



Firmado Digitalmente por
DONAYRE LOBO Luis
Gabriel FAU
20131370645 soft
Fecha: 28/12/2022
16:32:31 COT
Motivo: Doy V° B°



**MINISTERIO DE ECONOMIA Y FINANZAS
DEFENSORIA DEL CONTRIBUYENTE Y USUARIO ADUANERO**



Firmado Digitalmente por
MARTINEZ CENTENO
Mercedes Pilar FAU
20131370645 soft
Fecha: 28/12/2022 16:37:25
COT
Motivo: Firma Digital

“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES”
“AÑO DEL FORTALECIMIENTO DE LA SOBERANÍA NACIONAL”
“AÑO DEL BICENTENARIO DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DEL PERÚ”

Lima, 28 de diciembre de 2022

OFICIO N.º 331-2022-EF/10.04

Señor
LUIS ENRIQUE VERA CASTILLO
Superintendente Nacional
Superintendencia Nacional de Aduanas y de
Administración Tributaria - SUNAT
Presente. -

Asunto: Notificaciones a través de buzón electrónico

Tengo a bien dirigirme a usted, a efecto de trasladarle nuestra preocupación por las circunstancias que hemos podido advertir a partir de las quejas presentadas ante esta Defensoría por diversos contribuyentes contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, por los procedimientos de cobranza coactiva iniciados en contra de dichos contribuyentes respecto de deudas contenidas en resoluciones de multas emitidas por concepto de la infracción prevista en el numeral 5 del artículo 177° del Texto Único del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF¹, en procedimientos de verificación donde se les notificó esquelas de citación a través de sus buzones electrónicos.

Cabe señalar que, en las referidas quejas, los contribuyentes sostienen haber tomado conocimiento de los requerimientos de información y/o documentación de la Administración Tributaria, así como de las resoluciones de multa y del inicio del procedimiento de cobranza coactiva, con ocasión de las medidas cautelares de embargo en forma de retención trabadas en sus cuentas bancarias.

Así, en el caso de los señores

, todas las esquelas de citación y sus respectivos cierres, fueron notificadas en sus buzones electrónicos²; advirtiéndose que la fecha de lectura de tales documentos ocurrió

¹ “No proporcionar la información o documentos que sean requeridos por la Administración sobre sus actividades o las de terceros con los que guarde relación o proporcionarla sin observar la forma, plazos y condiciones que establezca la Administración Tributaria, incluyendo el no proporcionar la información a que se refiere el segundo párrafo del artículo 62-C o proporcionarla sin cumplir con la forma y condiciones establecidas mediante resolución de superintendencia”.

² De acuerdo con la información proporcionada por la Oficina de Defensoría de la SUNAT, en el caso del señor , la primera esquela de citación fue notificada el 22 de octubre de 2021 y su cierre, el 29 de diciembre de 2021, dejándose constancia en dicho cierre, de la comisión de la infracción prevista en el numeral 5 del artículo 177° del Código Tributario. Asimismo, la esquela reiterativa fue notificada el 30 de diciembre de 2021 y su cierre, el 21 de enero de 2022, dejándose constancia que el quejoso no cumplió con subsanar la citada infracción. De otro lado, la lectura de la primera esquela de citación, de su cierre y de la esquela reiterativa

Jr. Lampa 594, Piso 1 – Lima 1, Teléfono 610-5930, línea gratuita desde provincias: 0800-11829, correo electrónico: defensacontribuyente@mef.gob.pe 1



MINISTERIO DE ECONOMIA Y FINANZAS
DEFENSORIA DEL CONTRIBUYENTE Y USUARIO ADUANERO

"DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES"
"AÑO DEL FORTALECIMIENTO DE LA SOBERANÍA NACIONAL"
"AÑO DEL BICENTENARIO DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DEL PERÚ"

luego de haberse trabado la medida cautelar de embargo en forma de retención en sus cuentas bancarias.

Posteriormente, las resoluciones de multa, impuestas por concepto de la infracción prevista en el numeral 5 del artículo 177° del Texto Único del Código Tributario, así como las respectivas resoluciones de ejecución coactiva, fueron también notificadas en sus Buzones electrónicos³.

Resulta importante mencionar que en el caso de los señores _____ y _____, éstos se encontraban de baja definitiva de oficio desde el 25 de diciembre de 1999 y baja definitiva desde 28 de febrero de 2010, respectivamente.

Adicionalmente, cabe precisar que según lo señalado por el señor _____ en su queja, debido a una mala orientación de un funcionario de la Administración Tributaria se le generó una Clave SOL pese a encontrarse de baja definitiva y a que no iba a realizar ninguna actividad en el país al tener que emigrar a los Estados Unidos de Norteamérica; por lo que considera injusto y arbitrario que la SUNAT le haya notificado en un buzón electrónico, más aún cuando nunca se le envió recordatorios, como mensajes de texto, llamadas o correos electrónicos a fin de confirmar que tuviera conocimiento del contenido de la esquila⁴.

Como puede advertirse, los cuestionamientos a la actuación de la Administración Tributaria están referidos a las notificaciones realizadas únicamente a través del buzón electrónico de la Clave SOL de los diversos documentos emitidos a nombre de los quejosos, como las esquelas de citación, las resoluciones de multa y las resoluciones coactivas, pese a tratarse

se produjo el 9 de mayo de 2022, mientras que la lectura del cierre de la esquila reiterativa ocurrió el 4 de mayo de 2022. En el caso de la señora _____, la primera esquila de citación fue notificada el 8 de marzo de 2022 y su cierre, el 19 de abril de 2022, dejándose constancia en dicho cierre, de la comisión de la infracción prevista en el numeral 5 del artículo 177° del Código Tributario. Asimismo, la esquila reiterativa fue notificada el 20 de abril de 2022 y su cierre, el 2 de mayo de 2022, dejándose constancia que la quejosa no cumplió con subsanar la citada infracción. De otro lado, la lectura de las mencionadas esquelas y de sus respectivos cierres se produjo el 21 de julio de 2022. En el caso del señor _____, la primera esquila de citación fue notificada el 10 de noviembre de 2021 y la esquila reiterativa, con fecha 01 de abril de 2022. De otro lado, la lectura de las referidas esquelas se produjo el día 27 de julio de 2022.

³ En el caso del señor _____ la Resolución de Multa N° _____ fue notificada el 8 de marzo de 2022 y la Resolución de Ejecución Coactiva N° _____ fue notificada el 20 de abril de 2022, siendo que la lectura de ambas resoluciones ocurrió el 4 de mayo de 2022. En el caso de la señora _____ la Resolución de Multa N° _____ fue notificada el 9 de mayo de 2022 y la Resolución de Ejecución Coactiva N° _____ fue notificada el 9 de junio de 2022, siendo que, la lectura de multa ocurrió el 21 de julio de 2022 y de la resolución de ejecución coactiva, el 29 de agosto de 2022. En el caso del señor _____ la Resolución de Multa N° _____ fue notificada el 19 de enero de 2022 y la Resolución de Multa N° _____ fue notificada el 03 de mayo de 2022, siendo que, la lectura de ambas resoluciones ocurrió el 27 de julio de 2022.

⁴ Según lo señalado por el citado ciudadano, cuando la SUNAT le notificó un requerimiento reiterativo indicándole que presentara la información el 7 de enero de 2022, en dicha fecha no se encontraba en el Perú, ya que había viajado a los Estados Unidos de Norteamérica.

Jr. Lampa 594, Piso 1 – Lima 1, Teléfono 610-5930, línea gratuita desde provincias: 0800-11829, correo electrónico: defensacontribuyente@mef.gob.pe 2



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
DEFENSORIA DEL CONTRIBUYENTE Y USUARIO ADUANERO

“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES”
“AÑO DEL FORTALECIMIENTO DE LA SOBERANÍA NACIONAL”
“AÑO DEL BICENTENARIO DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DEL PERÚ”

de personas naturales, adultos mayores, y que, en algunos casos, se encontraban de baja definitiva.

Cabe anotar que en el numeral 1.2 del artículo IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General, cuyo Texto Único Ordenado ha sido aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, se recoge el principio del debido procedimiento, según el cual, los administrados gozan de los derechos y garantías implícitos al debido procedimiento administrativo, entre ellos, a ser notificados.

A título ilustrativo, resulta pertinente mencionar lo señalado por el Tribunal Supremo Español en el sentido que: *“La finalidad básica de toda notificación va enderezada a lograr que el contenido del acto llegue realmente a conocimiento de su natural destinatario, en toda su integridad sustantiva y formal, y en una fecha indubitada susceptible de efectuar sin dificultad el cómputo del plazo previsto para que el interesado pueda actuar válidamente en defensa de su derecho” (STS de 14 de octubre de 1992)⁵.*

Como bien apunta Fraga Pittaluga, *“Se habla así en la moderna doctrina del Derecho Administrativo Formal de un derecho constitucional a la notificación. La ausencia de la notificación entonces puede ser causa eficiente de la indefensión del administrado frente a la conducta de la Administración, si es posible comprobar que los derechos o intereses de aquél han resultado lesionados por no haberseles comunicado formalmente, no solo el contenido del proveimiento, sino también los medios de defensa contra el acto, los plazos para ejercerlos y los órganos ante los cuales debe hacerlo”⁶.*

Sobre el particular, el Tribunal Constitucional en la Sentencia recaída en el Expediente N° 07279-2013-PA/TC, ha señalado en el fundamento 21, *“(…) que en el caso de la notificación al contribuyente que está siendo objeto de una fiscalización tributaria, constituye una obligación para la Administración Tributaria tener la certeza absoluta de que éste ha tomado conocimiento de la existencia de dicho procedimiento y, para ello, atendiendo el caso, independientemente de lo dispuesto en el artículo 104 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, la Sunat en ejercicio razonable de su facultad discrecional reconocida legalmente debe tomar las medidas complementarias y necesarias que le permitan cumplir con tal cometido de manera efectiva, vale decir, con el objeto de garantizar el derecho constitucional a la defensa del contribuyente. De ahí que, a juicio del Tribunal, una de las medidas complementarias que la Sunat está obligada a tomar frente a escenarios como el que el presente caso plantea, será notificar también en el domicilio que el contribuyente haya consignado en su DNI”.*

Así, como se precisa en el fundamento 23 de la citada sentencia, *“(…) a juicio del Tribunal, la Sunat no ha hecho un ejercicio razonable de su facultad discrecional, o, en todo caso, ha realizado un ejercicio indebido, toda vez que a fin de garantizar el derecho de defensa de la*

⁵ Disponible en: <https://vlex.es/vid/-202833095> (Visitado el 19.12.2022).

⁶ FRAGA PITTALUGA, Luis. *“La defensa del contribuyente frente a la Administración Tributaria”*. Ediciones Funeda. Caracas, 1998, p. 34.



MINISTERIO DE ECONOMIA Y FINANZAS
DEFENSORIA DEL CONTRIBUYENTE Y USUARIO ADUANERO

"DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES"
"AÑO DEL FORTALECIMIENTO DE LA SOBERANÍA NACIONAL"
"AÑO DEL BICENTENARIO DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DEL PERÚ"

recurrente, desde su primera inconcurrencia al procedimiento de fiscalización, debió disponer como se ha referido en el fundamento 21 de esta sentencia que la notificación también se lleve a cabo en la dirección consignada en el DNI de la demandante, evitando con ello un comportamiento tributario indebido (aunque involuntario), así como el pago de una multa que no correspondía".

Cabe indicar que, en la aludida sentencia, el Tribunal Constitucional exhortó a la SUNAT para que en los casos análogos futuros resolviera atendiendo lo dispuesto por la regla establecida en el fundamento 21.

Posteriormente, el Tribunal Constitucional en la Sentencia recaída en el Expediente N° 03394-2021-PA/TC del 7 de abril de 2022, dispuso que la SUNAT notificara nuevamente una resolución de intendencia en el domicilio fiscal del demandante, por cuanto se comprobó que la SUNAT, habiendo iniciado un procedimiento de fiscalización tributaria, envió las notificaciones concernientes solo al buzón electrónico de Clave SOL.

En efecto, en el fundamento 19 de la mencionada sentencia, el Tribunal Constitucional señala: "(...) que la administración tributaria no dio cumplimiento a lo estipulado en el artículo 104 del Código Tributario (sic) que se refiere que las notificaciones deben efectuarse en el domicilio fiscal del contribuyente. Además, se aprecia de autos, (sic) que se haya procurado agotar todos los medios posibles para corroborar que al contribuyente le llegaron las notificaciones, con el fin de garantizar su derecho de defensa. Solo recién cuando inició el procedimiento de cobranza coactiva para exigir el cumplimiento del pago de la deuda tributaria, notificó sus resoluciones al domicilio fiscal consignado por el demandante (...)".

Así, para el Tribunal Constitucional, se vulneró el derecho de defensa del demandante y, consecuentemente, se afectó el debido procedimiento (fundamento 20).⁷

Sobre la notificación por medios electrónicos en el ámbito tributario, resulta pertinente mencionar la legislación comparada. Así, en España, la Ley del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, Ley 39/2015⁸, de 1 de octubre, señala en el numeral

⁷ Es importante mencionar que el Tribunal Constitucional mediante Auto del 13 de diciembre de 2022, recaída en el Expediente N.º 03394-2021-PA/TC, se pronunció, entre otros, respecto de la solicitud de aclaración presentada por el procurador público de la SUNAT, en el sentido que se precisara si la sentencia emitida se limitaba al caso concreto por los defectos detectados en una notificación en particular, sin que tuviera efectos generales que afectaran la validez de las notificaciones de la SUNAT que no presentaran defecto alguno, siendo que el citado Tribunal ha señalado lo siguiente: "Con relación al pedido de aclaración, se advierte que lo que se pretende es obtener un pronunciamiento adicional a fin de validar de manera extensiva el accionar de la parte emplazada en todo el universo de procedimientos administrativos tributarios que tiene a su cargo, los cuales no han sido materia de análisis en el presente proceso, razón por la cual, al exceder tal pedido los alcances de la aclaración, corresponde ser desestimado". Disponible en: <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2022/03394-2021-AA%20Aclaracion.pdf>.

⁸ El artículo 109º de la Ley General Tributaria, Ley 58/2003, de 17 de diciembre (<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186>), señala que el régimen de notificaciones será el previsto en las normas administrativas generales con las especialidades establecidas en dicha sección (artículos 109º a 112º). Cabe mencionar que las normas administrativas generales a que alude la LGT, se refiere a la Ley del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, Ley 39/2015, de 1 de octubre



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
DEFENSORIA DEL CONTRIBUYENTE Y USUARIO ADUANERO

"DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES"
"AÑO DEL FORTALECIMIENTO DE LA SOBERANÍA NACIONAL"
"AÑO DEL BICENTENARIO DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DEL PERÚ"

1 de su artículo 42°, que reglamentariamente, las Administraciones podrán establecer la obligación de practicar electrónicamente las notificaciones para determinados procedimientos y para ciertos colectivos de personas físicas que, por razón de su capacidad económica, técnica, dedicación profesional u otros motivos quede acreditado que tienen acceso y disponibilidad de los medios electrónicos necesarios⁹.

En tal contexto, cabe indicar que, en el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de España, el Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre¹⁰, regula los supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos. Así, por ejemplo, están obligadas a recibir las notificaciones por medios electrónicos, todas las sociedades anónimas, limitadas, así como las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica que carezcan de nacionalidad española¹¹.

Sobre la referida notificación, en la doctrina española, Falcón y Tella considera que: "(...) en la notificación electrónica no se produce realmente una notificación sino una simple puesta de manifiesto, sin aviso previo: la Administración se limita a poner a disposición del interesado, en el buzón asociado a la DEH¹², el acto de que se trate, y es el interesado el que tiene la carga de acceder a su buzón. (...). De acuerdo con la jurisprudencia constitucional, la norma resulta discutible, pues antes de tener el acto por notificado es necesario agotar las posibilidades de notificación personal. El hecho de olvidarse de acceder a la sede electrónica de la Agencia para ver si hay notificaciones pendientes no debería conllevar la pérdida del plazo para recurrir"¹³.

Teniendo en cuenta lo hasta aquí mencionado, resulta imprescindible que, en el caso de personas naturales, la Administración Tributaria agote todos los medios posibles para corroborar que les han llegado las notificaciones; siendo esta exigencia aún mayor en el caso de adultos mayores, quienes tienen un menor acceso y disponibilidad de medios electrónicos, así como de conexión a internet¹⁴.

(<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2015-10565>), que en sus artículos 40° a 46°, regula la notificación en el procedimiento administrativo.

⁹ Subrayado agregado.

¹⁰ Disponible en: <https://www.boe.es/eli/es/rd/2010/10/29/1363/con> (Visitado el 19.12.2022).

¹¹ PÉREZ ROYO, Fernando y CARRASCO GONZÁLEZ, Francisco M. "Derecho Financiero y Tributario. Parte General." Thomson-Reuters Aranzadi. 32ª Edición. 2022, p.262.

¹² DEH: Dirección Electrónica Habilitada.

¹³ FALCÓN Y TELLA, Ramón. "Derecho Financiero y Tributario (Parte General)". Servicio de Publicaciones Facultad de Derecho UNIVERSIDAD COMPLUTENSE DE MADRID. 9ª Edición. Madrid, 2020, p.276.

¹⁴ Sobre el particular, según el Instituto Nacional de Estadística e Informática - INEI, menos de un tercio de los adultos mayores tienen acceso a internet en el Perú, tal como puede apreciarse en el siguiente enlace: <https://noticias.ebiz.pe/menos-de-un-tercio-de-los-adultos-mayores-estan-conectado-a-internet-en-el-peru/> (Visitado el 28.12.2022).



**MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
DEFENSORÍA DEL CONTRIBUYENTE Y USUARIO ADUANERO**

“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES”
“AÑO DEL FORTALECIMIENTO DE LA SOBERANÍA NACIONAL”
“AÑO DEL BICENTENARIO DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DEL PERÚ”

Por las consideraciones antes expuestas, la Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero, como garante de los derechos de los administrados y, en aplicación de la función contenida en el inciso d) del artículo 1º del Decreto Supremo N.º 050-2004-EF y modificatorias, le solicita que tenga a bien disponer las acciones que resulten necesarias para cumplir con la exhortación efectuada por el Tribunal Constitucional en la Sentencia recaída en el Expediente N.º 07279-2013-PA/TC, en el sentido de obtener la certeza de que los administrados hayan tomado conocimiento de la existencia de los procedimientos seguidos contra ellos, a fin de garantizar su derecho de defensa; principalmente en el caso de adultos mayores y/o personas naturales que se encuentran de baja definitiva en el Registro Único de Contribuyente.

Hago propicia la ocasión para expresarle los sentimientos de mi especial consideración y estima personal.

Atentamente,

DOCUMENTO FIRMADO DIGITALMENTE
MERCEDES MARTINEZ CENTENO
Defensora
Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero

Documento electrónico firmado digitalmente en el marco de la Ley N.º 27269, Ley de Firmas y Certificados Digitales, su Reglamento y modificatorias. La integridad del documento y la autoría de la(s) firma(s) pueden ser verificadas en: <https://apps.firmaperu.gob.pe/web/validador.xhtml>