



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

## Pleno. Sentencia 159/2022

EXP. N.º 03394-2021-PA/TC  
LIMA  
MANUEL DURAND GÓMEZ

### SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

En Lima, a los 7 días del mes de abril de 2022, el Pleno del Tribunal Constitucional, integrado por los magistrados Ferrero Costa, Sardón de Taboada, Miranda Canales, Blume Fortini, Ledesma Narváez y Espinosa-Saldaña Barrera, pronuncia la siguiente sentencia; con los fundamentos de voto de los magistrados Miranda Canales y Espinosa-Saldaña Barrera y el voto singular de la magistrada Ledesma Narváez que se agregan.

#### ASUNTO

Recurso de agravio constitucional interpuesto por don Manuel Durand Gómez contra la resolución de fojas 286, de fecha 26 de agosto de 2021, expedida por la Segunda Sala Constitucional de la Corte Superior de Justicia de Lima, que declaró improcedente la demanda de autos.

#### ANTECEDENTES

Con fecha 4 de diciembre de 2018, el recurrente interpone demanda de amparo contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (Sunat), solicitando la nulidad de la Resolución Coactiva 0230076960790, emitida en el Procedimiento de Ejecución Coactiva 023-006-4618693, de fecha 15 de mayo de 2018, y que se repongan las cosas al estado anterior a la violación de sus derechos concretado con el embargo de su propiedad. Sostiene que no se le permitió subsanar un requisito de admisibilidad del recurso de apelación interpuesto el 20 de febrero de 2018 porque no fue notificado en su domicilio fiscal. Alega la vulneración de sus derechos al debido proceso, a la legítima defensa y a la doble instancia.

El 29 de mayo de 2019, la Procuraduría Pública de la Sunat contesta la demanda expresando que el recurrente fue notificado en su buzón electrónico mediante notificación clave sol, en mérito a lo establecido en el inciso b) del artículo 104 del Código Tributario. Asimismo, aduce que el proceso contencioso-administrativo se constituye en una vía idónea para dilucidar la controversia planteada.

El Decimoprimer Juzgado Constitucional Subespecializado en Temas Tributarios, Aduaneros e Indecopi de la Corte Superior de Justicia de Lima, mediante Resolución 7, de fecha 18 de agosto de 2020, declaró fundada la demanda, por considerar que, respecto a la notificación de los actos administrativos acotados al demandante, el artículo 104 del Código Tributario dispone que se hará en el domicilio fiscal que conste en el expediente señalado por el administrado. Dicho domicilio se considerará subsistente mientras su cambio no haya sido comunicado a la entidad en la forma



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03394-2021-PA/TC  
LIMA  
MANUEL DURAND GÓMEZ

establecida; y, en los casos en que la administración tributaria haya notificado al referido sujeto a efectos de realizar una verificación, fiscalización o haya iniciado el procedimiento de cobranza coactiva, el administrado no podrá efectuar el cambio de domicilio fiscal hasta que esta concluya, salvo que a juicio de la administración exista causa justificada para el cambio, de conformidad con el artículo 11 del Código Tributario. Llama la atención sobre el hecho de que la entidad administrativa, habiendo iniciado un procedimiento de ejecución coactiva, haya dirigido las notificaciones solo en el buzón electrónico de clave sol, sin agotar todos los medios que estén a su alcance afin de garantizar el derecho de defensa del recurrente. Indica que las notificaciones al domicilio clave sol podrían ser validadas si se ha hecho efectiva además una alerta a otros medios señalados por el contribuyente como correo electrónico, teléfono de verificación o domicilio que aparece en el Reniec, con el plazo e idoneidad correspondiente, lo cual no ha ocurrido en autos.

La Sala superior competente revocó la apelada y, reformándola, declaró improcedente la demanda, por considerar que la pretensión formulada puede ser atendida a través del proceso contencioso-administrativo, el cual se constituye en una vía igualmente satisfactoria donde es posible dilucidar la presente controversia, toda vez que, a través de ese proceso, se podrán ofrecer y actuar medios de prueba que dencerteza al juzgador de la veracidad de sus afirmaciones.

## FUNDAMENTOS

### Delimitación del petitorio

1. El recurrente solicita la nulidad de la Resolución Coactiva 0230076960790, emitida en el Procedimiento de Ejecución Coactiva 023-006-4618693, de fecha 15 de mayo de 2018, y que se repongan las cosas al estado anterior a la violación de sus derechos concretado con el embargo de su propiedad. Sostiene que no se le permitió subsanar un requisito de admisibilidad del recurso de apelación interpuesto el 20 de febrero de 2018 porque no fue notificado en su domicilio fiscal. Alega la vulneración de sus derechos al debido proceso, a la legítima defensa y a la doble instancia.
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 han vulnerado los derechos de defensa y al debido proceso del recurrente, en la medida en que, tal como lo alega, no pudo conocer de los apercibimientos dispuestos en su contra, dado que no le fueron notificados debidamente.

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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03394-2021-PA/TC  
LIMA  
MANUEL DURAND GÓMEZ

3. 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 04168-2006-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.
4. 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.
5. 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 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 públicos que deba tutelar, a fin de que respondan a lo estrictamente necesario para la satisfacción de su cometido.
6. Como ha dicho este Tribunal en su sentencia recaída en el Expediente 00090-2004- AA/TC, 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.

7. 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**

8. Sobre el acto procesal de la notificación, en líneas generales, este Tribunal ha dejado sentado 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 su tramitación, el justiciable o administrado quede en estado de indefensión.
9. 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.
10. En el presente caso, el demandante alega que se ha vulnerado sus derechos de defensa y al debido proceso por no haber sido notificado 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.

11. 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, es necesario atender lo establecido por este Tribunal en el sentido de que se rigen de acuerdo con 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 27444, Ley del Procedimiento Administrativo (véase sentencias emitidas en los expedientes 01741-2005-PA/TC, fundamento 4; 04993-2007-PA/TC, fundamento 6); siempre claro está, atendiendo al principio de razonabilidad y sin dejar de respetar los derechos fundamentales.

#### Análisis del caso

12. En este caso, el demandante alega que luego de haber sido notificado con la Resolución 0260150010420/SUNAT, de fecha 29 de diciembre de 2017, en la que la administración tributaria le comunica que ha declarado fundado en parte el recurso de nulidad que interpuso ante el Tribunal Fiscal por el cálculo excesivo del impuesto a la renta del año 2004, interpuso recurso de apelación con la documentación sustentatoria -al no encontrarse conforme-, a fin de que se realice un recálculo en el impuesto a la renta del año 2004.
13. Refiere que el 12 de setiembre de 2018 se le notificó en su domicilio fiscal la Resolución Coactiva 0230007690, de fecha 27 de agosto de 2018, y con dicha resolución Sunat le comunicó el embargo que había trabado en forma de inscripción sobre el inmueble de su propiedad registrado en la Partida Electrónica 42030090 de Registros de Lima y Callao, hasta por la suma de S/. 811 000.00 nuevos soles. Inmueble que tiene como dirección Av. Nueva York 356, Urbanización Los Laureles, distrito de Chorrillos.
14. Agrega que ante tal situación interpuso recurso de reclamación, pero se dio con la sorpresa de que la Sunat había hecho notificaciones del procedimiento acotado en el buzón clave sol, medio electrónico que es brindado por la Sunat al contribuyente activo para comunicaciones tributarias y demás. Dicha herramienta, aduce el demandante, no fue ofrecida por su parte como medio para que la Sunat efectúe las notificaciones respectivas, sino que había indicado que el domicilio fiscal para



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03394-2021-PA/TC  
LIMA  
MANUEL DURAND GÓMEZ

recibir las siempre fue Av. Nueva York 356, Urbanización Los Laureles, distrito de Chorrillos, conforme figura en su documento nacional de identidad (DNI). Resalta que no se enteró de las resoluciones emitidas por Sunat y notificadas en el buzón de su clave sol, porque no cumplieron con ser notificadas conforme a lo dispuesto por el artículo 104 del TUO del Código Tributario. Dichas resoluciones son las siguientes:

- i) Requerimiento de Admisibilidad 026055009021, de fecha 23 de febrero de 2018;
- ii) Resolución de Intendencia 0260150010584/SUNAT, de fecha 28 de marzo de 2018, que declara inadmisibile el recurso de apelación interpuesto ante Sunat; iii) Resolución Coactiva 023006-4618693, de fecha 17 de mayo de 2018; y, iv) Resolución Coactiva 023-006-4618274, de fecha 15 de mayo de 2018.

15. 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, prescribía 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.

"Cuando el deudor tributario hubiera optado por señalar un domicilio procesal electrónico y el acto administrativo no corresponda ser notificado de acuerdo a lo dispuesto en el inciso b), la notificación se realizará utilizando la forma que corresponda a dicho acto de acuerdo a lo previsto en el presente artículo. En el caso que el deudor tributario hubiera optado por un domicilio procesal físico y la forma de notificación a que se refiere el inciso a) no pueda ser realizada por encontrarse cerrado, hubiera negativa a la recepción, o no existiera persona capaz para la recepción de los documentos, se fijará en el domicilio procesal físico una constancia de la visita efectuada y se procederá a notificar en el domicilio fiscal."

16. Al respecto, este Tribunal considera que en relación con los actos administrativos acotados al demandante, el artículo 104 antes citado dispone que la notificación se hará en el domicilio fiscal que conste en el expediente comunicado a la entidad en la forma establecida; asimismo, en los casos en que la administración tributaria haya notificado al administrado a efectos de realizar una verificación, una



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03394-2021-PA/TC  
LIMA  
MANUEL DURAND GÓMEZ

fiscalización o hubiese iniciado el procedimiento de cobranza coactiva, este no podrá efectuar el cambio del domicilio fiscal hasta que el procedimiento concluya, salvo que a juicio de la administración exista causa justificada para el cambio, de conformidad con el artículo 11 del Texto Único Ordenado del Código Tributario.

17. Cabe recordar que el Tribunal Constitucional, en el fundamento 21 de la sentencia expedida en el Expediente 07279-2013-PA/TC, ha establecido lo siguiente: “[...] 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 esta 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 de defensa del contribuyente. De ahí que, a juicio del Tribunal, una de las medidas complementarias de la Sunat está obligada a tomar frente a escenarios como el que en el presente caso plantea, será notificar también en el domicilio que el contribuyente haya consignado en su DNI [...].”
18. De la revisión de autos se puede comprobar que la Sunat, habiendo iniciado un procedimiento de fiscalización tributaria, envió las notificaciones concernientes solo al buzón electrónico de clave sol (f. 15 y 18), sin embargo, tal como lo señala el recurrente dicho domicilio procesal no fue señalado por él, por lo que, de acuerdo con lo estipulado por el artículo 104 del Código Tributario, dichas notificaciones no surtieron efectos.
19. De lo expuesto se advierte que la administración tributaria no dio cumplimiento a lo estipulado en el artículo 104 del Código Tributario que se refiere que las notificaciones deben efectuarse en el domicilio fiscal del contribuyente. Además, se aprecia de autos, que haya procurado agotar todos los medios posibles para corroborar que al contribuyente le llegaron las notificaciones, con el fin de garantizar su derecho de defensa. Solo recién cuando inició el procedimiento de cobranza coactiva para exigir el cumplimiento del pago de la deuda tributaria, notificó sus resoluciones al domicilio fiscal consignado por el demandante (Av. Nueva York 356, Urbanización Los Laureles, distrito de Chorrillos).
20. En tal sentido, se vulneró el derecho de defensa del actor y, consecuentemente, se afectó el debido procedimiento instaurado contra este.
21. Habiéndose configurado la afectación de los derechos del recurrente por la indebida notificación realizada por la Sunat, el Tribunal considera que se debe declarar nula la notificación de la Resolución de Intendencia



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03394-2021-PA/TC  
LIMA  
MANUEL DURAND GÓMEZ

0260150010584/SUNAT, de fecha 28 de marzo de 2018, y nulas las resoluciones coactivas 0230076960790 y 023006-4618693, debiendo ordenarse una nueva notificación de la antes mencionada resolución de intendencia, a fin de reestablecer los derechos conculcados.

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

**HA RESUELTO**


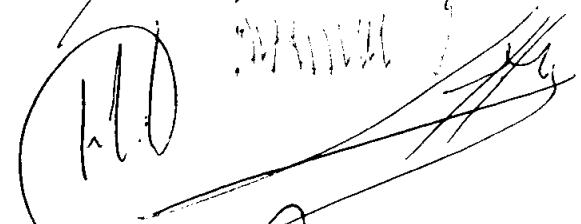
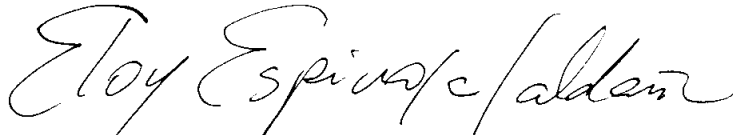
1. Declarar **FUNDADA** la demanda; en consecuencia, **NULA** la notificación de la Resolución de Intendencia 0260150010584/SUNAT, de fecha 28 de marzo de 2018, y **NULAS** las resoluciones coactivas 0230076960790 y 023006-4618693.
2. **ORDENAR** que la Sunat notifique nuevamente la Resolución de Intendencia 0260150010584/SUNAT, de fecha 28 de marzo de 2018, al domicilio fiscal del demandante.

Publíquese y notifíquese.

SS.

**FERRERO COSTA  
SARDÓN DE TABOADA  
MIRANDA CANALES  
BLUME FORTINI  
ESPINOSA-SALDAÑA BARRERA**

**PONENTE BLUME FORTINI**



Lo que certifico:



Flavio Reátegui Apaza  
Secretario Relator  
TRIBUNAL CONSTITUCIONAL





### FUNDAMENTO DE VOTO DEL MAGISTRADO MIRANDA CANALES

Si bien coincido con la ponencia en cuanto a que debe declararse **FUNDADA** la demanda de autos; no obstante, a renglón seguido me permito exponer algunas razones complementarias respecto a la notificación de los actos administrativos emitidos por Sunat.

1. La demanda de amparo tiene como objeto la nulidad de la Resolución Coactiva 0230076960790, de fecha 17 de mayo de 2018 —emitida en el Procedimiento de Ejecución Coactiva 0230064618693—, y que se repongan las cosas al estado anterior a la violación de sus derechos concretado con el embargo de su propiedad. Alega esencialmente que no se le permitió subsanar un requisito de admisibilidad del recurso de apelación interpuesto el 20 de febrero de 2018 porque no fue notificado en su domicilio fiscal sino mediante buzón electrónico, pese a que no señaló este último como domicilio procesal.

Al respecto, en el fundamento 12 de la STC 07279-2013-PA, este Tribunal prescribió que:

“[...] 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 [...], 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.** [Énfasis nuestro]

Pero, la referida exigencia de certeza —a mi juicio— no solo resulta ser tal en los procedimientos de fiscalización que lleva a cabo Sunat, y es que de por medio está el objeto de garantizar el derecho de defensa de los contribuyentes, lo cual hace extensible dicha obligación también para el procedimiento contencioso tributario (en sus distintas etapas: reclamación, apelación y cumplimiento).

Aunque parezca evidente, me permito recalcar que no solo se trata de asegurar de que el contribuyente conozca sobre el inicio de un procedimiento que se le sigue — como el de fiscalización—, sino que se comprenden en dicha obligación de certeza a todos aquellos actos que supongan la continuidad del procedimiento y demás que sean de relevancia para la conclusión o resolución del mismo, como se presente en el caso de autos con el Requerimiento de Admisibilidad 0260550090021.

3. Por tanto, resulta aplicable *mutatis mutandis* el criterio desarrollado por la mayoría de este Tribunal en la STC 07279-2013-PA para la resolución de la



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03394-2021-PA/TC  
LIMA  
MANUEL DURAND GÓMEZ

presente controversia. De allí que manifiesto mi conformidad con lo expuesto en la ponencia.

S.

MIRANDA CANALES

Lo que certifico:

Flavio Reátegui Apaza  
Secretario Relator  
TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03394-2021-PA/TC

LIMA

MANUEL DURAND GÓMEZ

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

Coincidiendo con el sentido de lo resuelto por mis colegas. Sin embargo, considero necesario señalar lo siguiente:

1. En el presente caso, el demandante alega que se ha vulnerado sus derechos de defensa y al debido proceso por no haber sido notificado 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. Señala que, como consecuencia de ello, no pudo subsanar un requisito de admisibilidad del recurso de apelación interpuesto el 20 de febrero de 2018 porque no fue notificado en su domicilio fiscal.
2. El acto de notificación tiene como objeto poner en conocimiento de los administrados de cada uno de los actos, de cada una de las decisiones, y de la existencia de un procedimiento, que tendrá efectos en la situación jurídica de aquel, por ello resulta sumamente importante que la administración tributaria tenga la certeza absoluta de que el o la administrada haya tomado conocimiento de la existencia de dicho procedimiento, de dichos actos y de las decisiones.
3. De no ser así, no solo se vulnera el derecho de la comunicación previa, precisa y exacta de los actos y decisiones administrativas, sino también el derecho a la defensa, pues el administrado desconocería del procedimiento, y del contenido de las decisiones administrativas que, eventualmente, pueden afectarlo, recortándosele de este modo la posibilidad de poder ejercer adecuadamente su derecho a la defensa, aunque como ya ha señalado este Tribunal, no cualquier irregularidad con su tramitación constituye, *per se*, una violación del derecho de defensa. Solo se produce tal afectación cuando, como consecuencia de la irregularidad en su tramitación, el justiciable o administrado quede en estado de indefensión.
4. Este Tribunal también ha señalado que el derecho a no quedar en estado de indefensión se conculca cuando los titulares de derechos e intereses legítimos se ven impedidos de ejercer los medios legales suficientes para su defensa, pero no cualquier imposibilidad de ejercer esos medios produce un estado de indefensión que atenta contra el contenido constitucionalmente protegido del derecho sino que es constitucionalmente relevante cuando se genera una indebida y arbitraria actuación del órgano que investiga o juzga al individuo tal hecho se produce cuando el justiciable es impedido, de modo injustificado, de argumentar a favor de sus derechos e intereses legítimos (fundamento 3 de la STC N.º 00582-2006- PA/TC).



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03394-2021-PA/TC  
LIMA  
MANUEL DURAND GÓMEZ

5. En el caso de autos se ha verificado que se vulneró el derecho a la defensa del recurrente, pues la Sunat, habiendo iniciado un procedimiento de fiscalización tributaria, envió las notificaciones concernientes solo al buzón electrónico de clave sol (f. 15 y 18), sin embargo, tal como lo señala el recurrente dicho domicilio procesal no fue señalado por él, por lo que, de acuerdo con lo estipulado por el artículo 104 del Código Tributario, dichas notificaciones no surtieron efectos, con lo cual, la administración tributaria no dio cumplimiento a lo estipulado en el referido dispositivo.
6. Al respecto, se debe destacar que las actuaciones de las entidades que generen procedimientos deben realizarse con la debida diligencia a fin de no afectar los derechos de los administrados. La debida diligencia recae precisamente en que pueda sujetarse a los parámetros legales y constitucionales estatuidos para cada una de las situaciones concretas que asume en el ejercicio de sus competencias. En particular, respecto del acto de notificación, la debida diligencia se expresará en el hecho de procurar en la mayor medida posible de agotar todos los medios lícitos y razonables para tener la completa certeza de que sus actos han sido notificados adecuadamente y, por tanto, que los y las administradas tengan conocimiento de ellos a fin de que puedan ejercer su derecho a la defensa o en su defecto, aleguen lo que juzguen conveniente.

S.

ESPINOSA-SALDAÑA BARRERA

Lo que certifico:

Flavio Reátegui Apaza  
Secretario Relator  
TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

En la presente resolución, sin recurrir a la firma digital, como se había dispuesto por Acuerdo de Pleno del 13 de mayo del 2022, toda vez que ese mismo día el Poder Judicial tomó juramento a los nuevos integrantes del tribunal, lo que imposibilitó continuar con la firma digital.

EXP. N.º 03394-2021-PA/TC

QUINTA

MANUEL DURAND GÓMEZ

## VOTO SINGULAR DE LA MAGISTRADA LEDESMA NARVÁEZ

Con el debido respeto por la decisión de mayoría, en el presente caso, estimo que la demanda debe declararse **IMPROCEDENTE**.

Manuel Durand Gómez solicita la nulidad de la Resolución Coactiva 0230076960790, de fecha 15 de mayo de 2018, expedida por la Sunat, en el procedimiento de ejecución coactiva, Expediente 023-006-4618693; y que se repongan las cosas al estado anterior a la violación de sus derechos concretado con el embargo de su propiedad. Sostiene que no se le permitió subsanar el requisito de admisibilidad del recurso de apelación interpuesto contra la resolución de cumplimiento del 29 de diciembre de 2017, emitida por la Sunat en virtud de la decisión del Tribunal Fiscal en la RTF 07811-5-2017 del 5 de setiembre de 2017. Señala que no fue notificado en su domicilio fiscal y que fue sorprendido de la continuación del procedimiento cuando se le notificó la resolución de ejecución coactiva. Alega la vulneración de sus derechos al debido proceso, de defensa y a la doble instancia.

Sobre el particular, debo indicar que este Tribunal Constitucional en la STC Expediente 01428-2002-PA/TC, fundamento 5, ha expresado que “que detrás del acto procesal de la notificación 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 el contenido de las resoluciones judiciales. Sin embargo, no cualquier irregularidad con su tramitación constituye, *per se*, una violación del derecho de defensa. Sólo se produce tal afectación del derecho en cuestión cuando, tras la irregularidad en su tramitación, se alcanza que el justiciable quede en estado de indefensión”.

El recurrente alega no haber sido notificado debidamente de las resoluciones emitidas en procedimiento contencioso tributario y del inicio del procedimiento de ejecución coactiva. Señala que no se le notificó en su domicilio fiscal la resolución que declaró inadmisibles su recurso de apelación, así como las subsiguientes resoluciones administrativas, incluidas las del procedimiento de ejecución coactiva.

El artículo 104 del TUO del Código Tributario, que regula las formas de notificación en los procedimientos tributarios, indica que los modos ahí establecidos se realizan en forma “indistinta”. Los incisos a) y b), vigentes a la fecha de los hechos, señalaban:

### Artículo 104.- FORMAS DE NOTIFICACIÓN

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

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




TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03394-2021-PA/TC  
LIMA  
MANUEL DURAND GÓMEZ

- b) Por medio de sistemas de comunicación electrónicos, siempre que se pueda confirmar la entrega por la misma vía. [...]

El citado artículo habilita a la administración tributaria a realizar el acto de notificación, tanto al domicilio fiscal como mediante sistemas de comunicación electrónica como fue el caso del demandante, hecho que el recurrente, incluso, no ha negado en su escrito de demanda. El mismo demandante ha referido, a fojas 32, que “me doy con la sorpresa, que la SUNAT, había hecho notificaciones de este procedimiento en el buzón de la clave sol, medio electrónico que es señalado por la SUNAT cuando eres contribuyente activo para comunicaciones tributarias y demás; este domicilio procesal y legal no fue señalado por el demandante [...]”. En efecto, la Sunat notificó la resolución de inadmisibilidad del recurso de apelación y las subsiguientes al correo clave sol del actor en su calidad de contribuyente.



Es decir, el demandante recibió las notificaciones y estuvo en la posibilidad de subsanar la presentación de su recurso de apelación y/o ejercer su derecho de defensa en el procedimiento de ejecución coactiva iniciado con posterioridad. Si bien el recurrente precisa que señaló un domicilio fiscal y que debió ahí remitirse físicamente la notificaciones, lo cierto que es que Código Tributario también autoriza a la Sunat a comunicar sus resoluciones mediante correo electrónico, como efectivamente se hizo según de aprecia en el expediente.

De ahí que, la Sunat cumplió, en mi opinión, con su deber de poner en conocimiento al recurrente de las resoluciones del procedimiento tributario mediante medios electrónicos, conforme al artículo 104, inciso b), del TUO del Código Tributario; por lo que, no puede afirmarse que se haya afectado su derecho de defensa. No genera convicción que exista una “irregularidad” en los términos de la STC Expediente 01428- 2002-PA/TC, cuando el mismo recurrente ha aceptado que recibió las notificaciones en su buzón de correo clave sol.

Por otro lado, debo precisar que el criterio asumido por la suscrita en la STC Expediente 07279-2013-PA/TC no se encuentra comprometida en este caso, ya que aquí no se está discutiendo si la Sunat tenía certeza o no de que el demandante tomó conocimiento de las notificaciones en su domicilio fiscal o en su correo clave sol, y que para asegurar ello sea necesario que la administración tributaria notifique en forma complementaria al domicilio del DNI, que es el criterio de dicha sentencia. La discusión aquí no es tanto si la Sunat tenía problemas para identificar el domicilio del contribuyente. Lo que el demandante reclama en este amparo es que se haya notificado por medios electrónicos y no físicamente al domicilio fiscal, que es una discusión distinta. De hecho, el demandante no pone en duda que el correo clave sol sea un medio electrónico de su dominio. Tanto es así que en autos obran las capturas del correo clave sol, donde se acredita que el demandante tomó conocimiento de la resolución de inadmisibilidad de recurso de apelación, así como de la resolución de inicio del procedimiento de ejecución coactiva, obrante a fojas 15 y 21:



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03394-2021-PA/TC  
LIMA  
MANUEL DURAND GÓMEZ

INTENDENCIA LIMA



Constancia de Notificación de Resolución de Apelación N° 0260150010584

"De acuerdo al inciso b) del Art. 104 del Código Tributario y Resolución de Superintendencia N° 014-2008/SUNAT y normas modificatorias"

Fecha de depósito en el Buzón Electrónico: 10 de ABRIL de 2018

Señor Contribuyente : DURAND GOMEZ MANUEL

RUC : 10070442588

La presente constancia acredita el depósito de la Resolución de Apelación N° 0260150010584 emitida por ROSALIA CRISTINA MUÑOZ LI expedida por INTENDENCIA LIMA, de conformidad a lo establecido en el inciso b) del Art. 104 del Código Tributario y Resolución de Superintendencia N° 014-2008/SUNAT y normas modificatorias.

Le recordamos que la notificación de la presente Resolución de Apelación se considera efectuada desde el día hábil siguiente de su depósito en el Buzón Electrónico SDL, de acuerdo a lo establecido en el inciso b) del Art. 104 y Art. 106 del Código Tributario.

INTENDENCIA LIMA



Constancia de Notificación de Resolución de Ejecución Coactiva

De acuerdo al inciso b) del Art. 104 del Código Tributario y Resolución de Superintendencia N° 014-2008/SUNAT y normas modificatorias

Fecha de depósito en el Buzón Electrónico: 17 de Mayo del 2018

Señor Contribuyente: : DURAND GOMEZ MANUEL

RUC : 10070442588

La presente constancia acredita el depósito de la Resolución de Ejecución Coactiva N° 023-006-4618693, emitida por GUIDO ANTONIO CARBONE DOLMENZ expedida por SECCIÓN DE LIQUIDACIÓN DE SALDOS DEUDORES Y GESTIÓN DE ADEUDOS - SUPERVISIÓN 3, de conformidad a lo establecido en el inciso b) del Art. 104 del Código Tributario y Resolución de Superintendencia N° 014-2008/SUNAT y normas modificatorias.

Le recordamos que la notificación de la presente Resolución de Ejecución Coactiva se considera efectuada desde el día siguiente de su depósito en el Buzón Electrónico SOL, de acuerdo a lo establecido en el inciso b) del Art. 104 y Art. 106 del Código Tributario.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03394-2021-PA/TC

LIMA

MANUEL DURAND GÓMEZ

Así es, el demandante mismo da por hecho que a su correo clave sol de la Sunat le llegaron la notificaciones de la resoluciones administrativas que ahora solicita su nulidad. Pero más allá, de que no advierto alguna afectación a los derechos que invoca, no obstante, estimo que esta controversia puede ventilarse, en todo caso, en un proceso contencioso administrativo. Este Tribunal ha precisado en su jurisprudencia en materia tributaria que existen vías ordinarias que pueden considerarse como específicas e igualmente satisfactorias al proceso de amparo (Cfr. STC Exp. 01939-2013-PA/TC, STC Exp. 3417-2011-AA/TC, RTC Exp. 00611-2009-PA/TC, RTC Exp. 2612-2008- PA/TC, RTC Exp. 5920-2008-PA/TC, RTC Exp. 4921-2007-PA/TC, RTC Exp. 2879-2012-PA/TC, entre otras).

Teniendo en cuenta el análisis sobre la pertinencia de la vía constitucional, debe entenderse, como regla general, que la demanda contencioso administrativa (artículo 157 y siguientes del TUO vigente del Código Tributario), el recurso de apelación (artículo 122 del TUO vigente del Código Tributario) y el proceso que se instaura con la demanda de revisión judicial (artículos 23 y 40 de la Ley 26979, Ley de Procedimiento de Ejecución Coactiva), con carácter meramente enunciativo, constituyen vías idóneas e igualmente satisfactorias a través de las cuales deberían encausarse pretensiones de carácter tributario, debiéndose optar por ellas y no por la vía excepcional del amparo.

Ello ha sido previsto en el precedente constitucional establecido en la STC Expediente 02383-2013-PA/TC, cuando se hace referencia a la procedencia del amparo considerando los criterios de tutela idónea y de urgencia iusfundamental. Como parte de las reglas de dicho precedente se estableció lo siguiente:

[...] la vía ordinaria será "igualmente satisfactoria" a la vía del proceso constitucional de amparo, si en un caso concreto se demuestra, de manera copulativa, el cumplimiento de estos elementos:

- Que la estructura del proceso es idónea para la tutela del derecho;
- Que la resolución que se fuera a emitir podría brindar tutela adecuada;
- Que no existe riesgo de que se produzca la irreparabilidad; y
- Que no existe necesidad de una tutela urgente derivada de la relevancia del derecho o de la gravedad de las consecuencias.

En sentido inverso, la ausencia de cualquiera de estos presupuestos revela que no existe una vía idónea alternativa al amparo, por lo que la vía constitucional quedará habilitada para la emisión de un pronunciamiento de fondo (salvo que se incurra en alguna otra causal de improcedencia)

Esta evaluación debe ser realizada por el juez o por las partes respecto de las circunstancias y derechos involucrados en relación con los procesos ordinarios. Es decir, los operadores deben determinar si la vía es idónea (en cuanto permite la tutela del derecho, desde el punto de vista estructural, y es susceptible de brindar adecuada protección) y, simultáneamente, si resulta igualmente satisfactoria (en tanto no exista





TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03394-2021-PA/TC  
LIMA  
MANUEL DURAND GÓMEZ

riesgo inminente de que la agresión resulte irreparable ni exista necesidad de una tutela de urgencia)

Las reglas para determinar cuándo una vía ordinaria alterna resulta igualmente satisfactoria son las establecidas en esta sentencia, y conforme a ellas se interpretará el inciso 2 del artículo 5, resultandos aplicables a todos los procesos de amparo, independientemente de sumateria.

Así, de manera excepcional, y en atención a las singularidades de cada caso que deberían ser acreditadas por la parte demandante, considero que, en lo esencial, solo cabría acudir a la vía subsidiaria del amparo con respecto de (i) asuntos que no podrían discutirse o cuestionarse en la vía ordinaria; (ii) asuntos para los cuales este Tribunal haya determinado expresamente, aplicando debidamente el análisis de pertinencia de la vía constitucional antes mencionado, que el amparo es la vía idónea, y siempre que se presenten los mismos elementos o propiedades relevantes del caso de que se trate asuntos de suma urgencia, sea por la importancia iusfundamental de lo discutido o por la gravedad o irreparabilidad del daño que podría ocurrir si no se brinda una protección especial, como la que puede obtenerse a través de los procesos constitucionales (STC Exp. 00867-2013-PA/TC, FJ 12).

De ahí que el pedido de la demanda de que se evalúe la notificación en los procesos contencioso tributario y ejecución coactiva sea una controversia que no corresponde que sea ventilado en el amparo, sino en el proceso contencioso administrativo por ser la vía igualmente satisfactoria.

Por eso, estimo que la demanda debe rechazarse.

#### **Acerca de la inconstitucionalidad del Nuevo Código Procesal Constitucional**

Teniendo en cuenta que en el presente caso se aplica el Nuevo Código Procesal Constitucional, Ley 31307, publicado en el diario oficial *El Peruano* el 23 de julio de 2021, es mi deber de jueza constitucional dejar constancia de que dicha ley es manifiestamente contraria a la Constitución y que cuando ha sido sometida a control del Tribunal Constitucional mediante un proceso de inconstitucionalidad [Expedientes 00025-2021-PI/TC y 00028-2021-PI/TC], tres magistrados, en una motivación sin ningún sustento y tan sólo de tres párrafos, han hecho posible que dicha ley, pese a su inconstitucionalidad, se aplique sin ningún cuestionamiento.

En otras palabras, **el poder de los votos y no el de las razones jurídicas** ha caracterizado la historia de esta ley: el Poder Legislativo tenía los votos, así es que sin mayor deliberación e incumpliendo su propio reglamento, aprobó la ley. Luego, el Tribunal Constitucional, con tres votos que no tenían mayor justificación y alegando un argumento sin fundamento, convalidó dicho accionar del Poder Legislativo. Serán la ciudadanía, la opinión pública o la academia, entre otros, los que emitirán su punto de vista crítico para que estas situaciones no se repitan.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03394-2021-PA/TC  
LIMA  
MANUEL DURAND GÓMEZ

Un Código Procesal Constitucional, que se debería constituir en una de las leyes más importantes del ordenamiento jurídico peruano, dado que regula los procesos de defensa de los derechos fundamentales y el control del poder, tiene hoy una versión que está vigente por el poder de los votos y no de las razones jurídicas. Es claro que ello deslegitima el Estado de Derecho y en especial la justicia constitucional. Este nuevo código es inconstitucional, irrefutablemente, por vicios formales (más allá de los vicios materiales). Lo voy a exponer de modo breve.

La Ley 31307, Nuevo Código Procesal Constitucional, por ser una ley orgánica (artículo 200 de la Constitución), no se debió ser exonerada del dictamen de comisión. El artículo 73 del Reglamento del Congreso regula las etapas del procedimiento legislativo así como la excepción para que la Junta de Portavoces pueda exonerar a algunas etapas de tal procedimiento, pero además, y esto es lo más relevante, establece de modo expreso que “Esta excepción no se aplica a iniciativas de reforma constitucional, de leyes orgánicas ni de iniciativas sobre materia tributaria opresupuestal”.

Asimismo, concordante con el artículo antes citado, el artículo 31-A, inciso 2. del Reglamento del Congreso de la República, regula, entre otras competencias de la Junta de Portavoces, “La exoneración, previa presentación de escrito sustentado del Grupo Parlamentario solicitante y con la aprobación de los tres quintos de los miembros del Congreso allí representados, de los trámites de envío a comisiones y prepublicación”, y luego, expresamente, establece que “Esta regla no se aplica a iniciativas de reforma constitucional, de leyes orgánicas ni de iniciativas que propongan normas sobre materia tributaria o presupuestal, de conformidad con lo que establece el artículo 73 del Reglamento del Congreso”.

Como se aprecia, el Reglamento del Congreso, en tanto norma que forma parte del bloque de constitucionalidad, dispone que en los casos de leyes orgánicas, la Junta de Portavoces no puede exonerar del envío a comisiones en ningún supuesto. En el caso de las observaciones del Presidente de la República a la autógrafa de una proposición aprobada, éstas “se tramitan como cualquier proposición” [de ley] (artículo 79 del Reglamento del Congreso).

Por tanto, ante las observaciones del Presidente de la República a una proposición de ley correspondía tramitarla como cualquier proposición de ley y, como parte de dicho trámite, enviarla a la respectiva comisión, resultando prohibido que la Junta de Portavoces exonere del trámite de envío a comisión cuando se trata de leyes orgánicas.

En el caso del Nuevo Código Procesal Constitucional, mediante sesión virtual de la Junta de Portavoces celebrada el 12 de julio de 2021 se acordó exonerar del dictamen a las observaciones formuladas por el Poder Ejecutivo a la Autógrafa de Ley, pese a que se trataba de una ley orgánica. Esta exoneración resultaba claramente



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03394-2021-PA/TC  
LIMA  
MANUEL DURAND GÓMEZ

contraria al propio Reglamento del Congreso y con ello al respectivo bloque de constitucionalidad, por lo que correspondía declarar la inconstitucionalidad del Nuevo Código Procesal Constitucional por haber incurrido en vicios formales. El Congreso de la República no respetó el procedimiento de formación de la ley que el mismo fijó.

Carece de fundamento el argumento de los tres magistrados que salvaron esta ley. Ellos sostienen que conforme al último párrafo del artículo 79 del Reglamento del Congreso, el trámite de una autógrafa de ley observada por el Presidente de la República debepasar a comisión sólo si fue exonerada inicialmente de dicho trámite, de modo que en el caso del Nuevo Código Procesal Constitucional, al haber pasado ya por una comisión dictaminadora [antes de su primera votación], podía exonerarse a la autógrafa observadade dicho código.

Este argumento de los tres magistrados es incorrecto pues dicho párrafo es aplicable sólo cuando se trata de leyes distintas a las leyes orgánicas o de reforma constitucional, entre otras. Lo digo una vez más. En el caso de las leyes orgánicas la Junta de Portavoces del Congreso de la República está prohibida de exonerar el envío a comisiones. Las observaciones del Presidente de la República a la autógrafa del Nuevo Código Procesal Constitucional debieron recibir un dictamen de la comisión respectiva y, por tratarse de una ley orgánica, no podían ser objeto de ninguna exoneración sobre eltrámite a comisión.

Pese a la manifiesta inconstitucionalidad del Nuevo Código Procesal Constitucional y atendiendo a que, formalmente, una sentencia del Tribunal Constitucional, con el voto de tres magistrados, ha convalidado, en abstracto y por razones de forma, dicho código, debo proceder a aplicarlo en el caso de autos, reservándome el pronunciamiento en los casos que por razones de fondo se pueda realizar el respectivo control de constitucionalidad.

Dicho esto, mi voto entonces es por declarar **IMPROCEDENTE** la demanda de amparo en aplicación del artículo 5, inciso 2, del Código Procesal Constitucional, ahora, artículo 7, inciso 2, del Nuevo Código Procesal Constitucional.

  
LEDESMA NARVÁEZ

Firmo la presente resolución, sin recurrir a la firma digital, como se había dispuesto por Acuerdo de Pleno del 13 de mayo de 2022, toda vez que ese mismo día el magistrado Ferrero tomó juramento a los nuevos integrantes del Tribunal y como imposibilitó continuar con la firma digital.

Lo que certifico.

  
Flavio Reátegui Apaza  
Secretario Relator  
TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

2/6/22