

Nulidad de la notificación conjunta de órdenes de pago y resoluciones de ejecución coactiva

Esteban MONTENEGRO GUILLINTA^(*)

I. Introducción

El presente trabajo tiene por objeto analizar la doctrina jurisprudencial vinculante establecida por el Tribunal Constitucional mediante la sentencia recaída en el Expediente N° 00005-2010-PA/TC (en adelante, la Sentencia bajo comentario), especialmente aquella referida a la fecha a partir de la cual resultan obligatorias para la Administración Tributaria las precisiones efectuadas por el Tribunal Constitucional en cuanto a la notificación conjunta de órdenes de pago y resoluciones de ejecución coactiva.

El antecedente inmediato de la Sentencia bajo comentario es la sentencia referida al Expediente N° 03797-2006-PA/TC. Mediante dicha sentencia, el Tribunal Constitucional estableció que la notificación simultánea de una orden de pago y la resolución de ejecución coactiva vinculada con la misma implica “una actuación de naturaleza irrazonable

(*) Abogado por la Pontificia Universidad Católica del Perú. Especialista en Derecho Tributario.

y claramente desproporcionada” que vulnera el derecho de defensa de los contribuyentes.

Con base en dicho pronunciamiento el Tribunal Fiscal, por ejemplo mediante la Resolución N° 05464-4-2007, vino declarando fundadas las quejas referidas a casos en los que se había producido la mencionada notificación simultánea, ordenando a la Administración Tributaria dejar sin efecto los procedimientos contenciosos respectivos y levantar las medidas cautelares.

Mediante la Sentencia bajo comentario, el Tribunal Constitucional ha establecido limitaciones a la aplicación en el tiempo del criterio establecido en la sentencia referida al Expediente N° 03797-2006-PA/TC, indicando que dicho criterio resultará aplicable únicamente a las notificaciones simultáneas que se hayan efectuado con posterioridad a la publicación en el diario oficial *El Peruano* de dicha sentencia, el 1 de julio de 2007.

En este contexto entonces, cabe preguntarse si resulta correcto limitar los efectos de la nulidad de las notificaciones simultáneas únicamente a aquellos casos en que las notificaciones fueron efectuadas con posterioridad a la publicación de la sentencia, sobre todo teniendo en cuenta que tal nulidad se basa en el hecho de que dichas notificaciones constituyen una violación al derecho de defensa de los contribuyentes.

A fin de determinar si dicha delimitación temporal resulta adecuada, será necesario analizar los antecedentes de los pronunciamientos del Tribunal Constitucional con relación a la materia de notificaciones simultáneas, así como las reglas referidas a los efectos en el tiempo de las sentencias de dicho Tribunal, para poder establecer el contexto específico en el que el Tribunal Constitucional ha decidido limitar los efectos de su interpretación.

1. Doctrina jurisprudencial vinculante establecida mediante la sentencia recaída en el Expediente N° 00005-2010-PA/TC

De manera específica, la Sentencia bajo comentario establece las siguientes reglas en cuanto a la aplicación del criterio referido a la

notificación indebida de manera conjunta o simultánea de órdenes de pago y resoluciones de ejecución coactiva:

- a) La regla de la nulidad de la notificación conjunta de la orden de pago (OP) y la resolución de ejecución coactiva (REC) implica la nulidad de la REC y no solamente afecta la excepción de falta agotamiento de la vía previa, pues la lesión del derecho de defensa tiene eficacia en el fondo del proceso constitucional. Ante ello, será declarada fundada la demanda en la que se alegue y pruebe dicha notificación conjunta de resoluciones a partir del 1 de julio de 2007.
- b) La regla de la nulidad de la notificación conjunta de la OP y la REC resulta aplicable a los procedimientos notificados a partir de la publicación de dicha sentencia (ITAN), esto es, a todas las notificaciones conjuntas, a partir del 1 de julio de 2007. Es decir, tal regla no puede ser aplicada retroactivamente. En todo caso, si los órganos de la Administración Tributaria hubiesen aplicado dicha regla a procedimientos anteriores, deberá, a partir de la presente sentencia, aplicarse los criterios debidamente interpretados de este Tribunal, no habilitándose ningún procedimiento o acto administrativo relativo a estos últimos casos.
- c) Respecto a la devolución y la compensación de lo recaudado en procedimientos en que hayan sido notificadas conjuntamente la OP y la REC, este Colegiado estima que, conforme a los criterios de proporcionalidad y razonabilidad y al tener en cuenta que se trataría de procedimientos recientes (a partir del 1 de julio de 2007), se habilita la posibilidad de solicitar la devolución u otros mecanismos de extinción de la deuda tributaria, lo que deberá hacerse de conformidad a las normas del Código Tributario.

Como se aprecia, la primera de las reglas establece el límite temporal al criterio de nulidad de las notificaciones conjuntas o simultáneas. De acuerdo a lo establecido por el Tribunal, esta nulidad solo será aplicable a las notificaciones conjuntas o simultáneas que se realicen a partir de la fecha de publicación de la sentencia recaída en el Expediente N° 03797-2006-PA/TC, el 1 de julio de 2007.

En este sentido entonces, el pronunciamiento del Tribunal Constitucional implicaría que las notificaciones conjuntas efectuadas antes del 1 de julio de 2007 no resultarían nulas. Esta lectura es además confirmada por lo indicado en la segunda regla, la cual establece expresamente en relación al criterio referido a la nulidad que “tal regla no puede ser aplicada retroactivamente”.

Menos claro resulta el resto del contenido de la segunda regla establecida por el Tribunal. Se indica expresamente que “si los órganos de la Administración Tributaria hubiesen aplicado dicha regla a procedimientos anteriores, deberá, a partir de la presente sentencia, aplicarse los criterios debidamente interpretados de este Tribunal, no habilitándose ningún procedimiento o acto administrativo relativo a estos últimos casos”.

Con relación a esta regla, en nuestra opinión cabe hacer una doble interpretación:

- i) A partir de esta sentencia no resultaría procedente ningún amparo por notificaciones conjuntas o simultaneas efectuadas antes del 1 de julio de 2007; y,
- 2) Cuando con anterioridad a la Sentencia bajo comentario la Administración Tributaria haya aplicado el criterio de la nulidad a notificaciones conjuntas efectuadas antes del 1 de julio de 2007, dicha aplicación se encuentra convalidada y no se habilita a la Administración a iniciar procedimientos que busquen desconocer la aplicación de dicho tratamiento (por ejemplo, si no obstante la notificación conjunta se hubiera producido con anterioridad al 1 de julio de 2007 un procedimiento coactivo fue declarado nulo en virtud de este criterio, la sentencia no implicará la reviviscencia de dicho procedimiento coactivo).

Finalmente, la tercera regla establece que podrá solicitarse la devolución o compensación de los montos recaudados mediante procedimientos de cobranza coactiva en los que se hubieran presentado notificaciones conjuntas. Esta situación se encuentra plenamente justificada en el hecho de que dichos cobros se habrían realizado en ejecución de procedimientos inconstitucionales y violatorios de los derechos de los contribuyentes, sin embargo, el fundamento esbozado por el Tribunal

Constitucional resulta elocuente. En efecto, parte del fundamento señalado por el Tribunal es que la posibilidad de solicitar la devolución o compensación aplicaría a “procedimientos recientes (a partir del 1 de julio de 2007)”, lo cual refuerza la interpretación en el sentido de que únicamente se considerarán nulos los procedimientos de cobranza coactiva afectados por notificaciones conjuntas o simultáneas efectuadas a partir del 1 de julio de 2007, de ahí que solo por aquellos pueda solicitarse la compensación o devolución.

II. Antecedentes jurisprudenciales

1. Expediente N° 03797-2006-PA/TC

Como ya se ha señalado, la sentencia referida a este expediente y la aclaración de la misma, de fechas 5 de marzo y 5 de setiembre de 2007, respectivamente, constituyen los antecedentes directos del pronunciamiento del Tribunal Constitucional materia del presente artículo.

La sentencia referida a este expediente señaló lo siguiente en su fundamento 2.2.a:

“La recurrente fue notificada con la Orden de Pago cuestionada y la Resolución de Ejecución Coactiva. A fojas 20 y 21 de autos **obran los cargos de las citadas resoluciones, que fueron notificadas simultáneamente con fecha 24 de junio de 2005 a las 11h 48 min**, según aparece en el sello de cargo del entonces demandante Banco Wiese Sudameris. A este respecto, los artículos 114 y 115 del Código Tributario establecen el procedimiento de cobranza coactiva como facultad de la Administración tributaria. Asimismo, señalan que es deuda exigible en el presente caso la que conste en la orden de pago notificada con arreglo a ley. Este Tribunal considera que **aunque efectivamente en el presente caso se trate de una deuda exigible de acuerdo con la legislación tributaria, ello no implica que la Administración, abusando de sus facultades, notifique en un mismo acto los dos documentos de pago, puesto que el debido procedimiento administrativo obliga a salvaguardar el interés general y, en particular, los derechos constitucionales de**

los administrados. Se deduce, entonces, que la demandada trata de confundir al juzgador manifestando que ‘luego de la presentación de la declaración jurada del ITAN, de verificarse el incumplimiento del pago del mismo, la Sunat emitirá la Orden de pago respectiva, las cuales después de haber transcurrido el plazo para su cancelación, recién son transferidos al área de cobranza coactiva. Señala además, que el demandado cuenta con un plazo de siete (7) días para cancelar la deuda’ (escrito de Sunat fojas 229 de autos). Sin embargo, no hace referencia a que es imposible que ese hecho se haya dado en el presente caso, en el que ambos valores fueron notificados el mismo día y a la misma hora, y que estos siete (7) días a los que alude transcurren una vez iniciada la cobranza coactiva, esto es, en la etapa de ejecución de la deuda impaga y bajo apercibimiento de dictarse medidas cautelares o de iniciarse la ejecución forzada de las mismas. En la STC Exp. N° 0649-2002-AA/TC este Tribunal subrayó que ‘(...) el derecho de defensa consiste en la facultad de toda persona de contar con el tiempo y los medios necesarios para ejercerlo en todo tipo de procesos, incluidos los administrativos, lo cual implica, entre otras cosas, que sea informada con anticipación de las actuaciones iniciadas en su contra’. Por ello, **en todo proceso de amparo, donde el antecedente inmediato haya sido una actuación de naturaleza irrazonable y claramente desproporcionada (notificación simultánea de orden de pago y resolución de ejecución coactiva)** de parte de la Administración, no será necesario agotar la vía previa de acuerdo con el artículo 46.2 del C.P.Const. (el agotamiento podría convertir en irreparable la agresión)” (el resaltado es nuestro).

La aclaración de la sentencia, por su parte, especifica en su fundamento número 7 que “debe hacerse hincapié en que la demandada por lo menos deberá esperar a que la Orden de pago se haga exigible (artículo 106 y 115 del Código Tributario) para proceder a notificar la Resolución de Ejecución Coactiva”.

Como puede apreciarse, si bien el fundamento 2.2.a. citado se encuentra destinado a una materia procedimental (regular la excepción del agotamiento de la vía previa para interponer recursos de amparo en casos de notificaciones simultáneas), lo señalado por el Tribunal va más allá y establece una consideración sustancial o de fondo, constituida por

su opinión en el sentido de que dichas notificaciones simultáneas violan los derechos del contribuyente. Esto implica que en los casos de notificaciones conjuntas o simultáneas no solo procederá la interposición de recursos de amparo sin agotamiento de la vía previa, sino que además dichos recursos resultarán fundados.

La aclaración de la sentencia mientras tanto, establece la forma en la cual la actuación de la administración en cuanto a las notificaciones no resultará irrazonable y desproporcionada, indicando que la notificación de la resolución de ejecución coactiva deberá efectuarse recién cuando la orden de pago vinculada se haga exigible.

2. Expediente N° 04242-2006-PA/TC

La sentencia recaída en este expediente, de fecha 19 de enero de 2007, establece en su fundamento 5.c. lo siguiente:

“De autos se aprecia que paralelamente a la notificación de las referidas órdenes de pago se notificaron, además, las correspondientes resoluciones de cobranza coactiva respecto de las cuales la recurrente solicitó su nulidad, la cual fue denegada por la Sunat (ff. 12, 15, 56 y 57), evidenciándose de este modo las posibilidades fácticas para que la Sunat continúe con la ejecución de la deuda” (el resaltado es nuestro).

Posteriormente en el fundamento 8, el Tribunal indica que:

“Ahora bien, la cuestión a determinar es si la negativa de suspensión del procedimiento de cobranza coactiva resultó lesivo a los derechos constitucionales invocados por la recurrente. A estos efectos cabe precisar que conforme a los actuados en el expediente, la controversia en el presente proceso de amparo se ha centrado básicamente en la verificación de la correcta aplicación del artículo 119 del Código Tributario, mediante el cual se establecen los supuestos para la suspensión del procedimiento de cobranza coactiva. Esto es, únicamente respecto a la constatación de requisitos formales para la procedencia de la suspensión, mas no respecto a cuestionamientos relativos al cálculo de la deuda u otros

asuntos de índole sustancial pendientes de evaluar en la vía administrativa (...). De manera que en sede constitucional la decisión de este Colegiado solo podría circunscribirse a ese ámbito de análisis” (el resaltado es nuestro).

De esta forma, en el presente caso el Tribunal Constitucional expresamente reconoce que se ha producido una notificación simultánea de la orden de pago y las resoluciones de ejecución coactiva, sin embargo, no manifiesta objeción alguna respecto a la misma. Más aún, al momento de determinar la materia de controversia centra su análisis en un tema completamente diferente, señalando, por tanto, de manera implícita que la notificación simultánea de la orden de pago y las resoluciones de ejecución coactiva no representan una vulneración de los derechos del contribuyente que deba tomarse en consideración en el análisis del caso.

3. Expediente N° 05106-2005-PA/TC

Mediante la sentencia de recaída en este expediente, de fecha 23 de setiembre de 2005, el Tribunal Constitucional señala expresamente en el fundamento 4 lo siguiente:

“El demandante en su recurso de agravio constitucional y en los documentos que corren a fojas 7, que existe vulneración en tanto **las órdenes de pago impugnadas así como la Resolución que inicia el procedimiento de ejecución coactiva y que no obra en autos han sido notificadas el mismo día. Cabe señalar que, este acto administrativo conjunto no conlleva afectación de derechos si es que la Administración, respeta los plazos a pesar de realizar tales notificaciones espera los plazos correspondientes para reclamar la deuda antes de ejecutarla.** En el caso en concreto, no se aprecia que las notificaciones conjuntas (órdenes de pago y resolución que abre el procedimiento coactivo) hayan producido un acto vulneratorio por parte de la demandada”.

Como puede notarse, esta sentencia establece de manera expresa que la notificación simultánea de la orden de pago y la resolución de ejecución coactiva no vulnera por sí misma los derechos del contribuyente.

4. Expediente N° 00417-2005-AA/TC

En sentido contrario a lo señalado en el caso anterior, en la sentencia referida a este expediente, de fecha 31 de marzo de 2005, el Tribunal Constitucional indicó de manera expresa que la notificación simultánea sí vulnera los derechos del contribuyente.

En efecto, en la sentencia recaída en este expediente el Tribunal indica lo siguiente:

“En el presente caso, la Administración, en la misma fecha (23 de octubre de 2003), notificó al demandante la orden de pago y la resolución de cobranza coactiva en cuestión. Por tanto, corresponde determinar si con este acto se ha vulnerado alguno de los derechos constitucionales invocados.

De autos, a fojas 49 y 51, se observa que la orden de pago cuestionada indica al recurrente que se deja a salvo el derecho para interponer reclamación bajo las condiciones previstas en el artículo 136 del TUO del Código Tributario, es decir, acreditar el pago previo de la totalidad de la deuda tributaria actualizada hasta la fecha en que se efectúe el pago, excepto en los casos establecidos en el segundo y tercer párrafo del artículo 119. Sin embargo, en la misma fecha (23 de octubre de 2003), según consta a fojas 52, la Administración le notifica el inicio de la cobranza coactiva del monto consignado en la orden de pago, no obstante que, como lo indica el referido valor, conforme a los artículos 132, 135 y 136 del Código Tributario, el recurrente tenía la facultad de formular reclamación contra la mencionada orden de pago.

Por tanto, **en este caso se acredita la vulneración al debido proceso y del derecho de defensa en sede administrativa tributaria, no solo al no haberse esperado el plazo señalado por la propia Administración para el inicio del procedimiento de cobranza coactiva sino, además, por abusar de la facultad que se le otorga para asegurar la cancelación de las deudas tributarias**, tal como lo ha establecido el Tribunal Constitucional en la Sentencia N° 0790-2003-AA/TC” (el resaltado es nuestro).

5. Expediente N° 00790-2003-AA/TC

La sentencia emitida en este expediente, de fecha 29 de octubre de 2004, resulta bastante similar a la citada en el punto anterior, concluyéndose también que la notificación simultánea de la orden de pago y la resolución de ejecución coactiva, implica que el procedimiento de cobranza se ha iniciado antes del plazo debido y, por tanto, vulnera el derecho de defensa del contribuyente.

IV. Evolución del criterio del Tribunal Constitucional con relación a la notificación conjunta o simultánea

Como puede observarse de las sentencias señaladas en los antecedentes, el criterio del Tribunal Constitucional en cuanto a esta materia ha variado en más de una ocasión a los largo de los años.

Desde octubre de 2004 por lo menos y hasta setiembre de 2005, la posición del Tribunal Constitucional fue que la notificación conjunta de órdenes de pago y resoluciones de ejecución coactiva constituía una violación al derecho de defensa de los contribuyentes. Este criterio fue establecido mediante la sentencia correspondiente al Expediente N° 00790-2003-AA/TC y ratificado de manera expresa por la sentencia correspondiente al Expediente N° 00417-2005-AA/TC.

En setiembre de 2005, dicho criterio fue modificado a través de la sentencia emitida con relación al Expediente N° 05106-2005-PA/TC. El criterio establecido en dicha sentencia fue que el acto de notificación simultánea no constituye en sí mismo una vulneración de los derechos del contribuyente. Este criterio, además, fue ratificado de manera implícita mediante la sentencia referida al Expediente N° 04242-2006-PA/TC, de fecha 19 de enero de 2007.

Este criterio fue otra vez modificado mediante la sentencia de fecha 5 de marzo de 2007, referida al Expediente N° 03797-2006-PA/TC, en la cual se estableció nuevamente que la notificación simultánea de las órdenes de pago y las resoluciones de ejecución coactiva constituye un acto lesivo al derecho de defensa del administrado.

Esta última posición es ratificada por la Sentencia bajo comentario (Expediente N° 00005-2010-PA/TC), de fecha 29 de enero de 2014. Sin embargo la sentencia ha calificado los alcances temporales de este criterio, estableciendo que el mismo resulta aplicable únicamente a las notificaciones simultáneas que se hayan efectuado a partir del 1 de julio de 2007, fecha en que se publicó en el diario oficial *El Peruano* la sentencia recaída en el Expediente N° 03797-2006-PA/TC.

Como se aprecia de lo señalado en este punto, el criterio del Tribunal Constitucional antes de la emisión y publicación de la sentencia recaída en el Expediente N° 03797-2006-PA/TC, era que las notificaciones simultáneas no constituían por sí mismas un acto lesivo a los derechos del contribuyente.

Este hecho parecería en principio avalar la restricción temporal realizada por el Tribunal, sin embargo, los antecedentes nos demuestran que el criterio del Tribunal no siempre fue positivo en cuanto a las notificaciones conjuntas o simultáneas, ya que desde octubre de 2004 hasta setiembre de 2005, el Tribunal indicó de manera expresa que dichas notificaciones resultaban una violación al derecho de defensa de los contribuyentes.

V. Aplicación en el tiempo de las sentencias del Tribunal Constitucional

El Código Procesal Constitucional no prevé normas de aplicación en el tiempo específicas para las sentencias referidas a los procesos de amparo, sin embargo, el artículo 81 del citado Código sí prevé este tipo de normas para los procesos de inconstitucionalidad y acción popular.

El citado artículo 81 establece lo siguiente:

“Las sentencias fundadas recaídas en el proceso de inconstitucionalidad dejan sin efecto las normas sobre las cuales se pronuncian. Tienen alcances generales y **carecen de efectos retroactivos**. Se publican íntegramente en el diario oficial *El Peruano* y producen efectos desde el día siguiente de su publicación.

Cuando se declare la inconstitucionalidad de normas tributarias por violación del artículo 74 de la Constitución, **el Tribunal debe determinar de manera expresa en la sentencia los efectos de su decisión en el tiempo. Asimismo, resuelve lo pertinente respecto de las situaciones jurídicas producidas mientras estuvo en vigencia (...)**” (el resaltado es nuestro).

De esta forma, la regla general para los pronunciamientos del Tribunal Constitucional es la irretroactividad de la sentencia. El Código faculta al Tribunal a modular los efectos en el tiempo de sus sentencias en los casos en los que declare la inconstitucionalidad de normas tributarias, de tal suerte que en casos de amparo, en principio no existiría la posibilidad de que la sentencia tenga efectos en periodos anteriores a su emisión y/o publicación.

No obstante lo anterior, es necesario destacar la diferencia entre el proceso de inconstitucionalidad impulsado en contra de una norma tributaria y la acción de amparo entablada con relación a un accionar de la Administración Tributaria. En el caso de la inconstitucionalidad de una norma tributaria, el Tribunal se pronuncia con relación a una norma que se encuentra vigente en el ordenamiento y que en virtud de dicha vigencia ha venido teniendo efectos hasta su declaración de inconstitucionalidad. En el caso de las acciones de amparo contra el accionar de la Administración, por el contrario, lo que se cuestiona no es una norma vigente sino más bien la adecuación de la actuación de la Administración con los derechos del contribuyente consignados en el ordenamiento.

De esta forma, a diferencia de lo que sucede con las sentencias que establecen la inconstitucionalidad de normas, las sentencias emitidas en cuanto a acciones de amparo interpuestas contra actuaciones de la Administración no innovan el ordenamiento legal vigente sino que simplemente lo interpretan.

En el caso específico, la sentencia recaída en el Expediente N° 03797-2006-PA/TC no introduce al ordenamiento una norma mediante la cual las notificaciones conjuntas se encuentren prohibidas, ni elimina del ordenamiento una norma que haya permitido dichas notificaciones conjuntas. Lo que hace la sentencia es interpretar la conducta que implica la notificación conjunta o simultánea en el marco del ordenamiento legal y

constitucional vigente, determinando que dicho accionar no se encuentra acorde con tal marco jurídico. De esta forma, más que una innovación que deba tener vigencia desde el momento en que se establece el criterio, la calificación de la notificación conjunta como lesiva de derechos parece asimilarse a una precisión en cuanto a los alcances de las normas que regulan los derechos de los contribuyentes en esta materia, con lo cual el criterio debería resultar aplicable a todas las notificaciones conjuntas independientemente del momento en que se hayan efectuado.

Esta interpretación fue asumida por el Tribunal Fiscal, que a través de su jurisprudencia, por ejemplo la Resolución N° 04488-5-2007, dejó sin efectos y ordenó el levantamiento de las medidas cautelares con relación a procedimientos de ejecución coactiva en los que se había presentado una notificación conjunta, aun cuando la misma hubiera sido realizada con anterioridad al 1 de julio de 2007.

El elemento que complica la aplicación de esta interpretación en el caso específico, está dado por el hecho de que en un momento determinado el Tribunal Constitucional señalara expresamente que la notificación conjunta no vulneraba los derechos de los contribuyentes. De esta forma, las notificaciones conjuntas efectuadas por la Administración Tributaria mientras se encontró vigente el criterio establecido en la sentencia recaída en el Expediente N° 05106-2005-PA/TC se encontraban amparadas por una interpretación efectuada por el Tribunal Constitucional, lo que significa que las mismas estarían exceptuadas de cuestionamientos en cuanto a su constitucionalidad.

Hasta este punto, nos parece que la interpretación realizada por el Tribunal Constitucional en cuanto a la aplicación temporal del criterio de nulidad de las notificaciones conjuntas se encontraría sujeta a derecho y resultaría además coherente con el principio de seguridad jurídica. En efecto, mientras el criterio del Tribunal Constitucional fue que las notificaciones conjuntas no vulneraban por sí mismas derechos del contribuyente, no existía base jurídica real para esperar que la actuación de la Administración Tributaria no se desarrollara en dicho sentido o, incluso, para cuestionar su accionar (es decir que siguiera efectuando notificaciones conjuntas).

Una vez modificado el criterio, sin embargo, la Administración Tributaria quedó obligada a cesar las notificaciones conjuntas habida cuenta de que las mismas habían sido reputadas como vulneradoras de derechos por el Tribunal Constitucional, haciendo sentido, entonces, que sea a partir de la fecha de modificación de dicho criterio que se aplique la nulidad de estas notificaciones.

No debe olvidarse, sin embargo, como al parecer lo hace el propio Tribunal Constitucional, que la modificación de criterio antes mencionada no cubre toda la evolución del criterio del Tribunal Constitucional en cuanto a esta materia.

Efectivamente, antes de que la sentencia recaída en el Expediente N° 05106-2005-PA/TC estableciera que la notificación conjunta no vulneraba los derechos de los contribuyentes, el criterio aplicable era el establecido por la sentencia emitida con relación al Expediente N° 00790-2003-AA/TC, el cual señalaba expresamente que estas notificaciones conjuntas sí vulneraban el derecho de defensa de los contribuyentes.

En este contexto corresponde preguntarse ¿qué pasa con las notificaciones conjuntas efectuadas mientras se encontró vigente la interpretación efectuada mediante la sentencia emitida con relación al Expediente N° 00790-2003-AA/TC?

Como resulta obvio, las notificaciones efectuadas durante la vigencia de este criterio resultan anteriores al 1 de julio de 2007, por lo que *a priori* tendría que concluirse que en aplicación de la doctrina jurisprudencial vinculante establecida en la Sentencia bajo comentario no les resultaría aplicable el criterio de nulidad de las notificaciones conjuntas.

En nuestra opinión, sin embargo, esta interpretación representaría un despropósito. La finalidad de la doctrina jurisprudencial establecida mediante la Sentencia bajo comentario es delimitar la aplicación en el tiempo del último cambio de criterio efectuado por el Tribunal en cuanto a la nulidad de las notificaciones conjuntas. La idea es entonces establecer la “frontera” entre el criterio establecido por la sentencia recaída en el Expediente N° 03797-2006-PA/TC y el criterio opuesto que se había establecido mediante la sentencia recaída en el Expediente N° 05106-2005-PA/TC.

Esta doctrina jurisprudencial no puede interpretarse, entonces, como una modificación del criterio establecido por la sentencia emitida con relación al Expediente N° 00790-2003-AA/TC, menos aún teniendo en cuenta que dicha sentencia estableció un criterio con relación a las notificaciones conjuntas que es sustancialmente el mismo actualmente vigente y reiterado por la Sentencia bajo comentario.

De esta forma, la lógica y las normas de aplicación en el tiempo de las sentencias del Tribunal Constitucional nos llevan a concluir que las notificaciones conjuntas o simultáneas efectuadas durante la vigencia del criterio establecido en la sentencia recaída en el Expediente N° 00790-2003-AA/TC resultan nulas en aplicación de dicho criterio.

Una última inquietud que nos surge con relación a esta materia es si existe la posibilidad de solicitar la compensación o devolución de los montos que hubieran sido cobrados en virtud de procedimientos coactivos afectados por notificaciones conjuntas o simultáneas efectuadas durante la vigencia del criterio establecido en la sentencia recaída en el Expediente N° 00790-2003-AA/TC.

Como se ha comentado, la tercera regla establecida en la Sentencia bajo comentario faculta a solicitar la devolución o compensación de los montos recaudados como consecuencia de procedimientos coactivos en los que se hubiera efectuado una notificación conjunta, pero fundamenta esta habilitación en el hecho de que los procedimientos con relación a los cuales se puede efectuar dicha solicitud de compensación o devolución son recientes, del 1 de setiembre de 2007 en adelante. En dicho sentido, queda claro del fundamento indicado por el Tribunal Constitucional, que las solicitudes en cuestión están previstas únicamente para notificaciones afectadas por el criterio establecido por la sentencia recaída en el Expediente N° 03797-2006-PA/TC y no otras, en el entendido de que esto limitará el número de solicitudes que podrían presentarse (entendemos que este es el sentido de la alusión a que los procedimientos son “recientes”).

Teniendo en cuenta lo anterior, puede interpretarse que las reglas establecidas en la Sentencia bajo comentario no solo no habilitan sino que incluso prohibirían las solicitudes de devolución o compensación que tengan como fundamento notificaciones conjuntas efectuadas

durante la vigencia del criterio establecido en la sentencia recaída en el Expediente N° 00790-2003-AA/TC (todas las cuales son anteriores al 1 de julio de 2007).

Empero de lo antes señalado, nos parece que en este caso nuevamente el análisis debe ir más allá de la aplicación directa de las reglas establecidas en la Sentencia bajo comentario.

Ya hemos señalado que, en nuestra opinión, no obstante la literalidad de la Sentencia bajo comentario, las notificaciones conjuntas o simultáneas efectuadas durante la vigencia del criterio establecido en la sentencia recaída en el Expediente N° 00790-2003-AA/TC son nulas aunque sean anteriores al 1 de julio de 2007. Esta nulidad se basa en que la notificación conjunta vulnera el derecho de defensa de los contribuyentes.

En este sentido, cualquier recaudación efectuada por la Administración Tributaria mediante un procedimiento afecto con este vicio de nulidad resulta ilegal e indebida, por lo que no existe argumento para sostener que los montos recaudados no puedan ser solicitados a devolución o compensación, no necesitándose en nuestra opinión una autorización expresa para realizar dicha solicitud (en todo caso la autorización se habría dado en el momento que el Tribunal Constitucional calificó como nulos dichos procedimientos).

VI. Conclusiones

1. La interpretación del Tribunal Constitucional en cuanto a las notificaciones conjuntas o simultáneas de las órdenes de pago y las resoluciones de ejecución coactiva ha pasado por tres etapas: 1) primera etapa: desde octubre de 2004 hasta setiembre de 2005, se consideró que violaban los derechos del contribuyente y eran nulas; 2) segunda etapa: entre setiembre de 2005 y marzo de 2007 se consideró que no violaban los derechos de los contribuyentes y, por tanto, eran en principio válidas; y, 3) tercera etapa: desde marzo de 2007 en adelante, la notificación conjunta nuevamente se considera lesiva de derechos y nula.
2. La doctrina jurisprudencial vinculante establecida en la sentencia recaída en el Expediente N° 00005-2010-PA/TC, materia de

comentario en el presente artículo, se encuentra dirigida a regular los límites entre la segunda y tercera etapa, estableciendo la aplicación en el tiempo del criterio establecido en esta última con relación a las notificaciones efectuadas durante la segunda etapa.

3. La fecha de “corte” entre la segunda y la tercera etapa establecida por la doctrina jurisprudencial es la fecha de publicación de la sentencia recaída en el Expediente N° 03797-2006-PA/TC, el 1 de julio de 2007. Las notificaciones conjuntas o simultáneas efectuadas a partir de dicha fecha resultan nulas y el monto que hubiera recaudado la Administración en virtud de procedimientos coactivos afectados con esta nulidad puede ser materia de solicitudes de devolución o compensación.
4. Dado que el criterio establecido en la tercera etapa no resulta retroactivo, las notificaciones conjuntas efectuadas durante la segunda etapa no resultarán nulas.
5. Las notificaciones conjuntas o simultáneas efectuadas durante la primera etapa no se ven afectadas por la doctrina jurisprudencial establecida en la sentencia recaída en el Expediente N° 00005-2010-PA/TC y resultarán nulas, pudiendo solicitarse la devolución o compensación de los montos recaudados mediante procedimientos afectados con dicha nulidad.