



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 00005-2010-PA/TC
AREQUIPA
UNITRONIC S.R.L.

RAZÓN DE RELATORÍA

En la presente causa, la sentencia sólo es suscrita por los señores magistrados Vergara Gotelli, Calle Hayen, Eto Cruz y Álvarez Miranda, pero no por el señor magistrado Beaumont Callirgos debido a que, aun cuando estuvo presente en la vista de la causa, no llegó a votar y mediante Resolución Administrativa N° 66-2013-P/TC de fecha 3 de mayo de 2013, publicada en el diario oficial "El Peruano" el 6 de mayo de 2013, se ha declarado la vacancia de dicho magistrado por la causal establecida en el artículo 16º, inciso 4, de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional. Los votos emitidos alcanzan la mayoría suficiente para formar sentencia, conforme al artículo 5º (primer párrafo) de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional y al artículo 48º del Reglamento Normativo del Tribunal Constitucional.

SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

En Lima, a los 29 días del mes de enero de 2014, el Tribunal Constitucional, en sesión de Pleno Jurisdiccional, con la asistencia de los magistrados Vergara Gotelli, Calle Hayen, Eto Cruz y Álvarez Miranda, pronuncia la siguiente sentencia, con el voto singular del magistrado Vergara Gotelli, que se agrega.

I. ASUNTO

Recurso de agravio constitucional interpuesto por doña Alejandrina Elizabeth Medina de Zegarra, en representación de Unitronic S.R.L., contra la resolución expedida por la Tercera Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Arequipa, de fojas 447, su fecha 30 de setiembre de 2009, que declaró improcedente la demanda de autos.

II. ANTECEDENTES

Con fecha 8 de setiembre de 2008 la empresa recurrente interpone demanda de amparo contra la Intendencia Regional de Arequipa (SUNAT), su Ejecutor y su Auxiliar Coactivo, con el objeto de que se declare nulo el Expediente Coactivo N.º 0530070140189, con todos sus valores y resoluciones expedidas.

La representante de la sociedad demandante refiere que debido a conductas reprochables al ex contador de la empresa, ésta se vio obligada a acogerse a un fraccionamiento tributario que nunca le fue notificado, al igual que las resoluciones producto del procedimiento de ejecución coactiva. Indica que la Administración no ha cumplido con los requisitos legales mínimos para una debida notificación.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 00005-2010-PA/TC
AREQUIPA
UNITRONIC S.R.L.

En tal sentido manifiesta que la Administración Tributaria, al ordenar las medidas cautelares –*específicamente el embargo que pesa sobre su propiedad inmueble inscrita en la Partida Electrónica Nro. 01123905*–, vulnera los derechos de la empresa de propiedad, al debido proceso y de defensa, ya que resultan ser desproporcionadas e irracionales.

La SUNAT contesta la demanda indicando que la recurrente debió interponer el recurso de queja y así ejercer su derecho de contradicción en la vía y plazo de ley. En cuanto a la notificación de las resoluciones emitidas manifiesta que han sido debidamente notificadas; es decir, se ha procedido de manera gradual y razonada para la cobranza de una deuda impaga, haciendo uso de los mecanismos que le confiere la legislación tributaria.

El Segundo Juzgado Transitorio Civil de Arequipa declaró fundada en parte la demanda, por considerar que la conducta de la Administración resulta vulneratoria al debido procedimiento administrativo en el extremo de la notificación conjunta de la orden de pago y la resolución de ejecución coactiva. De igual manera, declaró improcedente la demanda en lo demás que contiene.

Por su parte, la Tercera Sala Civil de Arequipa, revocando la apelada, declaró improcedente la demanda por considerar que la recurrente no ha cumplido con agotar la vía previa administrativa.

III. FUNDAMENTOS

Delimitación del petitorio

1. El objeto de la presente demanda es la anulación del Expediente Coactivo Nro. 0530070140189 y todos sus valores, así como las medidas de embargo trabadas sobre la propiedad inmueble de la empresa recurrente por resultar presuntamente lesivas a sus derechos de propiedad, al debido proceso y de defensa. Se hace hincapié en que la notificación de una serie de actos administrativos llevados a cabo en la etapa coactiva sería irregular.

Cuestiones previas

2. Cabe precisar que al haber sido rechazada la demanda por considerarse que se encuentra incurso en la causal de improcedencia descrita en el artículo 5º, inciso 4) del Código Procesal Constitucional, esto es, por falta de agotamiento de la vía previa administrativa, este Colegiado deberá pronunciarse sobre la constitucionalidad de tal rechazo, más aun cuando la demandante en su recurso de



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 00005-2010-PA/TC
AREQUIPA
UNITRONIC S.R.L.

agravio constitucional indica que con tal agotamiento podría convertir en irreparable la agresión a sus derechos, y que, por ello, está excepcionada de agotarla, tal y como lo prescribe el inciso 2), del artículo 46º del Código Procesal Constitucional.

3. Pues bien, teniendo en consideración lo resuelto por el *ad quem*, así como los cuestionamientos relativos al agotamiento de la vía previa por parte de la demandante en su recurso de agravio constitucional, resulta fundamental hacer un análisis de la regla general para cuestionar actos administrativos de naturaleza tributaria (en etapa coactiva), consistente en la obligatoriedad de agotar las vías previas, lo que está dispuesto en el artículo 45º del Código Procesal Constitucional. Al respecto, interesa recordar que una de las finalidades de la exigencia del agotamiento de la vía previa es: *"(...) dar a la Administración Pública la posibilidad de revisar decisiones, subsanar errores y promover su autocontrol jerárquico de lo actuado por sus instancias inferiores, reforzar la presunción de legitimidad de los actos administrativos, para que no llegue al cuestionamiento judicial, actos irreflexivos o inmaduros; y limitar la promoción de acciones judiciales precipitadas contra el Estado"* [Morón Urbina, Juan Carlos. *Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General. Ley N.º 27444*. Lima, Gaceta Jurídica, 2004, p. 578].
4. Así, tratándose de procedimientos tributarios, el artículo 104º del Código Tributario establece que los actos de la Administración Tributaria deben ser notificados de acuerdo con las modalidades que se señalan en el citado artículo, de lo contrario la diligencia de notificación no surtirá efecto. En ese caso, es el ejecutor coactivo quien ejerce las acciones de coerción para el cobro de las deudas exigibles, incluyendo expresamente el Código Tributario, como una de sus facultades, el verificar la exigibilidad de la deuda tributaria a fin de iniciar el procedimiento de cobranza coactiva.
5. En el presente caso para entender la existencia y oportunidad de la vía previa, debe precisarse que la empresa demandante se acogió al beneficio tributario de pago fraccionado y extinción de multas, de acuerdo con lo prescrito por la Ley Nro. 27681, y se estableció que el monto de la deuda acogida ascendía a la suma de S/. 10.298.00, el mismo que debía ser pagado en forma fraccionada de 90 cuotas mensuales de S/. 150.00. Es así que ante la falta de pago de las cuotas mensuales, se procedió a emitir las órdenes de pago, lo que dio lugar al inicio del correspondiente procedimiento de cobranza coactiva. En relación a la Resolución de Ejecución Coactiva Nro. 0530060024342, se puede observar que fue notificada dos meses después de haberse notificado las respectivas órdenes de pago, esto es, el 18 de octubre de 2004.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00005-2010-PA/TC
AREQUIPA
UNITRONIC S.R.L.

6. Ahora bien, en relación a las Resoluciones de Ejecución Coactiva Nros. 0530060011301 y 0530060021296, fueron notificadas conjuntamente con sus respectivas órdenes de pago. Cabe precisar que el demandante no ha interpuesto recurso de reclamación en ninguno de los casos.
7. Así, en el Procedimiento de Ejecución Coactiva Nro. 0530060011301 se trabó la medida cautelar de embargo en forma de retención a terceros con el Nro. 0530060021296, y conforme se señala en el Informe Nro. 0052-2012/SUNAT-2J0302, se procedió a trabar la medida de embargo en forma de retención bancaria. Es así que la Administración acumula los procedimientos en el Expediente Coactivo Nro. 0530060021296 y procedió a trabar la medida de embargo en forma de inscripción hasta por la suma de S/. 38, 000.00 (treinta y ocho mil y 00/100 nuevos soles) sobre el bien mueble de propiedad de UNITRONICS S.R.Ltda. ubicado en la Calle Mercaderes, Edificio Panorámico, Tienda Local Nro. 4089, Arequipa, inscrito en la Partida Nro. 1123905. La referida medida de embargo fue notificada el 4 de octubre de 2007 mediante publicación en la página web de la SUNAT, de conformidad con el inciso e) del artículo 104º del Código Tributario, al haber adquirido el contribuyente la condición de no habido. Todas estas secuencias de actos, referenciales por cierto, no serán analizadas por este Colegiado, sin embargo son oportunas para efectos de entender el estado de las cosas en el presente proceso.

El establecimiento de la queja como vía previa para cuestionar el procedimiento de ejecución coactiva

8. Teniendo en consideración que durante el transcurso del proceso constitucional la constante de la actora es alegar la vulneración de los derechos al debido proceso y de propiedad al desconocer los actos de notificación realizados por la SUNAT respecto del inicio, el desarrollo y la pérdida del fraccionamiento, ello no resulta ser argumento para desconocer que conforme lo dispone el artículo 155º del Código Tributario, en concordancia con el literal h) del artículo 92º del mismo Código, el contribuyente tiene habilitado el recurso de queja contra las actuaciones o procedimientos que afecten directamente o infrinjan lo establecido en dicho Código.
9. En tal sentido, no se aprecia que la demandante haya acudido mediante la queja ante el Tribunal Fiscal. En efecto, tal como se indica en el referido artículo 155º del Código Tributario, el recurso de queja se presenta cuando existan actuaciones o procedimientos que afecten directamente o infrinjan lo establecido en el Código; debiendo ser resuelto por: "a) El Tribunal Fiscal dentro del plazo de veinte (20) días



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00005-2010-PA/TC
AREQUIPA
UNITRONIC S.R.L.

hábiles de presentado el recurso, tratándose de recursos contra la Administración Tributaria; b) El Ministro de Economía y Finanzas dentro del plazo de veinte (20) días, tratándose de recursos contra el Tribunal Fiscal”. Es decir, el plazo de 20 días al que hace referencia la demandante es para resolver y no para presentar la queja, lo que la traduciría en bastante expeditiva en términos de tiempo y en relación al amparo, que pese a ser un “proceso especial”, es resuelto por el Poder Judicial en dos instancias, siendo posible -como en el presente caso- presentar el recurso agravio constitucional ante el Tribunal Constitucional, lo que objetivamente le ha tomado mucho más tiempo.

10. Es decir, debe precisarse que la queja se constituye como un medio de defensa que procede en los siguientes casos: a) contra actuaciones o procedimientos de la Administración Tributaria que afecten en forma indebida al administrado; y, b) contra las actuaciones que signifiquen la contravención de las normas que inciden en la relación jurídico-tributaria. La queja se configura como un remedio procesal cuyo objeto es que se respete la formalidad prevista para cada procedimiento. Mediante la queja se puede cuestionar toda actuación de la Administración Tributaria en cualquier clase de procedimientos (fiscalización, contencioso, no contencioso, ejecución coactiva, etc.).
11. Coincidentemente, por Acta de Sala Plena del Tribunal Fiscal N.º 2006-09, se ha establecido que “Procede que el Tribunal Fiscal en la vía de queja se pronuncie sobre la validez de la notificación de los valores y/o resoluciones emitidos por la administración tributaria, cuando la deuda materia de queja se encuentra en cobranza coactiva”. El acuerdo que se adoptó en dicha sesión se ajustaría a lo establecido en el artículo 154º del Código Tributario (jurisprudencia de observancia obligatoria para la administración tributaria).
12. En tal sentido, en relación a la excepción de falta de agotamiento de la vía previa y a la afirmación de la demandante de que “el recurrir a la queja le tomaría al menos seis meses y tornaría en irreparable el daño”, a juicio de este Colegiado, como se viene explicando, no tiene ningún asidero legal. Por su parte, el artículo 46º del Código Procesal Constitucional prevé las excepciones al agotamiento de la vía previa, que en su inciso 2 indica que no será exigible el agotamiento de las vías previas si: “... Por el agotamiento de la vía previa la agresión pudiera convertirse en irreparable...”. Manifiesta la demandante estar comprendida en esta excepción.
13. Para este Colegiado la interposición de la queja tampoco acarrea la ejecución de las medidas cautelares trabadas sobre los bienes de la actora. Ante esto, es necesario establecer que la preexistencia de una deuda es un hecho del que no se tiene duda en el presente caso siendo necesario que la Administración tome todas las medidas



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 00005-2010-PA/TC
AREQUIPA
UNITRONIC S.R.L.

para que, una vez concluido el proceso, se puedan ejecutar las garantías que soporten dicha deuda. Ese resulta ser un hecho inobjetable.

14. Ahondando en las cuestiones de tiempo, debe considerarse que la demanda fue presentada el 8 de setiembre de 2008, constituyéndose, como ya se ha referido, la queja en un recurso mucho más expeditivo en términos de tiempo, con lo que dicho argumento quedaría también completamente descartado. En relación con ello además la SUNAT ha presentado a este Colegiado el Informe Nro. 257- 2011-SUNAT/2J0302, que expone que hasta la fecha no se había obtenido ningún producto (ejecutado) de los embargos que se entablaron al contribuyente. Por consiguiente, tratándose de notificaciones defectuosas, sí existe una vía previa en etapa coactiva, lo que en el presente caso no se habría agotado; tampoco se ha acreditado que la actora se encuentra exceptuada del cumplimiento de dicho requisito, resultando en principio de aplicación el artículo 5º, inciso 4) del Código Procesal Constitucional, debiendo entenderse que en los procedimientos de ejecución coactiva, la vía previa administrativa estaría constituida por el correspondiente recurso de queja.

15 Sin embargo, al considerar básicamente que en el presente caso se ha garantizado suficientemente el derecho de defensa, ya que no solamente se tiene la contestación de la demanda y el expediente administrativo, sino además abundante argumentación por parte de la accionante y la emplazada, así como constantes interrogantes acerca de la aplicación de algunos temas y reglas que ya han sido materia de pronunciamiento por la jurisprudencia de este Colegiado, resulta ser propicia la oportunidad para desarrollarlos y entrar a resolver los cuestionamientos de fondo, no sin antes agregar que de la fecha de la presentación de la demanda han transcurrido ya más de cuatro años sin contar con un pronunciamiento jurisdiccional definitivo, lo que se suma como razón para expedir sentencia de fondo.

Sobre la responsabilidad del uso de claves de seguridad

16. Resulta importante establecer que la presunta vulneración de los derechos de la empresa demandante se circunscribe a la existencia del procedimiento administrativo como producto de la suscripción al beneficio del pago fraccionado y extinción de multas del RESIT, por parte de su contador y sin la supuesta autorización de los órganos directivos de la empresa demandante. En relación a la responsabilidad de los actos presuntamente cometidos por el profesional de contabilidad, cabe precisar que el sistema tributario PDT es una declaración virtual que sólo puede ser presentada utilizando una clave de acceso SOL, la misma que es entregada bajo condiciones de seguridad y privacidad al contribuyente. En efecto,



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 00005-2010-PA/TC
AREQUIPA
UNITRONIC S.R.L.

de acuerdo con el inciso e) del artículo 1º de la Resolución de Superintendencia Nro. 109-2000/SUNAT, la Clave SOL es el “texto conformado por números y letras, de conocimiento exclusivo del usuario, que asociado al Código de Usuario otorga privacidad en el acceso a SUNAT operaciones en línea”. De igual manera, se establece que el contribuyente es responsable del uso de la Clave SOL, debiendo tomar las debidas medidas de seguridad.

17. De esto cabe señalar que los cuestionamientos relativos a las responsabilidades administrativas y penales en las que habría incurrido el “ex profesional de contabilidad” de la empresa, y que habría generado el incumplimiento de las obligaciones tributarias, ya que a pesar de no ser imputables a la empresa, la Administración Tributaria ha procedido a embargar sus bienes, no son hechos que deban ser dilucidados en el proceso constitucional de amparo, pues el artículo 9º del Código Procesal Constitucional establece que “en los procesos constitucionales no existe etapa probatoria. Sólo son procedentes los medios probatorios que no requieren actuación, lo que no impide la realización de las actuaciones probatorias que el Juez considere indispensables, sin afectar la duración del proceso. En este último caso no se requerirá notificación previa”.
18. En el presente caso existe incertidumbre jurídica en torno a si los actos administrativos, el fraccionamiento, la utilización indebida de datos y claves y los incumplimientos tributarios han sido llevados a cabo o son responsabilidad del referido contador público Mario Ángel Alatrística López. En consecuencia, como ya se ha precisado, dicha determinación resulta ser ajena al proceso constitucional de amparo. Además en la STC Nro. 05705-2008-PA/TC, el Tribunal Constitucional expresó que: “5. *Que no obstante lo señalado, la demandante considera que las resoluciones fueron notificadas de forma defectuosa, toda vez que la persona que las recibió no era empleada de la empresa, y porque los documentos no ingresaron por mesa de partes.* 6. *Que así las cosas, a fin de lograr certeza en el juzgador respecto de la vulneración de derechos constitucionales denunciada, se ha de requerir actuar pruebas como la inspección, que a tenor de lo dispuesto en el artículo 9º del Código Procesal Constitucional, no procede en los procesos constitucionales.* 7. *Que en consecuencia, en este caso se configura la causal de improcedencia prevista por el inciso 2) del artículo 5º del Código Procesal Constitucional”.*
19. Del expediente administrativo alcanzado por la SUNAT y que obra en autos puede evidenciarse también la constancia de la notificación de la Resolución de Intendencia N.º 053-4-20312 en el domicilio fiscal del demandante, cumpliéndose los requisitos mínimos del artículo 104º del Código Tributario. Es así que a fojas 3 de dicho cuadernillo se puede observar el nombre, DNI y firma de la persona



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00005-2010-PA/TC
AREQUIPA
UNITRONIC S.R.L.

encargada de las ventas de la empresa. Cabe hacer esta precisión porque es con esta resolución que se admite y se declara válido el acogimiento del contribuyente a la Ley de Reactivación a través del Sinceramiento de las Deudas Tributarias (RESIT), solicitado por la empresa demandante y que se constituye como antecedente de las resoluciones por el cobro de la deuda, así como del procedimiento de ejecución coactiva reclamado. Dicha notificación es de fecha 28 de mayo de 2003.

20. En torno al RESIT y a la falta de pago de las cuotas mensuales del fraccionamiento, conforme al artículo 7º de la Ley Nro. 27681, Ley del RESIT, se procedió a emitir las Órdenes de Pago Nro. 0530010029288 a 0530010029304, de fecha 14 de enero de 2004, y las Órdenes de Pago Nro. 0530010067465 a 0530010067471, de fecha 30 de julio de 2004, por cada cuota impaga, las que fueron notificadas el 21 de enero y el 19 de agosto de 2004, respectivamente. Asimismo, dado que se acumularon más de tres cuotas vencidas y pendientes de pago, se procedió a emitir por la totalidad de las cuotas pendientes de pago, la Orden de Pago Nro. 05300100607, de fecha 2 de agosto de 2004, de modo que debe desestimarse este extremo de la demanda.

Sobre la notificación conjunta de las órdenes de pago y las resoluciones de ejecución coactiva

21. Otro de los asuntos que merece flexión para este Tribunal es el relativo a la notificación conjunta de las resoluciones de orden de pago y de ejecución coactiva, situación que, en este proceso, también fue materia de pronunciamiento por el *a quo*. A tal efecto, el artículo 78º del Código Tributario dispone que las órdenes de pago constituyen el requerimiento de pago de obligaciones previamente determinadas por el propio contribuyente, y autorizan a iniciar, por el mérito de su notificación, el procedimiento de cobranza coactiva dado que corresponden a deudas vencidas y exigibles. En el caso de órdenes de pago emitidas por pérdida de fraccionamiento, éstas corresponden también a obligaciones reconocidas por el contribuyente que al solicitar tal beneficio asume deudas pendientes de pago en situación de exigible, y solicita su pago fraccionado, de acuerdo con lo establecido por la Ley Nro. 27681.
22. Este Tribunal no ha puesto en tela de juicio ni en discusión la exigibilidad de tales órdenes de pago; lo que ha declarado inconstitucional por atentatorio del debido proceso y en particular del derecho de defensa, es la ***notificación conjunta de dos valores de distinta naturaleza***. En esta línea la STC 3797-2006-AA/TC precisa que *"(...) aunque efectivamente se trata de una deuda exigible de acuerdo con la legislación tributaria, ello no implica que la administración, abusando de sus*



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 00005-2010-PA/TC
AREQUIPA
UNITRONIC S.R.L.

facultades, notifique en un mismo acto los dos documentos de pago, puesto que el debido procedimiento administrativo obliga a salvaguardar el interés general y, en particular, los derechos constitucionales de los administrados. Se deduce, entonces, que la demandada trata de confundir al juzgador manifestando que - luego de la presentación de la declaración jurada del ITAN, de verificarse el incumplimiento de pago del mismo, la SUNAT emitirá la Orden de pago respectiva, las cuales después de haber transcurrido el plazo para su cancelación, recién son transferidas al área de cobranza coactiva. Señala además, que el demandado cuenta con un plazo de de siete (7) días para cancelar la deuda" (escrito de SUNAT a fojas 229 de autos). Sin embargo, no hace referencia a que es imposible que ese hecho se haya dado en el presente caso, en el que ambos valores fueron notificados el mismo día y a la misma hora, y que estos siete (7) días a los que alude transcurren una vez iniciada la cobranza coactiva, esto es, en la etapa de ejecución de la deuda impaga y bajo apercibimiento de dictarse las medidas cautelares o de iniciarse la ejecución forzada de las mismas". Asimismo, en la STC 00649-2002-AA/TC este Tribunal subrayó que "... el derecho de defensa consiste en la facultad de toda persona de contar con el tiempo y los medios necesarios para ejercerlo en todo tipo de procesos, incluidos los administrativos, lo cual implica, entre otras cosas, que sea informado con anticipación de las actuaciones iniciadas en su contra...". También en la Resolución Aclaratoria Nro. 1 del expediente Nro. 03793-2006-AA/TC, se expresó que "7. En el Estado Constitucional la actuación de la administración pública en general y de la administración tributaria en particular no puede ser apreciada únicamente con criterios de legalidad, sino también de constitucionalidad; ésta y no sólo el respeto a la Ley es lo que otorga legitimidad a los actos de la administración tributaria. En ese sentido, se aprecia que en el caso de autos lo expuesto por este Tribunal, se debió a circunstancias muy particulares en las que la administración inclusive hizo afirmaciones inexactas con la finalidad de confundir al juzgador. Por ello, debe hacerse hincapié en que la demandada por lo menos deberá esperar a que la orden de pago se haga exigible (artículos 106º y 115º del Código Tributario) para proceder a notificar la Resolución de Ejecución Coactiva. En adición a lo anterior, señalan, debe hacerse referencia a que las limitaciones de orden legal no pueden constituir motivación para actuaciones arbitrarias y lesivas al contribuyente..."

23. En tal sentido queda claro que a partir de la publicación de la sentencia recaída en el Exp. N.º 03797-2006-PA/TC en el diario oficial El Peruano (1 de julio de 2007), resultaba ser de obligatorio cumplimiento las precisiones respecto a la notificación por separado de dichas resoluciones precisión que este Colegiado ha establecido en materia de notificación conjunta de resoluciones expedidas por la Administración, no siendo aplicable por razones de temporalidad a la presente demanda al tratarse



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 00005-2010-PA/TC
AREQUIPA
UNITRONIC S.R.L.

de procedimientos cuyas resoluciones han sido notificadas antes de la publicación de dicha sentencia.

24. Por su parte, enfatizando tales criterios, la Administración Tributaria argumenta que debido a que las órdenes de pago corresponderían a deudas ya vencidas, impagas, exigibles y reconocidas por el propio deudor a través de su declaración tributaria, el inciso d) del artículo 115º del Código Tributario establece que sólo el mérito de notificación conforme a ley autoriza el inicio del procedimiento de cobranza, por lo que no habría necesidad de la notificación por separado de los ya referidos documentos de pago. Ante tal afirmación cabe precisar que la vulneración de los derechos del contribuyente se genera en el momento/acto de la notificación conjunta, no teniendo relevancia la eficacia de los valores en cuestión, quedando descartado tal argumento.

25. Ahora bien, la SUNAT señala también que el Tribunal Fiscal viene aplicando una interpretación sesgada del criterio expuesto en la STC 03797-2006-PA/TC, al haberse declarado la nulidad de procedimientos de cobranza coactiva por el sólo hecho de la notificación conjunta, sin analizar si el contribuyente interpuso recursos administrativos, ni las circunstancias particulares en las que se dio dicha sentencia constitucional, lo que habría llevado a que dicho tribunal administrativo, a través de los recursos de queja planteados por los contribuyentes, haya declarado nulo procedimientos de cobranza coactiva, incluso iniciados muchos años antes de la sentencia ITAN (RTF's Nros. 12243-9-2011, 12348-7-2009 y 13880-2-2009), **comprometiendo incluso la devolución de lo ya cobrado a deudores que tenían acumulada cuantiosa deuda tributaria** como son Pamericana Televisión, Club Alianza Lima, entre otros. También se ha establecido, en aplicación de tal criterio, la **no compensación de los montos a devolver** por interpretación del Tribunal Fiscal.

26. En relación a ello este Colegiado debe precisar que con la precisión establecida de observancia obligatoria a el Exp. 3797-2006-PA/TC no ha pretendido revivir procedimientos fenecidos ni mucho menos premiar a los contribuyentes que mantienen obligaciones antiguas y cuantiosas con la SUNAT, así como tampoco puede legitimar a aquellos profesionales del derecho que se dedican a interponer sendos recursos administrativos con el solo fin de que su cliente se vea beneficiado con una interpretación parcial de las reglas que ordena el Tribunal Constitucional en su jurisprudencia. Ante ello, se considera oportuno establecer reglas en torno a la aplicación del criterio en referencia respecto de la indebida notificación conjunta de órdenes de pago y resoluciones de ejecución coactiva:



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00005-2010-PA/TC
AREQUIPA
UNITRONIC S.R.L.

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

En cuanto a la constitucionalidad de las medidas cautelares

27. Las medidas cautelares y en particular la de embargo se enmarcan dentro de un procedimiento de cobranza coactiva. Este Tribunal ya ha tenido oportunidad de señalar que el procedimiento de ejecución coactiva, que nace como una manifestación de la autotutela de la Administración, "es la facultad que tienen algunas entidades de la administración pública para hacer cumplir actos administrativos emitidos por la misma Administración, es decir, las obligaciones exigibles deben provenir de materias propias de las funciones que cada entidad tiene, basadas en el reconocimiento que cada ley especial ha considerado para cada Administración, o sea, siempre dentro de un marco normativo" (STC N.º 774-99-AA/TC, fundamento 4).



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 00005-2010-PA/TC
AREQUIPA
UNITRONIC S.R.L.

28. Asimismo, en ese derrotero este Tribunal ha establecido que por la ejecutoriedad del acto administrativo se habilita a la Administración *“hacer cumplir por sí misma un acto administrativo dictado por ella, sin la intervención del órgano judicial, respetando los límites impuestos por mandato legal, así como a utilizar medios de coerción para hacer cumplir un acto administrativo y a contar con el apoyo de la fuerza pública para la ejecución de sus actos cuando el administrado no cumpla con su obligación y oponga resistencia de hecho. La ejecutoriedad es, pues, una consecuencia del acto administrativo y su sustento constitucional tiene origen en el numeral 1 del artículo 118º de nuestra Carta Magna, que ordena al Presidente de la República –y, por ende, al Poder Ejecutivo y a toda la Administración Pública– “cumplir y hacer cumplir la Constitución y los tratados, leyes y demás disposiciones legales” (STC 0015-2005-PI/TC, fundamentos 44 y 45).*
29. Ahora bien, esta facultad de autotutela de la Administración Pública de ejecutar sus propias resoluciones -sustentada en los principios de presunción de legitimidad y de ejecución de las decisiones administrativas-, *“implica la tutela de los derechos fundamentales de los administrados que pueden verse amenazados o vulnerados por la actividad de la Administración, como son los derechos al debido procedimiento y a la tutela judicial efectiva” (STC 0015- 2005-PI/TC, fundamento 46).* Así por ejemplo este Tribunal, como ya se ha referido, ha tenido oportunidad de decir que la notificación simultánea de una orden de pago (OP) y la resolución de ejecución coactiva (REC) es *“una actuación de naturaleza irrazonable y claramente desproporcionada”* que vulnera el derecho de defensa (SIC N.º 03797-2006-PA/TC, fundamento 2.2.a).
30. En el presente caso, en cuanto a las medidas cautelares, del Informe Nro. 0052-2012/SUNAT-2J0302, en el Procedimiento de Cobranza Coactiva Nro. 0530060011203, se aprecia que se trabó medida de embargo en forma de retención a terceros mediante Resolución Nro. 0530070008623, notificada el 23 de abril de 2004, efectuándose hasta dos requerimientos de tal medida. En la actualidad dicha medida está en situación de activa.
31. En relación al procedimiento de cobranza coactiva Nro. 0530060021296, se procedió a trabar medida de embargo en forma de retención bancaria mediante Resolución Coactiva Nro. 0530070073797, la misma que fue notificada el 4 de mayo de 2006; el estado actual de tal medida es también de activa y sin resultado.
32. Cabe precisar que los expedientes coactivos 0530060011301, 0530060024342 y 0530060021296 eran los mismos; así, mediante Resolución Coactiva Nro. 0530070073481, de fecha 26 de abril de 2006, se procedió a acumularlos al Coactivo Nro. 0530060021296 y se dispuso trabar medida de embargo en forma de



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 00005-2010-PA/TC
AREQUIPA
UNITRONIC S.R.L.

inscripción hasta por la suma de S/. 38, 000 y 00/100 (treinta y ocho mil nuevos soles) sobre el bien inmueble de propiedad de la demandante, lo que fue notificado el 4 de octubre de 2007 mediante publicación en la página web de SUNAT, en el marco del artículo 104º del Código Tributario.

- u
33. De lo actuado puede colegirse que el monto final no pagado de la deuda acogida al pago fraccionado ascendía a la suma de S/. 10, 749.00. Obviamente dicho monto se encontraría desactualizado a la fecha. Sin embargo, cabe precisar que la Administración se encuentra obligada a demostrar que el monto embargado guarda absoluta relación con la suma adeudada; esto es, se considera, en principio, desproporcionado que el monto embargado triplique o cuadruplique al monto adeudado, a menos que de lo actuado se advierta alguna otra circunstancia. También es oportuno expresar que es obligación de los organismos recaudadores, en este caso de la SUNAT, el mantener un cálculo vigente de lo adeudado, incluyendo todos los conceptos que ordene la ley.
34. Debe tenerse en cuenta además que la SUNAT no puede mantener activas tres distintas medidas cautelares en contra del contribuyente, más aún si con alguna de ellas ya estaría asegurada la suma adeudada (embargo sobre bien inmueble). Ante ello, no resulta ser argumento válido el hecho de que alguna de las medidas no haya arrojado un resultado, pues con solo poner en conocimiento de las entidades bancarias y financieras o de terceros la existencia de una deuda impaga y la posible disposición de fondos de la recurrente, se impondría un límite o restricción al derecho de propiedad, considerando que la medida se encuentra todavía activa, debiendo estimarse este extremo de la demanda.
- A
35. Por último, es importante recalcar que es la Administración Tributaria la encargada de desactivar o levantar las medidas cautelares cuando, de acuerdo con lo señalado en los fundamentos precedentes, la deuda ya estuviese asegurada con una de las medidas impuestas al contribuyente. Así como también es obligación de la Administración Tributaria demostrar que el monto de dicha garantía guarda estricta relación con la suma adeudada, incluyendo todos los conceptos que establece la ley.

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 el extremo relativo a la vulneración del derecho al debido proceso por mantenerse activas tres medidas cautelares de embargo contra la recurrente (retención a terceros, retención bancaria y embargo



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 00005-2010-PA/TC
AREQUIPA
UNITRONIC S.R.L.

en forma de inscripción registral), debiendo cumplir la Administración con garantizar la deuda en la suma y forma que corresponda, de acuerdo con lo precisado en los fundamentos 27 a 35 de la presente sentencia.

2. Declarar **INFUNDADA** la demanda en lo demás que contiene.
3. Establecer como Doctrina Jurisprudencial Vinculante, conforme al artículo VI del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional, los criterios expuestos en los fundamentos 8, 9, 10, 12, 13, 14, 23, 26, 33, 34 y 35.
4. Poner en conocimiento de la SUNAT y del Tribunal Fiscal la presente sentencia.

Publíquese y notifíquese.

SS.

**CALLE HAYEN
ETO CRUZ
ÁLVAREZ MIRANDA**

Lo que confirmo:

OSCAR DÍAZ MUÑOZ
SECRETARIO RELAJADO
TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 00005-2010-PA/TC
AREQUIPA
UNITRONIC S.R.L.

VOTO SINGULAR DEL MAGISTRADO VERGARA GOTELLI

Emito el presente voto singular bajo las siguientes consideraciones:

1. En el presente caso la empresa recurrente interpone demanda de amparo contra la Intendencia Regional de Arequipa (SUNAT), su Ejecutor y su Auxiliar Coactivo, con el objeto de que se declare la nulidad del Expediente Coactivo N° 0530070140189, con todos sus valores u resoluciones expedidas, puesto que considera que se le está afectando sus derechos de empresa, de propiedad, al debido proceso y de defensa, ya que resultan desproporcionadas e irracionales sus decisiones.

Refiere la empresa recurrente que debido a conductas reprochables al ex contador de ésta, se vio obligada a acogerse a un fraccionamiento tributario que nunca le fue notificado, al igual que las resoluciones producto del procedimiento de ejecución coactiva. Indica que la administración no ha cumplido con los requisitos legales mínimos para una debida notificación. Asimismo considera arbitrario que la administración haya ordenado el embargo sobre su propiedad inmueble inscrita en la Partida Electrónica N° 01123905, puesto que no se llevo debidamente.

2. La SUNAT contesta la demanda expresando que la demandante debió de interponer el recurso de queja y así ejercer su derecho de contradicción en la vía y plazo de ley. En cuanto a la notificación de las resoluciones emitidas manifiesta que han sido debidamente notificadas, habiéndose procedido de manera gradual y razonada para la cobranza de una deuda impaga, haciendo uso de los mecanismos que le confiere la legislación tributaria.
3. El Segundo Juzgado Transitorio en lo Civil de Arequipa declaró fundada en parte la demanda considerando que la conducta de la administración resulta vulneratoria de los derechos de la demandante, puesto que no debió de notificarse de manera conjunta la orden de pago y la resolución de ejecución coactiva, declarando improcedente la demanda en lo demás que contiene. La Sala Superior revisora revocando la apelada declara la improcedencia de la demanda considerando que la recurrente no ha cumplido con agotar la vía previa administrativa.
4. El artículo 5.4. del Código Procesal Constitucional establece que no proceden los procesos constitucionales cuando no se haya agotado las vías previas, salvo en los casos previstos por el Código y en el proceso de hábeas corpus.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



5. No obstante ello, el artículo 46° del Código Procesal Constitucional establece una serie de excepciones a la referida regla, no siendo exigible el agotamiento de las vías previas en los supuestos siguientes: “1) Cuando una resolución, que no sea la última en la vía administrativa, es ejecutada antes de vencer el plazo para que quede consentida; 2) Cuando por el agotamiento de la vía previa la agresión pudiera convertirse en irreparable; 3) Cuando la vía previa no se encuentra regulada o ha sido iniciada innecesariamente por el afectado; o 4) Cuando no se resuelve la vía previa en los plazos fijados para su resolución”.
6. En el presente caso tenemos que la pretensión de la recurrente tiene como principales argumentos que:
 - a) Se declare la nulidad del Expediente Coactivo N° 0530070140189, puesto que no se le notificaron lo referido al fraccionamiento al que se acogió obligada por los actos irregulares de su contador;
 - b) Tampoco se le notificó el no pago de una cuota que generaba la resolución de deuda;
 - c) Las resoluciones coactivas no han sido emitidas respetándose el debido proceso puesto que una resolución no existe constancia de recepción por nuestra parte y en otras se expresan que existe negativa de recepción no señalando otros detalles, no se ha identificado al notificador, ni se ha dejado constancia si el cedulón ha sido pegado en la puerta; y
 - d) Que se le afecta su derecho de propiedad puesto que su propiedad se encuentra embargada debido a un procedimiento administrativo en el que no ha sido notificado debidamente.
7. El artículo 45° del Código Procesal Constitucional establece en su artículo 45° que *“El amparo sólo procede cuando se hayan agotado las vías previas. En caso de duda sobre el agotamiento de la vía previa se preferirá dar trámite a la demanda de amparo.”* En este sentido se aprecia que en el artículo 155° del Código Tributario se establece que *“La queja se presenta cuando existan actuaciones o procedimientos que afecten directamente o infrinjan lo establecido en este Código, en la Ley General de Aduanas, su reglamento y disposiciones administrativas en materia aduanera; así como en las demás normas que atribuyan competencia al Tribunal Fiscal.”*, en concordancia con el literal h) del artículo 92° del mismo código que



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



establece que los deudores tributarios tienen derecho a: “h) Interponer queja por omisión o demora en resolver los procedimientos tributarios o por cualquier otro incumplimiento a las normas establecidas en el presente Código;”. En tal sentido se advierte claramente— así como lo reconoce el proyecto puesto a mi vista— que existe una vía previa a la que debió recurrir la demandante a efectos de cuestionar los presuntos actos irregulares dados en el procedimiento coactivo, sin embargo no lo hizo, siendo de aplicación el artículo 5.4 del Código Procesal Constitucional.

8. No obstante la improcedencia de la demanda por no haberse agotado la vía previa considero necesario expresar que considero que la resolución mayoritaria incurre en graves errores puesto que se pronuncia por cuestiones, primero, que han sido resueltas con sentencias emitidas posteriormente a la actuación de la administración tributaria; y segundo, se pronuncia por cuestiones que no han sido materia de cuestionamiento en la demanda, como si el embargo excedió o no el monto de la deuda, puesto que el argumento principal utilizado por la recurrente está referido únicamente a la irregularidad en las notificaciones. Asimismo cabe expresar que los argumentos de irregularidad están referidos a que no se señaló el nombre del notificador, o que no se detalló la propiedad, entre otras cuestiones que no forman parte del derecho al debido proceso. Finalmente debo expresar que la resolución puesta a mi vista declara doctrina jurisprudencial vinculante fundamentos que ya han sido expresados en anteriores sentencias por este Tribunal como la STC N° 02044-2009-PA/TC, y cuestiones que normativamente son claras como declarar que la queja constituye una vía previa al proceso constitucional de amparo.
9. Por lo expuesto considero que solo corresponde declarar la **improcedencia** de la demanda en aplicación del artículo 5.4 del Código Procesal Constitucional.

Por las razones expuestas, mi voto es porque se declare **IMPROCEDENTE** la demanda.

S.

VERGARA GOTELLI

que continúa

OSCAR DIAZ MUÑOZ
SECRETARIO AJUDANTE
TRIBUNAL CONSTITUCIONAL