



**UNIVERSIDAD
DEL PACÍFICO**

Derecho
Facultad de Derecho

**INFORME JURÍDICO SOBRE EL EXPEDIENTE N° 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**

Mario Paolo Lanfranco Santos

Asesor: Natalia Mori Torres

[0009-0008-3936-3307](tel:0009-0008-3936-3307)

Lima, mayo 2023

REPORTE DE EVALUACIÓN DEL SISTEMA ANTIPLAGIO
FACULTAD DE DERECHO

A través del presente documento la Facultad de Derecho deja constancia de que el Trabajo de Suficiencia Profesional titulado "Informe Jurídico sobre el Expediente N° 03394-2021-PA/TC Manuel Durand Gómez C. Superintendencia de Administración Tributaria - SUNAT" presentado por don MARIO PAOLO LANFRANCO SANTOS, con DNI 73030320, para optar el Título Profesional de Abogado, fue sometido al análisis del sistema antiplagio Turnitin el 30 de mayo del año 2023; obteniendo el siguiente resultado:



Turnitin Informe de Originalidad

[Visualizador de documentos](#)

Procesado el: 30-may-2023 07:49 -05
Identificador: 2105203536
Número de palabras: 17053
Entregado: 1

Lanfranco,Mario_Trabajo de Suficiencia Profes...
Por Mario Paolo Lanfranco Santos

Indice de similitud	Similitud según fuente
13%	Internet Sources: 12% Publicaciones: 4% Trabajos del estudiante: 5%

De acuerdo con la política vigente, el porcentaje obtenido de similitud con otras fuentes está dentro de los márgenes permitidos.

Se emite el presente documento para los fines estipulados en el Reglamento de Grados y Títulos de la Facultad a la que pertenece el interesado.

Lima, 31 de mayo de 2023

Natalia Vanessa Mori Torres
Asesor
Código ORCID N° 009-0008-3936-3307

ÍNDICE

I.	INTRODUCCIÓN.....	4
II.	HECHOS RELEVANTES	7
2.1.	El Recurso de Apelación del Contribuyente	7
2.2.	Primera instancia: se declara fundada la Demanda de Amparo interpuesta por Manuel Durand, en contra de la Resolución 584-SUNAT y las Resoluciones Coactivas	8
2.3.	Segunda instancia: tras la Apelación de SUNAT, se revoca la decisión de Primera instancia y se declara improcedente la Demanda de Amparo de Manuel Durand.....	11
2.4.	Instancia final: el Tribunal Constitucional declara fundado el recurso de agravio constitucional interpuesto por Manuel Durand ante la decisión de Segunda instancia.....	13
III.	IDENTIFICACIÓN DE PROBLEMAS JURÍDICOS.....	15
IV.	ANÁLISIS Y OPINIÓN	16
4.1.	Problema jurídico N° 1.- Determinar si, a la luz de las instituciones y principios que rigen la naturaleza de la Administración Pública y sus relaciones con los administrados, debió prevalecer la voluntad del Contribuyente de ser notificado presencialmente sobre la posibilidad de SUNAT de notificar electrónicamente el Requerimiento de Admisibilidad y las Resoluciones Coactivas	16
4.2.	Problema jurídico N° 2.- Determinar la adecuada interpretación y aplicación que debió adoptar SUNAT en el caso de autos respecto del Artículo 104° del Código Tributario y la posibilidad de notificación indistinta por cualquiera de las modalidades allí establecidas.....	29
4.3.	Problema jurídico N° 3.- Determinar si la Administración Tributaria puede apartarse válidamente de las disposiciones comunes que regula la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General ("LPAG"), a la luz de la Quinta Disposición del Decreto Legislativo N° 1311, que modifica el Código Tributario y prevé la inaplicación de los numerales 1 y 2 del Artículo II del Título Preliminar de la LPAG	36
4.4.	Problema jurídico N° 4.- Determinar si la notificación electrónica del Requerimiento de Admisibilidad y de las Resoluciones Coactivas al Buzón SOL vulneró el derecho de defensa y debido procedimiento de Manuel Durand. Asimismo, delimitar las garantías procedimentales mínimas que la Administración Tributaria se encuentra obligada a otorgar al administrado para asegurar la legitimidad de sus notificaciones	47
V.	CONCLUSIONES.....	56
VI.	BIBLIOGRAFÍA.....	58

I. INTRODUCCIÓN

Si la Administración Pública está al servicio del ciudadano, debe ser irrelevante si actúa de manera tradicional (presencial y documental) o aplicando las nuevas tecnologías e informatizando procesos para cumplir sus fines. (Morón Urbina, 2020)

En el marco de la fiscalización tributaria de su Impuesto a la Renta ("IR") correspondiente al año 2004, Manuel Durand Gómez (el "Contribuyente" o "Manuel Durand") apeló la respectiva resolución de determinación por encontrar excesiva su estimación. Para admitir a trámite su recurso, a través de su Buzón Electrónico SOL, SUNAT requirió al Contribuyente la presentación de un formato institucional en un plazo determinado.

La problemática del caso tiene lugar debido a que el Contribuyente no tomó conocimiento oportuno del referido requerimiento, ya que a pesar de haber indicado un domicilio procesal físico en su expediente de apelación, este fue notificado únicamente a su Buzón SOL. Esto anuló su posibilidad de subsanar lo requerido por SUNAT. Por consiguiente, transcurrido el plazo establecido, su recurso fue declarado improcedente y, posteriormente, se le inició un procedimiento de ejecución coactiva ante el impago de sus obligaciones. Todo ello, sin que el Contribuyente tuviera conocimiento.

Pero no solo el requerimiento de admisibilidad, sino también las notificaciones del procedimiento coactivo fueron todas dirigidas al Buzón SOL de Manuel Durand, de modo que este no pudo conocerlas y, por ende, contestarlas. Así, no fue sino hasta la notificación presencial de la resolución de embargo que concluyó con el procedimiento coactivo que recién tomó conocimiento de todos los actuados.

En este contexto, el Contribuyente interpuso una demanda de Amparo mediante la cual solicitó declarar la nulidad de todas las notificaciones y resoluciones emitidas en el marco del procedimiento iniciado por SUNAT, de modo que este se retrotrajera hasta permitirle

subsanan el requerimiento de admisibilidad y así poder ejercer su derecho de defensa en el marco de la fiscalización.

Manuel Durand alegó que la notificación electrónica efectuada por la Administración Tributaria y las consecuentes resoluciones coactivas son nulas, en tanto vulneraron las garantías constitucionales y administrativas que tutelan su derecho de defensa y debido procedimiento. El Contribuyente sustentó que, habiendo sido las notificaciones dirigidas a un domicilio electrónico que no autorizó para tales efectos en el marco del proceso, este nunca pudo conocerlas ni replicarlas, situándolo en un estado de indefensión.

La posición de SUNAT fue que la notificación del requerimiento de admisibilidad y de las posteriores resoluciones coactivas se llevó a cabo en estricto cumplimiento del Artículo 104° del Código Tributario, el cual la facultaría a efectuar válidamente notificaciones electrónicas obligatorias al Buzón Electrónico SOL de los contribuyentes.

La demanda de Amparo de Manuel Durand fue declarada fundada en primera instancia, estimándose vulnerados su derecho de defensa y debido procedimiento. Sin embargo, esta decisión fue revocada en apelación por el superior jerárquico, declarándola improcedente, sin perjuicio de plantear severas discrepancias con el razonamiento de fondo. En este escenario, el Contribuyente interpuso un recurso de agravio constitucional que fue acogido y se tuvo finalmente declarada fundada su demanda de Amparo.

A propósito del caso analizado, creemos que la modernización del Estado y de la sociedad es una realidad. Por ende, la Administración Pública no es ni puede ser ajena a la constante transformación tecnológica. Así, en el Derecho Administrativo, las Tecnologías de la Información y Comunicación - TICs han tomado especial relevancia y protagonismo en el marco de las relaciones con los administrados; sobre todo, en cuanto al impacto en sus garantías constitucionales y administrativas.

Sin embargo, ante la inactividad y escasos pronunciamientos del legislador peruano respecto de la uniformización en la implementación de estas herramientas, cabe cuestionarse: ¿Hasta qué punto resultaría razonable y legítimo ceder ante la modernización digital en un Estado de Derecho, considerando el desplazamiento transitorio y acrecentado de las prácticas tradicionales, pero a su vez las tan variadas

condiciones del colectivo? ¿El Derecho Administrativo debe adaptarse a un nuevo entorno o el nuevo entorno debe garantizar las instituciones del Derecho Administrativo? ¿Nos encontramos, acaso, en un punto de inflexión que nos obliga a transformar el cauce natural de su entendimiento tradicional y la normal distribución de los derechos y obligaciones que contempla la disciplina?

En este informe analizamos el Expediente N° 3394-2021-PA/TC, a propósito del cual abordamos las anteriores interrogantes y analizamos determinados problemas jurídicos derivados de la controversia. En concreto, incidimos en las particularidades del caso, la normativa aplicable, jurisprudencia y doctrina sobre la materia, a fin de determinar la legitimidad de las notificaciones electrónicas efectuadas por SUNAT al contribuyente Manuel Durand Gómez. Todo ello, a la luz de los fundamentos constitucionales, administrativos y, en general, de la lógica que involucra el ejercicio del Derecho Administrativo, que tiene como fin supremo el servicio al administrado como persona humana parte de la sociedad.

II. HECHOS RELEVANTES

2.1. El Recurso de Apelación del Contribuyente

1. Con fecha 29 de diciembre de 2017, SUNAT expidió la Resolución de Intendencia N° 0260150010420/SUNAT (en adelante, la "Resolución 420-SUNAT"), según la cual determinó la reliquidación del IR 2004 de Manuel Durand. Esta resolución fue notificada presencialmente a su domicilio fiscal ubicado en Av. Nueva York N° 356, Urb. Los Laureles, Chorrillos, Lima.
2. Al encontrarse inconforme con la reliquidación, con fecha 20 de febrero de 2018, Manuel Durand interpuso recurso de apelación en contra de la Resolución 420-SUNAT (en adelante, "Recurso de Apelación" o "Apelación" indistintamente). El domicilio fiscal consignado por el Contribuyente en el Expediente de Apelación fue Av. Nueva York N° 356, Urb. Los Laureles.
3. A fin de que dicha Apelación fuera admitida y elevada al Tribunal Fiscal, con fecha 26 de febrero de 2018, SUNAT notificó a Manuel Durand en su Buzón Electrónico "SUNAT Operaciones en Línea" o "Buzón "SOL" el Requerimiento de Admisibilidad N° 0260550090021 (en adelante, el "Requerimiento de Admisibilidad"). En virtud de este, se le requirió presentar un formato de afiliación a la notificación electrónica del Tribunal Fiscal en un plazo perentorio de quince (15) días hábiles como condición para tener por admitido su recurso.
4. Sin embargo, el requerimiento anterior no fue oportunamente conocido por Manuel Durand, en tanto notificado no a su domicilio físico -que constaba en su Expediente de Apelación-, sino al referido Buzón Electrónico que no revisó. Por ende, no pudo absolverlo dentro del plazo otorgado.
5. A razón de lo anterior, el Recurso de Apelación interpuesto por Manuel Durand se tuvo por **no subsanado** y fue **declarado inadmisibile** mediante Resolución de Intendencia N° 0260150010584/SUNAT (en adelante, la "Resolución 584-SUNAT"), notificada también al Buzón Electrónico SOL del Contribuyente con fecha 11 de abril de 2018.

Esta notificación tampoco fue advertida por Manuel Durand, quien esperaba recibir las comunicaciones derivadas del procedimiento en el domicilio consignado en su expediente.

6. En este contexto, transcurrido cierto periodo y ante el impago de sus obligaciones tributarias, SUNAT notificó -nuevamente al Buzón Electrónico SOL del Contribuyente- el inicio de procedimientos de **cobranza coactiva**, a través de la Resolución Coactiva N° 023-006-4618274¹ y la Resolución Coactiva N° 023-006-4618693.² Estas resoluciones, en tanto dirigidas al Buzón SOL, tampoco fueron advertidas por Manuel Durand.
7. Posteriormente, y continuado el procedimiento de cobranza coactiva sin conocimiento del Contribuyente, SUNAT le notificó la Resolución de Ejecución Coactiva N° 0230076960790 con fecha 12 de septiembre de 2018; esta vez, al domicilio físico consignado en el Expediente de Apelación. A través de esta resolución, SUNAT trabó **embargo** en forma de inscripción por S/ 81,100.00 sobre el inmueble de su propiedad ubicado en Av. Nueva York N° 356, Urb. Los Laureles, Chorrillos, Lima.³

2.2. **Primera instancia: se declara fundada la Demanda de Amparo interpuesta por Manuel Durand, en contra de la Resolución 584-SUNAT y las Resoluciones Coactivas**

8. Dado el contexto anterior, con fecha 4 de diciembre de 2018, Manuel Durand interpuso una **Demanda de Amparo** en contra de SUNAT, solicitando que se declaren **nulas** las siguientes resoluciones: (i) Resolución 584-SUNAT, que declaró inadmisibile el Recurso de Apelación de Manuel Durand ante la no subsanación del formato de afiliación de notificación electrónica; (ii) Resolución Coactiva N° 023-006-4618693, mediante la cual se le notificó a su Buzón Electrónico SOL el inicio del proceso de cobranza coactiva de multa; y (iii) Resolución de Ejecución Coactiva N° 0230076960790, mediante la cual se trabó embargo en forma de inscripción por S/ 81,100.00 sobre su inmueble ubicado en Av. Nueva York N° 356, Urb. Los Laureles, Chorrillos, Lima.

¹ Notificada con fecha 16 de mayo de 2018, relativa a la Resolución de Determinación N° 0240030061904, correspondiente al cálculo del IR 2004 por el monto de S/ 33,410.00

² Notificada con fecha 18 de mayo de 2018, relativa a la Resolución de Multa N° 0240020107391 por el monto de S/ 47,000.00

³ En adelante, se hace referencia indistinta a las resoluciones del procedimiento de ejecución coactiva como "Resoluciones Coactivas".

9. A tal efecto, los principales argumentos del Contribuyente fueron los siguientes:

- **Vulneración del Artículo 139°, incisos 3 y 14 de la Constitución.** SUNAT vulneró el derecho de defensa y debido procedimiento del Contribuyente al no haberlo notificado adecuadamente, en el domicilio escogido y señalado en el Expediente de Apelación. Ello generó que no tuviese oportunidad de subsanar el requerimiento formulado, con lo cual se tuvo declarado inadmisibles sus recursos y continuado un procedimiento de cobranza coactiva sin su conocimiento; incluso, hasta la ejecución de un embargo, habiéndose colocado al Contribuyente en un estado de indefensión.
- **Vulneración del Artículo 20°, incisos 2 y 4 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General (en adelante, "LPAG"),⁴** según los cuales se establece un determinado orden de prelación para notificaciones de actos administrativos. La notificación al domicilio fiscal prevalece sobre la notificación a la dirección electrónica, a menos que el administrado indique lo contrario. En esa medida, las notificaciones efectuadas por SUNAT fueron nulas al infringir el orden prelativo establecido.
- **Vulneración de los Artículos 11° y 104°⁵ del Código Tributario.** En el marco de las relaciones con la Administración Tributaria, el administrado tiene la libertad de elegir un domicilio físico o electrónico como domicilio procesal para efectos de notificaciones. En este caso, la modalidad por la que correspondía notificar al Contribuyente en el marco de la Apelación presentada es el literal a) del Artículo 104° del Código Tributario (por correo certificado o mensajero, a su domicilio

⁴ Aprobado por D.S. No 004-2019-JUS.

⁵ **"Artículo 104.- FORMAS DE NOTIFICACIÓN**

La Notificación de los actos administrativos se realizará, indistintamente, por cualquiera de las siguientes formas:

a) Por correo certificado o por mensajero, en el domicilio fiscal, con acuse de recibo o con certificación de la negativa a la recepción efectuada por el encargado de la diligencia.

El acuse de recibo deberá contener, como mínimo:

(i) Apellidos y nombres, denominación o razón social del deudor tributario.

(ii) Número de RUC del deudor tributario o número del documento de identificación que corresponda.

(iii) Número de documento que se notifica.

(iv) Nombre de quien recibe y su firma, o la constancia de la negativa.

(v) Fecha en que se realiza la notificación.

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

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

b) Por medio de sistemas de comunicación electrónicos, siempre que se pueda confirmar la entrega por la misma vía. Tratándose del correo electrónico u otro medio electrónico aprobado por la SUNAT u otras Administraciones Tributarias o el Tribunal Fiscal que permita la transmisión o puesta a disposición de un mensaje de datos o documento, la notificación se considera efectuada en la fecha del depósito del mensaje de datos o documento.

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

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

fiscal), en la medida que Manuel Durand consignó una dirección física en el Expediente de Apelación.

10. Sobre el particular, SUNAT contestó solicitando declarar improcedente⁶ o infundada la Demanda de Amparo en atención a los siguientes fundamentos:

- **Correspondía que el acto administrativo sea notificado en el Buzón Electrónico SOL del Contribuyente**, ya que el Artículo 11° del Código Tributario así lo permite. Por tanto, la notificación del Requerimiento de Admisibilidad en el Buzón Electrónico SOL fue válida, ya que SUNAT se encuentra facultada a utilizar cualquiera de las modalidades de notificación establecidas en el Artículo 104° del Código Tributario. En este caso, la modalidad establecida en su inciso b): sistemas de comunicación electrónica o Buzón Electrónico SOL.
- **Las notificaciones mediante el Buzón Electrónico SOL son aprobadas y reguladas mediante Resolución de Superintendencia N° 014-2008/SUNAT como un medio electrónico válido de notificación.** Además, los contribuyentes tienen la obligación de revisar periódicamente su Buzón Electrónico SOL, en atención a lo establecido en el Artículo 87°, numeral 1 del Código Tributario.
- **Sobre la prohibición de suplir las modalidades de notificación establecidas por la LPAG. Esta disposición no resulta aplicable**, siendo que dicha norma sería supletoria a los procedimientos tributarios, que se rigen por sus propias normas especiales.⁷ Por ende, no se vulneró el derecho de defensa ni debido procedimiento del Contribuyente, siendo que la notificación de las resoluciones fue efectuada conforme a ley.

11. Con fecha 18 de agosto de 2020, la Demanda de Amparo registrada con Expediente N° 18652-2018 fue declarada **fundada** por el 11° Juzgado Constitucional Transitorio Sub Especializado en temas tributarios, aduaneros e INDECOPI de la Corte Superior de Justicia de Lima, mediante Resolución N° Siete del proceso. Así, fueron declaradas **nulas**: (i) la Resolución Coactiva N° 023-006-4618693, mediante la cual se notificó al contribuyente a su buzón electrónico SOL el inicio del proceso de cobranza coactiva; y

⁶ SUNAT alegó que existía una vía específica igualmente satisfactoria para la protección del derecho constitucional vulnerado: el proceso contencioso administrativo.

⁷ Ver Quinta Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 1311:
"QUINTA.- Aplicación supletoria de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General modificada por el Decreto Legislativo N° 1272
Los procedimientos especiales seguidos ante la SUNAT, el Tribunal Fiscal y otras Administraciones Tributarias, se rigen supletoriamente por la Ley N° 27444, Ley de Procedimiento Administrativo General, modificada por el Decreto Legislativo N° 1272; no siéndoles aplicable lo previsto en los numerales 1 y 2 del artículo II del Título Preliminar de dicha Ley."

(ii) la Resolución de Ejecución Coactiva N° 0230076960790, mediante la cual se trabó embargo en forma de inscripción por S/ 81,100.00 sobre el inmueble de Manuel Durand.

A partir de lo anterior, se dispuso retrotraer el estado de las cosas hasta el momento anterior de vulnerados los derechos del Contribuyente, declarándose que correspondía permitirle subsanar lo requerido para admitir su Recurso de Apelación.

12. El Juzgado motivó su decisión de acuerdo con el siguiente sustento:

- **La notificación debió efectuarse en el domicilio fiscal que constara en el expediente** señalado por el administrado, de conformidad con el Artículo 104° del Código Tributario.
- Sobre la base del Fundamento 21 de la sentencia recaída en el Expediente N° 07279-2013-PA/TC,⁸ el Juzgado determinó que SUNAT vulneró las garantías del administrado en el marco del procedimiento de ejecución coactiva, **ya que dirigió las notificaciones cuestionadas únicamente al Buzón Electrónico SOL del Contribuyente, sin agotar todos los medios a su alcance para garantizar la efectiva notificación** (conocimiento) y, con ello, la posibilidad de defensa de Manuel Durand.
- Así, concluyó que **el procedimiento de ejecución coactiva no fue tramitado conforme a ley, en tanto no se notificó al administrado correctamente** con las Resoluciones Coactivas señaladas, afectando su derecho de defensa y debido procedimiento, incurriendo así en la causal de nulidad contenida en el Artículo 10°, inciso 1 de la LPAG.

2.3. Segunda instancia: tras la Apelación de SUNAT, se revoca la decisión de Primera instancia y se declara improcedente la Demanda de Amparo de Manuel Durand

13. Con fecha 17 de septiembre de 2020, SUNAT apeló la Resolución N° Siete, que declaró fundada la Demanda de Amparo interpuesta por Manuel Durand. Esta apelación fue

⁸ "[...] en el caso de la notificación al contribuyente que está siendo objeto de una fiscalización tributaria, constituye una obligación para la Administración Tributaria tener la certeza absoluta de que este ha tomado conocimiento de la existencia de dicho procedimiento y, para ello, atendiendo 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. [...]"

concedida con efecto suspensivo a favor de SUNAT y elevada al superior jerárquico, la Segunda Sala Constitucional de la Corte Superior de Justicia de Lima.

14. A través de dicha apelación, SUNAT solicitó declarar improcedente o infundada la Demanda, en atención a lo siguiente:
- **El Contribuyente no cumplió con su obligación de consultar su Buzón Electrónico SOL.** Fue negligente al no atender a los requisitos de admisibilidad para la presentación de recursos de apelación, siendo su propio descuido la razón que motivó la no subsanación del requisito para tener por admitida su impugnación.
 - **El Artículo 104° del Código Tributario permite a SUNAT notificar de forma indistinta mediante cualquier modalidad contemplada en este, incluyendo el Buzón Electrónico SOL.** Ello se encuentra respaldado por las Resoluciones de Superintendencia N° 109-2000/SUNAT y N° 014-2008/SUNAT, que regulan y establecen la posibilidad de SUNAT de notificar vía electrónica determinados actos (normativa especial en materia tributaria).
 - El Artículo 11° del Código Tributario establece que si el tipo de acto administrativo que SUNAT desea notificar ha sido habilitado vía Resolución de Superintendencia para notificación por Buzón SOL, **deberá ser notificado por dicha vía;** en ese caso, queda sin efecto el domicilio procesal físico que haya consignado el contribuyente.

Al respecto, el Contribuyente se mantendría en la misma línea argumentativa anteriormente descrita.

15. Finalmente, con fecha 26 de agosto de 2021, la apelación registrada con Expediente N° 18652-2018 fue declarada fundada por la referida Sala, mediante Resolución N° Doce del proceso. En esa medida, revocó la sentencia de Primera instancia, que declaraba fundada la Demanda de Amparo y la reformó declarándola **improcedente;**⁹ además de manifestar **severas discrepancias** con el fondo de la decisión.

⁹ La sala consideró que la decisión que agotó la vía administrativa podía ser cuestionada en una vía contenciosa ordinaria.

16. A tal efecto, la Sala motivó su decisión sobre la base del fundamento siguiente:
- Los actos de notificación en materia de deudas tributarias son válidamente notificados al Buzón Electrónico SOL, de acuerdo con lo establecido en el Artículo 104° del Código Tributario, en la medida que este **habilita a la Administración Tributaria a notificar indistintamente por diversas modalidades**, una de las cuales es la vía electrónica. Esta previsión se encuentra regulada también mediante Resolución de Superintendencia N° 014-2008/SUNAT, que habilita a SUNAT la notificación de actos administrativos por medios electrónicos.
 - Es **obligación y responsabilidad del administrado revisar periódicamente su buzón electrónico**, a fin de que tome conocimiento de los actos que la Administración le notifique.
 - Las disposiciones en materia de notificaciones establecidas en la LPAG **no resultan aplicables al caso**, por ser uno de deuda tributaria.

2.4. Instancia final: el Tribunal Constitucional declara fundado el recurso de agravio constitucional interpuesto por Manuel Durand ante la decisión de Segunda instancia

17. Ante la resolución desfavorable de Segunda instancia, con fecha 21 de septiembre de 2021 Manuel Durand interpuso un **recurso de agravio constitucional**, a fin de que se revoque la Resolución N° Doce y se declare fundada su Demanda de Amparo. El recurso fue concedido y elevado al Tribunal Constitucional mediante Resolución N° Trece del proceso, con fecha 24 de septiembre del mismo año.
18. Finalmente, el 7 de abril de 2022, el Tribunal Constitucional expidió la Sentencia N° 159/2022, mediante la cual declaró fundado el recurso de agravio constitucional y, en consecuencia, declaró nulas: (i) la notificación de la Resolución de Intendencia N° 0260150010584/SUNAT, mediante la cual se declaró inadmisibile el recurso de apelación de Manuel Durand; (ii) la Resolución de Ejecución Coactiva N° 023-006-4618693, mediante la cual se notificó al contribuyente a su Buzón Electrónico SOL el inicio del proceso de cobranza coactiva; y (iii) la Resolución Coactiva N° 0230076960790, mediante la cual se trabó embargo en forma de inscripción por S/ 81,100.00.
19. A tal efecto, sustentó su decisión sobre la base de la siguiente línea de motivación:

- El Contribuyente **no manifestó su consentimiento para recibir notificaciones en el Buzón Electrónico SOL**. No consignó dicha dirección en el expediente de fiscalización tributaria. Por ende, **las notificaciones allí dirigidas y depositadas no surtieron efectos**.

 - En tal sentido, SUNAT **no dio adecuado cumplimiento al Artículo 104º, literal a) del Código Tributario**, el cual establece que las notificaciones deben efectuarse en el domicilio fiscal del contribuyente que conste en el expediente comunicado a la entidad en la forma establecida. Además, **tampoco procuró agotar todos los medios posibles para garantizar que el Contribuyente hubiere recibido todas las notificaciones cursadas en el marco del procedimiento**, con el fin de garantizar su derecho de defensa.

 - Por tanto, SUNAT **vulneró el derecho de defensa y, consecuentemente, el derecho a un debido procedimiento** del Contribuyente.
20. Delimitados los antecedentes relevantes del caso, las posiciones de las partes y los principales fundamentos de las decisiones adoptadas por las instancias judiciales, así como del Tribunal Constitucional, a continuación listamos los problemas jurídicos relevantes identificados en el marco de la controversia.

III. IDENTIFICACIÓN DE PROBLEMAS JURÍDICOS

- 3.1. Problema jurídico N° 1.-** Determinar si, a la luz de las instituciones y principios que rigen la naturaleza de la Administración Pública y sus relaciones con los administrados, debió prevalecer la voluntad del Contribuyente de ser notificado presencialmente sobre la posibilidad de SUNAT de notificar electrónicamente el Requerimiento de Admisibilidad y las Resoluciones Coactivas.
- 3.2. Problema jurídico N° 2.-** Determinar la adecuada interpretación y aplicación que debió adoptar SUNAT en el caso de autos respecto del Artículo 104° del Código Tributario y la posibilidad de notificación indistinta por cualquiera de las modalidades allí establecidas.
- 3.3. Problema jurídico N° 3.-** Determinar si la Administración Tributaria puede apartarse válidamente de las disposiciones comunes que regula la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General ("LPAG"), a la luz de la Quinta Disposición del Decreto Legislativo N° 1311, que modifica el Código Tributario y prevé la inaplicación de los numerales 1 y 2 del Artículo II del Título Preliminar de la LPAG.
- 3.4. Problema jurídico N° 4.-** Determinar si la notificación electrónica del Requerimiento de Admisibilidad y de las Resoluciones Coactivas al Buzón SOL vulneró el derecho de defensa y debido procedimiento de Manuel Durand. Asimismo, delimitar las garantías procedimentales mínimas que la Administración Tributaria se encuentra obligada a otorgar al administrado para asegurar la legitimidad de sus notificaciones.

IV. ANÁLISIS Y OPINIÓN

4.1. Problema jurídico N° 1.- Determinar si, a la luz de las instituciones y principios que rigen la naturaleza de la Administración Pública y sus relaciones con los administrados, debió prevalecer la voluntad del Contribuyente de ser notificado presencialmente sobre la posibilidad de SUNAT de notificar electrónicamente el Requerimiento de Admisibilidad y las Resoluciones Coactivas.

21. En esta sección analizaremos la voluntad del Contribuyente de ser notificado físicamente, en contraste con la facultad de SUNAT de notificar de forma telemática. Ello, desde una perspectiva institucional, atendiendo estrictamente a la base, naturaleza y los fundamentos inherentes del Derecho Administrativo, la Administración Pública y sus fines.

4.1.1. La Administración Pública servicial y la centralidad del ciudadano como piedra angular del Derecho Administrativo

22. Siendo el Estado la organización política de la sociedad regida en Derecho (García Ruíz, 2010) y la Administración Pública quien administra sus intereses, se colige que su noción jurídica se compone cuando menos de dos elementos fundamentales: (i) es concebida, desde una perspectiva funcional, como la gestión pública realizada por los órganos o entidades estatales; y (ii) desde una perspectiva finalista, tiene como propósito primordial servir al interés público y a la realización de los objetivos estatales, en favor del ciudadano y la sociedad. (Saavedra Ramírez, 2021)

23. En efecto, "la justificación de la existencia de la Administración Pública radica en su servicialidad" (Soto Kloss, 1996) y se concreta materialmente con el "servicio a la sociedad como tal y en cada uno de sus integrantes y grupos intermedios, de lo que deriva su naturaleza instrumental a fin de que los componentes del cuerpo social -todos- puedan alcanzar plenamente sus fines propios" (Brito, 1989).

24. Como se denota, el indicio de servicialidad es un rasgo profundamente asentado en la naturaleza de la Administración Pública, correspondiendo ello a la primacía de la persona humana como principio fundamental del Derecho Administrativo. Por ello, la

servicialidad de la Administración o la "servicialidad del Estado" ha sido concebida por el profesor Soto Kloss como un deber que esta conserva impuesto por mandato de la Constitución. (Soto Kloss, 1995)

25. Desde nuestra perspectiva, bien podría afirmarse que el Derecho Administrativo nace, entre otros, para regular las relaciones entre los administrados y la Administración, en el marco del control de poder público para la consecución del interés general. En esa medida, el correlato del carácter servicial de la Administración Pública es la centralidad de la persona humana como administrado.
26. Dicho carácter servicial se reconoce en el Artículo 1° de nuestra Constitución Política, según el cual se concibe a la persona humana y el respeto de su dignidad como fin supremo de la sociedad y el Estado:

"Artículo 1°. La defensa de la persona humana y el respeto de su dignidad son el fin supremo de la sociedad y del Estado." (Énfasis agregado)

27. De la mano con ello, el Artículo 39° de nuestra Carta Magna reafirma el fin supremo de la Administración Pública en su condición personificada, a través de los funcionarios y trabajadores públicos al servicio de los intereses de la sociedad:

*"Artículo 39.- **Funcionarios y trabajadores públicos**
Todos los funcionarios y trabajadores públicos están al servicio de la Nación. El Presidente de la República tiene la más alta jerarquía en el servicio a la Nación y, en ese orden, los representantes al Congreso, ministros de Estado, miembros del Tribunal Constitucional y del Consejo de la Magistratura, los magistrados supremos, el Fiscal de la Nación y el Defensor del Pueblo, en igual categoría; y los representantes de organismos descentralizados y alcaldes, de acuerdo a ley."* (Énfasis agregado)

28. Ello implica que la concepción de la Administración Pública como servidora de los intereses generales y, con ello, del administrado en particular, tiene fundamento y tutela constitucional; de modo que este precepto puede ser perfectamente considerado como una garantía institucional natural del Derecho Administrativo, cuya contradicción sería una manifiesta vulneración a sus bases fundamentales, consagradas en la Constitución.
29. Así lo ha explicado el Dr. Jorge Danós Ordoñez, al precisar que la LPAG, norma común que regula los procedimientos administrativos de nuestro ordenamiento jurídico, tiene

como propósito reflejar los mandatos constitucionales que rigen la conducta y rol servicial y ordenador de la Administración Pública, garantizando así los derechos de los ciudadanos en sus relaciones con los poderes públicos, al establecer reglas específicas de actuación para la Administración y principios y derechos que los ciudadanos pueden exigir.(Danós Ordoñez, 2022)

30. Atendiendo a lo anterior, concluimos que la Administración Pública es servicial por defecto. La nota esencial de su conformación y el fin supremo de las funciones que tiene encargadas se consolidan para atender y concretar fines sociales, en donde la persona humana como administrado es el centro.
31. Por ello, es preciso tomar en cuenta que este carácter inherente debe prevalecer como institución originaria de derechos administrativos, así como base interpretativa de normas. Es decir, debe ser entendida como inalterable, ya que toda regulación, interpretaciones o actuaciones contrapuestas contravendrían el cauce natural de los fundamentos y la lógica del Derecho Administrativo en sí mismo, así como de la función y fin supremo que por defecto persigue la Administración Pública, con base en la Constitución.

4.1.2. El derecho a relacionarse electrónicamente con la Administración Pública

32. Habiendo delimitado que la Administración Pública es, por defecto, servicial y debe su propósito supremo a los intereses del administrado, es entonces sobre la base de dicho precepto que deben regirse sus actuaciones, regulación y la interpretación de su normativa, a fin de lograr un adecuado entendimiento de la lógica que soporta el Derecho Administrativo.
33. Con ello como premisa, abordaremos a continuación un derecho esencial para el caso de autos, que parece haber sido institucionalmente desatendido a raíz de la creciente modernización y digitalización de los procesos estatales, lamentablemente mal entendidos y aplicados.
34. Aunque el proceso de modernización estatal vigente se oriente, cuestionablemente, hacia la consolidación de los medios telemáticos como canales de relacionamiento obligatorio

con la Administración, la idea de esta posibilidad digital nace indefectiblemente como un derecho a favor del administrado.

35. El derecho de los ciudadanos a relacionarse electrónicamente con la Administración se origina precisamente en España y fue regulado positivamente hace más de una década en la hoy en día derogada¹⁰ Ley 11/2007, "Ley de Acceso Electrónico de los Ciudadanos a los Servicios Públicos" ("LAECSP").
36. A través de esta regulación, se pretendía innovar el desfasado esquema de la precedente Ley 30/1992 -la LAECSP española de los años 90-, que dejaba en manos de la propia Administración la determinación de si los administrados podían o no relacionarse electrónicamente con esta, a razón de los recursos que cada entidad pública tuviera disponibles. (Provincias, 2009) Y es que, en los tardíos 2000, la cantidad de personas y organizaciones que tenían acceso a internet y utilizaban tecnologías y plataformas en línea había aumentado significativamente. Por lo mismo, el grado de penetración de los ordenadores en los hogares y el creciente acceso a internet lograron cambiar la percepción de lo que antes se consideraba como un servicio opcional a uno obligatorio para el buen funcionamiento de la sociedad. (Provincias, 2009)
37. Es así que la opción de la Administración de tener disponibles recursos telemáticos para el relacionamiento con los ciudadanos deja de ser concebida como una mera posibilidad, para pasar a ser regulada como una obligación. De modo que, mientras que la Ley 30/1992 se limitaba a abrir la posibilidad de tener relaciones telemáticas con la Administración, la creciente demanda de la fecha dio lugar a una nueva regulación pensada a servicio del administrado, que le garantizaba más bien el derecho a establecer conexiones con esta de modo electrónico.
38. Así, nacía un derecho instrumental¹¹ a favor del ciudadano y una obligación cuya carga recaía enteramente en la Administración, en plena concordancia con sus roles institucionales.

¹⁰ A la fecha, esta ley ha sido derogada con la entrada en vigencia de la Ley 39/2015, nueva "Ley del Procedimiento Administrativo Común", que ha recibido sendas críticas de la doctrina española, en tanto regula al relacionamiento electrónico como un derecho-deber. Así, actualmente impone la obligación para cierto colectivo de administrados a relacionarse electrónicamente con la Administración, bajo ciertas condiciones.

¹¹ Así lo ha descrito el Dr. Juan Carlos Morón, quien explica que este derecho "*es una vía o instrumento para que quien lo ejerza pueda a su vez practicar otras facultades que hasta ese momento se desarrollan en vía presencial o física*" (Morón Urbina, 2020)

39. Contemporánea a la reforma de la LAECSP española fue la expedición de la denominada "Carta Iberoamericana de Gobierno Electrónico" del Centro Latinoamericano de Administración para el Desarrollo (CLAD), aprobada en el año 2007 durante la IX Conferencia Iberoamericana de Ministros de Administración Pública y Reforma del Estado celebrada en Chile.
40. Bajo este importante instrumento de *soft law*, se contempla expresamente el "Derecho al Gobierno Electrónico", en virtud del cual los estados iberoamericanos reconocen el derecho de los administrados a relacionarse electrónicamente con sus Administraciones Públicas.
41. Al respecto, en línea con el análisis del Dr. Juan Carlos Morón, se denota que la referida Carta Iberoamericana concibe a la dimensión de este derecho como independiente de la disponibilidad de recursos de las entidades públicas; y más bien dependiente de lo que permita la clase de pretensión que el ciudadano requiere. (Morón Urbina, 2020)
42. Ello consagra la idea original de que "la perspectiva desde la que debe abordarse el empleo de las Tecnologías de la Información y Comunicación - TICs en la gestión pública es la del ciudadano y sus derechos" (Toro, 2008) y "no el de la conveniencia, posibilidad, medios posibles o de la utilidad que ellas le puedan o no deparar a la gestión burocrática". (Morón Urbina, 2020) En ese sentido, este derecho deberá quedar siempre sujeto y atender a la voluntad del administrado en la medida de lo posible; y no debe ser concebido como subordinado a condiciones que atiendan exclusivamente a los intereses o a la conveniencia de la Administración Pública.
43. En esa medida, es posible afirmar que el carácter esencial de este derecho radica en que "la relación electrónica con la Administración [tiene] su origen en el ejercicio de una facultad y no en una imposición de la autoridad". (Morón Urbina, 2020) El derecho a relacionarse con la Administración por medios electrónicos es, en buena cuenta, una "facultad instrumental de cada ciudadano para hacer uso o no de las tecnologías, de emplearlas o dejarlas una vez iniciadas, y que los procedimientos y servicios electrónicos cuenten con determinados estándares para su uso amigable". (Morón Urbina, 2020) Todo ello, por supuesto, sobre la base de una Administración Pública (electrónica) a servicio

del colectivo, que tiene como cimiento principal velar por sus intereses, pero sobre todo por sus garantías en el marco de las relaciones que con este se establezcan.

44. Atendiendo a todo lo antes mencionado, consideramos que el rasgo esencial y primario del relacionamiento electrónico es la voluntad de administrado a ejercerlo. Este, al igual que cualquier otro derecho, se soporta sobre la posibilidad que ostenta su beneficiario para decidir o no aprovecharlo.
45. En esa medida, la mutación de esta facultad hacia una imposición de la Administración se trasluce como, además de una política inválida, una interpretación equivocada y contraria a las instituciones que rigen el Derecho Administrativo y los fines serviciales de la Administración Pública. Ello, ya que contraviene directamente la esencia de su carácter instrumental, que tiene como propósito coadyuvar a la consecución de los intereses del administrado y no suponerle una carga impuesta.
46. En estos tiempos, la posibilidad del administrado de decidir sobre el ejercicio de su derecho de relacionamiento electrónico parece haber sido omitida por la tendencia regulatoria. Sin embargo, la institucionalización del respeto y la prevalencia del consentimiento del ciudadano en esta materia resulta clave para una adecuada interpretación de su normativa. Ello se deja ver desde el nacimiento de este derecho en la reforma originaria española, en medio de la cual este se reconstruye como un instituto optativo en respuesta a la demanda electrónica de la colectividad, y no para atender los requerimientos o intereses de la Administración.¹²
47. Como hemos explicado, el derecho a relacionarse electrónicamente con la Administración nace con el fin de otorgar al administrado que se encuentra en condiciones de hacerlo, la posibilidad de ejercerlo; no para configurar una carga ni a este mismo, ni a aquellos administrados que por razones de oportunidad no puedan acceder a las condiciones para ejercerlo efectivamente. Interpretar lo contrario contravendría el cauce natural de la disciplina, entendiendo más bien su fundamento y propósito como el "servicio a los intereses de la Administración" o de cualquier otro menos el administrado, un total contrasentido.

¹² Ello, sin perjuicio de que el actual modelo español contemple la obligatoriedad y preferencia del medio electrónico para notificaciones.

4.1.3. La "obligación" de relacionarse electrónicamente con la Administración en el ámbito específico de la notificación vía casilla electrónica.

48. Como adelantamos, el derecho a relacionarse electrónicamente con la Administración, aunque reconocido y presente en nuestro ordenamiento, actualmente ha perdido especial potencia y visualización. Ejemplo de ello es el derecho específico a ser notificado electrónicamente (vía casilla electrónica), un medio telemático de relacionamiento con la Administración por defecto voluntario. Sin embargo, hoy en día, el cauce y características naturales del derecho originario que lo precede (la notificación administrativa física o presencial) parecen haber mutado de forma tal que, en sede electrónica, el derecho ya no es derecho, sino obligación.
49. Actualmente, el administrado se encuentra prácticamente compelido por las administraciones a ser notificado por vía electrónica, en vez de otorgársele la posibilidad de decidir entre ejercer o no esta facultad de relacionamiento. Tratamos, a continuación, el desconocimiento de la voluntad del administrado y la consecuente imposición de la notificación electrónica como causante de la inversión de la carga obligacional natural de la notificación administrativa, en el marco de su ejecución telemática vía casilla electrónica.
50. A saber, este fenómeno ha sido ampliamente estudiado en el derecho comparado y, aunque también severamente cuestionado, viene acentuándose con una alarmante rapidez. Al respecto, la doctrina española ha sido por demás crítica en cuanto a la regulación actual del relacionamiento del administrado y la Administración Pública en materia de notificaciones electrónicas, a razón de la carga obligacional invertida, ocasionada por la prescindencia de la voluntad del administrado al emplear este medio telemático.
51. Para Cotino Hueso (2018), la obligatoriedad parece ahora ser la regla. La omisión de la voluntad, de la aceptación y el consentimiento del administrado como caracteres fundamentales de este derecho de relacionamiento electrónico, así como los fines públicos que persigue la Administración en tutela de los intereses de la colectividad, simplemente se han omitido abiertamente con esta nueva tendencia regulatoria. Sobre

ello, se ha superpuesto la búsqueda de la celeridad, eficacia y alivio de carga administrativa de las entidades públicas en aras de un supuesto "beneficio común".

52. La notificación vía casilla electrónica es un tipo de notificación telemática en donde la comunicación administrativa es depositada en un buzón digital creado por la entidad pública y al cual el administrado accede a partir de su portal institucional, utilizando un usuario y contraseña. Esta casilla se encuentra bajo control de la entidad obligada a notificar, que es titular del servidor, gestora de cuentas y administradora del sistema. (Morón Urbina, 2020) En el derecho español, este tipo de notificación administrativa electrónica ha sido impartida obligatoriamente y, por ende, se ha convertido en una carga para el administrado.
53. Hoy en día existe -en el ámbito electrónico- una evidente inversión de carga obligacional de la notificación trasladada al ciudadano, lo que presupone un cambio radical en la naturaleza propia de la notificación administrativa (Cotino Hueso, 2021).
54. En el caso concreto de esta mutación en nuestro ordenamiento, precisa el referido autor que se "establece la obligatoriedad del uso de la notificación electrónica en función de determinadas entidades para todos aquellos administrados que se vinculen con ellas en sus procedimientos" (Morón Urbina, 2020). Es decir, a diferencia del ordenamiento español, en donde -aún establecido como medio preferente de relacionamiento con las entidades públicas- se aplica obligatoriamente solo a determinados colectivos de la sociedad; en nuestro ordenamiento jurídico existe una tendencia de obligatoriedad de notificación electrónica respecto de todos los administrados que se relacionen con la entidad pública que la emplea. No se hacen distinciones en base a la brecha de acceso a medios electrónicos, conectividad, geografía, educación, edad, entre otros.
55. En este contexto, no son pocas las entidades públicas nacionales que han pasado a regular a la notificación electrónica como método de relacionamiento tendenciosamente obligatorio para el ciudadano. Entre otras, tenemos al Ministerio de Energía y Minas - MINEM, al Organismo Supervisor de la Inversión en Energía y Minería - OSINERGMIN, a la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT, al Tribunal Fiscal y a la Superintendencia Nacional de Fiscalización Laboral - SUNAFIL.

56. Así, la notificación electrónica como canal de comunicación preferente es una tendencia. Incluso, ello se reconoce expresamente por algunas entidades como el Tribunal Fiscal y la SUNAT, quienes abiertamente manifiestan a través de sus páginas web institucionales, que la notificación electrónica es de "afiliación obligatoria" para determinados procedimientos administrativos, así como el canal o medio oficial de relacionamiento con los ciudadanos, dejando **espacio nulo** para la decisión del administrado:¹³



57. Al respecto, no dudamos que la colectividad pueda verse efectivamente beneficiada con la implantación de las TICs. Sin embargo, para lograr este objetivo de forma integral es

¹³ Recuperado de la página web oficial de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT.

necesario ser cuidadosos al regular el relacionamiento digital. A tal efecto, la voluntad, la aceptación y el consentimiento son factores esenciales para darle una adecuada aplicación; y es sobre la base de estos pilares que este derecho debe ser naturalmente interpretado. El interés del administrado representado por una válida exteriorización de su voluntad es, al fin y al cabo, el bien jurídico que la Administración servicial tiene como propósito tutelar obligatoriamente.

58. En ese sentido, desconocer la libertad individual del ciudadano para elegir ser notificado presencial o electrónicamente es una alteración directa del fin público servicial de la Administración como institución constitucionalmente protegida, sin contar las mutaciones entre el medio físico y el telemático que trataremos más adelante, y que muchas veces suponen condiciones menos favorables. Por ello se habla de una inversión de la carga obligacional y de una desnaturalización de la notificación, en tanto las nuevas regulaciones se han orientado a transmutarla en una obligación para el ciudadano, que tiene que desplegar una serie de acciones para acceder a estas.

59. Consideramos que, al igual que la mayoría de procesos de desarrollo tecnológico, la instauración de la digitalización en la Administración Pública no es por sí misma inválida o contraproducente. De hecho, puede traer consigo mejoras de procesos estatales para un mejor gobierno. Sin embargo, la regulación, interpretación y uso de estas herramientas, para garantizar su adecuación a derecho, debe ser estrictamente comprendida y aplicada siguiendo la lógica que persigue la disciplina; esto es, la consecución de los intereses generales regidos por la tutela del administrado como eje de la sociedad.

4.1.4. En el caso concreto, SUNAT contravino el cauce natural del derecho de relacionamiento electrónico y desnaturalizó sus propósitos serviciales inherentes como Administración Pública, en tanto desconoció la voluntad del Contribuyente y le impuso la obligación de recibir notificaciones electrónicas en el Buzón SOL.

60. A continuación, analizamos la actuación de SUNAT al notificar electrónicamente sin tomar en cuenta la voluntad y consentimiento de Manuel Durand, convirtiendo la normal asignación de obligaciones en el marco de notificaciones administrativas. A tal efecto, valoramos exclusivamente la alteración del esquema obligacional a la luz del propósito servicial supremo de la Administración Pública y sus fundamentos constitucionales.

61. Como hemos precisado, la notificación administrativa es una figura cuya obligación recae por defecto en la Administración Pública; es esta quien tiene la carga de transmitir sus decisiones al ciudadano.
62. En el caso concreto, no es un hecho controvertido que el Contribuyente precisó su domicilio fiscal físico para efectos de notificaciones en el Recurso de Apelación presentado ante SUNAT. En tal sentido, Manuel Durand exteriorizó su voluntad de ser notificado presencialmente, lo cual acredita su decisión de no ejercer el derecho de relacionamiento electrónico. Este -como hemos explicado- debe ser entendido naturalmente como instrumental y optativo en concordancia con el carácter servicial e instrumental de la Administración Pública.
63. Aunado a ello, se desprende de los actuados en el expediente dos (2) consideraciones adicionales en el marco del procedimiento de fiscalización:
 - i. La resolución apelada fue notificada presencialmente, lo cual es naturalmente susceptible de generar una confianza razonable en el administrado sobre la comunicación/remisión física de las subsiguientes decisiones que la entidad expida. Sobre todo, si es que la apelación en contra de dicha resolución se formula también de forma física.
 - ii. Para la elevación del recurso a evaluación del Tribunal Fiscal, se solicitó un formato de afiliación que precisamente requería contar con la voluntad expresa del administrado a ser notificado vía electrónica. Sin embargo, contradictoriamente, esta comunicación fue efectuada *de facto* por vía electrónica.
64. A partir de ello, se denota que SUNAT -al imponer la notificación electrónica- desconoce el carácter optativo del derecho al relacionamiento electrónico, puesto que traslada la carga obligacional al administrado y lo compele a "darse por notificado" de sus decisiones. Así, contraviene el cauce natural de este derecho porque lo interpreta y aplica como una exigencia y no una facultad. A partir de ello, también desnaturaliza sus propósitos serviciales inherentes constitucionalmente encargados, en el marco de los

cuales debe asegurar más bien la tutela de los intereses del administrado, así como interpretar la normativa a su favor.

65. Sin embargo, en el caso concreto, se comprueba que SUNAT no atendió a lo solicitado por el Contribuyente, quien expresamente requirió la notificación presencial en el marco de su procedimiento. En tal sentido, SUNAT desconoció su rol auxiliar y servicial a favor del interés colectivo, trasladándole más bien al Contribuyente una carga innecesaria que no le corresponde asumir.
66. Aunado a ello, consideramos, por un lado, que la notificación presencial de la resolución apelada era un indicio razonablemente susceptible de crear una confianza legítima en que las notificaciones siguientes seguirían ese mismo canal de comunicación. Por otro lado, estimamos contradictorio que se requiera el consentimiento a ser notificado electrónicamente por este mismo medio telemático, sobre todo a sabiendas de que el canal ordinario por excelencia es el presencial.
67. Así las cosas, atendiendo a los fundamentos institucionales del Derecho Administrativo y la Administración Pública servicial, las notificaciones electrónicas efectuadas por SUNAT no debieron ser impuestas como una carga obligacional al ciudadano. Por el contrario, debieron ser entendidas como herramientas instrumentales optativas para coadyuvar al administrado en la consecución de sus intereses. Mucho menos aún si no se cuenta con su consentimiento para entablar la relación electrónica, sino que incluso existe un requerimiento expreso contrario que implica la notificación presencial.
68. Una concepción y aplicación contraria como en el caso de autos resulta abiertamente contradictoria a la razón de ser del Derecho Administrativo, que contempla a la Administración Pública como servicial por defecto y tiene como propósito la regulación del poder público en favor de los intereses generales. Por tanto, atendiendo a la naturaleza propia de la disciplina, consideramos que en un escenario ideal SUNAT debió notificar al domicilio físico consignado en el expediente, superponiendo a la voluntad del ciudadano sobre su posibilidad de notificar electrónicamente.
69. La voluntad del administrado al relacionamiento electrónico, en tanto acorde con el ordenamiento, debe ser por defecto preferente y prevalecer sobre la posibilidad de notificación telemática, en la medida que esta representa los intereses del colectivo que

las instituciones administrativas y constitucionales deben tutelar obligatoriamente en el marco de un Estado de Derecho. Al practicar lo contrario, SUNAT ha contravenido el cauce natural del derecho de relacionamiento electrónico, así como desnaturalizado los alcances de sus obligaciones y propósito servicial asignados constitucionalmente. La decisión del ciudadano fundada en un derecho válidamente exigible es, sin duda alguna, aquel bien jurídico que el Derecho Administrativo debe tutelar y hacer prevalecer, en concordancia con su propósito servicial.

4.2. Problema jurídico N° 2.- Determinar la adecuada interpretación y aplicación que debió adoptar SUNAT en el caso de autos respecto del Artículo 104° del Código Tributario y la posibilidad de notificación indistinta por cualquiera de las modalidades allí establecidas.

70. La posición de SUNAT para validar sus notificaciones tiene como argumento principal la habilitación legal contenida en el Artículo 104° del Código Tributario para notificar indistintamente al administrado, empleando cualquiera de las modalidades allí contempladas, que incluye la notificación electrónica al Buzón SOL. En esta sección, analizamos si la interpretación que efectuó SUNAT del Artículo 104° resulta concordante con los derechos y garantías básicas del administrado en el marco de un procedimiento administrativo en un Estado constitucional de Derecho.

4.2.1. La supremacía de la Constitución, su vinculación con el Derecho Administrativo y las funciones de la Administración Pública

71. Como bien explica Sosa, el criterio de supremacía constitucional refiere que la Carta Magna es una norma de carácter supremo, cuyo contenido marca una pauta de validez para las demás normas del ordenamiento jurídico (Sosa Sacio, 2011).

72. Lo anterior ha sido así entendido por el propio Tribunal Constitucional en su jurisprudencia, quien explica que las normas constitucionales son supremas en tanto despliegan los principios, valores y contenidos a todas las demás pautas jurídicas restantes, así como demarcan el sometimiento de los poderes públicos a estas:

"La Constitución contiene un conjunto de normas supremas porque estas irradian y esparcen los principios, valores y contenidos a todas las demás pautas jurídicas restantes. En esa perspectiva el principio de jerarquía deviene en el canon estructurado del ordenamiento estatal.

El principio de jerarquía implica el sometimiento de los poderes públicos a la Constitución y al resto de normas jurídicas. [...]". (Énfasis agregado) (STC Exp. N° 0047-2004-AI/TC, f. j. 55)

73. En línea con lo anterior, estimamos importante resaltar lo apuntado por el citado autor cuando se refiere a la Constitución como "orden fundamental", en la medida que en ella

se deciden asuntos sustanciales de la comunidad, así como se erigen las **bases constitucionales que soportan las instituciones del Estado, lo cual incluye las funciones y límites de la actuación de la Administración como gestora de poder público.** (STC Exp. 06091-2008-PHC/TC, f. j. 6)

74. Ahora bien, la rama del Derecho Constitucional, además de ser una disciplina que imparte criterios, principios e instituciones de primer orden que marcan la pauta a las normas inferiores del ordenamiento, al comportamiento de la sociedad y de la Administración Pública, guarda una especial e intrínseca relación con el Derecho Administrativo.
75. Según Naranjo, la rama constitucional estudia, entre otros, la estructura del Estado en el marco de la Constitución y sus reglas, al administrado frente al poder público y a la Administración como gestora de poder frente a los ciudadanos (Naranjo Mesa, 2003).
76. A partir de ello, el Derecho Administrativo puede ser bien catalogado como la rama del Derecho que estudia las relaciones entre los administrados y la Administración Pública, en el marco de las instituciones y fundamentos constitucionales que regulan la estructura del Estado y colocan a esta última como gestora de poder a servicio del ciudadano y sus intereses generales. Por ello, la Constitución supone un límite para la actuación de la Administración, en tanto constituye su propio fundamento. (Tello Quispe, 2020)
77. En esa línea, indica el Dr. Juan Carlos Morón citado por Tello que "el derecho administrativo es un "instrumento" del derecho constitucional, en la medida **que la Constitución es la que proporciona contenido al derecho administrativo** para que este desarrolle su actuación en el marco de la relación administrado-Estado". (Tello Quispe, 2020) (Énfasis agregado)
78. Aunado a ello, refiere el citado autor que los parámetros constitucionales impartidos por la Carta Magna tienen como uno de sus propósitos principales asegurar que la Administración, en sus relaciones con los administrados, actúe en el marco de las reglas supremas establecidas, así como que realice interpretaciones normativas acordes con estas. (Tello Quispe, 2020)

79. Como se denota, la Constitución ordena al Derecho Administrativo por cuanto lo nutre con principios básicos, derechos y deberes del administrado, deberes de la Administración, mecanismos de control, garantías mínimas, entre otros. Todo ello, para asegurar, entre otros, que esta despliegue criterios y actuaciones alineadas con los fundamentos constitucionales considerados ordenadores. Así, es posible afirmar que, en la medida que la Constitución regula la estructura del Estado impartiendo reglas supremas y ordenadoras, vincula a la Administración Pública pues es precisamente ese campo en el cual esta ejerce su labor institucional.

80. A partir de lo anterior, se denota que los fundamentos constitucionales son especialmente importantes para interpretar todas las normas del ordenamiento, incluyendo aquellas que regulan los derechos y garantías del administrado; y las obligaciones y límites de la Administración Pública.

4.2.2. A partir de una interpretación constitucional del Artículo 104° del Código Tributario para el caso de autos, SUNAT debió concluir que la habilitación de métodos de notificación indistintos tiene como límites la voluntad del administrado y la debida diligencia para comunicar sus decisiones.

81. Sin perjuicio de abordar en un acápite posterior nuestro desacuerdo con la legitimidad de la regulación que el legislador ha impartido a través del Código Tributario en artículos como el 104°, a continuación analizamos la interpretación que SUNAT debió adoptar en el caso de autos, dejando para luego la crítica de su adecuación al ordenamiento como disposición normativa.

82. En este punto, queda claro que la Constitución reconoce al ser humano como el fin supremo del Estado, a razón de su concepción como actor trascendente de la sociedad y de su dignidad personal. A razón de ello, la Administración, gestora del poder público del Estado, persigue por obligación constitucional la consecución de los intereses generales de la colectividad, a servicio del ciudadano como rol elemental. Por tanto, la interpretación de una norma en el sentido que desnaturalice dicho rol vicarial y que tiene como correlato verdaderas garantías del administrado, debe ser naturalmente considerada como una interpretación contraria a las instituciones administrativas serviciales impartidas por la Constitución como norma ordenadora.

83. A nuestro criterio, así es como actuó SUNAT en este caso. En primer término, por cuanto desconoció la voluntad del Contribuyente a ser notificado presencialmente a un domicilio procesal que consignó de forma expresa en su expediente, menoscabando su derecho de relacionamiento electrónico voluntario. Además, contraviniendo los fines de su poder público mediante la imposición obligatoria de la notificación telemática.
84. Aunado a lo anterior, SUNAT tampoco agotó los medios que tuvo razonablemente a su alcance para asegurar que sus notificaciones fueran conocidas por el destinatario, sino que limitó su función administrativa al depósito de sus comunicaciones en el Buzón SOL para considerarlas efectivamente notificadas.
85. Todo ello se traduce en una contradicción de su rol servicial en el marco de su poder público tributario constitucionalmente asignado, ya que contravino el cauce natural de su propósito institucional en desmedro de los intereses del colectivo, al invertir la carga obligacional que por defecto le correspondía asumir.
86. En el caso bajo análisis, identificamos que SUNAT asumió que la "habilitación" legal establecida en el Artículo 104° del Código Tributario era suficiente para decidir, de forma unilateral, notificar al Buzón Electrónico SOL, aun sin desplegar acciones complementarias que coadyuvaran a cumplir la finalidad de una efectiva notificación. Sin embargo, en la medida que ello implicó: (i) el desconocimiento de la propia voluntad e interés del administrado de ser notificado presencialmente, así como (ii) el incumplimiento de un deber de diligencia razonable en el marco de las notificaciones que esta efectúa, se verifica una clara trasgresión de su rol institucional servicial, impartido por la Constitución.
87. Es importante señalar que, a través de su Sentencia N° 03394-2021-PA/TC en el marco del Recurso de Agravio Constitucional, el Tribunal Constitucional delimita un criterio relevante para el análisis de este tipo de casos. A su criterio, en el ámbito de la notificación electrónica tributaria, aún habilitada por ley, la voluntad del ciudadano y a la debida diligencia de SUNAT al notificar son elementos clave para determinar la legitimidad de sus comunicaciones.

88. En ese sentido, la voluntad del ciudadano a forjar la relación telemática con la entidad pública, así como el deber de esta de desplegar las acciones que fueren razonablemente necesarias para que la notificación cumpla con su finalidad, resultan fundamentales para dirimir: (i) si se vulneran las garantías mínimas del administrado en el marco de un procedimiento y; (ii) si la Administración fue o no consecuente con el rol servicial que asume por mandato constitucional.
89. De acuerdo con ello, el Tribunal concluyó que, siendo que SUNAT hizo caso omiso de la voluntad del administrado a ser notificado presencialmente; y que tampoco agotó los medios posibles para corroborar que las notificaciones fueron recibidas por este, no dio un adecuado cumplimiento al Artículo 104° del Código Tributario:

"De la revisión de autos, se puede comprobar que la SUNAT, habiendo iniciado un procedimiento de fiscalización tributaria, envió las notificaciones concernientes solo al buzón electrónico clave sol [...] sin embargo, tal como lo señala el recurrente dicho domicilio procesal no fue señalado por él, por lo que, de acuerdo con lo estipulado por el artículo 104 del Código Tributario, dichas notificaciones no surtieron efectos.

De lo expuesto se advierte que la administración tributaria no dio cumplimiento a lo estipulado en el artículo 104 del Código Tributario que refiere que las notificaciones deben efectuarse en el domicilio fiscal del contribuyente.

Además, no se aprecia de autos que haya procurado agotar todos los medios posibles para corroborar que al contribuyente le llegaron las notificaciones [...]". (Énfasis agregado)

90. En ese sentido, se denota que -en el caso bajo análisis- el Tribunal traduce el entendimiento de la citada norma tributaria orientando su aplicación a favor del administrado, en concordancia con los fines propios que la Administración Pública tiene constitucionalmente encargados. Dicho de otro modo, aun considerando la habilitación legal expresa de la notificación por medios indistintos, el Tribunal interpreta que la voluntad del ciudadano de ser notificado presencialmente, aunado a la diligencia que la Administración demuestra en su deber de notificar, determinan si una notificación es o no legítima.
91. Dicho criterio ha sido también adoptado por la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia en su Casación N° 1065-2020-LIMA. Para la Sala, las notificaciones electrónicas serán válidas y acordes a derecho en la medida que, a pesar de no mediar el consentimiento del administrado, exista habilitación

legal y la Administración Tributaria haya agotado todos los medios posibles para corroborar que las notificaciones sí fueron conocidas por el destinatario:

"En virtud de lo expuesto por el Tribunal Constitucional, en las sentencias citadas, la aplicación e interpretación del inciso b) del artículo 104° del Código Tributario, en el caso concreto, atendiendo a las particularidades que presenta, no se ha orientado a garantizar el derecho a la defensa de la contribuyente, debido a que la empresa Morgan del Oriente SAC durante la fiscalización y formulación del recurso de reclamación fijó y dio a conocer a la administración tributaria un domicilio procesal físico donde correspondía se le notificara, lo cual no podía ser desconocido por la habilitación de la Notificación SOL sin agotar todos los medios posibles para corroborar que las notificaciones sí fueron conocidas por la destinataria. En efecto, la adopción de una decisión unilateral que variara el domicilio físico fijado por la contribuyente a uno electrónico, debía ir acompañada de la corroboración de la real notificación del acto administrativo en cuestión a fin de garantizar el derecho de defensa de la administrada [...]". (Énfasis agregado)

92. Ello quiere decir que las notificaciones electrónicas que hayan sido depositadas en el Buzón Sol solo podrían ser convalidadas si la Administración ha notificado de forma diligente, asegurándose que ha empleado todos los medios posibles para garantizar que la notificación y el acto que comunica fueron conocidos por el ciudadano.
93. A partir de todo lo anterior, siendo que SUNAT inobservó por completo la voluntad del administrado a ser notificado presencialmente y, a su vez, incumplió con su deber de notificar adecuadamente, nosotros consideramos que no dio una adecuada interpretación y cumplimiento del Artículo 104° del Código Tributario.
94. La valoración de la voluntad es sin duda importante en cada caso concreto, en tanto esa debería ser la premisa de todo relacionamiento electrónico en un escenario ideal. Además, la habilitación de notificar "por medios indistintos" no significa que SUNAT no tiene la obligación de desplegar todas las acciones que razonablemente tenga a su alcance para procurar una adecuada notificación. Esta facultad debe ser empleada con diligencia y razonabilidad, pero sobre todo, en línea con el rol servicial de la Administración.
95. Sin perjuicio de lo anterior, no es impensable considerar una postura que concilie el canal digital y el respeto de las garantías del administrado, de modo que la efectividad de la notificación telemática obligatoria logre atender también a los estándares de un debido

procedimiento. En tal sentido, creemos que las notificaciones electrónicas tributarias podrían ser convalidadas vía Buzón SOL, siempre que se compruebe que la Administración Tributaria ha sido diligente en su deber de notificar, procurando (no garantizando, ya que ello podría ser por diversas razones materialmente imposible) dotar al administrado de las herramientas suficientes para que conozca efectivamente las decisiones que le pretende comunicar.

4.3. Problema jurídico N° 3.- Determinar si la Administración Tributaria puede apartarse válidamente de las disposiciones comunes que regula la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General ("LPAG"), a la luz de la Quinta Disposición del Decreto Legislativo N° 1311, que modifica el Código Tributario y prevé la inaplicación de los numerales 1 y 2 del Artículo II del Título Preliminar de la LPAG.

96. Uno de los argumentos de SUNAT en el caso bajo análisis para sustentar la validez de la notificación por modalidades indistintas regulada en el Artículo 104° del Código Tributario es aducir la especialidad de dicha norma, en tanto prevé un modelo de notificación "propio" del régimen.
97. Sin embargo, ya hemos identificado que dicha fórmula, tal como ha sido regulada, implica la posibilidad de una decisión unilateral de la Administración a notificar por canales electrónicos, sin tomar en cuenta la voluntad y/o consentimiento del ciudadano para tales efectos, lo cual es antinatural y contradictorio con sus fines públicos impartidos por la Constitución, así como con el derecho de relacionamiento electrónico.
98. Como hemos explicado, el Artículo 104° aplicado de forma literal implicaría desde nuestra perspectiva: (i) un claro menoscabo de las garantías del administrado en el marco del procedimiento administrativo, porque invierte la carga obligacional de la notificación en desmedro del ciudadano, quien debe ahora "darse por notificado", (ii) un mal entendimiento y aplicación del derecho al relacionamiento electrónico, en tanto lo interpreta y aplica no como una facultad, sino como una obligación; y (iii) la contravención del propósito institucional servicial de la Administración encargada por la Constitución.
99. A partir de lo anterior, en este sub acápite analizamos si SUNAT puede apartarse válidamente de las disposiciones comunes que regula la LPAG en materia de garantías al administrado, en aplicación de la Quinta Disposición del Decreto Legislativo N° 1311, que modifica el Código Tributario y prevé la expresa inaplicación de los numerales 1 y 2 del Artículo II del Título Preliminar de la LPAG. Con ello, determinaremos si resulta

válida la regulación en materia de notificaciones establecida por el legislador tributario, a la luz de las garantías mínimas de carácter común impartidas por la LPAG.

4.3.1. La LPAG como norma de carácter común

100. A pesar de que la Ley de Procedimiento Administrativo General siempre tuvo el propósito de ser un "piso mínimo" de garantías desde su creación, fue con la publicación del Decreto Legislativo N° 1272 (en adelante, "DL 1272") el 21 diciembre de 2016 que se modificó expresamente su naturaleza supletoria y se estableció su carácter común, imperativo e ineludible. Concretamente, a través de la referida norma se modificó el Artículo II de su Título Preliminar, reemplazando los incisos 1 y 2 de acuerdo con el siguiente detalle:

LPAG antes del DL 1272	LPAG vigente
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 en los que no son tratados expresamente de modo distinto.	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.

101. Como se denota, se ratificó expresamente la voluntad del legislador de uniformizar las reglas y garantías mínimas para el administrado en materia procedimental, estableciendo que las garantías previstas en la LPAG no pueden ser desconocidas mediante leyes especiales, sino que a partir de dicho momento son delimitadas como normas comunes para el ejercicio de la función administrativa, las cuales deben ser observadas incluso en los procedimientos de regímenes especiales, que no pueden contener condiciones menos favorables para los administrados que las previstas en la LPAG.

102. Al respecto, señala el Dr. Juan Carlos Morón, que "la última modificación de la LPAG cambió el esquema y lo que hizo fue que la LPAG ya no sea una ley general, aunque el

nombre se quede -Ley del Procedimiento Administrativo General-, ahora es una norma común, es decir es un mínimo común múltiplo, por decirlo en términos alegóricos, para todas las entidades públicas" (Morón Urbina & Danós Ordoñez, 2021).

103. El propósito de la modificación se contempla expresamente en su Exposición de Motivos, según la cual se establece que el cambio de naturaleza era necesario para garantizar la vocación unificadora de la LPAG y establecer un núcleo de aplicación general para todos los procedimientos:

*"[...] con las modificaciones efectuadas en lo referido al ámbito de aplicación de la LPAG se busca, tomando en cuenta las experiencias vividas en nuestro país en estos últimos años, **disponer que esta norma contenga disposiciones comunes para las actuaciones de la función administrativa del Estado y regule todos los procedimientos administrativos desarrollados en las entidades, incluyendo los procedimientos especiales.** Asimismo, se tiene como finalidad que las leyes que crean y regulan los procedimientos especiales no impongan condiciones menos favorables a los administrados que aquellos regulados en la LPAG. **No tomar en cuenta lo anterior implicaría ir en contra de la vocación unificadora de la LPAG,** aspecto que, por cierto, es uno de sus objetivos centrales, y todo lo que ello involucra, esto es, asegurar la existencia de un parámetro de unidad como criterio rector de los procedimientos administrativos y la actuación estatal, circunscribir la existencia de procedimientos administrativos especiales a las situaciones que lo justifiquen y establecer un núcleo de aplicación general para todos los procedimientos." ¹⁴ (Énfasis agregado).*

104. Al respecto, en línea con Supo y Del Rosario citando a Díez Sánchez, la referida vocación unificadora es relevante en tanto cumple con 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" (Énfasis agregado) (Supo Calderón & Del Rosario Gamero, 2020).

105. Coincide con ello el Dr. Juan Carlos Morón, precisando la necesidad de una regulación uniforme en el marco de todos los procedimientos administrativos del ordenamiento, a pesar de la "reticencia a una codificación homogénea". Ello, a razón del propósito

¹⁴ Ver Exposición de Motivos del Decreto Legislativo No. 1272.

inherente de la LPAG, que nace para establecer reglas propias de un procedimiento común que genere predictibilidad y garantice la protección de garantías mínimas al administrado, aun considerando la validez de los procedimientos especiales.

106. Como se denota, el fundamento de la norma y su propia regulación resultan bastante claros: la LPAG es aplicable también a los procedimientos especiales, en la medida que marca una verdadera pauta, una suerte de parámetros base que rigen las actuaciones de la Administración y que las entidades públicas no pueden soslayar, en tanto se consideran por ley transversales al procedimiento administrativo. Al respecto, coincide la doctrina sustentando que las reglas comunes de la LPAG no implican el desconocimiento de los procedimientos especiales, sino una "zona común" respecto de las cuales estos quedan subordinados y vinculados.

107. A mayor abundamiento, explica el Dr. Jorge Danós Ordoñez que, desde una perspectiva funcional, la LPAG marca la línea de acción de la Administración, por cuanto regula su margen de actuación. Es decir, regula cómo debe llevar a cabo sus potestades públicas y funciones institucionales. Sin embargo, indica el autor, existen entidades que buscan apartarse de dicho criterio de naturaleza común, lo cual resulta totalmente contradictorio con la propia finalidad de la norma. (Morón Urbina & Danós Ordoñez, 2021)

108. De lo anterior, podemos concluir que a partir de las reformas introducidas por el DL 1272, la LPAG se ha convertido en una norma de obligado cumplimiento que garantiza condiciones mínimas para el desarrollo de todos los procedimientos administrativos, proscribiéndose su aplicación supletoria.

109. En ese sentido, la validez de la regulación de procedimientos con reglas particulares que disten de las establecidas en la LPAG debe atender estrictamente a la especialidad de la materia. Sin embargo, dicha especialidad no impide que reconozcamos que existen reglas y principios inherentemente comunes a todos los procedimientos.

4.3.2. El Decreto Legislativo N° 1311 es, a nuestro juicio, ilegal. En su defecto, de considerarse una antinomia entre sus disposiciones y la LPAG, debe aplicarse una interpretación constitucional y axiológica para dirimir la contradicción.

110. Atendiendo al carácter autoaplicativo del DL 1272, este surtió efectos desde el preciso momento en que entró en vigencia y se tornó exigible en su totalidad. De manera que, como hemos analizado con anterioridad, desde el 22 de diciembre de 2016, las garantías establecidas en la LPAG son el piso mínimo sobre el que las disposiciones especiales del ordenamiento deben regirse. A partir de ello, cualquier regulación que suponía garantías menos favorables que las establecidas en el piso mínimo impartido por la norma común, quedó derogada tácitamente.
111. Al respecto, es preciso Tello al citar a Du Pasquier¹⁵ para explicar su posición en cuanto al análisis del conflicto entre una nueva norma general y normas especiales preexistentes. Como bien refiere el autor, en el caso que una ley general se imponga ante una ley especial, es preciso que prevalezca una interpretación de ambas que permita consagrar la finalidad perseguida con la nueva ley. Ello, con el objetivo razonable de que la nueva regulación impartida cobre verdadero sentido y concordancia con el ordenamiento. (Tello Quispe, 2020)
112. En el caso bajo análisis, qué duda cabe que el DL 1272 que determinó el carácter común de las disposiciones de la LPAG innovó sobre las condiciones del Código Tributario que fueren menos favorables. Precisamente, el propósito legislativo de esta nueva norma era impartir "un marco mínimo aplicable a todos los procedimientos [incluyendo los] tributarios a efectos de que, [aun] amparándose en la especialidad de la materia, las distintas entidades integrantes de la administración estatal no dejen de lado los preceptos mínimos establecidos en la LPAG, [con el objetivo] de preservar la natural vocación unificadora que tiene dicho cuerpo legal." (Tello Quispe, 2020)
113. Por tanto, coincidimos con el citado autor, en la medida que encontramos razonable preservar la intención del legislador de delimitar a la LPAG como norma ordenadora e imperativa sobre todos los procedimientos especiales. Ello, por cuanto, como hemos explicado, la LPAG tiene desde su concepción el propósito de unificar las reglas de procedimiento y delimitar parámetros mínimos a fin de tutelar los intereses del colectivo.

¹⁵ Según este autor: "*Si la regla reciente que es general y la más antigua es especial, se puede racionar de dos maneras: o bien se considera a la regla nueva como suprimiendo todo lo que es contrario; o bien se sobreentiende la fórmula – frecuentemente expresa – 'bajo reserva de las excepciones ya consagradas' generalia specialibus non derogant. Entre estas dos interpretaciones opuestas es el estudio de las dos leyes que deberá inspirar la respuesta: el fin perseguido por el legislador cuando ha dictado la ley nueva suministra la clave.*" (Du Pasquier, 1990)

114. A partir de lo anterior, somos de la opinión que todas aquellas disposiciones incompatibles con el nuevo régimen de garantías mínimas comunes quedaron automáticamente derogadas con la entrada en vigencia del DL 1272, siendo incompatible con el propósito de la LPAG pretender que estas restablezcan su vigencia mediante una norma que abiertamente contravenga su finalidad. Esta derogación, sin duda, alcanzó a aquellas disposiciones menos favorables establecidas en el Código Tributario.
115. Sin perjuicio de lo anterior, es también posible considerar una antinomia entre normas, siendo que el Decreto Legislativo N° 1311 contraviene directamente lo estipulado por la LPAG, en cuanto a su naturaleza común y las garantías mínimas establecidas.
116. Como hemos visto, el citado decreto legislativo establece que la regla de la prevalencia de favorabilidad de disposiciones LPAG sobre disposiciones especiales no sería aplicable en materia tributaria. En tal sentido, para resolver esta contradicción es preciso adoptar un criterio de interpretación constitucional y axiológico. A partir de ello, como explicaremos a continuación, no consideramos legítima la prevalencia del Decreto Legislativo N° 1311 sobre la LPAG.
117. En primer lugar, debido al inherente fundamento constitucional que por naturaleza tiene la LPAG. En ese sentido, coincidimos con Alejos, en que la LPAG debería prevalecer naturalmente "sobre las leyes especiales, ya que detrás de las garantías que contiene se erigen verdaderos derechos fundamentales que, como tales, tienen primacía por tener rango constitucional". (Alejos Guzmán, 2019) Así también lo ha entendido el Dr. Jorge Danós, quien ha precisado que la LPAG tiene un sólido énfasis de protección de garantías desde una perspectiva constitucional. (Morón Urbina & Danós Ordoñez, 2021)
118. En efecto, y es que los dispositivos que conforman las normas comunes de los procedimientos administrativos tienen sin duda un fundamento constitucional, traducidos en los principios del procedimiento administrativo:

"[...] esta regla de preferencia por las normas comunes del procedimiento administrativo es establecida por la propia LPAG la que cuenta con el respaldo de la Constitución, en la medida que la mayor parte de los dispositivos que integran las denominadas normas comunes de los procedimientos administrativos tienen como base y fundamento la Constitución (como sucede con los principios del

procedimiento administrativo y los principios de la potestad sancionadora administrativa, entre otras normas) y que también tiene base constitucional en el derecho a la igualdad de trato que la LPAG procura garantizar que los administrados gocen de un mismo conjunto de garantías básicas en sus relaciones con las entidades administrativas en el Perú". (Énfasis agregado) (Danós Ordoñez, 2022)

119. De modo tal que, si bien la LPAG no precisa expresamente cuáles son específicamente aquellas normas que esta contiene y que gozan del referido carácter común para todos los procedimientos administrativos, es perfectamente posible colegir -en la medida que tienen una clara impronta garantista para los privados- que serán normas comunes de fundamento constitucional las siguientes:

- "- **Los principios del procedimiento administrativo.**
- **Los requisitos, las reglas de validez y de notificación de los actos administrativos.**
- *Las normas sobre simplificación administrativa.*
- *El régimen del silencio administrativo*
- **Los dispositivos que establecen los derechos de los administrados con respecto al procedimiento administrativo y los deberes de las autoridades en los procedimientos.**
- *El régimen de los mecanismos de revisión de oficio y los de parte (los recursos) de los actos administrativos.*
- *Los principios de la potestad sancionadora y las reglas garantistas del procedimiento administrativo sancionador."* (Danós Ordoñez, 2022)

120. En tal sentido, lo que hace la LPAG es en buena cuenta traducir los mandatos constitucionales que vinculan a la Administración Pública y que consagran los derechos de los administrados en sus relaciones con esta, "en reglas concretas de actuación para la administración pública, así como en principios y derechos respecto de los cuales los administrados pueden exigir su cumplimiento". (Danós Ordoñez, 2022).

121. Como se denota, la LPAG es una verdadera norma ordenadora que proyecta mandatos constitucionales, tanto traducidos en garantías para los administrados, como en parámetros de actuación que vinculan a la Administración. Por tanto, a nuestro juicio, refleja una marcada preponderancia jurídica respecto del Decreto Legislativo N° 1311.

122. Aunado a lo anterior, una interpretación axiológica y finalista de ambas normas lleva a la conclusión de prevalecer aquellas reglas que son valorativamente mejores que las demás. El criterio axiológico, por un lado, "introduce dentro del campo de la

interpretación a criterios externos a lo puramente jurídico", conduciendo la interpretación en línea con valores éticos más que legales. (Obregón Sevillano, 2015) La interpretación finalista o teleológica, por otro lado, busca atribuir el significado a la norma, atendiendo al propósito que con ella se persigue. (Anchondo Paredes, 2012)

123. En este caso, la propia regulación en cuestión que lleva al cambio de naturaleza de la LPAG tiene como objetivo que primen aquellas reglas que son más favorables para el ciudadano. Por ello se establece, con la modificación impartida por el DL 1272, que se aplican las normas comunes, en la medida que ello brinde mayores garantías a los administrados.

124. Consecuentemente, en línea con Alejos, ello nos conduce a una interpretación finalista de la norma, "siendo que aquel propósito que se persigue al consagrar a la LPAG como norma común es precisamente evitar que el legislador se aparte a su arbitrio de dicho régimen". Si esa no fuera la lectura, señala el autor, "la consagración de la LPAG como norma común sería simplemente inútil." (Alejos Guzmán, 2019)

125. Por lo anterior, consideramos que la LPAG debería prevalecer sobre cualquier otra norma especial, incluyendo el Código Tributario y otras normas con rango de ley, siempre que sus disposiciones sean más favorables para el administrado y no colisionen con regulación netamente particular a razón de la complejidad y verdadera singularidad de la materia.

4.3.3. En materia específica de notificaciones, es claro que el Código Tributario establece condiciones menos favorables para el administrado que las previstas en la LPAG. En este escenario, a nuestro juicio, existe un amplio espacio para el cuestionamiento que deberá atenderse conforme a las condiciones de cada caso concreto.

126. En materia de notificaciones administrativas, el Código Tributario establece condiciones cuestionablemente menos favorables que aquellas establecidas en la LPAG. Sin embargo, se pretende, a partir de un criterio de especialidad, hacer prevalecer estas disposiciones específicas sobre el piso mínimo de garantías impartido por la LPAG. Ello, aun cuando en realidad lo que se regula a través de estas es procedimiento puro, que debería regirse naturalmente por la norma común.

127. Al respecto, ya hemos explicado las implicancias de la imposición de notificación electrónica obligatoria, así como el desconocimiento de la voluntad y el consentimiento del administrado para con la modalidad de notificación. Esta regulación, aplicada literalmente, supone la contravención expresa de la función servicial que por defecto asume la Administración por mandato constitucional, así como una potencial amenaza a las garantías mínimas del ciudadano en el marco de un debido procedimiento, las cuales tienen también fundamento constitucional.
128. En el caso de autos, identificamos un elemento esencial del procedimiento administrativo que ha sido regulado por la norma especial; sin embargo, esta desconoce abierta y expresamente las garantías mínimas que imparte la LPAG. En este contexto, no identificamos un verdadero factor de especialidad a partir del cual se justifique que una regulación particular en el régimen tributario resulta válida. El concepto jurídico de la notificación es transversal a todos los procedimientos administrativos y, como tal, debe encontrarse dotado de la misma tutela en todos ellos, sin distinción.
129. Sin embargo, esto ha sido desconocido por el legislador tributario en la regulación de sus notificaciones. Y es que, en la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N° 1311 se "justifica" la inaplicación de las garantías mínimas de la LPAG, no precisamente debido a la especialidad de la disciplina tributaria, sino a razón de la "celeridad" que traería consigo la relativización sus disposiciones.
130. En efecto, en la Exposición de Motivos del referido decreto legislativo se ha reconocido expresamente que esta norma prevé condiciones menos favorables que la LPAG; y las justifica exclusivamente en la búsqueda de mejoras en el funcionamiento de su procesos.
131. Como se denota a continuación, el legislador tributario reconoce, por ejemplo, que la naturaleza común de la LPAG resulta un "problema" para su regulación especial. La utilización indistinta de los medios de notificación a criterio de la Administración y la prescindencia de la voluntad para la notificación electrónica son caracteres que el legislador tributario asume como menos favorables, pero que ha tratado de justificar y aplicar -con la habilitación que le supone el Decreto Legislativo N° 1311- por razones de "eficacia":

Las modificaciones a la LPAG generan los siguientes problemas:

> **Notificaciones:**

La LPAG establece sólo tres modalidades de notificación²⁵ y dispone su aplicación en un orden de prelación. Por su parte, el Código Tributario establece más modalidades²¹ y permite su utilización indistintamente en función a las necesidades del acto a notificar.

La LPAG al permitir el uso de notificación electrónica previo consentimiento expreso del administrado entorpece el flujo de procedimientos tributarios. En efecto, en el Código Tributario no se exige al consentimiento al deudor tributario para la notificación de manera electrónica²².

La SUNAT notifica más de 600 000 actos al mes y notificar todos ellos en el domicilio del administrado generaría demora en los procesos con el costo respectivo, así como peligro en la recuperación de la acreencia.

La SUNAT acorde con el uso de la tecnología en las notificaciones, notifica más de 300 000 actos mensuales por vía electrónica.

Con la modificación de la LPAG, la SUNAT ha paralizado la notificación electrónica de miles de actos de cobranza, con el riesgo que prescriba la posibilidad de cobrar la deuda o se vuelva materialmente incobrable.

Además, como experiencia en el ámbito tributario tenemos que cuando el sistema de notificaciones por medio electrónico para actos emitidos por el Tribunal Fiscal²³ se mantuvo como afiliación voluntaria, no se afiliaron los administrados, con lo cual se dilataba el plazo para que el contribuyente conozca de la resolución final emitida por dicho órgano colegiado. Y por esta razón a través del Decreto Legislativo 1263 se modificó el Código Tributario, para disponer que la afiliación al sistema de notificación electrónica ante el Tribunal Fiscal sea obligatorio para beneficio de los propios administrados. En consecuencia, con la modificación LPAG se estaría contraviniendo además la celeridad que debe imperar en el procedimiento administrativo.

132. En este punto, es importante precisar que, sin duda, la eficacia ha sido reconocida por la doctrina como un parámetro modelador de la actuación administrativa. Sin embargo, se ha delimitado al respecto que la consagración de este principio no significa un grado menor de protección jurídica, ni tampoco cabe plantear un eventual conflicto entre legalidad y eficacia. Precisamente, una de las condiciones de la eficacia, señala Castillo, implica ser escrupuloso con el diseño constitucional del poder y de la legalidad vigente. (Castillo Blanco, 2013) Lógicamente, "resultaría irrazonable que se mejore la celeridad o agilidad a costa de indefensión". (Morón Urbina, 2020)
133. En ese sentido, es esencial resaltar para el caso de autos el fundamento constitucional que reviste una adecuada notificación, que finalmente garantizará el ejercicio del derecho de defensa del administrado y, consecuentemente, un debido procedimiento. A partir de ello, se denota que la "prevalencia" del régimen de notificación tributaria termina soslayando garantías administrativas que tienen fundamento constitucional.
134. Como hemos analizado, el desconocimiento de la voluntad de relacionamiento electrónico y la imposición de notificación electrónica obligatoria no solo representan

una desnaturalización de la notificación -derecho elemental reconocido como parte de un debido proceso, según explicamos en el siguiente acápite-, sino que también contraviene el cauce natural de las funciones institucionales serviciales encargadas constitucionalmente a la Administración Pública.

135. En esa medida, las disposiciones menos favorables del Código Tributario, "habilitadas" -a nuestro juicio- de forma inválida por el Decreto Legislativo N° 1311, suponen la violación del carácter común de la LPAG y, con ello, el fundamento constitucional que la soporta, por cuanto contravienen directamente tanto las garantías mínimas de los administrados, como el parámetro de actuación de las administraciones.

136. Por tanto, nosotros consideramos que la regulación tributaria en materia de notificaciones resulta inválida a la luz de las garantías mínimas de carácter común impartidas por la LPAG. Al respecto, no es menos importante tener presente que deberá atenderse a cada situación en particular para asegurar un cuestionamiento oportuno de aquellas vulneraciones en el marco de procedimientos administrativos, que finalmente impliquen repercusiones de carácter constitucional.

4.4. Problema jurídico N° 4.- Determinar si la notificación electrónica del Requerimiento de Admisibilidad y de las Resoluciones Coactivas al Buzón SOL vulneró el derecho de defensa y debido procedimiento de Manuel Durand. Asimismo, delimitar las garantías procedimentales mínimas que la Administración Tributaria se encuentra obligada a otorgar al administrado para asegurar la legitimidad de sus notificaciones.

137. Como hemos adelantado, a nuestro juicio, la notificación electrónica no se erige como una vía de comunicación per sé inválida o inconstitucional en el ordenamiento. El verdadero problema es, por un lado, la regulación no acorde con la función y los propósitos serviciales de la Administración Pública; y, de otro lado, la inadecuada interpretación, entendimiento y aplicación que el funcionario público efectúa sobre el particular.

138. Sin perjuicio de todas las críticas que la regulación actual de la notificación electrónica merece, en el presente sub acápite analizamos si, en el caso concreto, se vulneraron los derechos constitucionales a la defensa y a un debido procedimiento del Contribuyente. Como parte de ello, determinaremos la validez de las notificaciones electrónicas efectuadas.

4.4.1. La notificación como garantía de carácter constitucional

139. Naturalmente, la notificación garantiza que las decisiones o actos que a través de esta se comunican adquieran eficacia. El hecho de cursar una notificación implica, para su receptor, la posibilidad de conocer el contenido de un acto administrativo, suponiéndole una habilitación directa a responderla o a adoptar las acciones que considere convenientes a su derecho respecto de esta.

140. La notificación es, en buena cuenta, un acto administrativo de trámite que tiene como finalidad comunicar una decisión administrativa adoptada y declarada por la Administración Pública, sin la cual no es posible que esta adquiera eficacia. A razón de ello, es una verdadera carga impuesta legalmente a la Administración, para que, mediante

la forma prevista en el ordenamiento y de oficio, la decisión que declara pueda adquirir vigencia y validez en el tráfico jurídico. (Morón Urbina, 2020)

141. En línea con ello, reconoce el Dr. Juan Carlos Morón que este instituto guarda una especial relevancia en el marco del procedimiento administrativo, en la medida que mantiene una profunda vinculación con la garantía de un debido procedimiento. (Morón Urbina, 2020)
142. Lo importante, afirma el citado autor, es cumplir con todas las formas necesarias de la notificación para evitar un estado de indefensión y más bien garantizar el debido proceso, lo cual también implica como correlato desplegar todas las acciones necesarias para acreditar las mejores posibilidades para que el destinatario pueda conocer el acto. (Morón Urbina, 2020)
143. En este punto, nótese que la notificación guarda potentes implicancias para un adecuado ejercicio del derecho de defensa y, consecuentemente, de un debido procedimiento. Nos explicamos.
144. El debido proceso es un derecho fundamental de carácter instrumental que se encuentra conformado por un conjunto de garantías esenciales que tienen como finalidad impedir que los derechos de los individuos se vean afectados por ausencias o insuficiencias dentro de un proceso o procedimiento. Ello ha sido así establecido en el Artículo 139°, inciso 3 de la Constitución, en los términos siguientes:

*"Artículo 139.- Son principios y derechos de la función jurisdiccional: [...]
3) La observancia del debido proceso y la tutela jurisdiccional. [...]"*

145. En esa misma línea, ha señalado el Tribunal Constitucional que este es un derecho reconocido en el ámbito de todos los procedimientos, incluidos los administrativos:

*"[...] el debido proceso está concebido como el cumplimiento de todas las garantías, requisitos y normas de orden público que deben observarse en las instancias procesales de todos los procedimientos, **incluidos los administrativos**, a fin de que las personas estén en condiciones de defender adecuadamente sus derechos ante cualquier acto del Estado que pueda afectarlos" (STC Exp. N° 0858-2001-AA/TC, 2001) (Énfasis agregado)*

146. A ello, agrega el Supremo Intérprete de la Constitución que "su lesión se produce como consecuencia de la afectación de cualesquiera de los derechos que lo comprenden", (STC Exp. N° 04587-2004-AA/TC, 2004) por lo que "una respuesta sobre la lesión (o no) del derecho al debido proceso presupone un pronunciamiento sobre algún otro derecho de orden procesal" (STC Exp. N° 7289-2005-PA/TC, 2005).
147. En particular, en sede administrativa, uno de los principios establecidos por la LPAG es, precisamente, el principio del debido procedimiento. De acuerdo con la referida norma, este contempla expresamente el derecho a que el administrado sea notificado:

"Artículo IV. Principios del procedimiento administrativo

1. El procedimiento administrativo se sustenta fundamentalmente en los siguientes principios, sin perjuicio de la vigencia de otros principios generales del Derecho Administrativo: [...]

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

148. Como se denota, del derecho fundamental al debido procedimiento en sede administrativa se desprenden los siguientes "sub-principios" o derechos esenciales: "el contradictorio, el derecho de defensa, el derecho a ser notificado, el acceso al expediente, el derecho de audiencia, el derecho a probar, entre otros" (Énfasis agregado) (Morón Urbina, 2020). Por tanto, si se vulnera alguno de dichos "subprincipios", se configuraría una lesión al derecho al debido procedimiento en sede administrativa, lo cual acarrearía -según abordaremos en el sub acápite siguiente- la nulidad del acto que contenga dicho vicio.
149. Al respecto, cabe señalar que la notificación debida de actos administrativos ha sido reconocida expresamente como, además de un deber de la Administración, una garantía que resulta esencial para garantizar el derecho de defensa. (STC Exp. N° 04533-2011-PA/TC, 2011)

150. En atención a lo anterior, queda claro el fundamento constitucional de la notificación, en tanto mantiene una inherente vinculación a la posibilidad de ejercicio del derecho de defensa y, consecuentemente, a la salvaguarda y garantía de un debido procedimiento.

4.4.2. Aspectos relevantes sobre la notificación electrónica

151. En principio, la notificación electrónica puede ser definida como el acto de trámite que tiene como finalidad la transmisión de información, pero utilizando medios telemáticos. Debe ser concebida, en concordancia con el principio de equivalencia funcional en materia de Administración Electrónica, como un equivalente de la notificación presencial, pero que presenta caracteres digitales.

152. Como reconoce Martínez, la notificación electrónica debe contener la misma esencia que la notificación presencial (Martínez Gutiérrez, 2009). Ello, en nuestro entendimiento, implica que el diseño legislativo, la interpretación y aplicación de dicha modalidad debe considerar el respeto a las garantías mínimas de la notificación física; es decir, no vulnerar el piso mínimo establecido por la LPAG para la notificación convencional. Así, la prevalencia de la esencia implica que, no por ser digital, la notificación se vea desnaturalizada en desmedro del administrado. El propósito de las TICs, como adelantamos, es configurar herramientas que coadyuven al ciudadano a la consecución de sus fines, no complicarlos.

153. No obstante, ello, es innegable que ambos canales (convencional y digital), aunque deben asegurar las mismas garantías, presentan marcadas diferencias. En este punto, encontramos fundamentalmente importante consolidar cuatro (4) mutaciones identificadas por el Dr. Juan Carlos Morón en el marco de notificaciones electrónicas, que bien pueden ser resumidas de la siguiente forma: (Morón Urbina, 2020)

- **Variación de la sede.**- en la notificación presencial, es la Administración quien comparece al domicilio del administrado; mientras que en la notificación electrónica, el administrado debe comparecer a la sede de la autoridad emisora de la decisión.

- **No voluntaria.**- en la notificación electrónica existe una tendencia hacia la imposición obligatoria de su empleo, trasmutando la inicial exigencia de voluntariedad o consentimiento del administrado a relacionarse electrónicamente.
- **Inversión de la carga obligacional.**- la carga de agotar los medios y procedimientos necesarios para hacer razonablemente conocible el acto al administrado se ha reemplazado por una nueva exigencia a los usuarios de deberes de colaboración para acceder a la notificación.
- **Ficción de conocimiento.**- se pasa de la teoría de la recepción a la teoría del envío. Se crea una ficción a partir del depósito de la notificación en una dirección digital como hito que demarcaría una notificación "adecuadamente" efectuada.

154. El reconocimiento de estas mutaciones coadyuva a identificar la tendencia que se tiene por desnaturalizar el acto de notificación por medios telemáticos. A partir de ello, es esencial tener en consideración estas transformaciones al momento de evaluar posibles riesgos que amenacen derechos fundamentales y la tutela judicial efectiva. Es decir, considerando las irremediables diferencias que pueden presentarse de un canal a otro, con mayor razón se debe procurar desplegar interpretaciones orientadas a la maximización de la tutela de los intereses del colectivo. Como precisamos anteriormente, son las TICs las que deben entenderse a nuestro favor y no al revés.

155. Al respecto, no podemos dejar de mencionar que el esquema de la notificación electrónica, tal como es actualmente regulado, así como sus tendencias, han recibido sendas críticas por la doctrina especializada, quienes identifican a la "obligatoriedad de relacionamiento electrónico" como una imposición en desmedro de los intereses del administrado y contrarias al carácter servicial de la Administración Pública.

156. Como se denota, la doctrina no es ajena al señalamiento de la desnaturalización de la notificación cuando es practicada vía telemática, lo cual a la fecha viene instaurándose como una mala práctica generalizada.

4.4.3. En el caso concreto, la notificación electrónica de la Resolución 584-SUNAT y las Resoluciones Coactivas vulneró el derecho de defensa y debido procedimiento del Contribuyente, en tanto lo colocaron en un estado de indefensión al no permitirle conocer y contestar tales decisiones administrativas.

157. El derecho de defensa se encuentra consagrado en el Artículo 139, inciso 14° de nuestra Constitución y busca garantizar la posibilidad de que las partes puedan hacer valer sus derechos e intereses legítimos en condiciones de igualdad. (Chamorro Bernal, 2009)

158. Si se acredita la vulneración al derecho de defensa, ello repercutirá directamente en el derecho al debido proceso, por contener ese último al primero. (Carocca Pérez, 1998) De acuerdo con Priori (2009), el derecho a la defensa debe ser respetado de modo escrupuloso, de lo contrario, el estado de indefensión generado por dicha afectación acarreará la nulidad de las actuaciones desde el momento de la vulneración (Priori Posada, 2009).

159. En el caso en concreto, el estado de indefensión de Manuel Durand es evidente, ya que fue debido a la ilegítima notificación electrónica de la Resolución 584-SUNAT y las Resoluciones Coactivas que el Contribuyente no tuvo la oportunidad de intervenir en el procedimiento iniciado en su contra. De modo que, al tomar conocimiento de lo ocurrido recién con la Resolución de Ejecución Coactiva de embargo por negligencia de SUNAT, se privó su posibilidad de presentar sus descargos y argumentos de defensa de modo oportuno. En consecuencia, se vulneró su derecho de defensa y, por ende, su derecho a un debido procedimiento.

160. Como hemos explicado, la ilegitimidad de la notificación electrónica practicada por SUNAT tuvo lugar gracias a:

- i. La inversión de la carga obligacional de la notificación en desmedro del Contribuyente, quien debía desplegar deberes adicionales para "darse por notificado" (revisar periódicamente su Buzón Sol);
- ii. Un mal entendimiento y aplicación del derecho al relacionamiento electrónico, en tanto lo interpreta y aplica no como una facultad, sino como

una obligación, desconociendo la voluntad y el consentimiento del ciudadano al relacionamiento electrónico; y

- iii. La contravención del propósito institucional servicial de la Administración Pública, encargada por la Constitución.

161. En efecto, como se verifica en el caso bajo análisis, a pesar de que el Contribuyente manifestó su expresa voluntad de ser notificado en su domicilio fiscal, SUNAT hizo caso omiso a este requerimiento y optó por aplicar literalmente el Artículo 104° del Código Tributario. Esto, como hemos acreditado, deviene en una interpretación contraria al propósito institucional de la Administración Pública, así como a las garantías mínimas de las que todo administrado goza en el marco de un procedimiento administrativo. En ese mismo sentido, siendo que no fue notificado adecuadamente, su derecho a la defensa y al debido procedimiento fueron vulnerados.

4.4.4. La Resolución 584-SUNAT y las Resoluciones Coactivas son nulas

162. Las notificaciones electrónicas remitidas por parte de SUNAT y el curso continuado del procedimiento de ejecución coactiva hasta la ejecución del embargo sin que Manuel Durand haya podido ejercer su derecho de defensa y, por ende, al debido procedimiento, han generado que la Resolución 584-SUNAT y las Resoluciones Coactivas adolezcan de un vicio insubsanable que acarrea su nulidad: la contravención a la Constitución en el marco de un procedimiento administrativo:

"Artículo 10.- Causales de nulidad

Son vicios del acto administrativo, que causan su nulidad de pleno derecho, los siguientes:

- 1. La **contravención a la Constitución, a las leyes** o a las normas reglamentarias. [...]"*. (Énfasis agregado)

163. Como hemos precisado, la doctrina es unánime al reconocer que la notificación es una garantía de los administrados, un instrumento por el que la Administración debe darles a conocer decisiones que afecten sus derechos e intereses legítimos. De hecho, se ha afirmado que, debido a la relevancia para la defensa de los derechos e intereses del interesado de la información que se contiene en la notificación, puede entenderse que

esta es una garantía instrumental al derecho fundamental a la tutela judicial, **erigiéndose como un instrumento capital del derecho de defensa.** (Gamero Casado, 2020)

164. De conformidad con dicho criterio, el Tribunal Constitucional, mediante la Sentencia recaída en el Expediente N° 3623-2004-AA/TC, ha reconocido la relevancia de la notificación, a tal punto que ha convalidado la posibilidad de que un acto administrativo podría devenir en inválido en atención a un vicio insubsanable proveniente de su notificación, que finalmente termine lesionando el legítimo derecho a la defensa.
165. Sobre el particular, cabe precisar la diferencia existente entre los vicios de validez en la formación de un acto administrativo, con respecto de los vicios o defectos que se incurran con motivo de su notificación o su posterior ejecución, los cuales no afectan *de facto* su validez. Según indica el Dr. Jorge Danós, las notificaciones constituyen actos administrativos independientes, aunque derivados del acto que notifica. (Danós Ordoñez)
166. Atendiendo a ello, en principio, los vicios incurridos con motivo de una notificación deficientemente practicada no afectan la validez del acto que es objeto de comunicación a su destinatario, pero sí perjudican la producción de los efectos jurídicos del citado acto porque su despliegue está condicionado a que la notificación se produzca de manera correcta. (Danós Ordoñez) Sin embargo, el caso bajo análisis tiene una particularidad que gatilla consecuencias distintas que no contradicen, pero sí implican un supuesto diferente al descrito.
167. En estricto, aquello que determina la invalidez de las resoluciones cuestionadas por el Contribuyente es la vulneración de las mismas a sus derechos fundamentales tutelados por la Constitución y la LPAG, ocasionada por sus respectivas notificaciones electrónicas irregulares llevadas a cabo por SUNAT. En efecto, dicha vulneración se gatilló desde la notificación defectuosa e irregular de la Resolución 584-SUNAT al Buzón Electrónico SOL, que comunicaba un requerimiento de admisibilidad respecto del recurso de apelación interpuesto por Manuel Durand; y prosiguió con la resolución que inició el procedimiento de ejecución coactiva.
168. Por tanto, en la medida que las notificaciones irregulares ocasionaron finalmente la vulneración de derechos fundamentales tutelados por la Constitución, las respectivas

decisiones administrativas que estas pretendían poner de conocimiento han devenido en nulas.

V. CONCLUSIONES

1. A la luz de las instituciones y principios que rigen la naturaleza de la Administración Pública y sus relaciones con los administrados, debió prevalecer la voluntad del Contribuyente de ser notificado presencialmente sobre la posibilidad de SUNAT de notificar electrónicamente el Requerimiento de Admisibilidad y las Resoluciones Coactivas.

En el caso concreto, SUNAT contravino el cauce natural del derecho de relacionamiento electrónico y desnaturalizó sus propósitos serviciales inherentes como Administración Pública, encargados por la Constitución, en tanto desconoció la voluntad del Contribuyente y le impuso la obligación de recibir notificaciones electrónicas en su Casilla Electrónica Buzón SOL.

2. A partir de una interpretación constitucional del Artículo 104° del Código Tributario, en el caso bajo análisis, SUNAT debió concluir que la habilitación de métodos de notificación indistintos tiene como límite a la voluntad del administrado. Ello, en tanto esta representa la materialización del interés general que la Administración tiene encargado proteger y tutelar por mandato constitucional.

En ese sentido, SUNAT debería elegir indistintamente el método de notificación, atendiendo siempre al consentimiento del ciudadano. De ese modo, tanto las garantías mínimas del administrado en el marco de procedimientos administrativos, así como las obligaciones de diligencia de la Administración al momento de notificar serían respetadas y cumplidas.

3. A nuestro juicio, resulta ilegal que las disposiciones especiales dictadas por el legislador tributario se aparten de las disposiciones comunes mínimas que establece la LPAG. Sin embargo, la Quinta Disposición del Decreto Legislativo N° 1311, que modifica el Código Tributario, ha previsto una cuestionable inaplicación de los numerales 1 y 2 del Artículo II del Título Preliminar de la LPAG. Ello implica una contradicción directa entre ambas.

Para resolver esta antinomia, es preciso aplicar una interpretación axiológica y finalista, así como atender al fundamento constitucional de las disposiciones de la LPAG. A partir de ello, es posible concluir que la Ley de Procedimiento General debería prevalecer sobre el Código Tributario, en lo relacionado a garantías mínimas del administrado (sobre todo, en el marco de procedimientos administrativos), ya que:

- La LPAG establece derechos y garantías mínimas del administrado que tienen fundamento constitucional. En esa medida, tiene preponderancia jurídica sobre el Código Tributario en lo relacionado a regulación de procedimiento común. El procedimiento especial, en tanto regule verdadera particularidad y no sea menos favorable, debe prevalecer.
 - El valor jurídico de las disposiciones comunes dictadas por LPAG recae en la tutela del ciudadano como centro del Derecho Administrativo y respecto del cual la Administración Pública ejerce un rol servicial consagrado en la Constitución. En ese sentido, la LPAG es valorativamente superior al Código Tributario, por lo que sus disposiciones deben prevalecer.
4. En la medida que la notificación electrónica de las resoluciones cuestionadas en el caso de autos fue irregularmente efectuada y colocó al Contribuyente en un estado de indefensión, vulneró su derecho a la defensa y al debido procedimiento. Por tanto, las decisiones que estas comunicaban devinieron en nulas.

Con relación a ello, las garantías procedimentales mínimas que la Administración Tributaria se encuentra obligada a otorgar al administrado para asegurar la legitimidad de sus notificaciones pasan por ejercer adecuadamente su rol servicial, tomar en cuenta el consentimiento y la voluntad de los administrados, así como desplegar todas aquellas acciones que estén a su alcance para procurar el cumplimiento de su finalidad (conocimiento).

VI. BIBLIOGRAFÍA

- Alejos Guzmán, O. (2019). Un nuevo apartamiento de la norma común. A propósito del nuevo Reglamento de la Ley de Contrataciones del Estado. *Prometheo*.
- Anchondo Paredes, V. E. (2012). *Métodos de interpretación jurídica*. Obtenido de biblat.unam: <https://biblat.unam.mx/hevila/Quidiuris/2012/vol16/3.pdf>
- Brito Ruiz, F. (2010). *Estructura del Estado Colombiano y de la Administración Pública Nacional*. Bogotá: Grupo Editorial Ibañez.
- Brito, M. R. (1989). Principio de legalidad e interés público en el Derecho positivo uruguayo. En *La Justicia Uruguaya. Tomo XC* (págs. 11-ss). Montevideo.
- Brito, M. R. (2001). El Estado de Derecho en una perspectiva axiológica. *Revista Ius Publicum*, 63.
- Carocca Pérez, A. (1998). *Garantía Constitucional de la Defensa Procesal*. Barcelona: Bosh.
- Castillo Blanco, F. A. (2013). La caracterización constitucional de las administraciones públicas y del Derecho de la Administración Pública. En *Conceptos para el estudio del Derecho Administrativo I en el grado* (pág. 26). Madrid: Editorial Tecnos.
- Chamorro Bernal, F. (2009). El concepto de indefensión en la doctrina del Tribunal Constitucional español. *Priori Posada, Giovanni F. (Editor). "Constitución y Proceso"*, 154.
- Chiavenato, I. (2001). *Administración de Recursos Humanos, Quinta Edición*. Bogotá: McGraw-Hill Interamericana S.A.
- Cotino Hueso, L. (2018). La obligación de relacionarse electrónicamente con la Administración y sus escasas garantías. *Revista de Internet, Derecho y Política*, 5.
- Cotino Hueso, L. (2021). La preocupante falta de garantías constitucionales y administrativas en las notificaciones electrónicas. *Revista General de Derecho Administrativo, RGDA Iustel*, N° 57.
- Danós Ordoñez, J. (2019). La regulación del procedimiento administrativo sancionador en el Perú. *Revista de Derecho Administrativo*, 26-50.
- Danós Ordoñez, J. (2022). La evolución de las garantías jurídicas de los administrados en el Perú. En S. Muñoz Machado, & R. Rivero Ortega, *Anuario Iberoamericano de Derecho Administrativo (2021)* (págs. 157-223). Madrid: Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado.

- Danós Ordoñez, J. (s.f.). *Régimen de Nulidad de los Actos Administrativos en la Ley N° 27444 del Procedimiento Administrativo General*. Obtenido de http://www.mpfm.gob.pe/escuela/contenido/actividades/docs/3409_ponenciaforonulidad_actos_administrativos.pdf
- Delpiazzo, C. E. (Marzo de 2014). Centralidad del administrado en el actual Derecho Administrativo: impactos del Estado Constitucional de Derecho . *Revista de Investigações Constitucionais*, vol. 1, núm. 3, págs. 7-32.
- Desarrollo, C. L. (2007). Carta Iberoamericana de Gobierno Electrónico. *Aprobada por la IX Conferencia Iberoamericana de Ministros de Administración Pública y Reforma del Estado y adoptada por la XVII Cumbre Iberoamericana de Jefes de Estado y de Gobierno*. Chile.
- Du Pasquier, C. (1990). *Introducción al Derecho (4ª ed.)*. Lima: Portocarrero.
- Fratti de Vega, K. M. (Marzo de 2011). *¿Tenemos derecho a una buena administración?* Obtenido de Asociación Salvadoreña Derecho y Desarrollo - ADESA: http://www.redicces.org.sv/jspui/bitstream/10972/34/1/ARTICULO_BUENA_ADMINISTRACION.pdf
- Gamero Casado, E. (2020). *Manual Básico de Derecho Administrativo*. Lima: Editorial Tecnos.
- García Ruíz, J. L. (2010). *Introducción al Derecho Constitucional*. Cádiz: mDJ Monografías Derecho y Jurisprudencia, Universidad de Cádiz.
- Guillén Caramés, J. (2010). En *La administración electrónica: ¿mito o realidad para los ciudadanos del siglo XXI?* (pág. 72). Madrid: Centro PwC & Instituto de Empresa del Sector Público.
- Hernández G., J. I. (2012). El concepto de la Administración Pública desde la Buena Gobernanza y el Derecho Administrativo Global. Su impacto en los sistemas de Derecho Administrativo de la América española. *AFDUC 16*, 197-223.
- Martínez Gutiérrez, R. (2009). Instrumentos para el acceso de los ciudadanos a la Administración electrónica. *Derecho, gobernanza y tecnologías de la información en la sociedad del conocimiento*, 22.
- Moron Urbina, J. C. (2011). Los procedimientos administrativos: Contribución para su útil clasificación. En *La Ley de Procedimiento Administrativo General. Diez Años Después. Libro de ponencias de las Jornadas por los 10 años de la Ley de Procedimiento Administrativo General* (pág. 235). Lima: Palestra.

- Morón Urbina, J. C. (2020). *Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General. Nuevo Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444". Décimo quinta edición. Tomo I*. Lima: Gaceta Jurídica S.A.
- Morón Urbina, J. C. (2020). *Derechos de los administrados y nuevas tecnologías*. Lima: Gestión Pública & Control, Gaceta Jurídica S.A.
- Morón Urbina, J. C., & Danós Ordoñez, J. (2021). A 20 años de la Ley de Procedimiento Administrativo General. *ADVOCATUS - Derecho Administrativo, Entrevista*, 18.
- Naranjo Mesa, V. (2003). *Teoría Constitucional e Instituciones Políticas 9na Ed.* Bogotá: Editorial Temis.
- Obregón Sevillano, T. M. (2015). La interpretación e integración de la norma tributaria. *ADVOCATUS*, 366.
- Padilla Linares, C. (2010). Postulación del derecho Fundamental a una Administración pública servicial en Colombia. *Nova et Vetera 19.63*, 155-168.
- Priori Posada, G. (2009). El proceso en el Estado Constitucional. En *Constitución y Proceso* (pág. 357). Lima: ARA Editores.
- Provincias, F. E. (2009). *Guía práctica de la Ley 11/2007, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos (LAECSP)*. Leganés, Madrid: Comisión de Modernización y Calidad de la FEMP.
- Ramos Acevedo, J. (2003). *Cátedra de derecho Administrativo General y Colombiano*. Bogotá: Ediciones Jurídicas Gustavo Ibáñez .
- Saavedra Ramírez, L. (2021). *El principio de la buena administración en el procedimiento administrativo colombiano*. Bogotá: Universidad Santo Tomás, Primer Claustro Universitario de Colombia.
- Sosa Sacio, J. M. (2011). *Guía teórico-práctica para utilizar los criterios interpretativos del Tribunal Constitucional* . Lima: Gaceta Jurídica S.A.
- Soto Kloss, E. (1995). La servicialidad del Estado, base esencial de la institucionalidad. En *XXVI Jornadas de Derecho Público, La servicialidad del Estado, Tomo I* (pág. 20). Departamento de Derecho Público, Facultad de Derecho, Universidad de Chile.
- Soto Kloss, E. (1996). *Derecho Administrativo, Tomo II*. Santiago: Editorial Jurídica de Chile.
- STC Exp. 06091-2008-PHC/TC, f. j. 6 (Tribunal Constitucional 2008).
- STC Exp. N° 0047-2004-AI/TC, f. j. 55 (Tribunal Constitucional 2004).
- STC Exp. N° 01150-2004-AA/TC (Tribunal Constitucional 2014).
- STC Exp. N° 04533-2011-PA/TC (Tribunal Constitucional 2011).

STC Exp. N° 04587-2004-AA/TC (Tribunal Constitucional 2004).

STC Exp. N° 0858-2001-AA/TC (Tribunal Constitucional 2001).

STC Exp. N° 1230-2002-AA/TC (Tribunal Constitucional 2002).

STC Exp. N° 7289-2005-PA/TC (Tribunal Constitucional 2005).

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*.

Tello Quispe, J. C. (2020). *El carácter vinculante de la Ley de Procedimiento Administrativo General en los procedimientos tributarios*. Lima: Universidad de Lima.

Toro, J. C. (Septiembre de 2008). Obtenido de FORO E-GOBIERNO OEA, Boletín N° 38: <http://www.educoas.org/RetrictedSites/Curso1/Newsletter-Septiembre08/e-goblocal35.html>>.