

UNIVERSIDAD PRIVADA DE TACNA
FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS POLÍTICAS
ESCUELA ACADÉMICO PROFESIONAL DE DERECHO



**“LA REGULACIÓN DE LA NOTIFICACIÓN ELECTRÓNICA DE ACTOS
ADMINISTRATIVOS Y EL DERECHO A LA DEFENSA EN LOS
PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS”**

TESIS

Presentado por:

Bach. Ludwing Richard Soto Humire

Código ORCID

0009-0003-7172-9384

Asesor:

Mag. Gabriela Paola Francesa Rojas Fuster

Código ORCID

0009-0002-7381-6011

Para obtener el título profesional de:

Abogado

TACNA-PERU

2025

UNIVERSIDAD PRIVADA DE TACNA
FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS POLÍTICAS
ESCUELA ACADÉMICO PROFESIONAL DE DERECHO



**“LA REGULACIÓN DE LA NOTIFICACIÓN ELECTRÓNICA DE ACTOS
ADMINISTRATIVOS Y EL DERECHO A LA DEFENSA EN LOS
PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS”**

TESIS

Presentado por:

Bach. Ludwing Richard Soto Humire

Código ORCID

0009-0003-7172-9384

Asesor:

Mag. Gabriela Paola Francesca Rojas Fuster

Código ORCID

0009-0002-7381-6011

Para obtener el título profesional de:

Abogado

TACNA-PERU

2025

UNIVERSIDAD PRIVADA DE TACNA
FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS POLÍTICAS
ESCUELA PROFESIONAL DE DERECHO

Tesis

**“LA REGULACIÓN DE LA NOTIFICACIÓN ELECTRÓNICA DE
ACTOS ADMINISTRATIVOS Y EL DERECHO A LA DEFENSA EN LOS
PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS”**

Presentado por:

Bach. Ludwing Richard Soto Humire

Tesis aprobada el día 17 de noviembre de 2025; ante el siguiente jurado:

PRESIDENTE:

Dra. Delia Yolanda Mamani Huanca

SECRETARIO:

Mag. Alicia Victoria Abarca Guevara

VOCAL:

Mag. Alvaro Antonio Zacarías Valderrama

ASESOR:

Mag. Gabriela Paola Francesca Rojas Fuster

DECLARACION JURADA DE ORIGINALIDAD

Yo, Ludwing Richard Soto Humire, en calidad de egresado de la Facultad de Derecho y Ciencias Políticas de la Universidad Privada de Tacna, identificada con DNI 70036011. Soy autor del texto titulado:

“LA REGULACIÓN DE LA NOTIFICACIÓN ELECTRÓNICA DE ACTOS ADMINISTRATIVOS Y EL DERECHO A LA DEFENSA EN LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS”

DECLARO BAJO JURAMENTO

Ser el único autor del texto entregado para obtener el Título Profesional de Abogado, teniendo como asesor a la Mag. Gabriela Paola Rojas Fuster, y que tal texto no ha sido entregado ni total ni parcialmente para obtención de un grado académico en ninguna otra universidad o instituto, ni ha sido publicado anteriormente para cualquier otro fin.

Así mismo, declaro no haber trasgredido ninguna norma universitaria con respecto al plagio ni a las leyes establecidas que protegen la propiedad intelectual.

Declaro, que después de la revisión de la tesis con el software Turnitin se declara 19% de similitud, además que el archivo entregado en formato PDF corresponde exactamente al texto digital que presento junto al mismo.

Por último, declaro que la información presentada ha sido obtenida respetando la legislación vigente, es verídica y soy conocedor(a) de las sanciones penales en caso de infringir las leyes del plagio y de falsa declaración, y que firmo la presente con pleno uso de mis facultades y asumiendo todas las responsabilidades de ella derivada.

Por lo expuesto, mediante la presente asumo frente a LA UNIVERSIDAD cualquier responsabilidad que pudiera derivarse por la autoría, originalidad y veracidad del contenido de la tesis, así como por los derechos sobre la obra o invención presentada. En consecuencia, me hago responsable frente a LA UNIVERSIDAD y a terceros, de cualquier daño que pudiera ocasionar por el incumplimiento de lo declarado o que pudiera encontrar como causa del trabajo presentado, asumiendo todas las cargas pecuniarias que pudieran derivarse de ello en favor de terceros con motivo de acciones, reclamaciones o conflictos derivados del incumplimiento de lo declarado o las que encontrasen causa en el contenido de la tesis, libro o invento.

De identificarse fraude, piratería, plagio, falsificación o que el trabajo de investigación haya sido publicado anteriormente; asumo las consecuencias y sanciones que de mi acción se deriven, sometiéndome a la normatividad vigente de la Universidad Privada de Tacna.

Lugar y fecha: Tacna, 17 de noviembre de 2025.



Ludwing Richard Soto Humire
DNI 70036011

AGRADECIMIENTOS

A Dios, por haberme concedido la vida, la fortaleza y la perseverancia necesarias para culminar esta etapa tan importante de mi formación académica y profesional.

A mi madre, por ser un pilar fundamental en mi vida, por su apoyo incondicional y por enseñarme, con su ejemplo de esfuerzo y sacrificio, el valor de la constancia y la disciplina. Su confianza en mí ha sido fuente de motivación en cada paso de mi carrera universitaria; asimismo, por recordarme que parte de mi compromiso académico en la carrera de derecho fue para convertirme en un gran profesional como lo fue mi padre.

A mis docentes de la Facultad de Derecho, quienes con su entrega, orientación y exigencia han contribuido a mi desarrollo académico, transmitiéndome no solo conocimientos jurídicos, sino también valores y principios que guiarán mi ejercicio profesional.

A mi esposa, por su acompañamiento constante, su paciencia y comprensión en cada momento, por ser mi principal fuente de inspiración para continuar desarrollándome profesionalmente, y por ser mi apoyo emocional a lo largo de este proceso. Su amor y sus palabras de aliento han sido fundamentales para alcanzar esta meta.

Extiendo también mi agradecimiento a todas las personas que, de una u otra manera, aportaron con su apoyo, consejos y gestos de amistad en el camino recorrido durante mi vida universitaria y también a aquellos compañeros de labores que me brindaron opiniones constructivas para el desarrollo de esta tesis.

A todos ellos, mi más profundo y sincero reconocimiento.

INDICE DE CONTENIDOS

DECLARACION JURADA DE ORIGINALIDAD.....	3
AGRADECIMIENTOS.....	6
INDICE DE CONTENIDOS.....	7
RESUMEN.....	10
ABSTRACT.....	11
CAPÍTULO I. INTRODUCCIÓN A LA PROBLEMÁTICA	12
I. EL PROBLEMA	12
1.1 Planteamiento del problema	12
1.2 Formulación del problema.....	16
1.2.1. Pregunta general:.....	16
1.2.2. Preguntas específicas:.....	16
1.3 Justificación de la investigación.....	17
II. OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN.....	17
2.1 OBJETIVO GENERAL	17
2.2 OBJETIVO ESPECÍFICO.....	17
III. HIPÓTESIS.....	18
CAPÍTULO II. METODOLOGÍA	19
I. TIPO DE INVESTIGACIÓN.....	19
II. FUENTES DE INFORMACIÓN.....	19
III. TÉCNICAS E INSTRUMENTOS DE RECOLECCIÓN DE DATOS	20
3.1 Técnicas.....	20
3.2 Instrumentos	20
IV. METODO DE ANALISIS	20
CAPITULO III. CATEGORIAS JURIDICAS	22

I.	REGULACIÓN DE LA NOTIFICACIÓN ELECTRÓNICA DE ACTOS ADMINISTRATIVOS.....	22
1.1	MARCO NORMATIVO DE LA NOTIFICACIÓN ELECTRÓNICA EN PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS	22
1.1.1.	Procedimiento administrativo general.....	22
1.1.2.	Acto administrativo	23
1.1.3.	Notificación de actos administrativos	26
1.1.4.	Notificación electrónica de actos administrativos.....	28
1.1.5.	Gobierno electrónico	33
1.1.6.	Notificación electrónica en los procedimientos tributarios	36
1.1.7.	Procedimientos tributarios.....	39
1.1.8.	Procedimiento de fiscalización.....	40
1.1.9.	Procedimiento de cobranza coactiva	43
1.1.10.	Procedimiento contencioso tributario.....	47
1.1.11.	Procedimiento no contencioso tributario.....	51
1.2	CONFLICTOS NORMATIVOS ENTRE LA LPAG Y EL CÓDIGO TRIBUTARIO	53
1.2.1.	Ley del procedimiento administrativo general.....	53
1.2.2.	Código Tributario	55
1.2.3.	Conflictos normativos	57
II.	DERECHO A LA DEFENSA EN PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS	63
2.1	FUNDAMENTOS CONSTITUCIONALES DEL DERECHO A LA DEFENSA EN SEDE ADMINISTRATIVA.....	63
2.1.1.	Derecho a la defensa desde la doctrina.....	63
2.1.2.	Derecho a la defensa desde el tribunal constitucional.....	67

2.1.3. Derechos vinculados al derecho a la defensa	71
2.2 VULNERACIÓN DEL DERECHO A LA DEFENSA POR MODALIDADES DE NOTIFICACIÓN.....	76
2.2.1. STC - EXP N.º 03394-2021-PA/TC	76
2.2.2. STC - EXP N.º 03721-2022-PA/TC	81
2.2.3. STC - EXP N.º 02113-2022-PA/TC.....	82
2.2.4. STC - EXP. N.º 01443-2019-PHC/TC.....	84
2.2.5. STC - EXP. N.º 03314-2022-PA/TC	85
2.2.6. RTF JOO N.º 07112-2-2023	87
CAPITULO IV. DISCUSIÓN.....	89
I. PRIMERA INTERROGANTE ESPECÍFICA.....	89
II. SEGUNDA INTERROGANTE ESPECÍFICA	90
III. TERCERA INTERROGANTE ESPECÍFICA	91
IV. CUARTA INTERROGANTE ESPECÍFICA	92
V. INTERROGANTE PRINCIAL.....	93
CAPÍTULO V. CONCLUSIONES.....	96
CAPÍTULO VI. RECOMENDACIONES	98
REFERENCIAS	99
ANEXO: MATRIZ DE CONSISTENCIA	106

RESUMEN

El estudio parte de la identificación de los conflictos normativos entre la Ley del Procedimiento Administrativo General y el Código Tributario respecto a las modalidades de notificación, examinando la coherencia del ordenamiento jurídico y los pronunciamientos jurisprudenciales relevantes, particularmente del Tribunal Constitucional y el Tribunal Fiscal.

La presente investigación, de carácter dogmático y sistemático, analiza la regulación de la notificación electrónica de actos administrativos tributarios y su relación con el derecho a la defensa en el marco de los procedimientos tributarios: fiscalización, cobranza coactiva, contencioso y no contencioso.

Se evidencia que la notificación constituye un acto procesal esencial para la eficacia del acto administrativo y para garantizar el derecho de defensa del administrado. La investigación demuestra que, si bien la notificación electrónica a través del Buzón SOL implementada por la SUNAT ha permitido celeridad, reducción de costos y modernización de la gestión pública, también genera tensiones con la exigencia de consentimiento expreso prevista en la Ley del Procedimiento Administrativo General, lo que origina interpretaciones divergentes entre sede administrativa y jurisdiccional.

Finalmente, se concluye que la notificación electrónica de actos administrativos en los procedimientos tributarios no vulnera el derecho a la defensa, debido a que los contribuyentes se encuentran obligados a revisar periódicamente su Buzón Sol en donde se depositan los actos administrativos; asimismo, debería adoptarse medidas complementarias que aseguren el acceso oportuno y efectivo de los contribuyentes a la información en los procedimientos de fiscalización tributaria y de cobranza coactiva, tales como alertas adicionales vía correo electrónico o mensajes de texto, y campañas de concientización sobre la obligatoriedad de revisar periódicamente la casilla electrónica.

PALABRAS CLAVES: notificación electrónica, acto administrativo, procedimientos tributarios, derecho a la defensa

ABSTRACT

The study begins by identifying regulatory conflicts between the General Administrative Procedure Law and the Tax Code regarding notification methods, examining the consistency of the legal system and relevant case law, particularly those of the Constitutional Court and the Tax Court.

This research, of a dogmatic and systematic nature, analyzes the regulation of electronic notification of tax administrative acts and its relationship with the right to defense within the framework of tax procedures: auditing, coercive collection, contentious, and non-contentious.

It is evident that notification constitutes an essential procedural act for the effectiveness of the administrative act and for guaranteeing the taxpayer's right to defense. The research demonstrates that, while electronic notification through the Buzón SOL implemented by SUNAT has enabled speed, cost reduction, and modernization of public management, it also generates tensions with the requirement for express consent provided for in the General Administrative Procedure Law, which gives rise to divergent interpretations between administrative and judicial bodies.

Finally, it is concluded that electronic notification of administrative acts in tax proceedings does not violate the right to defense, since taxpayers are required to periodically check their Buzón Sol, where administrative acts are deposited. Furthermore, complementary measures should be adopted to ensure taxpayers' timely and effective access to information in tax audit and enforcement proceedings, such as additional alerts via email or text messages, and awareness campaigns regarding the obligation to periodically check their electronic mailbox.

KEYWORDS: electronic notification, administrative act, tax procedures, right of defense

CAPÍTULO I. INTRODUCCIÓN A LA PROBLEMÁTICA

I. EL PROBLEMA

1.1 Planteamiento del problema

La Ley N.º 27444 – Ley del Procedimiento Administrativo General (en adelante “LPAG”), regula las actuaciones administrativas comunes, señalando en su artículo 1º que un acto administrativo es la manifestación de voluntad de una entidad en el marco del Derecho Público, la cual produce efectos jurídicos en un administrado y generalmente se materializa a través de resoluciones administrativas. Asimismo, dicha declaración debe cumplir los requisitos de validez como: i) competencia, ii) objeto o contenido, iii) finalidad pública, iv) motivación y v) procedimiento regular, y finalmente notificarse válidamente al interesado fin de que el acto administrativo produzca consecuencias jurídicas.

Según Guzmán (2020), la notificación es poner en conocimiento todo acto administrativo que pueda afectar a un administrado, aunque este sea de mero trámite, por lo que su funcionalidad consiste en brindar eficacia a dicho acto, generando certeza respecto a la fecha de emisión, debido a que generalmente dicha fecha no coincide con la notificación; y, de ser favorable para sus intereses, el administrado pueda actuar para su ejecución o cumplimiento, o si le genera perjuicio, interponer los recursos procedimentales que considere necesario.

En ese mismo orden de ideas, el Código Tributario aprobado mediante Decreto Supremo N° 133-2013-EF, consiste en un conjunto de normas que regula las actuaciones de las administraciones tributarias, estableciendo los principios generales, instituciones, procedimientos y normas del ordenamiento jurídico-tributario, siendo una norma especial administrativa; y de igual forma, también establece los lineamientos fundamentales respecto a un acto administrativo y su notificación, precisando la posibilidad de notificar electrónicamente los actos

administrativos y de esta manera agilizar su entrega a través de medio electrónicos.

La Ley N.º 31736 - Ley que regula la notificación administrativa mediante casilla electrónica (2023), en su artículo 3º sostiene que la notificación electrónica constituye el medio de comunicación empleado por las entidades administrativas públicas con el fin de informar al administrado interesado acerca de los actos administrativos que se encuentran en trámite; asimismo, precisa que su validez y eficacia jurídica es la misma que una notificación física; asimismo, la Resolución de Superintendencia N° 014-2008/SUNAT crea una casilla electrónica denominada Buzón SOL (Sistema de Operaciones en Línea), la cual permitirá notificar electrónicamente a los contribuyente, determinados actos administrativos tributarios emitidos por la SUNAT; en ese sentido, se cuenta con dos normas que regulan la notificación electrónica como una modalidad de la notificación.

La LPAG, señala en su artículo 18 las modalidades de notificación, teniendo como primer punto la notificación personal en el domicilio, como segundo punto el correo certificado siempre y cuando haya sido expresamente solicitado por el administrado y por publicación de el Diario Oficial, haciendo un énfasis a que debe cumplirse el orden de prelación u orden de prioridad bajo sanción de nulidad, es decir primero debería cumplirse con la notificación personal en el domicilio y en caso no se pueda garantizar dicha notificación, continuar con los siguientes puntos; asimismo en el Artículo II del Título Preliminar establece que la LPAG contiene normas comunes y regula todos los procedimientos especiales, las cuales no pueden imponer condiciones menos favorables a los administrados. Por otro lado, el Código Tributario, en su artículo 104 señala que la notificación de actos administrativos se realizará, indistintamente, por cualquiera de las siguientes formas a) por correo certificado o mensajero en domicilio fiscal, b) por medio de sistemas de comunicación electrónicos, siempre que se pueda confirmar la entrega por la misma vía, entre otras modalidades, resaltando que no existe un orden de prelación, es decir, puede notificarse

primero de forma electrónica y si no es posible garantizar dicha notificación, se optaría por alguna de las otras modalidades; en ese sentido nos encontramos frente a una contradicción entre la Ley del Procedimiento Administrativo General y el Código Tributario.

Ahora, frente a esta contradicción de notificar conforme a lo señalado en el Código Tributario por corresponder una norma especial en temas tributarios o notificar conforme a la Ley del Procedimiento Administrativo General, nos encontramos ante la posibilidad de vulnerar el derecho a la defensa de los administrados debido a que este podría no tomar conocimiento oportunamente de una notificación.

Al respecto, el derecho de defensa, según Landa Arroyo (2018) es una garantía institucional del debido proceso, por medio de la cual se asegura que toda persona pueda ser oída y ejercer su defensa de manera adecuada, desde el inicio del procedimiento y con los medios necesarios para ello. La Constitución Política del Perú señala al derecho a la defensa en su artículo 139° inciso 14, el cual garantiza la protección de derechos y obligaciones durante cualquier tipo de proceso o procedimiento, sea de naturaleza civil, penal, administrativo, laboral u otros. La Sentencia del Tribunal Constitucional del EXP N.º1231-2002-HC/TC, señala en su fundamento 2 que el contenido constitucionalmente protegido del derecho de defensa es vulnerado dentro de un proceso cuando a alguna parte se le restringe, por responsabilidad de la autoridad, actuar los medios que consideren pertinentes para defender sus derechos e intereses.

En ese sentido, el derecho a la defensa en el ámbito administrativo debe interpretarse como la garantía de los administrados para realizar las actuaciones, que estime necesarios, frente a un determinado pronunciamiento de la autoridad administrativa, y para efectos de la presente investigación, sería el derecho a impugnar un acto administrativo; por lo que, la notificación se encuentra directamente vinculada con este derecho, al permitir que el administrado tome conocimiento del acto administrativo y garantice que este pueda defenderse.

Para mejor entendimiento, nos planteamos el supuesto que un administrado o también denominado contribuyente para efectos tributarios, impugna un acto administrativo que fue notificado electrónicamente, alegando que se está vulnerando su derecho a la defensa por no haber tomado conocimiento oportunamente del mismo y no estar conforme con su emisión, sustentando que dicho acto debió haber sido notificado físicamente en su domicilio de acuerdo a lo señalado en la Ley del Procedimiento Administrativo General, y/o en la Ley N.º 31736 - Ley que regula la notificación administrativa mediante casilla electrónica.

Debemos considerar que la notificación electrónica de actos administrativos tributarios por Buzón Sol inicia en el año 2008 con las notificaciones de resoluciones aprobatorias de fraccionamiento, y progresivamente incorporándose otros actos administrativos a notificarse a través de dicha casilla electrónica. De esta manera, la aceptación y/o reconocimiento de la notificación por este medio es aceptado por los contribuyentes cuando no afectan sus intereses, pero cuando genera un perjuicio en los mismo, impugnan con argumentos referidos a que no debió notificarse en la casilla electrónica, sino en su domicilio o al menos recibir una alerta de la notificación.

Volver a la notificación física en domicilio cuando varias entidades administrativas vienen notificando de forma electrónica, supondría un retraso en el avance a un Gobierno Digital, el cual busca celeridad y economía procedimental, entonces, es necesario conocer si para efectos tributarios se considerará la notificación electrónica o la notificación física en domicilio, y no solo argumentar cada caso en concreto a conveniencia de los contribuyentes.

Este tipo de argumentos contra la validez de los actos administrativos solo permite generar discrepancias entre lo señalado por el Código Tributario y la Ley del Procedimiento Administrativo General, más aún cuando desde el año 2008 se utiliza el Buzón Sol para notificación electrónicas tributarias emitidas por SUNAT y desde el año 2020 es

obligatoria la afiliación a la notificación por medio electrónica del Tribunal Fiscal, el cual además es un requisito de admisibilidad para la apelación.

El Tribunal Constitucional a través de la STC N.º 159/2022, frente a una acción de amparo ha establecido que es exigible que la SUNAT obtenga plena certeza de que el contribuyente ha tomado conocimiento de la notificación, precisando que los actos administrativos deben ser comunicados en su domicilio, lo que resulta apartado de lo señalado en el artículo 104º del Código Tributario, y busca prevalecer lo estipulado en la Ley del Procedimiento Administrativo General. Lo dispuesto por el TC se manifiesta en un caso muy concreto y cuestionado, debido a que la votación para esta decisión fue por mayoría de los magistrados y no por unanimidad.

Por lo que corresponde realizar un análisis normativo, jurisprudencial y doctrinario, y de esta manera plantear una propuesta de solución frente a la incompatibilidad de normas, con la finalidad de que no se declare nulas las notificaciones electrónicas a los contribuyentes por Buzón SOL. La LPAG debe señalar una prelación siempre y cuando no exista los mecanismos adecuados para una notificación electrónica, como es el caso de la SUNAT que cuenta con los medios idóneos para garantizar que los contribuyentes tomaron conocimiento, y si no es posible garantizar la notificación, aún existe la posibilidad de notificar físicamente u otros medios.

1.2 Formulación del problema

1.2.1. Pregunta general:

¿De qué manera la regulación de la notificación electrónica de actos administrativos vulnera o no el derecho a la defensa en los procedimientos tributarios?

1.2.2. Preguntas específicas:

- ¿De qué manera la regulación de la notificación electrónica de actos administrativos vulnera o no el derecho a la defensa en el procedimiento de fiscalización tributaria?

- ¿De qué manera la regulación de la notificación electrónica de actos administrativos vulnera o no el derecho a la defensa en el procedimiento de cobranza coactiva?
- ¿De qué manera la regulación de la notificación electrónica de actos administrativos vulnera o no el derecho a la defensa en el procedimiento contencioso tributario?
- ¿De qué manera la regulación de la notificación electrónica de actos administrativos vulnera o no el derecho a la defensa en el procedimiento no contencioso tributario?

1.3 Justificación de la investigación

El presente trabajo de investigación se justifica en la necesidad de determinar si las notificaciones electrónicas a través de Buzón SOL por la SUNAT, son válidas pese a los pronunciamientos del Tribunal Constitucional, y el conflicto que existe entre los pronunciamientos en sede administrativa y sede jurisdiccional, considerando que los actos administrativos tributarios son un aspecto relevante para la recaudación de tributos y permite el desarrollo económico y social de los peruanos, logrando el bienestar común.

II. OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN

2.1 OBJETIVO GENERAL

Evaluar de qué manera la regulación de la notificación electrónica de actos administrativos vulnera o no el derecho a la defensa en los procedimientos tributarios.

2.2 OBJETIVO ESPECÍFICO

- Analizar de qué manera la regulación de la notificación electrónica de actos administrativos vulnera o no el derecho a la defensa en el procedimiento de fiscalización tributaria.

- Evaluar de qué manera la regulación de la notificación electrónica de actos administrativos vulnera o no el derecho a la defensa en el procedimiento de cobranza coactiva.
- Analizar de qué manera la regulación de la notificación electrónica de actos administrativos vulnera o no el derecho a la defensa en el procedimiento contencioso tributario.
- Evaluar de qué manera la regulación de la notificación electrónica de actos administrativos vulnera o no el derecho a la defensa en el procedimiento no contencioso tributario.

III. HIPÓTESIS.

Por las características de la presente investigación, no corresponde plantear una hipótesis

CAPÍTULO II. METODOLOGÍA

I. TIPO DE INVESTIGACIÓN

La presente investigación es de tipo dogmática (argumentativa), enfocada en el análisis, interpretación y sistematización de categorías jurídicas a partir de fuentes documentales. Este enfoque permite examinar la regulación normativa sobre notificación electrónica de actos administrativos tributarios y su compatibilidad con el derecho a la defensa, desde una perspectiva teórico-normativa que analiza la coherencia del ordenamiento jurídico administrativo y tributario.

La investigación adopta un enfoque dogmático-sistemático, ya que se centra en el análisis de la estructura normativa para identificar y resolver las aparentes contradicciones entre la Ley del Procedimiento Administrativo General y el Código Tributario respecto a las modalidades de notificación.

II. FUENTES DE INFORMACIÓN

Las fuentes de información son de carácter documental y comprenden:

Derecho positivo: Constitución Política del Perú, Ley del Procedimiento Administrativo General, Código Tributario, normativa sobre notificación electrónica, disposiciones de SUNAT sobre casilla electrónica, y reglamentación complementaria sobre procedimientos tributarios.

Doctrina especializada: Obras y artículos científicos sobre derecho administrativo, derecho tributario, notificación de actos administrativos, derecho a la defensa, debido proceso administrativo, gobierno digital, y garantías procesales en sede administrativa.

Jurisprudencia: Pronunciamientos del Tribunal Constitucional sobre derecho a la defensa y notificación administrativa, resoluciones del Tribunal Fiscal sobre notificación electrónica, decisiones judiciales relevantes sobre validez de notificaciones tributarias, y precedentes administrativos de SUNAT.

Derecho comparado: Legislación y jurisprudencia de otros países sobre notificación electrónica en procedimientos tributarios y protección del derecho de defensa en sede administrativa.

III. TÉCNICAS E INSTRUMENTOS DE RECOLECCIÓN DE DATOS

3.1 Técnicas

La técnica central será la revisión documental-bibliográfica, aplicando como instrumento una guía de revisión documental diseñada específicamente para esta investigación, que incluirá:

- Fichas de análisis normativo para el estudio de la LPAG, Código Tributario y normativa sobre notificación electrónica
- Matrices de análisis constitucional sobre derecho a la defensa y debido proceso administrativo
- Cuadros comparativos para analizar las diferentes modalidades de notificación y sus implicancias
- Fichas bibliográficas para el análisis doctrinal sobre derecho administrativo y tributario

Dado el carácter argumentativo de la investigación dogmática, no se requiere validación estadística de los instrumentos, siendo el rigor metodológico de naturaleza argumentativa y hermenéutica.

3.2 Instrumentos

Dado el carácter argumentativo de la investigación dogmática, no se requiere validación estadística de los instrumentos, siendo el rigor metodológico de naturaleza argumentativa y hermenéutica.

IV. METODO DE ANALISIS

Se empleará una combinación de métodos analíticos apropiados para la investigación jurídica dogmática:

- Método analítico: Para descomponer y examinar los elementos constitutivos de la notificación administrativa y su relación con las garantías del derecho a la defensa en diferentes tipos de procedimientos tributarios.
- Método sistemático: Para interpretar las normas sobre notificación administrativa en coherencia con los principios constitucionales del debido proceso y las garantías fundamentales del administrado-contribuyente.
- Método deductivo: Para derivar conclusiones específicas sobre la vulneración o protección del derecho a la defensa, partiendo de los principios generales del derecho administrativo y constitucional.
- Método hermenéutico-jurídico: Para interpretar el sentido y alcance de las normas sobre notificación electrónica, considerando la finalidad de eficiencia administrativa y los derechos fundamentales involucrados.
- Método comparativo: Para contrastar las diferentes regulaciones normativas sobre notificación (LPAG vs. Código Tributario) y evaluar su compatibilidad con el derecho a la defensa en distintos procedimientos tributarios (fiscalización, cobranza coactiva, contencioso y no contencioso).

CAPITULO III. CATEGORIAS JURIDICAS

I. REGULACIÓN DE LA NOTIFICACIÓN ELECTRÓNICA DE ACTOS ADMINISTRATIVOS

1.1 MARCO NORMATIVO DE LA NOTIFICACIÓN ELECTRÓNICA EN PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS

1.1.1. Procedimiento administrativo general

El procedimiento administrativo es aquel procedimiento desarrollado ante una autoridad administrativa, es decir aquella entidad en el marco del derecho público, a través del cual un ciudadano o también denominado administrado, puede solicitar determinada actuación de la Administración Pública.

Para Guzmán Napuri (2016), el procedimiento administrativo cumple una doble finalidad: i) cumple como una garantía de los derechos de los administrados, permitiendo manifestar el derecho de petición administrativa, debido a que esta es la reacción de un administrado frente a las actuaciones de la administración pública en uso de sus potestades autoritarias dentro de un Estado de Derecho, por lo que supone un mecanismo relevante para controlar dicho poder y evitar las arbitrariedades, ii) permite asegurar la satisfacción del interés general, vinculados a principios del procedimiento administrativo general como el de verdad material, eficacia o informalismo, de esta manera se garantiza un debido proceso con todas las aristas que esta garantiza para los administrados

Entonces, este procedimiento permitirá que los ciudadanos puedan ejercer sus derechos correspondientes y garantizará que el mismo cumplan con determinados principios, a efectos no de generar un perjuicio en el ciudadano, a quien debemos entender que se encuentra en una posición de inferioridad frente a la Administración Pública.

Sosa (2015), nos indica que un procedimiento administrativo se materializa a través del expediente administrativo, el cual debe ser entendido como un grupo ordenado de documentos y actuaciones que conformaran los

antecedentes para el resultado a través de la resolución o en esta instancia, el acto administrativo, de igual manera es necesario precisar que el termino expediente se encuentra relacionado al procedimiento o curso de un trámite.

De esta manera, consideramos que el procedimiento administrativo es una secuencia de pasos debidamente establecido, el mismo que concluirá con una manifestación de la Administración, materializándose a través del acto administrativo.

1.1.2. Acto administrativo

De acuerdo con García de Enterría y Fernández (1996), el acto administrativo puede entenderse como una manifestación de voluntad emitida por la Administración en el ejercicio de sus potestades, constituyendo por tanto una actuación que deriva directamente de su propia competencia.

De esta manera, todas las entidades en el marco del derecho público, se encuentran en la capacidad de emitir actos administrativos, entendidos como su manifestación de voluntad que generalmente tendrá su origen en un procedimiento administrativo a solicitud de un interesado o también de oficio.

Ahora, Morón Urbina (2014) señala que, el acto administrativo es el producto jurídico emitido por cualquier órgano de una determinada entidad, y de esta manera manifestar el poder administrativo conferido por nuestra normativa, y en lo que respecta a lo señalado por la Ley del Procedimiento Administrativo General, también señala que los actos administrativos son emitidos en concordancia a los requisitos comunes indistintamente a su naturaleza, alcance u origen.

En la misma línea, el acto administrativo según Brun Herbozo (2006), es aquel que, dentro del marco del Derecho Público, tiene por finalidad producir efectos jurídicos respecto a una determinada situación, lo que influirá en el administrado; asimismo, este solo será válido si es emitidos de acuerdo al ordenamiento jurídico vigente.

De acuerdo a la Ley N.º 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General, el acto administrativo es la manifestación de la voluntad de una entidad de derecho público, que produce efectos jurídicos sobre derechos, intereses y obligaciones en un administrado, por lo que esta puede ser beneficiosa, perjudicial o simplemente declarativa.

El artículo IV, numeral 1.2, inciso 1, del Título Preliminar del TUO de la LPAG reconoce el principio del debido procedimiento administrativo, mediante el cual se garantiza a los administrados el ejercicio de derechos esenciales como la notificación adecuada, el acceso al expediente, la presentación de pruebas y alegatos, así como la obtención de una decisión motivada, emitida por autoridad competente y susceptible de impugnación.

Guzmán Napuri (2016) nos precisa que la LPAG contempla requisitos de validez para los actos administrativos, los cuales son de indispensable cumplimiento y esenciales para su emisión, para que no generen consecuencias negativas a los administrados. El artículo 3 de la Ley N.º 27444 señala los siguientes requisitos:

Competencia

Es la facultad legalmente establecida de un órgano administrativo para emitir pronunciamiento considerando el territorio, tomando en cuenta el domicilio del administrado; materia, como la especialidad del caso en concreto; grado, considerando la jerarquía del órgano emisor y/o tiempo, de acuerdo a las funciones en el periodo vigente de los actos materia de análisis.

Objeto o contenido

El objeto o contenido se refiere a que cada acto administrativo debe contar con un objeto sobre el cual se emitirá un pronunciamiento, es decir cada órgano debe establecer el contenido de la materia en cuestión y así generar determinado efecto en el administrado.

Finalidad pública

La finalidad pública refiere a que cada acto administrativo debe perseguir intereses generales de la sociedad y administrado, por lo que el acto no puede contravenir a la normativa jurídica, es decir a la Constitución,

las Leyes y otras normas, por lo que siempre revestirá de un carácter público en interés de la ciudadanía.

Motivación

La motivación en los actos administrativos es la fundamentación jurídica y normativa por la cual el órgano correspondiente a emitir pronunciamiento, sustenta los motivos por lo que llegó a dicha conclusión, por lo que este aspecto es esencial para entender los motivos de determinado acto administrativo

Procedimiento regular

El procedimiento regular señala que para emitirse un acto administrativo, previamente debe cumplirse un procedimiento que puede ser solicitado por el administrado o de oficio, el cual cumplirá las etapas contempladas para dicho procedimiento hasta concluir con la emisión del acto administrativo, cumpliendo con cada paso estipulado para el caso en concreto.

En ese sentido, estos requisitos permiten que un acto administrativo goce de la validez como tal, y que la omisión y defecto en alguno de estos, acarrea en la invalidez del señalado acto, en tal sentido, consideramos que los escenarios más comunes para su invalidez son los siguientes:

Falta de motivación

Se presenta cuando el funcionario o servidor público a cargo de la evaluación, no justifica adecuadamente su decisión o presenta fundamentos con errores o vacíos sustanciales.

Incompetencia

Se da cuando el funcionario o servidor público no tiene la competencia para emitir el acto, ya sea porque se excede en sus funciones o porque no le corresponde ese ámbito de evaluación.

Vicio en el objeto

Este caso aparece cuando el acto se refiere a una materia que no puede ejecutarse, ya sea por impedimentos legales o físicos, lo que lo vuelve un acto irrealizable.

Vicio en la finalidad pública

Se presenta cuando el evaluador del procedimiento respectivo, persigue intereses distintos a los fines públicos establecidos para ese tipo de acto.

Vicio en el procedimiento

Implica que el procedimiento administrativo no ha seguido el debido proceso, omitiendo etapas necesarias o actuando fuera del procedimiento formal previsto por la norma.

Entonces, para corroborar que el administrado tenga conocimiento del acto administrativo, es necesaria la notificación del mismo, regulado por el TUO de la Ley N.º 27444 – Ley del Procedimiento Administrativo General, señalando en su artículo 20º, que existen 03 modalidades de notificación: i) notificación personal, ii) notificación electrónica o digital, iii) notificación por publicación.

1.1.3. Notificación de actos administrativos

Según Morón Urbina (2020), la eficacia del acto administrativo requiere necesariamente que este sea comunicado al administrado, pues solo a partir de dicho conocimiento puede desplegar sus efectos jurídicos, es decir, para que surta efectos en los interesados, dicha manifestación debe notificarse a través de cualquiera de las modalidades establecidas en la normativa vinculante, con la finalidad de que el acto trascienda fuera de la autoridad administrativa.

Al respecto, queda claro que, sin la notificación, el interesado no puede tomar conocimiento de la manifestación del órgano emisor, por lo que no podría realizar las actuaciones que estime pertinentes, considerando el impacto que puede tomar en sus intereses.

De esta manera, según Gamero Casado (2020), la notificación constituye una garantía esencial para los administrados, ya que es el medio por el cual la Administración está obligada a comunicarles las decisiones que puedan afectar sus derechos e intereses legítimos. La importancia de la

información contenida en la notificación para el ejercicio del derecho de defensa es tal que esta se considera un instrumento fundamental para la protección de dicho derecho, configurándose como una herramienta clave para la tutela judicial efectiva

Si un acto no es notificado, pierde eficacia, aunque siga siendo válido, por lo que la notificación corresponde a una exigencia normativa que permite al ciudadano ejercer sus derechos frente a una decisión que puede afectarlo, por tanto, no es solo una formalidad.

Entonces, frente a este supuesto, el administrado se encuentra facultado para invocar la nulidad de aquel acto administrativo debido a una falta de notificación o inadecuada notificación, siendo solo posible cuando lo solicite la persona legitimada para ello, es decir aquella persona que se ve afectado en su derecho subjetivo o interés personal, será el facultado a interponer la nulidad en su favor.

Ahora, respecto a una posible notificación defectuosa, la misma no generará el mismo perjuicio que una falta de notificación, más allá de dilatar el procedimiento, entonces, el órgano administrativo debe realizar nuevamente la notificación de forma adecuada, conforme lo establece el artículo 26 de la LPAG.

Con el mismo enfoque, los autores Ramírez y Tello (2017) explican que la notificación es el acto mediante el cual se comunica formalmente al administrado una resolución judicial o un acto procedimental, siendo su característica esencial, la inmediatez, ya que permite que los infractores puedan ejercer oportunamente sus derechos.

Al respecto, debemos señalar que una falta de notificación o una notificación defectuosa del acto administrativo traerá consecuencias negativas al procedimiento administrativo, por ende, las entidades públicas tienen la obligación de que el acto administrativo sea notificado debidamente a los administrados, con la finalidad que este surta efectos jurídicos, generando un vínculo entre la administración y el administrado;

asimismo, la inmediatez actualmente se garantiza con la notificación electrónica de actos administrativos.

1.1.4. Notificación electrónica de actos administrativos

Para Martínez (2021), la notificación electrónica se lleva a cabo mediante el uso de medios digitales, permitiendo así la comunicación de actuaciones o resoluciones administrativas a través de un sistema diseñado para este propósito, las mismas que pueden ser depositadas en una dirección electrónica habilitada, lo que optimiza y moderniza el proceso administrativo.

De igual manera, Rengifo (2022), comenta que la notificación electrónica implica el uso de medios digitales para comunicar un acto o resolución administrativa al administrado. Este mecanismo no solo permite a la Administración poner en conocimiento del interesado las decisiones adoptadas, sino que además constituye para los particulares una vía de información y, al mismo tiempo, una garantía fundamental dentro del procedimiento.

Por su parte, Galván (2022), nos indica que la notificación electrónica puede concebirse como un sistema integrado de reglas y principios orientados, los cuales pueden variar en función de la materia o teoría que los sustente. En ese marco, la notificación electrónica se define como el medio de comunicación que emplean tanto la administración pública como la privada a través de recursos electrónicos y telemáticos, tales como Internet o el correo electrónico. Estas notificaciones constituyen una manifestación de la informática jurídica aplicada a la gestión pública y se encuentran incorporadas en el modelo de gobierno electrónico, entendido como el conjunto de actividades que desarrolla el Estado moderno mediante el uso de nuevas tecnologías, particularmente aquellas que ofrece la red de Internet.

Entonces, la notificación electrónica supone una nueva forma de notificar a la tradicionalmente conocida notificación física, la cual se

realizaba en papel impreso en el domicilio real, fiscal o aquel que haya sido consignado por el administrado. La transición a un gobierno electrónica, supone un presupuesto para la aplicación de la notificación electrónica.

Siguiendo las mismas ideas, Morón Urbina (2022), menciona que la notificación electrónica se configura como la forma en que la Administración informa al administrado acerca de las determinaciones que afectan directamente sus derechos o intereses; de igual forma este acto puede ser impugnado, aceptado o darse cumplimiento, y será considerado eficaz cuando este haya surtido efectos, entonces esta notificación supone el momento computable para la ejecución de lo resuelto y un requisito indispensable para la eficacia jurídica, al margen si es por medio físico o electrónico.

Precisando mayores detalles, el autor Pérez (2022), señala que el acto administrativo electrónico constituye un soporte digital que mantiene el mismo régimen jurídico que aquel emitido en formato físico, por lo que su elaboración por escrito no modifica la naturaleza de las actuaciones administrativas ni afecta la presunción de legalidad que las ampara. En ese sentido, tanto el soporte físico como el digital cumplen la función de transmitir comunicaciones claras y comprensibles a los destinatarios, lo que refleja una transición desde la teoría general de los registros en papel hacia los registros electrónicos en el ámbito administrativo, asimismo, resulta pertinente subrayar que dichas actuaciones se encuentran sujetas al principio de legalidad y a la normativa común vigente.

Por lo expuesto, la notificación electrónica cumple las mismas características de una notificación física, exceptuado el uso de un soporte físico como el papel, y es que según la doctrina, la única distinción notable será el uso de medios electrónicos en vez realizar la notificación tradicional en un domicilio real.

Según Cifuentes (2022), la notificación electrónica se presenta como una alternativa idónea para dotar a los procesos de mayor celeridad, economía y seguridad procesal. Gracias a este mecanismo, las partes pueden

tomar conocimiento del contenido de las resoluciones desde diversos espacios, como su domicilio, centro de trabajo, sin necesidad de acudir físicamente al establecimiento de la institución pública. De esta forma, la Administración no requiere desplazarse para realizar la notificación, lo que genera un ahorro significativo de tiempo y recursos.

El mismo autor señala que dentro de la notificación electrónica realizada por correo electrónico pueden identificarse ciertos elementos característicos:

- Domicilio virtual: entendido como la dirección de correo electrónico señalada por la parte interesada para recibir todas las notificaciones vinculadas al proceso. Este domicilio cumple una función equivalente al domicilio físico, pues constituye el espacio designado para ejercer derechos y asumir obligaciones procesales.
- Confirmación de recepción: elemento indispensable para asegurar el principio de seguridad jurídica. Este consiste en un sistema informático que permite obtener constancia de la fecha y hora de entrega de la notificación en la casilla, e incluso posibilita conocer si el correo electrónico fue abierto y leído.
- Operatividad de la conectividad y aparatos tecnológicos: constituye un aspecto relevante, ya que resulta necesario atender a la realidad nacional y mantener la notificación por correo electrónico como una opción válida dentro de los procesos.

Bajo el mismo contexto, Cubero (2017), comenta que el correo electrónico es una herramienta vinculada al uso del internet, cuyo propósito principal radica en facilitar la comunicación entre personas. Esta funcionalidad puede ser aprovechada por la Administración Pública, ya que permite certificar de manera efectiva la emisión, recepción y acceso a las notificaciones, optimizando así los procesos administrativos

Establecer términos claves para una mejor comprensión de los avances en notificación electrónica administrativa, permite que los administrados comprendan que nos encontramos ante avances tecnológicos

que permitirán un mayor dinamismo y así evitar retrasos en las pretensiones de los ciudadanos.

En la misma línea de ideas, Cahuas (2023), señala que las notificaciones electrónicas representan un avance importante en la modernización de la Administración Pública, constituyendo un servicio que reemplaza la tradicional manera de recibir notificaciones. Este sistema, basado en Internet, permite que las notificaciones sean recibidas de forma rápida, en cualquier momento y desde cualquier lugar, siempre que se tenga acceso a una cuenta informática segura

Por su parte, Nolzco (2021), precisa que la acción administrativa realizada con procedimientos tecnológicos y su comunicación, es conocido como parte de la teoría del acto administrativo electrónico, la cual representa una evolución de la gestión documental tradicional en papel hacia registros electrónicos, manteniendo siempre la autoridad de la administración pública y respetando el principio de legalidad; de igual forma, a fin de que la notificación digital tenga validez jurídica, es necesario que el administrado elija expresamente esta modalidad y otorgue su consentimiento. La notificación producirá efectos legales desde el momento en que el administrado accede a su contenido y exista evidencia clara de su recepción, ya sea mediante constancias o alertas generadas por el sistema.

Es decir, que la notificación electrónica al tomar como presupuesto al cambio de lo tradicional a electrónico, busca modernizar la Administración Pública, estableciendo presupuestos claves no solo para la notificación, sino para incluir un procedimiento administrativo totalmente electrónico, permitiendo dotar de agilidad a los trámites y de igual forma permitiendo celeridad y economía procedimental.

La notificación electrónica de actos administrativos se encuentra regulada en el artículo 20 del Texto Único Ordenado (TUO) de la Ley 27444, estableciendo que la notificación de los actos administrativos por correo electrónico a solicitud del administrado; asimismo, dicho artículo

establece que cada entidad debe asignar al administrado una casilla electrónica para las notificaciones.

Ahora, Morón Urbina (2019), señala que, la administración pública establece el uso de una dirección de correo electrónico oficial por parte del administrado, la cual debe mantenerse durante toda la tramitación del procedimiento. Esta dirección electrónica constituye un canal institucionalizado a través del cual se remiten comunicaciones y notificaciones vinculadas a actos administrativos. Al respecto, se ha señalado que este tipo de notificación electrónica representa un servicio habilitado por determinadas entidades, el cual consiste en la asignación de un buzón seguro asociado a una cuenta personal del administrado. Este mecanismo asegura que las comunicaciones sean recibidas en un entorno protegido, facilitando así el cumplimiento de los principios de eficiencia y celeridad procesal, al mismo tiempo que garantiza el ejercicio pleno del derecho a la defensa, al proporcionar acceso oportuno a las decisiones de la administración

El Decreto Legislativo 1272, que introdujo modificaciones a la LPAG, incorporó el uso de medios electrónicos en el desarrollo de los procedimientos administrativos. No obstante, Rivas (2022) advierte que su implementación ha sido lenta e incluso poco perceptible, a pesar de que uno de sus principales objetivos es optimizar, entre otros aspectos, la notificación electrónica como mecanismo para simplificar la tramitación administrativa. En esa línea, el artículo 20 de la LPAG establece que los actos administrativos pueden notificarse mediante correo electrónico siempre que el administrado lo autorice de manera expresa, considerándose cumplida la notificación electrónica en el momento en que la entidad reciba la confirmación de recepción en la dirección señalada por el interesado. Además, la norma contempla la posibilidad de que la entidad asigne una casilla electrónica al administrado.

En consecuencia, la notificación electrónica de actos administrativos se encuentra debidamente regulada en la Ley del Procedimiento

Administrativo General, pero a pesar de esto, no es aplicada por todas las instituciones del Estado, debido a que la implementación de esta modalidad de notificación, implica también incorporar una casilla electrónica, por lo que no todas las Administraciones cuenta con los recursos y capacidad tecnológica para optar por este medio de notificación.

Para Cáceres (2022), la eficacia de un acto administrativo depende de la puesta en conocimiento efectivamente realizada, entonces, las decisiones que adopte la administración deben ser notificadas cuando afecten un derecho o interés del administrado, para que este pueda conocerlas y ejercer su derecho a la defensa o cumplir con el mandato. El consentimiento expreso del administrado resulta indispensable para que proceda la notificación electrónica, la cual surte efectos desde el momento en que se acredite su recepción. Dado que la notificación constituye un derecho esencial de defensa y condiciona la eficacia de toda decisión administrativa, se dispuso la implementación de la casilla electrónica a través del Decreto Supremo N.º 003-2020-TR, en concordancia con la Ley N.º 27658, orientada a la modernización de la gestión estatal, y con la Ley N.º 31736, que regula específicamente la notificación administrativa mediante dicho mecanismo digital.

De igual manera, podemos ver que la implementación de la casilla electrónica se encuentra en diferentes ámbitos del derecho administrativo, tal como señala Sánchez (2021), que parte del proceso de modernización del Estado se consolidó durante la pandemia, a través del Decreto Supremo N.º 003-2020-TR, que dispuso que este espacio virtual sea considerado un domicilio digital obligatorio para las notificaciones en los procedimientos ante la SUNAFIL, por lo que surge la interrogante sobre las posibles consecuencias para el administrado que no revise de manera constante su casilla, cuestionando si ello podría generar la imposición de una multa.

1.1.5. Gobierno electrónico

La administración pública debe encaminarse a una automatización de sus procesos, en ese entender, para Elliot Segura (2014), la

implementación de una notificación electrónica permitirá reducir tiempos para la eficacia de un acto administrativo, permitiendo reducir tiempos entre la tradicional notificación física en domicilio fiscal que podía terminar sumando días adicionales para la comunicación al contribuyente; por lo que, al notificarse electrónicamente, se volverá más eficiente en informar al administrado; de esta manera, optimizara el uso de los recursos tanto de la SUNAT como de los contribuyentes, ya que al reducir los costos que implicaría en acudir al domicilio fiscal del administrado, se podría utilizar estos recursos para actividades de mayor trascendencia en aras de garantizar el bienestar común.

Al respecto, la Ley N.º 27658 - Ley Marco de Modernización de la Gestión del Estado, señala en su artículo 4º que su propósito es alcanzar mayores niveles de eficiencia en la gestión estatal, garantizando una atención más adecuada a la ciudadanía y orientando el uso de los recursos públicos hacia su priorización y optimización, entonces, este mejor uso se encuentra en concordancia con la adaptación de SUNAT al Gobierno Electrónico, debido a la regulación de la notificación electrónica con la creación del buzón SOL.

Camargo (2022), señala que desde la expedición del Decreto Legislativo N.º 1412 de septiembre de 2018, la Ley del Gobierno Digital y su reglamento incorporan elementos dirigidos a la implementación de la casilla única electrónica, estableciendo conceptos como identidad digital, domicilio digital y Documento Nacional de Identidad Digital.

Ahora, Morón Urbina (2020), comenta que uno de los principios fundamentales de la Carta Iberoamericana de Gobierno Electrónico es la adecuación tecnológica, el cual establece que las administraciones deben seleccionar las tecnologías que mejor respondan a sus necesidades, optando por la utilización de estándares abiertos y programas de software libre, fundamentado en razones de seguridad, sostenibilidad y en la necesidad de preservar el conocimiento público frente a procesos de privatización. Además, el autor sostiene que no debe haber diferencias sustantivas entre el

procedimiento administrativo electrónico y el tradicional, ya que ambos comparten los mismos formalismos y plazos, diferenciándose únicamente en el soporte tecnológico. En ese marco, introduce el concepto de “domicilio electrónico”, entendido como un identificador digital que se convierte en el equivalente funcional del domicilio físico, y es utilizado por las entidades públicas para efectuar notificaciones oficiales en entornos digitales.

Dongo Torres (2023), señala que persisten limitaciones significativas relacionadas con la sobrecarga de expedientes, así como con la demora en los plazos procedimentales debido a factores ajenos a una adecuada gestión administrativa. Estas deficiencias se agravan por la imposibilidad de ubicar a los administrados en los domicilios consignados, lo que impide notificar válidamente los actos administrativos, generando caducidad o prescripción de muchos procedimientos. En ese contexto, se hace evidente la necesidad de optimizar los servicios públicos mediante la modernización de los procesos administrativos. Una de las soluciones planteadas es la incorporación de medios tecnológicos, como la notificación electrónica a través de casillas virtuales, en línea con lo establecido en la Ley N.º 27658, que promueve una gestión pública más eficiente y centrada en el ciudadano.

De esta manera, observamos que el gobierno electrónico está íntimamente relacionado a la notificación electrónica, y no solo poner en conocimiento a los administrados, sino también a un procedimiento totalmente electrónico, permitiendo que los procedimientos administrativos tengan mayor fluidez, brindando un acercamiento a los administrados con su respectiva Administración, por lo que el desarrollo de las notificaciones electrónicas viene consolidándose gradualmente no solo en el Perú, sino también a nivel latinoamericano

En la especialidad laboral del derecho administrativo, Cari Cari (2021), señala que, como parte del proceso de modernización del aparato estatal, el Estado peruano ha venido incorporando tecnologías digitales en diversas entidades públicas, incluyendo aquellas vinculadas a los

procedimientos administrativos. Esta transformación tiene como propósito fortalecer la gestión pública en el marco de un Estado democrático, descentralizado y más próximo al ciudadano. En ese contexto, la SUNAFIL también ha adoptado estas herramientas digitales, viéndose particularmente impulsada por la emergencia sanitaria ocasionada por la COVID-19, lo que aceleró la implementación de medios electrónicos para asegurar la continuidad de sus funciones y garantizar la protección efectiva de los derechos laborales.

De esta manera, apreciamos que la notificación electrónica en el marco de un gobierno electrónico, es aplicada por diferentes instituciones de la Administración Pública, priorizándose inicialmente su uso para entidades de alcance nacional como puede ser SUNAFIL, SUNAT, entre otros.

Por su parte, Lanfranco Santos (2023) indica que el vínculo electrónico entre el administrado y la Administración Pública, nace con la finalidad de dotar mejores condiciones entre ambas partes, no para suponer una carga en el administrado; en ese sentido, compartimos lo señalado porque la finalidad de la Administración es brindar garantías a los administrados y tener una mejor comunicación, permitiendo agilizar el tiempo de respuesta y atención a las solicitudes; asimismo, la transición a las notificaciones electrónicas supone esencialmente el mejorar las condiciones para ambas partes, como anteriormente señalamos brindando celeridad y economía procedimental, por lo que su aplicación viene desarrollándose paulatinamente, llevando a algún momento si obligatoriedad para todos los procedimientos administrativos, considerando que este ya es ampliamente utilizando en los procesos judiciales.

1.1.6. Notificación electrónica en los procedimientos tributarios

Debemos señalar que el Código Tributario aprobado con Decreto Supremo N.º 135-99-EF, responde principalmente a exigencias de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria

(SUNAT). Dicho esto, en marco del derecho tributario, el Código Tributario, señala en su artículo 104°, que existen 06 modalidades de notificación: i) notificación en domicilio fiscal o negativa a recepción, ii) notificación electrónica, iii) notificación por constancia administrativa, iv) notificación por publicación en página web de la Administración Tributaria, v) notificación especial por no hallado o no habido, vi) notificación por cedulón.

Vale decir que podemos apreciar varias modalidades para notificar, esto con la finalidad de garantizar que los contribuyentes tomen conocimiento del acto emitido por la SUNAT.

El Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – CIAT permite formar lineamientos a los países miembros para garantizar una normativa estándar, equitativa y adecuada en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, estableciendo certeza en la seguridad jurídica, fomentando un trato justo a los contribuyente y finalmente, que las administraciones tributarias se adecuen a la modernización.

De esta manera, este modelo en su artículo 87° regula las notificaciones electrónicas, precisando que es necesario identificar fehacientemente al remitente y destinatario, resaltando que esta modalidad de notificación tendrá el mismo efecto que una notificación realizada en domicilio fiscal. Al respecto, queda claro que este modelo busca sustituir el tradicional método de notificación física por el electrónico, pero que cumpla un mínimo estándar para su finalidad.

Este modelo también establece que las administraciones tributarias pueden crear un sistema de buzón electrónica para dichas comunicaciones, lo cual fue regulado con anterioridad en nuestro país por la SUNAT, a través de la creación del Buzón de Sistema de Operaciones en Línea, Buzón SOL por sus iniciales, a través de la Resolución de Superintendencia N.º 014-2008/SUNAT, la cual regula notificación de actos administrativos por medio electrónico y que a su vez, ha sido modificada en numerosas

ocasiones con la finalidad de incorporar mayores actos a notificar electrónicamente y a su vez perfeccionar dicha modalidad de notificación.

Otro aspecto desarrollado en el modelo, es la notificación electrónica a través del buzón electrónico, precisando que el contribuyente debe señalar de manera expresa el acogimiento, aunque también establece que vía reglamento puede obligarse a contar con un buzón electrónico permanente, garantizando que las administraciones tributarias comuniquen a los contribuyentes los respectivos depósitos en el buzón electrónico.

La referida comunicación de alerta a los contribuyentes puede ser a través de mensajes de texto en el celular, mensajes al correo electrónico o incluso podría darse por del WhatsApp; asimismo, la información de contacto del contribuyente debe estar actualizada, es decir un número telefónico actual, un correo electrónico vigente, entre otros.

Asimismo, el modelo establece que la notificación debe cumplir con criterios de confidencialidad, integridad, autenticidad, disponibilidad y conservación del documento; en ese sentido, debemos rescatar el aspecto de disponibilidad debido a que los contribuyentes deben contar con la posibilidad acceder a la notificación electrónica sin interferencias en las plataformas, aunque este aspecto suele generar malestar en la población, por las intermitencias usuales en el portal, siendo reconocido por SUNAT (2025), a través de los comunicados en su plataforma web.

Finalmente, respecto al Modelo, este rescata que será la misma Administración tributaria quien gestione dicho proceso, por lo que resulta una labor fundamental fortalecer continuamente las áreas informáticas de la entidad, debido a que según cifras de SUNAT (2025), se tiene registrados 12,635,917 de contribuyentes a junio del 2025,

Por otro lado, Montesinos León (2023), nos comenta implementaciones de notificación electrónica en diversos países, precisando que en Argentina la casilla electrónica o buzón SOL se denomina domicilio fiscal electrónico. Desde 1998 en donde las notificaciones electrónicas tendrán los mismos efectos del domicilio fiscal en el ámbito administrativo,

por lo que los actos administrativos que se remitan a este buzón, se consideran validas y eficaces; igualmente, respecto a sus efectos, esta se considerara notificada cuando los contribuyentes visualicen el documento tributario mediante el servicio de domicilio fiscal electrónico, o en su defecto, se considera notificado a las cero horas del lunes inmediato posterior a la notificación.

La misma autora, nos señala que, en el caso de Chile, la notificación por medios electrónicos es regulada desde el 2015 y tiene los mismos efectos que la notificación realizada en oficina de la Administración Tributario o en el domicilio del contribuyente, así como es posible solicitar que se notifique por correo electrónico; asimismo, prevalecerá la modalidad especificada en el Código Tributario aunque otra norma señale que pueda ser electrónica, siendo posible únicamente notificarse en días y horas hábiles.

Lo señalado en Argentina permite ampliar el panorama respecto a Perú, debido a que en un primer punto es necesario que el contribuyente revise el acto notificado electrónicamente pero que si no lo hace, igualmente se considerara notificado el lunes posterior, dando un breve tiempo de gracia en caso no se pueda revisar el buzón electrónico durante la semana, y en el caso de Chile resalta que la notificación electrónica no aplica a todos los casos, debido a que existirán excepciones reguladas en la norma; asimismo, que debe notificarse en horas y días hábiles, lo cual no aplicable en Perú, debido a que no existe un horario para la notificación y siempre se entenderá por notificado en el día y surtirá efectos al día hábil posterior del depósito en buzón.

1.1.7. Procedimientos tributarios

Los procedimientos tributarios o procedimientos administrativos tributarios, son procedimientos administrativos enmarcados dentro del Código Tributario, teniendo como base el procedimiento administrativo general.

Según Huamaní Cueva (2014), los actos administrativos en el ámbito tributario son aquellos emitidos por la Administración Tributaria en ejercicio de su potestad pública y que inciden directamente en la esfera jurídica de los administrados. Estos actos pueden crear, modificar, regular o extinguir una relación jurídico-tributaria y, en tal sentido, se encuentran sometidos tanto al principio de legalidad como a las disposiciones procedimentales establecidas en la normativa tributaria aplicable.

Si bien el Código Tributario no contiene una definición expresa de lo que constituye un acto administrativo, sí lo vincula con determinadas características, estableciendo en su artículo 103° que dichos actos deben estar debidamente motivados y constar en los documentos o instrumentos correspondientes.

El Código Tributario establece en los artículos 62° y 112°, que existen 04 procedimientos tributarios que son: i) procedimiento de fiscalización, ii) procedimiento de cobranza coactiva, iii) procedimiento contencioso-tributario, iv) procedimiento no contencioso tributario, los que permitirán conocer el estado de un determinado contribuyente, respecto a sus obligaciones tributarias.

1.1.8. Procedimiento de fiscalización

El procedimiento de fiscalización, si bien no es considerado propiamente como un procedimiento tributario de acuerdo al artículo 112° del Código Tributario, la doctrina si lo considera como tal, así que las fiscalizaciones realizadas por la SUNAT tienen las características de un procedimiento administrativo.

El Código Tributario establece que la Administración Tributaria tiene la facultad discrecional para realización fiscalización, la cual incluye actividades de inspección, investigación y el control del cumplimiento de obligaciones tributarias, incluso de aquellos sujetos que gocen de inafectación, exoneración o beneficios tributarios; y, con este procedimiento se verifica la correcta determinación de la obligación tributaria, para

finalmente concluir con notificar una Resolución de Determinación y/o de Multa.

Para Aguilar Espinoza (2014), el procedimiento de fiscalización tributaria constituye el mecanismo mediante el cual la Administración revisa y controla el cumplimiento de las obligaciones tributarias, tanto formales como sustanciales, que corresponden al sujeto pasivo dentro de la relación jurídico-tributaria.

De igual manera, Ruíz de Castilla (2008) señala que la Administración Tributaria realiza una investigación de las declaraciones en materia tributaria de un administrado, por lo que analizara si ha determinado correctamente sus tributos y el cumplimiento de sus pagos.

Ahora si bien la determinación de la obligación tributaria puede ser realizada por el mismo contribuyente, esta también puede ser determinada por la SUNAT, a través de una fiscalización o verificación de acuerdo a lo señalado en el artículo 61° del Código Tributario; por lo que, la determinación del contribuyente podrá ser modificada a través de una orden de pago, resolución de determinación o resolución de multa.

Los autores Verona y Navarro (2019), comparten la idea que la fiscalización tributaria constituye un conjunto de acciones organizadas dentro de un procedimiento establecido, cuyo propósito principal es asegurar que los contribuyentes inscritos en el Registro Único de Contribuyentes (RUC) cumplan con sus obligaciones tributarias: asimismo, a través de este proceso, la administración puede verificar si dichos contribuyentes han cumplido de manera adecuada con el pago de los tributos correspondientes.

La particularidad de este procedimiento es que se ejerce de forma discrecional, es decir no es necesario sustentar los motivos por los cuales se iniciara este procedimiento, aunque si debe seguir determinados criterios técnicos y económicos, siendo la discrecionalidad una facultad premunida en el artículo 62° del Código Tributario; por lo que, la Administración Tributaria determinará a quien, cuando y como fiscalizara

Morales Mejía (2012), indica que la fiscalización tributaria tiene como finalidad principal asegurar el cumplimiento adecuado de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes, para ello, se enfoca en aumentar la recaudación, reducir las diferencias entre lo que se debería declarar y lo efectivamente declarado, así como verificar el cumplimiento de las obligaciones formales. En el caso de los contribuyentes no registrados, el proceso también incluye su identificación y la promoción de su incorporación al sistema formal, a través de la generación de riesgos vinculados a la posible aplicación de sanciones.

En el mismo orden de ideas, Arévalo Mogollón (2010), sostiene que la fiscalización tiene como objetivo central ampliar la base tributaria y mejorar los niveles de recaudación, lo que demanda de la Administración Tributaria un uso eficiente y racional de los recursos humanos y logísticos disponibles. Dado que estos recursos resultan limitados frente al vasto número de contribuyentes y obligaciones existentes, la estrategia de control debe aplicarse de manera dosificada, de modo que se genere en los administrados una percepción de control y cercanía por parte de la autoridad tributaria.

Cabe precisar que de acuerdo al artículo 62° del Código Tributario, existen hasta 03 tipos de fiscalizaciones: i) fiscalización definitiva, ii) fiscalización parcial y iii) fiscalización parcial electrónica.

El procedimiento de fiscalización tributaria inicia con una carta de presentación del agente fiscalizador y el primer requerimiento de fiscalización, las cuales son notificadas de forma electrónica; por lo que es importante que todos los contribuyentes verifiquen su Buzón SOL, a efectos de tomar conocimiento que serán fiscalizados; asimismo es importante resaltar que la incorporación de una fiscalización parcial electrónica, toma relevancia debido a que el procedimiento íntegramente será desarrollado de forma electrónica, evitando actos presenciales.

Dentro del procedimiento de fiscalización existirán más requerimientos, cartas, esquelas y otros actos que serán notificados de forma

electrónica; y, que finalmente concluirá con una resolución de determinación y/o resolución de multa, de corresponder, lo cual podría suponer una deuda tributaria y una obligación de pago por los contribuyentes.

Entonces, debido a la posibilidad de determinarse deudas tributarias a los contribuyentes, es necesario que los contribuyentes tengan pleno conocimiento de los resultados de la fiscalización, con la finalidad de ejercer su derecho a la defensa contra este y sus posibles efectos negativos económicos,

En ese sentido, al iniciarse un procedimiento de fiscalización tributaria, resulta sumamente necesario que se agote los medios necesarios para que los contribuyentes tengan conocimiento de los actos emitidos por la SUNAT, considerando que este procedimiento no se inicia a solicitud de los contribuyentes, sino de acuerdo a la facultad fiscalización y revisora de la Administración Tributaria, por lo que al notificarse electrónicamente se debería garantizar con alertas a los contribuyentes a efectos que revisen su buzón electrónico.

1.1.9. Procedimiento de cobranza coactiva

El procedimiento de cobranza coactiva constituye una expresión de la potestad de la Administración Tributaria para exigir a los deudores tributarios el cumplimiento de sus obligaciones, sin necesidad de acudir previamente a la vía jurisdiccional.

Según Estela (2012), el procedimiento de ejecución coactiva constituye una herramienta legal otorgada a ciertas entidades de la Administración Pública para asegurar el cumplimiento de los actos administrativos que ellas mismas han emitido. Esta facultad solo puede ejercerse cuando se trata de obligaciones vinculadas a competencias propias de cada entidad, establecidas expresamente en sus respectivas leyes especiales. Por lo que, toda actuación coactiva debe realizarse dentro del

marco normativo que regula las funciones de la administración correspondiente.

Tirado (2006), nos señala que principio de autotutela entendido como la potestad otorgada al Estado para cumplir con satisfacer el interés público y cumplir con los fines sociales que tiene establecidos, y dentro de la misma tenemos la autotutela ejecutiva, la cual permite que la Administración Pública realice aquellos actos jurídicamente relevantes que ella misma emitió, aunque esta vaya en contra de la voluntad del administrado obligado a dar cumplimiento de lo señalado en un acto administrativo, de esta manera nace el procedimiento de cobranza coactiva

Entonces, el sustento es el principio de legalidad, por el cual la SUNAT tiene la obligación de actuar conforme a la normativa expresa y los límites establecidos en las mismas; asimismo, se sustenta en el principio de autotutela administrativa, reconoce la facultad del Estado para ejecutar coercitivamente a los contribuyentes el cumplimiento de obligaciones de manera ejecutiva, evitando recurrir a la vía judicial, también podemos entenderla como la obligación del Estado de cumplir con la defensa, el orden y la prestación de servicios básicos; asimismo, con la limitación de no vulnerar los derechos fundamentales de los administrados ni la Constitución.

El inicio del procedimiento de cobranza coactiva, según Huamaní (2014), se manifiesta cuando un contribuyente incurre en mora, es decir, cuando no cumple con pagar la deuda tributar a pesar de ser notificado formalmente mediante los respectivos requerimientos de pago. Ante esta situación, la administración tributaria procede a iniciar el proceso de ejecución coactiva con el fin de asegurar el cobro de los montos adeudados, recurriendo, si es necesario, a medidas como los embargos. Este procedimiento es formalmente iniciado por el ejecutor coactivo, quien emite y notifica al deudor la Resolución de Ejecución Coactiva, la cual ordena el cumplimiento de obligaciones derivadas de resoluciones de determinación, resoluciones de multa u órdenes de pago.

Es decir, a través de la primera resolución de ejecución coactiva, se busca realizar la cobranza de las deudas tributarias de los contribuyentes, a través de un procedimiento iniciado de oficio por la Administración Tributaria, utilizando mecanismos facultados al ejecutor coactivo, quien puede ejecutar a través de diferentes actos de coerción para el cobro.

Palacios y García (2012), nos comentan que el procedimiento de ejecución coactiva está a cargo del ejecutor coactivo, quien actúa con el apoyo de un auxiliar coactivo. Cuando sea necesario imponer medidas cautelares en una jurisdicción distinta, el Ejecutor puede emitir un exhorto al Ejecutor competente del territorio correspondiente. El proceso se inicia con la notificación al administrado, otorgándole un plazo de siete días hábiles para cumplir con la obligación exigida, si transcurrido este plazo no se ha efectuado el pago, el ejecutor puede dictar diversas medidas de embargo, tales como la intervención en la recaudación, administración o información de bienes, el secuestro o depósito conservativo, la inscripción de embargos, y la retención de bienes, fondos o derechos de crédito

Moreano (2014) señala que, en el marco del procedimiento de ejecución coactiva, pueden presentarse situaciones que den lugar a su suspensión o conclusión, de acuerdo con lo previsto en el artículo 119 del Código Tributario y el artículo 31 de la Ley de Procedimiento de Ejecución Coactiva. Dichas situaciones se producen, por ejemplo, cuando el acto administrativo que origina la deuda aún no ha adquirido firmeza, como ocurre en los casos de resoluciones de determinación, de multa o de pérdida de fraccionamiento que han sido debidamente impugnadas. Del mismo modo, existen supuestos en los que la ejecución coactiva resulta improcedente debido a la ausencia de las condiciones legales requeridas.

Respecto a las deudas que pueden ser susceptibles de un procedimiento de cobranza coactiva, debemos señalar que previamente los valores no deben haber sido reclamados en el plazo establecido o que la resolución de intendencia no haya sido apelada en el plazo de ley; asimismo,

las órdenes de pago válidamente notificadas y las pérdidas de fraccionamiento, entre otros puntos.

Por otro lado, Plasencia y Rodríguez (2018), señalan que el fraccionamiento de la deuda dentro del procedimiento de cobranza coactiva es una posibilidad legal que permite al administrado cumplir con sus obligaciones tributarias mediante pagos parciales. Este mecanismo, facilita el cumplimiento progresivo del total adeudado. Sin embargo, en caso de que el contribuyente incumpla con el pago de alguna de las cuotas pactadas, pierde de manera automática el beneficio otorgado, recibiendo la notificación correspondiente que comunica la pérdida del régimen y el inicio del procedimiento de ejecución coactiva. Esta fase se inicia mediante una resolución que declara la pérdida del fraccionamiento y concede al administrado un plazo de siete días hábiles para cancelar la deuda pendiente, bajo apercibimiento de la adopción de medidas como el embargo.

Asimismo, debemos señalar que la ejecución coactiva también se encuentra regulada por la LPAG, señalando en su artículo 207° y 208°, que es una medida de ejecución forzosa, a través de obligaciones de dar, hacer o no hacer, y seguirá lo previsto en las leyes especiales por la materia.

Dentro del procedimiento de cobranza coactiva se pueden apreciar 04 etapas, que son los siguientes: i) notificación de la resolución de ejecución coactiva, ii) adopción de medidas cautelares, iii) ejecución forzada, y iv) conclusión del procedimiento de cobranza coactiva; asimismo, dentro de estas etapas también podría suscitarse una suspensión del procedimiento de cobranza coactiva.

Entonces, es fundamental que los contribuyentes tomen conocimiento de la cobranza que se les está realizando, principalmente de la primera resolución de ejecución coactiva, la cual contiene el mandato de cancelación en un plazo de 07 días hábiles, caso contrario se adoptarían las medidas cautelares previstas en la norma; por lo que, una válida notificación permitirá que puedan ejercer su derecho a la defensa para detener la resolución de ejecución coactiva al cuestionar la deuda tributaria o al mismo

procedimiento de cobranza coactiva, debido a que es posible que puedan existir errores al no corresponder iniciarse una cobranza coactiva.

En ese sentido, al iniciarse un procedimiento de cobranza coactiva, resulta sumamente necesario que se agote los medios necesarios para que los contribuyentes tengan conocimiento de los actos emitidos por la SUNAT, principalmente de la primera resolución de ejecución coactiva, considerando que este procedimiento no se inicia a solicitud de los contribuyentes, sino de acuerdo a la facultad de la SUNAT de exigir coactivamente las deudas tributarias, por lo que al notificarse electrónicamente se debería garantizar con alertas a efectos que los contribuyentes revisen su buzón electrónico.

1.1.10. Procedimiento contencioso tributario

Para Brun Herbozo (2006), el procedimiento contencioso tributario tiene como origen una controversia entre el deudor tributario y la Administración Tributaria, la cual surge principalmente en torno a la determinación de una obligación fiscal. Este proceso se caracteriza además por desarrollarse en un sistema de doble instancia: una etapa inicial de reclamación presentada ante la propia Administración Tributaria, seguida de una segunda instancia de apelación ante el Tribunal Fiscal, de acuerdo con lo previsto en el Código Tributario.

El procedimiento contencioso tributario se manifiesta cuando existe una disconformidad de los contribuyentes respecto a un determinado acto administrativo emitido por la SUNAT, por lo que el contribuyente presentará recursos administrativos como medios de manifestación del derecho a la defensa.

Para Huamaní Cueva (2014), el procedimiento contencioso tributario tiene como finalidad la emisión de un acto administrativo que resuelva una controversia entre la Administración Tributaria y el contribuyente. Este proceso se configura como el canal legal a través del cual los administrados pueden ejercer su derecho a impugnar aquellos actos de la autoridad tributaria que consideren lesivos a sus intereses.

Este procedimiento cuenta con dos etapas que son el recurso de reclamación y el recurso de apelación, por lo que cumple con el principio de doble instancia, siendo el último órgano revisor, el Tribunal Fiscal.

El procedimiento de reclamación iniciará con el respectivo recurso de reclamación presentado por el contribuyente, es decir, aquel escrito en el que manifestará su disconformidad contra un acto administrativo emitido y válidamente notificado por la Administración Tributaria, que debe haber sido válidamente notificado, aunque también existe la posibilidad de que se cuestione la notificación de dicho acto, debemos entender que la finalidad del contribuyente es que se proceda con la revocación del acto administrativo.

Seguidamente, la Administración Tributaria evaluará dicho recurso, y si cumple con los requisitos procederá a admitirlo, sin la necesidad de generar un acto administrativo al respecto. En caso no cumpla con los requisitos de admisibilidad, procederá a generar un requerimiento, el cual será notificado al contribuyente para que cumpla lo requerido en el plazo establecido.

Ahora, Robles y Ruiz de Castilla (2011), nos comentan los requisitos formales que debe cumplir un recurso de reclamación, son los siguientes:

La presentación de un escrito debidamente fundamentado que contenga el motivo de la reclamación, el monto en disputa y los datos identificatorios del administrado.

El plazo para interponer este recurso varía según la naturaleza del acto impugnado: mientras que, para resoluciones de determinación, multas, devolución, pérdida de fraccionamiento o actos que establezcan deuda tributaria se otorgan 20 días hábiles desde la notificación; para resoluciones sobre comiso de bienes, internamiento de vehículos o cierre temporal de locales el plazo es de solo 5 días hábiles.

Si el recurso no se presenta dentro de los plazos establecidos, el acto administrativo queda firme. Sin embargo, en algunos casos se admite la presentación extemporánea si el contribuyente paga la deuda actualizada o

presenta una carta fianza por un periodo determinado, el cual varía según el tipo de resolución.

Finalmente, luego de la evaluación de la SUNAT, esta procederá a notificar al contribuyente con la respectiva resolución de intendencia, la cual podrá confirmar o revocar el acto impugnado.

Respecto al recurso de apelación, Robles y Ruiz de Castilla (2011), señalan que, para interponer un recurso de apelación, es necesario que el contribuyente presente el escrito dentro de los 15 días hábiles posteriores a la notificación de la resolución emitida por la SUNAT respecto a la reclamación. Un requisito esencial para iniciar este proceso es estar afiliado al sistema de notificaciones electrónicas, conforme a lo estipulado en la normativa emitida por el Ministerio de Economía y Finanzas. En los casos específicos de resoluciones vinculadas a precios de transferencia, el plazo se amplía a 30 días hábiles contados desde la fecha de notificación del fallo.

En relación a la subsanación de requisitos de admisibilidad, Effio y Aguilar (2008), comentan que, aunque el procedimiento de apelación es revisado por el Tribunal Fiscal, la responsabilidad de notificar al contribuyente sobre la necesidad de subsanar requisitos de admisibilidad recae en la Administración Tributaria. Esta notificación otorga un plazo máximo de 15 días para corregir omisiones o inconsistencias que puedan impedir la admisión del recurso. No obstante, en los casos relacionados con resoluciones por comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos o cierre temporal de locales, el plazo para subsanar se reduce a solo 5 días hábiles. Si el administrado no cumple con subsanar dentro del tiempo estipulado, la apelación será declarada inadmisibile.

Es decir, el recurso de apelación sigue las mismas características del recurso de reclamación, salvo que este será finalmente evaluado por el Tribunal Fiscal, como ultimo órgano resolutor de un procedimiento contencioso tributario, cabe resaltar que la SUNAT evalúa la admisibilidad de este recurso y procederá a elevarlo al Tribunal Fiscal, se encuentra establecido como requisitos que los contribuyentes deben obligatoriamente

afiliarse al sistema de notificación de dicho órgano, a efectos que sea a través de su sistema que se notifique al contribuyente la resolución emitida por esta última instancia administrativa.

Entre otros recursos dentro del procedimiento contencioso tributario, tenemos la apelación de puro derecho, al respecto, Ortega, Castañeda, Reátegui y Villar (2012), nos indican que debe interponerse dentro de los 20 días hábiles posteriores a la notificación del acto administrativo emitido por la Administración Tributaria. No obstante, cuando se trata de sanciones vinculadas al comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos o cierre de establecimientos, el plazo se reduce a un máximo de 10 días hábiles. En caso el Tribunal Fiscal determine que el recurso no califica como apelación de puro derecho, deberá derivarlo a la Administración Tributaria para que sea tramitado como una reclamación administrativa.

Dentro del procedimiento contencioso tributario también encontramos el recurso de queja, el cual tiene por finalidad dictar medidas correctivas frente a las actuaciones de la SUNAT o del mismo Tribunal Fiscal, el cual será presentado ante el Tribunal Fiscal o el Ministerio de Economía o Finanzas.

Cabe resaltar que, una vez culminado este procedimiento, el contribuyente puede continuar la impugnación a través del proceso contencioso administrativo tributario, recurriendo al órgano jurisdiccional, debido a que la contienda en sede administrativa ya culminó.

En ese sentido, el procedimiento contencioso tributario es iniciado por el contribuyente, por lo que este recurso será presentado a través los canales respectivos, pudiendo ser por un centro de servicios del contribuyente, a través de su clave SOL, por mesa de partes virtual, o incluso presentado a otras áreas de la SUNAT que finalmente redireccionarán el recurso a la Intendencia Nacional de Impugnaciones para su evaluación, por lo que los contribuyentes serán notificados a través de su buzón SOL, por lo que dichos administrados ya son conscientes de la continuidad del procedimiento y que este mismo será por medios electrónicos, resultando

innecesario que se utilicen mayores medios para que el contribuyente tome conocimiento del inicio del procedimiento, toda vez que este al presentar su recurso asumió la responsabilidad y obligación de revisar su buzón electrónico.

1.1.11. Procedimiento no contencioso tributario

El procedimiento no contencioso tributario es aquel procedimiento en el que no existe un conflicto de intereses entre deudor tributario y Administración Tributaria, debido a que la verdadera pretensión del contribuyente es que se emita un acto administrativo que reconozca un derecho u otorgue una autorización.

Según Huamaní Cueva (2010), el procedimiento no contencioso tributario, regulado en el Título V del Libro III del Código Tributario, se caracteriza por su simplicidad, aunque puede devenir en un procedimiento controvertido cuando se activa como recurso impugnatorio. En este escenario no existe inicialmente una controversia respecto de un acto administrativo, sino que se trata de una solicitud dirigida a la Administración Tributaria vinculada a la determinación de una obligación tributaria. Estas solicitudes pueden estar relacionadas, de manera directa o indirecta, con los elementos sustanciales para establecer la obligación tributaria, así como con la existencia o cuantía de la misma.

Entonces, puede entenderse que son solicitudes sin un previo conflicto, sin embargo, si el resultado no es lo pretendido por el contribuyente, este puede ser impugnado y volverse un procedimiento contencioso tributario.

Entre algunos procedimientos no contencioso tributarios encontramos las solicitudes, autorizaciones y comunicaciones, pero también existen dos clases que son los: i) vinculados a la determinación de la obligación tributaria y ii) no vinculados a la determinación de la obligación tributaria

Respecto a los procedimientos no contencioso tributarios vinculados a la determinación de la obligación tributaria, estos están vinculados con la cuantía del tributo y la exigibilidad del mismo, podemos encontrar ejemplos como la solicitud de prescripción de la obligación tributaria, solicitud de compensación, solicitud de devolución, entre otros, los cuales deben ser resueltos en un plazo no mayor de 45 días hábiles. Si la solicitud no se resuelve y notifica en este plazo, se convertiría en un procedimiento contencioso tributario como una ficta denegatoria; asimismo, las denegatorias también podrían reclamarse o apelarse, por lo que es importante que el contribuyente tome conocimiento del acto administrativo que lo resuelve.

Ahora, en relación a los procedimientos no contenciosos tributario no vinculados a la determinación de la obligación tributaria, estos pueden ser la autorización, solicitudes de inscripción, entre otros. En estos casos también puede impugnarse en caso no resulta favorable a los intereses de los contribuyentes, por lo que es importante la notificación respectiva, pero se regirán por lo establecido en la LPAG, siendo atendido en un plazo no mayor de 30 días hábiles, a través de los recursos de reconsideración, revisión o apelación.

En ese sentido, el procedimiento no contencioso tributario es iniciado por el contribuyente, por lo que este recurso será presentado a través los canales respectivos para su evaluación, por lo que los contribuyentes serán notificados a través de su buzón SOL, por lo que dichos administrados ya son conscientes de la continuidad del procedimiento y que este mismo será por medios electrónicos, resultando innecesario que se utilicen mayores medios para que el contribuyente tome conocimiento del inicio del procedimiento, toda vez que este al presentar su recurso asumió la responsabilidad y obligación de revisar su buzón electrónico.

1.2 CONFLICTOS NORMATIVOS ENTRE LA LPAG Y EL CÓDIGO TRIBUTARIO

1.2.1. Ley del procedimiento administrativo general

El Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27444 – Ley del Procedimiento Administrativo General aprobado mediante Decreto Supremo N.º 004-2019-JUS, es una norma que regula las actuaciones respecto a la función administrativa del Estado y según artículo I del Título Preliminar, es de aplicación para todas las entidades de la Administración Pública.

Al respecto, Pacori Cari (2020), nos comenta que los poderes de las autoridades administrativas son fundamentales para atender la finalidad del interés público, priorizando los intereses colectivos frente a los individuales, es decir que el poder de la Administración Pública, buscará prevalecer las necesidades colectivas.

Asimismo, mediante Decreto Legislativo N.º 1272 publicado el 21 de diciembre de 2016, se modifica el Título Preliminar Artículo II, respecto a los numerales 1 y 2, por lo que el artículo señala lo siguiente:

LPAG ANTES DE LA MODIFICATORIA DL 1272	LPAG LUEGO DE LA MODIFICATORIA DL 1272
Artículo II.- Contenido	Artículo II.- Contenido
1. La presente Ley regula las actuaciones de la función administrativa del Estado y el procedimiento administrativo común desarrollados en las entidades.	1. La presente Ley contiene normas comunes para las actuaciones de la función administrativa del Estado y, regula todos los procedimientos administrativos desarrollados en las entidades, incluyendo los procedimientos especiales.
2. Los procedimientos especiales creados y regulados como tales por ley expresa, atendiendo a la singularidad de la materia, se rigen supletoriamente por la presente Ley en aquellos aspectos no previstos y	2. Las leyes que crean y regulan los procedimientos especiales no podrán imponer condiciones menos favorables a los administrados que las previstas en la presente Ley

en los que no son tratados expresamente de modo distinto.	
---	--

Antes de la presente modificación, la LPAG era una norma supletoria, pero ahora se presenta como una norma delimitadora y de carácter común para las actuaciones administrativas en los diferentes procedimientos especiales.

En ese orden de ideas, Morón Urbina & Danós Ordoñez (2021), nos señalan que esta modificación manifiesta que la LPAG ya no será de carácter general, aunque su nombre lo precise así, y más bien se convierte en una norma común.

Asimismo, en relación a la exposición de motivos de esta modificación, esta cumple una triple función:

"(i) Asegurar el principio de unidad como criterio rector de los procedimientos,

(ii) reconocer la existencia de procedimientos administrativos especiales como adaptaciones del procedimiento común en tanto la peculiaridad de cada uno sea justificada; y,

(iii) determinar un núcleo de aplicación general e ineludible a todos los procedimientos independientemente de su especialidad" (Supo Calderón & Del Rosario Gamero, 2020).

Entonces, existe un reconocimiento por las normas especiales, pero éstas no deben trasgredir la base de las actuaciones administrativas, buscando uniformizar criterios y predictibilidad en los procedimientos, con la finalidad que los administrados tengan garantías mínimas en el proceder de la Administración Pública; aun así, consideramos que someter a las leyes especiales es una atribución muy grande, debido a la particularidad de cada procedimiento especial.

Por otro lado, las notificaciones de actos administrativos se encuentran reguladas en el artículo 20° de la LPAG, la cual establece que tienen un orden de prelación, es decir debe utilizarse la primera modalidad

de notificación y de no poder cumplirse con notificar, proceder con la siguiente y así sucesivamente.

El orden de prelación es el siguiente:

- Notificación personal al administrado interesado o afectado por el acto, en su domicilio.
- Mediante telegrama, correo certificado, telefax; o cualquier otro medio que permita comprobar fehacientemente su acuse de recibo y quien lo recibe, siempre que el empleo de cualquiera de estos medios hubiese sido solicitado expresamente por el administrado.
- Por publicación en el Diario Oficial o en uno de los diarios de mayor circulación en el territorio nacional.

De esta manera, queda claro que para la LPAG resulta primordial que primero se notifique en el domicilio del administrado, frente a cualquier otro tipo de notificación, y más aún, impone dicho presupuesto al establecerse que la LPAG es una norma base para los procedimientos especiales.

1.2.2. Código Tributario

El Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado con Decreto Supremo 133-2013-EF, es un cuerpo normativo que establece los lineamientos, procedimientos y normas de orden jurídico tributario.

El artículo IX del Título Preliminar dispone que, en los casos no regulados expresamente por el Código Tributario, resultan aplicables los principios propios del derecho tributario y, de manera supletoria, los principios del derecho administrativo y los principios generales del derecho.

Entonces, el Código Tributario puede utilizar normas de la LPAG en aspectos que este no haya regulado, lo cual cobra sentido toda vez que también existen procedimientos en el Código Tributario que explícitamente remiten a la LPAG, manifestándose su vinculación.

El artículo 104° del Código Tributario establece que respecto a las notificaciones, se podrá utilizar indistintamente una variedad de formas,

entre ellas la notificación en domicilio, la notificación electrónica, por constancia administrativa, entre otras.

Al respecto, Arévalo Mogollón (2010), sostiene que la correcta notificación de un acto administrativo constituye un elemento central del debido procedimiento administrativo. Por ello, en concordancia con lo dispuesto en el artículo 104° del Código Tributario, no resulta exacto afirmar que las notificaciones puedan realizarse indistintamente por cualquiera de las modalidades previstas, dado que cada forma de notificación solo procede cuando se cumplen los presupuestos específicos establecidos para su aplicación.

Respecto a la notificación tacita, debemos señalar que esta toma relevancia en el supuesto que, si un contribuyente no cumple con un requerimiento que aparentemente fue mal notificado, y la absolución se realiza vencido el plazo para cumplir con el requerimiento, se entenderá como notificado en la fecha que el contribuyente absuelva efectivamente el requerimiento, aunque esta ya esté vencido, pero que desde dicha fecha se computaría el plazo de cumplimiento.

Para mayor entendimiento, si un contribuyente es notificado con un requerimiento de admisibilidad por presentación de recurso de reclamación de forma extemporánea, cuyo plazo de absolución es de 15 días hábiles, y el mismo es notificado el día 04 de agosto de 2025, el contribuyente tendría como fecha máxima de presentación de la absolución el día 26 de agosto de 2025, pero si la notificación fue de manera defectuosa y es absuelta el día 01 de setiembre de 2025, se entendería como notificada el mismo día de la respuesta al requerimiento.

En ese orden de ideas, el Tribunal Fiscal (2007), señala en la RTF N.º 03574-5-2007, nos presenta el caso de un contribuyente que apela una resolución que declara inadmisibile un recurso de reclamación, debido a que el contribuyente no cumplió con subsanar el requerimiento de pago de una Resolución de Multa por recurso extemporáneo, al respecto, el Tribunal Fiscal señala que el valor impugnado, en el apartado de la fecha y firma de

notificación, aparece en blanco los casilleros correspondientes a la persona con la que se entendió la diligencia o el motivo de la no entrega, por lo que se entiende que este no fue correctamente notificado y se considerará que la Resolución de Multa fue notificada en la fecha del recurso de reclamación, por lo que al ser presentado dentro del plazo, el expediente de reclamo debe ser admitido, y de esta manera, el Tribunal Fiscal revoca la resolución de inadmisibilidad apelada.

Por su parte, el Decreto Legislativo N.º 1311, que modificó el Código Tributario y fue publicado el 30 de diciembre de 2016, establece en su artículo primero que su finalidad es corregir situaciones inequitativas que afectaban a los contribuyentes. Asimismo, en el artículo quinto de sus disposiciones complementarias finales dispone que los procedimientos especiales tramitados ante la SUNAT, el Tribunal Fiscal y otras Administraciones Tributarias se rigen de manera supletoria por la LPAG, reformada a su vez por el Decreto Legislativo N.º 1272, precisando que no resulta aplicable lo señalado en los numerales 1 y 2 del artículo II de su Título Preliminar.

Entonces, respecto a las notificaciones, la LPAG establece un orden de prelación para las notificaciones, siendo primero de forma física; sin embargo, el CT establece un orden indistinto de acuerdo a la necesidad de la notificación.

Asimismo, la LPAG establece que expresamente debe constar el consentimiento de aceptar las notificaciones electrónicas pero el CT no exige esta forma de consentimiento; por lo que, corresponde analizar si efectivamente existe un conflicto normativo en las modalidades de notificación para procedimientos tributarios

1.2.3. Conflictos normativos

Respecto al posible conflicto normativo del DL 1272, que establece que la LPAG será considerada como una norma base para los procedimientos especiales, incluyendo al CT, debemos analizar si el DL

1311 que aparta al CT del alcance del DL 1272, cuenta con un sustento claro, por lo que, revisando la exposición de motivos de la señalada modificación, en el numeral ocho señala las razones por las cuales existe esta contraposición, especificando la situación actual, problemática y propuesta.

En relación a la problemática, reconoce la autonomía del Derecho Tributario, que se aplica supletoriamente los principios del derecho administrativo siempre y cuando no desnaturalicen las normas tributarias, resaltando que la modificación del DL 1272, al establecer como una norma común la LPAG, entorpece las funciones de la Administración Tributaria, especificando problemas en las notificaciones, el procedimiento sancionador, el procedimiento contencioso tributario – reclamos, en los procedimientos de aprobación automática como la inscripción en registros, entre otros puntos.

A la fecha de dicha exposición de motivos, se señalaba que la SUNAT notificada 600,000 actos administrativos al mes, de los cuales 300,000 eran de forma electrónica, y que estas notificaciones por Buzón SOL permitía un ahorro económico y de tiempo.

Cabe resaltar que SUNAT (2019), señala en la Nota de Prensa N.º 050-2019 de SUNAT, que desde la implementación de las notificaciones electrónicas se ha ahorrado 108 millones de soles y que desde el año 2015 se notificaron más de 12 millones de actos administrativos a través del Sistema Integrado de Notificación Electrónica (SINE), y que se ha reducido en un tiempo promedio de 08 días las notificaciones.

En el mismo sentido SUNAT (2021), señala en la Nota de prensa N.º 081-2021 de SUNAT, que las notificaciones electrónicas ahora pueden ser de forma inmediata y que ha mejorado la interacción con un millón de contribuyentes y usuarios de comercio exterior; asimismo, que el 94% de actos administrativos de la Administración Tributaria son notificados de forma electrónica, notificándose 36 millones de actos en los últimos 06 años desde el 2021, generando de esta manera un ahorro de recursos al Estado.

Estas notas de prensa nos permiten comprender que las notificaciones electrónicas son beneficiosas tanto para los contribuyentes por la inmediatez y facilidad de acceso, así como para el Estado al permitir ahorrar tiempo y disminuyendo costos como el papel, de igual manera fomenta el uso eficiente de los recursos y cuidado del ambiente.

Finalmente, la exposición de motivos señala que desde la modificación de la LPAG con el DL 1272, se detuvo las notificaciones electrónicas por lo que se produjo retrasos al volver a las notificaciones físicas, existiendo el riesgo que prescriba la posibilidad de cobrar una deuda tributaria o que se vuelva incobrable.

En efecto, las notificaciones físicas retrasan la puesta en conocimiento a los contribuyentes al poner en peligro la capacidad de recaudación de la Administración Tributaria; por lo que consideramos relevante la modificación del Código Tributario, al apartarse de las formas de notificación establecidas en la LPAG.

Igualmente es importante señalar que el DL 1311 no se limitaba al señalar que la aplicación supletoria solo se debía por las notificaciones, sino también por las características particulares que tiene el procedimiento tributario, como es el caso de los recursos de reclamación, los cuales se verían afectados en menores plazos, es decir una reducción a los 09 meses máximos de atención que señala el CT, limitándolo a solo 30 días, entre otros aspectos anteriormente señalados.

En conclusión, el DL 1311 se contrapone a lo señalado en el DL 1272, debido a que restaura el considerar a la LPAG como una norma de carácter supletoria; asimismo, debemos tomar en cuenta que entre ambos decretos legislativos solo existe una diferencia temporal de 09 días entre sus respectivas publicaciones el Diario Oficial, pero que dicha contraposición tiene el sustento adecuado por la particularidad del procedimiento tributario.

Por otro lado, la LPAG no especifica cuales son las normas que serán de carácter general para los procedimientos administrativos, por lo que no

podremos establecer si específicamente lo referido a las notificaciones presupone una norma común para los demás procedimientos especiales.

Ahora, si bien la LPAG establece en su artículo 20.1 un orden de prelación para las notificaciones, priorizando la notificación física, también reconoce en el numeral 20.4 que, si la entidad cuenta con la disponibilidad tecnológica, puede implementar la creación de casillas electrónicas, aunque claro debe establecerse el consentimiento expreso del administrado.

Al respecto, con la creación del Buzón Sol mediante Resolución de Superintendencia N.º 014-2008/SUNAT, los contribuyentes o tal como señala dicha norma, los deudores tributarios tienen la obligación de consultar periódicamente su buzón electrónico; asimismo, el Código Tributario en su artículo 87.1 señala que los administrados deben inscribirse en los registros de la SUNAT, de esta manera tendrán acceso a su CLAVE SOL y la obligación de consultar periódicamente el mismo.

De esta manera, la normativa tributaria es clara al señalar que los contribuyentes deben revisar periódicamente su casilla electrónica denominada Buzón SOL, la que será el medio de comunicación a través de notificaciones electrónicas; asimismo, resulta necesario precisar que los contribuyentes también deben actualizar la información de su ficha RUC, con la finalidad de establecer otros medios de comunicación como puede ser el correo electrónico, llamada telefónica y/o mensaje SMS.

Respecto al consentimiento expreso del administrado, la normativa vinculada al buzón SOL, no establece que debe existir una afiliación o consentimiento, siendo suficiente solo contar con la CLAVE SOL a efectos de poder ser notificado electrónicamente, por lo que se prescinde de esta afiliación o consentimiento.

Ahora, el Decreto Legislativo 1452 – Decreto Legislativo que modifica la Ley N.º 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, publicado el 15 de setiembre de 2018, presenta algunos cambios en las modalidades de notificación.

El artículo 20.1.3 de la LPAG es modificado, y se incorpora un mecanismo adicional a la publicación de diario oficial, es decir que también debe notificarse en el portal web de la entidad, en caso cuente con este mecanismo, lo cual resulta un reflejo de la necesidad de buscar mayores garantías de poner en conocimiento a los administrados; asimismo, el uso de medio tecnológicos como una página web, permite consolidar las notificaciones de forma electrónica, en este caso al permitir que cualquier persona pueda acceder a determinado acto, solo con tener acceso a internet y un celular.

El DL 1452 también incorpora el artículo 20.1.4. en la LPAG, señalando que en caso una entidad pública cuente con disponibilidad tecnológica, es decir con los instrumentos necesario como hardware y/o software para notificar electrónicamente a través de una casilla electrónica, creada por la misma entidad, puede realizar la notificación por este medio siempre y cuando existan un consentimiento expreso del administrado a ser notificado por esta modalidad.

Esta forma de notificar electrónicamente supone un gran avance en concordancia a la Ley N.º 27658, Ley Marco de Modernización de la Gestión del Estado, la misma que fomenta el uso y desarrollo de las tecnologías de información y el gobierno electrónico, permitiendo un mayor acercamiento tecnológico entre administrados y Administración Pública.

Igualmente, este artículo señala que el Poder Ejecutivo puede establecer mediante Decreto Supremo la obligatoriedad de efectuar la notificación vía casilla electrónica, lo cual debe contar con opinión favorable de la PCM y el MINJUSDH.

Al respecto, como hemos señalado anteriormente, la SUNAT a través de la creación de su casilla electrónica denominada buzón SOL, ha venido notificando electrónicamente a los contribuyentes a nivel nacional, debido a la capacidad operativa de esta institución al tener como finalidad la recaudación de tributos del Estado, lo que representa gran parte

presupuesto público, permitiendo lograr el bienestar común de la ciudadanía.

De otro lado, es necesario precisar que de acuerdo al Decreto Legislativo N.º1263 – Decreto Legislativo que modifica el Código Tributario, de fecha 09 de diciembre de 2016, el artículo 137º, 146º y último párrafo del 163º del Código Tributario fueron modificados, se prescindirá de la firma de letrado, y en la exposición de motivos especifica que la imposición de contar con los servicios profesionales de un abogado podría causar indefensión, por los costos que implicaría y más aún cuando los contribuyentes sean personas de bajos recursos económicos.

En ese sentido, dicha modificación resultó beneficiosa debido a que los propios contribuyentes podían presentar sus recursos impugnatorios, pero el posible desconocimiento en normas tributarias podría ser perjudicial. Podemos ver que este perjuicio se manifiesta al momento de que los contribuyentes tienen la obligación de revisar su buzón SOL, puesto que muchos no están acostumbrado a revisar constantemente dicha casilla electrónica, o en algunas oportunidades estos no cuentan con el conocimiento suficiente para realizar dicha revisión o simplemente desconocen dicha obligación, lo cual puede generar una sensación de indefensión en los mismos.

Lanfranco Santos (2023), comenta que es posible conciliar el empleo de medios digitales respetando las garantías mínimas de los administrados, de tal forma que el uso de la casilla electrónica responda a los estándares exigidos por el debido procedimiento, de esta manera, puede afirmarse que las notificaciones electrónicas tributarias resultan válidas mediante el buzón SOL, siempre que quede demostrado que la SUNAT ha actuado con la debida diligencia en el cumplimiento de su obligación de notificar, procurando, pero sin garantizar ya que ello puede ser materialmente imposible en determinadas circunstancias, brindar al administrado los mecanismos necesarios para que adquiera un válido conocimiento de las decisiones emitidas.

Dicha posición resulta la más alentadora a efectos de continuar con las notificaciones electrónicas, pues es indudable que por el paso del tiempo deba realizarse las comunicaciones a través de este medio, por lo que los estándares de garantías de que los contribuyentes tomen conocimiento, también deben estar a la altura de los cambios tecnológicos.

Conforme a lo señalado, los diferentes cuerpos normativos permiten garantizar que la notificación electrónica señalada en el Código Tributario, tiene un sustento claro en aras de garantizar que todo contribuyente tenga facilidad de acceso a los actos administrativos emitidos por la SUNAT, contando con la obligación de revisar periódicamente su Buzón SOL.

En ese sentido, consideramos que frente a los conflictos normativos entre la Ley del Procedimiento Administrativo General y el Código Tributario, la especialidad debe priorizarse frente la generalidad, puesto si bien el Código Tributario se apartó de dicha generalidad con el Decreto Legislativo N.º 1311, esta corresponde no solo a aspectos vinculados a las notificaciones, sino también a los demás procedimientos tributarios como el de reclamación, apelación, entre otros aspectos, por lo que limitar la aplicación de normas tributarias en relación a un procedimiento administrativo general, supone debilitar las facultades a la Administración Tributaria.

II. DERECHO A LA DEFENSA EN PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS

2.1 FUNDAMENTOS CONSTITUCIONALES DEL DERECHO A LA DEFENSA EN SEDE ADMINISTRATIVA

2.1.1. Derecho a la defensa desde la doctrina

Para Neyra Flores (2010), el derecho de defensa abarca, a su vez, una serie de derechos derivados de su contenido esencial, entre los que se incluyen: el derecho a ser debidamente informado de los cargos imputados, el derecho a recibir asesoría y patrocinio de un abogado defensor, el derecho a ofrecer y sustentar los medios probatorios pertinentes. Por ello, la

vulneración de cualquiera de estos derechos constituye, en definitiva, una afectación al derecho de defensa.

Debemos mencionar que dicho autor hace referencia al contexto del derecho procesal penal, sin embargo, este también puede ser considerado para lo administrativo, toda vez que refiere que la autoridad informará sobre los cargos al administrado, para que este pueda contar con la asesoría de corresponder y prevalecer su derecho a defenderse a través de medios impugnatorios o simplemente atender lo notificado

Zarate (2023), nos señala que debido a que el proceso se inicia a partir de la acción ejercida por una de las partes, el derecho de defensa se manifiesta desde ese mismo momento, garantizando la posibilidad real de intervenir en el proceso de una de las partes, tomar conocimiento del proceso y ejercer su derecho a contestarla. Dentro de este ámbito, las notificaciones cumplen un rol esencial, siendo la primera notificación la de mayor trascendencia desde la perspectiva constitucional del derecho de defensa, pues es a través de ella que el demandado toma conocimiento de la existencia de una demanda o acto procesal en su contra y se le otorga un plazo para responder o seguir el procedimiento correspondiente.

De igual manera, Esquivel y García (2024), señalan que para que se considere afectado el derecho a la defensa, resulta necesario demostrar que la ineficacia de la notificación llevo a una indefensión del contribuyente, posición que compartimos debido a que es importante cuestionar el supuesto de que nunca se tuvo conocimiento del acto administrativo y no solo delimitarse a cuestionar el domicilio que es de preferencia del administrado.

En ese sentido, una práctica deficiente de la primera notificación, generara una manifiesta situación de indefensión, siendo importante la primera notificación, debido a que pone en conocimiento la situación que afrontaran los administrados o demandados, puesto que, de conocer los argumentos de la otra parte, no puede haber una oposición al mismo.

En el ámbito procesal civil, esta constituye una de las manifestaciones más relevantes del derecho a la defensa, razón por la cual

la normativa procesal debe prever disposiciones claras que aseguren que el demandado tome pleno conocimiento de la demanda; en consecuencia, si el demandado no ha sido notificado conforme a la forma prevista por la ley con la resolución que admite la demanda, ello supone una vulneración de su derecho constitucional de defensa y, por ende, del derecho al debido proceso.

Entonces, el derecho de defensa es una garantía procesal fundamental del debido proceso y según Flores (2015), este debe estar presente en todas las etapas del procedimiento judicial y que su adecuada aplicación permite asegurar que se alcance una justicia concreta y efectiva en cada caso particular.

Según Díaz (2021), el derecho de defensa asegura a toda persona sometida a un procedimiento la posibilidad de cuestionar y responder a los cargos o imputaciones que se le atribuyan, tanto en el ámbito judicial como en el administrativo. Este derecho, además, posee una dimensión constitucional, en tanto brinda protección frente a agresiones indebidas, permitiendo al individuo actuar proporcionalmente para resguardar sus derechos fundamentales. Asimismo, integra de manera esencial el sistema de protección de los derechos humanos, asegurando que nadie pueda ser sancionado por ejercer su defensa de manera legítima, siempre que dicho ejercicio se ajuste a los principios de necesidad y proporcionalidad.

En el mismo orden de ideas, Priori Posada (2009), nos indica que es fundamental que el respeto al derecho de defensa sea absoluto y riguroso, puesto que, de producirse una situación de indefensión como consecuencia de su transgresión, las actuaciones procesales afectadas por esta vulneración deberán ser anuladas desde el momento en que ocurrió la infracción

Por lo que el derecho a la defensa en ámbito judicial como administrativo, cumple con las mismas características en ambos casos, permitiendo garantizar que los sujetos que formen parte del proceso o procedimiento, puedan actuar en salvaguarda de sus derechos

fundamentales, es decir, puedan defenderse ante alguna actuación en su perjuicio.

Carocca Pérez A. (1998) sostiene que el derecho de defensa presenta dos dimensiones:

Derecho subjetivo, concebido como un derecho fundamental que corresponde a todas las partes dentro del proceso, destacando su irrenunciabilidad, en tanto ninguna persona puede ser privada de la posibilidad de defenderse por voluntad propia, y en su inalienabilidad, ya que no puede ser transferido a terceros ni retirado del titular.

Garantía procesal, este configura como un requisito indispensable para la validez del proceso, siendo exigible incluso más allá de la voluntad de las partes, pues constituye una condición necesaria para la validez de un proceso.

Es decir, el derecho a la defensa al manifestarse como derecho subjetivo y garantía procesal, no puede ser excluido o vulnerado para las partes, siendo necesario que se garantice, puesto que la vulneración del mismo, generaría un vicio indefectible al proceso o procedimiento.

Ahora, respecto al derecho a la defensa en los procedimientos administrativos, Morón Urbina (2017), señala que el administrado cuenta con la facultad de exponer sus argumentos, alegatos y justificaciones ante la autoridad competente encargada de resolver sobre sus derechos, obligaciones o intereses, por lo que este derecho implica la posibilidad de que el administrado informe de manera clara y preferentemente pública ante la autoridad administrativa, explicando cómo las pruebas actuadas respaldan su posición o desestiman la de la otra parte, y cómo debe interpretarse y aplicarse la norma jurídica al caso concreto.

Nolazco (2021), indica que el análisis del derecho a ser notificado se vincula directamente con la protección del derecho de defensa de los administrados dentro del procedimiento administrativo; en este sentido, el estudio doctrinal y el análisis de la jurisprudencia desarrollados por el Tribunal Constitucional permiten comprender cómo la administración

pública, en ciertos casos, ha afectado estos derechos fundamentales, vulnerando así las garantías propias del debido procedimiento

De acuerdo a lo señalado, a través del derecho a la defensa, la autoridad administrativa permite al administrado que pueda emitir un contradictorio ante determinado acto administrativo, el cual debe haber sido notificado válidamente, por lo que podríamos entender que el derecho a la defensa también comprende el derecho a ser notificado conforme a ley.

Por otro lado Montero (2013), señala que la Corte Interamericana de Derechos Humanos ha conceptualizado al debido proceso bajo la denominación de “derecho de defensa procesal”. Este derecho asegura que toda persona pueda ser escuchada con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, previamente establecido por la ley, ya sea en el contexto de una acusación penal o en la determinación de derechos de naturaleza civil, laboral, fiscal u otra. Asimismo, se encuentra estrechamente relacionado con el artículo 8 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, el cual debe ser interpretado de manera amplia.

Entonces, existe una estrecha vinculación del derecho a la defensa con el derecho al debido procedimiento, pero para la presente investigación resulta de mayor importancia el derecho a la defensa, considerando como punto relevante a la notificación.

2.1.2. Derecho a la defensa desde el tribunal constitucional

El Tribunal Constitucional (2005), a través de la sentencia del Exp. N.º 6260-2005-PHC/TC ha señalado que el derecho de defensa, particularmente relevante en el ámbito del proceso penal, posee una doble dimensión. La primera, de carácter material, se refiere a la facultad del imputado de ejercer su propia defensa desde el momento en que tiene conocimiento de la imputación de un hecho delictivo. La segunda, de naturaleza formal, alude al derecho a una defensa técnica, es decir, al acompañamiento y patrocinio de un abogado defensor durante toda la

duración del proceso. Ambas dimensiones integran el contenido constitucionalmente protegido del derecho de defensa y aseguran que el imputado no sea colocado en una situación de indefensión.

Por otro lado, Tribunal Constitucional (2005), a través de la sentencia del Exp. N.º 6712-2005-HC/TC ha precisado que la defensa constituye un elemento esencial dentro de la tutela procesal efectiva, en tanto un proceso no puede considerarse respetuoso de la persona si no le garantiza la posibilidad de exponer sus argumentos, plantear su estrategia y presentar los fundamentos jurídicos que la respalden; en ese sentido, la defensa se configura también como un derecho-regla integrante de la tutela procesal efectiva.

En los pronunciamientos del TC, el derecho a la defensa busca garantizar que una persona afectada no se encuentra en estado de indefensión, es decir que no tenga la capacidad para defenderse, si bien es cierto este puede ser entendido desde otro punto de vista, el contar con un abogado, también debe entenderse que para contar con el asesoramiento correcto, primero debe tenerse conocimiento del acto que se le atribuye.

El Tribunal Constitucional (2007), a través de la sentencia del Exp. N.º 5175-2007-HC/TC, señala respecto al derecho a la defensa que:

“El contenido esencial del derecho de defensa queda afectado cuando, en el seno de un proceso judicial, cualquiera de las partes resulta impedida, por concretos actos de los órganos judiciales, de ejercer los medios necesarios, suficientes y eficaces para defender sus derechos e intereses legítimos. Sin embargo, no cualquier imposibilidad de ejercer esos medios produce un estado de indefensión que atenta contra el contenido constitucionalmente protegido del aludido derecho, sino que es constitucionalmente relevante cuando se genera una indebida y arbitraria actuación del órgano que investiga o juzga al individuo”

Asimismo, el Tribunal Constitucional (2004), a través de la sentencia del Exp. N.º 4303-2004-AA/TC, que La notificación constituye un acto procesal que, por sí sola, no implica automáticamente la vulneración

del derecho al debido proceso ni de la tutela procesal efectiva. Para que se configure dicha afectación, es necesario que quien la invoque demuestre de manera clara e indubitable que la falta de una notificación debidamente realizada ha perjudicado de forma real y concreta su derecho de defensa u otro derecho constitucional directamente vinculado al caso. Ello se explica en la medida en que los procesos constitucionales no están destinados a ser una instancia adicional para trasladar nulidades o impugnaciones propias de la justicia ordinaria, ni a servir como mecanismo para desplegar estrategias defensivas después de que una de las partes haya sido vencida en un proceso judicial.

Los precitados pronunciamientos del TC, nos explican el concepto del derecho a la defensa, entendido como aquel derecho del cual una persona no puede ser impedida de ejercer su derecho a la defensa, es decir, primero debe tener conocimiento de los hechos atribuidos y posteriormente recurrir a la defensa necesaria que estime, generalmente un abogado defensor, y pueda manifestar los hechos que no se encuentra conforme, expresando su manifiesta disconformidad antes estos.

El Tribunal Constitucional (2006), a través de la sentencia del Exp. N.º 0582-2006-PA/TC ha establecido que el derecho a no ser colocado en situación de indefensión dentro del ámbito jurisdiccional constituye una garantía de aplicación transversal a lo largo de todo el proceso judicial; de esta manera, se asegura que toda persona sometida a una investigación en la que se encuentren en debate sus derechos o intereses tenga la oportunidad de alegar y sustentar procesalmente el reconocimiento de los mismos.

Con un pronunciamiento similar, el Tribunal Constitucional (2002), a través de la sentencia del Exp. N.º 1230-2002-HC/TC ha precisado que los derechos al debido proceso y a la defensa, considerados de manera conjunta, garantizan que el acusado tenga conocimiento de la acusación formulada en su contra dentro del proceso penal y, en consecuencia, disponga de la posibilidad real y efectiva de ejercer su defensa frente a los cargos imputados; asimismo, aseguran la necesaria congruencia entre lo

planteado en la acusación fiscal y la decisión final emitida por el órgano superior, pues de no ser así se afectaría la esencia misma del contradictorio, entendido como garantía propia del proceso judicial, así como el pleno ejercicio del derecho de defensa del procesado.

Como podemos apreciar, es de entender que los principales pronunciamientos del TC referidos al derecho a la defensa, se encuentran vinculados a contar con un abogado dentro de un proceso penal, aunque de acuerdo a lo señalado por el Tribunal Constitucional (2002), a través de la sentencia del Exp. N.º 1330-2002-HC/TC, el derecho de defensa asegura que los justiciables, en la determinación de sus derechos y obligaciones, independientemente de que estos sean de naturaleza civil, mercantil, penal, laboral u otra, no sean colocados en una situación de indefensión.

Ahora, bajo estos pronunciamientos todo lo relacionado al derecho a la defensa en la jurisprudencia nacional, debe ser considerado para todas las ramas del derecho, es decir tanto para lo penal, civil, laboral y de acuerdo a la presente investigación, a lo administrativo, por lo que la interpretación de los pronunciamientos del TC debe ir acorde a la particularidad del derecho administrativo en lo tributario.

El Tribunal Constitucional (2005), a través de la sentencia del Exp. N.º 3623-2004-AA/TC, ha resaltado la importancia de la notificación al reconocer que un acto administrativo puede llegar a ser inválido cuando presenta un vicio insubsanable en su notificación, lo cual podría afectar de manera directa el legítimo derecho de defensa.

El Tribunal Constitucional (2004), a través de la sentencia del Exp. N.º 4533-2011- PA/TC, 2011, señala que debe destacarse que la notificación adecuada de los actos administrativos ha sido reconocida no solo como una obligación a cargo de la Administración, sino también como una garantía esencial para la efectiva tutela del derecho de defensa.

En ese sentido, vemos que existen claros pronunciamientos referidos al procedimiento administrativo vinculado al derecho a la defensa, haciendo hincapié en los actos a notificar, debido a que es un punto recurrente al

fundamentar una vulneración del derecho a la defensa; por lo que, notamos serias falencias en los procedimientos de notificación de las autoridades administrativas, pudiendo entenderse por la falta de diligenciamiento debido a que esta podrá ser controlada posteriormente por el mismo órgano o superior, e incluso en vía judicial.

El Tribunal Constitucional (2022), a través del Pleno de Sentencia N.º 159/2022, ha precisado que, tratándose de la notificación dirigida a un contribuyente sometido a un procedimiento de fiscalización tributaria, resulta indispensable que la Administración Tributaria asegure de manera plena que aquel ha tomado conocimiento efectivo de dicho procedimiento. Para tal fin, y más allá de lo previsto en el artículo 104 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, la Administración, en el marco de un ejercicio razonable de la facultad discrecional que la ley le reconoce, debe adoptar todas las medidas complementarias necesarias que permitan garantizar dicho conocimiento, asegurando así el respeto al derecho de defensa del contribuyente.

Debemos señalar que dicho pronunciamiento inicialmente corresponde a un contexto cuando la Administración Tributaria no logra tener certeza respecto al domicilio físico del contribuyente, por lo que consideramos que solo sería aplicable cuando las notificaciones se realicen de forma física, exceptuando aquellos casos en los que la norma faculte de notificar de forma electrónica.

2.1.3. Derechos vinculados al derecho a la defensa

Para Castillo Córdova (2007), el derecho de defensa en su condición de derecho fundamental de naturaleza procesal, forma parte esencial del debido proceso, constituyéndose en un principio que evita la indefensión y asegura el contradictorio en los actos procesales que puedan afectar a las partes o a terceros con interés legítimo

En esa misma línea, Díaz (2021) explica que el debido proceso incluye diversos derechos procesales esenciales, tales como el derecho a la

defensa, la debida motivación de las resoluciones y la posibilidad de acudir a diferentes instancias; asimismo, este derecho no solo se limita a aspectos formales, sino que también asegura la justicia de las decisiones, en armonía con los principios de razonabilidad y proporcionalidad; de esta manera, el debido proceso se configura como un derecho fundamental con una dimensión tanto objetiva como subjetiva, orientado a garantizar que los procedimientos se desarrollen respetando las garantías establecidas en el ordenamiento jurídico.

Entonces, el debido proceso abarca diferentes derechos a proteger, considerando dentro al derecho a la defensa, garantizando a las partes procesales que al permitirseles defenderse, el proceso siga el conducto regular con las garantías mínimas.

El Tribunal Constitucional (2022), a través del Pleno de Sentencia 166/2022, resaltó que el debido proceso constituye la garantía que asegura el respeto de los derechos y garantías mínimas de todo justiciable, a fin de que cualquier causa pueda ser tramitada y resuelta conforme a derecho.

Asimismo, Cortez (2012) señala que, el debido proceso es al mismo tiempo, un principio y un derecho fundamental que asegura a las personas la posibilidad de defender sus derechos, resolver sus controversias y aclarar cualquier cuestión jurídica, siempre dentro del respeto a las garantías mínimas tanto formales como sustantivas; de esta manera, el debido proceso se configura como un conjunto de garantías que protege los derechos de las personas y limita la actuación de las autoridades, quienes no pueden ejercer sus funciones fuera del procedimiento establecido por la ley.

El debido proceso, según Landa Arroyo (2012), tiene como finalidad prevenir situaciones de indefensión, asegurando así la igualdad de oportunidades y la posibilidad de presentar descargos dentro del procedimiento. Este derecho garantiza que cualquier persona involucrada en un proceso o procedimiento no se encuentre en una posición de desventaja que le impida ejercer plenamente su defensa.

De esta manera, el derecho al debido proceso al tener una relación intrínseca al derecho a la defensa, presupone que si alguna parte procesal se encuentra en estado de indefensión, al mismo se le ha vulnerado el derecho al debido proceso, y consecuentemente un derecho constitucional, encontrándose en la posibilidad de actuar a través del proceso constitucional establecido.

Ahora, debemos señalar que el debido proceso también se encuentra relacionado al debido procedimiento, por lo que Mejía y Zarsosa (2013) precisan que las garantías que integran el debido proceso resultan plenamente exigibles en el marco de los procedimientos administrativos, permitiendo a los administrados una defensa adecuada frente a eventuales actos de la Administración Pública que pudieran afectar sus derechos; en tal sentido, cuando el debido proceso se proyecta al ámbito administrativo, se alude específicamente al denominado debido procedimiento administrativo.

Los autores Toyama y Rodríguez (2009), comparten la idea señalando que debido proceso se entiende como un principio normativo y un derecho que permite a la colectividad exigir que los órganos competentes respeten las garantías procesales necesarias para alcanzar una resolución justa de los conflictos y es reconocida como una garantía constitucional fundamental y como un principio esencial que protege el derecho de defensa de los administrados, asegurando que este se ejerza dentro del marco del ordenamiento jurídico vigente y conforme a los principios que caracterizan a un Estado de Derecho, con el propósito de salvaguardar los derechos de las personas

Entonces, debemos tener en claro que el debido proceso y debido procedimiento administrativo, debe ser interpretado en igual sentido, puesto que la particularidad de un proceso que se desarrolla en sede jurisdiccional y un procedimiento que se desarrolla en sede administrativa, no implica que exista una diferenciación en su aplicación, considerando que finalmente se busca garantizar los derechos de los ciudadanos.

Rojas (2011), nos comenta que el debido proceso, reconocido en el artículo 139, numeral 3, de la Constitución Política del Perú, constituye una garantía esencial para todo administrado, en la medida en que exige la observancia de todas las etapas y actuaciones procedimentales previstas por la ley, así como el respeto de los principios y normas de rango constitucional, a fin de que la decisión o resolución final pueda ser considerada válida conforme al ordenamiento jurídico.

El Tribunal Constitucional (2005), señala a través de la sentencia del Exp. N.º 7289-2005-PA/TC, que, de afectarse el debido proceso, con énfasis en el procedimiento administrativo, esto implicaría que se afecta algún otro derecho en material procesal o procedimental de corresponder.

De esta manera, tanto la doctrina como la jurisprudencia coinciden en que la afectación al debido proceso, está vinculado al debido procedimiento, siendo necesario observarse todas las etapas del procedimiento administrativo, y principalmente al inicio del procedimiento, con la primera notificación al administrado.

Del derecho fundamental al debido procedimiento en la administración pública, según Morón Urbina, (2020), se derivan varios derechos esenciales o "subprincipios", tales como el contradictorio, el derecho de defensa, el derecho a ser notificado, el acceso al expediente, el derecho de audiencia y el derecho a presentar pruebas, entre otros. La vulneración de cualquiera de estos subprincipios implica una afectación al derecho al debido procedimiento, lo cual puede conllevar a la nulidad del acto administrativo que contenga tal vicio

En similar posición, Patrón y Díaz (2022), señalan el principio del debido procedimiento administrativo resulta especialmente relevante en este contexto, ya que proporciona un respaldo para los administrados que han sido notificados sin que se haya cumplido con la normativa específica, permitiéndoles obtener una resolución debidamente fundamentada por el órgano competente; en ese sentido, la notificación es esencial para el ejercicio del derecho de defensa de los administrados, ya que únicamente a

partir de su correcta ejecución se genera la eficacia de cualquier decisión administrativa. Por esta razón, el legislador ha establecido requisitos imprescindibles para garantizar su validez y perfeccionamiento.

Al respecto, consideramos que el derecho a la defensa es el primer derecho dentro del debido procedimiento, a fin de que el administrado pueda conocer los hechos respecto a una situación jurídica; asimismo, el derecho a la defensa considera al derecho a ser notificado válidamente como el presupuesto inicial de garantía para el debido procedimiento.

Ahora, es menester mencionar al derecho de pluralidad de instancia o doble instancia, el cual según el Tribunal Constitucional (2022), a través del Pleno de Sentencia 52/2022, garantiza a toda persona la posibilidad de impugnar una sentencia que pone fin a la instancia, sobre todo cuando esta tiene carácter condenatorio. Este derecho asegura que los justiciables puedan solicitar la revisión de una resolución por parte de un órgano jurisdiccional superior.

En el mismo orden de ideas, el Tribunal Constitucional (2011), a través de la sentencia del Exp. N.º 4235-2010-PHC/TC precisó que el derecho a la pluralidad de instancia constituye un derecho fundamental, cuyo propósito es garantizar que toda persona que intervenga en un proceso judicial, pueda obtener la revisión de lo resuelto por un órgano jurisdiccional ante otro de superior jerarquía y de la misma naturaleza, siempre que se hayan interpuesto los medios impugnatorios correspondientes dentro del plazo legal establecido.

De acuerdo al Poder Judicial (2023) a través de la Casación N.º 18427-2019-La Libertad, las personas naturales como las jurídicas involucradas en un proceso tienen el derecho a que las decisiones dictadas por un órgano sean revisadas por una autoridad superior del mismo nivel jurisdiccional, de tal manera que el derecho a la doble instancia constituye un principio esencial que garantiza a toda persona involucrada en un proceso judicial la posibilidad de que las resoluciones emitidas por un primer órgano jurisdiccional sean sometidas a revisión por una instancia superior. Esta

garantía fortalece el acceso a la justicia y asegura una protección efectiva de los derechos durante el desarrollo del proceso judicial

Entonces, apreciamos que el derecho a la doble instancia permite que los administrados o sujetos procesales, puedan optar por una revisión de una resolución o acto administrativos, entonces, para que se pueda ejercer dicho derecho, es necesario que previamente se notifique al administrado, resultando necesario como presupuesto del derecho a doble instancia, que se haya materializado el derecho a la defensa a través de la notificación

2.2 VULNERACIÓN DEL DERECHO A LA DEFENSA POR MODALIDADES DE NOTIFICACIÓN

Debemos mencionar que para analizar si existe una vulneración del derecho a la defensa por modalidades de notificación, utilizaremos como principal fuente a la jurisprudencia, por lo que analizaremos resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal, es decir pronunciamiento de sede administrativa y también lo emitido por el Poder Judicial, es decir pronunciamientos en sede jurisdiccional.

2.2.1. STC - EXP N.º 03394-2021-PA/TC

A través de la STC del Exp. N.º 03394-2021-PA/TC, se declara fundada la acción de amparo presentada por el demandante, debido a un voto mayoritario de los magistrados, aunque existen varios votos independientes.

El caso se presenta de la siguiente manera, la SUNAT emite resolución de intendencia de cumplimiento el 29 de diciembre de 2017, determinando una reliquidación del Impuesto a la Renta del año 2004 del contribuyente, producto de un procedimiento de fiscalización, la cual fue notificada el 30 de enero de 2018.

El contribuyente, presenta recurso de apelación el 20 de febrero de 2018 contra dicha resolución de intendencia, pero no adjunta el formato de afiliación a la notificación electrónica del Tribunal Fiscal, por lo que la

SUNAT emite el respectivo requerimiento de admisibilidad con fecha de notificación el 26 de febrero de 2018.

La SUNAT emite resolución de inadmisibilidad el día 11 de abril del 2018, debido a que el contribuyente no cumplió con lo requerido, por lo que el área de cobranza emite resolución de ejecución coactiva dando inicio a dicho procedimiento y posteriormente el 12 de setiembre de 2018 emite resolución de ejecución coactiva comunicando embargo en forma de inscripción respecto a un inmueble valorizado por S/ 811 000.00 soles, la cual si fue notificada físicamente.

Posteriormente el contribuyente interpone demanda de amparo contra la SUNAT solicitando que se declaren nulas las resoluciones que declaran inadmisibile su recurso de apelación, así como las resoluciones de ejecución coactiva que disponen el inicio del procedimiento de cobranza coactiva y la que dispone embargo en forma de inscripción.

El contribuyente argumenta que la SUNAT vulneró los siguientes artículos:

- Artículo 139° de la Constitución, incisos 3 y 14, respecto al derecho a la defensa debido a que no fue notificado en el domicilio que señalo inicialmente, por lo que no se enteró de las resoluciones desde el requerimiento de admisibilidad de su recurso de apelación
- Artículo 20° inciso 2 y 4 de la LPAG, respecto al orden de prelación para las notificaciones de actos administrativos, debido a que la SUNAT no consideró que primeramente debió notificarse de manera física
- Artículo 11° y 104° del Código Tributario, respecto al derecho del administrado de establecer el domicilio físico o electrónico para las notificaciones, debido a que el contribuyente considero una dirección física en su recurso de apelación.

Al respecto, la SUNAT sostiene que, conforme a lo dispuesto en el artículo 11° del Código Tributario, correspondía que el acto administrativo fuera notificado a través del buzón electrónico SOL, que exista una

regulación para los actos administrativos a ser notificados a través de la Resolución de Superintendencia N.º 014-2008/SUNAT y sus modificatorias; asimismo, que la aplicación de la LPAG es supletoria para el Código Tributario.

En primera instancia, la demanda de amparo fue declarada fundada, disponiéndose la nulidad tanto de la resolución de ejecución coactiva de inicio como de la medida de embargo en forma de inscripción, ordenándose retrotraer el procedimiento al estado previo a la vulneración de los derechos del contribuyente. En consecuencia, correspondía emitir un nuevo requerimiento de admisibilidad de apelación; decisión que, posteriormente, fue objeto de apelación por parte de la SUNAT.

En segunda instancia, la resolución fue revocada y declarado improcedente la demanda de amparo, señalando que la SUNAT se encuentra habilitada para notificar indistintamente según el artículo 104º del Código Tributario, de igual manera que es obligación del contribuyente revisar periódicamente el buzón electrónico y que lo señalado en la LPAG no resulta aplicable al caso por ser una deuda tributaria, por lo que el contribuyente Manuel Durand interpone recurso de agravio constitucional.

Finalmente, el Tribunal Constitucional declara fundado el recurso de agravio constitucional, y se declara fundada la demanda de amparo, en el mismo sentido que el primer pronunciamiento en sede jurisdiccional.

Al respecto, dicho pronunciamiento tuvo diferentes fundamentos por parte de los magistrados del Tribunal Constitucional, resultando particular el pronunciamiento de la magistrada Ledesma Narváez, quien señala que debió declararse improcedente, por lo que procederemos a analizar los fundamentos de dicha sentencia.

Los votos por mayoría señalan lo siguiente:

El artículo 104º establece que, si el deudor tributario hubiera optado por un domicilio procesal físico, y no pueda notificarse de acuerdo al inciso a), se debe optar por mecanismos como el de negativa a la recepción,

fijándose una constancia en la visita a dicho domicilio procesal físico y se procederá a notificar en el domicilio fiscal.

La STC N.º 07279-2013-PA/TC que establece que se deben tomar medidas complementarias frente a escenario como el caso que se plantea y notificar también en el domicilio que el contribuyente haya consignado en su DNI.

Debemos señalar que ambos fundamentos carecen de validez, debido a que si bien el artículo 104º señala que si se opta por domicilio procesal físico se debe notificar en este, pero a su vez debemos precisar que dicho párrafo fue modificado a través del Decreto Legislativo N.º 1263 del 10 de diciembre de 2016, estableciéndose en la exposición de motivos que solo aplicara dicha notificación siempre y cuando no deba o pueda notificarse electrónicamente

Asimismo, respecto a la STC N.º 07279-2013-PA/TC, no es aplicable al caso en concreto debido a que esta fue emitida en el marco de un caso en concreto donde la SUNAT no identificó correctamente el domicilio físico del contribuyente, es decir, si se había notificado físicamente pero no había certeza en determinar si dicho domicilio físico era aún utilizado por el contribuyente.

El magistrado Miranda Canales señala que la exigencia de notificar y tener certeza absoluta que el contribuyente haya tomado conocimiento, no debe aplicarse solamente para los procedimientos de fiscalización, sino también debe aplicarse a los contenciosos tributarios, abarcando desde el inicio al fin.

Si bien es cierto, lo señalado para las notificaciones debe aplicarse a todos los procedimientos tributarios, debemos tener en cuenta la particularidad en los procedimientos de fiscalización y de cobranza coactiva, debido a que estos no son iniciados por los contribuyentes, sino por la misma Administración Tributaria, caso contrario en los procedimientos contencioso y no contenciosos tributarios debido a la

voluntad del contribuyente al presentar una solicitud y/o escrito para iniciar este procedimiento.

El magistrado Espinosa-Saldaña Barrera señala que no cualquier irregularidad significa que se vulnere el derecho a la defensa, la cual solo ocurrirá cuando el administrado quede en estado de indefensión, precisando que en este caso si se vulnero el derecho a la defensa porque el contribuyente no fue notificado en el domicilio especificado por él.

Coincidimos con la primera parte de lo señalado por el magistrado, pero en el caso en concreto no estamos de acuerdo que se haya vulnerado el derecho a la defensa, debido a que el contribuyente no quedo en estado de indefensión al haber sido válidamente notificado de forma electrónica, a pesar de que no haya sido el medio de preferencia del administrado.

Finalmente, la magistrada Ledesma Narvárez manifiesta su desacuerdo con los anteriores fundamentos de los magistrados, debido a que no se vulnero el derecho a la defensa dado que el propio contribuyente manifestó haber recibido la notificación de forma electrónica, señalando también que esta controversia es de carácter tributario por lo que pudo haberse resuelto por la vía ordinaria, por lo que para la magistrada debió declararse improcedente.

En relación a este voto singular, nos encontramos conforme con lo señalado por la magistrada debido a que el contribuyente efectivamente si tenía conocimiento de las resoluciones, por lo que en concordancia con lo señalado por el profesor Espinosa-Saldaña, el contribuyente no se encontró en estado de indefensión, pudiendo optar en paralelo de presentar un recurso impugnatorio contra el requerimiento de admisibilidad y la forma de notificación, la cual no se encontraba conforme, pero de igual manera pudo absolver lo requerido porque efectivamente tomo conocimiento del mismo.

En ese sentido, consideramos que el pronunciamiento del Tribunal Constitucional no fue el adecuado, prevaleciendo la formalidad antes que el fondo, es decir que no se vulnero el derecho a la defensa del contribuyente,

toda vez que el mismo tomo conocimiento de lo requerido por la SUNAT, aunque esta haya sido de forma electrónica.

2.2.2. STC - EXP N.º 03721-2022-PA/TC

A través del expediente 03721-2022-PA/TC, el Tribunal Constitucional resuelve declarar infundada la demanda de amparo presentada por María Felicia Zunino Berisso, por lo que procederemos a explicar brevemente los antecedentes.

La parte recurrente manifestó que tuvo conocimiento de la emisión de una resolución de nulidad que resolvía el fondo de un proceso penal vinculado a su persona, alegando la vulneración de sus derechos fundamentales a la tutela procesal efectiva, al debido proceso y a la defensa, en la medida en que no se le notificó el auto de avocamiento, el dictamen fiscal supremo ni la fecha de la vista de la causa.

El séptimo Juzgado Especializado en lo Constitucional declara infundada la demanda, señalando que la Sala Suprema no se encuentra en la obligación de notificar a alguna de las partes respecto al número de recurso o vista de la causa, en los casos que no se hayan apersonado con el domicilio procesal respectivo.

La tercera Sala Constitucional de la Corte Superior de Justicia de Lima, revoca la apelada y la reformula declarándola improcedente, debido a que la pretensión de la demanda es que se realice un reexamen de los hechos; asimismo, que la resolución de primera instancia se encuentra debidamente motivada.

El Tribunal Constitucional al valorar el caso, señala que era factible que las partes podían apersonarse al órgano jurisdiccional a través de su abogado, debido a que la facultad revisora de la Sala Penal Suprema se desarrolla a través de la valoración escrita, por lo que desestima la demanda al no haberse vulnerado derecho alguno.

En conclusión, consideramos que el pronunciamiento mayoritario de los magistrados es acertado, debido a que la particularidad de este tipo de

proceso se enmarca en lo escrito por lo que debió haber mayor diligenciamiento por parte de la recurrente; asimismo, este caso no vulnera el derecho a la defensa toda vez que, como se señaló, la demandante también debió consignar su domicilio procesal al inicio y no buscar intencionalmente una supuesta vulneración a su derecho a la defensa al señala que no se le notificó adecuadamente.

2.2.3. STC - EXP N.º 02113-2022-PA/TC

A través del EXP. N.º 02113-2022-PA/TC, el Tribunal Constitucional resolvió declarar fundada en parte la demanda presentada por Juan Antonio Constantino Colacci, en consecuencia, nula la nula la resolución del 11 de julio de 2016 que declaró firme la Resolución 0577-2015/CDA-INDECOPI y consecuentemente nulo el procedimiento de ejecución coactiva, retrotrayéndose a la notificación de la resolución que fue declarada nula, por lo que analizaremos los antecedentes.

El demandante señala que las resoluciones emitidas por el procedimiento administrativo sancionador no fueron debidamente notificadas en su domicilio real en el distrito de Pueblo Libre, sino que fueron notificadas en el domicilio que figura en su DNI, es decir en el distrito de Callao, y que producto de dicho PAS es que le notificaron las resoluciones de ejecución coactiva, y que solo la primera de estas le fue válidamente notificado en su domicilio real, por lo que alega vulneración de sus derecho a la defensa, honor, trabajo, propiedad, presunción de inocencia y tutela jurisdiccional efectiva.

El INDECOPI señala que las notificaciones fueron válidamente notificadas en el domicilio que figura en RENIEC, lo cual fue validado por la misma entidad con informes internos propios.

En primera instancia se declara infundada la demanda de amparo, debido a que si bien acredita otro domicilio real, este no invalida al que aparece en el DNI, pudiendo resultar que tiene mas de uno.

En segunda instancia la sala confirma la resolución que declara infundada, señalando que la resolución sancionadora fue notificada bajo puerta y en segunda visita en el domicilio que figuraba en RENIEC, y que la resolución de ejecución coactiva fue notificada en ambos domicilios.

Al respecto, el Tribunal Constitucional, señala que es factible argumentar que existe una necesidad de tutela urgente debido al procedimiento de ejecución coactiva y que este tiene medidas cautelares realizadas; asimismo, que el demandante es un adulto mayor.

En ese sentido, el Tribunal solo se limitará a establecer si se notificó válidamente al demandante durante el procedimiento PAS y el PEC, resaltando que en la primera notificación al demandante, la persona hallada en el domicilio, señaló no conocer al demandante por lo que la notificación fue dejada bajo puerta, conforme a lo establecido en la LPAG vigente de la época; asimismo, dicha persona presentó un escrito a INDECOPI devolviendo las notificaciones.

En la segunda notificación no se encontró a persona alguna, pero en el acta de la visita no se menciona el hecho de haber dejado un aviso para la próxima visita, por lo que no se encuentra conforme a la Directiva 003-2013-TRI-INDECOPI en donde señala las modalidades de notificación

Posteriormente, el PEC es notificado en ambos domicilios, por lo que se aprecia mayor diligenciamiento del INDECOPI al verificar la ficha RUC del administrado.

De lo que obra en el expediente, el demandante sustentó efectivamente que su domicilio real era en el que efectivamente viva, sustentando con documentación fehaciente y lo que figura en su ficha RUC.

De lo expuesto, el Tribunal Constitucional señaló que no se notificó válidamente el PAS desde su segunda resolución, asimismo no se agotó los medios necesarios para confirmar la dirección real del administrado, es decir no se verificó la ficha RUC del mismo, por lo que se declara nulo todo el procedimiento desde la notificación de la segunda resolución del PAS.

Debemos precisar que nos encontramos conformes con lo señalado por el Tribunal Constitucional, debido a que la autoridad administrativa debió verificar efectivamente el domicilio real señalado por el administrado, y si no se tenía certeza de su dirección, debió agotarse o tomar mayor diligenciamiento en averiguar cuál era su dirección real, hecho que si fue considerado por los funcionarios del PEC, mas no por los funcionarios a cargo del PAS.

2.2.4. STC - EXP. N.º 01443-2019-PHC/TC

A través del EXP. N.º 01443-2019-PHC/TC, el Tribunal Constitucional resuelve declarar improcedente la demanda de habeas corpus respecto a las resoluciones 35, 36 y 38, asimismo, declara nula la resolución 39 emitida por el Juzgado Penal Transitorio de Lurín de la Corte Superior de Justicia de Lima Sur.

El demandante solicita que se declaren nula la resolución 39, la cual lo condenaba a cinco años de pena privativa de libertad de ejecución efectivo, debido a que no fue válidamente notificado en su domicilio real y procesal, de acuerdo a los cargos de notificaciones que obran en el expediente.

En primera instancia declara fundada la demanda debido a que en el expediente obra un informe del especialista legal señalando que no se pudo encontrar el cargo físico de la notificación al sentenciado, por lo que se vulneró el derecho fundamental al debido proceso.

En segunda instancia se revoca la resolución apelada señalando que el sentenciado señaló en sus generales de ley su domicilio, dirección a la cual fue notificado según reporte del servicio de notificaciones, por lo que no puede alegar desconocimiento de la misma.

El TC valora el caso y señala que de acuerdo a lo señalado por el especialista legal respecto a la imposibilidad de ubicar el cargo de notificación de la Resolución Nro. 39, no se puede acreditar que la señalada resolución haya sido notificada, por lo que resuelve que esta resolución se

declare nula, y respecto a las otras notificaciones no corresponde pronunciamiento debido a que no están vinculadas al habeas corpus.

Nos encontramos conformes con lo señalado por el Tribunal Constitucional, debido a que si no es posible determinar que una parte haya sido válidamente notificada, con el respectivo acuse, debe entenderse que este no fue notificado por lo que el debido diligenciamiento también corresponde a la autoridad, en este caso al órgano jurisdiccional al haber cumplido con haber notificado válidamente y contar con el respectivo documento o acuse que acredite dicha notificación.

2.2.5. STC - EXP. N.º 03314-2022-PA/TC

A través del EXP. N.º 03314-2022-PA/TC la señora Flor Violeta Hernández Suárez interpone recurso de agravio constitucional contra una resolución que declaro improcedente la demanda de amparo.

La demandante solicita la nulidad de una resolución de determinación, una resolución de multa, una resolución de ejecución coactiva y la resolución del Tribunal Fiscal que declaro infundada su queja, reponiéndose al estado en que deben notificarse en su domicilio procesal, alegando que se vulnero su derecho al debido proceso y la tutela procesal efectiva, dado que las mencionadas resoluciones no fueron notificadas conforme a ley, sustentando que a través de un requerimiento notificado en su domicilio fiscal, presento la absolucion al mismo y señalo un domicilio procesal, sin embargo, las notificaciones posteriores solo se realizaron de forma electrónica, obviando el domicilio procesal señalado en su escrito.

La SUNAT señala que las resoluciones fueron válidamente notificadas de forma electrónica a través del buzón SOL, de acuerdo al artículo 11 del Código Tributario, el cual establece que durante el procedimiento de fiscalización no se puede fijar un domicilio procesal, asimismo que la normativa vigente autoriza la notificación de forma electrónica e igualmente existe el proceso contencioso administrativo para cuestionar el presente caso.

En primera instancia se declaró improcedente la demanda debido a que al haberse presentado una queja ante el Tribunal Fiscal, era válido que se impugne a través del proceso contencioso administrativo.

En segunda instancia se confirmó la apelada en el mismo sentido, y que en el proceso contencioso administrativo podría presentar medidas cautelares a fin de evitar daños irreparables.

Al respecto, el TC señala que, el presente recurso se encuentra en una vía correcta debido a que a través del procedimiento de ejecución coactiva, se ha trabajado embargo en forma de retención contra el demandante, por lo que atenderá la demanda.

De los fundamentos del TC se aprecia que señala el artículo 11 del Código Tributario modificado por el DL 1117 vigente a la fecha, en donde señala que los contribuyentes deben ser notificados en su domicilio fiscal, facultándolo a establecer un domicilio procesal, entonces una vez establecido el domicilio procesal, la SUNAT debe notificar en dicho domicilio, en ese sentido, los actos a partir del cual se estableció el domicilio procesal y no se notificó en este, se encuentran inválidos al haber vulnerado el derecho a la defensa e impugnación del contribuyente.

De la revisión de los fundamentos señalados, no nos encontramos conformes debido a que el TC se sustenta en una normativa que no estaba vigente a la fecha, debido a que las notificaciones materia de cuestionamiento ocurrieron en el año 2019, y a dicha fecha se encontraba vigente lo señalado por el DL 1263, y no por el DL 1117, el cual establece que se notificara a través de medios electrónicos cuando pueda hacerse de esta manera, en los casos estipulados por normativa de SUNAT y que no tendrá efecto el señalamiento del domicilio procesal físico; asimismo que no se puede cambiar de domicilio procesal durante un procedimiento de fiscalización.

Consideramos que el sustento proviene de la STC N.º 03394-2021-PA/TC, la cual no tiene las mismas características, pero se viene utilizando los mismos criterios; en ese sentido, debe analizarse cada caso en particular

y no fundamentar de acuerdo a casos que, si bien parecen similares, en el fondo no lo son.

2.2.6. RTF JOO N.º 07112-2-2023

A través de la Resolución del Tribunal Fiscal Jurisprudencia de Observancia Obligatoria N.º 07112-2-2023, confirma la Resolución de Intendencia de la SUNAT y declara el siguiente criterio como jurisprudencia de observancia obligatoria:

“La notificación a que se refiere el artículo 2º de la Resolución de Superintendencia N.º 014-2008/SUNAT, modificada por la Resolución de Superintendencia N.º 0154-2020/SUNAT, que regula la notificación de los actos administrativos por medio electrónico mediante el Sistema de “Notificaciones SOL”, se acredita con la sola Constancia de Notificación – “Notificación SOL”, que señala que se registró en los sistemas informáticos de aquella el depósito correspondiente en el buzón electrónico asignado al administrado, no siendo necesario que sea suscrita y/o refrendada por funcionario de la Administración”.

El contribuyente señala que la resolución que aprobó su aplazamiento con fraccionamiento no fue correctamente notificada, ya que la misma solo fue depositada en su buzón SOL, tomando conocimiento solo cuando ejecutaron la cobranza coactiva a través de embargos en cuentas bancarias; asimismo, precisando que la constancia de notificación de la pérdida de fraccionamiento no contiene hora, firma y sello de la persona que notificó.

La SUNAT señala que el reclamo fue presentado extemporáneamente, por lo que la resolución de pérdida de fraccionamiento fue declarada firme, que la notificación se realizó conforme al inciso b) del artículo 104º del Código Tributario y que el contribuyente tiene la obligación de revisar periódicamente su buzón SOL.

Al respecto, consideramos acertado el pronunciamiento del Tribunal Fiscal, toda vez que señala que es suficiente la constancia de notificación –

Notificación SOL a efectos de garantizar que se ha notificado a los contribuyentes, debido a que la normativa de la LPAG y del Código Tributario, así como las normas emitidas por la SUNAT, establecen la mecánica respecto a las notificaciones electrónicas, más aún cuando el mismo Código Tributario establece que es obligación de los contribuyente el revisar periódicamente su buzón SOL.

De acuerdo a los pronunciamientos señalados anteriormente, consideramos que una notificación electrónica no resulta desfavorable a los contribuyentes dentro de un procedimiento tributario, puesto que estos se encuentran obligados a revisar periódicamente su buzón SOL, de acuerdo a lo estipulado en la normativa de la clave SOL y el mismo Código Tributario.

Finalmente, consideramos que el solo hecho de solicitar que se notifique físicamente cuando corresponde a una notificación electrónica, debería encontrarse sustentado, puesto que aplicarse una excepción a lo normado, debe tener una justificación clara, pudiendo ser el caso cuando exista falta de conectividad u alguna otra causal.

CAPITULO IV. DISCUSIÓN

I. PRIMERA INTERROGANTE ESPECÍFICA

La notificación electrónica de actos administrativos dentro de un procedimiento de fiscalización tributaria, permite que la SUNAT pueda poner en conocimiento a los contribuyentes respecto al inicio de dicho procedimiento con la respectiva carta de presentación y primer requerimiento, al respecto debemos precisar que de acuerdo al Código Tributario y la Resolución de Superintendencia N.º 014-2008/SUNAT, es obligación de los contribuyentes de revisar periódicamente su buzón SOL, por lo que no habría vulneración del derecho a la defensa, pero debemos dejar en claro que al ser un procedimiento tributario iniciado por la SUNAT, este debería cumplir con mayores garantías para que el contribuyente no justifique una posible negligencia de no revisar la notificación realizada en su buzón SOL, ese sentido debería establecerse alertas a través de otros medios electrónicos para que el contribuyente revise su casilla electrónica.

En el mismo sentido, Espinoza Coronado (2018) desarrolló una tesis que tuvo como objetivo general de la investigación, establecer de qué manera la notificación electrónica incide en la eficacia de los procesos de cobranza coactiva y de fiscalización o verificación, en contraste con la notificación personal, respecto de los contribuyentes de la Intendencia Lima de la SUNAT durante el año 2017. El análisis estadístico permitió concluir que no existe una asociación significativa entre el tipo de notificación y la eficacia del procedimiento, lo que demuestra que ambos métodos de notificación —personal y electrónica— son igualmente eficaces para los fines administrativos.

Dicha investigación ha permitido comprender que en el año 2017 no había una distinción efectiva entre notificación personal y electrónica, sin embargo, consideramos que a la fecha la notificación electrónica es mas efectiva debido a que se consideraron casi todos los actos administrativo para que sean notificación de forma electrónica; asimismo, debe

considerarse que dicha investigación considero solo el potencial beneficio a los contribuyentes, por lo que resulta necesario también evaluar la reducción de costos para la Administración Tributaria.

II. SEGUNDA INTERROGANTE ESPECÍFICA

La notificación electrónica de actos administrativos dentro de un procedimiento de cobranza coactiva, permite a la SUNAT poner en conocimiento a los contribuyentes respecto al inicio de dicho procedimiento con la respectiva primera resolución de ejecución coactiva que informa al contribuyente que tiene una deuda pendiente y se le conmina a realizar el pago en un determinado plazo, y que posteriormente se notificara otras resoluciones de ejecución coactiva para efectuar el cobro coactivamente, al respecto debemos precisar que de acuerdo al Código Tributario y la Resolución de Superintendencia N.º 014-2008/SUNAT, es obligación de los contribuyentes de revisar periódicamente su buzón SOL, por lo que no habría vulneración del derecho a la defensa, pero debemos dejar en claro que al ser un procedimiento tributario iniciado por la SUNAT, este debería cumplir con mayores garantías para que el contribuyente no justifique una posible negligencia de no revisar la notificación realizada en su buzón SOL, ese sentido debería establecerse alertas a través de otros medios electrónicos para que el contribuyente revise su casilla electrónica.

El autor Sierra Contreras (2019) llevó a cabo una investigación cuyo objetivo general fue determinar si la modificación del Procedimiento Administrativo General, conforme a la Ley N.º 27444, provee de eficacia a la notificación personal en la Municipalidad de San Juan de Lurigancho durante el periodo 2013–2016. El estudio concluyó que, a pesar de los cambios normativos, la eficacia de la notificación personal se ve limitada por deficiencias estructurales como la falta de implementación adecuada del sistema de comunicación, la ausencia de un plan estratégico eficiente, la evasión de responsabilidades por parte de los funcionarios, y la aplicación deficiente de la normativa vigente, lo cual afecta negativamente la

transparencia, la celeridad y la seguridad jurídica, así como el ejercicio de los derechos de los administrados.

Al respecto, observamos que la notificación personal o notificación física suele tener complicaciones en las autoridades administrativas, debido a lo complejo que puede resultar notificar en el domicilio por una deficiente capacidad operativa, en especial cuando las características demográficas resultan un problema; por lo que, la notificación electrónica permitiría reducir los problemas de una notificación personal, aunque claro está que esto supondría una inversión económica para su implementación, lo cual debe ser considerado por las autoridades administrativas.

III. TERCERA INTERROGANTE ESPECÍFICA

La notificación electrónica de actos administrativos dentro de un procedimiento contencioso tributario, permite a la SUNAT poner en conocimiento a los contribuyentes respecto a las resoluciones emitidas que correspondan notificar, pudiendo ser el primer acto a notificar un requerimiento de admisibilidad del recurso de reclamación. Cabe precisar que este procedimiento se inicia a través del respectivo recurso presentado por el contribuyente, pudiendo ser un recurso de reclamación, apelación o queja, pero que al iniciarse como manifestación del derecho a la pluralidad de instancia, el mismo contribuyente ya tiene conocimiento del procedimiento, correspondiendo a éste el revisar periódicamente su buzón SOL a efectos de tomar conocimiento de los actos emitidos por la SUNAT, apreciándose claramente que no habría vulneración del derecho a la defensa.

Al respecto, Revuelta Delgado (2021) presentó un trabajo de fin de grado cuyo objetivo general fue analizar el régimen jurídico y práctico de las notificaciones tributarias electrónicas, evaluando sus características, ventajas, desventajas y su evolución normativa dentro del marco del Derecho Administrativo y Tributario. El autor concluye que las notificaciones electrónicas han representado un avance significativo en términos de eficiencia, reducción de costes y seguridad jurídica, al facilitar

el registro y la trazabilidad de las comunicaciones. Sin embargo, el estudio también advierte sobre ciertos riesgos, como la desigualdad entre contribuyentes obligados y no obligados a este sistema, la presunción de notificación sin acceso efectivo y la creciente expansión de las facultades de la Administración, lo que podría afectar la privacidad de los ciudadanos si no se establece un adecuado control legislativo.

Dicha posición permite consolidar que la notificación electrónica es eficiente, más aun cuando se trata de notificaciones emitidas por la SUNAT, considerando la gran cantidad de contribuyentes a nivel nacional, y de esta manera acelerar la recaudación tributaria al permitir poner en conocimiento a los contribuyentes respecto a los actos administrativos tributarios emitidos, y de corresponder, que estos sean consentidos, culminando oficialmente los procedimientos tributarios.

IV. CUARTA INTERROGANTE ESPECÍFICA

La notificación electrónica de actos administrativos dentro de un procedimiento no contencioso tributario, permite a la SUNAT poner en conocimiento a los contribuyentes respecto a las resoluciones emitidas que correspondan notificar, pudiendo ser específicamente el resultado del procedimiento no contencioso tributario, es decir con la Resolución de Intendencia o el acto que corresponda emitirse como respuesta a lo solicitado. Cabe precisar que este procedimiento se inicia a través del respectivo recurso presentado por el contribuyente, pudiendo ser una solicitud que se encuentre vinculada o no a la determinación de la obligación tributaria, por lo que el mismo contribuyente ya tiene conocimiento del procedimiento, correspondiendo a éste el revisar periódicamente su buzón SOL a efectos de tomar conocimiento de los actos emitidos por la SUNAT, apreciándose claramente que no habría vulneración del derecho a la defensa.

Nuestra posición es similar a lo señalado por Getino Calama (2020) elaboró una tesis doctoral cuyo objetivo general fue exponer el régimen jurídico de las notificaciones tributarias en España, identificando los

defectos más frecuentes en su práctica y analizando las soluciones jurisprudenciales adoptadas para equilibrar la eficacia administrativa con el respeto al derecho a la tutela judicial efectiva. El autor concluye que la transición hacia medios electrónicos ha mejorado la eficiencia de la Administración Pública, aunque plantea retos importantes en cuanto a la protección de los derechos de los administrados, en especial frente a la imposición de canales de comunicación obligatorios.

Al respecto, resulta pertinente y sumamente importante la transición a la notificación electrónica, demostrándose una clara eficiencia en los procesos y procedimientos administrativos, lo que garantiza que los contribuyentes puedan acceder en el tiempo establecido a sus pretensiones, y que una notificación en domicilio no retrase la validez del acto administrativo y el resultado de lo petitionado.

V. INTERROGANTE PRINCIAL

La notificación electrónica supone un avance en los procedimientos administrativos, permitiendo que cada acto administrativo pueda ser puesto en conocimiento a los administrados en un menor tiempo posible, garantizando mayor celeridad procedimental, y que este también suponga un menor costo, garantizando la económica procedimental, es decir, una notificación electrónica permite que tanto la Administración Pública como los administrados, sean beneficiados al utilizar medios electrónicos.

Asimismo, la regulación del Código Tributario para notificaciones no puede estar supeditada a la Ley del Procedimiento Administrativo General, toda vez que la particularidad de los procedimientos tributarios permite fortalecer a la Administración Tributaria y dar cumplimiento a sus facultades expresas, por lo que queda claro que la LPAG solo podrá aplicarse de forma supletoria y no existiría un conflicto normativo.

En ese sentido, consideramos que la notificación electrónica de actos administrativos dentro de los procedimientos tributarios, permite que los contribuyentes puedan tomar conocimiento oportunamente de los

pronunciamientos de la SUNAT, entendiendo que los contribuyentes de acuerdo al Código Tributario y la Resolución de Superintendencia N.º 014-2008/SUNAT, tienen la obligación de revisar periódicamente su buzón SOL, siendo que para el caso de los procedimientos de fiscalización tributaria y cobranza coactiva, estos al ser iniciados por la misma Administración Tributaria, se debería tener mayor diligenciamiento al notificarse, sugiriéndose generar alertas a través de otros medios electrónicos; sin embargo, en el caso de los procedimientos contenciosos y no contenciosos tributarios, al ser generalmente iniciados por los propios contribuyentes, no resultaría necesario las alertas por medios electrónicos; de igual forma, en todos los procedimientos tributarios es responsabilidad de los propios contribuyentes el tomar conocimiento de los actos administrativos notificados en su buzón SOL, lo cual no supondría una vulneración al derecho a la defensa, debido a la regulación expresa.

De igual manera, la jurisprudencia ha establecido que la notificación es fundamental para garantizar el derecho a la defensa y de esta forma, permitir que los administrados o partes procesales puedan ejercer también su derecho a la impugnación al haber sido válidamente notificados; asimismo, en el caso de notificaciones electrónicas en procedimientos tributarios, la jurisprudencia ha resaltado la particularidad de poner en conocimiento a los contribuyentes en el procedimiento de fiscalización, aunque dicho pronunciamiento se aparta de reconocer la validez de la notificación electrónica al fundamentar con otro pronunciamiento apartado al caso en concreto, no deja de llamar la atención la importancia de este procedimiento así como incluir al procedimiento de cobranza coactiva.

Bajo dicho contexto, Carrera Alarcón (2023) al desarrollar un trabajo de titulación cuyo objetivo general fue conocer el estado actual de los mecanismos de notificación y citación en el contexto del debido proceso y el derecho a la defensa, especialmente frente a la falta de notificación, y obtener como resultado que implementación de tecnologías de la información ha sido fundamental para mejorar la administración de justicia,

evitando situaciones de indefensión tanto para las víctimas como para los procesados, especialmente en escenarios donde la notificación tradicional ha resultado insuficiente.

Entonces, la notificación electrónica permite que los administrados pueda tener pleno conocimiento también en aquellos casos en donde una notificación física genera un perjuicio a los administrados, puesto que muchos actos administrativos también resultan beneficiosos para los propios administrados y la dilatación en la manera de notificar podría generar un malestar en los mismos.

CAPÍTULO V. CONCLUSIONES

1. La notificación electrónica de actos administrativos no vulnera el derecho a la defensa en el procedimiento de fiscalización tributaria, debido a que los primeros actos administrativos a notificarse en este procedimiento a, es decir la carta de presentación del fiscalizador y primer requerimiento de fiscalización, corresponden al inicio del procedimiento de fiscalización tributaria y son actos que pueden notificarse electrónicamente de acuerdo a la Resolución de Superintendencia N.º 014-2008/SUNAT y sus modificatorias; asimismo, los contribuyentes se encuentran obligados a revisar periódicamente su buzón SOL de acuerdo a lo señalado en el artículo 87º del Código Tributario, respecto a las obligaciones de los contribuyentes.
2. La notificación electrónica de actos administrativos no vulnera el derecho a la defensa en el procedimiento de cobranza coactiva, debido a que el primer acto administrativo a notificarse en este procedimiento, la resolución N.º 01 de ejecución coactiva, corresponde al inicio del procedimiento de cobranza coactiva y es un acto que puede notificarse electrónicamente de acuerdo a la Resolución de Superintendencia N.º 014-2008/SUNAT y sus modificatorias; asimismo, los contribuyentes se encuentran obligados a revisar periódicamente su buzón SOL de acuerdo a lo señalado en el artículo 87º del Código Tributario, respecto a las obligaciones de los contribuyentes.
3. La notificación electrónica de actos administrativos no vulnera el derecho a la defensa en el procedimiento contencioso tributario, debido a que los actos vinculados a este procedimiento son plausibles de ser notificados electrónicamente de acuerdo a la Resolución de Superintendencia N.º 014-2008/SUNAT y sus modificatorias; asimismo, los contribuyentes se encuentran obligados a revisar periódicamente su buzón SOL de acuerdo a lo señalado en el artículo 87º del Código Tributario, respecto a las obligaciones de los contribuyentes.

4. La notificación electrónica de actos administrativos no vulnera el derecho a la defensa en el procedimiento no contencioso tributario, debido a que los actos vinculados a este procedimiento son plausibles de ser notificados electrónicamente de acuerdo a la Resolución de Superintendencia N.º 014-2008/SUNAT y sus modificatorias; asimismo, los contribuyentes se encuentran obligados a revisar periódicamente su buzón SOL de acuerdo a lo señalado en el artículo 87º del Código Tributario, respecto a las obligaciones de los contribuyentes.

5. La notificación electrónica de actos administrativos no vulnera el derecho a la defensa en los procedimientos tributarios, debido a que dichas notificaciones se encuentran reguladas a través Resolución de Superintendencia N.º 014-2008/SUNAT y sus modificatorias; asimismo, los contribuyentes se encuentran obligados a revisar periódicamente su buzón SOL de acuerdo a lo señalado en el artículo 87º del Código Tributario, respecto a las obligaciones de los contribuyentes, precisando que no existe una contraposición entre las normas de la Ley del Procedimiento Administrativo General y el Código Tributario, toda vez que el Código Tributario debe prevalecer por su especialidad y solo es posible la aplicación de la LPAG de manera supletoria de acuerdo las modificatorias vigentes en sus cuerpos normativos; sin embargo, resulta necesario mayor diligenciamiento al momento de notificar los primeros actos administrativos en los procedimientos de fiscalización y de cobranza coactiva, debido a que estos inician por la SUNAT, al corresponder dichos procedimientos como manifestación de la facultad fiscalizadora y del principio de autotutela ejecutiva respectivamente.

CAPÍTULO VI. RECOMENDACIONES

1. Se recomienda generar alertas a través de medios electrónicos en los casos de iniciarse un procedimiento de fiscalización tributaria y de cobranza coactiva, debido a que estos procedimientos son iniciados por la misma Administración Tributaria, por lo que resulta importante tener mayores garantías de que el contribuyente ha tomado conocimiento de estos procedimientos
2. Se recomienda una campaña de actualización de datos de los contribuyentes en la Ficha RUC, es decir el número telefónico, correo electrónico y más detalles que permitan a la Administración Tributaria generar las alertas señaladas anteriormente.
3. Se recomienda que la Administración Tributaria fomente el uso de la revisión del buzón SOL de manera constante; asimismo, que su interfaz y acceso sea más amigable entre los contribuyentes.
4. Se recomienda una modificación en la normativa tributaria similar a otros países de la región, estableciendo que la notificación electrónica de actos administrativos tributarios regulados a través de la Resolución de Superintendencia N.º 014-2008/SUNAT y sus modificatorias, se considere válidamente notificado el día en que se accedió a la notificación en el buzón SOL o en su defecto, el primer día hábil de la siguiente semana a la notificación, lo que permitirá una cultura de revisión de casilla electrónica todos los Lunes.

REFERENCIAS

- Aguilar Espinoza, H. (2014). *Fiscalización tributaria; Como afrontarla exitosamente*. Entrelíneas SRL.
- Arévalo Mogollón, J. (2010). *Fiscalización y procedimiento contencioso tributario*. Instituto Pacífico S.A.C.
- Brun Herbozo, H. (2006). *Manual práctico de procedimientos tributarios y defensoría del contribuyente*. Instituto Pacífico S.A.C.
- Cáceres, D. A. (2022). *Notificación electrónica en la administración pública*. Jurista Editores.
- Cahuas, J. (2023). *Notificación electrónica mediante casilla electrónica*. Fondo Editorial PUCP.
- Camargo, K. (2022). *Notificación electrónica en la administración pública*. San Marcos.
- Cari Cari, E. (2021). *El proceso de notificación vía casilla electrónica de los actos administrativos de fiscalización laboral y su incidencia en el ámbito empresarial y en las garantías del debido procedimiento, Intendencia Regional de Moquegua 2021-2022* [Tesis para optar el Título Profesional de Abogada]. UCSM.
<https://repositorio.ucsm.edu.pe/server/api/core/bitstreams/0ce48ca8-ae44-4fef-85d5-81bf71ae3157/content>
- Carocca Pérez A. (1998). *Garantía constitucional de la defensa procesal*. Bosch Editor
- Carrera Alarcón, L. (2023). *El debido proceso y el derecho a la defensa frente a la falta de notificación* [Tesis de maestría] Universidad Estatal Península de Santa Elena.
- Castillo, C. (2007). *Los derechos constitucionales. Elementos para una teoría general*. Palestra Editores.
- Cifuentes, L. (2022). *Notificación electrónica*. Idemsa.
- Cortez, J. (2012). *El debido procedimiento administrativo y la jurisprudencia del Tribunal Constitucional (Vol. 52)*. Gaceta Constitucional.

- Cubero, J. I. (2017). *¿Son válidas las notificaciones practicadas mediante correo electrónico?* Revista de Administración Pública.
- Díaz, J. (2021). *Los derechos de justicia. El debido proceso y la tutela jurisdiccional como derechos fundamentales. En J. Díaz (Ed.), Derechos de justicia. Debido proceso y tutela jurisdiccional efectiva.* Fondo Editorial PUCP. <https://vlex.upc.elogim.com/vid/906823842>
- Dongo Torres, J. (2023). *Generalización en el uso de Casillas Electrónicas: Solución Práctica al Problema de la Falta de Eficiencia en la gestión de notificación los Actos Administrativos emitidos por la SUTRAN, Región Lima, al año 2022.* [Trabajo Académico para optar el título de Segunda Especialidad en Derecho Público y Buen Gobierno]. Repositorio Institucional PUCP. <https://tesis.pucp.edu.pe/server/api/core/bitstreams/f33b6518-af7c-4e44-959c-267f3d9475e4/content>
- Effio, F., & Aguilar, H. (2008). *Fiscalización tributaria. ¿Cómo enfrentarla exitosamente? Perú:* Entrelíneas S.R.L
- Elliot, A. (2014). *Implementación de la notificación electrónica en la administración pública peruana. Vox Juris. Vol (27).* <https://hdl.handle.net/20.500.12727/1011>
- Espinoza Coronado, T. (2018). *Gestión de notificaciones físicas y electrónicas en la Intendencia Lima de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – 2017* [Tesis de maestría] Universidad San Martín de Porres.
- Esquivel, P. & García, A. (2024). *Análisis sobre la notificación en los procedimientos tributarios (Exp. N.º 03394-2021-PA/TC)* [Tesis de licenciatura] Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas. <http://hdl.handle.net/10757/683552>
- Estela, J. (2012). *El procedimiento de ejecución coactiva.* Revista de Derecho Administrativo Nro. 11
- Flores, C. (2015). *Derecho de defensa.* Gaceta Jurídica, Tomo III.
- Galván, H. (2022). *Notificación electrónica.* A y C Ediciones.

- Gamero Casado, E. (2020). *Manual básico de derecho administrativo*. Editorial Tecnos.
- Getino Calama, E. M. (2020). *Las notificaciones tributarias y sus defectos desde la perspectiva jurisprudencial [Tesis doctoral]* Universidad de Salamanca.
- Guzmán Napuri, C. (2016). *Manual del Procedimiento Administrativo General*. Instituto Pacífico SAC.
- Huamaní Cueva, R. (2010). *La demanda contencioso-administrativa en materia tributaria*. Revista Jurídica del Perú, Tomo 111.
- Huamaní Cueva, R. (2014). *Código Tributario comentado (5.ª ed.)*. Editorial Juristas.
- Landa Arroyo, C. (2012). *El derecho al debido proceso en la jurisprudencia*. Editorial Diskcopy S.A.C.
- Lanfranco Santos, M. (2023), *Informe jurídicos sobre el expediente N.º 03394-2021-PA/TC Manuel Durand Gómez C. Superintendencia de Administración Tributaria – SUNAT* (Trabajo de Suficiencia Profesional presentado para optar al Título Profesional de Abogado). Repositorio Universidad del Pacífico. <https://repositorio.up.edu.pe/backend/api/core/bitstreams/be3e4e6a-d507-4ddf-9169-598073ac5113/content>
- Martínez, R. (2021). *Elementos para la configuración de la administración digital*. Revista Círculo de Derecho Administrativo Nro. 21
- Mejía, B. y Zarsosa, C. (2013). *Guía sobre la aplicación del Principio-Derecho del debido proceso en los procedimientos administrativos*. Ministerio de Justicia y Derechos Humanos.
- Montero, D. (2013). *Derecho de defensa en la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos*. Revista judicial Nro. 110. <http://biblioteca.corteidh.or.cr/tablas/r32676.pdf>
- Montesinos León, N. (2022). *La notificación electrónica de los actos tributarios a propósito de la sentencia 159/2022 emitida por el Tribunal Constitucional*. La Junta. Revista de innovación e investigación contable. Volumen 5 <https://doi.org/10.53641/junta.v5i2.98>

- Morales Mejía, J. (2012). *Tributario – Biblioteca Manual del Litigante*. ECB Ediciones S.A.C.
- Moreano, C. (2014). *Algunos alcances sobre la facultad coactiva de la administración tributaria*. Revista de Economía y Derecho Nro. 11
- Morón Urbina, J. (2014). *Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General*. Gaceta Jurídica SA.
- Morón Urbina, J. (2017). *Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General: Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27444*. Gaceta Jurídica.
- Morón Urbina, J. (2019). *Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo (Tomo I)*. Gaceta Jurídica S.A.
- Morón Urbina, J. (2020). *Derechos de los administrados y nuevas tecnologías: reflexiones sobre la buena administración electrónica en Perú*. Gaceta Jurídica.
- Morón Urbina, J. (2022). *Notificación administrativa mediante casilla electrónica*. Gaceta Jurídica.
- Morón Urbina, J. , & Danós Ordoñez, J. (2021). *A 20 años de la Ley de Procedimiento Administrativo General*. ADVOCATUS - Derecho Administrativo, Entrevista, 18.
- Neyra Flores J. (2010). *Manual del Nuevo Proceso Penal & Litigación Oral*. IDEMSA
- Nolazco, T. (2021). *El derecho de defensa y su afectación en el procedimiento administrativo disciplinario de la Contraloría General de la República* [Tesis de licenciatura] Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas.
- Ortega, R., Castañeda, J., Reátegui, G., & Villar, A. (2012). *Manual tributario 2012*. Ediciones Caballero Bustamante.
- Pacori Cari, J. (2020). *Manual operativo del procedimiento administrativo general*. Editorial Ubi Lex Asesores S.A.C.
- Palacios, E., & García, M. (2012). *Apuntes en torno al proceso de revisión judicial de legalidad del procedimiento de ejecución coactiva*. Revista de Derecho Administrativo Nro. 11.

- Patrón, P., & Díaz, M. (2022). *Procedimiento administrativo electrónico*. Lumen: Revista de la Facultad de Derecho Nro. 23
- Pérez, J. (2022). *El acto administrativo electrónico como soporte digital*. Grijley.
- Plasencia, S., & Rodríguez, A. (2018). *Afectación del derecho a fraccionar deuda tributaria en procedimiento de cobranza coactiva ante el SAT* [Tesis de licenciatura]. Universidad Nacional de Trujillo.
- Poder Judicial del Perú. (2023). Casación N.º 18427-2019/La Libertad.
- Priori Posada, G. (2009). *El proceso en el Estado constitucional*. ARA Editores.
- Ramírez, C., & Tello, M. (Eds.). (2017). *Criterios sobre inteligencia y aplicación de la ley. Materias penales*. Corte Nacional de Justicia. https://www.cortenacional.gob.ec/cnj/images/Produccion_CNJ/criterios/Criterios%20penales.pdf
- Rengifo, G. (2022). *Notificación electrónica y la notificación tradicional*. Fondo Editorial PUCP.
- Reuelta Delgado, D. (2021). *Las notificaciones tributarias electrónicas [Trabajo de fin de grado]*. Universidad de Valladolid
- Rivas, D. (2022). *Casilla electrónica en el Procedimiento Administrativo General*. Idemsa.
- Robles, C., & Ruiz de Castilla, F. (2011). *Manual del sistema tributario peruano*. Pacífico Editores.
- Rojas, E. (2011). *El debido procedimiento administrativo*. Revista de Derecho PUCP, N.º 67
- Sánchez, A. (2021). *La obligatoriedad de la casilla electrónica de SUNAFIL y el consentimiento expreso*. Noticias Legales. <https://laley.pe/2021/08/17/la-obligatoriedad-de-la-casilla-electronica-de-sunafil-y-el-consentimiento-expreso/>
- Sierra Contreras, T. D. (2019). *Modificación del procedimiento administrativo Ley 27444 y eficiencia de la notificación personal en la Municipalidad de San Juan de Lurigancho 2013 – 2016* [Tesis de maestría] Universidad Nacional Federico Villarreal.

- Sosa, C. (2015). *Valor Jurídico del Expediente Administrativo*. Revista Electrónica de Derecho Administrativo Venezolano N.º 05. <http://redav.com.ve/wp-content/uploads/2015/09/Cecilia-SosaGo%C3%ACmez.pdf>
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (2025). Comunicados. <https://www.sunat.gob.pe/mensajes/mensajes-SUNAT.html>
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (2025). Información Tributaria - Registro y Base Tributaria. https://www.sunat.gob.pe/estadisticasestudios/nota_tributaria/cdro_C2.xlsx
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (2019). Nota de prensa. <https://www.sunat.gob.pe/salaprensa/2019/junio/NotaPrensaN0502019.doc>
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (2021). Nota de prensa. <https://www.sunat.gob.pe/salaprensa/2021/octubre/NotaPrensaN0812021.doc>
- Supo Calderón, D., & Del Rosario Gamero, A. (2020). *Apuntes respecto al carácter de norma común de la Ley del Procedimiento Administrativo General en los procedimientos administrativos sancionadores en materia de protección al consumidor*. FORSETI Revista de Derecho.
- Tirado, J. (2006). *Ley del Procedimiento de Ejecución Coactiva*. Jurista Editores.
- Toyama, J., & Rodríguez, F. (2009). *Mecanismos de defensa en la inspección laboral*. Gaceta Jurídica S.A.
- Tribunal Constitucional (2002). Expediente N.º 1230-2002-HC/TC, 20 de junio de 2002
- Tribunal Constitucional (2004). Expediente N.º 4303-2004-AA/TC, 02 de julio de 2004
- Tribunal Constitucional (2005). Expediente N.º 3623-2004-AA/TC, 11 de diciembre de 2005

- Tribunal Constitucional (2005). Expediente N.º 6260-2005-PHC/TC, 12 de setiembre de 2005.
- Tribunal Constitucional (2005). Expediente N.º 6712-2005-HC/TC, 17 de octubre de 2005.
- Tribunal Constitucional (2006). Expediente N.º 0582-2006-PA/TC, 13 de marzo de 2006.
- Tribunal Constitucional (2006). Expediente N.º 7289-2005-PA/TC, 03 de mayo de 2006.
- Tribunal Constitucional (2007). Expediente N.º 5175-2007-HC/TC, 14 de enero de 2007
- Tribunal Constitucional (2011). Expediente N.º 4235-2010-PHC/TC, 11 de agosto de 2011
- Tribunal Constitucional (2012). Expediente N.º 4533-2011-PA/TC, 10 de abril de 2012
- Tribunal Constitucional (2022). Expediente N.º 1330-2002-HC/TC, 09 de julio de 2022
- Tribunal Constitucional (2022). Sentencia N.º 159/2022, 07 de abril de 2022
- Tribunal Constitucional (2022). Sentencia N.º 166/2022, 19 de abril de 2022
- Tribunal Constitucional (2022). Sentencia N.º 52/2022, 17 de febrero de 2022
- Tribunal Fiscal. (2007). Resolución 03574-5-2007 del 19 de abril del 2007. Lima
- Verona, J., & Navarro, J. (2019). *¿Qué es la fiscalización tributaria?* Grupo Verona. <https://grupoverona.pe/que-es-la-fiscalizaciontributaria/>
- Zarate Pacovilca, J. (2023), *La notificación de la demanda como garantía al derecho defensa y el debido proceso*. GnosisWisdom, <https://doi.org/10.54556/gnosiswisdom.v3i1.53>

ANEXO: MATRIZ DE CONSISTENCIA

LA REGULACIÓN DE LA NOTIFICACIÓN ELECTRÓNICA DE ACTOS ADMINISTRATIVOS Y EL DERECHO A LA DEFENSA EN LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS			
Problema	Objetivos	Categorías y subcategorías	Metodología
Principal ¿La notificación electrónica de actos administrativos vulneran el derecho a la defensa en los procedimientos tributarios?	General Evaluar de qué manera la regulación de la notificación electrónica de actos administrativos vulnera o no el derecho a la defensa en los procedimientos tributarios.	Categoría 1: Regulación de la Notificación Electrónica de Actos Administrativos Subcategoría 1.1: Marco normativo de la notificación electrónica en procedimientos tributarios Subcategoría 1.2: Conflictos normativos entre la LPAG y el Código Tributario	La presente investigación es de tipo dogmática (argumentativa), enfocada en el análisis, interpretación y sistematización de categorías jurídicas a partir de fuentes documentales. Este enfoque permite examinar la regulación normativa sobre notificación electrónica de actos administrativos tributarios y su compatibilidad con el derecho a la defensa, desde una perspectiva teórico-normativa que analiza la coherencia del ordenamiento jurídico administrativo y tributario. La investigación adopta un enfoque dogmático-sistemático, ya que se centra en el análisis de la estructura normativa para identificar y resolver las aparentes contradicciones entre la Ley del Procedimiento Administrativo General y el Código Tributario respecto a las modalidades de notificación.
Sub preguntas (secundarias) a) ¿La notificación electrónica de actos administrativos vulnera el derecho a la defensa en el procedimiento de fiscalización tributaria?	Específicos a) Analizar de qué manera la regulación de la notificación electrónica de actos administrativos vulnera o no el derecho a la defensa en el procedimiento de fiscalización tributaria	Categoría 2: Derecho a la Defensa en Procedimientos Tributarios	
b) ¿La notificación electrónica de actos administrativos vulnera el derecho a la defensa en el procedimiento de cobranza coactiva?	b) Evaluar de qué manera la regulación de la notificación electrónica de actos administrativos vulnera o no el derecho a la defensa en el procedimiento de cobranza coactiva.	Subcategoría 2.1: Fundamentos constitucionales del derecho a la defensa en sede administrativa Subcategoría 2.2: Vulneración del derecho a la defensa por modalidades de notificación.	
c) ¿La notificación electrónica de actos administrativos vulnera el derecho a la defensa en el procedimiento contencioso tributario?	c) Analizar de qué manera la regulación de la notificación electrónica de actos administrativos vulnera o no el derecho a la defensa en el procedimiento contencioso tributario.		
d) ¿La notificación electrónica de actos administrativos vulnera el derecho a la defensa en el procedimiento no contencioso tributario?	d) Evaluar de qué manera la regulación de la notificación electrónica de actos administrativos vulnera o no el derecho a la defensa en el procedimiento no contencioso tributario.		