



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 04993-2007-PA/TC

LIMA

LILIA ADBEL TRONCOSO ASSEN DE
JOY WAY

SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

En Lima, a los 13 días del mes de enero de 2009, el Pleno del Tribunal Constitucional, integrado por los Magistrados Vergara Gotelli, Mésía Ramírez, Landa Arroyo, Beaumont Callirgos, Calle Hayen, Eto Cruz y Álvarez Miranda, pronuncia la siguiente sentencia

I. ASUNTO

Recurso de agravio constitucional interpuesto por doña Lilia Abdel Troncoso Assen de Joy Way contra la resolución de la Primera Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima, de fojas 634, su fecha 21 de junio de 2007, que declara improcedente la demanda de amparo de autos.

II. ANTECEDENTES

1. Demanda

Con fecha 23 de diciembre de 2003 la recurrente interpone demanda de amparo contra el Ministerio de Economía y Finanzas, el Tribunal Fiscal y la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT, con el objeto de que se declare la inaplicabilidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 05574-2-2003, dejándose sin efecto las Resoluciones de Determinación N.º 024-03-0010769, 024-03-0010770, 024-03-0010771 y 024-03-0010772, correspondientes al Impuesto a la Renta de los ejercicios 1997 a 2000, así como las Resoluciones de Multa N.ºs 024-02-0042993, 024-02-0042997, 024-02-004391 y 024-02-0044392, por cuanto se ha vulnerado sus derechos constitucionales a tutela judicial efectiva, al debido proceso, a la igualdad, a la propiedad, al respeto de los derechos fundamentales y a la no confiscatoriedad, y a la seguridad jurídica como valor inherente al Estado de Derecho.

Sobre el particular manifiesta que mediante Resolución de Intendencia N.º 026-4-13737/SUNAT, de fecha 09 de abril de 2003, la SUNAT declaró infundado su recurso de reclamación interpuesto contra las resoluciones de determinación y de multa objeto del presente proceso de amparo, las Resoluciones de Determinación N.ºs 024-03-0010769, 024-03-0010770, 024-03-0010771 y 024-03-0010772, correspondientes al Impuesto a la Renta de los ejercicios 1997 a 2000, así como las Resoluciones de Multa



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 04993-2007-PA/TC

LIMA

LILIA ADBEL TRONCOSO ASSEN DE
JOY WAY

N.ºs 024-02-0042993, 024-02-0042997, 024-02-004391 y 024-02-0044392. Dicho acto le fue notificado el 11 de abril de 2003, aunque, a entender de la recurrente, no fue válidamente realizado por cuanto no se señaló la fecha y hora de la notificación ni se entregó una copia de la constancia de notificación, como lo exigen tanto la Ley del Procedimiento Administrativo General y el Código Procesal Civil. Es así que, con fecha 09 de mayo de 2003, interpuso recurso de apelación contra dicho acto.

Luego, la SUNAT, mediante Requerimiento de Admisibilidad N.º 0147-2003-21-0400, requirió, para la admisión de tal recurso, el pago de la deuda tributaria impugnada o la presentación de carta fianza garantizando dicho pago, por cuanto la apelación había sido interpuesta de manera extemporánea. Ante el incumplimiento de tales requisitos, mediante Resolución de Intendencia N.º 024-4-14182/SUNAT, notificada a la recurrente el 16 de junio de 2003, se declaró inadmisibile tal recurso por haber sido presentado de manera extemporánea. Dicha resolución fue, a su vez, apelada por la recurrente ante el Tribunal Fiscal, el cual, mediante RTF N.º 05547-2-2003, confirmó lo establecido por la Resolución de Intendencia N.º 024-4-14182/SUNAT.

Sobre la vulneración al derecho al debido proceso, la recurrente afirma que ésta tuvo lugar en dos hechos en concreto: en primer lugar, con la notificación de la Resolución de Intendencia N.º 026-4-13737/SUNAT, por cuanto la misma se realizó de modo inválido, al omitirse el señalamiento de la fecha y la hora de la notificación y al no haberse entregado una copia de la constancia de notificación, conforme lo exigen la Ley del Procedimiento Administrativo General y el Código Procesal Civil, por cuanto dichas normas son de aplicación supletoria y complementaria al Código Tributario; y, en segundo lugar, con la denegatoria a su solicitud para que se acumulase su expediente administrativo con el de su esposo, por cuanto se trata de procedimientos no solamente conexos sino idénticos, siendo un mandato de la ley, recogido en el artículo 149º de la Ley del Procedimiento Administrativo General, y no una facultad de la Administración.

Por otra parte la demandante sostiene que el condicionamiento de la admisión de los recursos de reclamación y de apelación presentados de manera extemporánea al previo pago de la deuda reclamada o apelada, u otorgamiento de carta fianza por el monto de la misma, en virtud de los artículos 136º y 137º del Código Tributario, constituye una afectación a su derecho a la tutela judicial efectiva, en tanto se le restringe desproporcionadamente en el ejercicio de tal derecho al exigírsele el pago de una deuda cuya legalidad está en discusión a pesar de no tener los fondos para ello, por cuanto es una deuda de elevada cuantía y sus cuentas bancarias están embargadas a favor de



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 04993-2007-PA/TC

LIMA

LILIA ADBEL TRONCOSO ASSEN DE
JOY WAY

SUNAT.

De otro lado, la recurrente alega que se está violando su derecho a la igualdad y a la seguridad jurídica, por cuanto el Tribunal Fiscal ha negado en su caso que la Ley del Procedimiento Administrativo General sea de aplicación supletoria al procedimiento contencioso tributario, a pesar de que en otros casos sí lo ha admitido. Además, considera que el Tribunal Fiscal no ha seguido en su caso la *ratio decidendi* de jurisprudencias anteriores, en las cuales se sostuvo que si dos casos tenían como "litis" la misma materia y uno de ellos había reclamado oportunamente y el otro extemporáneamente, debía admitirse a trámite esta reclamación extemporánea en razón de que la litis estaba siendo objeto de examen por el Tribunal debido a la reclamación oportuna.

Por último, la demandante aduce que se está afectando su derecho a la propiedad, además del principio de no confiscatoriedad, toda vez que la negativa a tramitar su recurso de apelación conduce a que el 50% de la deuda tributaria quede consentido y que el otro 50% continúe siendo discutido, en el procedimiento contencioso tributario que está siguiendo su esposo.

2. Contestación de la demanda

SUNAT

Mediante escrito de fecha 20 de enero de 2004, la SUNAT interpone excepción de falta de agotamiento de la vía administrativa, aduciendo que la recurrente no ha cumplido con haber agotado la vía administrativa en tanto no cumplió con pagar la deuda tributaria u otorgar carta fianza por el monto de la misma para que el recurso de apelación que interpuso contra la Resolución de Intendencia N.º 026-4-14182/SUNAT, que a su vez declaró inadmisibile el recurso de apelación interpuesto contra la Resolución de Intendencia N.º 026-4-13737/SUNAT, fuese admitido a trámite, por cuanto, de conformidad con el fundamento 4 de la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N.º 396-2000-PA/TC, la exigencia de dicho pago previo no resulta inconstitucional y que, cuando se declara inadmisibile un recurso de apelación no puede considerarse que se ha cumplido con agotar la vía administrativa.

Asimismo, contesta la demanda solicitando que sea declarada improcedente y/o infundada por los mismos fundamentos, alegando además, a contramano de lo afirmado por la demandante, que la notificación de la Resolución de Intendencia N.º 026-4-13737 estuvo de acuerdo a ley por cuando se hizo de conformidad con lo establecido en el Código Tributario, el cual no ha admitido la aplicación supletoria de la Ley del Procedimiento Administrativo General o del Código Procesal Civil para esta materia.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 04993-2007-PA/TC

LIMA

LILIA ADBEL TRONCOSO ASSEN DE
JOY WAY

Ministerio de Economía y Finanzas

Mediante escrito de fecha 21 de enero de 2004 el Procurador Público a cargo de los Asuntos Judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas propone la excepción de incompetencia, por cuanto considera que la vía del amparo no es la vía idónea para la dilucidación del presente caso, en tanto, de conformidad con el artículo 9º de la Ley N.º 27584, Ley del Proceso Contencioso Administrativo, contra los actos administrativos y lo resuelto por el Tribunal Fiscal se interpondrá demanda contencioso administrativa; asimismo, alega la excepción de falta de agotamiento de la vía previa, en tanto el Tribunal Fiscal no ha emitido un pronunciamiento sobre el fondo del asunto y en tanto la recurrente tiene la posibilidad de efectuar el pago de la deuda tributaria, u otorgar una carta fianza por el monto de la misma, a fin de que su recurso de apelación sea admitido a trámite.

Asimismo, contesta la demanda, contradiciéndola y negándola en todos sus extremos, alegando, entre otras cosas, lo siguiente:

- Que no se han vulnerado los derechos constitucionales al debido proceso y a la igualdad del recurrente, toda vez que la notificación de la Resolución de Intendencia N.º 026-4-13737/SUNAT fue realizada de conformidad con los artículos 103º y 104º del Código Tributario, entendiéndose por consiguiente que la notificación de los actos de la administración tributaria se considera válida cuando se realiza en el domicilio fiscal del deudor tributario, mientras éste no haya comunicado el cambio de domicilio. Además, ya que la ley especial prima sobre la ley general, no cabe alegar la aplicación necesaria de la Ley del Procedimiento Administrativo General o del Código Procesal Civil.
- Que no se ha vulnerado el principio de seguridad jurídica, por cuanto la acumulación de procedimientos que solicitaba la recurrente no resultaba posible en vista de que, de acuerdo a los capítulos II y III del Título III del Código Tributario, resulta necesaria para su procedencia la identidad de sujetos, la cual no se da en el presente caso por cuanto, tal como lo señala la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 05233-4-2003, de fecha 12 de septiembre de 2003, al no haber ejercido la sociedad conyugal la opción a la que se refiere el artículo 16º del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N.º 054-99-EF, las rentas de la misma son atribuidas por igual a cada uno de los cónyuges, quienes en definitiva son los contribuyentes del impuesto, esto es, contribuyentes independientes. Aduce además que tampoco existe identidad de objeto entre ambos procedimientos, por cuanto en uno se discute la admisibilidad de un recurso de apelación mientras que en el otro, la procedencia de reparos al pago de la deuda tributaria.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 04993-2007-PA/TC

LIMA

LILIA ADBEL TRONCOSO ASSEN DE
JOY WAY

- Que no se ha vulnerado el principio de no confiscatoriedad ni el derecho de propiedad, toda vez que, si bien la administración tributaria ha trabado diversas medidas cautelares que suponen inmovilización de fondos, éstas no eximen a la recurrente del cumplimiento de sus obligaciones legales (tributarias, alimenticias y laborales) en tanto ésta tiene la posibilidad, de conformidad con el artículo 20º del Reglamento del Procedimiento de Cobranza Coactiva, Resolución de Superintendencia N.º 016-97/SUNAT, siempre que el vencimiento o fecha de pago de tales obligaciones se produzcan durante la permanencia de la orden de embargo, de presentar una solicitud debidamente sustentada a efecto de que las retenciones no le impidan el cumplimiento de tales obligaciones.

3. Primer grado

Mediante resolución de fecha 13 de julio de 2004, obrante a fojas 271, el Primer Juzgado Especializado en lo Civil de Lima declaró infundada la excepción de incompetencia, presentada por el Procurador Público a cargo de los Asuntos Judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, y fundada la excepción de falta de agotamiento de la vía administrativa, interpuesta por la SUNAT y el Procurador Público a cargo de los Asuntos Judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, y en consecuencia, improcedente la demanda, considerando que conforme lo ha establecido el Tribunal Constitucional en la sentencia de fecha 02 de enero de 2001, recaída en el Expediente N.º 446-2000-PA/TC, y, en la sentencia de fecha 23 de octubre de 2001, recaída en el Expediente N.º 0396-2000-PA/TC, el artículo 146º del Código Tributario otorga la posibilidad a la accionante de recurrir al pago de la deuda reclamada para que su medio impugnatorio sea admitido a trámite.

No obstante, mediante resolución de fecha 19 de octubre de 2005, la Primera Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima declaró la nulidad de dicha resolución y ordenó la emisión de nuevo pronunciamiento, por considerar que la excepción de falta de agotamiento de la vía administrativa resultaba infundada en tanto una de las resoluciones administrativas cuestionadas ha sido emitida por el Tribunal Fiscal, la última instancia administrativa del procedimiento contencioso tributario.

Así, mediante resolución de fecha 12 de junio de 2006, obrante a fojas 444, el Primer Juzgado Especializado en lo Civil de Lima emite nuevo pronunciamiento declarando infundadas las excepciones de incompetencia y falta de agotamiento de la vía administrativa, e infundada la demanda, considerando que no se han afectado los derechos constitucionales de la recurrente por cuanto la notificación de la Resolución de Intendencia N.º 026-4-13737/SUNAT fue realizada de conformidad con lo establecido en el Código Tributario, la declaración de improcedencia de la solicitud de acumulación de su expediente con el de su esposo fue consentida, y el derecho de reclamar y apelar



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 04993-2007-PA/TC

LIMA

LILIA ADBEL TRONCOSO ASSEN DE
JOY WAY

no está sometido al requisito de previo pago si se presenta dentro del plazo previsto para cada recurso, siendo responsabilidad del demandante el que se encuentre sujeto a dicha condición por haber interpuesto el recurso fuera de plazo.

4. Segundo grado

Mediante resolución de fecha 21 de junio de 2007, la recurrida revocó la apelada y, reformándola, declaró improcedente la demanda, aduciendo que para la dilucidación del presente caso resulta necesario el contraste de los procedimientos administrativos seguidos por la recurrente y su cónyuge, así como el examen de otros pronunciamientos del Tribunal Fiscal, lo cual no puede ser actuado en la vía del amparo por tratarse de una vía sumaria, especial y residual.

III. FUNDAMENTOS

Delimitación del petitorio

1. La presente demanda tiene por objeto que se declare la inaplicabilidad a la recurrente de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 05574-2-2003 y que se deje sin efecto las Resoluciones de Determinación N.º 024-03-0010769, 024-03-0010770, 024-03-0010771 y 024-03-0010772, correspondientes al Impuesto a la Renta de los ejercicios 1997 a 2000, así como las Resoluciones de Multa N.ºs 024-02-0042993, 024-02-0042997, 024-02-004391, y 024-02-0044392, por cuanto se habrían vulnerado sus derechos constitucionales a la tutela judicial efectiva, al debido proceso, a la igualdad, a la propiedad y a la no confiscatoriedad, y a la seguridad jurídica como valor inherente al Estado de Derecho.

Cuestión preliminar

2. De acuerdo con el artículo 5º.2 del Código Procesal Constitucional, la demanda de amparo será improcedente en caso existan vías procedimentales específicas e igualmente satisfactorias para atender la reparación de los derechos constitucionales cuya vulneración se alega. En el caso de autos, este pareciera ser el caso por cuanto, de conformidad con el artículo 157º del Código Tributario, las resoluciones del Tribunal Fiscal son susceptibles de ser impugnadas en la vía contencioso administrativa, por lo que, dado el carácter residual del proceso constitucional de amparo, la presente demanda devendría en improcedente.
3. No obstante, habida cuenta de que la interposición de la demanda fue anterior a la entrada en vigencia del Código Procesal Constitucional, que, conforme ha sido reconocido por este Tribunal en la STC 0206-2005-PA/TC (FJ 7), modifica sustancialmente la competencia del juez constitucional para conocer las demandas



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 04993-2007-PA/TC

LIMA

LILIA ADBEL TRONCOSO ASSEN DE
JOY WAY

de amparo en tanto otorga a dicho proceso constitucional un carácter residual y subsidiario, a contramano del modelo alternativo que se había empleado hasta entonces, y que, de conformidad con la Segunda Disposición Final del Código Procesal Constitucional, éste no es de aplicación inmediata para los procesos en trámite en cuanto a las reglas de competencia se refiere, por lo que este Colegiado se halla en la posibilidad entonces de entrar a analizar el fondo del asunto.

Análisis del presente caso

a) Sobre la supuesta afectación del derecho al debido proceso

4. Uno de los primeros derechos fundamentales que la demandante considera vulnerado es el derecho fundamental al debido proceso. Argumenta que la afectación de este derecho “viene dado por dos hechos, la notificación defectuosa de un acto administrativo que el Tribunal Fiscal considera válido al negar la aplicación supletoria y complementaria de la Ley del Procedimiento Administrativo General, el Código Procesal Civil y la Ley del Notariado, y la negativa de acumular dos procesos idénticos en cuanto su materia (*sic*) controvertida y a los conceptos de deuda tributaria cobrados por la SUNAT”¹.
5. Con respecto a la supuesta notificación defectuosa la demandante sostiene que “[l]a notificación de la Resolución de Intendencia N.º 026-4-013737/SUNAT fue practicada sin las garantías mínimas que exige la Ley del Procedimiento Administrativo General y el Código Procesal Civil, por cuanto se omitió señalar la fecha y hora de notificación o entregar una copia de la constancia de notificación para que la recurrente conociera con certeza el día en que se notificó el acto. (...)”².
6. El Tribunal Constitucional considera que sobre este extremo de la alegación de la demandante debe hacer dos precisiones. En primer lugar, con respecto a la norma aplicable, en la STC 1741-2005-AA/TC (FJ 4) ha señalado que “[l]os actos de notificación de deudas tributarias y no tributarias, se rigen de acuerdo a la normatividad aplicable, según corresponda a cada caso. Así, 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

¹ Demanda (folios 146-147).

² Demanda (folio 147).



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 04993-2007-PA/TC

LIMA

LILIA ADBEL TRONCOSO ASSEN DE
JOY WAY

no tributarias, se realizan con arreglo a lo dispuesto en la Ley N.º 27444, de Procedimientos Administrativos”.

7. En ese sentido, debe evaluarse si la notificación efectuada por la SUNAT se ciñe a lo dispuesto por el Código Tributario que es, a criterio de este Tribunal, la disposición legal específica que regula los actos de notificación de las deudas tributarias. De acuerdo con el artículo 104º de dicho Código, el tenor vigente de este al momento de la notificación establecía que “[l]a notificación de los actos administrativos se realizará, indistintamente, por cualquiera de los siguientes medios: a) Por correo certificado o por mensajero, en el domicilio fiscal, con acuse de recibo o con certificación de la negativa a la recepción. En este último caso, adicionalmente, se podrá fijar la notificación en la puerta principal del domicilio fiscal. Asimismo, si no hubiera persona capaz alguna en el mismo o éste estuviera cerrado, se fijará la notificación en la puerta principal del domicilio fiscal. (...)”.
8. En el caso concreto consta, en el folio 178 de los anexos de la demanda, que el acto de notificación de la Resolución de Intendencia N.º 026-4-013737/SUNAT se realizó el 11-04-2003, cuya recepción la realizó doña Paulina Paredes Huaroto, empleada de la demandante, identificada con DNI 08262908. Más aún, en el folio 181 obra la Certificación del Notario de Lima, Luis Gutiérrez Adrianzen, el mismo que certificó la notificación de la Resolución antes mencionada el 11 de abril de 2003, a las 12:35 horas, suscribiendo el cargo de recepción doña Paulina Paredes Huaroto.
9. En virtud a estos elementos, el Tribunal Constitucional considera que el acto de notificación de la Resolución de Intendencia N.º 026-4-013737/SUNAT es válido, en la medida que se ha realizado de acuerdo con el artículo 104º del Código Tributario. En consecuencia, no se aprecia la violación del debido proceso en cuanto a este acto específico de la administración tributaria.
10. Dentro de este mismo extremo de alegación del derecho al debido proceso, la demandante alega su afectación por considerar que “tanto la SUNAT como el Tribunal Fiscal han negado la acumulación de mi proceso con el de mi cónyuge, pese a que se tratan de procesos no sólo conexos sino idénticos en cuanto a las deudas tributarias que la SUNAT nos imputa y pretende cobrar, y por consiguiente, en cuanto a la materia controvertida”.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 04993-2007-PA/TC

LIMA

LILIA ADBEL TRONCOSO ASSEN DE
JOY WAY

11. El Tribunal Constitucional considera que el hecho de que tanto la SUNAT como el Tribunal Fiscal hayan rechazado la solicitud de acumulación de la demandante no constituye una vulneración del debido procedimiento administrativo. Si bien el artículo 149º de la Ley del Procedimiento Administrativo General prevé la acumulación de procedimientos a pedido de parte o de oficio, debe considerarse que es a la autoridad administrativa a la que le corresponde determinar su procedencia. Su negativa no supone, *prima facie*, vulnerar el derecho al debido procedimiento administrativo, salvo que de ella se deriven dilaciones irrazonables e indebidas, o se dicten actos administrativos contradictorios; supuestos que no se configuran en el presente caso. La alegación de la demandante en esta parte, por tanto, debe ser desestimada.

b) Sobre la supuesta afectación del derecho a la tutela procesal efectiva

12. La demandante considera también que “como quiera que su apelación se presentó fuera de los 15 días hábiles se condiciona el ejercicio de mi derecho al pago o afianzamiento de la deuda tributaria, vale decir, mi derecho de apelación reconocido por el Código Tributario está sometido al cumplimiento del principio del solve et repete, el mismo que es de imposible cumplimiento por la recurrente” (folio 153). Ello, según la recurrente, debido a la elevada cuantía de la deuda tributaria materia de impugnación impide atender este requerimiento, a que sus cuentas bancarias nacionales están embargadas por la SUNAT y que sus cuentas bancarias extranjeras están congeladas por mandato de una Fiscal en Suiza.

13. Como es obvio no corresponde al Tribunal Constitucional pronunciarse sobre la situación económica de la demandante y las razones que expone sobre la cuantía de la deuda tributaria, así como el embargo y congelación de sus cuentas bancarias nacionales y extranjeras. Sí es, en cambio, preciso determinar si es que la SUNAT, al exigir el previo pago de la deuda tributaria (o en su defecto el otorgamiento de una carta fianza por el monto de la deuda) para admitir un recurso de apelación presentado de manera extemporánea, de conformidad con el artículo 146º del Código Tributario, incurre, como lo ha entendido la demandante, en una vulneración del derecho constitucional a la tutela jurisdiccional efectiva.

14. Es pertinente recordar que el Tribunal Constitucional ya ha realizado algunas precisiones sobre el principio *solve et repete*. En la STC 3548-2003-AA/TC (FJ 6-7) se consideró que la exigencia establecida en el artículo 158º del Código Tributario, esto es, la condición del pago previo de la obligación tributaria a la interposición de una demanda contencioso-administrativa tributaria es una exigencia



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 04993-2007-PA/TC

LIMA

LILIA ADBEL TRONCOSO ASSEN DE
JOY WAY

desproporcionada que vulneraba el derecho a la tutela procesal efectiva y el principio de igualdad.

15. El precedente constitucional de la STC 3741-2004-PA/TC estableció como regla sustancial que: “[t]odo cobro que se haya establecido al interior de un procedimiento administrativo, como condición o requisito previo a la impugnación de un acto de la propia administración pública, es contrario a los derechos constitucionales al debido proceso, de petición y de acceso a la tutela jurisdiccional y, por tanto, las normas que lo autorizan son nulas y no pueden exigirse a partir de la publicación de la presente sentencia”.
16. En la STC 4242-2006-PA/TC (FJ 22) se precisó la regla sustancial del precedente constitucional en el sentido que “este requisito previo a la impugnación tampoco se origina necesariamente en un acto de la propia Administración pública, sino, antes bien, en la constatación de una obligación sobre cuya cuantía se tiene certeza, la cual puede originarse, por ejemplo, cuando media lo declarado por el propio contribuyente (autoliquidación), supuesto que se constata con mayor claridad en los tres primeros incisos del artículo 78º del Código Tributario. Es así que puede diferenciarse la naturaleza de una *orden de pago* de la *resolución de determinación*, en cuyo caso sí media un acto de fiscalización o verificación de deuda previo, siendo finalmente la Administración la que termina determinándola. De ahí que se exima al contribuyente del requisito del pago previo para su impugnación al no constituir aún deuda exigible”.
17. De esta precisión se colige que dentro de los alcances de esta regla sustancial no se encuentran comprendidas las órdenes de pago pero sí las resoluciones de determinación. A juicio del Tribunal Constitucional, lo establecido en la STC 3548-2003-AA/TC y en el precedente constitucional de la STC 3741-2004-PA/TC y su precisión en la STC 4242-2006-PA/TC no son aplicables al presente caso por lo siguiente. En relación con la STC 3548-2003-AA/TC, difiere con el caso resuelto en dicha sentencia porque existía una restricción absoluta que impedía irrazonablemente el acceso a la justicia; impedimento que, como se verá, en el presente caso, no se presenta necesariamente.
18. Asimismo, en la medida que la regla sustancial del precedente constitucional de la STC 3741-2004-PA/TC y su precisión en la STC 4242-2006-PA/TC apuntan a considerar como inconstitucional la aplicación absoluta del principio *solve et repete*, es decir que se condicione siempre la interposición de una demanda contencioso-



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 04993-2007-PA/TC

LIMA

LILIA ADBEL TRONCOSO ASSEN DE
JOY WAY

administrativa tributaria y la interposición de un medio impugnatorio al pago previo de la obligación tributaria. La regla del precedente constitucional es aplicable entonces para aquellos supuestos en los cuales se condiciona de manera absoluta la impugnación de un acto administrativo a un pago previo.

19. Éste, sin embargo, no es el supuesto que se configura en el artículo 146º del Código Tributario en su tenor vigente al momento en que el Tribunal Fiscal desestimó, por inadmisibile, la apelación interpuesta por la demandante. En efecto, el Tribunal Constitucional considera que, en el caso concreto, no se viola necesariamente el derecho a la tutela procesal efectiva. Ello porque, como regla, dicha disposición no condiciona la apelación de una resolución de determinación al pago previo de la deuda tributaria, siempre que la apelación se interponga dentro del plazo legal. La condición del pago previo opera más bien cuando la apelación se plantea extemporáneamente.
20. Por tanto, en el presente caso la exigencia del pago previo de la deuda tributaria para la admisión a trámite del recurso de apelación de la recurrente no deviene en una afectación a su derecho constitucional a la tutela jurisdiccional efectiva, en tanto que tuvo la posibilidad de interponer dicho recurso sin tener que pagar previamente la deuda tributaria, deviniendo ésta en exigible debido no a un acto de la administración tributaria que le impidiera hacerlo, sino más bien a la conducta omisiva de la propia recurrente, al no interponer el recurso de apelación dentro del plazo oportuno que preveía el artículo 146º del Código Tributario. La inhibición voluntaria en el ejercicio de un derecho fundamental no es una razón válida para considerar inconstitucional la actuación de la administración tributaria, cuando ella está preestablecida en el ordenamiento jurídico.

e) Sobre la supuesta afectación del principio-derecho a la igualdad

21. La demandante considera que se ha transgredido el principio-derecho a la igualdad por cuanto “el Tribunal Fiscal niega la aplicación supletoria de la LPAG cuando en otros casos la ha admitido, lo que evidentemente viola el principio de igualdad, porque dos situaciones de hecho idénticas reciben distinto trato sin causa justificada que la explique”. Entiende que tal vulneración se da con respecto a la resolución recaída en el expediente 3455-88, de 8 de mayo de 2001 (folio 125).
22. La igualdad como derecho fundamental está consagrada por el artículo 2º de la Constitución de 1993, de acuerdo al cual “(...) toda persona tiene derecho (...) a la igualdad ante la ley. Nadie debe ser discriminado por motivo de origen, raza, sexo,



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 04993-2007-PA/TC

LIMA

LILIA ADBEL TRONCOSO ASSEN DE
JOY WAY

idioma, religión, opinión, condición económica o de cualquiera otra índole”. Contrariamente a lo que pudiera desprenderse de una interpretación literal, estamos frente a un derecho fundamental que no consiste en la facultad de las personas para exigir un trato igual a los demás, sino a ser tratado de igual modo a quienes se encuentran en una idéntica situación.

23. En perspectiva constitucional, el derecho a la igualdad tiene dos facetas: igualdad ante la ley e igualdad en la ley. La primera de ellas quiere decir que la norma debe ser aplicable por igual a todos los que se encuentren en la situación descrita en el supuesto de la norma; mientras que la segunda implica que un mismo órgano no puede modificar arbitrariamente el sentido de sus decisiones en casos sustancialmente iguales, y que cuando el órgano en cuestión considere que debe apartarse de sus precedentes, tiene que ofrecer para ello una fundamentación suficiente y razonable.
24. Sin embargo, la igualdad, además de ser un derecho fundamental, es también un principio rector de la organización del Estado Social y Democrático de Derecho y de la actuación de los poderes públicos. Como tal, comporta que no toda desigualdad constituye necesariamente una discriminación, pues no se proscribiera todo tipo de diferencia de trato en el ejercicio de los derechos fundamentales; la igualdad solamente será vulnerada cuando el trato desigual carezca de una justificación objetiva y razonable. La aplicación, pues, del principio de igualdad no excluye el tratamiento desigual; por ello, no se vulnera dicho principio cuando se establece una diferencia de trato, siempre que se realice sobre bases objetivas y razonables.
25. Estas precisiones deben complementarse con el adecuado discernimiento entre dos categorías jurídico-constitucionales, a saber, *diferenciación* y *discriminación*. En principio, debe precisarse que la *diferenciación* está constitucionalmente admitida, atendiendo a que no todo trato desigual es discriminatorio; es decir, se estará frente a una diferenciación cuando el trato desigual se funde en causas objetivas y razonables. Por el contrario, cuando esa desigualdad de trato no sea ni razonable ni proporcional, estaremos frente a una discriminación y, por tanto, frente a una desigualdad de trato constitucionalmente intolerable.
26. Para determinar si se está ante una *discriminación* o una *diferenciación* el Tribunal Constitucional suele recurrir al *test de igualdad* (Cfr. STC 0025, 0026-2005-PI/TC, STC 045-2004-AI/TC, por ejemplo). Una de las exigencias del *test de igualdad* es que, por regla, quien alega ser sujeto de un acto discriminatorio debe proponer un término de comparación válido (*tertium comparationis*); es decir, un término de referencia a partir del cual se determine si el tratamiento jurídico dado no resulta



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 04993-2007-PA/TC

LIMA

LILIA ADBEL TRONCOSO ASSEN DE
JOY WAY

objetivo ni razonable. En el presente caso el demandante propone como término de comparación la resolución recaída en el expediente 3455-88, de 8 de mayo de 2001 (folio 125).

27. A juicio de este Alto Tribunal el término de comparación propuesto por la recurrente no es un *tertium comparationis* válido, por cuanto que el supuesto resuelto por el Tribunal Fiscal es distinto al del presente caso. En efecto, en la resolución aludida en el fundamento anterior, el Tribunal Fiscal recurre a la aplicación supletoria del Código Procesal Civil, pero para determinar la validez de la notificación cuando ésta es recibida por una persona incapaz (menor de edad), lo cual no es el supuesto que se da en el presente caso, pues como ya se precisó, la notificación la recibió doña Paulina Paredes Huaroto, empleada de la demandante, identificada con DNI 08262908; es decir, por una persona capaz. En ese sentido, no siendo válido el término de comparación, el Tribunal desestima la alegación de la demandante sobre este respecto.

d) Sobre la supuesta afectación del principio de seguridad jurídica

28. Para la recurrente se afecta su derecho a la seguridad jurídica cuando “la actuación del Tribunal Fiscal no ha sido uniforme ni coherente con fallos anteriores en dos aspectos. Ha negado la aplicación supletoria de la LPAG y el Código Procesal Civil cuando en otros casos similares la ha admitido e igualmente ha negado la admisión extemporánea de mi recurso de apelación cuando en otros casos similares la ha admitido. Vale decir, la conducta que ha seguido el Tribunal Fiscal no ha sido coherente con pronunciamiento (*sic*) del propio Tribunal en casos anteriores y cuya *ratio decidendi* se identifica plenamente con mi caso”. Apoya su alegato la demandante en la Resolución N.º 13134, de 6 de septiembre de 1977, y en la Resolución N.º 13648, de 9 de diciembre de 1977.

29. El Tribunal Constitucional ha reconocido que la seguridad jurídica es un principio jurídico inherente al Estado constitucional democrático (STC 0016-2002-AI/TC, FJ 2-4). Sin embargo, a criterio de este Colegiado no es éste el principio que se estaría afectando sino más bien el de la igualdad en la aplicación de la ley. Desde este principio-derecho es que se analizará el alegato de la demandante. Se ha señalado en el fundamento 26 de esta sentencia que el análisis de la afectación de la igualdad exige como regla que quien alega ser objeto de un trato discriminatorio debe aportar el término de comparación válido (*tertium comparationis*) a partir del cual se determine si el tratamiento jurídico dado no resulta objetivo ni razonable.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 04993-2007-PA/TC

LIMA

LILIA ADBEL TRONCOSO ASSEN DE
JOY WAY

30. También ya señaló (RTC 1755-2006-AA/TC, FJ 3-5) que el derecho a la igualdad en la aplicación de la ley impone que un mismo órgano jurisdiccional [en este caso administrativo], al aplicar una misma ley no lo haga de manera diferenciada o basándose en condiciones personales o sociales de los justiciables [o administrados]. Se prohíbe así la expedición, por un mismo órgano [jurisdiccional o administrativo], de resoluciones que puedan considerarse arbitrarias, caprichosas y subjetivas. Es decir, que carezcan de razonabilidad que las legitime. Ningún particular puede ser discriminado por los órganos judiciales o administrativos.
31. Es jurisprudencia también de este Colegiado (STC 1279-2002-AA/TC, FJ 4) señalar que para la configuración de “una violación del derecho de igualdad en la aplicación de la ley, aparte de la necesidad de que se trate de un mismo órgano administrativo que los haya expedido, es preciso que exista una sustancial identidad entre los supuestos de hecho resueltos por el órgano administrativo en forma contradictoria. Tal identidad de los supuestos de hecho, desde luego, no tiene por qué ser plena. Basta que existan suficientes elementos comunes como para considerar que los supuestos de hecho enjuiciados son jurídicamente iguales y que, por tanto, debieron merecer una misma aplicación de la norma”.
32. Además se requiere que el *tertium comparationis* que se ofrezca exprese una “línea constante” de comprensión y aplicación de la norma, de modo que el juicio de invalidez sobre el acto o resolución administrativa sea consecuencia de que, en el caso concreto, el apartamiento de la “línea constante” sea expresión de un mero capricho. Ese *tertium comparationis*, por cierto, puede comprender casos sustancialmente análogos resueltos con anterioridad al acto o resolución administrativa que se impugne. Y, finalmente, es preciso que no exista una fundamentación adecuada que justifique la variación del criterio interpretativo, pues es claro que el apartamiento de la “línea constante” de interpretación y aplicación de una norma a un supuesto fáctico sustancialmente igual puede legítimamente provenir de que judicialmente se haya declarado su invalidez, o de que se haya decidido apartarse del precedente administrativo por los órganos competentes (ordinal 2.8 del artículo V del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General)”.
33. En el presente caso la demandante afirma que el Tribunal Fiscal es incoherente porque su actuación no se ajusta a la Resolución N.º 13,134, de 6 de septiembre de 1977 (folios 117 a 119), y a la Resolución N.º 13648, de 9 de diciembre de 1977 (folio 120). De acuerdo con lo precisado en los fundamentos precedentes sobre la igualdad en la aplicación de la ley, es evidente que estos términos de comparación ofrecidos por la demandante son inválidos.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 04993-2007-PA/TC

LIMA

LILIA ADBEL TRONCOSO ASSEN DE
JOY WAY

34. En el caso de la Resolución N.º 13,134, de 6 de septiembre de 1977, se trata de una queja, y no de un recurso de apelación, resuelta sobre la base de lo que establecía el artículo 121º de la legislación tributaria vigente en aquel entonces. Lo cual evidencia que la ley aplicada no es la misma y que, por tanto, no puede ser tomada como punto de referencia para determinar un supuesto trato discriminatorio.
35. Aun en el supuesto de que se asumiera que la materia fuera la misma y resuelta con la misma legislación, tampoco sería un término de comparación válido por cuanto, en sentido estricto, dicha Resolución del Tribunal Fiscal determinó que en realidad “a-ún (*sic*) no había vencido el término de 30 días previsto en el Art. 121º del Código Tributario” (folio 119). Es inexacto, por tanto, lo afirmado por la demandante, pues no se trata de un supuesto de admisión de un recurso de apelación extemporáneo, sino de una reclamación interpuesta dentro del término legal.
36. En lo que respecta a la resolución del Tribunal Fiscal N.º 13648 de 9 de diciembre de 1977 la materia resuelta en dicha resolución está referida a “los impuestos de alcabala y adicional al de alcabala” (folio 120). En consecuencia, al no cumplirse los presupuestos constitucionales que se requieren para estar ante un supuesto de discriminación en la aplicación de la ley, la alegación de la demandante en este extremo debe desestimarse.

e) Sobre la supuesta afectación del derecho a la propiedad y al principio de no confiscatoriedad

37. Finalmente, la demandante señala que “la negativa a tramitar mi recurso de apelación conduce a que el 50% de las deudas tributarias haya quedado consentido y el otro 50% continúe siendo discutido, con lo cual es muy posible que ante un órgano imparcial parte de la misma se deje sin efecto, no obstante lo cual se pretenda cobrar el 50% de deudas tributarias revocadas o dejadas sin efecto” (folio 166).
38. Con relación al principio constitucional tributario de no confiscatoriedad (artículo 74º de la Constitución) se ha señalado (STC 4993-2007-PA/TC, FJ 7; STC 004-2004-AI/TC, acumulados) que “su contenido constitucionalmente protegido sólo puede ser determinado casuísticamente, considerando la clase de tributo y las circunstancias concretas de los contribuyentes”. Asimismo, en la STC 2302-2003-AA/TC (FJ 12-14) se estableció que “para acreditar la confiscatoriedad en cada caso, es necesario probar la afectación real al patrimonio. Y es que no podría ser de otra manera cuando se alega afectación exorbitante a la propiedad privada. Si bien



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 04993-2007-PA/TC

LIMA

LILIA ADBEL TRONCOSO ASSEN DE
JOY WAY

es cierto que el artículo 9º del Código Procesal Constitucional ha establecido la inexistencia, en los procesos constitucionales, de una etapa probatoria, también prevé la procedencia de medios probatorios que no requieran de actuación y a los que el juez considere indispensables, pero siempre que ello no afecte la duración del proceso. No obstante, en los casos que se alegue confiscatoriedad, es necesario que la misma se encuentre plena y fehacientemente demostrada”.

39. En el caso concreto la demandante, a juicio del Tribunal Constitucional, no demuestra de manera plena y fehaciente la violación del principio de no confiscatoriedad, limitándose a señalar que es “muy posible que un órgano imparcial” deje parte de la deuda tributaria sin efecto, con lo cual no aporta elementos objetivos y fehacientes que permitan apreciar la violación de este principio constitucional tributario. En consecuencia, este extremo de la demanda también debe ser desestimado.

Por estos fundamentos, el Tribunal Constitucional, en uso de las atribuciones que le confiere la Constitución Política del Perú

HA RESUELTO

Declarar **INFUNDADA** la demanda de autos.

Publíquese y notifíquese.

SS.

VERGARA GOTELLI
MESÍA RAMÍREZ
LANDA ARROYO
BEAUMONT CALDERGOS
CALLE HAYEN
ETO CRUZ
ÁLVAREZ MIRANDA

Lo que certifico



Francisco Morales Saravia
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL CONSTITUCIONAL