

## **RAZÓN DE RELATORÍA**

Lima, 24 de abril de 2020

Se deja constancia de que en la sesión de Pleno Administrativo y Jurisdiccional no presencial que realizó el Tribunal Constitucional el 7 de abril de 2020, se votó el Expediente 00005-2019-PI/TC, aprobándose por mayoría el proyecto de sentencia presentado por el magistrado ponente Sardón de Taboada, cuyo texto se procede a publicar, conjuntamente con el fundamento de voto del magistrado Espinosa-Saldaña Barrera y el voto singular del magistrado Blume Fortini.

Por acuerdo del Pleno del Tribunal Constitucional del 23 de abril de 2020, el texto de la ponencia y de los votos mencionados se publican en la fecha y serán suscritos por los magistrados en su oportunidad, para su notificación.

**Flavio Reátegui Apaza**  
**Secretario Relator**

**PLENO JURISDICCIONAL**

Expediente 0005-2019-PI/TC

**SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

Del 7 de abril de 2020

**Caso de la verificación de comprobantes de pago electrónicos a cargo de  
terceros**

JUNTA DE DECANOS DE COLEGIOS DE CONTADORES PÚBLICOS DEL PERÚ C.  
PODER EJECUTIVO

**Asunto**

Demanda de inconstitucionalidad contra el Decreto Legislativo 1314

Magistrados firmantes:

SS.

**LEDESMA NARVÁEZ**

**FERRERO COSTA**

**MIRANDA CANALES**

**RAMOS NÚÑEZ**

**SARDÓN DE TABOADA**

**ESPINOSA-SALDAÑA BARREDA**

## TABLA DE CONTENIDOS

<b>I. ANTECEDENTES</b> .....	3
A. PETITORIO.....	3
B. DEBATE CONSTITUCIONAL.....	3
B.1 DEMANDA.....	3
B.2 CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA .....	4
<b>II. FUNDAMENTOS</b> .....	4
§1. CONSIDERACIONES PREVIAS .....	4
§2. NORMA SUJETA A CONTROL CONSTITUCIONAL .....	6
§3. ANÁLISIS DE CONSTITUCIONALIDAD POR LA FORMA.....	8
§4. ANÁLISIS DE CONSTITUCIONALIDAD POR EL FONDO.....	10
4.1. SUPUESTA VULNERACIÓN DE LOS DERECHOS AL SECRETO Y A LA INVOLABILIDAD DE LOS DOCUMENTOS PRIVADOS, A LA INTIMIDAD Y A LA RESERVA TRIBUTARIA .....	10
4.2. SUPUESTA VULNERACIÓN DEL DERECHO A CONTRATAR LIBREMENTE.....	13
<b>III. FALLO</b> .....	14

## SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

En Lima, a los 7 días del mes de abril de 2020, el Tribunal Constitucional, en sesión del Pleno Jurisdiccional, con la asistencia de los magistrados Ferrero Costa (vicepresidente), Miranda Canales, Ramos Núñez, Sardón de Taboada y Espinosa-Saldaña Barrera, pronuncia la siguiente sentencia, con los abocamientos de los magistrados Ledesma Narváez y Blume Fortini, conforme al artículo 30-A del Reglamento Normativo del Tribunal Constitucional. Asimismo, se agregan el fundamento de voto del magistrado Espinosa-Saldaña Barrera y el voto singular del magistrado Blume Fortini.

### I. ANTECEDENTES

#### A. Petitorio

El 7 de febrero de 2019, la Junta de Decanos de los Colegios de Contadores Públicos del Perú interpuso demanda de inconstitucionalidad contra el artículo único, las disposiciones complementarias finales y la disposición complementaria transitoria del Decreto Legislativo 1314, alegando la vulneración de los artículos 2 (incisos 5, 6 y 10) y 62 de la Constitución.

El 31 de mayo de 2019, el apoderado del Poder Ejecutivo contesta la demanda negándola y contradiciéndola en todos sus extremos.

#### B. Debate Constitucional

##### B.1 Demanda

La demanda se sustenta en los siguientes argumentos:

- Sobre la inconstitucionalidad por la forma, la Junta de Decanos de los Colegios de Contadores Públicos del Perú alega que las disposiciones cuestionadas vulneran el ámbito de la delegación de facultades otorgada por el Congreso de la República para legislar en materia de reactivación económica y formalización, pues no hay una delegación expresa para que la Sunat obligue a los emisores electrónicos a contratar con un operador de servicios electrónicos (OSE).
- Sobre la inconstitucionalidad por el fondo, la demandante sostiene que el Decreto Legislativo 1314 vulnera los incisos 5, 6 y 10 del artículo 2 de la Constitución, pues permite que los OSE accedan a documentos privados de los emisores, al efectuar las labores de validación de los comprobantes de pago electrónicos, vulnerando sus derechos al secreto y a la inviolabilidad de las comunicaciones y

documentos privados, a la intimidad personal y familiar, y a la reserva tributaria, que solo puede levantarse a pedido de un juez, del fiscal de la Nación o de una comisión investigadora del Congreso, con arreglo a ley y siempre que se refiera al caso investigado.

- Por otro lado, alega que se vulnera el derecho a contratar libremente, contemplado en el artículo 62 de la Constitución, pues el emisor electrónico solo puede contratar con las empresas certificadas por la Sunat.

## **B.2 Contestación de la demanda**

La contestación de la demanda se sustenta en los siguientes argumentos:

- Sobre la inconstitucionalidad por la forma, el Poder Ejecutivo aduce que la norma cuestionada se sustenta en la ley autoritativa, pues se dirige a lograr la formalización y reactivación económica mediante las herramientas electrónicas previstas en el procedimiento de comprobación.
- Sobre la inconstitucionalidad por el fondo, señala que el inciso 10 del artículo 2 de la Constitución, al reconocer el derecho a la inviolabilidad de las comunicaciones, establece también que los comprobantes y documentos contables se encuentran sujetos a la inspección o fiscalización por parte de la autoridad competente, de conformidad con la ley, que tendrá como única prohibición que tales documentos sean objeto de sustracción o incautación, salvo por mandato judicial.
- Añade que la Administración tributaria puede disponer que los emisores electrónicos remitan ciertos aspectos de su información tributaria a los OSE para que estos verifiquen que los comprobantes de pago han sido válidamente emitidos, lo que no significa que puedan divulgar dicha información, pues esta se encuentra protegida por la reserva tributaria, lo que exige adoptar medidas que aseguren su confidencialidad, como la inscripción en el Registro OSE.
- Refiere, además, que la Sunat no designa con quiénes debe contratar el emisor electrónico, sino que crea el Registro OSE a fin de garantizar la capacidad técnica de estos para realizar el procedimiento de comprobación, así como las condiciones de seguridad exigidas, la potestad de la administración del control posterior, y demás funciones de supervisión y fiscalización de estas empresas para garantizar la reserva tributaria.

## **II. FUNDAMENTOS**

### **§1. Consideraciones previas**

1. En las transferencias de bienes —sea en propiedad o en uso— y en las prestaciones de servicios de cualquier naturaleza, existe la obligación de emitir comprobantes de pago. Según se establece en el Decreto Ley 25632, estos son

documentos que acreditan dichas operaciones y que deben ser calificados como tales por la Sunat.

2. Si bien originalmente tal dispositivo legal regulaba la emisión de comprobantes de pago de forma manual, con el tiempo y el avance de las tecnologías de la información y las comunicaciones, se consideró también la emisión electrónica. Así, el segundo párrafo de su artículo 2, incorporado y modificado mediante los Decretos Legislativos 1110 y 1370, respectivamente, dispone:

Quando el comprobante de pago se emita de manera electrónica se considerará como representación impresa, digital u otra de este para todo efecto tributario al resumen en soporte de papel, digital u otro que se otorgue de acuerdo a la regulación que emita la SUNAT y siempre que el referido resumen cumpla con las características y requisitos mínimos que aquella establezca, sin perjuicio que se garantice que los sujetos de la operación puedan acceder por otro medio a la información completa.

3. En el marco de este nuevo mecanismo de emisión electrónica y con el objeto de hacer operativo su uso, se incorpora también el artículo 4-A, a través de la Ley 30264, que refiere:

Los sujetos obligados a emitir comprobantes de pago u otros documentos relacionados directa o indirectamente con éstos que deban o hayan optado por utilizar la emisión electrónica, podrán emplear los servicios de terceros para realizar cualquiera de las actividades inherentes a dicha forma de emisión, manteniendo la responsabilidad respecto de tales actividades.

La SUNAT señalará cuáles de los servicios indicados en el párrafo anterior sólo podrán ser prestados por empresas inscritas en el Registro que para tal efecto determine, así como los requisitos para la inscripción y permanencia en éste. Las empresas que presten estos servicios sin estar inscritas en el referido Registro, no podrán acceder al mismo.

La SUNAT establecerá las obligaciones de las empresas que presten los referidos servicios, así como los mecanismos de control para la realización de los mismos.

4. De esta manera, se permite que los emisores electrónicos contraten a terceros para realizar cualquiera de las actividades inherentes a dicha forma de emisión, pero también se señala que será la Administración tributaria la que determine en qué casos se requiere la inscripción de dichas empresas en el registro correspondiente, así como sus obligaciones y los mecanismos de control respectivos.
5. Ahora bien, con relación a las obligaciones de los administrados —entre los que se encuentran los emisores electrónicos—, el Código Tributario establece en su artículo 87 que estos están obligados a facilitar las labores de fiscalización y

determinación que realice la Administración tributaria, y en especial deben cumplir lo siguiente:

3. *Emitir y/u otorgar, con los requisitos formales legalmente establecidos* y en los casos previstos por las normas legales, *los comprobantes de pago* o los documentos complementarios a estos. Asimismo, deberán, según lo establezcan las normas legales, portarlos o facilitar a la SUNAT, a través de cualquier medio, y en la forma y condiciones que esta señale, la información que permita identificar los documentos que sustentan el traslado [énfasis agregado].
6. En efecto, los comprobantes de pago —incluyendo los electrónicos— no pueden ser emitidos discrecionalmente por el administrado; deben cumplir los requisitos establecidos en las normas correspondientes. De este modo, al ser una obligación del emisor electrónico cumplir con dichos requisitos, este procedimiento —el de verificación de comprobantes— es una actividad inherente a la emisión electrónica.
7. A mayor abundamiento, con el objeto de facilitar la operatividad de los emisores electrónicos, mediante Resolución de Superintendencia 300-2014/SUNAT, se crea el Sistema de Emisión Electrónica (SEE), conformado como sigue:
  - a) SEE – el Contribuyente: desarrollado desde los sistemas del contribuyente.
  - b) SEE – Sunat Operaciones en Línea: realizado a través del portal de Sunat.
8. Posteriormente, a fin de promover la emisión electrónica de los comprobantes de pago, los documentos relacionados a estos y otros documentos de carácter tributario, se han incorporado otros sistemas en el SEE, mediante Resoluciones de Superintendencia 182-2016/SUNAT, 117-2017/SUNAT y 206-2019/SUNAT:
  - c) SEE – Facturador Sunat: aplicación que se descarga desde Sunat Virtual.
  - d) SEE – Operador de Servicios Electrónicos: validación de los comprobantes a cargo de un OSE.
  - e) SEE – Empresas Supervisadas: medio de emisión del recibo electrónico por servicios públicos, el comprobante empresas supervisadas SBS y las notas electrónicas.
9. El penúltimo de estos sistemas fue creado como consecuencia de la norma ahora cuestionada, que será objeto del presente análisis de constitucionalidad.

## §2. Norma sujeta a control constitucional

10. La Junta de Decanos de los Colegios de Contadores Públicos del Perú solicita que se declare la inconstitucionalidad formal y material del Decreto Legislativo 1314, cuyo texto íntegro es el siguiente:

**Artículo único. - Facultan a la SUNAT a establecer que sean terceros quienes efectúen la comprobación material en el sistema de emisión electrónica**

1. En caso la SUNAT considere necesario que se compruebe de manera informática el cumplimiento de los aspectos esenciales para que se considere emitido el documento electrónico que sirve de soporte a los comprobantes de pago electrónicos, a los documentos relacionados directa o indirectamente a esos comprobantes y a cualquier otro documento que se emita en el sistema de emisión electrónica; dicha entidad se encuentra facultada a establecer que sean terceros quienes efectúen esa comprobación con carácter definitivo, previa inscripción en el Registro de Operadores de Servicios Electrónicos.
2. Para efecto del inciso anterior
  - a) La SUNAT establece los requisitos para que los sujetos sean inscritos en el Registro de Operadores de Servicios Electrónicos y las obligaciones de estos; y,
  - b) El emisor electrónico puede determinar a cuál(es) de los sujetos que esté(n) inscrito(s) en el aludido registro contrata para que se encargue(n) de realizar la comprobación respectiva.
3. Si el sistema de emisión electrónica a que se refiere el inciso 1 es el único que se adapta a la operatividad de determinados emisores, a los sujetos inscritos en el Registro de Operadores de Servicios Electrónicos según el inciso anterior se les extiende la obligación de guardar la reserva tributaria de la información calificada como tal según el Código Tributario -cuyo último texto único ordenado fue aprobado por el Decreto Supremo N.º 133-2013-EF y normas modificatorias-, a la que accedan según la presente disposición, quienes no pueden utilizarla para sus fines propios, ni siquiera si han sido retirados de aquel registro. Lo señalado no impide que, con permiso expreso del emisor electrónico, esos sujetos remitan los documentos que este emita a otros o divulgue esa información.
4. El sujeto que incumpla las obligaciones establecidas en la presente disposición o las que, al amparo de esa disposición, señale la SUNAT será sancionado por esta con el retiro del Registro de Operadores de Servicios Electrónicos por un plazo de 3 años, contado desde la fecha en que se realice el retiro o una multa de 25 UIT, de acuerdo a los criterios que señale. A ambas sanciones se les puede aplicar lo dispuesto en el artículo 166 del Código Tributario.

## **DISPOSICIONES COMPLEMENTARIAS FINALES**

### **Primera. - Vigencia**

El presente decreto legislativo entra en vigencia desde el día siguiente de su publicación.

### **Segunda. - De la Contratación de los Operadores de Servicios Electrónicos**

Autorícese excepcionalmente y hasta el 31 de diciembre del 2018, a las Entidades que se encuentren bajo el ámbito de la Ley N° 30225, Ley de Contrataciones del Estado, a contratar terceros inscritos en el Registro de Operadores de Servicios Electrónicos que tendrán a su cargo la comprobación informática a que se refiere el inciso 1 del artículo único del presente decreto legislativo, a través del procedimiento de selección de comparación de precios regulada en la referida Ley y su Reglamento aprobado por Decreto Supremo N° 350-2015-EF, con independencia del monto de la contratación.

## **DISPOSICIÓN COMPLEMENTARIA TRANSITORIA**

### **Única. - Condición para que el sistema de emisión electrónico en el que participe el OSE sea obligatorio**

El sistema de emisión electrónica a que se refiere el inciso 1 del artículo único podrá ser un sistema de uso obligatorio cuando se hayan inscrito al menos tres (3) sujetos en el Registro de Operadores de Servicios Electrónicos que brinden el servicio a nivel nacional.

11. La demanda no impugna de manera específica disposición alguna de este decreto legislativo. Se aprecia, en todo caso, que el cuestionamiento se concentra en la facultad otorgada a Sunat para que establezca que terceros comprueben el cumplimiento de los aspectos esenciales de los comprobantes de pago electrónicos. Por tanto, ello será objeto del examen de constitucionalidad correspondiente.

### **§3. Análisis de constitucionalidad por la forma**

12. La Junta de Decanos demandante sostiene que el Decreto Legislativo 1314 vulnera el ámbito de la delegación de facultades otorgada por el Congreso de la República, mediante la Ley 30506. Así, refiere que dicha norma no contiene una delegación expresa para que la Administración tributaria obligue a los emisores de comprobantes electrónicos a contratar con un operador de servicios electrónicos (OSE).
13. Al respecto, debe recordarse que el artículo 104 de la Constitución establece que el Congreso puede delegar en el Poder Ejecutivo la facultad de legislar mediante

decretos legislativos, sobre la materia específica y por el plazo establecido en la ley autoritativa.

14. Si bien la función legislativa es ejercida originariamente por el Poder Legislativo, conforme al artículo 102, inciso 1, de la Constitución, también puede ser realizada por el Poder Ejecutivo, mediante delegación previa de facultades, y con los límites materiales y temporales antes referidos.
15. En este caso, la ley autoritativa —que se erige como el parámetro de control constitucional— delega en el Poder Ejecutivo la facultad de legislar en materia de reactivación económica y formalización, seguridad ciudadana, lucha contra la corrupción, agua y saneamiento, y reorganización de Petroperú SA.
16. Como se indica en la demanda y en los considerandos de la norma que es objeto de control, su emisión se sustenta en el artículo 2, inciso 1, literal “h”, de la ley autoritativa, que establece que se autoriza al Poder Ejecutivo a lo siguiente:

Modificar el marco normativo del procedimiento administrativo general con el objeto de simplificar, optimizar y eliminar procedimientos administrativos, priorizar y fortalecer las acciones de fiscalización posterior y sanción, incluyendo la capacidad operativa para llevarlas a cabo; emitir normas que regulen o faciliten el desarrollo de actividades económicas, comerciales y prestación de servicios sociales en los tres niveles de gobierno, incluyendo simplificación administrativa de los procedimientos relativos al patrimonio cultural; dictar normas generales y específicas para la estandarización de procedimientos administrativos comunes en la administración pública con la finalidad de hacer predecibles sus requisitos y plazos; aprobar medidas que permitan la eliminación de barreras burocráticas en los tres niveles de gobierno; autorizar la transferencia de programas sociales mediante decreto supremo; y dictar medidas para la optimización de servicios en las entidades públicas del Estado, coadyuvando al fortalecimiento institucional y la calidad en el servicio al ciudadano.

17. Como se aprecia, el Congreso ha establecido, de manera clara, la materia de la delegación de facultades, la cual constituye un límite en el accionar normativo del Poder Ejecutivo, que debe respetar su objeto y alcances.
18. En la medida en que los OSE comprueban los datos contenidos en los documentos que soportan los comprobantes electrónicos, es decir, verifican que estos cumplan los requisitos exigidos legalmente para que se consideren emitidos y, así, coadyuvan a la Administración tributaria a realizar su labor fiscalizadora, este Tribunal estima que la norma impugnada responde a los siguientes encargos:
  1. optimizar los procedimientos administrativos y fortalecer las acciones de fiscalización posterior, incluyendo la capacidad operativa para llevarlas a cabo;

2. regular o facilitar el desarrollo de actividades económicas y comerciales; y
  3. dictar medidas para la optimización de servicios en las entidades públicas.
19. Por lo demás, la labor fiscalizadora de la Administración tributaria se desprende de la potestad tributaria del Estado, establecida en el artículo 74 de la Constitución, y se ejerce discrecionalmente según el artículo 62 del Código Tributario.
20. En consecuencia, debe desestimarse el alegado cuestionamiento a la constitucionalidad formal del Decreto Legislativo 1314.

#### **§4. Análisis de constitucionalidad por el fondo**

##### **4.1. Supuesta vulneración de los derechos al secreto y a la inviolabilidad de los documentos privados, a la intimidad y a la reserva tributaria**

21. El primero de los cuestionamientos materiales que la demanda formula corresponde al acceso que tienen los OSE a información de carácter privado contenida en los documentos electrónicos que verifican.
22. Preliminarmente al análisis de la supuesta vulneración de los derechos alegados por la norma cuestionada, es importante verificar la información a la que acceden los OSE, en el cumplimiento de sus funciones.
23. La Resolución de Superintendencia 117-2017/SUNAT, que aprueba el nuevo Sistema de Emisión Electrónica Operador de Servicios Electrónicos (SEE-OSE), establece en su artículo 15.1 que el emisor electrónico debe remitir al OSE un ejemplar de la factura electrónica, del DAE (documento autorizado) de la nota electrónica vinculada a aquellas y de la GRE (guía de remisión electrónica) en la fecha de emisión consignada en esos documentos, e incluso hasta un plazo máximo de siete días calendarios contados desde el día siguiente de esa fecha.
24. Por tanto, se procederá a verificar si el acceso a los documentos electrónicos mencionados que sustentan los comprobantes de pago electrónicos vulnera los derechos a la intimidad, al secreto y a la inviolabilidad de los documentos privados, y a la reserva tributaria, reconocidos por el artículo 2 de la Constitución de la siguiente manera:

Artículo 2.- Toda persona tiene derecho:

5. A solicitar sin expresión de causa la información que requiera y a recibirla de cualquier entidad pública, en el plazo legal, con el costo que suponga el pedido. Se exceptúan las informaciones que afectan la intimidad personal y las que expresamente se excluyan por ley o por razones de seguridad nacional.

El secreto bancario y la reserva tributaria pueden levantarse a pedido del Juez, del Fiscal de la Nación, o de una comisión investigadora del

Congreso con arreglo a ley y siempre que se refieran al caso investigado.

6. A que los servicios informáticos, computarizados o no, públicos o privados, no suministren informaciones que afecten la intimidad personal y familiar.
7. Al honor y a la buena reputación, a la intimidad personal y familiar, así como a la voz y a la imagen propias. [...]
10. Al secreto y a la inviolabilidad de sus comunicaciones y documentos privados.

Las comunicaciones, telecomunicaciones o sus instrumentos sólo pueden ser abiertos, incautados, interceptados o intervenidos por mandamiento motivado del juez, con las garantías previstas en la ley. Se guarda secreto de los asuntos ajenos al hecho que motiva su examen.

Los documentos privados obtenidos con violación de este precepto no tienen efecto legal.

Los libros, comprobantes y documentos contables y administrativos están sujetos a inspección o fiscalización de la autoridad competente, de conformidad con la ley. Las acciones que al respecto se tomen no pueden incluir su sustracción o incautación, salvo por orden judicial.

25. El derecho a la intimidad, reconocido en el inciso 7, ha sido desarrollado por el Tribunal Constitucional. Este ha precisado que la intimidad comprende el ámbito constituido por datos, documentos, hechos o situaciones personales. El derecho a la intimidad, a su vez, es la potestad de excluir a terceros del acceso a esta información. El inciso 6 hace referencia a esta última manifestación.
26. Por su parte, el derecho al secreto y la inviolabilidad de las comunicaciones y documentos privados impide que estos sean interceptados o acceda a su conocimiento quien no esté autorizado para ello. Como refiere el inciso 10, en efecto, su ejercicio no impide las labores de fiscalización que realice la autoridad competente de los comprobantes y documentos contables, conforme a ley.
27. Con relación a la reserva tributaria, se ha sostenido en reiterada jurisprudencia constitucional que constituye una manifestación del derecho a la intimidad, y se configura como un límite al uso de los datos e informaciones de los contribuyentes por parte de la Administración tributaria, que no puede utilizarlos para fines distintos a los que le corresponden conforme a sus competencias.
28. Como puede advertirse, una eventual vulneración al derecho a la reserva tributaria —cuya titularidad también puede ser ejercida por personas jurídicas— traerá consigo una afectación a la intimidad, y al secreto e inviolabilidad de las comunicaciones y documentos privados.

29. Conforme al artículo 85 del Texto Único Ordenado (TUO) del Código Tributario, la información protegida por la reserva tributaria corresponde a la cuantía y la fuente de las rentas, los gastos, la base imponible o cualquier otro dato relativo a ellos, cuando estén contenidos en las declaraciones e informaciones que obtenga la Administración tributaria por cualquier medio de los contribuyentes, responsables o terceros.
30. Ahora bien, la reserva tributaria a la que está obligada la Administración tributaria se extiende a quienes accedan a la información protegida por ella, según lo establecido no solo por la norma precitada, sino también —y de forma más específica— por la norma impugnada, que establece que los OSE inscritos en el registro correspondiente no pueden utilizar dicha información para fines propios, incluso si han sido retirados de tal registro.
31. Asimismo, esta información es clasificada como confidencial en el TUO de la Ley 27806, Ley de Transparencia y Acceso a la Información Pública, cuyo artículo 17, inciso 2, establece que no podrá ser ejercido el derecho de acceso a la información pública respecto de la información protegida por el secreto tributario.
32. Por tanto, si bien la norma cuestionada permite que los OSE puedan acceder a cierta información confidencial del contribuyente protegida por la reserva tributaria —esencialmente, aquella contenida en los documentos electrónicos que sirven de soporte a los comprobantes de pago electrónicos—, ello no implica que se esté vulnerando este derecho, pues la labor de verificación tiene las limitaciones constitucionales y legales anteriormente señaladas, cuyo incumplimiento conlleva la imposición de las sanciones allí consignadas.
33. Además, es importante agregar que entre las obligaciones de los OSE establecidas detalladamente por la mencionada Resolución de Superintendencia 117-2017/SUNAT, se encuentra la siguiente:
  - 7.7 Implementar los requisitos establecidos por la ISO/IEC-27001 desde el inicio del segundo año de haber sido inscrito en el Registro OSE, lo cual acreditará con la presentación del Certificado ISO correspondiente; y posteriormente, respecto de cada año, presentar un informe de auditoría que acredite el mantenimiento del Sistema de Gestión de la Seguridad de la Información en todos los ámbitos organizacionales y de control relacionados, incluyendo procedimientos y registros, involucrados con la función que realiza en el SEE-OSE.
34. La exigencia del certificado ISO/IEC 27001 a los OSE inscritos en el registro de Sunat, así como del informe de auditoría anual que acredite el mantenimiento de dicho estándar, garantiza un adecuado sistema de gestión de la seguridad de la información al interior de este. Esta información incluye, en efecto, aquella relacionada con la labor que realizan los OSE en el Sistema de Emisión Electrónica, por lo que la adopción de dicha norma internacional coadyuva, a su vez, al resguardo de la reserva tributaria del emisor electrónico.

35. Sin perjuicio de lo expuesto, en casos particulares en los que se evidencie alguna práctica contraria al deber de confidencialidad, serán los mecanismos procesales correspondientes —y no este proceso abstracto— los que permitan determinar esta situación con claridad y ordenar su cese respectivo, con las sanciones a las que hubiere lugar.
36. En consecuencia, debe desestimarse la alegada inconstitucionalidad material sobre este extremo.

#### **4.2. Supuesta vulneración del derecho a contratar libremente**

37. La Junta de Decanos demandante alega también que la norma impugnada vulneraría el derecho a la libre contratación, pues se estaría obligando a los emisores electrónicos a contratar únicamente con los OSE designados por la Administración tributaria para las labores de verificación de los documentos electrónicos.
38. Al respecto, debemos recordar que este derecho se encuentra reconocido constitucionalmente en los siguientes artículos:

Artículo 2.- Toda persona tiene derecho:

14.A contratar con fines lícitos, siempre que no se contravengan leyes de orden público.

[...]

Artículo 62.- Libertad de contratar

La libertad de contratar garantiza que las partes pueden pactar válidamente según las normas vigentes al tiempo del contrato. Los términos contractuales no pueden ser modificados por leyes u otras disposiciones de cualquier clase.

39. Este Tribunal ha señalado que el derecho a la libre contratación se fundamenta en el principio de autonomía de la voluntad y tiene un doble contenido: i) la facultad de decidir cómo, cuándo y con quién se contrata; y ii) la facultad para decidir, de común acuerdo, el contenido del contrato. La inconstitucionalidad alegada está referida al primer aspecto, pues se cuestiona el Registro OSE creado por la norma impugnada y la obligación de las empresas que brindan estos servicios de validación electrónica a inscribirse en él para efectos de ser contratados por los emisores electrónicos.
40. En efecto, para que los OSE puedan realizar las comprobaciones de los documentos electrónicos, deben encontrarse previamente inscritos en el registro correspondiente, cumpliendo los requisitos establecidos por la Administración tributaria. Esta inscripción busca garantizar las obligaciones que les son asignadas; entre ellas, la de guardar la reserva tributaria a la que se ha hecho referencia precedentemente.

41. Asimismo, conforme al inciso 2 del artículo único de la norma cuestionada, es el propio emisor electrónico quien determina a qué OSE va a contratar para realizar la comprobación respectiva, por lo que su derecho a la libertad de contratación no se ve vulnerado. Desde que el Registro OSE mantiene una pluralidad de ofertantes del servicio de validación de los comprobantes electrónicos —como se consigna en la única disposición complementaria transitoria de la misma norma impugnada—, los usuarios conservan el margen de elección que la Constitución protege.
42. Por demás, si se asumiera que existe una intervención en este derecho —el cual, como cualquier otro, no es ilimitado—, esta tiene un fin constitucionalmente válido, constituido por la protección de la intimidad del emisor electrónico, es decir, la norma cuestionada en estos términos coadyuva al resguardo de la reserva tributaria del contribuyente.
43. En consecuencia, debe desestimarse también la alegada inconstitucionalidad material sobre este extremo.

### **III. FALLO**

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

#### **HA RESUELTO**

Declarar **INFUNDADA** la demanda.

Publíquese y notifíquese.

SS.

**LEDESMA NARVÁEZ**

**FERRERO COSTA**

**MIRANDA CANALES**

**RAMOS NÚÑEZ**

**SARDÓN DE TABOADA**

**ESPINOSA-SALDAÑA BARRERA**

**PONENTE SARDÓN DE TABOADA**

## **FUNDAMENTO DE VOTO DEL MAGISTRADO ESPINOSA-SALDAÑA BARRERA**

Suscribo el sentido de lo resuelto en la ponencia presentada, pero debo hacer algunas precisiones, las cuales consigno a continuación:

1. En primer término, si bien es cierto que la literalidad de la Constitución y el Código Procesal Constitucional parece exigir como requisito de legitimación procesal la habilitación de un Decano de un Colegio profesional respaldado por su Junta Directiva, esta legitimación procesal no parece ponerse en debate si no es un Decano, sino una Junta de Decanos de diversos Colegios profesionales quienes interponen una demanda como la presente. Una dinámica pro actione en un proceso de inconstitucionalidad parece dejar de lado cualquier cuestionamiento al respecto.
2. En segundo lugar, quien demanda reclama la vulneración de la reserva tributaria y la libertad de contratar. Con todo respeto, creo que ambos reclamos son erróneos.
3. Se señala que a través de una OSE se accede a cierta información, y ello lleva a quebrar una necesaria reserva tributaria. Aquello no es cierto: en primer término, la sola revisión de la ley impugnada demuestra que la misma cuenta con garantías a dicha reserva, y, sobre todo, con sanciones a quienes incumplieran dicha reserva.
4. Sin embargo, incluso más relevante que ello es el reconocimiento de un derecho fundamental que cada vez va adquiriendo mayor relevancia: el derecho ciudadano de acceso a las diferentes reparticiones estatales. Aquello implica, entre otros factores, facilitar o simplificar a los(as) ciudadanos(as) el acceso, seguimiento y control de la realización de las actuaciones estatales; y además, permite agilizar el trámite en los diversos procedimientos administrativos, gracias al uso de los TIC como factor decisivo en el aumento de la eficacia, eficiencia y transparencia administrativa.
5. Es pues el ejercicio de un derecho, en el cual el Estado puede contar con el apoyo de terceros, siempre y cuando estos colaboradores cuenten con garantías debidamente especificadas, el que permite sostener esta fórmula, sin que pueda hablarse de vulneración a la reserva tributaria.

6. Se alega también que habría una violación del derecho a la libertad de contratar. No coincido con esa posición, pues no se trata de alguien a quien se le impone cómo y con quién celebrar un contrato. Aquí más bien hay varias organizaciones inscritas en un registro y el administrado(a) es quien, con completa libertad, escoge.

**S.**

**ESPINOSA-SALDAÑA BARRERA**

**VOTO SINGULAR DEL MAGISTRADO ERNESTO BLUME FORTINI  
OPINANDO POR LA INCONSTITUCIONALIDAD DEL DECRETO  
LEGISLATIVO 1314**

Discrepo de la sentencia de mayoría que declara INFUNDADA la demanda, porque considero que la demanda resulta FUNDADA, en razón que el Decreto Legislativo 1314, contraviene la autorización constitucional contenida en el artículo 2, inciso 5, de la Constitución respecto del acceso a información clasificada como restringida.

A continuación, paso a exponer las razones de mi posición.

1. La Constitución establece, clara e indubitablemente, en el segundo párrafo del inciso 5 de su artículo 2 que *“El secreto bancario y la reserva tributaria pueden levantarse a pedido del juez, del Fiscal de la Nación, o de una comisión investigadora del Congreso con arreglo a ley y siempre que se refieran al caso investigado”*.
2. Como se aprecia con meridiana claridad del precepto transcrito, existen supuestos constitucionales específicos que permiten el acceso a la información restringida que protegen el secreto bancario y la reserva tributaria. Tal protección es constitucionalmente relevante porque tiene por objeto cautelar el desenvolvimiento económico, comercial y tributario que generan los ciudadanos en su vida privada diaria; desenvolvimiento cubierto por la esfera del derecho constitucional a la vida privada.
3. Por tanto, de acuerdo al marco constitucional vigente, solo cabe levantar el secreto bancario y la reserva tributaria en tres supuestos:
  - 3.1 Por disposición de un juez;
  - 3.2 Por disposición del Fiscal de la Nación; y
  - 3.3 Por disposición de una comisión investigadora del Congreso.La Constitución no contempla ninguna otra forma de levantar el secreto bancario y la reserva tributaria.
4. Sin embargo, el Decreto Legislativo 1314, inspirado al parecer en un evidente facilismo fiscal, habilita levantar la reserva tributaria a favor de terceros (los Operadores de Servicios Electrónicos), a los efectos que accedan a información protegida para realizar fiscalización tributaria de las emisiones de comprobantes electrónicos, sin que tal permisibilidad observe los parámetros constitucionales excepcionales que, como se ha visto, sólo lo permiten *“a pedido del juez, del Fiscal de la Nación, o de una comisión investigadora del Congreso con arreglo a ley y siempre que se refieran al caso investigado”*.

5. Si bien es cierto que el Decreto Legislativo 1314, impone obligaciones y establece sanciones para estos terceros denominados Operadores de Servicios Electrónicos, con la finalidad de que no hagan un mal uso de la información restringida, tales terceros son entes privados que no se encuentran habilitados constitucionalmente para hacerlo.
6. En la sentencia de mayoría se ha variado el eje de preocupación que debe asumir el Juez Constitucional al resolver en un proceso de inconstitucionalidad, pues en lugar de preocuparse por garantizar la primacía de la Constitución que se alega afectada por el decreto legislativo impugnado, se pretende justificar con argumentos aparentemente razonados pero ajenos a tal eje de preocupación, el levantamiento de la reserva tributaria, arguyéndose el argumento de facilitar la fiscalización tributaria en la emisión de comprobantes electrónicos, situación que si bien puede resultar importante a fin de combatir infracciones tributarias y delitos fiscales, no deben ni pueden constituirse en la preocupación primordial del Juez Constitucional y, menos aún, puede resultar determinante para orientar su veredicto, ya que, en puridad, escapan a sus competencias y distraen, obstaculizan y distorsionan el enfoque que le corresponde asumir en armonía con los fines esenciales de los procesos constitucionales regulados en los artículos 200 y 202 de la Carta Fundamental de la República; fines que, con claridad y contundencia, desarrolla el artículo II del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional en los términos siguientes: “Son fines esenciales de los procesos constitucionales garantizar la primacía de la Constitución y la vigencia efectiva de los derechos constitucionales”.
7. Asimismo, en la sentencia de mayoría también se ha variado el ángulo de observación, toda vez que el análisis de constitucionalidad del Decreto Legislativo 1314 no se ha dado a partir de la Constitución, sus valores, sus principios, sus instituciones –como lo es la reserva tributaria–, sus derechos –a la vida privada–, sus normas y demás aspectos que ella encierra –es decir, de la voluntad y expresión normativa del Poder Constituyente–, lo cual significa que el Juez Constitucional asido (léase cogido o sostenido) de un enfoque constitucionalizado y recogiendo el telos constitucional –la inspiración, la filosofía, la lógica y la racionalidad del Constituyente– debe realizar el análisis de la materia controvertida, para lograr los acotados fines esenciales de los procesos constitucionales, a través de un accionar consecuente con el carácter de supremo intérprete de la Constitución y de toda la normativa conformante del sistema jurídico nacional, que detenta el colegiado que integra; sino que, por el contrario, el ángulo de observación se ha dado básicamente a partir del Decreto Legislativo 1314 –es decir, de la voluntad y expresión normativa de Poder Constituido–.
8. Esta segunda distorsión en el análisis de constitucionalidad conlleva, lamentablemente, que el Poder Constituido –en este caso constituido por el Poder Ejecutivo– termine primando sobre el Poder Constituyente y que el Tribunal Constitucional,

que es el órgano autónomo e independiente encargado de la defensa de la Constitución, de la expresión normativa del Poder Constituyente, termine defendiendo al Poder Constituido y desnaturalizando su función con una visión llanamente legalista y huérfana de un enfoque constitucional. Y, en otros casos, inspirada en enfoques, inquietudes o dimensiones ajenos a lo estrictamente constitucional.

9. Por ello, como Jueces Constitucionales debemos operar con suma cautela al momento de impartir Justicia Constitucional, sin descuidar en ningún momento el eje de preocupación y el ángulo de observación que informan a cada uno de los procesos constitucionales. En este caso, al proceso de inconstitucionalidad.
10. Por estas razones, considero que la norma impugnada contraviene de manera directa la Constitución en su artículo 2, inciso 5, pues permite que un tercero no habilitado por ella acceda a la información protegida por la reserva tributaria.

#### **Sentido de mi voto**

Mi voto es porque se declare FUNDADA la demanda de inconstitucionalidad, y; en consecuencia, se expulse del sistema jurídico el Decreto Legislativo 1314.

S.

**BLUME FORTINI**