



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Pleno.Sentencia 453/2021

EXP. N.º 04561-2016-PA/TC
CUSCO
MANU ECOLOGICAL
ADVENTURES EIRL

RAZÓN DE RELATORÍA

En la sesión del Pleno del Tribunal Constitucional, de fecha 11 de marzo de 2021, los magistrados Ferrero Costa, Blume Fortini, Ramos Núñez, Sardón de Taboada y Espinosa-Saldaña Barrera han emitido, por mayoría, la siguiente sentencia que declara **INFUNDADA** la demanda de amparo que dio origen al Expediente 04561-2016-PA/TC.

Los magistrados Ledesma Narváez y Miranda Canales emitieron votos singulares declarando improcedente la demanda.

La Secretaría del Pleno deja constancia de que la presente razón encabeza la sentencia y los votos antes referidos, y que los magistrados intervinientes en el Pleno firman digitalmente al pie de esta razón en señal de conformidad.

Flavio Reátegui Apaza
Secretario Relator

SS.

LEDESMA NARVÁEZ
FERRERO COSTA
MIRANDA CANALES
BLUME FORTINI
RAMOS NÚÑEZ
SARDÓN DE TABOADA
ESPINOSA-SALDAÑA BARRERA



SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

En Lima, a los 11 días del mes de marzo de 2021, el Pleno del Tribunal Constitucional, integrado por los magistrados Ledesma Narváez, Ferrero Costa, Miranda Canales, Blume Fortini, Ramos Núñez, Sardón de Taboada y Espinosa-Saldaña Barrera, pronuncia la siguiente sentencia, y los votos singulares de los magistrados Ledesma Narváez y Miranda Canales que se agregan.

ASUNTO

Recurso de agravio constitucional interpuesto por Manu Ecological Aventures EIRL contra la resolución de folios 475, de 13 de julio de 2016, expedida por la Sala Civil de la Corte Superior de Justicia del Cusco, que declaró improcedente la demanda de autos; y,

ANTECEDENTES

Demanda

El 13 de febrero de 2013, la recurrente interpuso demanda de amparo contra la Superintendencia de Administración Tributaria (Sunat), solicitando se deje sin efecto el procedimiento administrativo por el que se le canceló los beneficios de la Ley 27037, Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonía, a la que se encontraba acogida; y, reponiendo las cosas al estado anterior a dicho procedimiento, se le mantenga acogida a dicho régimen o se siga un correcto procedimiento administrativo. Sin embargo, lo que en puridad cuestiona es la tramitación del procedimiento contencioso tributario seguido a raíz de la decisión de la Administración Tributaria de declarar la pérdida del fraccionamiento de pago de deuda tributaria en el que estaba inmerso. Alega la vulneración de su derecho al debido proceso, en sus manifestaciones al derecho de defensa, acceso a los recursos y a la motivación.

Contestación de la demanda

El procurador público de la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (Sunat), el 29 de octubre de 2013, contestó la demanda expresando que, según la base de datos de la institución, el 10 de agosto de 2004, el demandante cambia de régimen de Amazonía a régimen general mediante formulario 1426, en virtud de la Declaración Jurada 621-52056334 (rectificatoria del periodo 04/2004) presentada por el propio demandante y no por la emisión de distintas resoluciones. Luego, solicitó acogerse a un fraccionamiento de deuda, que fue aprobado por Resolución de Intendencia (RI) 0930170028150. Tras perder dicho fraccionamiento, la actora impugnó tal decisión



iniciando un procedimiento contencioso tributario, en cuyo marco pasó a la condición de contribuyente “no hallado” primero y “no habido” después, siguiéndose el procedimiento de notificación previsto por ley para estos casos.

El procurador adjunto a cargo de los asuntos judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, el 4 de septiembre de 2014, contestó la demanda expresando que el proceso contencioso administrativo constituye una vía procedimental específica igualmente satisfactoria para la dilucidación del presente caso y que, en todo caso, fue la propia empresa recurrente la que cambió su régimen de Amazonía a régimen general.

Resolución de primera instancia o grado

El Quinto Juzgado Civil de Cusco, el 1 de abril de 2016, declaró improcedente la demanda por estimar que los hechos denotan falta de conexión lógica entre los hechos y el petitorio, pues se solicita que se deje sin efecto un procedimiento administrativo (cambio del régimen de Amazonía al régimen general), con argumentos que cuestionan otros procedimientos (fraccionamiento de la deuda tributaria y pérdida del mismo), encontrándose dentro de la causal de improcedencia de la demanda contenida en el inciso 4 del artículo 427 del Código Procesal Civil.

Resolución de segunda instancia o grado

La Sala superior revisora confirmó la apelada por similares fundamentos.

FUNDAMENTOS

Delimitación del petitorio

1. En el presente caso, en rigor, se solicita se deje sin efecto el procedimiento contencioso tributario originado a raíz de la interposición de recurso de reclamación contra la RI 0930170030277, de 13 de junio de 2008, que declaró la pérdida del fraccionamiento de deuda tributaria al que se había acogido, el vencimiento de cuotas pendientes de cancelación y el cobro de S/ 30,200. Básicamente, la actora cuestiona que la RI 096-014-0003661/Sunat, de 30 de marzo de 2009, que declaró infundado su recurso de reclamación no le fue debidamente notificada, pues no se efectuó en su domicilio fiscal sino en la página web de la Sunat. Este procedimiento concluyó con la emisión de la Resolución del Tribunal Fiscal (RTF) 15382-10-2012, de 14 de setiembre de 2012 (folios 1387, tomo VI del expediente administrativo), mediante la cual se declaró improcedente la queja, entendida como apelación, interpuesta contra la RI 096-014-00036661/Sunat.



Cuestión procesal previa

2. Si bien la RTF 15382-2010-2012 pudo ser impugnada en la vía contencioso administrativa, no es claro que ésta constituya una vía alternativa igualmente satisfactoria al amparo. Por el contrario, al existir un procedimiento de ejecución coactiva en contra de la demandante (cfr. Resoluciones de Ejecución Coactiva 093-006-0095106, de 13 de junio de 2008 y 093-006-0094779, de 31 de julio de 2008, a folios 48 y 51, respectivamente), puede discutirse dentro de un margen razonable de apreciación, si la controversia puede ser resuelta a través del proceso de amparo.
3. A ello se suma el hecho que, a lo largo del presente proceso, la Sala Constitucional y Social de la Corte Superior de Justicia del Cusco anuló hasta en 2 oportunidades autos de improcedencia expedidos por el juzgado de primera instancia o grado, que habían declarado improcedente la demanda en aplicación del artículo 5, inciso 2 del Código Procesal Constitucional.
4. En todo caso, la incertidumbre que existe sobre la procedencia de la demanda de amparo acarrea la aplicación del principio *pro actione*, establecido por el artículo III del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional, según el cual, cuando en un proceso constitucional se presente una duda razonable respecto de si el proceso debe declararse concluido, el Juez y el Tribunal Constitucional declararán su continuación.

Análisis del caso concreto

5. El vicio procedimental original denunciado por la recurrente se halla en la notificación a través de la página web de la Sunat de la RI 096-014-0003661, que declaró infundado su recurso de reclamación. Según concuerdan las partes, esta notificación se realizó luego de que la actora fue declarada “no habida”, condición a su vez a la que se arribó tras ser declarada “no hallada”.
6. La notificación a través de la página web de la Sunat para casos de contribuyentes calificados como “no hallados” o “no habidos”, se encuentra prevista en el artículo 104 e) del Texto Único Ordenado del Código Tributario. Por su parte, la condición de “no hallado” y “no habido” se encuentran reguladas en el Decreto Supremo 041-2006-EF.
7. Así, un contribuyente es calificado como “no hallado”, entre otros supuestos, cuando existe negativa de recepción de la notificación o de la constancia de verificación del domicilio fiscal. Si esta negativa acontece 3 veces en días distintos, se adquiere automáticamente la condición de “no hallado”, sin necesidad de emisión y notificación de acto administrativo adicional alguno (artículo 4 del DS 041-2006-EF).



8. La Sunat requiere a los contribuyentes que adquirieron la condición de “no hallados” para que declaren o confirmen su domicilio fiscal, bajo apercibimiento de asignarles la condición de “no habido”, mediante publicación en la página web de la Sunat. Esta publicación se realiza hasta el decimoquinto día calendario de cada mes. Los contribuyentes tienen plazo hasta el último día hábil del mes en que se efectuó la publicación para declarar o confirmar su domicilio fiscal (artículo 6 de DS 041-2006-EF).
9. Definido el marco normativo, se advierte que en el procedimiento contencioso tributario analizado se registró en tres oportunidades una “negativa de recepción por persona capaz” de la resolución que declaró la pérdida del fraccionamiento de la deuda tributaria de la actora los días 25, 26 y 27 de junio de 2008 (folios 2, documento aportado por la propia demandante y folios 1095, Tomo V del expediente administrativo). Acontece, entonces, uno de los supuestos contemplados en el artículo 4 del DS 041-2006-EF.
10. Sin perjuicio de lo establecido en el fundamento anterior, se verifica que anteriormente —los días 3, 4 y 5 de abril de 2008— ya se había informado de una negativa de recepción por persona capaz, al intentarse notificar a la recurrente con la Resolución de Ejecución Coactiva 093-006-0089223 (folios 1053, Tomo V del expediente administrativo).
11. Posteriormente, como se advierte del Informe 00038-2010-SUNAT/2N0100, de 16 de agosto de 2010 (folios 1101, Tomo V del expediente administrativo), y de la RTF 15382-10-2012 (folios 1387, en el mismo tomo), el 14 de julio de 2008, se publicó en la página web de la Sunat, el requerimiento para que la actora levante la condición de “no hallada”. Al culminar julio de 2008 y no haber confirmado o actualizado su domicilio fiscal, la recurrente pasó a la condición de “no habido” (folios 1099 y 1099 vuelta, en el mencionado volumen del expediente administrativo).
12. Atendiendo a lo expuesto, la notificación de la condición de “no hallado” primero y “no habido” después estuvo debidamente sustentada, por lo que la notificación de la RI 096-014-0003661/Sunat fue ajustada a ley.
13. Respecto a lo alegado por la actora que, enterada de la RI 096-014-0003661, presentó un “recurso de queja” y no un recurso de apelación, corresponde precisar que la queja está contemplada en el artículo 155 del TUO del Código Tributario.
14. El mencionado artículo 155 del Código Tributario prescribe lo siguiente:

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.

La queja es resuelta por:

a) La Oficina de Atención de Quejas del Tribunal Fiscal dentro del plazo de veinte (20) días hábiles de presentada la queja, tratándose de quejas contra la Administración Tributaria.

b) El Ministro de Economía y Finanzas dentro del plazo de veinte (20) días hábiles, tratándose de quejas contra el Tribunal Fiscal.

15. La queja (no “recurso de queja”) tiene una regulación similar a la queja contenida en el numeral 169.1 del artículo 169 del Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, y su naturaleza no es el de un recurso, pues no cuestiona una decisión concreta sino una conducta. Así, la queja se aproxima más a la denuncia que al recurso. Es decir, procede contra la conducta del funcionario encargado de la tramitación del expediente que perjudique al administrado.
16. La queja prevista en el aludido artículo 155 no es, pues, un recurso de revisión de decisiones de instancias inferiores sino una suerte de denuncia contra el funcionario por cuya acción u omisión se ve afectado el procedimiento administrativo. Por ello, la queja no es resuelta por una instancia jerárquicamente superior en el procedimiento administrativo, sino por la Oficina de Atención de Quejas del Tribunal Fiscal o por el Ministro de Economía y Finanza, según el caso.
17. Por tanto, resulta válido que la Administración Tributaria, en el marco del procedimiento contencioso tributario en el que estaba inmerso con la actora, haya calificado el “recurso de queja” presentado por la ahora demandante como un recurso de apelación, a través del cual no solo se pueda evaluar la notificación de la resolución impugnada, sino también lo decidido por la RI que desestimó la reclamación del actor.
18. De hecho, en la RTF 15382-10-2012, que finalmente resolvió el procedimiento contencioso tributario, se analizó el tema que era motivo de queja por parte de la actora, esto es, por qué la Administración Tributaria calificó a la recurrente como “no hallado” primero y como “no habido” luego, requisitos para la notificación a través del portal electrónico de la Sunat.
19. En suma, no se advierte que se haya vulnerado el derecho de la actora a presentar recursos en el interior del procedimiento contencioso tributario.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04561-2016-PA/TC
CUSCO
MANU ECOLOGICAL ADVENTURES EIRL

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

HA RESUELTO

Declarar **INFUNDADA** la demanda de amparo.

SS.

**FERRERO COSTA
BLUME FORTINI
RAMOS NÚÑEZ
SARDÓN DE TABOADA
ESPINOSA-SALDAÑA BARRERA**

PONENTE SARDÓN DE TABOADA



VOTO SINGULAR DE LA MAGISTRADA LESDESMA NARVÁEZ

Con el debido respeto por la decisión de mis colegas magistrados, en el presente caso disiento de la posición de dictar una sentencia estimatoria, pues, a mi consideración, lo que corresponde es declarar **improcedente la demanda**. Mis fundamentos son los siguientes:

1. La recurrente interpuso demanda de amparo contra la SUNAT, solicitando se deje sin efecto el procedimiento administrativo por el que se le canceló los beneficios de la Ley 27037, Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonía, a la que se encontraba acogida; además, pide que se le mantenga en dicho régimen o se siga un correcto procedimiento administrativo. Sin embargo, lo que en puridad cuestiona es la tramitación del procedimiento contencioso tributario seguido a raíz de la decisión de la Administración Tributaria de declarar la pérdida del fraccionamiento de pago de deuda tributaria en el que estaba inmerso. En efecto, aduce que como consecuencia de la cancelación de los beneficios de la Ley 27037, se le imputó una supuesta deuda tributaria y se emitieron las Resoluciones de Intendencia 0930170028150, 0930170030277, 0960140003661 y 0960150000382, y la Resolución del Tribunal Fiscal 1538-10-2012, de fechas 27 de noviembre de 2007, 13 de junio de 2008, 30 de marzo de 2009, 3 de diciembre de 2010 y 14 de septiembre de 2012 respectivamente, todas ellas referidas a un procedimiento de fraccionamiento de deuda tributaria y pérdida de este. Alega la vulneración de su derecho al debido proceso, en sus manifestaciones al derecho de defensa, acceso a los recursos y a la motivación.
2. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 5.2 del Código Procesal Constitucional, no proceden los procesos constitucionales cuando existan vías procedimentales igualmente satisfactorias para la protección del derecho constitucional amenazado o vulnerado.
3. Al respecto, en la sentencia emitida en el Expediente 02383-2013-PA/TC, publicada en el diario oficial *El Peruano* el 22 de julio de 2015, el Tribunal Constitucional estableció en el fundamento 15, con carácter de precedente, que la vía ordinaria será “igualmente satisfactoria” como la vía del proceso constitucional de amparo si en un caso concreto se demuestra, de manera copulativa, el cumplimiento de los siguientes elementos: i) que la estructura del proceso es idónea para la tutela del derecho; ii) que la resolución que se fuera a emitir pueda brindar tutela adecuada; iii) que no existe riesgo de que se produzca irreparabilidad; y iv) que no existe necesidad de una tutela urgente derivada de la relevancia del derecho o de la gravedad de las consecuencias.



4. En el caso de autos, desde una perspectiva objetiva tenemos que el proceso contencioso-administrativo cuenta con una estructura idónea para acoger la pretensión del demandante. Es decir, el proceso contencioso-administrativo se constituye en una vía célere y eficaz respecto del amparo, donde puede resolverse el caso iusfundamental propuesto. En el mismo sentido, el artículo 157 del TUO del Código Tributario, aprobado mediante Decreto Supremo 133-2013-EF, señala expresamente que las resoluciones del Tribunal Fiscal son susceptibles de cuestionarse en sede contencioso-administrativa.
5. Por otro lado, y atendiendo a una perspectiva subjetiva, en el caso de autos no se ha acreditado un riesgo de irreparabilidad del derecho en caso se transite por la vía ordinaria. De igual manera, tampoco se verifica la necesidad de tutela urgente derivada de la relevancia del derecho en cuestión o de la gravedad del daño que podría ocurrir, dado que el proceso contencioso-administrativo cuenta con plazos celeres y adecuados a los derechos que pretende resguardar el recurrente y, además, deja abierta la posibilidad de hacer uso de las medidas cautelares pertinentes a fin de garantizar la eficacia de la ejecución de la sentencia.
6. Así pues, en el caso concreto existe una vía igualmente satisfactoria que es el proceso contencioso-administrativo para la tutela de los derechos invocados.
7. Ahora bien, atendiendo a que la demanda de autos fue interpuesta con posterioridad a la publicación de la sentencia emitida en el Expediente 02383-2013-PA/TC en el diario oficial El Peruano, correspondería habilitar el plazo para que en la vía ordinaria la parte demandante pueda demandar el reclamo de sus derechos presuntamente vulnerados.

Por los fundamentos expuestos mi voto es porque se declare **IMPROCEDENTE** la demanda.

S.

LEDESMA NARVÁEZ



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04561-2016-PA/TC
CUSCO
MANU ECOLOGICAL ADVENTURES EIRL

VOTO SINGULAR DEL MAGISTRADO MIRANDA CANALES

Con el debido respeto por la opinión de mis colegas magistrados, emito el presente voto singular sobre la base de las siguientes consideraciones:

1. Entiendo que la parte recurrente pretende se deje sin efecto el procedimiento administrativo mediante el cual le cancelaron los beneficios de la Ley 27037, de Promoción de la Inversión en la Amazonía, a la cual se encontraba acogida. Afirma que, el cambio de régimen de Amazonía a general fue realizado de motu proprio (conforme sus declaraciones juradas de 2004) y no por alguna resolución emitida por Sunat, como señala esta.

En esa línea, alega que como consecuencia de la cancelación de los beneficios de la Ley 27037, se le imputó una supuesta deuda tributaria y se emitieron las Resoluciones de Intendencia 0930170028150, 0930170030277, 0960140003661 y 0960150000382, y la Resolución del Tribunal Fiscal 1538-10-2012, de fechas 27 de noviembre de 2007, 13 de junio de 2008, 30 de marzo de 2009, 3 de diciembre de 2010 y 14 de septiembre de 2012 respectivamente, todas ellas referidas a un procedimiento de fraccionamiento de deuda tributaria y pérdida de este.

2. Por tanto, al existir controversia respecto a la existencia de un procedimiento administrativo de cancelación de los beneficios tributarios de la Ley 27037 y no haberse acreditado de forma alguna la existencia de irreparabilidad del supuesto daño, corresponde desestimar la presente demanda en aplicación del inciso 2 del artículo 5 del Código Procesal Constitucional, ya que existe una vía igualmente satisfactoria, constituida por el proceso contencioso-administrativo, en el que bien se puede discutir si las actuaciones de la Sunat y del Tribunal Fiscal vulneran los derechos alegados por la recurrente.

A partir de lo expuesto, mi voto es por:

Declarar **IMPROCEDENTE** la demanda de conformidad con el artículo 5, inciso 2, del Código Procesal Constitucional.

S.

MIRANDA CANALES