

La notificación electrónica de los actos tributarios a propósito de la sentencia 159/2022 emitida por el Tribunal Constitucional

Nataly Patricia Montesinos León

Facultad de Derecho y Ciencia Política, Universidad Nacional Mayor de San Marcos

Resumen

El presente artículo analiza el fallo emitido por el Tribunal Constitucional, contenido en la Sentencia 159/2022 del 07 de abril de 2022, donde se pronuncia sobre la validez de las notificaciones efectuadas por la Administración Tributaria mediante la modalidad electrónica. Para efectos del presente estudio, revisaremos la legislación comparada y nacional respecto a esta modalidad de notificación, su implementación, características y regulación actual, con la finalidad de sustentar nuestra opinión contraria respecto al fallo emitido por el órgano constitucional.

Palabras clave: Administración tributaria, notificación, notificación electrónica, validez, regulación

The electronic notification of tax acts regarding the sentence 159/2022 issued by the Constitutional Court

Abstract

This article analyzes the ruling issued by the Constitutional Court, contained in Judgment 159/2022 of April 7, 2022, where it rules on the validity of the notifications made by the Tax Administration through the electronic modality, for the purposes of this study, we will review the comparative and national legislation regarding this notification modality, its implementation, characteristics and current regulation, in order to support our contrary opinion regarding the ruling issued by the constitutional authority.

Keywords: Tax administration, notification, electronic notification, validity, regulation.

Notificação eletrônica de atos tributários relativos à sentença 159/2022 emitido pelo Tribunal Constitucional

Resumo

Este artigo analisa a decisão proferida pelo Tribunal Constitucional, constante do Acórdão 159/2022 de 7 de abril de 2022, onde se pronuncia sobre a validade das notificações efetuadas pela Administração Tributária através da modalidade eletrônica, para efeitos do presente estudo. revisaremos a legislação comparada e nacional sobre este tipo de notificação, sua implementação, características e regulamentação atual, a fim de sustentar nossa opinião contrária à decisão emitida pelo órgão constitucional.

Palavras-chave: **Administração Tributária, notificação, notificação eletrônica, validade, regulamentação**

1. Introducción

Mediante la Sentencia 159/2022, de fecha 07 de abril del 2022, el Tribunal Constitucional (TC) emitió pronunciamiento sobre el recurso de agravio constitucional presentado por un contribuyente quien alegó la vulneración de sus derechos de defensa y debido procedimiento y doble instancia. Se aludía esto, al no haber sido notificado debidamente de los actos emitidos por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT, en el marco de un procedimiento de fiscalización y del inicio del procedimiento coactivo seguidos en su contra.

El TC señaló que la observancia del debido proceso y tutela jurisdiccional establecido como principio en el inciso 3 del artículo 139 de la Constitución se extiende a los procedimientos administrativos. Por ende, debe considerarse como norma aplicable para la notificación de los actos de notificación de deudas tributarias el Código Tributario y, para las no tributarias, la Ley del Procedimiento Administrativo General, la Ley 27444, pues se atenderá el principio de razonabilidad.

En este punto, el presente artículo analizará cada uno de los puntos desarrollados en la Sentencia a fin de establecer si la notificación electrónica de los actos tributarios vulnera los derechos de defensa y debido proceso de los contribuyentes o si resulta suficiente y garantista.

2. Metodología

Se parte de un enfoque cualitativo. De este modo, se intenta valorar las cualidades de la notificación electrónica de los actos tributarios mediante la técnica de análisis de legislación nacional y comparada.

3. Antecedentes

El Tribunal Constitucional se pronuncia respecto a una demanda de amparo interpuesta por un contribuyente contra la SUNAT donde solicita la nulidad de una resolución coactiva y la reposición de las cosas al estado anterior del embargo de su propiedad. Se alegaba que el impedimento de subsanar un requisito de admisibilidad del recurso de apelación presentado, en tanto no fue notificado en su domicilio fiscal, configura una vulneración a sus derechos de defensa, al debido procedimiento y a la doble instancia.

Del análisis efectuado por el Tribunal Constitucional respecto a los actos tributarios cuya notificación es materia de la controversia, se advierte que la Administración notificó los siguientes actos:

a. Notificaciones en el domicilio fiscal:

- Notificación en domicilio fiscal de la Resolución 0260150010420, con fecha 29 de diciembre de 2017, que declaró fundado en parte el recurso de Nulidad interpuesto ante el Tribunal Fiscal por exceso del IR 2004, contra la que interpuso recurso de apelación.
- Notificación en domicilio fiscal de la Resolución Coactiva N°0230007690, con fecha 27 de agosto de 2018, la cual comunicaba que se trabó embargo en forma de inscripción de propiedad inmueble por S/.811,000.00 (Av. Nueva York 356 Chorrillos PRE42030090).

b. Notificaciones en el domicilio fiscal:

- Requerimiento de admisibilidad de apelación N°026055009021 con fecha 23 de febrero de 2018.
- Resolución que declara la inadmisibilidad de la apelación N°0260150010854/SUNAT con fecha 08 de marzo de 2018.
- Resolución Coactiva N°0230064618274 con fecha 15 de mayo de 2018.
- Resolución Coactiva N°0230064618693 con fecha 17 de mayo de 2018.

Respecto a las notificaciones electrónicas, el contribuyente señala que estas no resultan válidas en tanto que no señaló al buzón electrónico como medio para ser notificado, sino su domicilio fiscal, con lo cual se genera la controversia respecto a la vulneración de los derechos del contribuyente.

4. Análisis

De la revisión de la Sentencia, es importante establecer algunos de los puntos de análisis pertinentes. En principio, es importante señalar que la sentencia materia de análisis no se ha pronunciado sobre la constitucionalidad o legalidad de la

notificación electrónica y el uso de las herramientas como el Buzón -SOL para la notificación de los actos de la Administración Tributaria. No obstante, se aborda un caso específico en el que se utilizan en un mismo procedimiento, la notificación física y electrónica.

Asimismo, en el presente caso, se advierten ciertas particularidades que han devenido en la controversia resuelta por el Tribunal Constitucional. De estas, deben precisarse los siguientes:

- a) El contribuyente fijó, dentro del procedimiento, un domicilio fiscal y procesal físico.
- b) Los actos notificados se realizaron entre los años 2017 y 2018, el cual es el lapso en el que se reguló la implementación progresiva de las notificaciones electrónicas.
- c) La Sentencia analiza el cumplimiento de lo establecido en el artículo 104° del Código Tributario (Formas de Notificación), sin embargo, no ha efectuado un análisis respecto a lo establecido en el artículo 11° del mismo cuerpo legal (Domicilio Fiscal y Procesal).

4.1. Regulación de la notificación electrónica en el modelo del código tributario del CIAT

El Modelo del Código Tributario elaborado por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – CIAT (CIAT, 2015) tiene como función principal orientar a los países miembros en el perfeccionamiento de sus legislaciones. Para ello es necesario un como marco de referencia de una regulación adecuada con la finalidad de alcanzar una aplicación equitativa de los tributos con lo cual se procuraría la seguridad jurídica, el respeto a los derechos de los contribuyentes y modernización de las administraciones tributarias.

Este documento, dentro de la regulación de la notificación de los actos tributarios, ha recogido disposiciones relacionadas con la notificación electrónica. De esta forma se estableció en sus artículos 87° y 98° la base de la regulación sobre las notificaciones a través de medios electrónicos.

En este sentido, es importante destacar que el artículo 87° de este Modelo establece las disposiciones básicas que deben contemplarse para la correcta realización de las notificaciones a través de medios electrónicos. De esta forma se precisa que, cuando se realice una notificación a través de este medio, debe identificarse fidedignamente tanto al remitente como al destinatario. Asimismo, precisa en su numeral 2 que las notificaciones efectuadas por este medio producen los mismos efectos que los realizados en el domicilio fiscal.

El numeral 3 del mencionado artículo establece que, a efectos de realizarse las notificaciones al buzón electrónico, el contribuyente debe invocar su uso como medio preferente de manera expresa. Sin perjuicio de ello, el numeral 4 del mismo articulado establece que la propia Administración Tributaria puede disponer de

manera reglamentaria la obligación de contar con un buzón electrónico permanente, el que sustituirá al domicilio fiscal fijado.- Además, debe establecerse la imposibilidad de fijar otro domicilio especial,; para ello, se precisa que la Administración Tributaria deberá asegurar, a través de un mecanismo razonable de alertas, la comunicación de las notificaciones realizadas al a través del buzón.

Por su parte, el artículo 98° del Modelo regula lo relacionado al buzón electrónico, ya que establece en su numeral 1 que la Administración Tributaria puede crear un sistema de buzón electrónico para realizar las comunicaciones a los contribuyentes a través de medios telemáticos.

Asimismo, establece que dicho buzón estará habilitado para la entrega y recepción de comunicaciones, solicitudes y escritos relacionados con los procedimientos y trámites que efectúa la Administración Tributaria. Debe cumplir con los criterios de confidencialidad, integridad, autenticidad, disponibilidad y conservación de la documentación.

Finalmente, se establece que será la propia Administración quien gestione, controle y administre la totalidad del proceso informático al implementar dicho buzón bajo el sistema de dominio propio.

Como podemos advertir, el modelo del Código Tributario del CIAT ha recogido las distintas modalidades en las que puede implementarse la notificación a través de medios electrónicos, es así como, puede crearse un Buzón Electrónico o una Dirección Electrónica Habilitada en la oficina virtual de la administración tributaria.

Es importante destacar que el modelo incluye ,como deber formal de las Administraciones Tributarias, fijar un buzón electrónico de carácter permanente que sustituirá al domicilio tributario fijado por el contribuyente. Este se constituirá como el lugar donde recibirá las notificaciones con lo cual puede incluso impedir la fijación de un domicilio fiscal distinto para la notificación en los procedimientos administrativos específicos.

Asimismo, se precisa que, a fin de asegurar la correcta comunicación con el contribuyente, el buzón deberá contener un mecanismo razonable para el envío de alertas. Este debe comunicar la existencia de una notificación que puede darse mediante mensajes SMS al celular registrado en los datos del contribuyente o su solicitud, o también a través de mensajes al correo electrónico designado por el contribuyente.

El mismo articulado señala que, en el caso el buzón no haya sido constituido como obligatorio, el interesado, previo consentimiento, deberá fijarlo como medio preferente para habilitar la validez de su uso como medio de notificación.

Como vemos, la regulación contenida en el Modelo permite a los países optar por la medida más conveniente en cuanto a la habilitación del mecanismo de la notificación electrónica, pero debe, en todos los casos, asegurar la adecuada notificación de los documentos al contribuyente.

4.2. Regulación del domicilio fiscal electrónico y la notificación electrónica en los países de la región

En los últimos años, la introducción de las nuevas tecnologías de la información y de la comunicación (TICs) en los procesos de las administraciones tributarias ha implicado la implementación de nuevas soluciones para facilitar la comunicación de un modo más sencillo eficiente con los contribuyentes.

Una de estas soluciones es la notificación por medios electrónicos, la que ha venido siendo implementada por gran parte de los países a nivel mundial y que ha implicado la adecuación de la normativa relacionada a la notificación en materia tributaria. La notificación, a través de medios electrónicos, ha permitido un importante ahorro en costos y una mejor asignación de recursos en las administraciones tributarias, por lo que resulta importante revisar las experiencias sobre su implementación en los algunos países de la región.

4.3. Argentina

La introducción de la notificación a través de sistemas electrónicos ha implicado una adecuación en la regulación actual, ya que se ha incorporado el concepto de "domicilio fiscal electrónico" en el Artículo 3 Ley 11.683 (AFIP, 1998). En este se define dicha figura como el sitio informático seguro, personalizado y válido registrado por los contribuyentes y responsables para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, el mismo que tiene como finalidad la entrega o recepción de comunicaciones; asimismo, se establece que este domicilio será obligatorio y tendrá los mismos efectos del domicilio fiscal en el ámbito administrativo, por lo que todas las notificaciones que ahí se remitan se considerarán válidas y eficaces.

Con esta adecuación normativa, la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) busca simplificar y optimizar las comunicaciones con los contribuyentes, más aún si dicho servicio de comunicaciones se encuentra disponible las 24 horas del día durante todo el año. Para la afiliación al domicilio fiscal, la normativa vigente establece que los contribuyentes deberán efectuar esta vía internet y, para su aceptación, el sistema remite al contribuyente una comunicación dirigida al domicilio fiscal electrónico constituido por el contribuyente.

Actualmente, se ha regulado la notificación a través de medios electrónicos de una serie de documentos tributarios, los mismos que han sido incorporados a través de la RG 4280/18.

En cuanto a los efectos de la notificación, la regulación argentina ha considerado que se entenderán notificados de oficio cuando el ciudadano abre el documento digital mediante el servicio "Domicilio fiscal electrónico" o por intercambio de información a través del "WebService" denominado "Consumir Comunicaciones de Ventanilla Electrónica (WSCCOMU)".

Asimismo, se considera que la notificación surte efectos, aun cuando no se haya ingresado al servicio e-ventanilla, a las cero horas del lunes inmediato posterior a la

fecha en que las comunicaciones o notificaciones se encontraran disponibles.

4.4. Chile

Una de las primeras menciones a la notificación por medios electrónicos se dio mediante la Ley 19.880 (2003) y dicha normativa contempla dentro de sus articulados el uso de medios electrónicos en los procesos administrativos.

Dentro del ámbito tributario, no fue hasta la emisión de la Ley 20.431 (2010), emitida el 30 de abril de 2010, que se regula la notificación de los actos tributarios mediante medios electrónicos. Se logró con la incorporación del artículo 4° en el cual se estableció que el Servicio de Impuestos Internos (SII) puede comunicarse con los contribuyentes. De forma adicional, a través de medios electrónicos, se precisa que las actuaciones que se realicen por dicho medio tendrían los mismos efectos que las que se efectuarán por medio de las oficinas del SII o en el domicilio del contribuyente.

De acuerdo con las normas antes citadas y a fin de adecuar la normativa vigente, se modificó el primer inciso del artículo 11 del Código Tributario. Así, se establece que, en caso el contribuyente lo solicite, el SII puede efectuar las notificaciones en la dirección de correo electrónico que este establezca.

En efecto, desde el 30 de setiembre de 2015, entra en vigor lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 11 del Código Tributario. En este se introduce la regulación de las notificaciones por medios electrónicos y se precisa que, si el contribuyente solicita la notificación de los actos por medio del correo electrónico, estas deberán efectuarse por dicho medio y en la dirección de correo electrónico que este señale.

Cabe señalar que la notificación electrónica aplica a todas las notificaciones que desde esa fecha deba realizar el SII, sin embargo, se precisa que, si en el mismo Código Tributario se establece una modalidad específica para la notificación de alguna actuación, esta deberá realizarse bajo dicha modalidad así el contribuyente haya requerido su notificación por correo electrónico. En cuanto a la forma y efectos de la notificación electrónica, se precisa que esta deberá efectuarse en días y horas también hábiles (entre las 8:00 y las 20:00 horas).

Asimismo, se precisan algunos aspectos que la notificación deberá contener tales como el archivo digital, el acta de notificación firmada electrónicamente y la hora y fecha del envío. El objetivo es garantizar la integridad, seguridad y no repudio de las notificaciones efectuadas a través del correo electrónico.

4.5. Regulación de la notificación electrónica en la legislación nacional

En la actualidad, las Administraciones Tributarias apelan al uso de las TICs para el cumplimiento de sus objetivos. Así, muchos países vienen empleando la tecnología dentro de sus procesos de control tributario; por ejemplo, haciendo uso de los cruces de información y la gestión de riesgo, y en la prestación de los servicios al

contribuyente mediante portales tributarios, programas para la declaración de impuestos, pagos virtuales, entre otros.

Uno de los productos de la introducción de servicios electrónicos dentro de los procesos que gestiona la administración tributaria es el uso de la notificación electrónica de los actos que emiten. Esta nueva herramienta digital ha sido implementada en varios países de la región. Esto debido a que facilita, simplifica y optimiza la comunicación entre la administración tributaria y los contribuyentes, así, países como Argentina, Bolivia, Brasil, Chile, Colombia, Ecuador y el nuestro, han venido implementando y masificando su uso a fin de mejorar la gestión tributaria, en tanto que en todos los procedimientos que realiza la administración tributaria, resulta imprescindible la notificación de los actos emitidos.

En nuestro país la notificación en materia tributaria está regulada en el artículo 104° del Código Tributario, pues dicha normativa establece las distintas formas de notificación y los requisitos que deben observarse en cada una de ellas. Cabe precisar que la norma antes citada establece adicionalmente que el acto de notificación puede ser efectuado por cualquiera de las formas descritas y de manera indistinta.

Es importante señalar que las formas de notificación dentro del mundo físico generaban, tanto para el contribuyente como para la administración, una serie de inconvenientes. Debido a las demoras, los altos costos y las quejas, resultaba fundamental implementar un mecanismo que permitiera facilitar y transparentar la comunicación entre la administración y los contribuyentes.

Es así que, con la introducción de las herramientas digitales en la gestión tributaria en el marco de la transformación digital, mediante la Resolución de Superintendencia N° 014-2008/SUNAT, publicada con fecha 08 de febrero de 2008, se reguló la notificación de actos administrativos por medios electrónicos (El Peruano 2008). Esta estableció las directrices para la implementación de la notificación electrónica de la SUNAT a través de SUNAT Operaciones en Línea (SOL), en el marco de lo dispuesto en el inciso b) del artículo 104° del Código Tributario, que establece la notificación a través de medios electrónicos como una modalidad válida de notificación.

En esta primera versión de la notificación electrónica fue realizada a través de SUNAT Operaciones en Línea (SOL) (plataforma digital desarrollada por la administración tributaria y que cuenta con diversas funcionalidades entre ellas presentar las declaraciones, realizar solicitudes entre otras)- Asimismo, estuvo diseñada únicamente para la notificación de algunos tipos de documentos emitidos por la administración y vinculados con tributos internos como las Órdenes de Pago, Devoluciones, Fraccionamiento y Pago con Error.

Esta nueva forma de notificar permitió a la Administración Tributaria agilizar sus procedimientos y se redujeron las demoras y las quejas por parte de los contribuyentes. Por ende, si bien su primera versión estaba limitada a la notificación de ciertos actos de la administración, resultaba necesario ampliar su alcance, más aún si el rubro de notificaciones era uno de los trámites más quejados por parte de los contribuyentes.

Tal es así que, desde la implementación de la notificación electrónica, el nivel de quejas disminuyó en un 92% (El Peruano, 2022) al garantizar la recepción adecuada y oportuna de los actos administrativos notificados a los contribuyentes y usuarios aduaneros. Por ello, se desarrolló e implementó el nuevo sistema de notificaciones denominado Sistema Integrado de Notificación Electrónica (SINE), lo que significó para la administración tributaria un avance importante en su gestión, en tanto que le permite el uso de las herramientas digitales para la notificación de los actos administrativos. Es importante señalar que la implementación de este nuevo sistema supuso una serie de adecuaciones tanto normativas como informáticas, por lo que tuvo que desarrollarse en fases que han contemplado tanto la introducción progresiva de actos administrativos como el avance en su alcance a nivel nacional.

Así, a la fecha, la administración tributaria posee una herramienta digital que le permite gestionar la notificación de los actos administrativos que emite, los que son depositados en el buzón electrónico SOL asignado al contribuyente. Además, se registra en el sistema la fecha del depósito bajo un mecanismo de sellado de tiempo o *timestamping*, de alta seguridad, que permite demostrar en línea que el documento depositado ha existido y que no ha sido alterado mediante un protocolo de encriptación de fecha y hora inequívocas que es respaldado por una Autoridad de Sellado de Tiempo o TSA (Time Stamping Authority) que mantiene un registro de los sellos emitidos para posteriores verificaciones. Este mecanismo cumple con los estándares de seguridad y especificaciones establecidas por el INDECOPI.

Asimismo, se ha incorporado la *firma digital* a fin de garantizar el no repudio del documento electrónico original, así como la integridad de su contenido y poder detectar cualquier modificación posterior. Todo esto se realiza de conformidad con la regulación contemplada en el Decreto Supremo N° 052-2008-PCM que reglamenta la Ley de Firmas y Certificados Digitales.

Adicionalmente, la notificación electrónica posee un servicio para el envío de alertas a través de SMS y/o correos electrónicos, de acuerdo con los datos consignados por el contribuyente en el Registro Único de Contribuyente (RUC). Estos mensajes funcionan como alertas a los contribuyentes sobre notificaciones depositadas en su buzón electrónico.

La incorporación progresiva y la masificación de la notificación electrónica de los actos emitidos por la administración tributaria se ha venido afianzando en estos últimos años. Se han emitido resoluciones de superintendencia periódicamente con lo cual se ha dispuesto la incorporación de los actos al sistema de notificación electrónica y se ha alcanzado en la actualidad una cobertura del 94% de actos que gestiona la SUNAT (SUNAT, 2017, pág. 93).

Es importante recordar que la introducción de esta nueva herramienta para la notificación de los actos tributarios implicó la adecuación normativa de la regulación contenida en el Código Tributario respecto al domicilio fiscal y la notificación de actos tributarios, cuyas disposiciones se encuentran contenidas en los artículos 11° y 104° del mencionado cuerpo normativo.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 11° del Código Tributario vigente, el domicilio fiscal es aquel que es fijado o establecido por el contribuyente. Es el lugar donde se deban realizar las comunicaciones de la Administración Tributaria, así como el lugar donde se efectúan las actuaciones de esta.

Cabe precisar que el domicilio fiscal debe ser fijado por el contribuyente al momento de inscribirse en RUC, pues debe señalarse de manera expresa y obligatoria. Asimismo, se precisa que el domicilio fiscal fijado se considerará vigente mientras no se comunique su cambio a la Administración en la forma que se establezca. No obstante, el establecimiento de un domicilio procesal es facultativo, entendiéndose que, si el sujeto no señala un domicilio procesal de manera expresa, se deberán efectuar las notificaciones de los actos emitidos en los procedimientos tributarios al domicilio fiscal fijado.

Es importante precisar que, mediante el Decreto Legislativo N° 1263, publicado el 10 de diciembre de 2016, se modificó el segundo párrafo del artículo 11° a efectos de adecuarlo a la introducción de la notificación y el domicilio electrónicos, habiéndose precisado lo siguiente:

El domicilio procesal podrá ser físico, en cuyo caso será un lugar fijo ubicado dentro del radio urbano que señale la Administración Tributaria, o electrónico, en cuyo caso, será el buzón electrónico habilitado para efectuar la notificación electrónica de los actos administrativos a que se refiere el inciso b) del artículo 104° y asignado a cada administrado (...) (el subrayado es nuestro, El Peruano, 2016)

Asimismo, en cuanto al señalamiento del domicilio procesal físico, se establece lo siguiente:

Cuando de acuerdo a lo establecido por resolución de superintendencia, en el caso de procedimientos ante SUNAT o resolución ministerial, en el caso de procedimientos ante el Tribunal Fiscal, la notificación de los actos administrativos pueda o deba realizarse de acuerdo al inciso b) del artículo 104°, no tiene efecto el señalamiento del domicilio procesal físico. (el subrayado es nuestro, El Peruano, 2016)

Asimismo, mediante el mencionado Decreto Legislativo, se incluyó también un segundo párrafo al artículo 104°, el cual precisaba lo siguiente:

Cuando el deudor tributario hubiera optado por señalar un domicilio procesal electrónico y el acto administrativo no corresponda ser notificado de acuerdo a lo dispuesto en el inciso b), la notificación se realizará utilizando la forma que corresponda a dicho acto de acuerdo a lo previsto en el presente artículo (...). (el subrayado es nuestro, El Peruano, 2016)

Como podemos apreciar, las modificaciones introducidas en el concepto del domicilio fiscal y la notificación electrónica hacen especial referencia a la constitución del domicilio electrónico, el cual está constituido por el buzón electrónico habilitado

por la administración. Asimismo, se incorpora una limitación para la fijación de un domicilio procesal físico en tanto los actos administrativos “puedan” o “deban” realizarse de acuerdo al inciso b) del artículo 104°, el cual regula la notificación electrónica con lo que se connota la prevalencia de la notificación electrónica.

En cuanto al segundo párrafo del artículo 104° se advierte que se mantiene la notificación física a través de las modalidades establecidas en dicha norma, en tanto aún no se haya habilitado la notificación electrónica de todos actos tributarios los que, tal y como señalamos previamente, se fueron incorporando de manera progresiva desde la implementación del sistema de notificación electrónica de la Administración Tributaria.

4.6. Consideraciones del tribunal constitucional en la sentencia 159/2022

El Tribunal Constitucional cita el artículo 104 del Código Tributario como norma aplicable para la notificación de las deudas tributarias. Este señala que las notificaciones efectuadas por medio del inciso b) (medios electrónicos) así como las efectuadas conforme al inciso f) (mediante cedula) se consideran válidas mientras el contribuyente no comunique el cambio de domicilio fiscal.

Al respecto, el Tribunal Constitucional colige que el Código Tributario dispone que las notificaciones deben ser realizadas en el domicilio fiscal indicado por el contribuyente en el expediente. Por ende, una vez notificado del procedimiento no se puede cambiar el domicilio señalado hasta su conclusión.

En este sentido, el Tribunal refiere como jurisprudencia aplicable lo señalado en el fundamento 21 de la STC del Exp.07279-2013-PA/TC en el cual se estableció que, cuando un contribuyente está dentro de un procedimiento de fiscalización tributaria, es responsabilidad de la Administración Tributaria asegurar que el contribuyente tome conocimiento de la existencia de dicho procedimiento. Esto a medida independiente de lo dispuesto en el artículo 104 del Código Tributario, para lo cual, consideró el Tribunal que la SUNAT debía prever todas las medidas necesarias y complementarias con la finalidad de garantizar su derecho de defensa, siendo que, de resultar necesario, se notificarán las actuaciones al domicilio que aquel ha consignado en su documento nacional de identidad.

En atención a lo antes señalado, el Tribunal concluye que la SUNAT no notificó al domicilio procesal fijado por el contribuyente dentro del proceso de fiscalización, por lo que no cumplió con el artículo 104, en lo que se refiere a que las notificaciones deben realizarse en el domicilio fiscal. Asimismo, no se agotaron los medios para asegurar el conocimiento de las notificaciones realizadas al contribuyente, por ende, no se ha garantizado su derecho de defensa.

En este sentido, declara fundada la demanda, nula la notificación de la Resolución de Intendencia N°0260150010584/SUNAT, y nulas las resoluciones coactivas N°0230076960790 y 0230064618693.

4.5. Comentarios al fallo del tribunal constitucional

Como se detalló en el punto precedente, entre los argumentos del Tribunal Constitucional se señala que el Código Tributario dispone que las notificaciones deben ser realizadas en el domicilio fiscal indicado por el contribuyente en el expediente. Además, se sostiene que una vez notificado el procedimiento no se puede cambiar el domicilio señalado hasta su culminación, por lo que la conclusión es que la SUNAT no notificó al domicilio procesal fijado dentro del proceso de fiscalización y no cumplió con el artículo 104, en lo que se refiere a que las notificaciones deben realizarse en el domicilio fiscal, ya que debía agotar los medios para asegurar el conocimiento de las notificaciones realizadas al contribuyente a fin de no vulnerar su derecho de defensa.

Al respecto es importante señalar que, conforme a la revisión de las disposiciones contenidas en los artículos 11° y 104° realizadas en el punto 6 del presente documento, la interpretación realizada por el Tribunal Constitucional no ha considerado, aparentemente, las disposiciones relacionadas con el domicilio fiscal electrónico. Asimismo, no ha considerado, principalmente, la prevalencia de la notificación electrónica.

Así, es importante precisar que, como consecuencia de la implementación progresiva de la notificación electrónica de los actos tributarios, coexisten en algunos casos las notificaciones físicas y electrónicas dentro de un mismo procedimiento. Además, no todos los actos tributarios pueden ser notificados por ese medio.

Así, en el presente caso, si bien se realizaron notificaciones al domicilio fiscal físico fijado por el contribuyente, estas fueron realizadas en aplicación a lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 104°. En este se precisa que, en el caso que la notificación del acto administrativo no corresponda ser realizada por medios electrónicos (inciso b del artículo 104°), esta deberá realizarse en la forma que corresponda, aun cuando el contribuyente hubiera señalado un domicilio procesal electrónico.

En este sentido, haciendo una revisión de los documentos notificados en el domicilio fiscal físico del contribuyente, se advierte que, a la fecha de la notificación de la Resolución 0260150010420 de fecha 29 de diciembre de 2017 y la Resolución Coactiva N°0230007690 de fecha 27 de agosto de 2018, dichos actos tributarios no estaban habilitados para ser notificados de manera electrónica. Por ende, estos debían notificarse utilizando cualquier otra forma de notificación distinta a la electrónica.

Lo anterior se sustenta en que la incorporación de las Resoluciones de Cumplimiento emitidas por la Administración Tributaria, tal como la Resolución 0260150010420 de fecha 29.12.2017, que se notificó al contribuyente, fue habilitada mediante Resolución de Superintendencia N° 211-2019/SUNAT publicada el 24 de octubre de 2019, fecha posterior a la notificación realizada. Esta es la misma que, conforme a lo señalado en el segundo párrafo del artículo 104° del Código Tributario, debía ser notificada utilizando cualquier otra forma de notificación distinta a la electrónica.

En el mismo sentido, se mantiene la notificación mediante medios distintos a la electrónica respecto a las Resoluciones Coactivas con las que se trabajan los embargo en forma de inscripción de propiedad inmueble (como Resolución Coactiva N°0230007690 notificada al contribuyente).

Respecto a las notificaciones electrónicas efectuadas al contribuyente, cabe precisar que, tanto las resoluciones de requerimiento de admisibilidad y las resoluciones que declaran la inadmisibilidad de la apelación, debían ser notificadas electrónicamente al haber sido contempladas en la modificación introducida mediante la Resolución de Superintendencia N°242- 2017/SUNAT publicada el 28 de setiembre de 2017. El mismo caso se aplica para las Resoluciones Coactivas notificadas electrónicamente al contribuyente.

En este sentido, lo dispuesto por el Tribunal Constitucional respecto a que las notificaciones deben ser realizadas en el domicilio fiscal indicado por el contribuyente en el expediente y que notificado el procedimiento no se puede cambiar el domicilio señalado hasta su culminación, carece de sustento. Esto debido a que la normativa relacionada con el domicilio fiscal y la notificación de los actos tributarios, habilita a la administración tributaria a efectuar las notificaciones de los actos que emite a través de medios electrónicos cuando “pueda” o “deba” realizarse de acuerdo con el inciso b) del artículo 104° por lo cual carece de efecto el señalamiento del domicilio procesal físico efectuado por el contribuyente.

5. Conclusiones

- En la actualidad, las Administraciones Tributarias apelan al uso de las Tecnologías de Información y las Comunicaciones (TICs) para el cumplimiento de sus objetivos, así, muchos países vienen empleando la tecnología dentro de sus procesos de control y en la prestación de los servicios al contribuyente, por ende, uno de estos servicios electrónicos es la notificación electrónica de los actos administrativos.
- Esta nueva herramienta digital ha sido implementada en varios países de la región, pues facilita, simplifica y optimiza la comunicación entre la administración tributaria y los contribuyentes. Debido a lo anterior, es empleada en países como Argentina, Bolivia, Brasil, Chile, Colombia, Ecuador y el nuestro.
- Mediante la Resolución de Superintendencia N° 014-2008/SUNAT, publicada con fecha 08 de febrero de 2008, se reguló la notificación de actos administrativos por medios electrónicos a través de SUNAT Operaciones en Línea (SOL), en el marco de lo dispuesto en el inciso b) del artículo 104° del Código Tributario, que establece la notificación a través de medios electrónicos como una modalidad válida de notificación.
- La introducción de esta nueva herramienta para la notificación de los actos tributarios implicó la adecuación normativa de la regulación contenida en el Código Tributario respecto al domicilio fiscal y la notificación de actos

tributarios, cuyas disposiciones se encuentran contenidas en los artículos 11° y 104° del mencionado cuerpo normativo.

- En la STC 159/2022, el Tribunal Constitucional resuelve que la SUNAT no notificó al domicilio procesal fijado por el contribuyente, por lo que no cumplió con el artículo 104, en lo que se refiere a que las notificaciones deben realizarse en el domicilio fiscal. Además, se señaló que la SUNAT no agotó los medios para asegurar el conocimiento de las notificaciones realizadas al contribuyente, por ende, no garantizó su derecho de defensa.
- Como consecuencia de la implementación progresiva de la notificación electrónica de los actos tributarios, coexisten en algunos casos las notificaciones físicas y electrónicas dentro de un mismo procedimiento. Se destaca también que no todos los actos tributarios pueden ser notificados por ese medio.
- Lo señalado por el Tribunal Constitucional con respecto a que las notificaciones deben ser realizadas en el domicilio fiscal indicado por el contribuyente en el expediente y que notificado el procedimiento no se puede cambiar el domicilio señalado hasta su conclusión carece de sustento. Esto debido a que la normativa relacionada con el domicilio fiscal y la notificación de los actos tributarios habilita a la administración tributaria a realizar las notificaciones a través de medios electrónicos cuando “pueda” o “deba” realizarse de acuerdo con el inciso b) del artículo 104°, por ende, carece de efecto el señalamiento del domicilio procesal físico efectuado por el contribuyente.

6. Recomendaciones

Conforme a lo establecido en el Modelo del Código Tributario del CIAT, y a efectos de garantizar el debido proceso y el derecho de defensa de los contribuyentes, cuando la Administración Tributaria realice la notificación de sus actos mediante la modalidad de la notificación electrónica, es imprescindible asegurar el uso de un sistema razonable de alertas, sea a través de SMS o correo electrónico o el uso conjunto de ambos. Todo esto con el fin de garantizar que la notificación haya sido recibida por el contribuyente.

7. Referencias bibliográficas

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (2015), *Modelo Código Tributario del CIAT*.

https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2015_Modelo_Codigo_Tributario_CIAT.pdf

El Peruano. (2016, 10 de diciembre). *Decreto Legislativo N° 1263 de 2016, por el que se Modifica el Código Tributario*.

El Peruano (2008, 19 de julio). *Decreto Supremo N° 052-2008-PCM, (Presidencia del Consejo de Ministros) que aprueba el Reglamento de la Ley de Firmas y Certificados*

Digitales.

El Peruano (2022, 23 de junio), *Administración tributaria asegura la entrega oportuna de la notificación electrónica.*

<https://elperuano.pe/noticia/162108-administracion-tributaria-asegura-la-entrega-oportuna-de-la-notificacion-electronica>

AFIP (1998 ,13 de julio). *Ley 11.683 de 1998, que regula la Ley de Procedimiento Tributario*, 13 de julio de 1998.

http://www.oas.org/juridico/PDFs/mesicic3_arg_ley11683.pdf

Ley 19.880 de 2003. Que Establece bases de los procedimientos administrativos que rigen los actos de los órganos de la administración del Estado. I

Ley 20.431 de 2010. Que Establece normas que incentivan la calidad de atención al contribuyente por parte del Servicio de Impuestos Internos.

Resolución General N° 4280/2018-Administración Federal de Ingresos Públicos. Por la cual se regula el Procedimiento. Domicilio Fiscal Electrónico Obligatorio. Artículo sin número agregado a continuación del Artículo 3° de la Ley N° 11.683, T.O. en 1998 y sus modificaciones. Constitución, implementación y excepciones.

Resolución de Superintendencia N° 014-2008/SUNAT- Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria. Que Regula la notificación de actos administrativos por medio electrónico. 08 de febrero de 2008.

Resolución de Superintendencia N°242- 2017/SUNAT -Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria). Por la que se Modifica la Resolución de Superintendencia N° 014-2008/SUNAT que regula la notificación de los actos administrativos por medios electrónicos.

Resolución de Superintendencia N° 211-2019/SUNAT-Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria. Por la que Modifica la Resolución de Superintendencia N° 014-2008/SUNAT que regula la notificación de los actos administrativos por medios electrónicos.

Texto Único Ordenado del Código Tributario (TUO CT). Decreto Supremo N° 133-2013-EF.

Fecha de recepción: 25/09/2022

Fecha de aceptación: 26/11/2022

Correspondencia: paty4786@gmail.com