



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Sala Segunda. Sentencia 1101/2023

EXP. N.º 03967-2022-PA/TC
LIMA
SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE
ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA –
SUNAT

SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

En Lima, a los 16 días del mes de noviembre de 2023, la Sala Segunda del Tribunal Constitucional, integrada por los magistrados Gutiérrez Ticse, Morales Saravia y Domínguez Haro, ha emitido la presente sentencia. Los magistrados intervinientes firman digitalmente en señal de conformidad con lo votado.

ASUNTO

Recurso de agravio constitucional interpuesto por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - Sunat contra la resolución de fecha 12 de julio de 2022¹, expedida por la Tercera Sala Constitucional de la Corte Superior de Justicia de Lima, que, confirmando la apelada, declaró improcedente la demanda de autos.

ANTECEDENTES

Con fecha 18 de junio de 2010², la recurrente interpone demanda de amparo contra los fiscales integrantes de la Fiscalía Provincial Penal Especializada en Delitos Tributarios y de la Primera Fiscalía Superior Penal Nacional de Lima, a fin de que se declaren nulas las siguientes resoluciones fiscales: i) la Resolución de fecha 30 de octubre de 2009³, que dispuso no ha lugar a formalizar denuncia penal contra Lema Solari y Santibáñez S.R.Ltda. por el presunto delito de defraudación tributaria, en la modalidad de ocultamiento de ingresos, en agravio del Estado; y ii) la Queja 08-2010, de fecha 10 de marzo de 2010⁴, notificada el 24 de marzo de 2010⁵, que declaró infundado su recurso de queja contra la resolución de fecha 30 de octubre de 2009⁶.

Manifiesta que se dispuso el archivo de la denuncia sin fundamentar la inaplicación del artículo 189 del Código Tributario, que dispone un límite temporal para la regularización de la deuda, así como la inobservancia de los precedentes judiciales establecidos por la Corte Suprema y el Tribunal Constitucional, lo cual ha producido una decisión arbitraria. Advierte que se

¹ Fojas 477

² Fojas 143

³ Fojas 11

⁴ Fojas 25

⁵ Fojas 24

⁶ Denuncia 55-2008



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03967-2022-PA/TC
LIMA
SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE
ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA –
SUNAT

desestimó su recurso de queja pronunciándose sobre puntos no propuestos en su recurso, lo cual le ha impedido la posibilidad de argumentarlos. Asimismo, no se advierte fundamento que señale la razón por la cual las pruebas fueron desestimadas o cuál fue el análisis de los hechos o la deficiencia probatoria. Por otro lado, el fiscal superior se ha limitado a señalar en qué consiste el principio *ne bis in idem*, sin haber fundamentado la triple identidad entre la infracción administrativa y el delito de defraudación tributaria, por lo que se han vulnerado sus derechos fundamentales a la tutela procesal efectiva, al debido proceso y a la motivación de las resoluciones fiscales.

Mediante la Resolución de fecha 25 de mayo de 2017⁷, el Noveno Juzgado Constitucional de Lima admite a trámite la demanda de amparo.

El Sexto Juzgado Constitucional de la Corte Superior de Justicia de Lima, con fecha 23 de noviembre de 2020⁸, declara improcedente la demanda estimando que de las cuestionadas resoluciones se advierte que estas se encuentran debidamente motivadas y que contienen un pronunciamiento conforme a ley, no apreciándose la vulneración de los derechos alegados por la demandante, por lo que es evidente que lo que se pretende es que se vuelvan a revisar y evaluar los medios probatorios y que se ordene al Ministerio Público que revise nuevamente los autos, a fin de que se formalice la denuncia penal.

La Tercera Sala Constitucional de la Corte Superior de Justicia de Lima, con fecha 12 de julio de 2022, confirmó la apelada, por considerar que no encuentran razones para discrepar de la línea argumentativa fijada por los fiscales que emitieron las disposiciones materia de amparo, en la medida en que se trata de decisiones fiscales que dan cuenta de las razones de hecho y de derecho en las que se sustentan, a la luz de lo actuado en la investigación preliminar, de las normas y la jurisprudencia invocadas, y porque, por sí mismas, expresan una suficiente justificación de la decisión adoptada, advirtiéndose, por tanto, que no se ha producido la violación del derecho a la debida motivación de las decisiones fiscales. Así, el mero desacuerdo por parte de la amparista con lo determinado a nivel fiscal no compromete, en lo más mínimo, el contenido constitucionalmente protegido del derecho fundamental a la motivación de las resoluciones judiciales, porque tal discrepancia no supone la inexistencia de justificación jurídica, ni que esta sea aparente, ni que incurra en vicios de motivación interna o externa.

⁷ Fojas 366

⁸ Fojas 399



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03967-2022-PA/TC

LIMA

SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE
ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA –
SUNAT

FUNDAMENTOS

Petitorio

1. La demandante pretende que se declaren nulas las siguientes resoluciones fiscales: i) la Resolución de fecha 30 de octubre de 2009, que dispuso no ha lugar a formalizar denuncia penal contra Lema Solari y Santibáñez S.R.Ltda. por el presunto delito de defraudación tributaria, en la modalidad de ocultamiento de ingresos, en agravio del Estado; y ii) la Queja 08-2010, de fecha 10 de marzo de 2010, que declaró infundado su recurso de queja contra la resolución de fecha 30 de octubre de 2009. En tal sentido, se pretende que se determine si las cuestionadas resoluciones han vulnerado sus derechos fundamentales a la tutela procesal efectiva, al debido proceso y a la motivación de las resoluciones fiscales.

El derecho a la debida motivación de las resoluciones fiscales

2. El artículo 159 de la Constitución prescribe que corresponde al Ministerio Público conducir desde su inicio la investigación del delito, así como ejercitar la acción penal de oficio o a petición de parte. Este mandato constitucional, como es evidente, ha de ser cumplido con la debida diligencia y responsabilidad, a fin de que las conductas ilícitas no queden impunes, y se satisfaga y concrete el principio del interés general en la investigación y persecución del delito. A partir de ello, este Tribunal advierte que el proceso de amparo es la vía idónea para analizar si las actuaciones o decisiones fiscales observan o no los derechos fundamentales, o si, en su caso, superan o no el nivel de proporcionalidad y razonabilidad que toda decisión debe suponer.
3. En cuanto al derecho a la debida motivación de las decisiones fiscales, este Tribunal tiene también establecido que la motivación debida de las decisiones de las entidades públicas - sean o no de carácter jurisdiccional - comporta que el órgano decisor y, en su caso, los fiscales, al resolver las causas, describan o expresen las razones o justificaciones objetivas que los llevan a tomar una determinada decisión. Ello implica también que exista congruencia entre lo pedido y lo resuelto y, que por sí misma, la decisión exprese una suficiente justificación de su adopción. Esas razones, por lo demás, deben provenir no solo del ordenamiento jurídico vigente y aplicable al caso, sino y, sobre todo, de los propios hechos debidamente acreditados en el trámite



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03967-2022-PA/TC
LIMA
SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE
ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA –
SUNAT

de la investigación o del proceso del que se deriva la decisión cuestionada (cfr. sentencia emitida en el Expediente 04437-2012-PA/TC, fundamento 5).

4. Con base en ello, el Tribunal Constitucional tiene precisado que el derecho a la debida motivación de las decisiones fiscales también se ve vulnerado cuando la motivación es solo aparente, en el sentido de que no da cuenta de las razones mínimas de hecho o de derecho que sustentan la decisión fiscal, o porque se intenta dar solo un cumplimiento formal a la exigencia de la motivación. Así, toda decisión fiscal que carezca de una motivación adecuada, suficiente y congruente constituirá una decisión arbitraria y, en consecuencia, será inconstitucional (cfr. sentencia recaída en el Expediente 04437-2012-PA/TC, fundamento 6).
5. Sin embargo, no todo ni cualquier error en el que eventualmente incurra una decisión fiscal constituye automáticamente una violación del derecho a la debida motivación de las decisiones fiscales. Ello solamente se da en aquellos casos en los que dicha facultad se ejerce de manera arbitraria, es decir, solo en aquellos casos en los que la decisión fiscal es, más bien, fruto del decisionismo que de la aplicación razonable del derecho y de los hechos en su conjunto.

Análisis del caso

6. Esta Sala del Tribunal Constitucional observa que mediante la cuestionada Resolución de fecha 30 de octubre de 2009⁹ se dispuso no ha lugar a formalizar denuncia penal contra Lema Solari y Santibáñez S.R.Ltda. por el presunto delito de defraudación tributaria, en la modalidad de ocultamiento de ingresos, en agravio del Estado, por considerar que el contribuyente denunciado no tuvo intención dolosa de evadir al fisco, al no existir el "animo defraudatorio" o la intención de cometer un delito, agregando que no se encontraron elementos probatorios suficientes que determinen los hechos materia de la imputación, pues el referido estudio jurídico, luego de concluir el proceso de fiscalización, se acogió al fraccionamiento de la deuda tributaria del periodo fiscal 2003, conforme se aprecia de las Resoluciones de Intendencia 0110170007603, 0110170007883 y 0110170007893, con sus respectivos comprobantes de pagos que han sido presentados ante el despacho. Asimismo, en la Resolución emitida por la Segunda Sala Penal Transitoria de la Corte Suprema en el

⁹ Fojas 11



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03967-2022-PA/TC
LIMA
SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE
ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA –
SUNAT

Expediente 442-2005, se indicó: "... *procede absolver a los procesados debido a que solicitaron acogerse a la ley de reactivación a través del sinceramiento de las deudas tributarias antes del inicio del proceso penal, pedido que contó con el pronunciamiento de la autoridad administrativa tributaria, en el sentido de haber declarado válido el pedido de los Justiciables...*"; en este orden de ideas, se concluyó que los actos imputados a los denunciados habrían quedado en el ámbito de la Administración tributaria y no habría tenido trascendencia en el ámbito penal, por no haberse causado un perjuicio real y por ser política del Estado, como efecto incentivador de la regularización tributaria, declarar la improcedencia del ejercicio de la acción penal por delito tributario cuando se ha regularizado la deuda tributaria.

7. Por otro lado, en la cuestionada Queja 08-2010, de fecha 10 de marzo de 2010¹⁰, que declaró infundado el recurso interpuesto por la demandante contra la resolución de fecha 30 de octubre de 2009, se estableció que, si bien es cierto que del Informe Técnico elaborado por la Sunat es posible sostener que efectivamente los denunciados, en su condición de socios y miembros del Estudio Jurídico Lema, Solari & Santibáñez Sociedad Civil de Responsabilidad Limitada, durante el ejercicio fiscal 2003, omitieron emitir comprobantes de pago, registrar y declarar ingresos, con lo que en la práctica ocultaron ingresos y redujeron el pago de los tributos por los servicios prestados, ocasionando con ello un perjuicio fiscal que fue de S/. 77,417.00, conforme aparece del citado informe, con fecha 4 de diciembre de 2006 los denunciados realizaron las declaraciones rectificatorias del IGV y del impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2003, aceptando el total de las observaciones efectuadas por Auditoría. En tal sentido, se determinó que, en el presente caso, el contribuyente no había eludido su responsabilidad frente a las infracciones en que había incurrido; por el contrario, conforme se consigna en el propio Informe de Presunción de Delito, realizó las rectificaciones correspondientes en sus declaraciones del IGV e impuesto a la renta del ejercicio 2003, procediendo a cancelar el importe total de la obligación tributaria.
8. Así, se determinó que si bien la conducta del denunciado resultaba típica, al verificarse que efectivamente no cumplió con su rol de contribuyente respetuoso de las obligaciones tributarias, también lo era que la Administración tributaria, en uso de su facultad sancionadora, impuso las multas correspondientes por dichas infracciones, siendo el

¹⁰ Fojas 25



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03967-2022-PA/TC
LIMA
SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE
ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA –
SUNAT

caso que el deudor tributario reconociendo su responsabilidad, con fecha 24 de agosto de 2007, solicitó acogerse al beneficio de Fraccionamiento Tributario 0110320007976, lo cual fue aprobado mediante Resolución de Intendencia 110110170007603. Posteriormente, dicho deudor solicitó en dos oportunidades el refinanciamiento de la deuda, lo cual fue admitido sin observación alguna por la Sunat, por lo que se emitió un nuevo cronograma de pago en 72 cuotas. En ese orden de ideas, se estableció que, si bien el artículo 189 del Código Tributario prescribe que no procederá ejercer la acción penal cuando se regularice la situación tributaria, entendiéndose ésta como el pago total de la deuda tributaria, la cual comprende no solo el tributo, sino también los intereses y las multas; en el caso que nos ocupa se encontró acreditado que la Sunat, dentro de sus facultades discrecionales de sancionar infracciones tributarias, impuso a la empresa representada por los denunciados las multas correspondientes por el perjuicio originado al fisco. Siendo así, se determinó que resulta constitucionalmente inválido volver a someter al mismo contribuyente a un procedimiento penal por los mismos hechos, pretendiendo ignorar que en nuestro sistema penal tiene vigencia el principio *ne bis in ídem*, que si bien es cierto que no se encuentra establecido expresamente en la Constitución, también lo es que el propio Tribunal Constitucional, en reiterada jurisprudencia, ha reconocido su plena vigencia y aplicación práctica, a tal punto de convertirse en un derecho fundamental de los ciudadanos. En ese sentido, se concluyó que no era posible imponer un doble castigo, penal y administrativo, por un mismo hecho, y de ser el caso la pena impuesta por la autoridad judicial excluyó la imposición de sanción administrativa; y teniendo en cuenta que en el caso materia de análisis se pone en conocimiento del Ministerio Público con posterioridad al procedimiento llevado en la vía administrativa, en la cual la misma persona ha sido sancionada por el mismo hecho y con el mismo fundamento, resulta evidente concluir que formular denuncia penal acarrearía la contravención del referido principio.

9. De todo ello, esta Sala del Tribunal Constitucional no encuentra razones para discrepar de la línea argumentativa fijada por los fiscales emplazados en las resoluciones cuestionadas, en la medida en que se trata de decisiones fiscales que dan cuenta de las razones de hecho y de derecho en las que se sustentan, pues se encuentran debidamente justificadas en que el aludido archivamiento se produjo dado que, de la evaluación probatoria, no se ha advertido que se haya configurado el delito denunciado, porque los actos imputados a los denunciados



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03967-2022-PA/TC
LIMA
SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE
ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA –
SUNAT

habrían quedado sancionados y resueltos en el ámbito de la Administración tributaria, por lo que no se acredita afectación alguna a los derechos fundamentales invocados por la demandante.

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.

Publíquese y notifíquese.

SS.

**GUTIÉRREZ TICSE
MORALES SARAVIA
DOMÍNGUEZ HARO**

PONENTE MORALES SARAVIA