



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 1803-2004-AA/TC  
JUNÍN  
GRIMANESA ESPINOZA SORIA

### SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

En Huancayo, a los 25 días del mes de agosto de 2004, la Sala Primera del Tribunal Constitucional, con asistencia de los magistrados Alva Orlandini, Gonzales Ojeda y García Toma, pronuncia la siguiente sentencia

#### ASUNTO

Recurso extraordinario interpuesto por doña Grimanesa Espinoza Soria contra la sentencia de la Sala Mixta Descentralizada de La Merced-Chanchamayo de la Corte Superior de Justicia de Junín, de fojas 153, su fecha 7 de abril de 2004, que declara improcedente la acción de amparo de autos.

#### ANTECEDENTES

Con fecha 1 de diciembre de 2003, la recurrente interpone acción de amparo contra la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT) Intendencia Regional Junín-Tarma, solicitando que se disponga la suspensión del procedimiento coactivo iniciado en su contra, alegando que están siendo violados sus derechos constitucionales a la propiedad, a la libertad de trabajo, de empresa y no de confiscatoriedad de la propiedad.

Manifiesta que fue notificada con la Resolución de Multa No. 134-02-0006188, expedida por la demandada por un supuesto incumplimiento de la obligación de entregar comprobantes de pago, contra la cual, posteriormente, interpuso recurso de reclamación, que fue resuelto por la Resolución de Intendencia N.º 136-4-01814/SUNAT, la cual lo declaró improcedente y, además, elevó en 300% el monto de la multa; agrega que luego interpuso recurso de apelación, el cual confirmó la resolución apelada. Alega que estos actos administrativos, además de adolecer de vicios de forma y fondo, son arbitrarios, pues, en primer lugar, la administración no ha tomado en consideración el criterio de gradualidad dispuesto en los artículos 3º y 6º de la Resolución de Superintendencia No. 112-2001/SUNAT, que aprueba el Reglamento del Régimen de Gradualidad para las infracciones consistentes en no otorgar comprobantes de pago u otorgar documentos sin los requisitos y características para ser considerados comprobantes de pago: Indica que en el caso concreto, no cabe la aplicación de una multa sin antes haber sido notificada con una advertencia de sanción futura, y que la elevación exagerada del monto de la multa y su cobranza coactiva conllevan la confiscatoriedad de su propiedad; añadiendo que con ello se atenta contra sus derechos fundamentales, ya que luego de agotar la vía administrativa, SUNAT derivó la cobranza de multa a la vía coactiva, elevándose el monto en 500%.

La emplezada deduce la excepción de caducidad, alegando que el plazo para



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

interponer la acción de amparo empezó a correr desde que fue notificada la Resolución del Tribunal Fiscal No. 0279-4-2003, que puso fin a la vía administrativa, habiéndose el demandante excedido en el plazo establecido por ley; y, contradiciendo todos los puntos de la demanda, solicita que se la declare infundada.

El Juzgado Especializado Civil de La Merced-Chanchamayo, con fecha 12 de enero de 2004, declara fundada la excepción de caducidad e improcedente la demanda, considerando que la afectación que alega la demandante se produjo al expedirse la resolución del Tribunal Fiscal, en enero de 2003, y que la demanda se interpuso en diciembre de 2003.

La recurrida confirma la apelada con los mismos argumentos.

## FUNDAMENTOS

1. La demanda tiene por objeto que se deje sin efecto el procedimiento de cobranza coactiva iniciado en contra de la demandante mediante Resolución Coactiva N.º 13307017872, la misma que tiene su origen en la Resolución de Multa N.º 134-02-0006188, de fecha 13 de mayo de 2002, la que fuera impugnada en todas las instancias de la Administración Tributaria sin resultado favorable para la actora, pues la multa se ha visto incrementada hasta en un 500%. Sostiene la demandante que dicho acto es violatorio de sus derechos constitucionales de propiedad, al trabajo, la libertad de trabajo y de la garantía de no confiscatoriedad de los tributos.

### §1. Caducidad del plazo en la acción de amparo

2. Las dos instancias judiciales declaran fundada la excepción de caducidad que deduce la demandada, considerando que, conforme al artículo 37º de la Ley N.º 23506, la acción de amparo caduca a los 60 días hábiles de producida la afectación, entendiéndose que, para estos efectos, dicho plazo empezó a correr a partir del día en que se notificó la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 00279-4-2003, esto es, el 5 de marzo de 2003, conforme consta a fojas 84 del expediente.
3. Conforme lo ha establecido este Tribunal, y también así lo precisa el artículo 26º de la Ley N.º 25398, el plazo de caducidad a que se refiere el artículo 37º de la Ley N.º 23506 deberá computarse “desde el momento en que se produce la afectación, aun cuando la orden respectiva haya sido dictada con anterioridad”.
4. En el presente caso, en efecto, y tal como lo advierte la demandante, la amenaza real de sus derechos aparece inminente el día en que el Ejecutor Coactivo de la SUNAT, “(...) se presenta al local donde ejerzo el giro de mi negocio con la evidente y pública intención de embargar mis bienes, acompañado de efectivos policiales, en un camión cisterna con el logotipo de la SUNAT y cargadores. Actitud amedrentadora que motivó mi reacción y mi búsqueda de amparo ante el órgano jurisdiccional”. Esto sucedió el día 12 de noviembre de 2003, habiéndose presentado la demanda ante el Poder Judicial el 1 de diciembre de 2003. Por otro lado, estos



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

hechos no han sido siquiera discutidos por la demandada y tampoco han merecido atención por parte del órgano jurisdiccional, el que no ha determinado si se han vulnerado los derechos invocados.

5. Este Tribunal considera que las dudas que surjan al interpretarse las reglas procesales establecidas para la tutela de los derechos fundamentales de los ciudadanos, en ningún caso deben privar a estos de que un órgano independiente e imparcial pueda pronunciarse sobre el fondo de su pretensión. En cualquier caso, este Tribunal ha dicho, frente a casos como el presente, “[...] se tendría que utilizar la interpretación que mejor favoreciera a la protección de los derechos constitucionales. Esta opción responde al principio *pro homine*, según el cual corresponde interpretar una regla concerniente a un derecho humano “del modo más favorable para la persona, es decir, para el destinatario de la protección” (Exp. N.º 1049-2003-AA/TC F.J. 4).

Esa es precisamente la consideración pertinente en este caso, por lo que las alegaciones de caducidad de la acción o, más propiamente de prescripción, como lo ha precisado también este Tribunal, no pueden impedir un pronunciamiento sobre el fondo de la pretensión y, en consecuencia, tales alegaciones no pueden ser atendidas por este Tribunal.

6. A mayor abundamiento, este es también el criterio que con claridad recoge el Código Procesal Constitucional en el inciso 4) del artículo 44º, donde se ha establecido que “la amenaza de ejecución de un acto lesivo no da inicio al cómputo del plazo. Solo si la afectación se produce se deberá empezar a contar el plazo”. Si bien esta disposición aún no está vigente, tras su promulgación y publicación en el diario oficial “*El Peruano*”, bien puede ser considerado fuente doctrinal y ser recogido por este Tribunal a efectos de tutelar los derechos fundamentales, como en el presente caso.

### §2. Delimitación del petitorio

7. La recurrente solicita que este Tribunal se pronuncie sobre lo siguiente:
  - a) La nulidad del acta probatoria que sirvió de base para la imposición de la multa, la misma que ha sido recurrida en todas las instancias administrativas.
  - b) La inaplicación a su caso *de la pérdida del criterio de gradualidad*, que ha traído como consecuencia que la multa impuesta inicialmente se vea “elevada en un quinientos por ciento (500%)”, la cual, sostiene la demandante, “resulta notoriamente injusto”.
8. Respecto del primer punto, este Tribunal estima que el amparo no es la vía adecuada para establecer la veracidad, o no, de las alegaciones de la recurrente respecto del acta que ha servido de base para la imposición de la multa impugnada, debiendo desestimarse la demanda en este extremo. Sin embargo, ello no es óbice para



**TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

analizar el segundo punto de la demanda, que sí es relevante desde una perspectiva constitucional.

**§3. Principio de razonabilidad e interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos**

9. Independientemente de determinar si la multa, en el presente caso, se ha interpuesto en uso de las facultades de la SUNAT y que la infracción haya sido, o no, determinada conforme a derecho, en la demanda de amparo la recurrente ha mencionado un hecho que no puede pasar inadvertido por este Tribunal; esto es, la forma en que una deuda inicial de S/ 930.00 se incrementó S/ 3,351.00, conforme a la Resolución de Intendencia N.º 136-4-01814/SUNAT, la misma que al momento de ejecutarse aparece consignada como S/. 4,685.00, en la Resolución de Cobranza Coactiva N.º 13307017872, como monto de afectación para efectos de embargo en forma de retención solicitado por el Ejecutor Coactivo.
10. Al contestar la demanda, la emplazada no ha negado estos hechos y, al contrario, ha aducido que ellos responden a la estricta aplicación de normas tributarias, entre ellas, la Resolución N.º 112-2001/SUNAT, que en su anexo "A" establece la tabla de gradualidad para el caso de la infracción a que se refiere el inciso 1 del artículo 174º del Código Tributario (no otorgar comprobantes de pago), donde se ha dispuesto una sanción ascendente al 30% de la UIT vigente cuando la falta es cometida por primera vez. Asimismo, el artículo 4º de la misma resolución de SUNAT establece que se "perderán los beneficios de la gradualidad (...) 4.2. Si habiendo impugnado la resolución que establece la sanción, el órgano resolutor la mantiene en su totalidad y esta queda firme o consentida en la vía administrativa".
11. En la medida en que estas disposiciones son la base de las decisiones de la Administración que han sido impugnadas por la demandante, este Tribunal considera que, siguiendo una línea jurisprudencial ya consolidada sobre el control de constitucionalidad de normas en vía de amparo, resulta pertinente analizar estas disposiciones a la luz del principio de razonabilidad, a efectos de determinar si, dentro de las potestades discrecionales de la Administración Tributaria, los criterios de gradualidad establecidos en la Resolución N.º 112-2001-SUNAT, anexo "A", que han servido de base legal en el presente caso, son razonables y, en consecuencia, compatibles con la Constitución o, por el contrario, si su nivel de irrazonabilidad convierte en inconstitucional la actuación de la Administración.
12. La razonabilidad es un criterio íntimamente vinculado al valor Justicia y está en la esencia misma del Estado constitucional de derecho. Se expresa como un mecanismo de control o interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos en el uso de las facultades discrecionales, y exige que las decisiones que se toman en ese contexto, respondan a criterios de racionalidad y que no sean arbitrarias. Como lo ha sostenido este Colegiado, "implica encontrar justificación lógica en los hechos, conductas y circunstancias que motivan todo acto discrecional de los poderes públicos"(Exp. 0006-2003-AI/TC. F.J. 9).



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

13. Cuando la Administración ejerce un poder discrecional, como en este caso, para que este no se convierta en arbitrario, debe guiarse por criterios de razonabilidad y justificar en cada supuesto su actuación. En esta dirección, “El único poder que la Constitución acepta como legítimo, en su correcto ejercicio, es, pues, el que se presenta como resultado de una voluntad racional, es decir, de una voluntad racionalmente justificada y, por lo tanto, susceptible de ser entendida y compartida por los ciudadanos y, en esa misma medida, de contribuir a renovar y reforzar el consenso sobre el que descansa la convivencia pacífica del conjunto social” (Tomás-Ramón Fernández, *De la arbitrariedad del legislador. Una crítica a la jurisprudencia constitucional*, Madrid, 1998, pp. 95-96).
14. De este modo, aunque no explícitamente, al reconocer la Constitución en su artículo 3°, así como en el artículo 43°, el Estado democrático y social de derecho, ha incorporado el principio de interdicción o prohibición de todo poder ejercido en forma arbitraria e injusta y así ha puesto un límite infranqueable para todo poder público.

### §3. Tabla de sanciones. Criterios de gradualidad y razonabilidad

15. En el presente caso, la aplicación de las sanciones que impone la Administración Tributaria debe someterse a controles objetivos respecto del monto, a efectos de que estos no sean utilizados como amenazas frente a su eventual incumplimiento o incluso, respecto de su impugnación, como ocurre en el presente caso. Así, el artículo 166° del Código Tributario establece que “(...) a efectos de graduar las sanciones, la Administración Tributaria se encuentra facultada para fijar (...) los criterios objetivos que correspondan (...)”.

En consecuencia, si la infracción amerita una sanción equis, la gradualidad establecida no puede reducir este monto al 30% de equis, como ocurre con el anexo “A” de la Resolución N.º 112-2001-SUNAT, para el caso de la infracción a que se refiere el presente caso, puesto que, si ello es material y objetivamente posible sin afectar a los fines de la Administración, entonces resulta obvio que la multa en sí, establecida en la tabla de sanciones de la SUNAT, es desproporcionada y, por tanto, injusta e irrazonable respecto de la falta cometida. La diferencia entre el monto de la multa y la ventaja de gradualidad que la norma autoriza a la Administración, es en este caso, la evidencia de la irrazonabilidad.

16. Este Colegiado considera que al resultar desproporcionada –sin una base objetiva que la sustente– la relación entre el monto de la multa y la medida de gradualidad establecida en la Resolución N.º 112-2001/SUNAT, Anexo “A”, para el caso de autos, el dispositivo en mención resulta violatorio del principio de razonabilidad con que debe actuar la Administración en uso de sus facultades discrecionales. En consecuencia, las decisiones que en este marco viene dando la Administración Tributaria resultan arbitrarias y contrarias al principio constitucional de interdicción de la arbitrariedad en el ejercicio del poder público, y causan, en el presente caso, la



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

violación de otro derecho constitucionalmente reconocido, como lo es el de propiedad, reconocido en el artículo 2º, inciso 16, de la Constitución.

### **§3. Prohibición de la reforma peyorativa y el derecho de defensa en sede administrativa. La inconstitucionalidad de la pérdida del beneficio de gradualidad**

17. El inciso 2 del artículo 4º de la Resolución N.º 112-2001/SUNAT, que ha servido de base legal para la determinación de la multa en la segunda instancia administrativa, aumentando el monto de la misma de S/. 930.00 a S/. 3,551.00, establece que se “perderán los beneficios de la gradualidad (...) 4.2. Si habiendo impugnado la resolución que establece la sanción, el órgano resolutor la mantiene en su totalidad y esta queda firme o consentida en la vía administrativa”.
18. El Tribunal estima que esta disposición debe ser enjuiciada a partir de la relevancia constitucional que adquiere en nuestro sistema jurídico el derecho de defensa y, como parte de este derecho, el de recurrir las decisiones que causan agravio, así como la garantía constitucional de la prohibición de la reforma peyorativa en el marco de su ejercicio.
19. El derecho constitucional de defensa se encuentra reconocido en nuestro texto constitucional en el artículo 139º inciso 14º. Asimismo, la Convención Americana de Derechos Humanos, lo reconoce en su artículo 8º como una cláusula general con diversas manifestaciones concretas. El derecho de defensa implica la posibilidad de recurrir la decisión ante una instancia superior. El derecho al recurso constituye, de este modo, una manifestación concreta del derecho de defensa.
20. Si bien el derecho a la pluralidad de instancias en sede administrativa no puede expandirse como una exigencia siempre y para toda actuación de la Administración, como ocurre en el presente caso, la legislación infraconstitucional lo ha establecido y, en consecuencia, debe apreciarse como un derecho del ciudadano de ejercer una defensa adecuada y sin limitaciones de ningún orden, a efectos de preservar la vigencia de un proceso judicial debido y con todas las garantías del procedimiento administrativo, como lo ha establecido la Corte Interamericana de Derechos Humanos.
21. En efecto, y en lo que se refiere al derecho a los recursos, la Constitución reconoce la pluralidad de instancias como principio de la función jurisdiccional (artículo 139º, inciso 6), mientras que la Convención Americana sobre Derechos Humanos establece con claridad, en su artículo 8º, inciso h), “el derecho a recurrir del fallo ante Juez o Tribunal Superior”. Las garantías judiciales del artículo 8º de la Convención han sido interpretadas por la propia Corte Interamericana en forma extensiva, expandiendo su eficacia al ámbito del proceso administrativo sancionador, al señalar que

Si bien el artículo 8 de la Convención Americana se titula “Garantías Judiciales”, su aplicación no se limita a los recursos judiciales en sentido estricto, “sino [al] conjunto de requisitos que deben observarse en las instancias procesales” a efectos de que



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

las personas estén en condiciones de defender adecuadamente sus derechos ante cualquier tipo de acto del Estado que pueda afectarlos. Es decir, cualquier actuación u omisión de los órganos estatales dentro de un proceso, sea administrativo sancionatorio o jurisdiccional, debe respetar el debido proceso legal (Caso Ricardo Baena, Serie C N.º 72, Párrafo 124º).

De este modo, la Corte ha reiterado, en otro caso, que

[...] tanto los órganos jurisdiccionales como los de otro carácter, que ejerzan funciones de naturaleza materialmente jurisdiccional, tienen el deber de adoptar decisiones justas basadas en el respeto pleno a las garantías del debido proceso establecidas en el artículo 8 de la Convención Americana (Caso del Tribunal Constitucional, Párrafo 71).

22. Este criterio ha sido asumido también por este Tribunal en el Exp. N.º 2050-2002-AA/TC, donde se ha establecido que “[...] no solo los principios materiales del derecho sancionador del Estado son aplicables al ámbito del derecho administrativo sancionador y disciplinario. También lo son las garantías adjetivas que en aquel se deben respetar” (F.J. 12).
23. En el presente caso, el derecho de impugnar la decisión de la Administración –o derecho de recurrir– ha quedado sin contenido al establecerse con su ejercicio una sanción que, además de desproporcionada –conforme a los argumentos desarrollados en los fundamentos 9 a 16 *supra*–, ha terminado por conculcarlos, tras confirmarse la decisión de primera instancia. De este modo, el Tribunal opina que la aplicación de las disposiciones que autorizan dicha actuación a la Administración, resulta contraria al derecho constitucional de ejercitar los recursos pertinentes incluso en sede administrativa y, por tanto, violan también el derecho de defensa.
24. De otro lado, también se ha violado, en este caso, una garantía judicial clásica que si bien se ha desarrollado en el ámbito penal, debe contemplarse como garantía extensible al procedimiento administrativo sancionador, sin ninguna reserva, en base a las consideraciones expuestas, pero, además, porque el poder coercitivo de la Administración supone una clara intervención de los derechos de los ciudadanos, a quienes el sistema jurídico no puede dejar desprotegidos en ningún caso.
25. La prohibición de la reforma peyorativa o *reformatio in peius*, como la suele denominar la doctrina, es una garantía implícita en nuestro texto constitucional que forma parte del debido proceso judicial (cf. Exp. 1918-2002-HC/TC) y está orientada precisamente a salvaguardar el ejercicio del derecho de recurrir la decisión en una segunda instancia sin que dicho ejercicio implique correr un riesgo mayor de que se aumente la sanción impuesta en la primera instancia.
26. En este sentido, este Tribunal declara que la garantía constitucional de la prohibición de reforma peyorativa o *reformatio in peius* debe entenderse como una garantía que proyecta sus efectos también en el procedimiento administrativo sancionador y, en general, en todo procedimiento donde el Estado ejercite su poder de sanción y haya establecido un sistema de recursos para su impugnación.



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

27. En consecuencia, en el presente caso, al haberse incrementado el monto de la multa como consecuencia del ejercicio de un derecho constitucional, dicho incremento producido al confirmarse la Resolución N.º 134-02-0006188, mediante Resolución N.º 136-4-01814/SUNAT –ambas resoluciones de la Intendencia Regional de Junín– resulta nulo; y las normas que así lo autorizan, inaplicables por ser violatorias del derecho de defensa, del derecho a los recursos y a la garantía constitucional de la prohibición de reforma peyorativa conforme se ha señalado en los párrafos precedentes.

### **§4. Acceso a la jurisdicción constitucional y amenaza de sanción en el agotamiento de la vía previa**

28. Este Tribunal también considera que, en vista de que las reglas procesales del amparo, en nuestro sistema, obligan al agotamiento de vía previa, cuando las agresiones a los derechos son producidas por entes públicos, como ocurre en el presente caso, la amenaza de recibir una sanción mayor o el que se vea incrementada la multa definida en primera instancia (bien por pérdida de supuestos de gradualidad, bien por cualquier otro mecanismo que pudiera utilizarse), supone, en la práctica, una amenaza u obstáculo real para que el ciudadano pueda acudir ante este órgano jurisdiccional como garante último para la tutela de los derechos de los ciudadanos.

29. En este sentido, el derecho a la tutela judicial efectiva, en su expresión de acceso a la jurisdicción, debe comprenderse también como un derecho de acceso a la jurisdicción constitucional, a efectos de que ninguna autoridad o funcionario pueda poner más obstáculos que los previstos en la legislación que regula los procesos constitucionales. El establecimiento de mecanismos de gradualidad que, en este caso, opera como freno para la interposición de recursos y que en la práctica impide el acceso al Tribunal Constitucional, supone, desde esta óptica, también un mecanismo que imposibilita la tutela jurisdiccional efectiva en el ámbito de la jurisdicción constitucional.

30. En consecuencia, mientras no cambie dicha legislación, que, pese a su evidente inconstitucionalidad, el Tribunal no puede expulsar del sistema jurídico, y, a efectos de no dejar desprotegidos a quienes pudieran verse en el futuro sometidos a las mismas circunstancias que la recurrente, este Colegiado declara que cuando el agotamiento de la vía administrativa lleva consigo, como en este caso, una amenaza real de incremento de la sanción impuesta, este supuesto es compatible y debe entenderse subsumible en el inciso 2) del artículo 28º de la Ley N.º 23506, como un supuesto de excepción al agotamiento de la vía previa.

31. Asimismo, y siguiendo el precedente establecido por este Tribunal en la STC N.º 2250-2002-AA/TC, dada la implicancia que tiene esta sentencia en la forma en que viene procediendo la Administración Tributaria respecto de sus facultades discrecionales y, en concreto, dado el cuestionamiento que se hace a los mecanismos de gradualidad, hoy recogidos en iguales términos en la Resolución N.º

**TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

141-2004-SUNAT, el Tribunal considera que, además de notificar la presente sentencia a las partes, resulta pertinente exhortar a la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, a efectos de que modifique dicha resolución respetando los derechos y principios constitucionales.

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

**HA RESUELTO**

1. Declarar **FUNDADA**, en parte, la demanda; en consecuencia, **INAPLICABLE** el artículo 4°, inciso 4.2, de la Resolución N.º 112-2001/SUNAT y **NULAS** la Resolución N.º 136-4-01814/SUNAT, de 29 de agosto de 2002, así como la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 00279-4-2003, de 21 de enero de 2003, dejando a salvo el derecho de la recurrente para que lo haga valer en sede judicial, respecto de las objeciones al Acta Probatoria de la infracción que ameritó el presente expediente.
2. Exhorta a la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria conforme a lo expuesto en el fundamento 31 de esta sentencia.

SS.

**ALVA ORLANDINI**  
**GONZALES OJEDA**  
**GARCÍA TOMA**

Lo que certifico:

.....  
**Dr. Daniel Figallo Rivadeneyra**  
SECRETARIO RELATOR (e)