



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. 07279-2013-PA/TC

AREQUIPA

MIRIAN LUZMILA SILVA

MANRIQUE

RAZÓN DE RELATORÍA

El caso de autos se ha resuelto de acuerdo con el artículo 10-A del Reglamento Normativo del Tribunal Constitucional, el cual establece que el Presidente del Tribunal Constitucional tiene el voto decisorio en los casos que se produzca empate en la votación de causas vistas por el Pleno.

En efecto, en el caso se ha producido un empate entre la posición que declara FUNDADA la demanda, ordena al juez *a quo* que cumpla con ejecutar la presente sentencia de conformidad con lo señalado en los fundamentos 24 y 25, y EXHORTA a la Sunat a regirse por la regla establecida en el fundamento 21 de la misma en casos futuros (tres votos), y la posición que declara IMPROCEDENTE la demanda (tres votos).

Estando entonces a que la primera posición cuenta con los votos de los magistrados Marianella Ledesma Narváez, Ernesto Blume Fortini y Manuel Miranda Canales, Presidente del Tribunal Constitucional, es esta la que se constituye en Resolución, según el artículo 10-A del referido Reglamento.

Asimismo, se deja constancia que la presenta causa ha sido resuelta por los señores magistrados Miranda Canales, Ledesma Narváez, Urviola Hani, Blume Fortini, Carlos Ramos Núñez y Sardón de Taboada, pero no por el señor magistrado Espinosa-Saldaña Barrera por encontrarse de licencia el día de la audiencia pública realizada el 12 de noviembre de 2014.

Lima, 1 de setiembre de 2017

Lo que certifico:



JANET OTÁROLA SANTILLANA
Secretaria Relatora
TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 07279-2013-PA/TC

AREQUIPA

MIRIAN LUZMILA SILVA MANRIQUE

SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

En Lima, a los 9 días del mes de diciembre de 2015, el Pleno del Tribunal Constitucional, integrado por los magistrados Urviola Hani, Miranda Canales, Blume Fortini, Ramos Núñez, Sardón de Taboada y Ledesma Narváez, pronuncia la siguiente sentencia, sin la intervención del magistrado Espinosa-Saldaña Barrera, por encontrarse con licencia el día de la audiencia pública. Asimismo, se agregan el fundamento de voto del magistrado Blume Fortini y los votos singulares de los magistrados Urviola Hani, Ramos Núñez y Sardón de Taboada.

ASUNTO

Recurso de agravio constitucional interpuesto por Mirian Luzmila Silva Manrique contra la sentencia de fojas 309, de fecha 13 de setiembre de 2013, expedida por la Primera Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Arequipa, que declara infundada la demanda de autos.

ANTECEDENTES

Con fecha 9 de noviembre de 2010, la recurrente interpone demanda de amparo contra el auxiliar coactivo y el ejecutor coactivo de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (Sunat), con el objeto de que se declare la nulidad del procedimiento coactivo (Expediente N.º 0530060191854) iniciado en su contra, derivado de la Orden de Fiscalización – Esquela N.º 209052032439; así como la nulidad del embargo en forma de retención realizado en su cuenta de ahorros del Banco de Crédito del Perú y de la ejecución del cobro efectuado por la emplazada. En consecuencia, solicita que se disponga la inmediata devolución de sus ahorros indebidamente retenidos, con abono de los intereses y las costas correspondientes, así como el pago de una indemnización por el daño moral y económico causado a su persona.

Manifiesta que se han confiscado sus ahorros bancarios sin habersele notificado ningún requerimiento conforme a ley. Agrega que al apersonarse a la Sunat advirtió que se consideró para la notificación un domicilio fiscal que generó en el año 2004 para un negocio que dejó de existir a los dos meses de creado y al cual le dio de baja conforme lo disponen las normas respectivas. Por ello, considera que se han vulnerado sus derechos a la vida, a la propiedad, a la tutela judicial efectiva, al debido proceso y a la defensa.

El procurador público adjunto de la Sunat contesta la demanda (f. 136) y alega que cumplió con notificar debidamente a la demandante de la deuda materia de ejecución, dado que la aprobación de la baja del RUC no implica una baja automática



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 07279-2013-PA/TC

AREQUIPA

MIRIAN LUZMILA SILVA MANRIQUE

del domicilio fiscal declarado, y precisa, además, que la baja del RUC no releva al deudor tributario del cumplimiento de las obligaciones tributarias que pudiese haber generado, ni exime a la Sunat de exigir su cumplimiento (artículo 27 de la Resolución de Superintendencia N.º 210-2004/SUNAT). Agrega que la demandante no ha deducido la nulidad de las resoluciones cuestionadas mediante la interposición de los recursos impugnatorios pertinentes.

El Octavo Juzgado Especializado en lo Civil de la Corte Superior de Justicia de Arequipa, con fecha 21 de enero de 2013 (f. 213), declara infundada la demanda por considerar que de autos se desprende que los actos de notificación efectuados en el procedimiento coactivo iniciado en contra de la demandante son válidos. Asimismo, considera que el embargo en forma de retención realizado en su cuenta de ahorros se ejecutó de acuerdo a ley.

A su turno, la recurrida confirma la apelada por similares fundamentos.

FUNDAMENTOS

§. Delimitación del petitorio

1. La recurrente pretende que se declare la nulidad del procedimiento coactivo (Expediente N.º 0530060191854) iniciado en su contra, derivado de la Orden de Fiscalización – Esquela N.º 209052032439; así como la nulidad del embargo en forma de retención realizado en su cuenta de ahorros del Banco de Crédito del Perú y de la ejecución del cobro efectuado por la emplazada. Y, en consecuencia, solicita que se disponga la inmediata devolución de sus ahorros indebidamente retenidos, con abono de los intereses y las costas correspondientes, así como el pago de una indemnización por el daño moral y económico causado a su persona.
2. A partir del objeto perseguido, este Tribunal Constitucional analizará si en el procedimiento de fiscalización y de cobranza coactiva realizados por la Sunat se ha vulnerado los derechos de defensa y al debido proceso de la recurrente, en la medida que tal como ella alega, no pudo conocer de los apercibimientos dispuestos en su contra dado que no le fueron notificados debidamente.

§. El deber constitucional del Estado de exigir el cumplimiento de las deudas tributarias con pleno respeto a los derechos fundamentales de los contribuyentes

3. Este Tribunal ya ha dejado establecido hace algún tiempo que el Estado peruano definido por la Constitución de 1993, presenta las características básicas de un



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 07279-2013-PA/TC

AREQUIPA

MIRIAN LUZMILA SILVA MANRIQUE

Estado social y democrático de Derecho. Ello se concluye de un análisis conjunto de los artículos 3 y 43 de la Ley Fundamental. Asimismo, se sustenta en los principios esenciales de libertad, seguridad, propiedad privada, soberanía popular, separación de las funciones supremas del Estado y reconocimiento de los derechos fundamentales. Principios de los que se deriva la igualdad ante la ley y el necesario reconocimiento de que el desarrollo del país se realiza en el marco de una economía social de mercado.

4. El Estado social y democrático de Derecho, como alternativa política frente al Estado liberal, si bien asume los fundamentos de este, le imprime funciones de carácter social; su pretensión es que los principios que lo sustentan y justifican tengan una base y un contenido social. Ello porque en este modelo de Estado, los derechos del individuo no son excluyentes de los intereses de la sociedad, pues la realización de uno no puede ser sin el concurso del otro. Se trata, pues, de un tipo de Estado que procura la integración social y conciliar los legítimos intereses de la sociedad con los legítimos intereses de la persona, cuya defensa y el respeto de su dignidad constituyen el fin supremo de la sociedad y el Estado (artículo 1 de la Constitución). De ahí que este modelo de Estado promueva, por un lado, la existencia de condiciones materiales para alcanzar sus objetivos, lo cual exige una relación directa con las posibilidades reales y objetivas del Estado y con una participación activa de los ciudadanos en el quehacer estatal; y, por otro, la identificación del Estado con los fines de su contenido social, de forma tal que pueda evaluar, con prudencia, tanto los contextos que justifiquen su accionar como su abstención, evitando constituirse en obstáculo para el desarrollo social (Cfr. STC N.º 0048-2004-AI, FF.JJ. 4, 5).

5. Por tanto, se puede afirmar con razón que nuestra Constitución ha recogido un modelo de Estado donde la economía no constituye un fin en sí mismo, sino un instrumento para la realización de la persona (Cfr. Häberle, Peter "La economía es solo el instrumento para lograr otros propósitos". En: *Ius et veritas*, Revista de la Facultad de Derecho de la PUCP, Lima, 2004, N° 28, p. 383); lo que supone que el respeto por esa persona y su dignidad no estará condicionado por los impactos económicos.

6. Cuando la Constitución reconoce en su artículo 74 la potestad tributaria del Estado, la misma que se expresa en su capacidad para crear, modificar o suprimir tributos, lo hace con el propósito de que el Estado pueda procurarse ingresos económicos y con ellos proveer a los ciudadanos de las condiciones materiales mínimas que abonen a su desarrollo integral; pero, a su vez, impone que el ejercicio de dicha potestad sea con pleno respeto por los derechos fundamentales.

7. Ahora bien, lógicamente el ejercicio de la potestad tributaria propicia situaciones particulares como el incumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 07279-2013-PA/TC

AREQUIPA

MIRIAN LUZMILA SILVA MANRIQUE

algunos ciudadanos, lo que desencadena, a su vez, en el despliegue de una actuación estatal de tipo coercitiva, como es el hecho de someter a los contribuyentes a un procedimiento de fiscalización y posterior cobranza coactiva de ser el caso. En esta circunstancia, el Estado también está obligado a cumplir con su deber de respetar los derechos fundamentales de los contribuyentes, tal como lo exige el mencionado artículo 74. Pero, si bien es cierto la Constitución hace referencia a todos los derechos en general; también lo es que dada la naturaleza de las obligaciones tributarias, se propicia un respeto especial por los derechos de propiedad, debido proceso e igualdad.

§. El procedimiento de fiscalización y el principio de razonabilidad como límite a la facultad discrecional de la Sunat

8. La potestad tributaria estatal, en su dimensión fiscalizadora, se encuentra regulada en el artículo 62 del Texto Único Ordenado del Código Tributario (aprobado mediante Decreto Supremo N.º 133-13-EF), y se ejerce en forma discrecional a fin de que la Administración Tributaria pueda cumplir con su labor recaudatoria. Esta actividad, normada por ley, otorga gran amplitud de acción a la Sunat, precisamente para combatir la evasión tributaria. No obstante, como ya advirtió el Tribunal en la sentencia recaída en el Expediente N.º 4168-2006-PA/TC, este amplio margen de actuación se encuentra limitado. En efecto, mientras mayor sea la discrecionalidad de la Administración mayor debe ser la exigencia de motivación de tal acto, ya que la motivación expuesta permitirá distinguir entre un acto de tipo discrecional frente a un acto arbitrario; pero también la discrecionalidad debe estar guiada en su ejercicio por el principio de razonabilidad.

9. Como se sabe, la actividad estatal está regida por el principio de legalidad y, en ese sentido, admite la existencia de actos reglados y actos no reglados. Sobre estos últimos, la Administración goza de libertad (discrecionalidad) para decidir sobre asuntos concretos dado que la ley, en sentido lato, no ha determinado lo que debe hacer o cómo debe hacerlo. La discrecionalidad trata, pues, de una herramienta jurídica destinada a que el ente administrativo pueda realizar una gestión acorde con las necesidades de cada momento.

10. Ahora bien, la facultad de discrecionalidad no es absoluta. Tiene que ser ejercida con razonabilidad a fin de excluir la arbitrariedad y asegurar una solución justa para cada caso. Así lo ha entendido el propio legislador cuando en el numeral 1.4 de la Ley N.º 27444, Ley del Procedimiento Administrativo, enuncia el principio de razonabilidad, según el cual, las decisiones de la autoridad administrativa, cuando creen obligaciones, califiquen infracciones, impongan sanciones, o establezcan restricciones a los administrados, deben adaptarse dentro de los límites de la facultad atribuida y manteniendo la debida proporción entre los medios a emplear y los fines



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 07279-2013-PA/TC

AREQUIPA

MIRIAN LUZMILA SILVA MANRIQUE

públicos que deba tutelar, a fin de que respondan a lo estrictamente necesario para la satisfacción de su cometido.

11. Como ha dicho este Tribunal en su sentencia recaída en el Expediente N.º 0090-2004-AA la razonabilidad implica que el acto estatal debe mantener su justificación lógica y axiológica en los sucesos o circunstancias que fueran. Como exige la doctrina, es necesario que se produzca una consonancia entre el hecho antecedente “creador” o “motivador” del acto estatal y el hecho consecuente derivado de aquél. Por lo que, la razonabilidad comporta entonces una adecuada relación lógico-axiológica entre la circunstancia motivante, el objeto buscado y el medio empleado. De ahí que el control de constitucionalidad de los actos dictados al amparo de una facultad discrecional no debe ni puede limitarse a constatar que el acto administrativo tenga una motivación más o menos explícita, pues constituye, además, una exigencia constitucional evaluar si la decisión finalmente adoptada observa el principio de razonabilidad con relación a la motivación de hechos, ya que una incoherencia sustancial entre lo considerado relevante para que se adopte la medida y la decisión tomada, convierte a esta última también en una manifestación de arbitrariedad.

12. Por lo tanto, es exigible, en el caso de la notificación al contribuyente que está siendo objeto de una fiscalización tributaria, que la Administración Tributaria tenga 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 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], 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 a la defensa del contribuyente.

§. La notificación de los actos administrativos tributarios y los derechos de defensa y al debido proceso

13. Sobre el acto procesal de la notificación, en líneas generales, este Tribunal ha señalado que en él subyace la necesidad de garantizar el ejercicio efectivo del derecho de defensa, pues por su intermedio se pone en conocimiento de los sujetos del proceso o procedimiento el contenido de las resoluciones judiciales o administrativas; sin embargo, no cualquier irregularidad con su tramitación constituye, *per se*, una violación del derecho de defensa. Solo se produce tal afectación del derecho en cuestión cuando, como consecuencia de la irregularidad en



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 07279-2013-PA/TC

AREQUIPA

MIRIAN LUZMILA SILVA MANRIQUE

su tramitación, el justiciable o administrado quede en estado de indefensión.

14. La Constitución reconoce el derecho de defensa en el inciso 14 del artículo 139 y en virtud de este garantiza que los justiciables o administrados, en la protección de sus derechos y obligaciones, cualquiera que sea su naturaleza (civil, penal, tributaria, mercantil, laboral, etc.), no queden en estado de indefensión. Así, el contenido del derecho de defensa queda afectado cuando, en el seno de un proceso judicial o procedimiento administrativo, las personas resultan impedidas por concretos actos de los órganos judiciales o administrativos de ejercer los medios necesarios, suficientes y eficaces para defender sus derechos e intereses legítimos.

15. En el presente caso, la demandante alega que se ha vulnerado sus derechos de defensa y al debido proceso por no haber sido notificada debidamente de los apercibimientos dispuestos por la Sunat en el marco del procedimiento de fiscalización y del inicio del procedimiento coactivo seguido en su contra.

16. En tal sentido, es pertinente recordar que el artículo 139 inciso 3 de la Constitución establece como principio de la función jurisdiccional la observancia del debido proceso y la tutela jurisdiccional, criterio que no solo se limita a las formalidades propias de un proceso judicial, sino que también se extiende a los procedimientos administrativos. Y, sobre el caso particular de los actos de notificación de deudas tributarias y no tributarias, sea necesario atender lo establecido por este Tribunal en el sentido de que se rigen de acuerdo a la normatividad aplicable, según corresponda a cada caso, es decir, los actos de notificación de deudas tributarias se realizan de conformidad con lo dispuesto por el Texto Único Ordenado del Código Tributario, mientras que en el caso de las deudas no tributarias, se realizan con arreglo a lo dispuesto en la Ley N.º 27444, Ley del Procedimiento Administrativo (Cfr. SSTC N.º 1741-2005-PA, F.J. 4; 4993-2007-PA, F.J. 6); siempre claro está, atendiendo al principio de razonabilidad y sin dejar de respetar los derechos fundamentales.

§. Análisis del caso

17. Cabe indicar que el amparo bajo análisis ya fue materia de un recurso de agravio constitucional, el mismo que fue presentado ante este Tribunal y al dejarse constancia del indebido rechazo liminar decretado por las instancias judiciales ordinarias, a través de la resolución recaída en el Expediente N.º 2679-2011-PA/TC, de fecha 19 de agosto de 2011, se dispuso la admisión a trámite de la demanda. En tal sentido, se realizó la actividad probatoria que correspondía, la misma que le permite al Tribunal confirmar que la presunta afectación invocada por la recurrente, es tal.

18. Así, se tiene que: **i)** consta en autos que la Sunat, luego de realizar cruce de



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 07279-2013-PA/TC

AREQUIPA

MIRIAN LUZMILA SILVA MANRIQUE

información en el marco de un procedimiento de fiscalización, advirtió que la recurrente tendría registrados más de dos inmuebles y/o un inmueble subdividido, haciéndola presumir que estaría generando rentas por arrendamiento sin presentar declaraciones de impuestos (f. 112, 115); **ii**) en tal sentido, citó a la demandante para que comparezca a fin de esclarecer las inconsistencias, notificándola al domicilio fiscal consignado cuando solicitó su RUC en el año 2004 (f. 111); **iii**) ante su inasistencia (f. 116), la notifica por segunda vez en el mismo domicilio fiscal para que comparezca (f. 117, 118); **iv**) frente a su no comparecencia reiterada (f. 120), en aplicación de lo dispuesto por el artículo 177 numeral 7 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, le impuso multa (f. 107) notificándola de tal hecho a su domicilio fiscal (f. 106); **v**) ante el incumplimiento de pago de la multa, expidió la Resolución de Ejecución Coactiva N.º 053-006-0191854 (f. 91) y la notificó al domicilio fiscal (f. 92); **vi**) asimismo se expidió la Resolución Coactiva N.º 0530070276387 que dispuso trabar embargo en forma de retención en la cuenta bancaria de la demandante (f. 93), no obstante, esta vez la Sunat señaló en la resolución el domicilio de la recurrente consignado en su DNI y, a partir de ese momento, los demás actos generados como la comunicación del embargo efectuado por la entidad bancaria, la orden de levantamiento de embargo, entre otros, fueron notificados a dicho domicilio (f. 97, 99).

19. De acuerdo con lo señalado en el fundamento 16 *supra*, los actos de notificación de deudas tributarias se realizan de conformidad con lo dispuesto por el artículo 104 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, cuyo texto aplicable al momento de ocurrido los hechos en el presente caso señalaba que:

“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. (...)

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”.

20. Al respecto este Tribunal considera que con excepción de la primera, todas las demás notificaciones realizadas por la Sunat al domicilio fiscal de la demandante son inválidas. Ello, por cuanto, si bien es verdad la recurrente tal como advierten los registros de la Sunat no varió su domicilio fiscal sino recién hasta el 20 de octubre de 2010 (f. 137), por lo que la Administración Tributaria tenía respaldo legal para notificarla en dicho domicilio; también es cierto que el hecho de que una persona no



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 07279-2013-PA/TC

AREQUIPA

MIRIAN LUZMILA SILVA MANRIQUE

atienda ninguno de los llamados de la Sunat, permite presumir razonablemente que esta no ha tomado conocimiento de los mismos, más aún, si su contenido está advirtiendo de la existencia de una obligación tributaria que legalmente puede promover el ejercicio del poder estatal coercitivo y este incidir en su patrimonio a través de la imposición de multas y embargos, como ocurrió en el presente caso.

21. Como ya se refirió *supra*, 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.

22. En el caso de autos, llama mucho la atención del Tribunal que la Sunat haya insistido en notificar a la demandante en su domicilio fiscal, a pesar de que en más de una ocasión quedó certificado que ella no recibió las comunicaciones, ni tampoco se acercó ninguna de las veces tal como se le requirió; y solo recién cuando inicia el procedimiento de cobranza coactiva para exigir el cumplimiento del pago de la multa impuesta, decide incorporar como destino de la notificación la dirección domiciliaria consignada en el DNI de la demandante.

23. Por lo expuesto, a juicio del Tribunal, la Sunat no ha hecho un ejercicio razonable de su facultad discrecional, o, en todo caso, ha realizado un ejercicio indebido, toda vez que a fin de garantizar el derecho de defensa de la recurrente, desde su primera incomparecencia al procedimiento de fiscalización, debió disponer como se ha referido en el fundamento 21 de esta sentencia que la notificación también se lleve a cabo en la dirección consignada en el DNI de la demandante, evitando con ello un comportamiento tributario indebido (aunque involuntario), así como el pago de una multa que no correspondía.

§. Efectos de la sentencia

24. Habiéndose configurado la afectación del derecho a la defensa de la recurrente por la indebida notificación realizada por la Sunat y, atendiendo el petitorio de la demanda, el Tribunal considera que el procedimiento de fiscalización debe ser declarado nulo. Asimismo, a pesar de que la Sunat realizó el cobro de la multa generada trabando



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 07279-2013-PA/TC

AREQUIPA

MIRIAN LUZMILA SILVA MANRIQUE

embargo de cuenta bancaria, debe declararse la nulidad del procedimiento coactivo y de la orden de embargo y, en tal sentido, devolver el monto cobrado a la demandante.

25. No obstante lo señalado, esto no releva a la recurrente del cumplimiento de las obligaciones tributarias que tuviera, ni exime a la Sunat de exigir su cumplimiento a través de la realización de los procedimientos que establezca la ley para el efecto, pero con pleno respeto de los derechos fundamentales de la demandante.

Por estos fundamentos, el Tribunal Constitucional, con la autoridad que le confiere la Constitución Política del Perú,

HA RESUELTO

1. Declarar **FUNDADA** la demanda y, en consecuencia, se ordena al juez *a quo* que cumpla con ejecutar la presente sentencia de conformidad con lo señalado en los fundamentos 24 y 25.
2. **EXHORTAR** a la Sunat para que en los casos análogos futuros resuelva atendiendo lo dispuesto por la regla establecida en el fundamento 21 de la presente sentencia.

Publíquese y notifíquese.

SS.

MIRANDA CANALES
BLUME FORTINI
LEDESMA NARVÁEZ

Lo que certifico:

08 ENL 2018

JANET OTÁROLA SANTILLANA
Secretaria Relatora
TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 07279-2013-PA/TC
AREQUIPA
MIRIAN LUZMILA SILVA
MANRIQUE

**FUNDAMENTO DE VOTO DEL MAGISTRADO ERNESTO BLUME FORTINI
OPINANDO QUE LA DEMANDA TAMBIEN DEBE SER DECLARADA
FUNDADA POR HABERSE LESIONADO LOS DERECHOS AL DEBIDO
PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO, A LA DEFENSA Y A LA
PROPIEDAD, EL PRINCIPIO DE INTERDICCIÓN DE LA ARBITRARIEDAD
Y LA PRESUNCIÓN DE INOCENCIA**

Si bien concuerdo con las razones expresadas en la ponencia, considero necesario señalar que en el caso de autos también se han lesionado los derechos al debido procedimiento administrativo, a la defensa y a la propiedad, el principio de interdicción de la arbitrariedad y la presunción de inocencia, por las razones que a continuación paso a exponer.

1. En el presente caso, la sanción impuesta a la recurrente y en virtud de la cual se produjo el embargo en forma de retención de su cuenta bancaria, tiene su origen en la Esquela 209052032439 (f. 112), documento mediante el cual la demandante fue requerida por la Sunat bajo el siguiente tenor:

Sr. contribuyente:

Por medio de la presente hacemos de su conocimiento que como parte de la labor de control, la Sunat viene realizando acciones con el fin de brindar las facilidades necesarias para el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes, de acuerdo a las disposiciones legales vigentes.

En este sentido, como resultado de los permanentes cruces de información que realiza la Sunat, le informamos que, según información proporcionada por terceros:

01. Ud. tendría registrado más de dos inmuebles y/o un inmueble subdividido (1). Este hecho hace presumir que estaría generando rentas por arrendamiento o cesión en uso y no presenta declaraciones de impuestos por este concepto, por el ejercicio 2008.

En consideración a ello, solicitamos su comparecencia a las oficinas de la Administración Tributaria, de tal manera que usted pueda esclarecer la(s) inconsistencia(s) citada(s). Esta solicitud la hacemos al amparo de nuestras facultades de fiscalización, referidas en el numeral 4 del artículo 62º y el numeral 9º del artículo 87 del Texto Único Ordenado del Código Tributario (Decreto Supremo N° 135-99-EF).

En ese sentido, le solicitamos su comparecencia a las oficinas de la Administración Tributaria, sito en calle Mercaderes No 201, Cercado – Arequipa, el día 18/06/2009 a la(s) 11:00 horas, donde será atendido por el(la) Sr. (Srta.) (Sra) Meza Chávez Aldo Dilmer, personal del Área de Auditoría de la Intendencia Regional Arequipa. A fin de agilizar la citación, debe acompañar la documentación que se detalla en el anexo adjunto. (...)

Solo si de manera excepcional no pudiese acudir personalmente, podrá designar a otra persona para que asista en representación suya, la que deberá acreditarse mediante carta poder con firma legalizada notarialmente, en la que se exprese su autorización en este



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 07279-2013-PA/TC

AREQUIPA

MIRIAN LUZMILA SILVA
MANRIQUE

sentido. (...) Le agradeceremos tomar las previsiones del caso para evitar la imposición de la sanción por no comparecer. Infracción prevista en el numeral 7 del artículo 177º del Código Tributario ('No comparecer ante la administración tributaria o comparecer fuera del plazo establecido').

Es importante indicar que con la subsanación voluntaria de sus obligaciones puede acogerse a los beneficios del régimen de gradualidad de sanciones o del régimen de incentivos de ser el caso, según lo establecido en el Código Tributario y normas correspondiente. Por lo que es recomendable que usted revise sus declaraciones y pagos realizados, determine la existencia de alguna omisión en los ingresos declarados y proceda voluntariamente a efectuar las rectificatorias y pagos correspondientes (sic).

2. La recurrente no atendió la referida citación, razón por la cual la Sunat procedió a citarla nuevamente mediante la esquila 209052032439-02-2009-SUNAT (f. 118). En dicho documento se expresa lo siguiente:

Sr. contribuyente:

Habiendo sido notificado con el documento de la referencia, se le cita en una segunda oportunidad, para lo cual deberá apersonarse a las oficinas de la Sunat, sito en calle Mercaderes No 201, Cercado – Arequipa con el verificador Meza Chávez Aldo Dilmer el 16/11/2009 a la(s) 10:00 horas, en consecuencia se reitera lo siguiente:

02. Ud. tendría registrados más de dos inmuebles y/o un inmueble subdividido (1). Este hecho hace presumir que estaría generando rentas por arrendamiento o cesión en uso y no presenta declaraciones de impuestos por este concepto, por el ejercicio 2008.

En caso de no cumplir con la presente citación reiterativa, la administración tributaria dará inicio a otros procedimientos de fiscalización, en base a las facultades señaladas en los art. 62º y 63º del Código Tributario, así como la aplicación de las sanciones correspondientes.

Se reitera que es recomendable que con anticipación, usted revise sus declaraciones y pagos realizados, determine la existencia de alguna omisión en los ingresos declarados y proceda voluntariamente a efectuar las rectificatorias y pagos correspondientes.

Si subsana voluntariamente las omisiones incurridas, podrá acogerse a los beneficios de la subsanación espontánea, contenida en el régimen de gradualidad de sanciones, o del régimen de incentivos, de ser el caso, según lo establecido en el Código Tributario y normas correspondientes.

Finalmente, se le recuerda que, en caso no acuda a la segunda citación, o lo hiciera fuera del plazo establecido, estaría cometiendo la infracción tipificada en el numeral 7 del artículo 177º del Código Tributario, la que luego podrá regularizar si comparece y a la vez efectúa el pago de la multa, que tendrá una rebaja, según lo establece el régimen de gradualidad de sanciones. De no hacerlo, se le remitirá la multa sin rebaja alguna.

Atentamente

3. El contenido de las citadas esquelas grafican la existencia de tres conductas de la administración tributaria que merecen ser evaluadas en atención al principio *iura*



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 07279-2013-PA/TC

AREQUIPA

MIRIAN LUZMILA SILVA

MANRIQUE

novit curia contenido en el artículo VIII del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional, las mismas que sin duda inciden en derechos fundamentales no invocados.

- a) El requerimiento de la Sunat sobre la demandante a efectos de que esta última se apersona a sus oficinas para esclarecer una supuesta inconsistencia relacionada con el registro de múltiples inmuebles a su nombre, y que ha permitido presumir la existencia de rentas por arrendamiento o cesiones de uso que no habrían sido declaradas para el ejercicio 2008.
 - b) La sugerencia que la Sunat formula al contribuyente a efectos de que admita la existencia de renta no declarada y de este modo pueda beneficiarse del régimen de gradualidad de sanciones o del régimen de incentivos.
 - c) La imposición a la recurrente de la obligación de atender la citación de la Sunat invocando el numeral 7 del artículo 177 del Código Tributario, e indicando expresamente que la ausencia a dicha cita configura una infracción pasible de sanción.
4. Las conductas antes detalladas carecen de un hecho objetivo probado por la emplazada que explique por sí mismo la fiscalización seguida contra de la recurrente, conforme se desprende del contenido del procedimiento coactivo que a continuación paso a exponer.

De la Resolución de Multa 054-002-0025966 (f. 107), la imposición de una multa a la demandante de S/ 888.00, más el pago de intereses moratorios por S/ 146.00 – determinados al 31 de mayo de 2010–, se produjo por el solo hecho de “*no comparecer ante la administración tributaria o comparecer fuera del plazo establecido para ello*”, y ello es así, pues del contenido del expediente administrativo de auditoría y del expediente administrativo de ejecución coactiva presentado por la Sunat mediante el Oficio 72-2012 del 31 de enero de 2012, no se advierte la existencia de documento alguno que identifique un hecho cierto que permitiera presumir a la Sunat, la existencia de rentas no declaradas, pese a que esta entidad tiene la capacidad de cruzar información, por ejemplo, con las empresas que prestan servicio de suministro de energía eléctrica y de agua potable a fin de identificar un incremento en el uso de dichos servicios que pudiera indicar un probable uso distinto de la propiedad inmueble.

5. Esta ausencia de razonabilidad en la imposición de la sanción en contra de la recurrente, lesiona diversos bienes jurídicos constitucionales que a continuación paso a detallar.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 07279-2013-PA/TC

AREQUIPA

MIRIAN LUZMILA SILVA

MANRIQUE

6. Por un lado, contraviene el principio de interdicción de la arbitrariedad, por cuanto, la multa impuesta a la recurrente y el posterior procedimiento de ejecución coactiva mediante el cual se embargó su cuenta bancaria, carece de un hecho objetivo que permita identificar una infracción tributaria sancionable, pues lo que se castiga con S/ 888.00, en el caso particular, es no haber asistido a las oficinas de la Sunat para explicar una supuesta inconsistencia en la declaración de tributos por alquiler o cesión en uso de inmuebles, la cual durante el desarrollo del procedimiento sancionador y el trámite de la presente causa, no ha podido ser demostrada, pues incluso el propio procurador de la Sunat mediante escrito de fecha 28 de abril de 2014 (obrante en el cuaderno del Tribunal Constitucional) afirma que la recurrente *“hasta la fecha no ha explicado como así tiene consumos de servicios públicos en tres inmuebles pero no paga el impuesto a la renta por arrendamiento por el año 2008”*, sin presentar prueba alguna que acredite un uso distinto del inmueble (algún tipo de comercio por ejemplo), ello pese a que la Sunat tiene la capacidad de acceder a dicha información.

Al respecto, es necesario precisar que el hecho de que un ciudadano tenga las posibilidades económicas de adquirir inmuebles, no necesariamente indica un deseo de explotación de su propiedad, pues incluso existen diversas formas legales de ejercer su derecho de propiedad que no generan ganancias, como por ejemplo la constitución de un usufructo a favor de un tercero, o la constitución del derecho de uso o de habitación a favor de familiares. También cabe la posibilidad de que un ciudadano considere pertinente adquirir inmuebles a modo de inversión futura, por lo que solo cuando estás configuren un hecho imponible, existirá la obligación de declararlas para cumplir con el pago de los impuestos respectivos. O que simplemente haga uso de sus propiedades según su libre decisión o conveniencia, ya sea por temporadas en el año (casa de playa o de campo), por el desplazamiento que deba desarrollar la naturaleza del trabajo que realice (alojamiento por destaque temporal), por razones de unidad familiar, entre otras opciones.

7. Asimismo, las referidas conductas también lesionan el derecho al debido procedimiento administrativo, específicamente el derecho de defensa y la presunción de inocencia consagrados en el inciso e) del artículo 2 y el inciso 14) del artículo 139 de la Constitución y aplicables en sede administrativa, pues en el caso concreto, la administración tributaria presumió la existencia de una inconsistencia respecto de una supuesta omisión en la declaración de impuestos de la accionante, sin contar con medio de prueba que demuestre la existencia dicha inconsistencia; pese a ello, procedió a sancionar a la recurrente por el solo hecho de no haber asistido a sus oficinas a explicar esas supuestas infracciones que a la fecha no han sido acreditadas por la Sunat.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 07279-2013-PA/TC

AREQUIPA

MIRIAN LUZMILA SILVA
MANRIQUE

El hecho de que un ciudadano adquiriera a su nombre diversos inmuebles y que registre consumos por energía eléctrica o agua en cada uno de ellos, no permite presumir *per se*, que este haya decidido explotar su propiedad mediante un contrato de arrendamiento o cesión en uso. Para presumir razonablemente la existencia de una explotación de la propiedad en dichos términos, la Sunat deberá acceder a información que le permita verificar la existencia de un consumo de servicios inusual con relación a los meses o años anteriores, para luego requerir la presencia del contribuyente para que explique dicha situación, previa notificación de la información que identifique este hecho.

8. En el caso concreto, de la documentación obrante de fojas 91 a 135, se aprecia que la Sunat requirió la presencia de la recurrente para que proceda a explicar las supuestas inconsistencias sobre la omisión de declaración de rentas por arrendamiento o cesión en uso por el solo hecho de tener registrado a su nombre varios inmuebles, sin expresar ni detallar en qué consistían estas inconsistencia, ni poner en su conocimiento la información que supuestamente demostraba dicha infracción, recortando así el derecho de defensa de la recurrente. Asimismo, al impedir irrazonablemente la defensa de la demandante ante la imputación efectuada, invirtió la presunción de licitud contenida en el inciso 9, del artículo 230 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, pues asumió sin indicio razonable alguno que la recurrente venía omitiendo la declaración de rentas por arrendamiento y/o cesión en uso, al extremo que le impuso una multa por el solo hecho de no acudir a sus oficinas en la fecha citada para explicar dicha supuesta inconsistencia, sin tomar en consideración la ausencia probatoria de la supuesta infracción, hecho que indica la contravención de la presunción de inocencia en sede administrativa, pues hasta la fecha la Sunat no ha demostrado que la accionante incurrió en una supuesta infracción para el ejercicio 2008.
9. En tal sentido, al haberse encontrado viciada de inconstitucionalidad la imposición de la sanción en contra de la recurrente, el posterior procedimiento de ejecución coactiva y su respectiva medida de embargo lesionaron el derecho de propiedad de la recurrente, pues ejecutaron una medida a todas luces inconstitucional sobre su patrimonio, razón por la cual, a mi juicio, corresponde estimarse la demanda también por estas razones, debiendo condenarse a la Sunat al pago de costos.

S.
BLUME FORTINI

Lo que certifico:

08 ENE 2018

JANET OTÁROLA SANTILLANA
Secretaria Relatora
TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 07279-2013-PA/TC

AREQUIPA

MIRIAN LUZMILA SILVA MANRIQUE

VOTO SINGULAR DEL MAGISTRADO URVIOLA HANI

Con el mayor respeto por la posición de mis colegas magistrados, emito el presente voto singular, por las siguientes consideraciones:

1. La recurrente pretende que se declare la nulidad del procedimiento coactivo (Expediente N.º 0530060191854) iniciado en su contra, derivado de la Orden de Fiscalización – Esquela N.º 209052032439; así como la nulidad del embargo en forma de retención realizado en su cuenta de ahorros del Banco de Crédito del Perú y de la ejecución del cobro efectuado por la emplazada. Y, en consecuencia, solicita que se disponga la inmediata devolución de sus ahorros indebidamente retenidos, con abono de los intereses y las costas correspondientes, así como el pago de una indemnización por el daño moral y económico causado a su persona.
2. Sustenta su pretensión en que se habría vulnerado sus derechos de defensa y al debido proceso en el procedimiento de fiscalización y de cobranza coactiva realizados por la Sunat, toda vez que no pudo conocer los apercibimientos dispuestos en su contra dado que no le fueron notificados debidamente a su domicilio.
3. En anterior ocasión ya me pronuncié sobre la controversia sobre si se notificó válidamente a la demandante en su domicilio, como puede verse de la resolución de 18 de enero de 2011 recaída en el expediente 04009-2010-PA/TC, mediante la cual declaré improcedente la demanda conforme a lo establecido en el artículo 5.2 del Código Procesal Constitucional, siendo que aquella se basó en que la emplazada le habría

(...) notificado en un domicilio fiscal que no le pertenece, tal como puede evidenciarse de su propio documento nacional de identidad.

4. Manifesté entonces que esta discusión podía abordarse a través del proceso contencioso- administrativo establecido en la Ley N.º 27584, que constituye una vía procedimental específica y, a la vez, igualmente satisfactoria al proceso de amparo, de ahí que, a fin de ser consistente con dicha posición, debo votar en el mismo sentido en el caso de autos, dado que estamos ante una controversia sustancialmente igual.
5. En el interín, el Tribunal Constitucional ha dictado el precedente recaído en el expediente 02383-2013-PA/TC, publicado en el diario oficial *El Peruano* el 22 de julio de 2015, por lo que debo adecuar mi posición a dicho precedente, más aún si, como advierte el Magistrado Sardón de Taboada en su voto singular,

(...) no existe necesidad de otorgar tutela de urgencia (...) porque el embargo trabado contra los bienes de la recurrente fue levantado por la Sunat antes de la interposición de la demanda.

Por lo expuesto, mi voto es por declarar **IMPROCEDENTE** la demanda y por habilitar el plazo para que, en la vía ordinaria, la parte demandante pueda demandar, si así lo estima pertinente, el reclamo de sus derechos presuntamente vulnerados.

S.
URVIOLA HANI

Lo que certifico:

08 ENE 2016

JANET OTÁROLA SANTILLANA
Secretaria Relatora
TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 07279-2013-PA/TC

AREQUIPA

MIRIAN LUZMILA SILVA MANRIQUE

VOTO SINGULAR DEL MAGISTRADO RAMOS NÚÑEZ

Con respeto por la opinión de mis colegas disiento de las razones y la decisión que se ha adoptado en el presente caso.

El argumento central para declararse fundada la demanda y, en consecuencia, nulo el procedimiento coactivo realizado contra la recurrente, se funda en una presunción [cf. Fundamento N° 20]. Esta consiste en asumir que cuando el contribuyente no atiende a los requerimientos de la SUNAT notificados al domicilio fiscal que este declaró, el órgano recaudador debe considerar, “razonablemente”, que el sujeto pasivo de la obligación tributaria no tuvo conocimiento del requerimiento efectuado. Es deber de la SUNAT, se dice, que esta se cerciore, con “certeza absoluta”, que el contribuyente conoce del procedimiento de fiscalización, pues de otro modo se afectaría el derecho de defensa.

En mi opinión, las cosas son exactamente al revés. El domicilio fiscal es la localización donde le pedimos a la administración tributaria que nos curse todo tipo de comunicación que tenga que ver con nuestra condición de contribuyentes. Esta no se obtiene a partir de inferencias o cruce de información que realiza la SUNAT. Se fija mediante una declaración de voluntad, que no tiene el carácter de un acto único e imperecedero, sino que puede ser constantemente actualizado y renovado por el interesado.

Cuando dicha renovación no se efectúa, pese a haber variado el domicilio donde queremos que el Estado nos notifique de todo lo relacionado con nuestros derechos y deberes fiscales, quien actúa displicentemente no es la SUNAT, sino el contribuyente. En mi opinión, el comportamiento negligente de este no puede serle endosado a la administración tributaria y menos considerarse que este obra de manera arbitraria por notificar al domicilio que el propio sujeto pasivo de la relación tributaria declaró.

Nada de lo anterior debe entenderse como reñido con la facultad de la administración tributaria de notificar en domicilios distintos al fiscal. Pero, compréndase bien, esto forma parte de lo constitucionalmente posible y no de lo constitucionalmente necesario, cuya omisión pueda desencadenar una afectación del derecho de defensa. Así, pues, soy de la opinión que los hechos y la pretensión no tienen ninguna relación con el contenido constitucionalmente protegido del derecho invocado, por lo que la demanda debió declararse improcedente.

Sr.

RAMOS NÚÑEZ

Lo que certifico:

08 ENZ. 2018

JANET OTÁROLA SANTILLANA
Secretaria Relatora
TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXPEDIENTE 07279-2013-PA/TC
AREQUIPA
MIRIAM LUZMILA SILVA MANRI-
QUE

VOTO SINGULAR DEL MAGISTRADO SARDÓN DE TABOADA

Suscribo el presente voto singular por no concordar con los argumentos ni con el fallo de la sentencia en mayoría, la cual se pronuncia sobre el fondo de la controversia sin evaluar debidamente la procedibilidad de la demanda de amparo.

La recurrente solicita que se declare la nulidad del procedimiento de ejecución coactiva derivado de la Orden de Fiscalización 209052032439 y que, en consecuencia, se deje sin efecto el embargo en forma de retención trabado en su cuenta bancaria por la Sunat.

No se advierte, empero, que dicho embargo fue levantado por la propia Sunat a través de la Resolución Coactiva 0530070279821 (fojas 98), notificada el 8 de noviembre de 2010 en el domicilio consignado en el DNI de la recurrente.

Así, dado que la demanda fue interpuesta recién el 9 de noviembre de 2010, corresponde declararla improcedente en dicho extremo, de conformidad con el artículo 5, inciso 5, del Código Procesal Constitucional.

Adicionalmente, no se ha considerado que el procedimiento de ejecución coactiva puede ser objeto de control en sede judicial a través del recurso de apelación (sic) previsto en el artículo 122 del TUO del Código Tributario.

Dadas las circunstancias del caso, este constituye una vía procesal igualmente satisfactoria al amparo, toda vez que:

1. Allí también puede discutirse la validez de las notificaciones realizadas por la Sunat al interior del procedimiento coactivo.
2. No existe necesidad de otorgar tutela de urgencia, precisamente, porque el embargo trabado contra los bienes de la recurrente fue levantado por la Sunat antes de la interposición de la demanda.

Así, corresponde desestimar también el extremo de la demanda referido al pedido nulidad del procedimiento coactivo, en aplicación del artículo 5, inciso 2, del Código Procesal Constitucional.

Por lo expuesto, mi voto es por declarar **IMPROCEDENTE** la demanda de amparo.

S.

SARDÓN DE TABOADA

Lo que certifico:

08 ENE. 2015

JANET OTÁROLA SANTILLANA
Secretaria Relatora
TRIBUNAL CONSTITUCIONAL