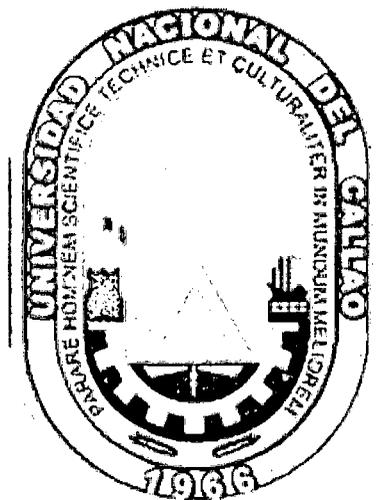


UNIVERSIDAD NACIONAL DEL CALLAO
FACULTAD DE CIENCIAS CONTABLES
INSTITUTO DE INVESTIGACION FACULTAD DE CIENCIAS
CONTABLES

ENE. 2015



INFORME FINAL DEL PROYECTO DE
INVESTIGACION:
“LA INCIDENCIA DE LA NOTIFICACION EN
MATERIA TRIBUTARIA QUE AFECTA A LOS
ADMINISTRADOS”

AUTOR: DRA. CPCC. ANA MERCEDES LEÓN ZÁRATE

PERIODO DE EJECUCION: Del 1º de Diciembre del 2013 al 30 de Noviembre 2014

RESOLUCIÓN APROBATORIA:
Resolución Rectoral N° 1128-2013-R
CALLAO - 2014.

ÍNDICE

I.- ÍNDICE	1
II.- RESUMEN	2
ABSTRACT	3
III.- INTRODUCCIÓN	4
IV.- MARCO TEORICO Y CONCEPTUAL	5
V.- MATERIALES Y METODOS	65
VI.- RESULTADOS	66
VII.- DISCUSIÓN	67
VIII.- REFERENCIALES	69
IX.- APÉNDICE	71
X.- ANEXO	72

II.- RESUMEN

El presente trabajo de investigación se realizó con la finalidad de establecer criterios que permitan una actuación en la cual se respete el principio de seguridad jurídica; ello debido a las continuas resoluciones del tribunal fiscal en que por ciertas circunstancias el contribuyente no se entera que ha sido notificado y es perjudicado por la Administración tributaria impidiendo así su participación activa y derecho de defensa, siendo tal el número de expedientes que posteriormente debe trabajar el tribunal fiscal, para dilucidar quien tuvo la razón en esta controversia, si es que es la administración tributaria o el contribuyente que se siente afectado en sus derechos.

Así mismo la presente investigación recogerá los criterios que ha tenido los resolutores de conflictos respecto a este tema, para ello se muestra distinta jurisprudencia tanto del Tribunal Fiscal, así como la posición de la administración tributaria SUNAT.

Así mismo se da a conocer los puntos de vista de diversos autores, y el reflejo de esta situación en el tema tributario, y la incidencia económica que llevo a esta situación, ya que una indebida notificación acarrea situaciones de sanciones para los contribuyentes.

Los resultados de la presente investigación demostraron que las notificaciones en materia tributaria inciden en los administrados al violar el principio seguridad jurídica ya que impide su participación activa y derecho de defensa ante las actuaciones y decisiones de la administración, creando controversia entre la Administración Tributaria y los administrados, con consecuencias de sanciones económicas para los contribuyentes situación que posteriormente conlleva a que el contribuyente reclame ante la propia administración por no estar conforme con el actuar de ésta, terminando en el tribunal fiscal, con ello la existencia de carga laboral por parte de las administraciones tributarias.



ABSTRACT

The present research work was carried out with the aim of establishing criteria for enabling a performance in which respect for the principle of legal certainty; due to continuous decisions of the tax court in certain circumstances the taxpayer does not know that it has been notified and is affected by the tax administration, thus preventing their active participation and right of defence, such as the number of records that must later work the tax court, to decide who was right in this controversy if it is that it is the tax administration or the taxpayer who feels affected their rights. Also this research will collect criteria that had the conflict resolvers regarding this issue, for it shows different jurisprudence of the tax court, as well as the position of the tax administration-SUNAT.

Likewise it is given to know the points of view of different authors, and the reflection of this situation on the tax issue, and the economic impact which led to this situation, since an improper notificación carries sanctions situations for taxpayers. The results of this research showed that notifications on tax matters influence managed to violate the principle legal certainty by preventing their active participation and right of defense against the actions and decisions of the Administration, creating controversy between the tax administration and the administered, with consequences of economic sanctions for the taxpayers situation that subsequently leads to the taxpayer to claim against the Government for not being compliant with the Act of this ending in the tax court, thus the existence of workload by tax administrations.



III.- INTRODUCCIÓN

Cada Estado necesita financiar sus gastos públicos entre ellos: obligaciones educativas, de salud, de seguridad y otras; y para ello requieren los ingresos necesarios.

Los tributos representan una de las principales fuentes de ingresos de gran parte de los Estados, sin embargo, una inadecuada labor por parte de la administración tributaria respecto a la emisión de actos tributarios puede generar, entre otros, que no se respete el principio de seguridad jurídica; ello debido a las continuas resoluciones del tribunal fiscal en que por ciertas circunstancias el contribuyente no se entera que ha sido notificado y es perjudicado por la Administración tributaria.

El tema a investigar es importante debido a que no existe una manera establecida en ciertas situaciones al emitirse las notificaciones, las cuales pueden afectar a los contribuyentes, violando su seguridad jurídica, al no permitir al contribuyente tomar conocimiento de las actuaciones, y decisiones de la administración impidiendo así su participación activa y derecho de defensa.

Así mismo, en la presente investigación se analizará los criterios establecidos por el Tribunal Fiscal referente al tema investigado.

Espero que la presente investigación sea de gran utilidad para todos los profesionales que estamos inmersos en la aplicación de la normativa de nuestro complejo sistema tributario que se tiene en nuestro País.

IV.- MARCO TEÓRICO Y CONCEPTUAL

1.- Marco Teórico

1.- La Notificación

DEFINICIÓN:

La notificación es un acto jurídico procesal, que en todas las legislaciones se reviste de especiales formalidades.

En el Perú, la Ley de Procedimiento Administrativo General –Ley N°27444-, en adelante LPAG, o Ley N° 27444; establece la forma y el procedimiento de la Notificación que deberá emplearse por la Administración Pública.

La notificación consiste no en una declaración, sino en crear un acto jurídico mediante por el cual la declaración llegue a ser percibida por una determinada persona, permitiéndole conocer su contenido

Para Felipe Iannacone Silva; La notificación viene a ser el medio por el cual la Administración Tributaria pone en conocimiento del deudor válidamente su decisión general o especial respecto de la relación jurídica tributaria, es decir, sobre la obligación tributaria o hechos vinculados a éste.

En consecuencia la validez y eficacia del acto administrativo requiere de la notificación correcta y oportuna, por este motivo es que el Código establece un abanico de formas de notificación que a continuación sintetizamos:

Existen diferentes formas de notificación, la primera ante todo se puede decir que una notificación es válida si se realiza en el domicilio fiscal del deudor tributario, mientras este no haya comunicado su cambio. Las diferentes formas que tenemos son por correo certificado o por mensajero, con acuse de recibo.

Por cedula siempre y cuando no se encuentre una persona capaz, por constancia administrativa esta se da cuando por cualquier circunstancia se acerca el deudor a las oficinas de la administración. Por sistemas de comunicación (computo, electrónico, fax y similares).

Por acuse de recibo entregado de manera personal al deudor tributario o al representante legal, en el lugar en que se les ubique. En el establecimiento donde se ubique el deudor tributario, por publicación.

Hay supuestos donde se pueda establecer una notificación tacita en este caso se da cuando no hay notificación formalmente emitida.

Cuando la persona a quien ha debido notificarse efectúa actos o gestiones que demuestren o supongan su conocimiento.



Notificación en domicilio procesal.- el contribuyente tiene derecho a señalar un domicilio procesal, dentro del radio urbano al iniciar cualquier procedimiento tributario

Para Felipe Iannacone Silva; En lo referente a las notificaciones de los actos administrativos tributarios con carácter masivo, es decir, de los que afecten a una generalidad de deudores tributarios de una localidad o zona, como por ejemplo es el caso de la extinción de obligaciones de

recuperación onerosa, o también, en el mismo sentido, las resoluciones que declaren la procedencia de las reclamaciones de un grupo de deudores tributarios, emitidos por funcionario público con la competencia territorial respectiva, cuando se traten de montos cuya atención administrativa resulte más onerosa que lo que posiblemente se ordene.

Acá nos referimos a que la administración manda notificaciones masivas en zonas alejadas y comunidades para comunicar diferentes disposiciones.

En el artículo 40 de la Ley general de procedimientos precisa que los actos administrativos producirán sus efectos desde el día siguiente de su notificación o publicada salvo que el propio acto señale una fecha posterior.

Determinar el momento exacto en que surte efecto la notificación, constituye de suma importancia a fin de compatibilizar los plazos prescritos a favor de ambas partes de la relación jurídico-tributaria, así como establecer los plazos para que una deuda tributaria contenida en acto administrativo devenga en exigible.

- El principio contenido en este artículo sirve de base para el cómputo exacto de los plazos que señala la legislación tributaria .En el caso de notificaciones mediante periódicos, y publicaciones en página Web se presume legalmente que la notificación ha surtido todos sus efectos desde el día siguiente al de su publicación y de la incorporación en la página Web.
- Para efectos legales, carece de importancia la fecha en que el contribuyente se presente a las oficinas de la Administración Tributaria a recoger la resolución de determinación.



La revocación conlleva a dejar sin efecto el acto administrativo ya emitido. La sustitución por otro lado, no sólo deja sin efecto el acto administrativo sino que además lo reemplaza por otro. La modificación conlleva a que se mantenga el mismo acto administrativo pero con algunas alteraciones en el mismo.

Todas estas acciones requieren de la existencia de un acto administrativo emitido, cumpliendo las formalidades legales, pero aún no notificado. Los actos en formación o proyectos de resolución no están comprendidos en ese Artículo y evidentemente, como producto de las revisiones respectivas, pueden ser formulados o reformulados en cualquier momento.

Una vez notificado el acto de la administración tributaria, inmediatamente el principio de irreversibilidad o intangibilidad de los actos administrativos a instancia de la misma administración exige ser aplicado; sin embargo se permite que por razones justificadas el legislador pueda establecer excepciones a dicho principio.

De la lectura de las cuatro excepciones que hemos anotado podemos señalar que algunas no corresponden realmente a excepciones al principio de irreversibilidad. Tal es el caso de la corrección de errores materiales, en el que no hay una revisión efectiva del acto; o cuando también se hace referencia a la convivencia en la que no podemos pensar que el acto emitido en ese contexto doloso pueda generar derecho alguno y menos el efecto de irreversible.

El detectar omisiones en la declaración de débitos o el aumento indebido de créditos si constituye una real excepción al principio de irreversibilidad en virtud a que no se puede proteger un acto administrativo emitido con

información limitada u ocultada por el contribuyente en la etapa, por ejemplo de fiscalización.

Esta circunstancia tiene que ser fundamentada por la Administración Tributaria y no se aplica cuando un deudor tributario rectifica voluntariamente sus declaraciones.

Con respecto a la cuarta excepción, anotada por nosotros, cada Administración Tributaria tiene la facultad normativa de definir aquellas "circunstancias posteriores" a la emisión del acto administrativo que demuestren su improcedencia. Por ejemplo la SUNAT la ha reglamentado en la Resolución de superintendencia N° 002-97/SUNAT que transcribiremos.

Por otro lado no debemos confundir las excepciones al principio de irreversibilidad con el ejercicio de la facultad de reexamen. Esta última surge como consecuencia de la impugnación del acto de la Administración Tributaria y no es la misma Administración quien la motiva sino el mismo deudor tributario al solicitar la revisión del acto que, considera lo afecta.



Tampoco los supuestos de nulidad y anulabilidad de los actos administrativos implican una excepción al principio de irreversibilidad, pues aquí se deja sin efecto legal alguno el acto administrativo. El acto viciado de nulidad no puede surtir efecto legal en tanto se atenta, generalmente, contra normas de orden público y para ello la ley debe señalar expresamente las causales.

Mario Alva Matteucci nos señala: "La notificación es quizás el más importante acto administrativo que realiza la Administración Tributaria frente a los deudores y/o responsables tributarios. Este acto marca de por sí la pauta en los procesos que ésta lleva a cabo, dentro de los que se

puede mencionar, como por ejemplo, el inicio de un proceso de revisión al contribuyente, una fiscalización integral, la entrega de un requerimiento de información, o lo más común que es la entrega de valores como la Orden de Pago, la Resolución de Multa Tributaria o la Resolución de Determinación”.

Como señala **Halperin y Gambier**, “La notificación es una forma de comunicación, jurídica e individualizada, cuyos modos –requisitos formales- y medios están predeterminados en el ordenamiento jurídico y que requiere la posibilidad de que el interesado reciba electamente dicha comunicación, en función de los efectos jurídicos que de ella derivan”.

El cumplimiento de la normatividad que debe verificarse por parte de los contribuyentes y la propia Administración Tributaria es el texto del artículo 104º del Código Tributario, debiendo mencionarse que aun cuando por prescripción legal se habilita al fisco a utilizar cualquiera de las formas de notificación allí previstas, si se opta por una u otra modalidad, dependerá del caso concreto a seguir y cumpliendo con el respeto, de manera escrupulosa, de cada uno de los requisitos que la norma determine.

Para Carmen Robles Moreno en su artículo “La Notificación en Materia Tributaria “indica que; desde el punto de vista del contenido o fondo o desde el punto de vista del procedimiento.

Desde el contenido, notificar es comunicar un mensaje de la Administración Tributaria hacia el administrado. No tiene contenido propio, pues trasmite el contenido del acto que notifica, que es un acto que lo precede. En este sentido, no es un acto administrativo ya que no es una declaración de voluntad, sino una comunicación de esta.

Desde el punto de vista del procedimiento, notificar es un trámite, una diligencia¹ indispensable para que exista un acto administrativo, que podrá dar inicio a un procedimiento administrativo.

Ahora bien, la notificación no es una mera puesta en conocimiento del particular de una resolución, sino que debe expresar la certeza, la certidumbre de la fecha en la cual se efectúa la notificación, esto es la fecha en la cual el administrado o contribuyente toma conocimiento del acto que se notifica, de tal manera que este pueda o cumplir el acto que se le notifica dentro del plazo establecido, o a su juicio interponer los recursos impugnatorios que considere convenientes, también dentro del plazo correspondiente.

Como señala HALPERIN y GAMBIER², la notificación es una forma de comunicación, jurídica e individualizada, cuyos modos –requisitos formales- y medios están predeterminados en el ordenamiento jurídico y que requiere la posibilidad de que el interesado reciba electamente dicha comunicación, en función de los efectos jurídicos que de ella derivan.



En este sentido, la Administración Tributaria realiza una serie de actuaciones, todas ellas regladas, es decir debidamente reguladas, para comunicar un mensaje al administrado, para comunicar una declaración, para transmitir una información.

Ahora bien, el solo conocimiento por parte del administrado respecto del mensaje que emana de la Administración Tributaria no constituye de por sí una notificación válida, esto debido a que, solo si se han cumplido las reglas procesales correspondientes a la notificación, recién nos encontramos ante una notificación válida.

¹ El Tribunal Fiscal en reiteradas Resoluciones cuando se refiere a las notificaciones, las llama diligencias, ver RTF 04892-5-2008, RTF:10129-3-2008

² HALPERIN, David y GAMBIER, Beltrán, La Notificación en el Procedimiento Administrativo, Ediciones Desalma. Buenos Aires 1989. Pág.4

Hay que tener presente que el solo cumplimiento de las formalidades si determina la realización de una notificación válida; aún cuando el conocimiento por parte del notificado no se produzca.

En nuestro sistema, tal como lo señala el artículo 18 de Ley del Procedimiento Administrativo General -Ley 27444, para efectos de este trabajo LPAG, existe la obligación de parte de la Administración Pública, y específicamente de la Administración Tributaria de notificar, en este sentido, se señala que la notificación del acto será practicada de oficio y a su debido diligenciamiento será competencia de la entidad que lo dictó. Asimismo, se señala que la notificación podrá ser efectuada a través de la propia entidad, por servicios de mensajería especialmente contratados para el efecto.



2.- NULIDADES DE LOS ACTOS DE LA ADMINISTRACIÓN

Respecto a las nulidades de los actos de la Administración señala **José Roberto Dromi** “Un acto administrativo debe satisfacer todos los requisitos relativos al objeto, competencia, voluntad y forma, así como producirse con arreglo a las normas que regulan el procedimiento administrativo, pues la exclusión de alguno de los requisitos esenciales o el incumplimiento total o parcial de ellos, expresa o implícitamente por el orden jurídico, constituyen la fórmula legislativa común para definir los vicios del acto administrativo, esto es, que el acto viciado es el que aparece en el ámbito jurídico por no haber cumplido los requisitos esenciales que atañen a su existencia, validez o eficacia”

- **La nulidad absoluta**, conocida también como nulidad plena o de pleno derecho

Esta modalidad de nulidad se presenta cuando el acto de la Administración Tributaria no puede convalidarse ni subsanarse, porque el vicio del que adolece es grave, y cuya invalidez opera desde el inicio

del acto declarado (ex nunc). Ello significa que sus efectos se retrotraen hasta el momento en el cual el acto viciado se dictó. La regulación de esta modalidad se encuentra detallada en los cuatro supuestos señalados en el primer párrafo del artículo 109° del Código Tributario.

- **La nulidad relativa o anulabilidad**, esta modalidad de nulidad se presenta cuando el acto administrativo puede ser subsanado, ello porque el vicio del que adolece es leve, y la declaración de nulidad, en caso de no ser subsanado dicho vicio, produce efectos sólo para el futuro, esto es, desde el momento en el cual la declaración de nulidad se produce (ex tunc), ello significa que los efectos no son retroactivos. La regulación de esta modalidad se encuentra detallada en el segundo párrafo del artículo 109° del Código Tributario.



- **La nulidad de las notificaciones**, conforme lo establece el numeral 2 del artículo 109° del Código Tributario, es causal de nulidad del acto de la Administración aquel que es "dictado prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido", vale decir, aun cuando se trate de un acto administrativo válido su puesta en conocimiento al administrado ha sido realizado de manera defectuosa, ello significa que no se habría utilizado de manera correcta los mecanismos jurídicos previstos en la norma, lo que genera que el procedimiento administrativo seguido no produzca los efectos jurídicos para lo cual fue emitido el acto administrativo.

En este punto, es preciso señalar que, producto de los diversos pronunciamientos realizados por el Tribunal Fiscal se ha dotado de datos muy importantes para los contribuyentes, que en el ejercicio de su derecho de defensa, han sido útiles para la declaración de la nulidad de la

notificación de un acto administrativo, siendo algunos de estos los siguientes:

- i. Lugar exacto en el que se realizó la notificación (dirección);
- ii. Si el domicilio fiscal se encontró cerrado; y
- iii. Si el domicilio fiscal no existe.

El artículo 16° de LPAG, establece que el acto administrativo es eficaz a partir del momento que la notificación legalmente realizada produce sus efectos, así mismo el acto administrativo que otorga beneficio al administrativo se entiende eficaz desde la fecha de su emisión, salvo disposición diferente del mismo acto.



Como podemos apreciar, en el párrafo precedente nos muestra la constatación de la garantía del debido proceso, dándonos a entender que los actos administrativos carecen de eficacia mientras no sean notificados, antes de la notificación pueden ser actos validos pero ineficaces, la notificación es realizada para que los administrados sepan de la existencia de un acto administrativo, caso contrario se mantendría en la intimidad de la administración.

Así mismo, respecto a los fines de las notificaciones, concuerdo con **ROBLES** y **HUAPAYA** cuando mencionan que ***“De manera general se puede señalar tres fines:***

- i) *Dotar de publicidad a los actos administrativos sobre providencia de apremio o liquidación;*
- ii) *Permitir al interesado el ejercicio de su derecho de defensa, y*
- iii) *Se logra integrar (incorporar) al procedimiento administrativo todos los pareceres involucrados en el tema sobre el cual la Administración Tributaria se va a pronunciar.”*

Nos encontraremos ante una notificación válida, sólo si se han cumplido las reglas procesales correspondientes a la notificación, teniendo presente que el sólo cumplimiento de las formalidades si determina la realización de una notificación válida; aun cuando el conocimiento por parte del notificado no se produzca.

En el **artículo 18 de Ley del Procedimiento Administrativo General - Ley 27444 en adelante LPAG**, nos señala que existe la obligación de parte de la Administración Pública, y específicamente de la Administración Tributaria de notificar, en este sentido, se señala que la notificación del acto será practicada de oficio y a su debido diligenciamiento será competencia de la entidad que lo dictó. Asimismo, se señala que la notificación podrá ser efectuada a través de la propia entidad, por servicios de mensajería especialmente contratados para el efecto.

Para Carmen Robles; "Para que un acto administrativo sea eficaz, sólo es necesario que haya sido producido siguiendo los procedimientos necesarios previstos en el ordenamiento jurídico, que haya sido ó emitido y por el órgano competente, y debidamente notificado en tanto que su validez depende de su coherencia y conformidad con las normas que regulan el proceso -formal y material- de su producción jurídica.

Esto significa que la eficacia de un acto administrativo, depende prima facie, de que haya sido emitido por los órganos competentes, y además de que haya sido notificado conforme a ley, cumplida esta diligencia, se podrá considerar que el acto administrativo es eficaz.

De este modo, el efecto práctico de la notificación de un acto administrativo es su eficacia. Que un acto administrativo sea eficaz

quiere decir que es de cumplimiento exigible, es decir, que debe ser aplicado como un mandato dentro del Derecho.

En este orden de ideas, el artículo 106 del Código Tributario señala cuando surten efecto las notificaciones de los actos administrativos que se notifican –sea está mediante recepción, entrega, publicación.

En este sentido, un acto administrativo podrá ser válido antes de ser notificado, ya que la notificación no forma parte del acto. No obstante ello, se debe tener presente que la notificación no es una declaración de voluntad, sino una comunicación de la declaración de voluntad de la Administración, por ello la diligencia de la notificación aun cuando debe cumplir con una serie de requisitos y dentro de ellos contar con un contenido en la constancia de la notificación; no se trata de un contenido propio, sino que trasmite el contenido del acto que está notificando, de tal manera que no se debe confundir los conceptos del acto que se notifica con su notificación.



Por su parte, la LPAG señala en su artículo 16 que el acto administrativo es eficaz a partir de que la notificación legalmente realizada produce sus efectos.

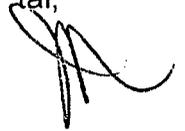
3.- ACTOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.

Para Enmo Becker, el acto administrativo es toda disposición, decisión u otra medida de soberanía que una autoridad toma para la regulación de un caso particular en el ámbito de Derecho Público y que está dirigida a un efecto jurídico inmediato hacia el exterior.

Dice Berliri que motivación no puede significar otra cosa sino exposición de motivos en consecuencia, preguntarse qué significa motivación "equivale a interrogarse que se entiende por motivo.

Partiendo de esa base y refiriéndose concretamente a la determinación de oficio, estimamos que motivar significa explicar según las reglas de la sana lógica, porque las valoraciones tanto fácticas como jurídicas se han hecho en un cierto sentido y no en otro. Es decir, motivar no es sino razonar fundamentalmente como con buen criterio ha resuelto repetidamente la jurisprudencia nacional ¹

Para Felipe Iannacone Silva, Los actos de la Administración Tributaria son, a priori, actos administrativos. En efecto, como administración de los recaudos tributarios, es arte de la Administración Pública y, como tal, encuentra sus bases en el derecho administrativo.



Los actos administrativos, dice Cassagne (1981:106) constituyen una declaración, una manifestación expresa de la voluntad de la Administración.

García de Enterría (1994:520) define al acto administrativo como la declaración de voluntad, de juicio, de conocimiento o de deseo realizada por la Administración en ejercicio de una potestad administrativa distinta de la potestad reglamentaria, y que puede ser un comportamiento del súbdito, de otra Administración, de otro órgano o del titular del órgano (dar, hacer, padecer, no hacer); un hecho (que se documenta, que se certifica, que se aprecia, que se califica); un bien (fungible – como el dinero; declaración o liquidación de dudas de cantidad – o fungible, que se expropia, que se califica, declaraciones de ruina, de monumento artístico, de finca mejorable, calificaciones urbanísticas; que se transfiere

o subroga – reparcelación, concentración parcelaria, que se registra, cuyo precios se tasan, etc.) su propia organización; o bien mixturas de esos objetos típicos, en cuanto sean propuestos por el ordenamiento como término final de la actividad jurídica de la Administración.

Así también Ruiz Eldredge (1990:160) conceptúa al acto administrativo como la decisión de una autoridad administrativa competente que actúa en ejercicio de sus propias funciones, tal decisión va a generar, modificar o distinguir derechos.

Bajo estas premisas, nuestro ordenamiento, en la Ley General de Procedimientos Administrativos (Art. 113º) define al Acto administrativo como: "...la decisión de la autoridad u órgano de la administración pública que, en ejercicio de sus propias funciones resuelve sobre intereses, obligaciones o derechos de las entidades administrativas o de los particulares respecto de ellas".



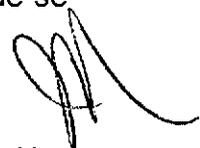
En consecuencia, el Acto Administrativo constituye una facultad decisoria de la Administración Pública. No es por tanto una potestad reglamentaria, pues por medio de la potestad reglamentaria la Administración Pública crea, regula una norma, y tiene carácter general, en tanto que por medio del Acto administrativo aplica la potestad reglamentaria hecha norma para determinadas circunstancias.

Distinto es el caso de los actos políticos o de gobierno, que son en palabras de García de Enterría (1994:549) los que afectan a la defensa del territorio nacional, relaciones internacionales, seguridad interior del estado, y mando y organización militar. De igual forma, los actos destinados al proceso de elección de autoridades públicas.

Retornando, y ya el asunto tributario, Ramírez Cardona (1985: 247) nos dice que los actos administrativos son tributarios cuando se trate de liquidaciones oficiales, requerimientos, autos que ordenen inspecciones tributarias, emplazamientos, citaciones trasladados, de cargos, resoluciones que impongan sanciones, etc.

Los actos de la Administración Tributaria ergo, son declaraciones decisorias que adopta la Administración Tributaria en el desarrollo de la relación tributaria.

Por tratarse de decisiones vinculadas es que se precisa que éstos deben ser motivados en los respectivos instrumentos o documentos en donde se formalice el acto administrativo tributario.



Así pues, en los casos de la emisión de Resoluciones de determinación, Resolución de Multa, Órdenes de Pago, Órdenes de Fiscalización, etc. La Administración Tributaria deberá fundamentar su procedencia.

Ahora bien, el acto administrativo tributario, para su puesta en conocimiento del administrativo en su propio domicilio fiscal mediante los procedimientos indicados en el artículo siguiente o mediante las suplencias establecidas en ese mismo artículo.

La notificación del acto administrativo tributario surte efectos así el deudor haya variado de domicilio pero no haya comunicado este hecho a la Administración Tributaria.

De los actos de la administración nos refiere que todo acto por se ve motiva por una razón o causa o hecho esto quiere decir por un motivo que la administración tributaria encuentra y sea de oficio o por procedimientos basado en normas y procedimientos a seguir.

Para la especialista en materia Tributaria Doña Carmen Robles, precisa *“De manera general se puede señalar tres fines: i) Dotar de publicidad a los actos administrativos sobre providencia de apremio o liquidación; ii) Permitir al interesado el ejercicio de su derecho de defensa, y iii) Se logra integrar (incorporar) al procedimiento administrativo todos los pareceres involucrados en el tema sobre el cual la Administración Tributaria se va a pronunciar.*

Hay pues un deber implícito de la Administración de notificar al sujeto incidido con el acto administrativo que le involucra, esto no es sino la necesidad de dotar de publicidad a estos actos, de tal manera que se persigue que mediante la publicidad de los mismos, el administrado o contribuyente tome conocimiento del mismo, para permitir que pueda – de ser el caso- ejercer su derecho de defensa, contradicción o impugnación.

Como podemos apreciar el deber de la Administración es notificar, y así lo ha reconocido el legislador peruano en el artículo 18 de la LPAG -obligación de notificar- y el derecho del administrado es a ser notificados.

Sobre el deber de notificar, la LPAG lo establece como una regla general, pero también regula algunas excepciones como la dispensa de la notificación, cuando precisa en el artículo 19 de la LPAG que, la autoridad quedará dispensada de notificar formalmente a los administrados cualquier acto que haya sido emitido en su presencia, siempre que exista acta de esta actuación procedimental donde conste la asistencia del administrado.

Sobre esto es importante mencionar que, con la Sentencia del Tribunal Constitucional (STC) en la sentencia emitida en el Expediente 03797-

2006-PA/TC, se ha señalado que la notificación conjunta de una orden de pago y una resolución de ejecución coactiva implica la vulneración del debido procedimiento y del derecho de defensa en sede administrativa”.

EL CONTRIBUYENTE Y SU DOMICILIO FISCAL

Para Mario Alva M. El domicilio fiscal del contribuyente constituye aquel lugar fijado por éste dentro del territorio nacional para todo efecto tributario. Cabe precisar que el domicilio debe ser comunicado al fisco cuando se solicita el RUC y debe ser actualizado en cada oportunidad que se produzca un cambio del mismo.

La Administración Tributaria considerará como válido el domicilio fiscal que haya sido consignado en la ficha RUC del contribuyente y lo considera como tal en tanto no se comunique al fisco su cambio, de acuerdo con la formalidad señalada por éste.



Ello determina que si un deudor tributario cambia su domicilio fiscal y no ha realizado la comunicación al fisco, cualquier notificación efectuada por el ente recaudador en el domicilio que figura en su base de datos se entenderá válida aún cuando en dicho domicilio exista rechazo de las personas que habitan en él, al momento de recepcionar la documentación entregada a nombre del contribuyente o este se encuentre cerrado, no existiendo la posibilidad que el contribuyente formule algún reparo a la notificación alegando entre otros hechos el que no se encuentre en dicha ubicación al momento de haberse llevado a cabo la mencionada actuación.

El domicilio puede tener diferentes significados de acuerdo a la situación

que se presente. De este modo observamos que podemos tener un domicilio procesal para efectos de defensa judicial, un domicilio que califica como residencia habitual que es donde vivimos de acuerdo a lo señalado por el artículo 33º del Código Civil, un domicilio fiscal exclusivamente para efectos tributarios, entre otros.

El maestro **VILLEGAS** explica con respecto al tema del domicilio tributario lo siguiente: **“Con respecto al domicilio existe la tendencia de independizar el concepto tributario de las normas del derecho civil- El elemento subjetivo e intencional que caracteriza el domicilio civil, es difícil de establecer. El derecho tributario es necesariamente más pragmático: los tributos deben recaudarse en forma rápida y lo más simplemente posible. De allí el predominio de las situaciones objetivas”**⁴.

Sobre el tema del domicilio encontramos a **LUQUI** que menciona **Tengamos presente que “si el derecho tributario toma en cuenta el domicilio, lo es principalmente, a los efectos de: a) la verificación y atribución del hecho imponible, y b) a más segura y rápida recaudación. Lo primero se vincula al contribuyente, según sea el sistema adoptado por el respectivo tributo. Lo segundo se relaciona más con aquellos sujetos a quienes la ley impone la obligación de ingresar al fisco el importe del tributo”**.



GARCÍA VIZCAINO menciona con respecto al domicilio fiscal lo siguiente: **“El domicilio del contribuyente tiene particular relevancia para el fisco a efectos de cumplir mejor la función de la recaudación (inspecciones, verificaciones, fiscalizaciones). Como lo expresó un distinguido catedrático: “Saber dónde encontrar al contribuyente para conocer su situación tributaria, mediante el examen de su documentación, sus libros y aun las inspecciones domiciliarias en sus fábricas, negocios o escritorios, cuando no el mismo**

allanamiento de esos lugares, es de tanta importancia como la de conocer dónde hay que enviarle la liquidación del tributo para su pago".6

De todas las modalidades señaladas en el texto del artículo 104° del Código Tributario nos referiremos por temas de coyuntura a las modalidades más frecuentes que se utilizan en la notificación de valores por parte del fisco. Nos estamos refiriendo a (i) La notificación por correo certificado o por mensajero; (ii) la notificación por cedulón y (iii) la notificación en la página web de la SUNAT y además en el Diario "El Peruano".

4.- JURISPRUDENCIA

A continuación, detallaremos algunos pronunciamientos del Tribunal Fiscal sobre notificación y nulidad de actos administrativos de naturaleza tributaria:



RTF N° 15487-8-2012

Mediante esta Resolución del Tribunal Fiscal, se analiza la validez de la notificación de los actos administrativos de naturaleza tributaria que dan inicio al procedimiento de cobranza coactiva. Asimismo, se pronuncia sobre la prescripción alegada vía queja, remitiéndose a la RTF N° 01194-1-2006 que tiene carácter de observancia obligatoria.

El quejoso sostiene que la Administración le ha iniciado indebidamente procedimiento de cobranza coactiva, toda vez que no se le han emitido ni notificado con arreglo a ley los valores objeto de cobranza ni las resoluciones de ejecución coactiva que dieron inicio a los aludidos procedimientos coactivos; y que se le han trabado diversas medidas

cautelares de embargo, por lo que solicita la devolución de los importes referidos e imputados a la deuda en cobranza.

Complementariamente, manifestó que operó la prescripción respecto de los valores materia de procedimiento de cobranza coactiva, emitidas por pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, pérdida de fraccionamiento tributario, tales como: Resolución de Multa, Órdenes de Pago y una Resolución de Intendencia.

Por otro lado, la Administración Tributaria, respecto a los referidos valores, sostiene que estos no han sido objeto de impugnación alguna.

Al respecto, indica que mediante Resoluciones Coactivas se trabaron embargos en forma de retención bancaria contra el quejoso, respecto de los cuales a la fecha no existe retención de monto alguno ni imputación de sumas retenidas contra las deudas materia de cobranza; agrega que ha trabado embargo en forma de depósito sin extracción y retención a terceros, habiéndose levantado este último de los embargos.



Asimismo, desvirtúa los mencionados por el quejoso al señalar que no ha presentado solicitudes de prescripción con relación a la deuda objeto de la queja.

El Tribunal Fiscal respecto de algunas Resoluciones de Ejecución Coactiva (en adelante, RECs), determinó que se cumplió con la notificación en el domicilio fiscal del quejoso, dejándose constancia de la certificación de la negativa a la recepción y consignándose los datos de identificación y firma del notificador del encargado de las diligencias, en cada caso, por lo que concluye que esta se realizó observando las formalidades previstas en el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario.

Señala que la Resolución de Multa contenida en una REC y una Resolución de Intendencia referida a la pérdida de fraccionamiento, fueron notificadas válidamente, añadiendo que estas no fueron materia de impugnación por lo que se encuentran arregladas a ley, respecto a la resolución de multa acotada, agrega que en dicha fecha el quejoso tenía la condición de no habido, por lo que correspondía iniciar el Procedimiento de Cobranza Coactiva.

De otro lado, respecto a otras Resoluciones, señaló que no se dejó constancia del nombre y apellidos del notificador, lo que resta fehaciencia a la diligencia, motivo por el cual se dejó sin efecto el Procedimiento de Cobranza Coactiva y se ordenó el levantamiento de las medidas cautelares trabadas.

Con relación a dos deudas contenidas en Resoluciones de Ejecución Coactiva, se determinó que una había quedado extinguida por fraccionamiento y, la segunda, cancelada por haber sido declarada de recuperación onerosa.

Finalmente, el Tribunal manifestó que era improcedente pronunciarse vía queja sobre la prescripción de las deudas tributarias. Sobre la cobranza coactiva puedo comentar que no sólo perjudica financieramente al contribuyente cuando se embarga alguna cuenta bancaria sino que si es una empresa esta se verá afectada comercialmente ya que pasa a INFOCORP.

Otra resolución del tribunal fiscal respecto al tema es:

RTF: N° 8879-4-2009

El tema materia de controversia radica en determinar si cuando la Administración Tributaria notifica conjuntamente una Orden de Pago (OP)

y una Resolución de Ejecución Coactiva (REC), vulnera o no los derechos del contribuyente en sede administrativa, y por consiguiente también, si este acto atenta contra la garantía constitucional del debido proceso proclamada en nuestra Constitución Política.

Primeramente, el Tribunal Fiscal empieza por presentar el marco normativo vigente aplicable a la litis. En ese sentido, sostiene que según el inciso d) del artículo 115° del Código Tributario, se considera deuda exigible susceptible de dar inicio a un procedimiento de cobranza coactiva, la que conste en una orden de pago notificada conforme a ley.

Agrega que, el artículo 117° del mismo código prevé que el procedimiento de cobranza coactiva es iniciado por el Ejecutor Coactivo mediante la notificación al deudor tributario de la Resolución de Ejecución Coactiva, que contiene un mandato de cancelación de las órdenes de pago o resoluciones en cobranza, dentro de siete (7) días hábiles, bajo apercibimiento de dictarse medidas cautelares o de iniciarse su ejecución forzada, en caso que éstas ya se hubieran dictado.

Precisa el Tribunal que, debe considerarse que conforme el inciso a) del artículo 104° del código referido, la notificación de los actos administrativos se realizará 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, y que el acuse de recibo debe contener, como mínimo, el nombre de quien recibe la notificación, así como la firma o la constancia de la negativa y la fecha en que se realiza la notificación, entre otros requisitos.

En ese sentido, el TC afirma que de la documentación en autos, se aprecia que tanto las Resoluciones de Ejecución Coactiva y las Órdenes de Pago que se emitieron por la omisión al pago de cuotas y acumulación

de tres o más cuotas vencidas del RESIT e IGV de diciembre de 2006, se notificaron el 25 de junio de 2007, mediante Cedulón N° 00009526, al haberse encontrado el domicilio fiscal del quejoso cerrado, dejándose los documentos en sobre cerrado bajo la puerta, de lo cual dejó constancia el notificador quién consignó sus datos, diligencia que se encuentra conforme a lo establecido en el inciso f) del artículo 104° del Código Tributario, por lo que tales valores constituían deuda exigible coactivamente.

No obstante esto, respecto a la notificación conjunta de órdenes de pago y resoluciones de ejecución coactiva, cabe señalar que en la sentencia de fecha 5 de marzo de 2007 recaída en el Expediente N° 03797-2006-PA/TC, el Tribunal Constitucional modificó su criterio con relación a la validez de la notificación conjunta de la orden de pago y de la resolución de ejecución coactiva, al señalar que "(...) Este Tribunal considera que aunque efectivamente en el presente caso se trate de una deuda exigible de acuerdo con la legislación tributaria, ello no implica que la administración, abusando de sus facultades, notifique en un mismo acto (léase la realización en un mismo día de la notificación de la orden de pago y de la resolución que inicia el procedimiento coactivo) los dos documentos de pago, puesto que el debido procedimiento administrativo obliga a salvaguardar el interés general y, en particular, los derechos constitucionales de los administrados", en tal sentido, la referida resolución agrega que "(...) la notificación conjunta de una orden de pago y de su resolución de ejecución coactiva implica una vulneración del debido procedimiento y del derecho de defensa en sede administrativa".

Asimismo, mediante Resolución de 5 de setiembre de 2007, recaída del citado Expediente N° 03797-2006-PA/TC, que declaró improcedente la solicitud de aclaración formulada por SUNAT, el Tribunal Constitucional, luego de ratificar el criterio hasta ahora expuesto, señaló que "(...) debe

hacerse hincapié en que la demanda por lo menos deberá esperar a que la orden de pago se haga exigible (artículos 106° y 115° del CT) para proceder a notificar la Resolución de Ejecución Coactiva”.

Finalmente, de conformidad con la Primera Disposición Final de la Ley N° 28031, Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, que señala que los Jueces y Tribunales interpretan y aplican las leyes y toda forma con rango de ley y los reglamentos respectivos, según los preceptos y principios constitucionales, conforme a la interpretación de los mismos que resulte de las resoluciones dictadas por el Tribunal Constitucional en todo tipo de procesos, bajo responsabilidad, este Tribunal, en su calidad de Tribunal Administrativo, se encuentra vinculado por lo resuelto por el Tribunal Constitucional y obligado a observar estrictamente lo dispuesto en las resoluciones dictadas por él. Por ende, acata lo resuelto por aquél y decreta que la notificación conjunta de una Orden de Pago y la Resolución de Ejecución Coactiva vulneran el derecho de defensa del contribuyente así como el debido procedimiento.



CUÁLES SON LOS DATOS QUE EL NOTIFICADOR LLENARÁ CUANDO EXISTA NEGATIVA DE RECEPCIÓN DE DOCUMENTOS EMITIDOS POR LA SUNAT?

Frente a la negativa de recepción de los documentos que el fisco debe entregar en el domicilio del deudor tributario, la persona que realiza la misma la diligencia de notificación deberá considerar una lista de datos que sirven de soporte posterior para verificar el tema de la notificación. Por lo que deberá consignar entre otros datos los siguientes: (i) Apellidos y nombres, denominación o razón social del deudor tributario; (ii) Número de RUC del deudor tributario; (iii) Número del documento de identificación según corresponda; (iv) Número del documento que se notifica o que no ha sido posible entregar; (v) Nombre de la persona que recibe la

notificación, así como la firma o constancia de la negativa.

Algo que debe quedar claro es que si la diligencia de notificación se realiza en el domicilio fiscal que el deudor tributario mantiene en los registros de la Administración Tributaria, aún cuando sea el mismo deudor o una tercera persona posteriormente rechace la recepción de la notificación, esta se considerará como válida y surtirá plenos efectos.

Veamos a continuación los supuestos que se encuentran descritos en el texto del literal a) del artículo 104º del Código Tributario.

1. Cuando el deudor tributario o tercero a quien está dirigido la notificación o cualquier persona mayor de edad y capaz se encuentre en el domicilio fiscal del destinatario, rechace la recepción del documento.

2. Cuando cualquiera de los sujetos antes descritos que se encuentren en el domicilio fiscal reciban la notificación pero se niegan a suscribir la constancia respectiva.



3. Cuando la persona que se encuentra en el momento de la diligencia de la notificación no cumple con proporcionar sus datos de identificación.

Veamos algunas RTF del Tribunal Fiscal relacionadas con esta modalidad de notificación.

RTF N° 4415-4-2002 (02.08.2002)

La notificación del requerimiento puede efectuarse válidamente al que se encuentre en el domicilio fiscal.

RTF N° 3884-5-20202 (17.07.2002)

Es válida la notificación en la que consta que la persona que la recibió se negó a firmarla.

RTF N° 637-4-2002 (05.02.2002)

La fecha de notificación que figura en la constancia de la misma, prevalece sobre la colocada a mano en la copia de la resolución apelada.

*La SUNAT publicó un Informe en el cual se analiza los motivos de rechazo de una persona capaz sobre la notificación. El **Informe es el N° 130-2004-SUNAT/2B0000** del 17 de agosto de 2004, el cual consideró lo siguiente: **“Cualquier manifestación emitida por persona capaz en el domicilio del deudor tributario, que tenga por objeto rehusarse a recibir la notificación, como por ejemplo señalar que el contribuyente se mudó de domicilio o que no conoce al contribuyente, puede ser considerada como una causal de negativa para efecto de lo dispuesto en el inciso a) del artículo 104° del TUO del Código Tributario”.***

A continuación señalamos una Sentencia del Tribunal Constitucional, en la cual se está afectando al debido proceso por defectos en la notificación del acto administrativo:



Expediente N° 02376-2007-PA/TC

En el presente caso, la controversia radica en establecer si la notificación efectuada sin cumplir los requisitos establecidos para tal efecto, viola el derecho al debido procedimiento de manera que se pueda declarar nula todas las actuaciones vinculadas a dicha notificación y, además, si es válido el inicio de un procedimiento de cobranza coactiva, aun cuando la deuda está siendo cuestionada en el procedimiento administrativo.

Con fecha 22 de marzo de 2005, el actor interpone demanda de amparo contra el ejecutor coactivo del Servicio de Administración Tributaria (SAT) de la Municipalidad Metropolitana de Lima, solicitando que se inaplique la

Resolución N° 2, de fecha 11 de octubre de 2004, emitida en el procedimiento de Ejecución Coactiva N° 064-074-00002855.

Manifiesta la recurrente que dicha resolución ordena a las instituciones financieras trabar embargo en forma de retención hasta por la suma de S/. 4,105.00, lo que lesiona su derecho fundamental al debido proceso por cuanto la deuda que fue impuesta en forma arbitraria viene siendo cuestionada en un procedimiento administrativo.

Así, alega que contra la Resolución de Sanción N° 01M234241 interpuso un recurso de reconsideración que no fue resuelto, continuándose con el procedimiento coactivo, lo que contraviene el artículo 16.1, literal e) de la Ley N° 28979 que ordena la suspensión del procedimiento administrativo si existe algún recurso impugnatorio.

La demandada aduce las excepciones de caducidad y de falta de agotamiento de la vía administrativa indicando que la Resolución N° 2 fue emitida en octubre de 2004, habiéndose planteado la demanda de amparo en marzo de 2005, cuando el plazo para ello ya había transcurrido. 

Asimismo, alega que si bien la resolución de sanción fue impugnada, la Administración declaró infundado tal recurso de reconsideración mediante Resolución Directoral Municipal N° 18158, la que fue debidamente notificada sin ser impugnada.

Por su parte, el Vigésimo Juzgado Especializado en lo Civil, con fecha 22 de agosto de 2005 emite sentencia, declarando infundada la demanda por falta de agotamiento de vía administrativa y fundada la excepción de caducidad. Dicha sentencia es apelada por el recurrente.

La sentencia recurrida confirma la apelada estimando que el actor no ha acreditado que la demanda haya sido interpuesta dentro del plazo, ya que

no ha precisado la fecha en que le fue notificada la citada Resolución N° 2.

Al resolver, el Tribunal Constitucional mantiene el siguiente criterio:

Respecto a la excepción de caducidad, el ente constitucional señala que al no haberse verificado notificación alguna de la resolución materia de impugnación, no es posible determinar si el plazo de prescripción establecido en el artículo 44 del Código Procesal Constitucional de 60 días hábiles de producida la afectación para interponer el proceso de amparo es aplicable, en ese sentido opta por aplicar la facultad establecida en el artículo III del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional basada en el principio de pro actione, el cual señala que cuando en un proceso constitucional exista duda razonable respecto de si el proceso debe declararse concluido, el juez y el Tribunal Constitucional declararán su continuación.



Respecto a la notificación de la Resolución N° 2 de multa, concluye que esta debe ser declarada nula, por cuanto se acredita de autos que no fue notificada al demandante. Esta omisión en la notificación, constituye una afectación al debido procedimiento ya que coloca al recurrente en una situación de indefensión.

Por tal motivo, la referida resolución debe ser puesta en conocimiento del recurrente de conformidad a las formalidades establecidas en la legislación aplicable.

El Tribunal al resolver, se pronuncia sobre la excepción de caducidad que ha sido declarada fundada por las instancias precedentes y estima pertinente hacer uso de la facultad conferida en el artículo 119 del Código Procesal Constitucional, por medio del cual puede solicitar informes y

documentos que considere necesarios para alcanzar la resolución de los procesos de su competencia.

Por tal motivo, mediante resolución del 6 de agosto de 2007, el Tribunal solicitó a la Municipalidad Metropolitana de Lima y al Servicio de Administración de Tributaria que proporcione copia de la resolución que resuelve la reconsideración planteada por el demandante, así como de la Resolución N° 2, de fecha 11 de octubre de 2004, ambas con sus respectivas certificaciones de notificación.

Al respecto, la Administración remite informe al Tribunal del cual se desprende que la Resolución N° 2 no fue notificada al recurrente y que se ha remitido la cédula de notificación dirigida a las diferentes instituciones del sistema financiero, sin que se halla ubicado otro documento que acredite la notificación al recurrente.

En tal sentido, no pudiendo determinarse si es que el plazo de prescripción ha transcurrido, en virtud del principio pro actione (cuarto párrafo del artículo III del Código Procesal Constitucional), el Tribunal resuelve señalando que la excepción de caducidad debe ser desestimada. Respecto al recurso de reconsideración, el Tribunal señala que mediante Resolución Directoral Municipal N° 01- 18158-MMI, de fecha 31 de marzo de 2004, este fue resuelto declarándose infundada y que tal como consta en folios 10 al 15 del cuadernillo del Tribunal Constitucional, dicha resolución sí le fue notificada al recurrente, siendo recibida por el hijo del demandante en la dirección que coincide con la consignada en la demanda de amparo. En consecuencia y puesto que esta última resolución no fue cuestionada, resulta evidente que las razones alegadas por el actor, sobre la cual se fundamenta la afectación del derecho fundamental al debido procedimiento, han quedado desvirtuadas.



Sin embargo, por lo expuesto, la Resolución N° 2 debe ser declarada nula, por cuanto se acredita de autos que no fue notificada al demandante. Esta omisión en la notificación constituye una afectación al procedimiento ya que coloca al recurrente en una situación de indefensión. Por tal motivo, la referida resolución debe ser puesta en conocimiento del recurrente de conformidad a las formalidades establecidas en la legislación aplicable.

Otro expediente, es el que está relacionado con la validez de la notificación conjunta de las Órdenes de Pago y de las Resoluciones de Ejecución Coactiva.



En relación a estos hechos, el TC ha tenido pronunciamientos disímiles. En un primer momento, en jurisprudencia de casos concretos señaló que la notificación conjunta vulneraba el derecho al debido proceso. Por ejemplo, en la STC N° 0417-2005-AA/TC del 31.03.2005 resolvió que: "(...) en el presente caso, la Administración notifica la OP y la REC en la misma fecha, por lo tanto el Tribunal Constitucional ha determinado que con este acto se ha acreditado la vulneración al debido proceso y el derecho de defensa en sede administrativa tributaria, no sólo al no haberse esperado el plazo señalado por la propia Administración para el inicio del procedimiento de Cobranza Coactiva, sino, por abusar de la facultad que se le otorga para asegurar la cancelación de las deudas tributarias".

Posteriormente, cambió de posición en otra sentencia sobre un caso concreto, señalando que tal forma de trabajo no vulneraba el derecho al debido proceso de los contribuyentes, tal como se ilustra en la STC N° 5106-2005-AA/TC del 23/09/2005 en la cual resolvió que "(...) en el presente caso, la Administración notifica la OP y la REC en la misma

fecha, por lo tanto el Tribunal Constitucional ha determinado que la Administración Tributaria ha cumplido con las normas aplicables al caso materia de análisis, no acreditándose vulneración del derecho al debido proceso estipulado en el artículo 139º, inciso 39 de la Constitución Política del Perú (...)

Ambos pronunciamientos, al haberse desarrollado sobre casos concretos, no vincularon a la Administración Tributaria de manera general por aplicación de la Norma VII5 del Código Procesal Constitucional - Ley N° 28237. Sin embargo, con la Resolución aclaratoria sobre la aplicación de control difuso por tribunales administrativos, recaída en la STC N° 3741-2004-AA del 13 de octubre de 2006, el Tribunal Constitucional estableció: "Que el ejercicio del control difuso administrativo se realiza a pedido de parte; en este supuesto, los tribunales administrativos u órganos colegiados antes aludidos están facultados para evaluar la procedencia de la solicitud, con criterios objetivos y razonables, siempre que se trate de otorgar mayor protección constitucional a los derechos fundamentales de los administrados. En aquellos casos en los que adviertan que dichas solicitudes responden a fines manifiestamente obstruccionistas o ilegítimos, pueden establecerse e imponerse sanciones de acuerdo a ley. Excepcionalmente, el control difuso procede de oficio cuando se trate de la aplicación de una disposición que vaya en contra de la interpretación que de ella haya realizado el Tribunal Constitucional, de conformidad con el último párrafo del artículo VI del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional; o cuando la aplicación de una disposición contradiga un precedente vinculante del Tribunal Constitucional establecido de acuerdo con el artículo VII del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional".

En ese sentido, el TC señaló que las interpretaciones de las leyes o reglamentos que realice el colegiado administrativo se basará en los

preceptos y principios constitucionales esgrimidos por el ente supremo constitucional en sus sentencias, regulación que se encuentra recogida en la Primera Disposición Transitoria de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional.

Bajo ese contexto, se han dictado como criterios vinculantes:

- El de la sentencia N° 3797-2006-PA/ TC, de fecha 5 de marzo de 2007, en la que el Tribunal Constitucional señala que la notificación conjunta vulnera el derecho al debido proceso;
 - El de la resolución N° 3741-2004-AA, de fecha 13 de octubre de 2006, aclaratoria de la sentencia antes señalada; y,
 - El de la Primera Disposición Transitoria de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional
- Ley N° 28301-, que es aplicable de oficio por los tribunales administrativos, en nuestro caso, el Tribunal Fiscal.

Al respecto, cabe recordar que en la STC N° 03797-2006-PA/TC, el recurrente interpone acción de amparo contra SUNAT solicitando se deje sin efecto la Orden de Pago N° 011-001-0044526, por concepto de la cuota impaga del ITAN correspondiente al mes de mayo de 2005, emitida con fecha 22 de junio de 2005 y notificada el 24 de junio de 2005, así como contra la Resolución de Ejecución Coactiva N° 011- 006-0019925, de fecha 22 de junio de 2005 y notificada el 24 de junio de 2005, con la que se dio inicio a la cobranza coactiva de la Orden de Pago referida.

En esta sentencia, el TC modifica el criterio adoptado respecto a la notificación conjunta de la OP y de la REC. En efecto, en dicha sentencia el TC señaló que “la validez de la notificación conjunta de la orden de pago y de la resolución de ejecución coactiva que constituye deuda exigible de acuerdo con la legislación tributaria, no implica que la Administración Tributaria abusando de sus facultades, notifique en un

mismo acto los dos documentos de pago, puesto que el debido procedimiento administrativo obliga a salvaguardar el interés general y, en particular, los derechos constitucionales de los administrados”.

Definido el criterio jurisprudencial, queda claro que con la notificación conjunta de una Orden de Pago y de una Resolución de Ejecución Coactiva se vulneran los derechos del contribuyente a un debido procedimiento y de defensa en sede administrativa, por lo tanto, se entiende que los procedimientos coactivos iniciados a través de la notificación conjunta deben volver a iniciarse mediante una nueva notificación de la REC, bajo la premisa de que el pronunciamiento del TC cuestiona el procedimiento seguido por la SUNAT y que ésta tiene alcances que van más allá del caso concreto, más aún si tenemos en cuenta que la propia Administración Tributaria ha sido notificada con dicha decisión.

5.- La notificación como derecho de los administrados



La notificación está vinculada al derecho que tiene todo administrado a un debido procedimiento, como ha reconocido el Tribunal Constitucional N° 4303-2004-AA/TC, el cual nos señala:

“Que el acto de notificación no se trata de un acto procesal cuyo cuestionamiento o anomalía genere per se violación del derecho al debido proceso o a la tutela procesal efectiva (...).”, sin embargo esto puede ocurrir cuando “con la falta de una debida notificación se ha visto afectado de modo real y concreto el derecho de defensa u otro derecho constitucional directamente implicado en un caso concreto.

Por otro lado, el artículo IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General reconoce el principio del debido

procedimiento, en virtud del cual los administrados gozan de derecho a exponer sus argumentos, a ofrecer y producir pruebas y a obtener una decisión motivada y fundada en derecho.

Morón Urbina señala "Este principio abarca los siguientes derechos: derecho a la defensa, el contradictorio, el derecho a ser notificado, el acceso al expediente, el derecho de audiencia, el derecho a probar entre otros."

La validez de un acto administrativo no siempre coincide con la eficacia, para ello veamos estos conceptos.

Nuevamente hacemos mención a la Maestra Carmen Robles Moreno, en su artículo antes mencionado sobre el tema indica *Cuando se estudia los fines de la notificación, no puede dejarse de lado el derecho que tiene todo administrado o contribuyente de ser enterado oportunamente de los actos administrativos que emite la Administración Pública o Administración Tributaria, ya que constituye una garantía ante la Administración, en tanto la notificación puede afectar derechos o intereses de los particulares, ya que los actos administrativos que se le notifica le informan o ponen en su conocimiento de determinadas cargas, deberes u obligaciones que son dispuestas por la Administración. Obviamente también se pueden notificar actos administrativos que contengan derechos y no cargas.*



Asimismo, la notificación de los actos administrativos tiene vital importancia en el procedimiento administrativo, debido a que esta constituye un derecho de los administrados o contribuyentes, así como una garantía jurídica frente a la actividad de la Administración y es fundamental para la seguridad jurídica, es así que constituye un deber

*de información impuesto a la Administración en garantía de los derechos de los particulares*³. 7

En este orden de ideas es claro que un acto administrativo debe ser válidamente notificado, y los contribuyentes o administrados tienen el derecho a ser notificados para tomar conocimiento de estos actos, de tal manera que puedan tomar las providencias para ejercer los actos que consideren convenientes.

Esto significa que tenemos el derecho de estar debidamente enterados de los actos administrativos, y la forma es que se nos notifique de ellos. Es por ello que es importante examinar –como lo haremos más adelante- cuáles son los medios que el ordenamiento jurídico pone a disposición del administrado para que la Administración proceda a cumplir con su deber de notificar el acto administrativo.

6.- Validez del acto administrativo:



El art. 8º y 9º de la Ley 27444 señala:

- Es válido el acto administrativo dictado conforme al ordenamiento jurídico.
- Presunción de validez: Todo acto administrativo se considera válido en tanto su pretendida nulidad no sea declarada por autoridad administrativa o jurisdiccional.

Roberto Dromi señala: "Actos administrativos ilícitos no pierden cualidad tales. Los vicios jurídicos tornan al acto ilegítimo, inválido, antijurídico, pero no por ello dejan de producir efectos jurídicos ni lo privan de su condición. Puede tener un vicio impugnabile administrativa y judicialmente

³ Ibidem. Pág.4

que engendre responsabilidad extracontractual del Estado por la producción de efectos antijurídicos, sin dejar de ser acto administrativo por esa circunstancia.”

Carmen del Pilar Robles Moreno señala: “(...) un acto administrativo podrá ser válido antes de ser notificado, ya que la notificación no forma parte del acto. No obstante ello, se debe tener presente que la notificación no es una declaración de voluntad, sino una comunicación de la declaración de voluntad de la Administración, por ello la diligencia de la notificación aun cuando debe cumplir con una serie de requisitos y dentro de ellos contar con un contenido en la constancia de la notificación; no se trata de un contenido propio, sino que trasmite el contenido del acto que está notificando, de tal manera que no se debe confundir los conceptos del acto que se notifica con su notificación.”



7.- La eficacia del acto administrativo:

Para Morón Urbina la eficacia es *“la aptitud que poseen los actos jurídicos para producir las consecuencias de toda clase que conforme a su naturaleza deben producir dando nacimiento, modificando, extinguiendo, interpretando o consolidando la situación jurídica o derechos de los administrados.”*

Según la Ley 27444 señala que la eficacia de un acto administrativo se da:

- *A partir de notificación legalmente realizada*
- *Desde fecha emisión si otorga beneficio al administrado, salvo disposición diferente del mismo acto.*

Así mismo nos menciona sobre la eficacia anticipada lo siguiente:

- *La autoridad puede disponer mismo acto que tenga eficacia anticipada a su emisión: más favorable administrados, no lesione derechos fundamentales ni intereses protegidos a 3º, existiera fecha retrotraerse eficacia, supuesto hecho justificativo para su adopción.*

- *También tienen eficacia anticipada la declaratoria de nulidad y los actos que se dicten en enmienda.*

Juan Carlos Morón Urbina señala que los elementos del acto administrativo son:

- ✓ Una Declaración de cualquiera de las entidades
- ✓ Destinada a producir efectos jurídicos externos
- ✓ Recae en derechos, intereses y obligaciones de los administrados
- ✓ En una situación concreta
- ✓ En el marco del derecho público
- ✓ Puede tener efectos individualizados o individualizables



En Palabras de Carmen Robles Moreno; *“En relación a la naturaleza de la notificación, se discute si esta debe ser entendida y estudiada i) dentro del elemento forma del acto administrativo que se notifica, o si, ii) tiene vida jurídica propia e independiente, de tal manera que se halla vinculada más bien a su eficacia.*

En este sentido, si consideramos a la notificación dentro del elemento forma, habría que supeditar a la notificación no sólo a la eficacia del acto en sí, sino también a la validez del mismo. Así, el acto para ser válido, para tener existencia jurídica y producir efectos, debe previamente haber sido debidamente notificado. Esto significa que un

acto administrativo tiene existencia a partir de su notificación, y antes de ella no solo no produce efecto jurídico alguno, sino que no tiene validez ni eficacia.

Diferente situación se da si partimos de la concepción que la notificación tiene vida jurídica independiente, de tal manera que el acto podrá ser válido antes de su notificación, es decir antes de ser comunicado al administrado o contribuyente, de tal manera que la notificación al no formar parte del acto administrativo –por no ser un elemento de este–, y al ser posterior a la existencia de este, la notificación puede afectar a la vinculación del acto administrativo pero no a la existencia o a la validez de este.

Sobre estas diferentes posturas nuestro legislador adopta la posición de entender a la notificación como una diligencia que tiene vida jurídica propia e independiente, de tal manera que la notificación del acto administrativo se constituye en requisito de eficacia de este así señala el artículo 16 de la LPAG, que el acto administrativo es eficaz a partir de que la notificación legalmente realizada produce efectos.

Esto significa que la el acto administrativo aún no notificado es válido para el ordenamiento jurídico en tanto cumpla con los requisitos señalados para constituirse como tal.

Esta es una de las razones por las que el artículo 107 del Código Tributario regula la revocación, modificación o sustitución de los actos administrativos antes de su notificación, es decir el legislador reconoce la validez de estos actos antes de su notificación, y en este sentido es que pueden ser revocados, modificados o sustituidos.

También podemos apreciar del artículo 76 del Código Tributario, señala que la Resolución de Determinación, es el acto administrativo en virtud del cual la Administración pone en conocimiento del deudor tributario el resultado de su labor destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y establece la existencia del crédito o de la deuda tributaria. Esto significa que hay un momento en el cual la Resolución de Determinación se emite y debe contener todos los requisitos establecidos en el artículo 77 del mismo Código.

Lo propio sucede con la Resolución de Multa⁴, y la Orden de Pago, veamos, el artículo 78 del Código Tributario señala que la Orden de Pago es el acto mediante el cual la Administración exige al deudor tributario la cancelación de la deuda tributaria, sin necesidad de emitirse previamente la Resolución de Determinación. Como podemos apreciar, si bien es cierto se está diferenciando el momento de la emisión del momento de la notificación, en ambos casos se entiende que un acto administrativo como estos se emite para poner en conocimiento del deudor el mismo.

Ahora bien, recordemos lo que señala el artículo 115 del Código Tributario, en su inciso a); se considera deuda exigible a la establecida en una Resolución de Determinación o de Multa o la contenida en una Resolución de Pérdida de fraccionamiento notificadas⁵ por la Administración y no reclamadas en el plazo de ley; o lo indicado en el inciso d) la que conste en Orden de Pago notificada conforme a ley⁶.

⁴ Ver artículo 77 del TUO del Código Tributario aprobado por D.S. 135-99-EF

⁵ El subrayado es nuestro.

⁶ Recordemos que este numeral fue sustituido; decía emitido conforme a ley, y se modificó por notificado conforme a ley, esto evidentemente porque un acto administrativo no es eficaz sino es conocido por su destinatario y justamente es lo que busca la notificación, que el acto sea conocido.

Sobre esto el Tribunal Fiscal ha emitido la RTF⁷ 2099-2-2003 -de naturaleza de Precedente de Observancia Obligatoria- que señala que las resoluciones del Tribunal Fiscal y de los órganos administradores de tributos gozan de existencia jurídica desde su emisión y surten efectos frente a los interesados con su notificación, conforme con lo dispuesto por el artículo 107º del Código Tributario.

Asimismo señala que debido a que el Código Tributario no ha regulado en forma expresa la eficacia de los actos administrativos al no haber precisado a partir de qué momento surten efectos, se aplica supletoriamente a los actos de la Administración Tributaria la LPAG la cual ha adoptado como regla general la teoría de la eficacia demorada de los actos administrativos, según la cual la eficacia de éstos se encuentra condicionada a su notificación.



En razón de lo señalado, consideramos que se puede establecer el siguiente itinerario: en un primer momento el acto administrativo se emite, y con su emisión el acto goza de existencia, en un segundo momento este acto administrativo le es notificado al sujeto, poniendo en conocimiento de este el acto (administrado, contribuyente o deudor), y en un tercer momento el acto administrativo surte efectos y es exigible.

8.- Clases de actos administrativos:

Raúl Bocanegra nos menciona que: Las clasificaciones jurídicas suelen ser estrictamente convencionales y carentes, por tanto, de contenido científico estricto, a diferencia de otro tipo de ciencias. La exposición de un elenco de actos administrativos agrupados en diferentes criterios, ofrece no el resultado de investigación científica alguna, sino un catálogo

⁷ Resolución del Tribunal Fiscal

de tipos de actos administrativos, a cuya finalidad se reduce, pero cuya utilidad puede ser, sin embargo, muy grande, al permitir ofrecer una visión general del régimen jurídico de numerosas categorías de actos administrativos.

Sin embargo, una clasificación nos señala Eduardo García de Enterría y Tomás Ramón Fernández la cual se clasifica en:

- Actos decisorios externos y actos no decisorios
- Actos resolutorios y de trámite
- Actos favorables y de gravamen
- Otros como: actos constitutivos y declarativos, actos singulares o generales, actos colegiales o monocráticos, actos de tracto instantáneo o sucesivo, actos positivos y denegaciones, entre otros.

Otra clasificación nos señala Juan Carlos Morón Urbina, la cual consiste en:

- Según sus destinatarios:
Actos generales - actos individuales
- Según su contenido:
Actos terminales, definitivos o resolutorios - actos de trámite, preparatorios o del procedimiento
Actos favorables o ampliatorios - actos de gravamen y denegatorios
Actos personales – actos reales
- Según la forma de exteriorización de la declaración:
Actos expresos – Actos tácitos e implícitos
- Según su Impugnabilidad:
Actos impugnables - Actos firmes



9.- Importancia de la notificación en la ley del procedimiento de ejecución coactiva:

Como sabemos la Administración Tributaria no sólo contempla a la SUNAT sino a todas las Administraciones Tributarias ya sean la Municipalidades entre otros.

La cobranza coactiva de las obligaciones tributarias a cargo de los gobiernos locales se rige por el capítulo III de la Ley del Procedimiento de Ejecución Coactiva, según lo que establece en su artículo 24.

Su artículo 29 de esta ley nos señala que: "El Procedimiento es iniciado por el Ejecutor mediante la notificación al Obligado de la Resolución de Ejecución Coactiva, la que contiene un mandato de cumplimiento de la obligación exigible coactivamente, dentro del plazo de siete (7) días hábiles de notificado, bajo apercibimiento de dictarse alguna medida cautelar."

Así mismo, en su artículo 25 nos hace mención cuando la deuda es exigible:

Se considera deuda exigible:

a) La establecida mediante Resolución de Determinación o de Multa, emitida por la Entidad conforme a ley, debidamente notificada y no reclamada en el plazo de ley;

b) La establecida por resolución debidamente notificada y no apelada en el plazo de ley, o por Resolución del Tribunal Fiscal;

c) Aquella constituida por las cuotas de amortización de la deuda tributaria materia de aplazamiento y/o fraccionamiento pendientes de pago, cuando

se incumplan las condiciones bajo las cuales se otorgó ese beneficio, siempre y cuando se haya cumplido con notificar al deudor la resolución que declara la pérdida del beneficio de fraccionamiento y no se hubiera interpuesto recurso impugnatorio dentro del plazo de ley; y,

d) La que conste en una Orden de Pago emitida conforme a Ley y debidamente notificada, de conformidad con las disposiciones de la materia previstas en el Texto Único Ordenado del Código Tributario.

La Administración Tributaria de los Gobiernos Locales únicamente emitirá órdenes de Pago en los casos establecidos en los numerales 1 y 3 del artículo 78o. del Código Tributario. Para los demás supuestos deberá emitir Resoluciones de Determinación.

El Ejecutor tiene, asimismo, la facultad de ejecutar las garantías otorgadas a favor de la Entidad por los deudores tributarios y/o terceros, cuando corresponda, con arreglo al Procedimiento establecido por la ley de la materia.



También serán exigibles en el mismo Procedimiento las costas y los gastos en que la Entidad hubiera incurrido en la cobranza coactiva de las deudas tributarias.

Las notificaciones de los gobiernos locales referidas a la Ley del Procedimiento de Ejecución Coactiva se rige por las normas del Código Tributario.

LA MODALIDAD DE NOTIFICACIÓN A TRAVÉS DE UN CEDULÓN

ROBLES MORENO manifiesta que sobre esta modalidad **“Procede cuando en el domicilio fiscal no hubiera persona capaz alguna o estuviere cerrado. Así lo señala el artículo 104 numeral f) del Código Tributario vigente, 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”8.

Como respaldo de esta modalidad encontramos la **RTF N° 1489-3-2003**, en este pronunciamiento el Tribunal Fiscal precisa que “... **en caso de no encontrarse persona capaz en el domicilio del contribuyente, es válida la notificación del cierre del requerimiento mediante cedulón**”.

El Cedulón debe ser colocado en el acceso principal al domicilio fiscal del deudor tributario, ello equivale a decir que se trata de la puerta principal y no en una puerta que califique como acceso lateral. No observar esta formalidad habilita al contribuyente para que pueda solicitar la nulidad de la diligencia de notificación.

Precisamente sobre este tema el Tribunal Fiscal emitió la **RTF N° 2047-4-2003 (16.04.2003)**, en la cual se “... **ordena la suspensión del procedimiento de cobranza coactiva y el levantamiento de los embargos trabados, toda vez que no se encuentra debidamente acreditada la notificación de los valores materia de la cobranza, pues no obra en la constancia de notificación la firma ni el nombre del funcionario que certifica que la recurrente se negó a firmar el cargo de recepción ni que el mismo se haya fijado en la puerta principal del domicilio fiscal, tal como lo prevé el artículo 104° del TUO del Código Tributario.**”

Otro pronunciamiento del Tribunal Fiscal lo observamos en la **RTF N° 144-5-2000 (29.02.2000)** en la que precisa que “**No es válida la notificación efectuada en el domicilio objeto de la deuda tributaria si no es éste el domicilio fiscal señalado ante la Administración, debiendo notificarse por cedulón si no se encontraba nadie en este último**”.

La **RTF N° 0255-5-2007 (20.03.2007)** precisó que “**ES NULA LA NOTIFICACIÓN POR CEDULÓN CUANDO NO SE INDICA EL NÚMERO DE LA PUERTA EN LA QUE ÉSTA SE EFECTUÓ**”. Si bien se encontró el domicilio fiscal cerrado del contribuyente, la constancia de notificación por cedulón no consigna el número de éste ni que el documento a notificar haya sido dejado en sobre cerrado bajo la puerta, como exige el artículo 104° del Código Tributario.

Por último, la **RTF N° 148-2-2000 (22.02.2000)** determina que “**Para que sea válida la notificación por cedulón debe constar en dicho acto las causas que justifican dicha forma de notificación así como la firma de la persona que realizó el acto**”.



5. LA NOTIFICACIÓN POR LA PÁGINA WEB DE LA SUNAT Y EN EL DIARIO OFICIAL "EL PERUANO"

El literal e) del artículo 104° del Código Tributario recoge una modalidad de notificación y es la que corresponde mediante la publicación en la página web de la SUNAT 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.

Esta modalidad de notificación es utilizada por la existencia de razones o motivos imputables directamente al deudor tributario, lo cual impide que la diligencia de notificación pueda llevarse a cabo.

Aquí, el fisco realiza un análisis del problema y frente a la imposibilidad de lograr que el deudor tributario conozca la documentación que se le deberá entregar, prefiere por una modalidad en la que no se tiene la certeza que el deudor tributario tomará conocimiento de tal hecho.

Este tipo de notificación obliga a los contribuyentes a estar alertas frente a cualquier notificación que se realice en el Diario El Peruano o en alguno de mayor circulación en la región o también en la página web del fisco.

6. ALGUNAS RTF DEL TRIBUNAL FISCAL RELACIONADAS CON EL TEMA DE LA NOTIFICACIÓN

- *El hecho que se haya consignado como resultado de la diligencia de notificación que el destinatario era desconocido no supone que el contribuyente y el domicilio fiscal en el que se realizó la diligencia tengan la condición de "no hallado" o "no habido", por lo que no procede efectuar la notificación mediante publicación (RTF 04685-2-2006 y 02000-5-2007).*
- *Para que la notificación por cedulón prevista por el inciso f) del artículo 104° del Código Tributario sea válida, debe dejarse constancia de que el cedulón se ha fijado en el domicilio fiscal y que los documentos a notificar se han dejado en sobre cerrado, bajo la puerta (RTF 2680-5-2007 y 2759-1-2007).*
- *La modalidad de notificación por cedulón no se encuentra contemplada en la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, por lo que no resulta válida para notificar las resoluciones de cobranza coactiva emitidas por los Gobiernos Locales. (RTF 486-4-2007 y 4034-5-2007).*
- *Procede que el Tribunal Fiscal en vía de queja se pronuncie sobre la validez de la notificación de los valores y/o resoluciones emitidas por la*

Administración cuando la deuda tributaria se encuentra en cobranza coactiva (RTF 01380-1-2006, criterio de observancia obligatoria publicada en el Diario El Peruano el 22.03.2006).

• **La notificación conjunta de la orden de pago y la resolución de ejecución coactiva vulnera el debido procedimiento y el derecho de defensa en sede administrativa según sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 3797-2006-PA/TC (RTF 4488-5-2007).**

1 Esta información se puede consultar en la siguiente página web:
http://www.bomberosmijas.com/archivos/consititucion_espanola/la_constitucion_espanola_05.pdf

2 La indefensión es un concepto jurídico indeterminado referido a aquella situación procesal en la que la parte se ve limitada o despojada por el órgano jurisdiccional de los medios de defensa que le corresponden en el desarrollo del proceso. Las consecuencias de la indefensión pueden suponer la imposibilidad de hacer valer un derecho o la alteración injustificada de la igualdad de armas entre las partes, otorgando a una de ellas ventajas procesales arbitrarias. Puede consultarse esta información en la siguiente página web: <http://es.wikipedia.org/wiki/Indefensi%C3%B3n>

3 **ROBLES MORENO, Carmen del Pilar y HUAPAYA GARRIAZO, Pablo.** La notificación en materia tributaria. Artículo publicado en el Blog de Carmen del Pilar Robles Moreno. Se puede consultar en la siguiente dirección web:

<http://blog.pucp.edu.pe/item/62749/la-notificacion-en-materia-tributaria-aspectos-generales>

4 **VILLEGAS, Héctor.** Curso Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Ediciones Depalma. Buenos Aires 2001. 7ma edición 1999. Página 268.

5 **LUQUI, Juan Carlos.** "La Obligación Tributaria". Ediciones Depalma. Buenos Aires 1989. Páginas 231 a 232.

6 **GARCÍA VIZCAINO, Catalina.** Derecho Tributario. Consideraciones económicas y jurídicas. Tomo I. Parte General. Ediciones Depalma. Buenos Aires 1993. Página 347.

7 Entendemos como tal a quien tiene discernimiento y mayoría de edad. Aquí estarían excluidos los que carecen de discernimiento y los menores de edad.

8 **ROBLES MORENO, Carmen del Pilar.** Algunas formas de notificación. Artículo publicado en el Blog de la misma autora cuya dirección web es la siguiente:

<http://blog.pucp.edu.pe/item/66018/algunas-formas-de-notificacion>

9 Esto es común y cotidiano en las zonas alejadas del país donde en muchos casos el Diario Oficial "El Peruano" no circula, motivo por el cual se utiliza la publicación en un diario de la localidad. A manera de curiosidad se puede mencionar que en la Provincia Constitucional del Callao existe un diario de circulación llamado "Diario El Callao", el cual fue fundado en 1883 por lo que tiene el título de Subdecano de la prensa nacional. Si eventualmente se realizan notificaciones por diario se podrían realizar en este medio.

10.- La queja ante la invalidez de la notificación

El tribunal fiscal en la **Resolución 10710-1-2008** señaló que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria lo siguiente:

“la naturaleza de la queja es un remedio procesal que ante la afectación o posible vulneración de los derechos o intereses del deudor tributario por actuaciones indebidas de la administración o por sola contravención de las normas que inciden en la relación jurídica tributaria, permite corregir las actuaciones y reencauzar el procedimiento bajo el marco de lo establecido en las normas correspondientes, alejándose del carácter del recurso impugnativo de los actos administrativos, como son los recursos regulados en los artículos 137 y 145 del citado Código, no resultando procedente cuando existan adicionalmente otros procedimientos o vías idóneas para conocer dichos casos.”

Así mismo, en cuanto a los valores emitidos por la Administración Tributaria, en la resolución N°1380-1-2006, que también constituye precedente de observancia obligatoria, señala:

“Procede que el Tribunal Fiscal en la vía de queja se pronuncie sobre la validez de la notificación de los valores y/o resoluciones emitidos por la Administración Tributaria, cuando la deuda tributaria materia de queja se encuentre en cobranza coactiva.”

Dicha posición se sustenta en lo siguiente:

“En el caso que dicho ejecutor no cumpla con efectuar la verificación que le compete y prosiga con la cobranza coactiva de una deuda tributaria que no es exigible por no haber sido notificada válidamente o por existir causales de suspensión o conclusión del procedimiento de cobranza coactiva, entre otras, las vinculadas a la validez del acto de notificación, es derecho del ejecutado presentar un recurso de queja ante el tribunal fiscal, entidad que conforme con lo previsto por el artículo 155 del Código Tributario debe pronunciarse respecto de las actuaciones de la Administración que afecten indebidamente al deudor, lo que incluye en emitir pronunciamiento sobre la validez de la notificación del acto administrativo que contiene la deuda tributaria cuya cobranza coactiva se



pretende y que justamente es cuestionada por el ejecutado y según el artículo 38 de la Ley N°26979 debe determinar si existen actuaciones o procedimientos del ejecutor o auxiliar coactivo que lo afecten directamente e infrinjan lo establecido en el capítulo referido a la cobranza coactiva de deudas tributarias de gobiernos locales.

El incumplimiento de alguno de los requisitos invalida la notificación, como se ha establecido en las resoluciones del Tribunal Fiscal, por ejemplo señalo algunas de ellas:

RTF: 00610-5-2013:

“Se declara fundada la queja presentada por cuanto el valor no se encuentra notificado de acuerdo a ley, por lo que la deuda contenida en el mismo no resulta exigible coactivamente de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 25° de la Ley de Procedimiento de Ejecución Coactiva.”



RTF: 05993-9-2013:

“Se declara fundada la queja presentada en el extremo referido a determinados procedimientos coactivos que se encuentran arreglados a ley, al haberse notificado conforme a ley los valores materia de cobranza y las resoluciones de ejecución coactivas que dieron inicio a tales procedimientos.

Se declara fundada en el extremo de un procedimiento de ejecución coactiva, en el cual se aprecia que las resoluciones de determinación materia de cobranza no fueron notificadas con arreglo a ley, y en consecuencia porque tales valores no resultan exigibles coactivamente.

Se declara improcedente en el extremo que alega la quejosa que corresponde que la Administración eleve su recurso de apelación, toda

vez que sobre el particular este tribunal ya se pronunció mediante la Resolución del Tribunal Fiscal N° 19996-8-2011.”

Por otro lado, el Tribunal Fiscal también exige que el encargado de diligencia se identifique y firme el cargo de notificación, ya que deja constancia de los hechos ocurridos, como se aprecia de las siguientes resoluciones:

RTF: 00530-6-2012:

Se declara fundada la queja. Se indica que los valores no fueron debidamente notificados por tanto no existe deuda exigible coactivamente.



RTF: 06613-1-2013:

Se revoca la apelada en el extremo que declaró improcedente la solicitud de prescripción de los Arbitrios Municipales de Parques y Jardines del año 2007 por cuanto la Administración no remitió el cargo de notificación del acto interruptorio invocado en la apelada, respecto de los periodos 1 a 3 del referido tributo, mientras que respecto del periodo 4, dicho acto no fue notificado conforme a ley, por lo que a la fecha de presentación de la solicitud de prescripción había transcurrido el plazo de 4 años aplicable. Se confirma con relación a los Arbitrios Municipales del año 2006 dado que se ha acreditado el acto interruptorio señalado en la apelada, por lo que el plazo de 4 años aún no había transcurrido a la fecha de solicitud.

RTF: 19752-6-2012:

Se revoca la apelada y se dispone que la Administración proceda conforme a lo dispuesto en la presente resolución, por cuanto este Tribunal mediante la Resolución N° 09641-8-2012 de 18 de junio de 2012 publicada en el diario oficial "El Peruano" el 30 de junio de 2012, que constituye precedente de observancia obligatoria, se ha dejado

establecido que la Ordenanza N° 1111, que reguló los Arbitrios Municipales del año 2008, aplicables en la jurisdicción de la Municipalidad Metropolitana de Lima, es válida en lo que se refiere a la explicación del costo de los servicios de Limpieza Pública, Parques y Jardines y Serenazgo, y a los criterios de distribución usados en los Arbitrios Municipales de Limpieza Pública (por los servicios de recolección de basura y barrido de calles), Parques y Jardines y Serenazgo, pero es inválida en cuanto al mecanismo de subsidio cruzado. Si bien la determinación de deuda tributaria por los Arbitrios Municipales de Limpieza Pública, Parques y Jardines y Serenazgo, se encuentra arreglada a ley, en aplicación del artículo 10° de la Ordenanza Municipal N° 1111, a los predios con uso "vivienda" y los predios de uso diferente a vivienda se les aplicó el mecanismo de subvención "Subsidio Cruzado", por lo que corresponde que la Administración excluya de la determinación de la deuda tributaria contenida en los valores objeto de autos el efecto de la aplicación del referido subsidio cruzado y reliquidar el importe de la deuda conforme con ello. Se señala, que conforme la Resolución N° 11362-8-2012 si la carga tributaria no se ha visto incrementada por la aplicación del subsidio, el valor debe mantenerse conforme con su determinación original.



¿LA NOTIFICACIÓN ES UN ACTO REGLADO?

Precisamos que la notificación de por sí constituye un acto reglado, con lo cual la Administración Tributaria (que forma parte de la Administración Pública) tiene limitaciones para poder aplicar una norma que determina el contenido del acto por lo cual se otorga cierta seguridad jurídica al administrado y al propio contribuyente, lo cual determina en parte una cierta idea de predictibilidad en el actuar de la Administración Tributaria. Tengamos presente que el acto reglado es una "... acto dictado cuando todos los elementos del acto están determinados por la norma jurídica aplicable, es decir, cuando se dicta en ejercicio de una potestad

reglada”1.

Si los administrados tienen pleno conocimiento de las actuaciones propias de la Administración Tributaria, ello constituye una garantía para el deudor tributario precisamente para que éste ejerza plenamente sus derechos y no se encuentre en una situación de indefensión². De esta manera, el deudor logrará cancelar la deuda tributaria que se le exija, adjuntará la documentación solicitada mediante un requerimiento, interpondrá los recursos que las normas le permitan frente a actos que considere negativos, entre otros elementos.

Coincidimos con lo señalado por ROBLES y HUAPAYA cuando mencionan que “De manera general se puede señalar tres fines: i) Dotar de publicidad a los actos administrativos sobre providencia de apremio o liquidación; ii) Permitir al interesado el ejercicio de su derecho de defensa, y iii) Se logra integrar (incorporar) al procedimiento administrativo todos los pareceres involucrados en el tema sobre el cual la Administración Tributaria se va a pronunciar.



Hay pues un deber implícito de la Administración de notificar al sujeto incidido con el acto administrativo que le involucra, esto no es sino la necesidad de dotar de publicidad a estos actos, de tal manera que se persigue que mediante la publicidad de los mismos, el administrado o contribuyente tome conocimiento del mismo, para permitir que pueda –de ser el caso- ejercer su derecho de defensa, contradicción o impugnación.

Como podemos apreciar el deber de la Administración es notificar, y así lo ha reconocido el legislador peruano en el artículo 18 de la LPAG - obligación de notificar- y el derecho del administrado es a ser notificados”3.

11.- LA NOTIFICACIÓN Y LA FISCALIZACIÓN

Luis Castro señala: "Desde la óptica de la teoría del riesgo, la fiscalización es un proceso continuo y permanente, que no tiene fin. La idea que está detrás es que el administrado sienta la presencia de la Administración cuando realiza actos que pueden constituir hechos imponibles. La idea que está detrás es que el administrado sienta la presencia de la administración cuando realiza actos que pueden constituir hechos imponibles.

La notificación como aviso del inicio de una fiscalización se puede comprender en las auditorías, las verificaciones y los operativos, pero no se puede asimilar a la acción inductiva en la cual la Administración le avisa al contribuyente que ha encontrado un posible error en sus declaraciones.

La notificación de un operativo y de una verificación- auditoría también tienen diferencias sustanciales, debido a que la notificación del operativo no puede esperar un plazo prudencial para surtir efectos, porque de suceder así perdería su esencia."

Mario Alva señala: "Al Procedimiento de Fiscalización Parcial o Definitiva mediante el cual la SUNAT comprueba la correcta determinación de la obligación tributaria o de parte, uno o algunos de los elementos de ésta, incluyendo la obligación tributaria aduanera así como el cumplimiento de las obligaciones formales relacionadas a ellas y que culmina con la notificación de la Resolución de Determinación y de ser el caso, de las Resoluciones de Multa que correspondan por las infracciones que se detecten en el referido procedimiento.

El artículo 1º del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización indica que dicho procedimiento se inicia en la fecha en que surte efectos la



notificación al Sujeto Fiscalizado de la Carta que presenta al Agente Fiscalizador y el primer Requerimiento.

De notificarse los referidos documentos en fechas distintas, el procedimiento se considerará iniciado en la fecha en que surte efectos la notificación del último documento.

En este punto pueden presentarse dos escenarios:

Primer supuesto. Se notifican conjuntamente la carta de presentación (Fecha 1) y el requerimiento (Fecha 1). En este caso el Procedimiento se inicia cuando surta efecto la notificación de ambos documentos. (En la Fecha 1).

Segundo supuesto. Se notifican en fechas distintas la carta de presentación (Fecha 1) y el requerimiento (Fecha 2). En este caso el Procedimiento se inicia cuando surta efecto la notificación del último documento. (En la Fecha 2).

El Agente Fiscalizador se identificará ante el Sujeto Fiscalizado con el Documento de Identificación Institucional o, en su defecto, con su Documento Nacional de Identidad.

El texto del artículo 2º del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización indica que durante el Procedimiento de Fiscalización la SUNAT emitirá, entre otros:

- Cartas.
- Requerimientos.
- Resultados del Requerimiento.
- Actas.

Cabe indicar que los documentos indicados en el numeral anterior deben contener los siguientes datos mínimos:

- a) Nombre o razón social del Sujeto Fiscalizado.
- b) Domicilio fiscal.
- c) RUC.
- d) Número del documento.
- e) Fecha.
- f) Objeto o contenido del documento.
- g) La firma del trabajador de la SUNAT competente.

La notificación de los citados documentos se ceñirá a lo dispuesto en los artículos 104 al 106 del Código Tributario.”

El contenido de la notificación:

El contenido de las notificaciones puede cambiar, pero sin duda deben contener algunos datos mínimos tales como:

- El contribuyente que va a ser objeto de revisión.
- El periodo objeto de revisión.
- El tributo objeto de revisión.
- El funcionario de la Administración competente que ordena la fiscalización.
- El funcionario o los funcionarios que van a realizar la fiscalización.



La notificación y la prescripción:

La notificación de una fiscalización se puede interrelacionar con la prescripción de las siguientes maneras:

- La interrumpe cuando una vez notificada la fiscalización el cómputo de la prescripción se interrumpiría y se volvería a contar los plazos. De acuerdo a lo señalado en el numeral 1.4 del Artículo 45 del Código Tributario.

- No se suspende ni interrumpe, es decir, la fiscalización no es causal de interrupción ni suspensión, a diferencia de las notificaciones de las acciones inductivas.

ROBLES MORENO analiza a través de un trabajo que “el requerimiento califica como un acto administrativo al precisar que “un requerimiento cumple con la definición de Acto Administrativo (AA) contenido en la LPAG, cumple con los requisitos de validez del AA, que son la competencia, el objeto, la finalidad; asimismo, cumple con la forma (artículo 4 LPAG), el contenido (artículo 5 LPAG), con la motivación (artículo 6 LPAG), se rige por las reglas de la nulidad y conservación del acto, reguladas por el capítulo II (artículos 8 al 16 LPAG); así como de la forma de notificación entre otros.”



Sobre el tema resulta importante mencionar lo señalado por el INFORME N° 021-2001-SUNAT, el cual señala lo siguiente: “(...) el inicio del procedimiento de fiscalización estaría dado por el acto mediante el cual la Administración Tributaria pone en conocimiento del deudor tributario su solicitud para que éste exhiba los libros y demás documentación pertinente, con la finalidad que se revise un período o ejercicio tributario determinado. Es decir que la fecha en la que se considera iniciado el procedimiento de fiscalización se encuentra vinculada a la notificación del documento denominado requerimiento.”

A continuación mostraré el siguiente ejemplo para poder entender este mecanismo. La empresa “PREVENCION SAC” ha recepcionado una notificación por parte de la SUNAT, por medio de la cual se le entrega una carta de presentación de agentes fiscalizadores y un requerimiento de información relacionado con el tributo IGV del período 201301 al 201312, además de un análisis de su registro de compras y de ventas, entre otros.

La notificación tanto de la carta como del requerimiento se produjo el día 2 de junio de 2014 y se otorgó un plazo de diez (10) días hábiles. Frente a esta situación la empresa "PREVENCION SAC" tiene los siguientes problemas:

- La fecha en la cual se solicita entregar documentación al fisco coincide con la fecha de vencimiento de las obligaciones tributarias del período Mayo 2014.
- La documentación solicitada se encuentra en cajas dentro de un almacén y la búsqueda de la información demorará un mayor tiempo al que se ha otorgado en el requerimiento.
- Cinco trabajadores del área contable han renunciado el 31 de mayo de 2014, por lo que no existe el personal suficiente para el cumplimiento de las tareas propias del área y menos para poder cumplir con recopilar la documentación.

Por estas razones la empresa "PREVENCION SAC" necesita presentar una solicitud de ampliación del plazo, con la finalidad de poder contar con el tiempo suficiente para reunir toda la documentación solicitada por el fisco.

El último párrafo del artículo 7º del Reglamento de Fiscalización de la SUNAT indica que si la Administración Tributaria no notifica su respuesta, en el plazo señalado en el párrafo anterior, el Sujeto Fiscalizado considerará que se le han concedido automáticamente los siguientes plazos:

- a) Dos (2) días hábiles, cuando la prórroga solicitada sea menor o igual a dicho plazo; o cuando el Sujeto Fiscalizado no hubiera indicado el plazo de la prórroga.



b) Un plazo igual al solicitado cuando pidió un plazo de tres (3) hasta cinco (5) días hábiles.

c) Cinco (5) días hábiles, cuando solicitó un plazo mayor a los cinco (5) días hábiles.

A manera de ejemplo regresemos al caso de la empresa "PREVENCIÓN SAC" asumiendo que presentó su solicitud de ampliación del plazo en la fecha tope y la Administración Tributaria no le ha dado respuesta a su pedido.

En ese caso, al aplicar las reglas indicadas en el párrafo anterior y tomando en cuenta que se trata de plazo mayor a los cinco días hábiles, se presenta el supuesto indicado en el literal c) antes mencionado, motivo por el cual al no haber respuesta expresa se entiende prorrogado el plazo por cinco días hábiles adicionales al plazo de cumplimiento inicialmente indicado.

Conclusión del procedimiento de fiscalización tributaria ante SUNAT:



El artículo 10° del Reglamento de Fiscalización toma en cuenta que el Procedimiento de Fiscalización concluye con la notificación de las resoluciones de determinación y/o, en su caso, de las resoluciones de multa, las cuales podrán tener anexos.

Ello implica que cuando se notifiquen los valores el proceso de fiscalización habrá concluido.

En aplicación de lo señalado en el artículo 11° del Reglamento materia de comentario se indica que en tanto no se notifique la Resolución de Determinación y/o de Multa, contra las actuaciones en el Procedimiento de Fiscalización procede interponer el recurso de queja previsto en el artículo 155 del Código Tributario.

Recordemos que la queja no es un recurso sino que califica como un remedio procesal y está orientada a ser utilizada para corregir defectos que se pudieran presentar durante la tramitación de cualquier procedimiento de tipo administrativo. En esa misma línea se pronuncia Robles Moreno al indicar con respecto a la queja que “se trata pues de un medio procesal que el legislador ha regulado de tal manera que los administrados puedan utilizarla para que se corrijan los defectos que se pudieran presentar en la tramitación de cualquier procedimiento administrativo, de tal manera que puedan subsanarse los errores cometidos dentro del procedimiento. En este sentido, señala el profesor Armando Canosa que la queja se fundamenta en los principios administrativos de celeridad, eficacia y simplicidad que inspiran la tramitación de los procedimientos administrativos.”



Artículo 107° del TUO Código Tributario señala “Los actos de la Administración Tributaria podrán ser revocados, modificados o sustituidos por otros, antes de su notificación. Tratándose de la SUNAT, las propias áreas emisoras podrán revocar, modificar o sustituir sus actos, antes de su notificación.”

Francisco Ruiz señala: “la revocación es una forma de ineficacia negocial que no afecta la estructura del acto jurídico, en este caso, no afecta la estructura del acto administrativo, sino únicamente los efectos jurídicos que surgen de él, por ello, cabe la renovación con efectos a futuro en supuestos excepcionales previstos en el artículo 203°.2 de la Ley N° 27444.

Por consiguiente, la revocación generalmente procede respecto de actos administrativos cuya situación jurídica definida en ellos han surtido efectos con la notificación del acto administrativo original, el cual a partir de su revocación con el nuevo acto que lo sustituye despliega otros

efectos jurídicos en función de la situación jurídica definida en este nuevo acto administrativo.

Sin embargo, en el supuesto bajo comentario, no se trata propiamente un supuesto de ineficacia negocial, puesto que el acto administrativo no notificado no ha surtido aún ningún efecto legal, por lo que no cabe ninguna modificación de los efectos jurídicos que produce la situación jurídica contenida en el acto administrativo.

A nuestro modo de ver, técnicamente este precepto alude a la facultad del órgano administrativo de reconfigurar el contenido del acto administrativo, sea modificando alguno de sus elementos de validez (competencia, objeto o contenido, finalidad, motivación y procedimiento regular) o de forma, de modo tal que las declaraciones de voluntad, de conocimiento o de juicio adoptan un nuevo contenido (sustitución) o se modifica parcialmente el anterior (modificación) o simplemente se deja sin efecto el acto administrativo.”



D. 2.- MARCO CONCEPTUAL:

- **Notificación:** Es el acto procesal o hecho administrativo, a través del cual se comunica, se da a conocer o se pone formalmente en conocimiento de las personas particularmente interesadas (los destinatarios que pueden ser: deudor tributario, administrado o tercero) el contenido de un acto administrativo.
- **Administrados:** Las personas naturales o jurídicas, comunidad de bienes, patrimonios, sucesiones indivisas, fideicomisos, sociedades de hecho, sociedades conyugales u otros entes colectivos, peruanas o extranjeras que, personalmente o a través de sus representantes, tienen derechos y obligaciones ante las entidades de la administración.

- **Actos administrativos:** Son actos administrativos, las declaraciones de las entidades que, en el marco de normas de derecho público, están destinadas a producir efectos jurídicos sobre los intereses, obligaciones o derechos de los administrados dentro de una situación concreta.
- **Principio de seguridad jurídica:** Constituye la garantía de la aplicación objetiva de la Ley, es la estabilidad de las instituciones con respecto a los derechos establecidos y su amparo ante transgresiones, garantizando la igualdad de trato en la distribución de las cargas públicas.
- **Código Tributario:** es un conjunto orgánico y sistemático de disposiciones y normas que regulan la materia tributaria en general. Sus disposiciones, sin regular a ningún tributo en particular, son aplicables a todos los tributos -impuestos, contribuciones y tasas- pertenecientes al sistema tributario nacional, y a las relaciones que la aplicación de estos y las normas jurídico-tributarias originen.
- **Acto administrativo inválido:** Es aquél en el que existe discordancia entre el acto y el ordenamiento jurídico y por tanto es un acto ilegal. Sin embargo, no todo acto administrativo inválido es un acto susceptible de ser declarado nulo cuando padezca de los vicios contemplados por dicho preceptos porque si se trata de un acto que padece de los vicios considerados no trascendentes o no relevantes.
- **Derecho de defensa:** El derecho de defensa consiste en la obligación de ser oído, asistido por un abogado de la elección del acusado o demandado, o en su defecto a contar con uno de oficio. Este derecho comprende la oportunidad de alegar y probar procesalmente los derechos o intereses, sin que pueda permitirse la resolución judicial inaudita parte, salvo que se trate de una incomparecencia voluntaria, expresa o tácita, o por una negligencia que es imputable a la parte.



V.- MATERIALES Y METODOS

La presente investigación pretende demostrar, a través de la **investigación de tipo deductiva, y básica**; los criterios que permitan una actuación en la cual se respete el principio de seguridad jurídica; ya que son las continuas resoluciones del tribunal fiscal en que por ciertas circunstancias el contribuyente no se entera que ha sido notificado y es perjudicado por la Administración tributaria, impidiendo así su participación activa y derecho de defensa.

Para ello hemos realizado los siguientes métodos:

1. **Análisis documental** sobre el TUO Código Tributario; la Ley de Procedimiento Administrativo General Ley N° 29444, la normativa que continuamente emite la SUNAT como cartas e informes sobre el tema que estamos tratando; así mismo, resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal y Sentencias del Tribunal Constitucional.
2. **Análisis Normativo**, existente hasta la fecha sobre la materia, plasmado en el desarrollo del trabajo.
3. **Entrevistas** que al respecto se han publicado con frecuencia y se han plasmado en el presente trabajo.



VI.- RESULTADOS

- 1- Acreditar la recepción de las notificaciones dirigidas al contribuyente es una garantía al debido proceso, la cual se encuentra obligado bajo responsabilidad la Administración Tributaria, lo que hemos podido corroborar en el desarrollo de esta investigación ocasionando perjuicio en el contribuyente, resultando que deba recurrir a la siguiente instancia como es el tribunal fiscal.

- 2- Las notificaciones por los actos administrativos deben hacerse conocer al contribuyente de manera previa y oportuna para ejercer así su derecho de defensa, así mismo para evitar contingencias y/o afectar su liquidez ante una reclamación fuera de plazo, o ante un embargo de cuentas bancarias, que hoy debido a la alta presión tributaria que ejerce en el contribuyente y dar cumplimiento de la cobranza de las obligaciones tributaria, se opta por la recaudación en la modalidad de embargo de cuentas bancarias que es la más simple para que la administración logre el objetivo de cobrar. 

- 3- La Administración Tributaria debería recurrir a otras modalidades de notificación en aplicación supletoria del TUO Código Tributario, pudiendo ser estos los señalados en la Ley N° 27444 o por el Código Procesal Civil, o quizá en el mismo código tributario vigente pero que se asegure la entidad que realmente el contribuyente ha sido notificado de acuerdo a Ley.

VII.- DISCUSIÓN

- ✓ Las técnicas empleadas permitieron realizar el análisis de fiabilidad correspondiente, certificando la validez de los resultados que se consiguieron, logrando evidenciar que efectivamente que no se cumple al notificar con lo que establece el Código Tributario Vigente en el Perú. Y en aras de continuar con las controversias que mantiene la administración tributaria SUNAT con los contribuyentes, ya debe asumir este latente problema la propia administración y no contratar a service que son quienes se encargan de efectuar las notificaciones.
- ✓ Las notificaciones en materia tributaria inciden en los administrados al violar el principio seguridad jurídica ya que impide su participación activa y derecho de defensa ante las actuaciones y decisiones de la administración, si bien se ha hecho algunos cambios, sin embargo, hay aún mucho que cambiar, porque es la propia administración que tiene que asumir los errores de una mala notificación cuando el tribunal fiscal, le da la razón al contribuyente porque lo tiene.
- ✓ No es certero afirmar que estos resultados puedan ser aplicados a todos los actos administrativos, ya que la notificación de todos no perjudican financieramente o comercialmente a las empresas, y por qué no a nuestro País, porque los contribuyentes en aras de encontrar justicia tributaria, recurren a las siguientes instancias en busca de justicia, haciendo con estos procedimientos, trámites innecesarios que perfectamente se podría evitar si es la propia administración la que llevara el control de las notificaciones.



- ✓ Es necesario analizar el problema al detalle, de modo que se observe las causas y los efectos que se ocasionan; pero más importante aún, poder medir los impactos de la aplicación de una teoría, en un ambiente caracterizado por los constantes cambios; como lo son en las normas tributarias.

A handwritten signature in black ink, consisting of a stylized, cursive letter 'M' followed by a long, sweeping horizontal stroke that tapers to the right.

VIII.- REFERENCIALES

1. ALVA MATTEUCCI, Mario. **¿Cuándo las notificaciones surten efectos el mismo día de su recepción?** Blog de Mario Alva Matteucci. 2013.
2. ALVA MATTEUCCI, MARIO. **La notificación de órdenes de pago, resoluciones de determinación y/o resoluciones de multa por parte del fisco.** Colegio de Contadores Públicos de Arequipa. Actualidad Contable. Mayo - Junio 2011.
3. ASESOR EMPRESARIAL. **Las Notificaciones de la Administración Tributaria y sus efectos.** Segunda Quincena - Agosto 2010.
4. BASAURI LÓPEZ, Rita. **Notificación de esuelas de requerimiento de documentación para la verificación de obligaciones formales.** Asesor Empresarial. Primera Quincena - Diciembre 2012.
5. BASAURI LÓPEZ, Rita. **Consideraciones a tener en cuenta en las Notificaciones de la Administración Tributaria. Asesor Empresarial.** Primera Quincena - Agosto 2012.
6. COSSÍO CARRASCO. **Las nuevas formalidades de la notificación.** Contadores & Empresas. 1ra. quincena - Julio 2007.
7. DELZO ESTEBAN, Elva. **Conozca si la notificación que la SUNAT efectúa es válida o está viciada de nulidad.** Contadores & Empresas N° 14 - 2da. Quincena - Mayo 2005.



8. DROMI, José Roberto. **Manual de Derecho Administrativo**. Buenos Aires. Editorial Astrea.
 9. HUAMANÍ CUEVA, **Rosendo**. **Modalidades y características de la notificación tributaria** (Primera final). Contadores & Empresas N° 37 – 1ra. Quincena – Mayo 2006.
 10. HUAMANÍ CUEVA, Rosendo. **Modalidades y características de la notificación tributaria** (Primera parte). Contadores & Empresas N° 36 - 2da. Quincena - Abril 2006.
 11. MESIA, Carlos. **Exegesis del Código Procesal Constitucional**. Gaceta Jurídica Primera edición. Lima. 2004.
 12. ROBLES MORENO, Carmen del Pilar. **La notificación en materia tributaria**. Blog de Carmen del Pilar Robles Moreno.
- 

Callao, 03 de Noviembre del 2014.

IX APENDICE

PROBLEMAS QUE MANTIENE LA SUNAT POR LAS NOTIFICACIONES



Imposibilidad de verificar la realización de la diligencia.	Por contratar un service que notifica
La notificación no ha sido realizada correctamente	Por no ser entregadas por personas que no conocen del tema de notificación
Los datos del receptor no pueden ser verificados en la diligencia.	Porque no hay abertura por parte del contribuyentes
No se cuenta con la información hasta que los acuses de recibo sean devueltos	Por ser un contrato con el service y el pago es por las notificaciones realmente entregadas.
Alto porcentaje de notificaciones que no llegan a su real destino	Son firmadas de manera ilegible, por los mismos notificadores, pretendiendo indicar que lo recibió el contribuyente.
FUENTE: ELABORACION PROPIA	

X ANEXO

MATRIZ DE CONSISTENCIA

PROBLEMA DE INVESTIGACION	OBJETIVO	HIPOTESIS	METODOLOGIA	VARIABLES
¿De qué manera incide las notificaciones en materia tributaria en los administrados?	Establecer la incidencia de las notificaciones en materia tributaria en los administrados.	Las notificaciones en materia tributaria inciden en los administrados al violar el principio seguridad jurídica ya que impide su participación activa y derecho de defensa ante las actuaciones y decisiones de la administración.	Tipo de investigación: Explicativa causal. Método estadístico: SPSS Técnicas e instrumentos: a.- Fichaje.- fichas referenciales, fichas de contenido y fichas resumen b.- Encuesta: Cuestionarios estructurados. c.- Análisis de contenido.- Fichas de observación	Variable Dependiente (Vd): Principio de seguridad jurídica
				Variable Independiente (Vi): Notificaciones en materia tributaria