigibilidad de los valores, es decir, la Administración Tributaria puede iniciar un procedimiento de cobranza coactiva exigiendo el pago de los valores emitidos. No obstante, en el presente proceso, se pueden solicitar medidas cautelares que suspendan la ejecución y/o se ordene a no iniciar algún procedimiento de ejecución coactiva.

4. Amparo.

De acuerdo con lo señalado en el inciso 2 del artículo 200 de la Constitución Política del Perú de 1993, “el proceso de amparo es un instituto procesal que tiene por finalidad proteger

¹³⁴ J. FERNÁNDEZ CARTAGENA. “¿Tiene la Administración Pública legitimidad para iniciar el proceso contencioso administrativo? En: *Derecho Administrativo*”. Juristas Editores, Asociación Peruana de Derecho Administrativo, Lima, 2004, p.269.

los derechos fundamentales no protegidos por el hábeas corpus, el hábeas data ni el proceso de cumplimiento. Se constituye en el principal mecanismo de tutela de los derechos constitucionales”¹³⁵.

En este sentido, el proceso de amparo busca proteger derechos fundamentales de las personas cuando dicha protección no puede ser otorgada por otras vías procedimentales específicas. Por ello, el carácter residual de dicha acción constitucional.

En consecuencia, al contar con vías procedimentales igualmente satisfactorias que un amparo, es decir, que puedan dar protección a los derechos de los contribuyentes, solo a modo enunciativo, como el reclamo, apelación, demanda contenciosa tributaria, queja, entre otros, no correspondería el uso de esta acción constitucional para cuestionar la validez de las notificaciones realizadas por la SUNAT, sin antes haber agotado la vía administrativa y judicial, respectivamente.

5. Revisión Judicial – no aplicable.

Es necesario hacer mención a la revisión judicial, puesto que, los contribuyentes consideran que dicha norma es aplicable a los procedimientos de cobranza coactiva seguidos por la SUNAT y, por lo cual, solicitan la suspensión del procedimiento y el levantamiento de embargos, como consecuencia de su interposición; sin embargo, debemos de precisar que dicho recurso no resulta atendible contra los procedimientos de cobranza coactiva iniciados por la SUNAT.

Al respecto, el artículo 23 del T.U.O. de la Ley N° 26979, Ley de Procedimiento de Ejecución Coactiva, señala que “El procedimiento de ejecución coactiva puede ser sometido

¹³⁵ C. LANDA. “*Derecho Procesal Constitucional*”. Fondo Editorial PUCP, 1° edición, Lima, 2018, p. 111.

a un proceso que tenga por objeto exclusivamente la revisión judicial de la legalidad y cumplimiento de las normas previstas para su iniciación y trámite”¹³⁶

Sin embargo, el ámbito de aplicación señalados en los artículos 8 y 24 de la referida norma, precisan que su aplicación solo recaerá para procedimientos correspondientes a obligaciones no tributarias exigibles coactivamente y para obligaciones tributarias a cargo de los gobiernos locales; es decir, la Ley N° 26979 en su conjunto, incluido la revisión judicial, no resulta aplicable para los procedimientos de cobranza coactiva seguidos por la SUNAT, la cual se rige por el Código Tributario.

En este sentido, la utilización de la revisión judicial para cuestionar el procedimiento de cobranza coactiva seguido por la SUNAT, deberá de ser declarado improcedente en el Poder Judicial.

¹³⁶ Presidencia de la República, “Decreto Supremo N° 018-2008-JUS, *Aprueban el Texto Único Ordenado de la Ley N° 26979, Ley de Procedimiento de Ejecución Coactiva*”, publicado el 06 de diciembre del 2008.

CONCLUSIONES

La Potestad Tributaria, entendida como el poder concedido a las entidades estatales a fin de que puedan expedir normas jurídicas y demandar recursos dinerarios a los particulares, encuentra sus límites en los principios explícitos e implícitos establecidos en nuestra Constitución Política del Perú de 1993.

Las facultades otorgadas a la SUNAT, como la Recaudación, la Fiscalización y la de Sanción, son ejercidas de acuerdo a las normas tributarias y, solo, respecto de la Facultad de Fiscalización y de Sanción, pueden ser ejercidas haciendo uso de la Facultad Discrecional conferida a la Administración Tributaria.

El Procedimiento de Cobranza Coactiva encuentra su fundamento en la Facultad de Recaudación que tiene la Administración Tributaria, el cual tiene como fin recuperar la deuda tributaria y otorgar al Estado los recursos necesarios para satisfacer las necesidades sociales. Mediante el Procedimiento de cobranza, el ejecutor coactivo puede realizar acciones de coerción, como trabar medidas cautelares y afectar el patrimonio de los contribuyentes.

En los procedimientos tributarios como el procedimiento de fiscalización, cobranza coactiva, contencioso tributario y no contencioso, se emiten diversos actos administrativos que generan, de corresponder, obligaciones, derechos, deberes o algún interés sobre los administrados, por lo cual, resulta de suma importancia poner en conocimiento de ellos los actos emitidos. Para tal fin, la Administración Tributaria realiza la notificación de dichos actos, de acuerdo a las normas tributarias.

La notificación resulta ser un derecho de los administrados, a fin de no generar un estado indefensión. Las formas de notificación se encuentran reguladas en el artículo 104 del Código Tributario, el cual precisa que, podrán ser usadas por la Administración Tributaria de forma indistinta, es decir, la SUNAT podrá hacer uso de cualquiera de estas formas, cumpliendo con

los requerimientos propios de cada una, resultando ser válidas todas las formas independientemente de cuál sea usada.

El Tribunal Constitucional, mediante la Sentencia recaída en el Exp. 07279-2013-PA/TC, instauro el uso del criterio de certeza absoluta, el cual es aplicable a las notificaciones que realiza la SUNAT, generando la obligación de utilizar medidas complementarias no reguladas como formas de notificación de acuerdo al Código Tributario, declarando la nulidad de los procedimientos iniciados por actos administrativos que, respecto a su notificación, no cumplieron con dicho criterio.

El Tribunal Constitucional fundamentó, erróneamente, que la aplicación del criterio de certeza absoluta obedece a la facultad discrecional que tiene la Administración Tributaria, precisando que, adicionalmente a las formas de notificación reguladas en el Código Tributario, deberá de utilizar medidas complementarias para poner en conocimiento de los contribuyentes, de forma efectiva, los actos administrativos emitidos; sin embargo, concluimos que la facultad discrecional solo se encuentra enmarcada en el ejercicio de la facultad de fiscalización y de sanción, mas no, para crear medidas complementarias distintas a las formas de notificación reguladas en el Código Tributario, en virtud al principio de legalidad.

La aplicación del criterio de certeza absoluta a procedimientos tributarios distintos al de fiscalización, aunque no sea un precedente vinculante de aplicación general, adquiere una fuerza vinculante en sede jurisdiccional y administrativa, la cual es reconocida por el Tribunal Constitucional como máximo intérprete de la Constitución y confirmada por el Tribunal Fiscal, mediante RTF N° 03420-Q-2015, el cual señala que las resoluciones que no constituyen precedente vinculante, también adquiere fuerza obligatoria respecto de los órganos administrativos, por lo cual, dicho criterio deberá de ser aplicado en casos similares por los órganos resolutores judiciales y administrativos.

La nulidad es una consecuencia jurídica directa de la aplicación del criterio de certeza absoluta, dado que, la notificación defectuosa en términos del Tribunal Constitucional acarrea la nulidad

de la notificación del acto administrativo y de los siguientes actos emitidos en virtud a este. Por lo cual, los procedimientos tributarios, incluido el de cobranza coactiva, que fueron iniciados en mérito de un acto administrativo, aparentemente bien notificado de acuerdo con el Código Tributario, pueden ser declarados nulos si no se llega a acreditar el cumplimiento del criterio de certeza absoluta, generando en el procedimiento de cobranza coactiva, la desimputación de los pagos y la correspondiente devolución de los montos embargados más los intereses correspondientes.

La prescripción tributaria podrá ser una segunda consecuencia jurídica de la aplicación del criterio de certeza absoluta, siempre y cuando, se haya materializado la primera consecuencia jurídica, es decir, la nulidad del procedimiento tributario y, adicionalmente, para que se configure la prescripción, deberá de acreditarse el cumplimiento de los plazos establecidos por el Código Tributario sin que exista, de por medio, actos válidos que interrumpen o suspenden el plazo prescriptorio. La prescripción podría darse respecto de cualquiera de las facultades de la Administración Tributaria, incluido, la facultad de exigir el pago, por lo cual, la SUNAT no podría seguir o iniciar procedimientos de cobranza coactiva.

La aplicación del criterio de certeza absoluta genera gran preocupación y confusión respecto a la utilización de las formas de notificación realizadas por la Administración Tributaria, puesto que, la SUNAT, en virtud a dicho criterio, no tendría la seguridad jurídica de que la utilización de una forma de notificación válida en términos del Código Tributario, resultaría en una forma de notificación válida para el Tribunal Constitucional, generando posibles nulidades de los procedimientos tributarios y la prescripción de la deuda tributaria

BIBLIOGRAFÍA.

- 1) AGUAYO LÓPEZ. J. “*La prescripción tributaria de las acciones de la administración para exigir el pago, determinar la obligación tributaria y aplicar sanciones*”. Revisión crítica y breves reflexiones. PUCP. 2021.

Disponible en:

<<<https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/24022/22822>>>

- 2) ALIAGA AGULLÓ. E. “*Notificaciones en Derecho Tributario*”. Marcial Pons. Madrid. 1997.
- 3) ALONSO GONZÁLES. L. “*Temas prácticos de derecho tributario*”. Atelier. Barcelona. 2010.
- 4) ARIANO. E. “*Comentario al artículo 1990° del Código Civil*”. En Código Civil Comentado. Gaceta Jurídica, Lima, 2010.
- 5) BRAVO CUCCI. J. “*Fundamentos de Derecho Tributario*”. Jurista Editores. E.I.R.L., Lima, 2015, 5ª ed.
- 6) CONGRESO CONSTITUYENTE DEMOCRÁTICO. “*Constitución Política del Perú de 1993*”. Entrado en vigencia el 31 de diciembre de 1993.
- 7) CONGRESO DE LA REPÚBLICA, “*Ley N° 24829, Ley que crea la Superintendencia Nacional de Aduanas como Institución Pública Descentralizada del Sector Economía y Finanzas*”. Perú. Publicado el 08 de junio de 1988.
- 8) CONGRESO DE LA REPÚBLICA, “*Ley N° 29816, Ley de Fortalecimiento de la SUNAT*”, Perú. Entrada en vigencia el 23 de diciembre del 2011.
- 9) CONGRESO DE LA REPÚBLICA. “*Nuevo Código Procesal Constitucional*”. Aprobado por Ley N° 31307. Perú. Publicado el 23 de julio del 2021.
- 10) CORTE INTERAMERICANA DE DERECHOS HUMANOS, “*Opinión consultiva OC-18/03. Condición Jurídica y Derecho de los Migrantes Indocumentados*”. 17 de setiembre de 2003, párrafo 124.

Disponible en: <<<https://www.acnur.org/fileadmin/Documentos/BDL/2003/2351.pdf>>>

- 11) DANOZ ORDOÑEZ. J. “*El régimen tributario en la Constitución: Estudio preliminar*”. Themis, Lima.

- 12) DANOS ORDOÑEZ. J. “*Régimen de nulidad de los actos administrativos en la nueva Ley N° 27444, del procedimiento administrativo general*”. ARA Editores. Lima. 1° ed. 2003.
- 13) FERNÁNDEZ CARTAGENA. J. “*¿Tiene la Administración Pública legitimidad para iniciar el proceso contencioso administrativo? En: Derecho Administrativo*”. Juristas editores, Asociación Peruana de Derecho Administrativo, Lima, 2004.
- 14) FOLCO. C. “*Procedimiento Tributario*”. Rubinzal- Culzoni. Buenos Aires. 2000.
- 15) GAMARRA BAUTISTA. C. “*La Potestad Sancionadora Tributaria*”. Universidad Peruana del Centro. Huancayo. 2019, p.7.
 Disponible en:
<https://repositorio.upecen.edu.pe/bitstream/handle/UPECEN/197/LA%20POTESTA%20SANCIONADORA%20TRIBUTARIA.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>>
- 16) GARCÍA DE ENTERRÍA E. “*Curso de Derecho Administrativo*”. T.I. Editorial Civitas, Madrid, 8° ed., 1998.
- 17) GUZMÁN NAPURÍ. C. “*La Administración Pública y el procedimiento administrativo general*”. Página Blanca Editores. Lima. 2004. 1° ed.
- 18) HUAMANI CUEVA R. “*Código Tributario Comentado*”. Jurista Editores E.I.R.L. Lima. 2019. Mayo.
- 19) HUAPAYA TAPIA. R. “*Breves reflexiones sobre algunos aspectos de la teoría del “acto administrativo tributario” y su regulación en el TUO del Código Tributario. En: Temas de Derecho Tributario y Derecho Público, libro homenaje a Armando Zolezzi Möller*”. Palestra Editores. Lima. 2006. 1° ed.
- 20) HERNANDEZ BERENGUEL. L. “*El domicilio en el Código Tributario*”. Advocatus N° 4, Lima. 2001.
- 21) LANDA. C. “*Los principios tributarios en la Constitución de 1993*”. En J. DANÓS ORDÓÑEZ, “*Temas de derecho tributario y de derecho público: libro homenaje a Armando Zolezzi Möller*”. Palestra, 2006.
- 22) LANDA. C. “*Derecho Procesal Constitucional*”. Fondo Editorial PUCP, 1° ed., Lima, 2018.

- 23) MELÉNDEZ. P. *“Los derechos de los deudores tributarios: Un análisis sobre el derecho a la prescripción. En Reflexiones sobre los procedimientos tributarios y aduaneros desde la perspectiva de los derechos de los administrados”*. Palestra Editores, Lima, 2012.
- 24) MINISTERIO DE JUSTICIA. *“Texto Único Ordenado del Código Procesal Civil. Aprobado por Resolución Ministerial N° 010-93-JUS”*, publicado el 22 de abril de 1993.
- 25) MORON URBINA. J. *“Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General”*. Gaceta Jurídica. Lima. 2006. 5ª ed.
- 26) MORÓN URBINA. J. *“Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General”*. Editorial Gaceta Jurídica, 10º ed., Lima, 2014.
- 27) MORON URBINA. J. *“El nuevo régimen de los actos administrativos en la Ley N° 27444. En Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General. Segunda parte”*. Ara Editores, Lima. 2003, 1º ed.
- 28) PAZ DÍAZ. R. *“Las TIC en el proceso: el reto de las notificaciones electrónicas”*. 2015. Enfoque de Derecho.
 Disponible en: <<<https://www.enfoquederecho.com/2015/03/20/las-tic-en-el-proceso-el-reto-de-las-notificaciones-electronicas/>>>
- 29) PEDRAZ PENALVA. E. *“De la jurisdicción como competencia a la jurisdicción como órgano”*, Revista de Administración Pública 79, 1976.
- 30) PÉREZ ROYO. F. *“Derecho Financiero y Tributario”*. Parte General. Civitas, Madrid, 1993
- 31) PRESIDENCIA DE LA REPÚBLICA. *“Decreto Legislativo N° 295. Código Civil”*. Entrado en vigencia el 14 de noviembre de 1984.
- 32) PRESIDENCIA DE LA REPÚBLICA, *“Decreto Supremo N° 041-2006-EF, Dictan normas sobre las condiciones de no hallado y de no habido para efectos tributarios respecto de la SUNAT”*, entrado en vigencia el 01 de octubre del 2006.
- 33) PRESIDENCIA DE LA REPÚBLICA, *“Decreto Supremo N° 133-2013-EF, Decreto Supremo que aprueba el Texto Único Ordenado del Código Tributario”*, entrado en vigencia el 24 de junio del 2013.

- 34) PRESIDENCIA DE LA REPÚBLICA. “*Decreto Supremo N° 004-2019-JUS. Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General*”. Entrado en vigencia el 28 de enero del 2019.
- 35) PRESIDENCIA DE LA REPÚBLICA, “*Decreto Supremo N° 018-2008-JUS, Aprueban el Texto Único Ordenado de la Ley N° 26979, Ley de Procedimiento de Ejecución Coactiva*”, publicado el 06 de diciembre del 2008.
- 36) RIVERA CERVANTES. F. “*La seguridad jurídica y la Constitución Peruana Pública. Garantías a la Ciudadanía*”. Disponible en:
<<<https://elperuano.pe/suplementosflipping/juridica/709/web/pagina02.html>>>
- 37) REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. “Diccionario de la Lengua Española”.
Disponible en: <<<https://www.rae.es/>>>
- 38) RTF N° 01380-1-2006, publicada el 22 de marzo del 2006, Criterio de Observancia Obligatoria señalado en la Parte Resolutiva.
- 39) RTF N° 3123-1-2006. Resolución del 07 de junio del 2006.
- 40) RTF N° 00161-1-2008, del 08 de enero del 2008, parte resolutiva.
- 41) RTF N° 03420-Q-2015, del 23 de setiembre del 2015.
- 42) SAGÜÉS. N. “*Jurisdicción constitucional y seguridad jurídica*”. Revista Pensamiento Constitucional, 1977.
- 43) SEVILLANO CHÁVEZ. S. “*Lecciones de Derecho Tributario: Principios Generales y Código Tributario*”. Fondo Editorial PUCP, Lima, 2014, 1° ed.
- 44) SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE ADUANAS Y ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. “*Resolución de Superintendencia N° 014-2008-SUNAT, Regulan la notificación de actos administrativos por medio electrónico*”. Entrado en vigencia el 11 de febrero del 2008.
- 45) SUNAT, Institucional. “*¿Quiénes somos? Misión y visión*”. Disponible en:
<<<https://www.sunat.gob.pe/institucional/quienessomos/misionvision.html>>>
- 46) SUNAT, “*Orientación – Reclamación – Concepto*”.
Disponible en: <<<https://orientacion.sunat.gob.pe/reclamacion---empresas>>>
- 47) SUNAT. “*Orientación – Apelación*”.
Disponible en: <<<https://orientacion.sunat.gob.pe/apelacion-empresas>>>

- 48) STC Exp. N° 417-2005-AA, del 31 de marzo del 2005.
- 49) STC. Exp. N° 1741-2005-PA/TC. Sentencia del 28 de abril del 2005
- 50) STC. Pleno Jurisdiccional. Exp. 0053-2004-PI/TC. Sentencia del 16 de mayo del 2005.
- 51) STC Exp. N° 4119-2005-PA/TC, del 29 de agosto del 2005.
- 52) STC Exp. N° 03741-2004-AA/TC, del 14 de noviembre del 2005.
- 53) STC Exp. 07279-2013-PA/TC, del 9 de diciembre del 2015.
- 54) STC Exp. 06389-2015-PA/TC, del 08 de junio del 2017.
- 55) STC Exp. N° 4344-2016-PA/TC, sentencia del 02 de abril del 2018.
- 56) TALLEDO MAZÚ, C. *“Manual de Código Tributario”*. Lima. Economía y Finanzas. 2013.
- 57) TRIBUNAL FISCAL. Acta de reunión de sala plena N° 2017-04. *“Determinar si la notificación de los actos administrativos emitidos por el Tribunal Fiscal debe efectuarse en día y hora hábil”*.
Disponible en:
<<https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/jurisprude/acuer_sala/2017/acuerdo/04-2017.pdf>>
- 58) TRIBUNAL FISCAL, *“Manual de Procedimientos de Quejas”*. Criterios del Tribunal Fiscal. MEF. Lima.
- 59) ZOLEZZI MÖLLER. A. *“El inciso 20 del artículo 211 de la Constitución y la tributación”*. Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario, 10.