



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Pleno. Sentencia 208/2021

EXP. N.º 01808-2013-PA/TC

LIMA

JORGE FRANCISCO BACA CAMPODÓNICO

Representado(a) por EMILIA ROSARIO DEL

ROSARIO MEDINA DE BACA

RAZÓN DE RELATORÍA

En la sesión del Pleno del Tribunal Constitucional, de fecha 9 de febrero de 2021, se reunieron los magistrados Ledesma Narváez, Miranda Canales, Blume Fortini, Ramos Núñez, Sardón de Taboada y Espinosa-Saldaña Barrera, a efectos de pronunciarse sobre la demanda que dio origen al Expediente 01808-2013-PA/TC.

La votación arrojó el siguiente resultado:

- La magistrada Ledesma (ponente) votó, en minoría, por declarar improcedente la demanda de amparo.
- Los magistrados Ferrero y Sardón (mediante voto en conjunto), Miranda, Blume, Ramos y Espinosa-Saldaña votaron, en mayoría, por declarar fundada la demanda de amparo.

Estando a la votación mencionada y a lo previsto en el artículo 5, primer párrafo, de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, el cual establece, entre otros aspectos, que el Tribunal Constitucional, en Sala Plena, resuelve por mayoría simple de votos emitidos, corresponde declarar **FUNDADA** la demanda de amparo de autos.

La Secretaría del Pleno deja constancia de que la presente razón encabeza los votos antes referidos, y que los magistrados intervinientes 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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01808-2013-PA/TC
LIMA
JORGE FRANCISCO BACA CAMPODÓNICO
Representado(a) por EMILIA ROSARIO DEL
ROSARIO MEDINA DE BACA

VOTO SINGULAR DE LOS MAGISTRADOS FERRERO COSTA Y SARDÓN DE TABOADA

Con el mayor respeto por la posición de nuestros colegas magistrados, emitimos el presente voto singular por las siguientes consideraciones.

Cuestión preliminar

Ciertamente, la demanda de amparo ha sido rechazada indebidamente. No obstante ello, corresponde emitir un pronunciamiento de fondo y no remitir los actuados al juez de primera instancia o grado por las siguientes razones: (i) tal proceder no vulnera ninguna manifestación del derecho al debido proceso de la Sunat; pues se apersonó al proceso de amparo a través de diversos escritos (Cfr. fojas 374, 355, 407, 416 y 383); y (ii) ni las formalidades del proceso de amparo, ni los errores de apreciación en que han incurrido los jueces de primera y segunda instancia o grado pueden justificar que la solución del problema jurídico tributario, materializado con resoluciones expedidas en el año 2012, se dilate aún más; máxime si las posiciones jurídicas de la Sunat, e incluso del Tribunal Fiscal que también intervino en el proceso contencioso tributario, resultan totalmente objetivas y esta se verán -o deberían verse- reflejada en la propia fundamentación de las resoluciones administrativas que expidieron (cfr. fundamento 14 de la Sentencia 03864-2014-PA/TC).

Por demás, esta posición resulta plenamente congruente con la idea de anteponer los fines de todo proceso constitucional a las exigencias de tipo procedimental o formal, así como con los principios procesales de economía procesal e informalismo, tal cual lo enuncia el artículo III del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional.

Cuestión de fondo

El demandante reclama que se ha producido "una indebida acumulación de intereses moratorios durante más de nueve años, en el marco de un proceso prolongado y de un interés que resulta siendo, al contrario de su naturaleza indemnizatoria, sancionatorio y leonino, además de confiscatorio en sus efectos" (fojas 328; subrayado en el original).

Consideramos que el problema a dilucidar es la constitucionalidad de los siguientes actos de la parte demandada durante el referido procedimiento tributario: 1) el cobro de interés moratorio; y 2) la capitalización de intereses.

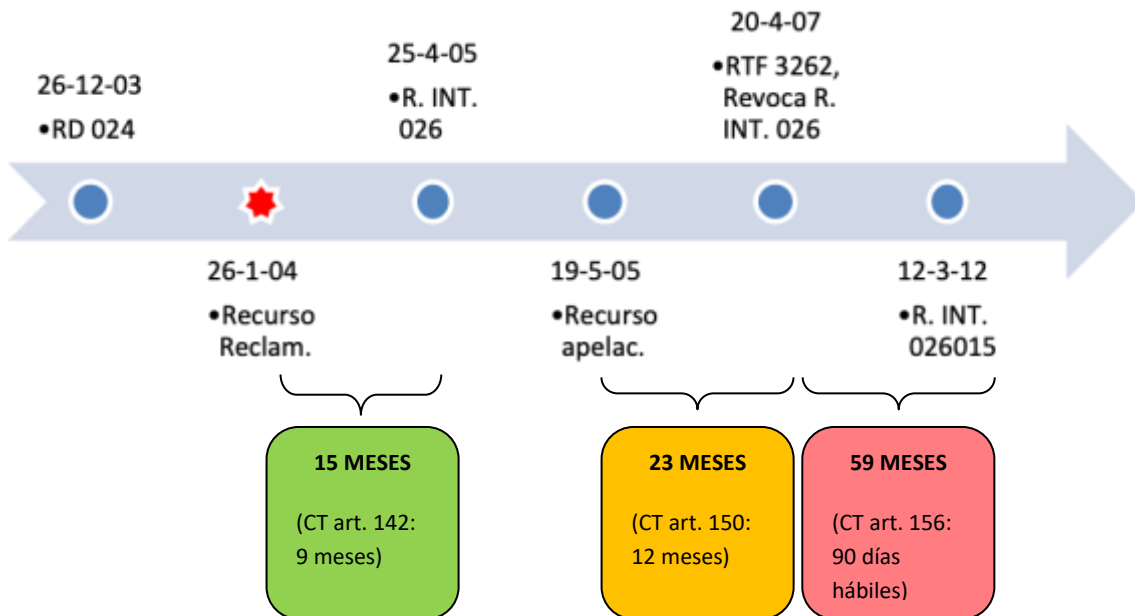


TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01808-2013-PA/TC
LIMA
JORGE FRANCISCO BACA CAMPODÓNICO
Representado(a) por EMILIA ROSARIO DEL
ROSARIO MEDINA DE BACA

1. Sobre el cobro de interés moratorio

A partir de los hechos que el demandante enumera de fojas 327 a 328, es posible trazar la siguiente línea de tiempo:



El demandante refiere que la SUNAT determinó reparos por concepto del Impuesto a la Renta del ejercicio 1998, emitiendo la Resolución de Determinación 024-003-0003048, del 26 de diciembre de 2003, y dos Resoluciones de Multa. Contra dichas resoluciones, el demandante presentó reclamación el 26 de enero de 2014.

Conforme al artículo 1242 del Código Civil, el interés moratorio "tiene por finalidad indemnizar la mora en el pago". En el caso de autos, tal interés es el que se devenga por no pagar el tributo dentro del plazo legalmente indicado (artículo 33 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, Decreto Supremo 133-2013-EF).

En el caso *sub judice*, no estamos frente a la simple omisión del deudor al pago de un tributo. El caso trata de un contribuyente que, recibida una Resolución de Determinación por parte de la SUNAT, ejerció su derecho de acceso a los recursos en sede administrativa, planteando primero una reclamación y luego un recurso de apelación. Y es así como el demandante agotó la vía previa o administrativa, contrariamente a lo señalado por la ponencia en sus fundamentos 121 y siguientes.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01808-2013-PA/TC
LIMA
JORGE FRANCISCO BACA CAMPODÓNICO
Representado(a) por EMILIA ROSARIO DEL
ROSARIO MEDINA DE BACA

En atención a ello, la mora en el pago del tributo durante los años del procedimiento contencioso tributario no obedece al arbitrio o capricho del contribuyente, sino que, en virtud del reclamo que éste presentó, son también protagonistas de esta historia los órganos resolutores en materia tributaria, a los que la ley les da muy claramente determinados plazos para resolver las controversias.

Este Tribunal ya se ha pronunciado en el sentido que el cobro de intereses moratorios por el período en que la autoridad administrativa tributaria excede el plazo que le otorga la ley para resolver los recursos administrativos, lesiona el derecho de acceso a los recursos en sede administrativa (cfr. STC 4082-2012-PA/TC, fundamento 70) y el derecho al plazo razonable del procedimiento (cfr. STC 4532-2013-PA/TC, fundamento 47). Así, este Tribunal ha dicho lo siguiente:

[...] dado que el derecho a impugnar en sede administrativa no tiene carácter absoluto, sino que puede ser objeto de ciertas restricciones, resulta constitucionalmente legítimo el cobro de intereses moratorios durante los plazos legales que tiene la autoridad administrativa tributaria para resolver los recursos administrativos que prevé el procedimiento contencioso tributario. Lo que sí resulta inconstitucional es su cobro injustificado o irrazonable en el tramo en el que la autoridad administrativa excede el plazo legal por causas atribuibles a ella [STC 4532-2013-PA/TC, fundamento 27].

En autos, y remitiéndonos a la línea de tiempo arriba indicada, en todos los casos la Administración se pronunció luego del plazo máximo establecido por el Código Tributario. Así, resolvió la reclamación en 15 meses, cuando debía haberlo hecho en un máximo de nueve meses (cfr. artículo 142 de dicho Código). Resolvió el recurso de apelación en 23 meses, cuando debía hacerlo en nueve meses como máximo (cfr. artículo 150). Por último, expidió resolución de cumplimiento en 59 meses, cuando debía hacerlo en un máximo de 90 días hábiles (cfr. artículo 156).

A nuestro juicio, la protección de los derechos constitucionales del demandante pasa por no aplicar intereses moratorios a su deuda tributaria a partir del momento en que la Administración no emitió pronunciamiento vencido el plazo legal que tiene para hacerlo; salvo que tal demora fuera imputable al demandante, lo que no se aprecia en autos.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01808-2013-PA/TC

LIMA

JORGE FRANCISCO BACA CAMPODÓNICO

Representado(a) por EMILIA ROSARIO DEL
ROSARIO MEDINA DE BACA

2. Sobre la capitalización de intereses

En las deudas tributarias, la capitalización de intereses estuvo vigente hasta el 31 de diciembre de 2005, de conformidad con la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo 981.

La capitalización de intereses está prevista en nuestro ordenamiento jurídico cuando media acuerdo entre las partes, pero sólo en determinados contratos o –también previo pacto– cuando existe no menos de un año de atraso en el pago de los intereses (cfr. artículos 1249 y 1250 del Código Civil).

Desde esta perspectiva, resulta a todas luces irrazonable (inconstitucional), por lesionar desproporcionadamente el derecho de propiedad, que la ley mande la capitalización de intereses en la deuda tributaria, pues ésta es de derecho público y no surge de un acuerdo de partes, sino “cuando se realiza el hecho previsto en la ley, como generador de dicha obligación” (artículo 2 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, Decreto Supremo 133-2013-EF).

Este argumento contrario a la capitalización de las deudas tributarias, parecería explicar que la Ley 30230 (“Ley que establece medidas tributarias, simplificación de procedimientos y permisos para la promoción y dinamización de la inversión en el país”), en su artículo 2, haya dispuesto “la actualización excepcional de las deudas tributarias pendientes de pago, cualquiera fuera el estado en que se encuentren (...); eliminando la capitalización aplicable desde el 31 de diciembre de 1998 hasta el 31 de diciembre de 2005”.

En atención a ello, de conformidad con el segundo párrafo del artículo 138 de la Constitución, consideramos inaplicable al demandante toda norma legal que disponga la capitalización de intereses en la deuda tributaria materia del amparo de autos.

Por estas consideraciones, nuestro voto es por:

1. Declarar **FUNDADA** la demanda; y, en consecuencia, **NULA** la Resolución de Ejecución Coactiva 0230071163551, del 29 de mayo de 2012 (a fojas 193), y **NULA** la Resolución de Intendencia 0260150004904, del 31 de enero de 2012 (a fojas 183), en lo relativo al cobro de intereses moratorios durante el tiempo en que la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal excedieron los plazos para resolver previstos en la ley.
2. **DISPONER** que la parte demandada emita nueva resolución, calculando los intereses moratorios sólo durante el plazo legal que la Administración Tributaria y el Tribunal



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01808-2013-PA/TC

LIMA

JORGE FRANCISCO BACA CAMPODÓNICO

Representado(a) por EMILIA ROSARIO DEL
ROSARIO MEDINA DE BACA

Fiscal tuvieron para resolver el procedimiento contencioso tributario, y sin capitalización de intereses en el cálculo de la deuda tributaria; más los costos del proceso.

SS.

FERRERO COSTA

SARDÓN DE TABOADA



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01808-2013-PA/TC

LIMA

JORGE FRANCISCO BACA CAMPODÓNICO

Representado(a) por EMILIA ROSARIO DEL
ROSARIO MEDINA DE BACA

VOTO SINGULAR DEL MAGISTRADO MIRANDA CANALES

Con el debido respeto por la opinión de la magistrada ponente, emito el presente voto singular sobre la base de las siguientes consideraciones:

ANTECEDENTES

Con fecha 8 de junio de 2012, don Jorge Francisco Baca Campodónico interpuso demanda de amparo contra la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (Sunat) solicitando lo siguiente: (i) nulidad de la Resolución de Intendencia 0260150004904/SUNAT, de fecha 31 de enero de 2012, en el extremo referido al cobro de los intereses moratorios y su capitalización, originados en la Resolución de Determinación 0240030003048 y la Resolución de Multa 0240020009360; y (ii) nulidad de la Resolución de Ejecución Coactiva 0230061235286, de fecha 10 de mayo de 2012, y todo el procedimiento de cobranza coactiva mediante el cual se está ejecutando lo dispuesto mediante Resolución de Intendencia 0260150004904/SUNAT. Para lo cual, pretende la inaplicación a su caso del tercer párrafo del artículo 33 del Texto Único Ordenado (TUO) del Código Tributario, en su versión vigente hasta el ejercicio 2006, así como el artículo 3 del Decreto Legislativo 969, que lo modifica, y la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo 981. Invoca vulneración de sus derechos constitucionales a la propiedad y plazo razonable, así como trasgresión al principio de no confiscatoriedad.

Manifiesta que, en el marco de un procedimiento de fiscalización, Sunat efectuó reparos a la determinación que realizó respecto del impuesto a la renta de persona natural del ejercicio 1998 y, en consecuencia, emitió la Resolución de Determinación 0240030003048 y la Resolución de Multa 0240020009360, las que, pese a ser impugnadas en sede administrativa mediante los Expediente de Reclamación 0260340024560 y Expediente de Apelación 0260350008169, continuaron generando intereses moratorios durante los cerca de 9 años que tardaron en resolverse; este hecho aunado a la capitalización de intereses aplicada originó el incremento excesivo del monto de su deuda al finalizar el procedimiento contencioso tributario, y es que, si bien, logró la reducción del impuesto acotado de S/ 204 760.00 a S/ 11 301.00 y de la multa impuesta de S/ 102 380.00 a S/ 5 651.00, estos se incrementaron de S/ 11 301.00 a S/ 84 230.00 y de S/ 5 651.00 a S/ 42 145.00, respectivamente. En tal sentido, concluye se debe ordenar a la entidad emplazada se abstenga de considerar en su liquidación a los intereses cuestionados, esto "(...) desde la interposición de los recursos administrativos" [sic].

Mediante la Resolución 1, de fecha 17 de julio de 2012, el Quinto Juzgado Constitucional de la Corte Superior de Justicia de Lima declaró improcedente la demanda, en aplicación del inciso 2 del artículo 5 del Código Procesal Constitucional, por considerar que el



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01808-2013-PA/TC
LIMA
JORGE FRANCISCO BACA CAMPODÓNICO
Representado(a) por EMILIA ROSARIO DEL
ROSARIO MEDINA DE BACA

proceso contencioso administrativo constituye una vía procedimental específica igualmente satisfactoria para la protección de los derechos constitucionales amenazados o vulnerados.

A su turno la Cuarta Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima mediante la Resolución 6, de fecha 7 de marzo de 2013, confirmó la apelada en aplicación del inciso 2 del artículo 5 del Código Procesal Constitucional, puesto que, a su juicio, el proceso de revisión judicial, previsto en el artículo 23 del Texto Único Ordenado de la Ley 26979 que regula el procedimiento de ejecución coactiva, constituye una vía procedimental específica igualmente satisfactoria para la protección de los derechos constitucionales amenazados o vulnerados.

Con fecha 8 de abril de 2013, la recurrente interpone recurso de agravio constitucional contra la decisión del *ad quem*, alegando esencialmente que la sola interposición de la demanda en la vía ordinaria no suspende el procedimiento de cobranza coactiva seguido por SUNAT, como si ocurre en los tramitados por otros entes administrativos, por lo que no resulta idónea dicha vía para tramitar su pretensión. De otro lado, indica que la queja regulada por el artículo 155 del TUO del Código Tributario no se encuentra prevista para analizar vulneraciones de los derechos constitucionales que reputa lesionados, pues sirve únicamente para denunciar actuaciones que infrinjan el Código antedicho.

FUNDAMENTOS

§.1. Delimitación del petitorio

1. Entiendo que el objeto de la demanda es:

- (i) La declaratoria de nulidad de la Resolución de Intendencia 0260150004904/SUNAT, de fecha 31 de enero de 2012, en el extremo referido al cobro de los intereses moratorios y su capitalización, originados en la Resolución de Determinación 0240030003048 y la Resolución de Multa 0240020009360; así como del procedimiento de cobranza coactiva seguido para saldar tal acreencia, iniciado mediante la Resolución 0230061235286, de fecha 10 de mayo de 2012. Para esto pide la inaplicación a su caso del tercer párrafo del artículo 33 del TUO del Código Tributario, en su versión vigente hasta el ejercicio 2006, así como el artículo 3 del Decreto Legislativo 969, que lo modifica, y la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo 981.
- (ii) Se ordene a la SUNAT no considerar los intereses moratorios en la liquidación del monto del tributo y multa cuyo pago se exige, esto desde la interposición de su recurso de reclamación. Por ello, pese a no indicarlo



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01808-2013-PA/TC
LIMA
JORGE FRANCISCO BACA CAMPODÓNICO
Representado(a) por EMILIA ROSARIO DEL
ROSARIO MEDINA DE BACA

expresamente en el *petitum*, de la *causa petendi* se extrae que requiere la inaplicación del artículo 6 del Decreto Legislativo 981, en lo referido a la no suspensión de intereses moratorios por el exceso del plazo que tarda la Administración en Resolver sus recursos impugnatorios.

§.2. Procedencia de la demanda

2. En primer término, corresponderá evaluar la procedencia de la pretensión en sede constitucional, siendo necesario: (i) verificar la existencia de amenaza de violación cierta e inminente sobre los derechos invocados; (ii) verificar si resulta aplicable la exigencia del agotamiento de las vías previas; y (iii) verificar si existen vías igualmente satisfactorias al proceso de amparo; los últimos puntos atendiendo a lo alegado por las partes y lo resuelto por los órganos judiciales precedentes.

Sobre la amenaza cierta e inminente

3. Es menester anotar lo dicho por el legislador sobre la obligación tributaria en el artículo 1 del TUO del Código Tributario:

(...) es de derecho público, es el vínculo entre el acreedor y el deudor tributario, establecido por ley, que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria, siendo exigible coactivamente.

4. Más allá de las discusiones que pudieran presentarse en la doctrina, puedo entenderla como la obligación del deudor tributario [contribuyente o responsable] de efectuar el pago del tributo¹ [prestación tributaria], a favor del acreedor tributario [el Estado], que por mandato de la ley ha sido impuesto —obviamente delimitada por la Constitución—, cuyo incumplimiento es exigible mediante cobro coactivo.
5. Del mismo modo, el Tribunal Constitucional ha sostenido que en el Estado Social y Democrático de Derecho, el fundamento de la imposición no se limita únicamente a una cuestión de Poder Estatal, sino que incorpora a su razón de ser el deber de todo ciudadano al sostenimiento de los gastos públicos, deber que (...) originalmente fuera entendido respecto al cumplimiento de obligaciones sustanciales y formales relacionadas con el pago [STC 06089-2006-PA, fundamento 18], siendo la primera, aquella prestación esencial o fundamental de la relación jurídico-tributaria, esto es, el pago del tributo²; y la segunda, todas las demás que deben realizarse para cumplir con la primera³.

1 El que nace una vez realizado el hecho generador (conocido como hecho imponible) previsto por ley.

2 Así entendido por el legislador al redactar el artículo 28 del TUO del Código Tributario.

3 Por citar las establecidas en los artículos 87 a 91 del citado Código.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01808-2013-PA/TC

LIMA

JORGE FRANCISCO BACA CAMPODÓNICO

Representado(a) por EMILIA ROSARIO DEL
ROSARIO MEDINA DE BACA

6. Por su parte el artículo 28 del mismo Código, señala que la deuda tributaria está constituida por el tributo, la multa y los intereses, señalando que este último es moratorio en los casos de pago extemporáneo del tributo y en la aplicación de multas. En ese sentido, el Tribunal Constitucional señaló que los intereses moratorios son aplicados por el no cumplimiento oportuno de una obligación tributaria [STC 04082-2012-PA, fundamento 45], en ese sentido resulta posible reconocer en ellos su accesoriedad⁴, debido a que se originan siempre y cuando exista alguna obligación de pago de tributos pendiente y vencida. En razón de esto, se le considera como un componente de la deuda tributaria, al encontrar justificación en su relación con la prestación tributaria.
7. De este modo es posible afirmar que al dejarse sin efecto la obligación tributaria a través del procedimiento contencioso tributario o, en su caso, a través del proceso contencioso administrativo, la decisión alcanza también a los intereses. De allí que no es posible justificar un pronunciamiento en sede constitucional sobre los intereses de un tributo que aún se encuentra siendo discutido ante la autoridad administrativa o judicial ordinaria. Comprendiendo incluso a aquellas situaciones en las que el contribuyente decide cancelar la deuda tributaria de manera previa o durante el procedimiento contencioso tributario, pues como se dijo bien podría dejarse sin efecto y de ser el caso disponer la devolución de lo indebidamente abonado.
8. Aquí cabe preguntarse si en el contexto descrito, ¿la respuesta de la justicia constitucional tendría efectos restitutivos? El Tribunal Constitucional ha dejado establecido en su jurisprudencia que la eficacia restitutoria del proceso de amparo conlleva ineludiblemente reponer o restituir las cosas al estado anterior a la vulneración o [amenaza] de un derecho constitucional [resolución recaída en el Expediente 00658-2013-PA/TC, fundamento 3], pero si la amenaza invocada se basa en perjuicios que escapan de una captación objetiva, no podría hablarse de efectos restitutivos ya que se dispondría el no cobro de intereses moratorios, ya sea por capitalización o por el exceso del plazo para resolver, de una deuda que aún se discute y bien podría dejarse sin efecto, lográndose un pronunciamiento cuyos efectos podrían o no materializarse dependiendo de lo que decida la autoridad administrativa o, en su caso, la judicial ordinaria sobre la obligación principal.
9. Situación distinta se presenta cuando tenemos un pronunciamiento definitivo en sede administrativa y que se decide no controvertir en sede judicial, o de recurrir a esta

⁴ A mayor abundamiento tenemos lo expuesto por la doctrina sobre el particular, señalando que los *intereses moratorios* tienen naturaleza de prestaciones accesorias de la obligación principal de pago del tributo, de forma que su primer requisito de exigibilidad será, precisamente, la existencia de dicha obligación principal. En tal sentido, señala que se necesita la existencia de una obligación pecuniaria jurídicamente debida y que se produzca el incumplimiento de los plazos en los que dicha prestación tuvo que ser cumplida (ver LÓPEZ MARTÍNEZ, Juan, Régimen Jurídico de los llamados "intereses moratorios" en materia tributaria, Civitas, 1994, Madrid, pp. 140 y ss.).



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01808-2013-PA/TC

LIMA

JORGE FRANCISCO BACA CAMPODÓNICO

Representado(a) por EMILIA ROSARIO DEL
ROSARIO MEDINA DE BACA

última, una vez concluido el proceso, ya que en ese momento existiría una obligación tributaria no susceptible de ser discutida y, por ende, su liquidación podría contener estos intereses, quedando expedita para ser requerida a través de un procedimiento de cobranza coactiva por la Administración Tributaria —sin avizorarse una posible suspensión del mismo ante el dictado de alguna medida cautelar o posible conclusión ante la declaratoria de inexistencia de la obligación—, situaciones que imprimen certeza e inminencia a la amenaza de vulneración de algún derecho constitucional. Así también, en aquellos casos en los que se decide abonar la deuda de manera previa o durante el procedimiento contencioso tributario, que una vez concluido decide no prolongar el debate en sede judicial, o de recurrir a esta, culminado dicho proceso, pues resulta necesario evaluar la violación de algún derecho constitucional que se produciría liquidación final.

10. El mismo análisis se extiende al caso de las multas que pese a no tener la naturaleza de tributos, se imponen por el incumplimiento de las obligaciones formales que giran en torno al pago de este.
11. En complemento de lo expuesto, tenemos que de conformidad con el artículo 2 del Código Procesal Constitucional, tratándose del cuestionamiento de un acto futuro (amenaza de violación), esta amenaza debe ser cierta y de inminente realización; presupuesto, claro está, que debe observarse a la fecha de interposición de la demanda. El primer requisito —la certeza de la amenaza— tiene que ver con la posibilidad de que el acto pueda ser efectivamente realizado, jurídica o materialmente. Por ello, en la sentencia recaída en el Expediente 00091-2004-PA/TC se sostuvo que, para que el acto futuro pueda ser considerado cierto, es preciso que se encuentre fundado en hechos reales y no imaginarios [fundamento 8]. En segundo lugar, no basta con demostrar la plausibilidad de la amenaza. Es preciso, además, que esta sea de inminente realización; es decir, que esté pronta a suceder. Se descarta, así, que mediante el amparo se puedan cuestionar actos futuros remotos, sobre los cuales existe una indeterminación temporal de que puedan acaecer.
12. Ahora bien, de autos se desprende que a la fecha de interposición de la demanda existía pronunciamiento definitivo en sede administrativa, constituido por la Resolución de Intendencia 0260150004904/SUNAT —emitida en cumplimiento de la Resolución del Tribunal Fiscal 3262-2-2007, de fecha 10 de abril del 2007—. En efecto, el recurrente decidió no prolongar el debate en sede administrativa⁵, ya que no interpuso recurso de apelación sobre tal acto, y así lo reconoce la propia

⁵ No se advierte de autos que el recurrente acredite la presentación de carta fianza para cuestionar el referido acto administrativo de manera extemporánea, en los términos previstos por el inciso 9 del literal b), que componen el artículo 119 del TUO del Código Tributario.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01808-2013-PA/TC
LIMA
JORGE FRANCISCO BACA CAMPODÓNICO
Representado(a) por EMILIA ROSARIO DEL
ROSARIO MEDINA DE BACA

Administración en el escrito presentado ante este Tribunal el 24 de julio de 2014 [cfr. Escrito 5363-14-ES], cuando indica que:

(...) En cumplimiento de o resuelto, la SUNAT emitió la Resolución de Intendencia N° 0260150004904/SUNAT de fecha 31 de enero de 2012, la cual no fue apelada por el contribuyente, iniciándose el respectivo Procedimiento de Cobranza Coactiva, mediante la Resolución de Ejecución Coactiva N° 0230061235286, de conformidad con lo establecido en el artículo 115 del Código Tributario.

De este modo, la Administración desplegó las acciones de cobranza para saldar su acreencia, hecho real que conllevaría a la extinción de la deuda tributaria por detracción del patrimonio del recurrente (amenaza cierta), máxime si tal extinción puede acaecer en el más breve plazo una vez instaurado el procedimiento coactivo (amenaza inminente)⁶, y así se advierte de autos, pues a fojas 193 obra la Resolución Coactiva 0230071163551, de fecha 29 de mayo de 2012, mediante la cual se traba embargo en forma de retención en contra del actor sobre fondos, valores a la orden, valores al portador, custodia, cuentas, créditos, depósitos y bienes que tenga en posesión de los bancos detallados en el Anexo 2 que forma parte de la citada resolución.

Cabe recordar que la cobranza coactiva habilita a la Administración a hacer efectiva una acreencia tributaria a través del embargo, la tasación y el remate de los bienes del deudor sin necesidad de recurrir a una autoridad jurisdiccional.

Asimismo, no existe en los actuados acreditación de que la parte demandante acudiera a la vía ordinaria, y de haber sucedido probablemente sería rechazada por falta de agotamiento de la vía administrativa tras dejar consentir la deuda tributaria puesta a cobro⁷, situación que torna en incontrovertible la misma.

6 De conformidad con el artículo 117 del TUO del Código Tributario, “[e]l Procedimiento de Cobranza Coactiva es iniciado por el Ejecutor Coactivo mediante la notificación al deudor tributario de la Resolución de Ejecución Coactiva, que contiene un mandato de cancelación de las Ordenes de Pago o Resoluciones en cobranza, **dentro de siete (7) días hábiles**, bajo apercibimiento de dictarse medidas cautelares o de iniciarse la ejecución forzada de las mismas, en caso que éstas ya se hubieran dictado. [Resaltado nuestro]

7 La Resolución del Tribunal Fiscal 3262-2-2007, falla **revocando** la Resolución de Intendencia 02601400007620/SUNAT, de fecha 25 de abril de 2015, en el extremo que declaró infundado el recurso de reclamación interpuesto por el recurrente contra la Resolución de Determinación 0240030003048 y la Resolución de Multa 0240020009360, lo cual suponía la emisión de una resolución de cumplimiento al no encontrarse conforme con la normatividad tributaria ciertos reparos y la liquidación de otros, esto es, con el pronunciamiento del Colegiado administrativo no se agotaba la vía.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01808-2013-PA/TC

LIMA

JORGE FRANCISCO BACA CAMPODÓNICO

Representado(a) por EMILIA ROSARIO DEL
ROSARIO MEDINA DE BACA

Agotamiento de la vía administrativa

13. La Resolución de Ejecución Coactiva 0230061235286, cuya nulidad se solicita, pudo cuestionarse ante el Tribunal Fiscal, a través de la queja prevista en el artículo 155 del Código Tributario. Sin embargo, el artículo 46, inciso 2, del Código Procesal Constitucional señala que no resulta exigible el agotamiento de la vía previa cuando ello pudiera tener como consecuencia la irreparabilidad de la agresión.
14. Sobre el particular, cabe recordar que el procedimiento coactivo se suspende o concluye exclusivamente al concurrir una de las causales previstas en el artículo 119 del TUO del Código Tributario, entre las que no figura la presentación de la queja. A mi juicio, esto es así ante la imposibilidad de controvertir a través de ella cuestiones relativas al nacimiento de la obligación tributaria, la determinación de la misma, la imposición de sanciones y demás aspectos de fondo, ya que para ello se encuentran previstos los recursos impugnatorios (reclamación y apelación).

Así, conviene recordar lo regulado por el artículo 92, inciso h) y el artículo 155 del TUO del Código Tributario, a saber:

Artículo 92.- Derechos de los administrados

(...)

h) Interponer queja por omisión o demora en resolver los procedimientos tributarios o por cualquier otro incumplimiento a las normas establecidas en el presente Código; (...)

Artículo 155.- Queja [8]

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.

(...)

Nótese que la queja tiene por finalidad velar por el respeto de la formalidad prevista para cada procedimiento administrativo tributario, configurándose como el vehículo para enmendar aquellas actuaciones que afecten su normal desarrollo; en suma, no existe la posibilidad de enervar mediante ella el acto a ejecutar. Por tanto, este mecanismo de corrección procedimental no es equiparable a un recurso propiamente dicho, pues este último tiene como objeto cuestionar la decisión de la Administración contenida en el acto administrativo puesto a cobro, y no de corregir las acciones

8 Antes denominado “Recurso de Queja”, ello hasta la modificación introducida por el artículo 3 del Decreto Legislativo 1113, publicado el 5 de julio de 2012, en la que se dispuso rotular tal figura como “Queja”.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01808-2013-PA/TC

LIMA

JORGE FRANCISCO BACA CAMPODÓNICO

Representado(a) por EMILIA ROSARIO DEL
ROSARIO MEDINA DE BACA

indebidas o los defectos de procedimiento en los que incurra la misma (tratándose del procedimiento de cobranza coactiva, tenemos de manera enunciativa, a aquellas situaciones en las que la cobranza no tenga sustento en deuda exigible o se prosiga con la misma pese a mediar causal de suspensión o conclusión).

En esa línea de razonamiento, es posible afirmar que, así el recurrente hubiera presentado queja ante el Tribunal Fiscal para denunciar vicios en la actuación desplegada por la Administración en el procedimiento coactivo iniciado a través de la Resolución 0230061235286, este proseguía su tramitación, encontrándose habilitado el ejecutor coactivo para embargar bienes, tasarlos y rematarlos para cautelar el cobro de la deuda tributaria (que incluye los intereses cuestionados). De hecho, conforme se indicó en el fundamento 12 *supra*, en autos obra la Resolución Coactiva 0230071163551, de fecha 29 de mayo de 2012, mediante la cual se traba embargo en forma de retención en contra del actor sobre fondos, valores a la orden, valores al portador, custodia, cuentas, créditos, depósitos y bienes que tenga en posesión de los bancos detallados en el Anexo 2 que forma parte de la citada resolución.

15. Por ende, resultaba verosímil que la expedición de la Resolución de Ejecución Coactiva 0230061235286 dé lugar a que se desencadenen una serie de eventos sin posibilidad de retrotraer las cosas al estado inmediatamente anterior, generándose la irreparabilidad del daño por el cobro de conceptos cuya constitucionalidad se controvierte. En consecuencia, se configura el supuesto previsto en el artículo 46, inciso 2, del Código Procesal Constitucional. Motivo por el cual, no corresponde declarar la improcedencia de la demanda en aplicación del artículo 5, inciso 4 del anotado Código.
16. Cabe precisar que lo expuesto no desconoce en modo alguno que las conductas desplegadas por parte de la Administración en el procedimiento ejecutivo, que se traducen en las resoluciones coactivas, sean susceptibles de repudiarse vía queja, pues un punto de confluencia entre los recursos administrativos y los remedios, es promover el autocontrol jerárquico de lo decidido y actuado para evitar cuestionamientos en sede ordinaria o constitucional —de ser el caso— de actos y/o conductas irreflexivas. Esto claro, sin desconocer aquellas situaciones, como la de autos, en las que existe riesgo de irreparabilidad de derechos fundamentales por posible cobro de conceptos cuya constitucionalidad se encuentra en entredicho [*urgencia iusfundamental*].

Ausencia de vías igualmente satisfactorias

17. La Sunat alega, en diversos escritos que obran en el expediente principal y en el cuaderno del Tribunal Constitucional, que la demanda debe declararse improcedente,



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01808-2013-PA/TC
LIMA
JORGE FRANCISCO BACA CAMPODÓNICO
Representado(a) por EMILIA ROSARIO DEL
ROSARIO MEDINA DE BACA

dado que el proceso contencioso administrativo constituye una vía procesal igualmente satisfactoria al amparo.

18. Manifiesta que la Resolución de Intendencia 0260150004904/SUNAT (fojas 183) debió impugnarse en dicha vía, pues los intereses moratorios objeto de cuestionamiento forman parte de la deuda tributaria, comprendida, además, por el tributo y la multa impagos.
19. Este Tribunal Constitucional advierte, en efecto, que, como señala la Sunat, las resoluciones que ponen término al procedimiento contencioso tributario —y pueden, a su vez, dar inicio a un procedimiento de ejecución coactiva— son susceptibles de impugnación en sede contencioso administrativa.
20. Por tanto, corresponde evaluar si la posibilidad de impugnar la mencionada Resolución de Intendencia 0260150004904/SUNAT, constituye causal de improcedencia de la demanda de amparo, en aplicación del artículo 5, inciso 2, del Código Procesal Constitucional.
21. Al respecto, debe tenerse en cuenta que, al emitirse la Resolución de Intendencia 0260150004904/SUNAT, los actos lesivos cuestionados en la demanda no se habían materializado del todo. En ese momento, existía tributo y multa que, si bien, venían devengando intereses moratorios de conformidad con la versión entonces vigente del artículo 33 del TUO del Código Tributario, su cobro coactivo aún no era instaurado por parte de la Administración ya que existía la posibilidad de apelar el referido acto de cumplimiento. Sin embargo, conforme se dijo *supra* [fundamento 12], la impugnación de la citada resolución de intendencia no ocurrió, por lo que se hizo incontrovertible la determinación de la obligación tributaria y la imposición de sanciones en sede administrativa⁹ y, por ende, en la judicial ordinaria. Esto último implica la imposibilidad jurídica de recurrir mediante demanda contenciosa administrativa tal acto administrativo [ausencia de vía judicial que pudiera ser igualmente satisfactoria].
22. Ahora bien, respecto a la nulidad de la Resolución de Ejecución Coactiva 0230061235286, de fecha 10 de mayo de 2012, por el extremo que contiene los intereses moratorios, así como su capitalización, conviene analizar si existe la posibilidad de impugnar tal acto ejecutivo en el proceso contencioso administrativo, por constituirse como la vía igualmente satisfactoria en los términos expuesto por el artículo 5, inciso 2 del Código Procesal Constitucional.

⁹ Ibid. Nota 6 *supra*.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01808-2013-PA/TC

LIMA

JORGE FRANCISCO BACA CAMPODÓNICO

Representado(a) por EMILIA ROSARIO DEL
ROSARIO MEDINA DE BACA

23. Al respecto, en el fundamento 15 de la STC 2383-2013-PA, se ha dejado establecido que la vía ordinaria será “igualmente satisfactoria” a la vía del proceso constitucional de amparo si, de manera copulativa, se demuestra 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 podría brindar tutela adecuada; iii) que no existe riesgo de que se produzca la irreparabilidad; y iv) que no existe necesidad de una tutela urgente derivada de la relevancia del derecho o de la gravedad de las consecuencias [cfr. STC 02383-2013-PA, fundamento 15].
24. En el presente caso existe la necesidad de brindar tutela de urgencia, dado que el artículo 122 del TUO Código Tributario exige que previa a la impugnación judicial de la detracción del patrimonio de parte de la Sunat, esta debe ser cobrada por la citada entidad, lo cual afectaría el derecho a la propiedad del accionante y su derecho a la tutela judicial efectiva, al obstaculizar el acceso al recurso impugnatorio, con posibles consecuencias irreparables.
25. Lo expuesto permite concluir que, dadas las particularidades de la presente causa, la vía contencioso administrativa no resulta igualmente satisfactoria para la protección de los derechos invocados. Las características del asunto bajo examen denotan la necesidad de una tutela de urgencia que impide la derivación del caso a la vía ordinaria; por tanto, es menester emitir pronunciamiento de fondo.

Indebido rechazo liminar

26. Por lo expuesto, es notorio que nos encontramos ante un indebido rechazo liminar de la demanda de autos; en tal escenario, correspondería declarar nulas las resoluciones judiciales expedidas por el *a quo* y el *ad quem*—pues calificarían como un vicio procesal— ordenando la admisión a trámite de la demanda de amparo (segundo párrafo del artículo 20 del Código Procesal Constitucional), u optar por una medida alternativa y excepcional como es admitir ante este Tribunal Constitucional la demanda (similar a las adoptadas en los autos recaídos en los Expedientes 02988-2009-PA/TC y 04978-2013-PA/TC). Empero, es preciso recordar que,

[I]a declaración de invalidez de todo lo actuado sólo es procedente en aquellos casos en los que el vicio procesal pudiera afectar derechos constitucionales de alguno de los sujetos que participan en el proceso. En particular, del emplazado con la demanda, cuya intervención y defensa pueda haber quedado frustrada como consecuencia precisamente del rechazo liminar (cfr. sentencia recaída en el Expediente 04587-2004-PA/TC, fundamento 15).

27. Tal construcción jurisprudencial, realizada incluso antes de que entrara en vigencia del Código Procesal Constitucional, se ha sustentado en diferentes principios, inherentes a la naturaleza y los fines de los procesos constitucionales y,



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01808-2013-PA/TC
LIMA
JORGE FRANCISCO BACA CAMPODÓNICO
Representado(a) por EMILIA ROSARIO DEL
ROSARIO MEDINA DE BACA

particularmente, en los principios de a) economía, b) informalidad y c) la naturaleza objetiva de los procesos de tutela de derechos fundamentales. (cfr. sentencia recaída en el Expediente 04587-2004-PA/TC, fundamentos 16 a 19).

28. En lo que respecta al principio de economía procesal, este Tribunal ha establecido que, si de los actuados se advierte que existen los suficientes elementos de juicio como para emitir un pronunciamiento sobre el fondo, pese al rechazo liminar de la demanda, resulta innecesario condenar a las partes a que vuelvan a sufrir la angustia de ver que su proceso se reinicie o que se prolongue su resolución en este Tribunal con su admisión a trámite, no obstante, todo el tiempo transcurrido. Con ello, no solo se posterga la resolución del conflicto innecesariamente, sino que, a la par, de optar por la primera alternativa, se sobrecargaría la labor de las instancias jurisdiccionales competentes —los que recientemente empezaron a reactivarse luego de paralizar sus funciones por las medidas de restricción adoptadas por el Gobierno Nacional para enfrentar la enfermedad por el nuevo coronavirus (COVID-19)—.
29. En lo que concierne al principio de informalidad, este Tribunal tiene dicho que, si en el caso existen todos los elementos como para emitir un pronunciamiento sobre el fondo, este se expedirá respetándose el derecho de las partes a ser oídas por un juez o tribunal conforme ocurre en el presente caso y se detallará a continuación, de manera que una declaración de nulidad de todo lo actuado, por el solo hecho de servir a la ley y no porque se justifique en la protección de algún bien constitucionalmente relevante, devendría en un exceso de ritualismo procesal incompatible con el “(...) logro de los fines de los procesos constitucionales”, como ahora establece el tercer párrafo del artículo III del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional.
30. En el presente caso, estimo que el rechazo liminar de la demanda de amparo no afecta el derecho de defensa de los emplazados, como así lo demuestran las instrumentales que obran en autos. En efecto, se ha cumplido con poner en conocimiento del procurador público de SUNAT, el cual se ha apersonado al presente proceso (f. 374) y se encuentra debidamente notificado con el concesorio de la apelación, el auto de vista y el concesorio del recurso de agravio constitucional (f. 355, 407 y 416), del mismo modo participó en la vista de la causa llevada a cabo por el *ad quem* (f. 383) y en la realizada ante este Tribunal (cfr. Certificación de vista de fecha 23 de julio de 2014 obrante en el cuadernillo del Tribunal Constitucional), máxime si obran una serie de escritos presentados por la Administración en su defensa [por citar los Escritos 3298-13 de fecha 22 de noviembre de 2013, 5363-14 de fecha 24 de julio de 2014, 1772-15 de fecha 9 de abril de 2015, entre otros].
31. Por tanto, en atención a los principios de economía procesal e informalidad previamente citados, entiendo que corresponde pronunciarse directamente sobre el fondo del asunto.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01808-2013-PA/TC

LIMA

JORGE FRANCISCO BACA CAMPODÓNICO

Representado(a) por EMILIA ROSARIO DEL
ROSARIO MEDINA DE BACA

§.3. Análisis de la controversia

Aplicación de las normas en el tiempo

32. Sobre el particular, cabe señalar que en nuestro ordenamiento jurídico existen límites para la aplicación de las normas en el tiempo, siendo estos de orden constitucional y legal. Así, tenemos que los artículos 103 y 109 de la Constitución señalan respectivamente lo siguiente:

“(..) La ley, desde su entrada en vigencia, se aplica a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes y no tiene fuerza ni efectos retroactivos: salvo, en ambos supuestos, en materia penal cuando favorece al reo¹⁰.

La ley obligatoria desde el día siguiente de su publicación en el diario oficial, salvo disposición contraria de la misma ley que posterga su vigencia en todo o en parte.”

Siguiendo lo anterior, el legislador incluye cierta regulación en el artículo X del Título Preliminar del Código Tributario, que reza:

“Las leyes tributarias rigen desde el día siguiente de su publicación en el Diario Oficial, salvo disposición contraria de la misma ley que posterga su vigencia en todo o en parte (...)”

33. Comparto lo expuesto en el fundamento 11 de la STC 00002-2006-PI, cuando indica que: “(...) las normas rigen a partir del momento de su entrada en vigencia y carecen de efectos retroactivos. Si bien esta regla resulta bastante clara, es innegable que al momento de su aplicación podrían generarse ciertos conflictos; por ejemplo, cuando una nueva norma entra a regular una relación o situación jurídica, derogando la norma reguladora anterior, suele suceder que durante cierto período se produce una superposición parcial entre la antigua y la nueva norma. Es decir, la nueva norma podría desplegar cierto grado de efectos retroactivos y, a su vez, la norma derogada podría surtir efectos ultraactivos. A fin de resolver este problema, la doctrina plantea dos posibles soluciones radicalmente diferentes: *la teoría de los hechos cumplidos y la teoría de los derechos adquiridos* (denominadas también *teoría del efecto inmediato* y *teoría de la ultraactividad o de la supervivencia de la ley antigua*¹¹, respectivamente).

Diez-Picazo, refiriéndose a la primera teoría, sostiene que “*en el momento en que una ley entra en vigor, despliega, por definición, sus efectos normativos y debe ser*

10 Artículo sustituido por Ley 28389, publicada el 17 de noviembre de 2004.

11 DIEZ-PICAZO, Luis María. “La Derogación de las Leyes”. Editorial Civitas S.A., Madrid 1990, pág., 206.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01808-2013-PA/TC

LIMA

JORGE FRANCISCO BACA CAMPODÓNICO

Representado(a) por EMILIA ROSARIO DEL
ROSARIO MEDINA DE BACA

aplicada a toda situación subsumible en su supuesto de hecho; luego no hay razón alguna por la que deba aplicarse la antigua ley a las situaciones, aún no extinguidas, nacidas con anterioridad. Ello no entraría en colisión con la norma de conflicto de no presunción de retroactividad, porque la aplicación de una ley a situaciones aún vivas y con efectos ex nunc no implicaría, en puridad de conceptos retroactividad alguna”. Y, respecto a la segunda teoría, explica: “(...) la eficacia normal de la ley se despliega únicamente pro futuro, es decir, con respecto a las situaciones que nazcan con posterioridad a su entrada en vigor. La ley nueva, por consiguiente, no es de aplicación -salvo que se prevea su propia retroactividad- a las situaciones todavía no extinguidas nacidas al amparo de la ley antigua¹².”

34. Nuestro ordenamiento jurídico acoge la teoría de los hechos cumplidos, salvo en materia penal —cuando favorece al reo—, esto quiere decir las normas se aplican a las consecuencias y situaciones jurídicas existentes [STC 00008-2008-PI, fundamento 71]. Entonces, para aplicar una norma tributaria en el tiempo debe considerarse la *teoría de los hechos cumplidos* y, consecuentemente, el principio de aplicación inmediata de las normas [STC 00002-2006-PI, fundamento 12].
35. Dicho lo anterior, corresponderá analizar a renglón seguido sobre: (a) la constitucionalidad de la aplicación al actor de la regla de capitalización de intereses; y (b) la no suspensión del cómputo de los mismos durante el trámite del procedimiento contencioso tributario recaído en autos.

(a) Capitalización de intereses

36. El Código Tributario, aprobado mediante Decreto Legislativo 816, publicado el 21 de abril de 1996, no incluyó la regla de la capitalización de intereses. Sin embargo, mediante Ley 27038, publicada el 31 de diciembre de 1998, se incluyó dicha regla en su artículo 7. Es decir, la capitalización de intereses estuvo vigente desde el 1 de enero de 1999.
37. De acuerdo con dicho artículo, recogido luego en el artículo 33 del Decreto Supremo 135-99-EF, TULO del Código Tributario, se estableció:

Los intereses moratorios se calcularán de la manera siguiente:

- b) El interés diario acumulado al 31 de diciembre de cada año se agregará al tributo impago, constituyendo la nueva base para el cálculo de los intereses diarios del año siguiente.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01808-2013-PA/TC

LIMA

JORGE FRANCISCO BACA CAMPODÓNICO

Representado(a) por EMILIA ROSARIO DEL
ROSARIO MEDINA DE BACA

38. Esta norma estuvo vigente solo ocho años. Fue derogada, en efecto, por el artículo 3 del Decreto Legislativo 969, publicado el 24 de diciembre de 2006.
39. Poco después, la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo 981, publicado el 15 marzo 2007, estableció:

[...] para efectos de la aplicación del presente artículo, respecto de las deudas generadas con anterioridad a la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 969, el concepto tributo impago incluye a los intereses capitalizados al 31 de diciembre de 2005, de ser el caso.

40. Por tanto, la vigencia de la capitalización de intereses fue recortada en un año. Así, la capitalización de intereses de las deudas tributarias solo estuvo vigente durante siete años (1999-2005).
41. Resulta evidente que cuando entra en vigencia la modificatoria introducida por Ley 27038, y durante su vigencia, la relación jurídica surgida en virtud a la aplicación de intereses moratorios por deuda del impuesto a la renta de persona natural del ejercicio 1998, no se había consumado; pues al ser este impuesto uno de periodicidad anual, su liquidación la efectuó el actor en el ejercicio siguiente, esto es, en el año 1999, siendo que a partir del vencimiento del plazo para realizar la declaración del referido ejercicio 1998 recién inicia el cómputo de tales intereses conforme lo dispone el primer párrafo del artículo 33 del TUO del Código Tributario; esto aunado al hecho de que el 26 de enero de 2004 se interpuso recurso de reclamación (f. 40) contra los reparos realizados por SUNAT sobre dicha obligación tributaria, así también contra las sanciones impuestas —producto del procedimiento de fiscalización iniciado al recurrente, que data del año 2003—, encontrándose pendiente por tanto su liquidación final mientras se prolongue el debate en sede administrativa. Consecuentemente, le resulta de aplicación la regla de capitalización de intereses al recurrente.
42. Así las cosas, se verifica que la regla de capitalización de intereses fue aplicada al emitirse la Resolución de Determinación 0240030003048 y la Resolución de Multa 0240020009360 y la Resolución de Ejecución Coactiva 0230061235286. Pero, entiendo que dicha regla distorsiona el carácter de accesoriedad que tienen los intereses moratorios, debido a que constituyen una “adición” al tributo impago para formar una nueva base de cálculo de estos, originando en el plano material un incremento en la cuantía de tal tributo [previamente determinado] con el único objeto de acentuar la **sanción por la mora en su pago**. Y esto por cuanto la sola aplicación del interés busca ya evitar que los contribuyentes dilaten el cumplimiento de la obligación tributaria [como se verá en detalle en el análisis del punto (b)], deber que



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01808-2013-PA/TC

LIMA

JORGE FRANCISCO BACA CAMPODÓNICO

Representado(a) por EMILIA ROSARIO DEL
ROSARIO MEDINA DE BACA

todo ciudadano tiene respecto al sostenimiento del gasto público en el Estado Social y Democrático de Derecho.

Esta reflexión se extiende al caso de las multas, pues la cuestionada regla no prohíbe su aplicación en estas, además de resultar ser cargas económicas producto del incumplimiento de obligaciones formales que giran en torno a la prestación tributaria, impuestas con fin disuasivo.

43. Es menester hacer mención que la jurisprudencia constitucional reconoce en los intereses moratorios una doble finalidad, por un lado, la de sanción por el no pago oportuno de la obligación tributaria [STC 04082-2012-PA, fundamento 45] — manifestación del *ius imperium* del Estado— y, por otro, la de compensación por la demora en el pago [STC 04532-2013-PA, fundamento 25]—bien podría decirse que esta se basa en un posible costo de oportunidad del Estado, que de no recibir impuestos podría tardar en ejecutar políticas públicas tendientes a mejorar la calidad de vida de la población y, por ende, procurar un tratamiento que busque optimizar el ejercicio de los derechos fundamentales—.
44. Lo interesante en esta fase del análisis, es lo vinculado a la primera finalidad, pues las sanciones tributarias deben respetar el principio de razonabilidad reconocido en la jurisprudencia constitucional [cfr. SSTC 02192-2004-AA y 00535-2009-PA, entre otras] y recogido también en el artículo IV, inciso 1.4 del Título Preliminar de la Ley 27444, Ley de Procedimiento Administrativo General. El referido artículo “(...) ha reconocido que cuando se trate de una medida restrictiva de algún derecho del administrado, la legitimidad de dicha actuación depende de la concurrencia de dos aspectos fundamentales, de un lado, que la medida haya sido adoptada dentro de los límites de la facultad atribuida y, de otro, que en su aplicación se advierta una debida proporción entre los medios a emplear y los fines públicos que deba tutelar.” [STC 04532-2013-PA, fundamento 21].

Es pues la razonabilidad, 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” [STC 01803-2004-PA, fundamento 12].

45. La capitalización de intereses en materia tributaria no persigue una justificación legítima visible, pues acentúa la sanción por la mora en el cumplimiento de la



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01808-2013-PA/TC

LIMA

JORGE FRANCISCO BACA CAMPODÓNICO

Representado(a) por EMILIA ROSARIO DEL ROSARIO MEDINA DE BACA

prestación tributaria [una especie de doble sanción], acrecentando el monto de la misma y obstaculizando incluso su cancelación. Además, cabe recordar que tal regla no deriva de un acuerdo de voluntades por tener origen en un vínculo jurídico de derecho público [obligación tributaria], por lo que, a diferencia del ámbito civil, su regulación resulta irrazonable en las relaciones jurídicas con el Estado.

Más aún, en el Código Civil, la capitalización se permite restringidamente [artículo 1249 y 1250], por lo que, además de lo expuesto, resultaría incongruente que el ordenamiento jurídico restringiera la capitalización de intereses libremente pactada y permitiera su aplicación irrestricta en el ámbito tributario, donde fue impuesta por el Estado durante solo los siete años antes señalados.

46. Por último, en este caso la aplicación de la capitalización de intereses moratorios es claramente excesiva, pues incrementa la deuda tributaria ostensiblemente, como se muestra en la tabla que se presenta a continuación:

Resolución que origina la deuda	Monto original de la deuda	Monto de la deuda (al 31.01.12)	Incremento Porcentual Aproximado
Resolución de Determinación 024-003-0003048	S/ 11 301	S/ 84 230	745 %
Resolución de Multa 024-002-0009360	S/ 5 651	S/ 42 145	745 %
TOTAL	S/ 16 952	S/ 126 375	745 %

47. Por tanto, esta aplicación de los intereses moratorios resulta inconstitucional al transgredir el principio de razonabilidad de las sanciones administrativas reconocido por la jurisprudencia constitucional.
48. En consecuencia, la demanda debe ser estimada en este extremo, inaplicándose a la recurrente el artículo 7 de la Ley 27038, recogido en el artículo 33 del Decreto Supremo 135-99-EF, TUO del Código Tributario, en el extremo que contiene la regla de capitalización de intereses moratorios y la parte pertinente de la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo 981, debiendo la SUNAT calcular el interés moratorio aplicable sin tomar en cuenta dichas normas.

(b) Cómputo de intereses durante el trámite del procedimiento contencioso tributario



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01808-2013-PA/TC

LIMA

JORGE FRANCISCO BACA CAMPODÓNICO

Representado(a) por EMILIA ROSARIO DEL
ROSARIO MEDINA DE BACA

49. El recurrente cuestiona también el cobro de intereses moratorios durante el periodo de impugnación de su deuda tributaria en sede administrativa. Manifiesta que ello contraviene el principio de no confiscatoriedad, porque la demora de las autoridades al resolver aumentó sustantivamente el monto de su deuda.
50. Al reconocer en los intereses moratorios una finalidad sancionatoria, resultaría ciertamente problemático extender la aplicación de tal principio a este caso, por tanto, en atención al artículo VIII del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional, se analizará este extremo de la demanda desde la perspectiva del derecho de acceso a los recursos en sede administrativa.
51. En la redacción original del Código Tributario no se menciona regla alguna respecto a si los intereses moratorios deben cobrarse durante el periodo que dure la impugnación administrativa o judicial de las resoluciones de determinación y de multa.
52. Recién en el artículo 6 del Decreto Legislativo 981, publicado el 14 de marzo de 2007, se establece la siguiente regla:

La aplicación de los intereses moratorios se suspenderá a partir del vencimiento de los plazos máximos establecidos en el Artículo 142 hasta la emisión de la resolución que culmine el procedimiento de reclamación ante la Administración Tributaria, siempre y cuando el vencimiento del plazo sin que se haya resuelto la reclamación fuera por causa imputable a ésta [...].

La suspensión de intereses no es aplicable a la etapa de apelación ante el Tribunal Fiscal ni durante la tramitación de la demanda contencioso-administrativa.

53. Luego, el artículo 7 de la Ley 30230, publicada el 11 de julio de 2014, modifica el anterior precepto, y reduce el cobro de los intereses moratorios al periodo de apelación:

La aplicación de los intereses moratorios se suspenderá a partir del vencimiento de los plazos máximos establecidos en los Artículos 142, 150 y 152 hasta la emisión de la resolución que culmine el procedimiento de reclamación ante la Administración Tributaria o de apelación ante el Tribunal Fiscal, siempre y cuando el vencimiento del plazo sin que se haya resuelto la reclamación o apelación fuera por causa imputable a dichos órganos resolutores [...].

La suspensión de intereses no es aplicable durante la tramitación de la demanda contencioso-administrativa.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01808-2013-PA/TC

LIMA

JORGE FRANCISCO BACA CAMPODÓNICO

Representado(a) por EMILIA ROSARIO DEL
ROSARIO MEDINA DE BACA

54. Finalmente, el artículo 3 del Decreto Legislativo 1263, publicado el 10 de diciembre de 2016, vuelve a modificar el citado precepto, disponiendo su reducción también en la etapa de cumplimiento:

La aplicación de los intereses moratorios se suspenderá a partir del vencimiento de los plazos máximos establecidos en los Artículos 142, 150, 152 y 156 hasta la emisión de la resolución que culmine el procedimiento de reclamación ante la Administración Tributaria o de apelación ante el Tribunal Fiscal o la emisión de resolución de cumplimiento por la Administración Tributaria, siempre y cuando el vencimiento del plazo sin que se haya resuelto la reclamación o apelación o emitido la resolución de cumplimiento fuera por causa imputable a dichos órganos resolutores.

[...]

55. El procedimiento contencioso tributario de autos se inició con el respectivo recurso de reclamación de fecha 26 de enero de 2004 (f. 40), resuelto a través de la resolución de intendencia de fecha 25 de abril de 2005 (f. 63), y continuó con la notificación de la Resolución del Tribunal Fiscal 03262-2-2007 de fecha 10 de abril de 2007 (f. 164). En cumplimiento de lo ordenado por el Tribunal Fiscal, se emitió la Resolución de Intendencia 0260150004904/SUNAT, de fecha 31 de enero de 2012. Esto quiere decir, que al concluir el procedimiento contencioso tributario recaído en autos, no resultaba de aplicación la suspensión de intereses moratorios durante las etapas distintas a la reclamación, como sí lo contempla el legislador a partir del 12 de julio de 2014 en adelante.
56. Ahora bien, conforme se dijo en el fundamento 41 *supra*, la sola aplicación de intereses moratorios busca evitar que los contribuyentes dilaten el cumplimiento de la prestación tributaria [que se sustenta en el deber de los ciudadanos para el sostenimiento de gasto público característico de todo Estado Social y Democrático de Derecho], situación que se presenta cuando se deducen recursos impugnatorios, y se agudiza de interponerlos con un mero afán dilatorio [temeridad], en claro abuso del derecho, proscrito por el artículo 103 de la Constitución. De este modo, resalto lo expuesto por este Tribunal en la STC 02051-2016-PA, en el extremo que refiere que: “(...) el cobro de intereses moratorios durante el plazo legal con que cuenta la autoridad tributaria para resolver los recursos administrativos, resulta una restricción legítima y razonable del derecho a recurrir en sede administrativa, toda vez que la demora en el pago obedece al recurso administrativo planteado por el contribuyente y permite, en cierto modo, evitar un ejercicio abusivo o temerario de este derecho ya que, antes de proceder a su interposición, el administrado puede prever el cobro de tales intereses moratorios, durante el plazo cierto que el legislador otorga a la autoridad administrativa para resolver su recurso, como una de las implicancias del ejercicio de su derecho.” [fundamento 36].



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01808-2013-PA/TC

LIMA

JORGE FRANCISCO BACA CAMPODÓNICO

Representado(a) por EMILIA ROSARIO DEL
ROSARIO MEDINA DE BACA

Ahora, también es cierto que el ejercicio abusivo de este derecho, no puede presumirse, sino que deben declararse por el órgano administrativo competente o el órgano jurisdiccional de ser el caso, ello sobre la base de hechos específicos, debidamente probados.

57. Queda claro entonces que la aplicación de intereses moratorios por el plazo legal que tiene la Administración para resolver persigue un fin constitucional, pero ¿lo es también su aplicación por el exceso del referido plazo? La respuesta es obviamente negativa, “[y] es que es que si bien es cierto que el procedimiento contencioso tributario se activa a iniciativa de parte [reclamación o apelación], lo que implica que la administración tributaria efectúe un despliegue de actividad [que desembocará en la resolución de dichos recursos], también es cierto que dicha actividad debe cumplirse en plazos que la ley fija, los que son tomados en cuenta por los particulares que esperan una solución célere a sus reclamos” [STC 2051-2016-PA, fundamento 19], esto aunado al hecho de que tal exceso impide que el contribuyente pueda prever con certeza el tiempo en el que recibirá respuesta por parte de la Administración, encontrándose así sujeto a la voluntad de esta última para la atención de su recurso, lo que incluso impacta en el monto de la deuda que se controvierte¹³.

No puede perderse de vista que al principio de legalidad subyacen las garantías de certeza y predictibilidad del sistema jurídico como condiciones indispensables para que las personas puedan desarrollarse confiadamente en la vida comunitaria. Es pues esta falta de certeza la que repercute en el derecho de los administrados a impugnar las decisiones de la administración, mediante los mecanismos que provea el propio procedimiento administrativo, ya que en el plano material disuade su ejercicio ante la posibilidad de que se le apliquen intereses moratorios por todo el plazo en exceso que tardaría la Administración en resolver —por causa imputable a esta, claro está—, que pueden ser como en presente caso poco más de siete años.

Cabe recalcar que no debemos entender que la vulneración de este derecho comprende únicamente si se “supeditada al pago de una multa o al pago de una tasa” tal ejercicio, pues como se dijo, también es posible obstaculizar la interposición de los recursos por la falta de certeza y celeridad.

Se debe recalcar que el ejercicio abusivo de este derecho abarca también aquellas conductas dilatorias que se desplieguen por parte del contribuyente en el desarrollo del procedimiento contencioso tributario, y es que puede haberse iniciado sin un afán dilatorio, pero ello no significa que toda conducta notoriamente innecesaria realizada

¹³ Así, el exceso de tiempo que se tome la administración en resolver, no puede considerarse indubitadamente como un período de actividad administrativa, sino que más bien debe calificarse como un período de inactividad administrativa o de mora administrativa, en el que la respuesta a las impugnaciones del contribuyente demoró en ser atendida [STC 2051-2016-PA, fundamento 20].



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01808-2013-PA/TC

LIMA

JORGE FRANCISCO BACA CAMPODÓNICO

Representado(a) por EMILIA ROSARIO DEL
ROSARIO MEDINA DE BACA

por el administrado en su tramitación lo hagan caer en tal temeridad, lo cual incluso debe sancionarse con el pago de los intereses moratorios por exceso en que incurre la Administración.

58. Como se dijo previamente, el procedimiento contencioso tributario de autos concluye durante la vigencia del artículo 6 del Decreto Legislativo 981, en el cual no se regulaba la suspensión del cómputo de intereses moratorios por el exceso del plazo para resolver durante etapas distintas a la reclamación, incluso se proscribía su aplicación durante la apelación. No obstante, corresponde evaluar su inaplicación al caso concreto, para lo cual replicamos lo que dispone:

La aplicación de los intereses moratorios se suspenderá a partir del vencimiento de los plazos máximos establecidos en el Artículo 142 hasta la emisión de la resolución que culmine el procedimiento de reclamación ante la Administración Tributaria, siempre y cuando el vencimiento del plazo sin que se haya resuelto la reclamación fuera por causa imputable a ésta [...].

La suspensión de intereses no es aplicable a la etapa de apelación ante el Tribunal Fiscal ni durante la tramitación de la demanda contencioso-administrativa.

Para efectos del presente análisis, únicamente se tomarán los siguientes extremos del referido dispositivo: (i) suspensión del cómputo de intereses moratorios a partir del plazo máximo previsto para resolver el recurso de reclamación y siempre que el vencimiento se produzca por causa imputable a la Administración; y (ii) prohibición de suspensión del cómputo de intereses incluso por el exceso del plazo previsto para resolver el recurso de apelación.

Respecto al segundo extremo, me permito citar que no se advierte justificación objetiva que sustente un tratamiento diferenciado entre los recursos de reclamación y apelación en lo que respecta a la suspensión en el cobro de intereses moratorios luego de vencido el plazo legal establecido para que la autoridad administrativa resuelva tales recursos. Ello es así toda vez que si bien cada uno de ellos es conocido y resuelto por distintas entidades administrativas [SUNAT y Tribunal Fiscal, respectivamente], dicho aspecto no resulta determinante para reconocer una naturaleza disímil a estos mecanismos impugnatorios, sino que, por el contrario, en ambos casos nos encontramos ante recursos administrativos que pretenden garantizar el derecho al debido procedimiento en su manifestación de facultad para recurrir las decisiones administrativas [cfr. STC 2051-2016-PA, fundamento 37]. Resultando extensivo este análisis a las resoluciones de cumplimiento que emite la Administración y su eventual apelación.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01808-2013-PA/TC

LIMA

JORGE FRANCISCO BACA CAMPODÓNICO

Representado(a) por EMILIA ROSARIO DEL
ROSARIO MEDINA DE BACA

Partiendo de tales razones, diría sobre el primer extremo que debe abarcar todas las etapas del procedimiento contencioso tributario, a efectos de preservarse la certeza en el ordenamiento jurídico, que como se anotó anteriormente su desconocimiento supone la vulneración del derecho de acceso a los recursos en sede administrativa. Cabe recordar que el legislador originario o delegado deben desarrollar sus regulaciones sin desconocer el contenido material de la Constitución. Por tanto, corresponde aplicar esta norma siempre que se consideren todas las etapas del procedimiento, conforme lo hizo el legislador *a posteriori*.

59. Resulta conveniente enfatizar que, el criterio de interpretación de la ley conforme a la Constitución, consiste en aquella actividad interpretativa que sobre las leyes realiza el tanto el juez ordinario o constitucional y, a su turno, el Tribunal Constitucional, de modo que antes de optar por la inaplicación de una disposición legal se procure encontrar un contenido que se desprenda, sea consonante o guarde una relación de conformidad con la Constitución. Esta técnica interpretativa no implica en modo alguno afectar las competencias del Legislador, sino antes bien materializar los principios de conservación de las normas.
60. En consecuencia, se verifica que el recurrente no inició de manera temeraria el procedimiento administrativo recaído en autos y tampoco dilató su desarrollo, pues incluso sus recursos fueron declarados fundados en parte y la Administración no reconoce alguna inconducta en el recurrente, por tanto, corresponde decretar se aplique tal interés únicamente por el plazo legal que tuvo la Administración para resolver los mismos. En esa línea, corresponde inaplicar el artículo 6 del Decreto Legislativo 981, en el extremo que excluye de la suspensión del cómputo de intereses por el exceso del plazo para resolver al recurso de apelación, e interpretar el extremo referido a la suspensión de los intereses moratorios por el exceso en resolver la reclamación, comprendiendo a todas las demás etapas del procedimiento contencioso tributario —léase, reclamación, apelación y cumplimiento—. Más el pago de costos del proceso, de conformidad con el artículo 56 del Código Procesal Constitucional.

§.4. Conclusión

El sentido de mi voto es por:

1. Declarar **FUNDADA** la demanda, por haberse acreditado la vulneración de los derechos a la razonabilidad de las sanciones administrativas y al acceso a los recursos en sede administrativa; en consecuencia, declarar **NULAS**: (i) la Resolución de Ejecución Coactiva 0230061235286, así como todas aquellas actuaciones seguidas para cobrar la acreencia que contienen el exceso por intereses moratorios denunciado; y (i) la Resolución de Intendencia 0260150004904/SUNAT, en el extremo que considera a tales intereses como parte



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01808-2013-PA/TC

LIMA

JORGE FRANCISCO BACA CAMPODÓNICO

Representado(a) por EMILIA ROSARIO DEL
ROSARIO MEDINA DE BACA

de la deuda tributaria que se pone a cobro. Con el pago de costos procesales por parte de la emplazada.

2. **DISPONER** que la SUNAT efectúe un nuevo cálculo de los intereses moratorios de las deudas originadas en las Resoluciones de Determinación, y en la Resolución de Multa. Aquello sin aplicar la regla de la capitalización de intereses contenida en el artículo 7 de la Ley 27038, y aplicando la regla del cobro de intereses durante la etapa de impugnación administrativa únicamente por el plazo legal que tuvo para resolver los recursos impugnatorios (reclamación y apelación) y para la emisión de la resolución de cumplimiento, ello según la normativa vigente que regulaba dichos plazos al momento de expedirse tales actos de resolución.

S.

MIRANDA CANALES



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01808-2013-PA/TC

LIMA

JORGE FRANCISCO BACA CAMPODÓNICO

Representado(a) por EMILIA ROSARIO DEL
ROSARIO MEDINA DE BACA

VOTO SINGULAR DEL MAGISTRADO ERNESTO BLUME FORTINI

Me adhiero al voto singular de los Magistrados Sardón de Taboada y Ferrero Costa, por los fundamentos que en él se expresan y a los cuales me remito como parte del presente voto. En tal sentido, mi voto es por:

1. Declarar **FUNDADA** la demanda, y, en consecuencia, **NULA** la Resolución de Ejecución Coactiva 0230071163551, del 29 de mayo de 2012, y **NULA** la Resolución de Intendencia 0260150004904, del 31 de enero de 2012, en lo relativo al cobro de intereses moratorios durante el tiempo en que la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal excedieron los plazos previstos en la ley para resolver.
2. **DISPONER** que la parte demandada emita nueva resolución, calculando los intereses moratorios sólo durante el plazo legal que la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal tuvieron para resolver el procedimiento contencioso tributario, y sin capitalización de intereses en el cálculo de la deuda tributaria; más los costos del proceso.

S.

BLUME FORTINI



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01808-2013-PA/TC

LIMA

JORGE FRANCISCO BACA CAMPODÓNICO

Representado(a) por EMILIA ROSARIO DEL
ROSARIO MEDINA DE BACA

VOTO SINGULAR DEL MAGISTRADO RAMOS NÚÑEZ

Con el debido respeto por la opinión vertida por mis colegas magistrados en este caso, emito el presente voto singular pues considero que la demanda de autos debe ser declarada FUNDADA, y estas son las razones que sustentan mi posición.

La demanda de amparo interpuesta por don Jorge Francisco Baca Campodónico contra la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (Sunat) tiene como pretensiones las siguientes:

- Que se declare la nulidad de la Resolución de Intendencia 0260150004904/SUNAT, de fecha 31 de enero de 2012, en el extremo referido al cobro de los intereses moratorios originados en la Resolución de Determinación 024-003-0003048 y la Resolución de Multa 024-002-0009360.
- Que se deje sin efecto la Resolución de Ejecución Coactiva 023-006-1235286, de fecha 10 de mayo de 2012, así como todo el procedimiento de cobranza coactiva mediante el cual se está ejecutando lo dispuesto mediante Resolución de Intendencia 0260150004904/SUNAT.
- Que se inaplique a su caso el tercer párrafo del artículo 33 del Texto Único Ordenado (TUO) del Código Tributario, en su versión vigente hasta el ejercicio 2006, así como el artículo 3 del Decreto Legislativo 969, que lo modifica, y la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo 981.

El demandante refiere que, como producto de los reparos hechos por la Sunat al pago del Impuesto a la Renta que realizó respecto del ejercicio fiscal del año 1998, se emitieron las Resoluciones de Determinación 024-003-0003048 y la Resolución de Multa 024-002-0009360. Señala que estas fueron impugnadas y que, mientras el tiempo duró, el trámite para resolver dichas impugnaciones –cerca de nueve años– se siguieron generando intereses moratorios, lo cual ha generado que la deuda que tenía inicialmente se haya incrementado de manera considerable.

En tal sentido, se observa que el presente caso versa sobre el análisis constitucional del cobro de intereses moratorios en el marco de un procedimiento administrativo tributario ante la administración tributaria y de la regla de la capitalización de los intereses.

Debido a que la demanda fue declarada improcedente liminar en las instancias inferiores, correspondería declarar la nulidad de todo lo actuado en el presente proceso constitucional y ordenar al juez de primera instancia o grado que admita a trámite la demanda, con el fin de no afectar el derecho de defensa de la parte demandada. Sin embargo, en autos se observa que la demandada ha tenido la oportunidad de ejercer su derecho de defensa



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01808-2013-PA/TC

LIMA

JORGE FRANCISCO BACA CAMPODÓNICO

Representado(a) por EMILIA ROSARIO DEL
ROSARIO MEDINA DE BACA

(fojas 355, 374, 383 y 394 del expediente principal, 18 del cuadernillo del Tribunal Constitucional, entre otros). En tal sentido, y dadas las particularidades del caso, considero que en virtud de los principios de celeridad y economía procesal corresponde un pronunciamiento de fondo.

*

El primer aspecto que corresponde dilucidar en esta causa, desde mi punto de vista, es el referido al cómputo de intereses moratorios durante el trámite del procedimiento contencioso-tributario.

Como bien se ha señalado, la regla del cobro de los intereses moratorios ingresa recién a nuestro ordenamiento jurídico en materia tributaria con la dación del Decreto Legislativo 981 –publicado el 15 de marzo de 2007–, cuyo artículo 6 permitía el cobro de intereses moratorios solo hasta el plazo máximo que tenía la administración tributaria para resolver los recursos de reclamación, a no ser que la demora en su resolución sea atribuible al administrado.

Luego, mediante el artículo 7 de la Ley 30230 –publicada el 11 de julio de 2014– se modificó la regla anterior y se estableció que el cobro de intereses moratorios estaría permitido, primero, por el plazo máximo que tenía la administración tributaria para resolver los recursos de reclamación y, segundo, por el plazo máximo que legalmente tenía el Tribunal Fiscal para resolver los recursos de apelación planteados; siempre y cuando, nuevamente, el posible letargo en la resolución de dichos medios impugnatorios no sean atribuibles al administrado.

Finalmente, mediante el cuarto párrafo modificado por el artículo 3 del Decreto Legislativo 1263 – publicado el 10 diciembre 2016 –, se estableció que “La aplicación de los intereses moratorios se suspenderá a partir del vencimiento de los plazos máximos establecidos en los Artículos 142, 150, 152 y 156 hasta la emisión de la resolución que culmine el procedimiento de reclamación ante la Administración Tributaria o de apelación ante el Tribunal Fiscal o la emisión de resolución de cumplimiento por la Administración Tributaria, siempre y cuando el vencimiento del plazo sin que se haya resuelto la reclamación o apelación o emitido la resolución de cumplimiento fuera por causa imputable a dichos órganos resolutores”.

En síntesis, tenemos que la referida regulación establece dos reglas muy concretas sobre el cobro de intereses moratorios que son las siguientes:

- Que solo es posible cobrar intereses moratorios durante el plazo legal que tengan la administración tributaria y el Tribunal Fiscal para resolver los recursos impugnatorios que plantee el administrado, a no ser que la resolución de éstos demore por culpa del mismo, y



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01808-2013-PA/TC

LIMA

JORGE FRANCISCO BACA CAMPODÓNICO

Representado(a) por EMILIA ROSARIO DEL
ROSARIO MEDINA DE BACA

- Que el cobro de intereses moratorios no se suspende durante la tramitación de la demanda contenciosa-administrativa que el administrado pudiera interponer.

Como se puede apreciar, la norma no prohíbe *in toto* el cobro de intereses moratorios, sino que delimita espacios temporales en los cuales es posible computar el cobro de los mismos y otros en los que simplemente no está permitido hacerlo. En ese sentido, se pueden identificar hasta dos escenarios en el procedimiento contencioso tributario: i) de un lado, el plazo legal otorgado a la autoridad tributaria para resolver los recursos impugnatorios planteados por el contribuyente; y, ii) de otro, el tiempo que, más allá de este plazo legal, toma la autoridad administrativa para absolver efectivamente tales recursos.

Al respecto, soy de la opinión que el cobro de intereses moratorios durante el plazo legal con que cuenta la autoridad tributaria (Sunat o Tribunal Fiscal) para resolver los recursos administrativos, deviene en una restricción legítima y razonable del derecho a recurrir en sede administrativa, toda vez que la demora en el pago obedece al recurso administrativo planteado por el contribuyente y está dirigido a desincentivar el ejercicio abusivo o temerario de este derecho ya que, antes de proceder a su interposición, el administrado se encuentra en la capacidad de prever el cobro de tales intereses moratorios, durante el plazo cierto que el legislador otorga a la autoridad administrativa para resolver su recurso, como una de las contingencias del ejercicio de su derecho.

Sin embargo, no sucede lo mismo en el segundo escenario, es decir, durante el tiempo que, más allá del plazo legal, toma la autoridad administrativa para absolver efectivamente los recursos planteados, pues en este supuesto la demora en el pago de la deuda tributaria no puede ser prevista con certeza por el administrado, claro está, siempre que, el retraso en la resolución de los recursos sea atribuible a la autoridad administrativa y no así a una actuación dilatoria del contribuyente. De incurrirse en este último supuesto, donde quede evidenciado el carácter inoficioso o dilatorio de la conducta procedimental del administrado, ello debe ser debidamente meritado por los órganos jurisdiccionales en aquellos casos en los que la parte demandante invoque una presunta vulneración del principio de razonabilidad en el cobro de intereses moratorios. En tal supuesto resulta claro que el ejercicio abusivo de un derecho no puede ser invocado en beneficio propio del litigante que actuó temerariamente. Sin embargo, esta última circunstancia no la advierto en el caso de autos.

En consecuencia, dado que el derecho a impugnar en sede administrativa no tiene carácter absoluto, sino que puede ser objeto de ciertas restricciones, considero que resulta constitucionalmente legítimo el cobro de intereses moratorios durante los plazos legales que tenía la autoridad administrativa tributaria para resolver los recursos administrativos que fueron previstos en el procedimiento contencioso tributario. Lo que sí resulta



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01808-2013-PA/TC

LIMA

JORGE FRANCISCO BACA CAMPODÓNICO

Representado(a) por EMILIA ROSARIO DEL
ROSARIO MEDINA DE BACA

inconstitucional, desde mi punto de vista, es su cobro injustificado o irrazonable en el tramo en el que la autoridad administrativa excede el plazo legal por causas atribuibles a ella.

Con base en lo expuesto, soy de la opinión que corresponde declarar fundada la demanda, en el sentido de que la administración tributaria sólo podrá efectuar el cobro de intereses moratorios por los periodos que legalmente tenía establecidos para resolver los recursos impugnatorios presentados por el administrado.

**

Ahora bien, en cuanto a la regla de la capitalización de intereses en materia de deudas tributarias, esta se encontró vigente en nuestro ordenamiento jurídico solamente durante siete años –desde 1999 al 2005–, por mérito de la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo 981.

En el presente caso, se advierte que la regla de la capitalización de los intereses fue aplicada al emitirse la Resolución de Determinación 024-003-0003048, la Resolución de Multa 024-002-0009360 y la Resolución de Ejecución Coactiva 023-006-1235286.

Al respecto, considero que no resulta de recibo entender que la regla de la capitalización de intereses resulta, de manera general y automática, violatoria del principio de razonabilidad. Así, si bien es cierto que en el Expediente 04082-2012-PA/TC (Caso Medina De Baca) este Tribunal entendió que la aplicación de la regla de capitalización de intereses podría resultar lesiva del principio de razonabilidad, es preciso señalar que la determinación de este aspecto requiere de la verificación de las circunstancias del caso concreto.

Así las cosas, no advierto razones que sustenten una posible inconstitucionalidad de la regla de capitalización de intereses moratorios en abstracto, sino que corresponderá verificar en cada caso concreto si su aplicación ha devenido en inconstitucional, verificando las siguientes circunstancias: i) haberse capitalizado los intereses pese a que no se encontraba vigente dicha la regla (1999 a 2005), y en caso de haberse aplicado mientras estuvo vigente la regla, ii) verificar si el cobro se ha extendido más allá de los plazos legales previstos para que la autoridad tributaria resuelva los medios impugnatorios interpuestos por el contribuyente y, si ello es atribuible a la propia administración tributaria. Considero que, partiendo de estas pautas es que recién se puede llevar a cabo un análisis sobre si la capitalización de los intereses en el caso específico resultó o no lesiva del principio de razonabilidad.

En el caso concreto, se observa que la deuda tributaria del recurrente corresponde al ejercicio del año 1998, por lo que la regla de la capitalización de intereses no le alcanzaría.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01808-2013-PA/TC

LIMA

JORGE FRANCISCO BACA CAMPODÓNICO

Representado(a) por EMILIA ROSARIO DEL
ROSARIO MEDINA DE BACA

Este solo hecho es suficiente, desde mi perspectiva, para declarar que la regla sobre la capitalización de los intereses en el presente caso deviene en inconstitucional por haberse aplicado ilegalmente.

En consecuencia, mi voto es porque se declare:

1. **FUNDADA** la demanda por haberse acreditado la vulneración de los derechos a la razonabilidad de las sanciones administrativas y el acceso a los recursos en sede administrativa. Con el pago de costos procesales.
2. En consecuencia, declarar la **NULIDAD** de la Resolución de Ejecución Coactiva 023-006-1235286 y **DISPONER** que la Sunat vuelva a calcular los intereses moratorios considerando que solo puede hacerlo por los periodos que legalmente tenía la administración tributaria para resolver los recursos impugnatorios presentados por el administrado y, además, sin aplicar la regla de la capitalización de intereses contenida en el artículo 7 de la Ley 27038 fuera de los mismos plazos referidos.

S.

RAMOS NÚÑEZ



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01808-2013-PA/TC

LIMA

JORGE FRANCISCO BACA CAMPODÓNICO

Representado(a) por EMILIA ROSARIO DEL
ROSARIO MEDINA DE BACA

VOTO SINGULAR DEL MAGISTRADO ESPINOSA-SALDAÑA BARRERA

Con el debido respeto, me aparto de lo resuelto por la ponencia en mérito a las razones que a continuación expongo:

1. En el presente caso, don Jorge Francisco Baca Campodónico interpone demanda de amparo contra la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (Sunat), mediante la cual solicita lo siguiente: (i) que se declare la nulidad de la Resolución de Intendencia 0260150004904/SUNAT, de fecha 31 de enero de 2012, en el extremo referido al cobro de los intereses moratorios originados en la Resolución de Determinación 024-003-0003048 y la Resolución de Multa 024-002-0009360; (ii) que se deje sin efecto la Resolución de Ejecución Coactiva 023-006-1235286, de fecha 10 de mayo de 2012, y todo el procedimiento de cobranza coactiva mediante el cual se está ejecutando lo dispuesto mediante Resolución de Intendencia 0260150004904/SUNAT; y (iii) que se inaplique a su caso el tercer párrafo del artículo 33 del Texto Único Ordenado (TUO) del Código Tributario, en su versión vigente hasta el ejercicio 2006, así como el artículo 3 del Decreto Legislativo 969, que lo modifica, y la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo 981.

§ Procedencia de la demanda

2. En primer término, debe evaluarse si corresponde declarar improcedente la demanda, como alega la parte demandada y han determinado las instancias o grados judiciales precedentes. Así, se analizará respectivamente lo siguiente: (i) si se ha agotado la vía administrativa y (ii) si existen vías igualmente satisfactorias al proceso de amparo.

Agotamiento de la vía administrativa

3. Debe quedar claro que no comparto el razonamiento de la ponencia en el fundamento jurídico 122. Allí se señala que al no haber interpuesto el recurrente un recurso de apelación contra Resolución de Intendencia 0260150004904/SUNAT, de fecha 31 de enero de 2012 —emitida en cumplimiento a la resolución del Tribunal Fiscal 03262-2-2007, de fecha 10 de abril de 2007— ello supone una inacción que provocó el procedimiento de cobranza coactiva, y, por ende, que no se haya agotado la vía previa.
4. A mi juicio, con este razonamiento se pierde de vista que al consentir el recurrente la Resolución de Intendencia 0260150004904/SUNAT se determinó la deuda tributaria, y junto con ello el concepto de intereses moratorios que debía pagar. De modo que es pertinente evaluar en amparo si aquellos intereses moratorios fueron consecuencia



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01808-2013-PA/TC

LIMA

JORGE FRANCISCO BACA CAMPODÓNICO

Representado(a) por EMILIA ROSARIO DEL
ROSARIO MEDINA DE BACA

de una demora injustificada en la resolución del procedimiento administrativo por parte de la administración tributaria y que se ha traducido en un perjuicio significativo para el demandante, conforme a lo resuelto en las sentencias 04082-2012-PA/TC y 04532-2013-PA/TC.

5. De otro lado, la Resolución de Ejecución Coactiva 023-006-1235286, cuya nulidad también se solicita, pudo cuestionarse ante el Tribunal Fiscal, a través del recurso de queja previsto en el artículo 155 del Código Tributario. Sin embargo, el artículo 46, inciso 2, del Código Procesal Constitucional señala que no resulta exigible el agotamiento de la vía previa cuando ello pudiera tener como consecuencia la irreparabilidad de la agresión.
6. Al respecto, cabe recordar que el procedimiento coactivo se suspende exclusivamente al concurrir una de las causales previstas en el artículo 119 del Código Tributario, entre las que no figura la presentación del recurso de queja. Así, si el recurrente hubiera impugnado la Resolución Coactiva 023-006-1235286 ante el Tribunal Fiscal, el procedimiento que la origina hubiera continuado tramitándose, pudiendo el ejecutor coactivo trabar medidas cautelares y proceder a liquidar la deuda a través del embargo, la tasación y el remate de los bienes de la actora. De hecho, obra en autos a fojas 193, la Resolución Coactiva 0230071163551, de fecha 29 de mayo de 2012, mediante la cual se traba embargo en forma de retención en contra del actor sobre fondos, valores a la orden, valores al portador, custodia, cuentas, créditos, depósitos y bienes que tenga en posesión de los bancos detallados en el Anexo 2 que forma parte de la citada resolución.
7. Por ende, resultaba verosímil que la expedición de la Resolución Coactiva 023-006-1235286 dé lugar a que se desencadenen una serie de acontecimientos sin posibilidad de retrotraer las cosas al estado inmediatamente anterior, generándose la irreparabilidad del daño. En consecuencia, se configura el supuesto previsto en el artículo 46, inciso 2, del Código Procesal Constitucional. Por este motivo, no encuentro aquí elementos para declarar la improcedencia de la demanda, en base al artículo 5, inciso 4, del Código Procesal Constitucional.

Ausencia de vías igualmente satisfactorias

8. La Sunat alega, en diversos escritos que obran en el expediente principal y en el cuaderno del Tribunal Constitucional, que la demanda debe declararse improcedente, dado que el proceso contencioso administrativo constituye una vía procesal igualmente satisfactoria al amparo.
9. La Sunat manifiesta además que la Resolución de Intendencia 0260150004904/SUNAT (fojas 183) debió impugnarse en dicha vía, pues los



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01808-2013-PA/TC
LIMA
JORGE FRANCISCO BACA CAMPODÓNICO
Representado(a) por EMILIA ROSARIO DEL
ROSARIO MEDINA DE BACA

intereses moratorios objeto de cuestionamiento forman parte de la deuda tributaria, comprendida además, por el tributo y la multa impagos.

10. Considero, en efecto, que, como señala la Sunat, las resoluciones que ponen término al procedimiento contencioso tributario —y pueden, a su vez, dar inicio a un procedimiento de ejecución coactiva— son susceptibles de impugnación en sede contencioso administrativa.
11. Por tanto, corresponde evaluar si la posibilidad de impugnar la mencionada Resolución de Intendencia 0260150004904/SUNAT en dicha sede —en lo referido al cómputo de intereses— constituye causal de improcedencia de la demanda de amparo, en aplicación del artículo 5, inciso 2, del Código Procesal Constitucional.
12. Así, corresponde analizar lo siguiente: (i) si dicho proceso constituye una vía alternativa al amparo planteado en autos, y (ii) si esta puede considerarse igualmente satisfactoria, recordando que el recurrente cuestiona la aplicación de las normas tributarias sobre cómputo de intereses moratorios a su caso concreto.
13. Sobre el particular, debe tenerse en cuenta que, al emitirse la Resolución de Intendencia 0260150004904/SUNAT, los actos lesivos cuestionados en la demanda no se habían materializado del todo. En ese momento, existía una deuda tributaria y venían aplicándose intereses moratorios de conformidad con la versión entonces vigente del artículo 33 del TUO del Código Tributario. La administración tributaria, sin embargo, aún no había requerido al actor el pago de su deuda a través de un procedimiento de cobranza coactiva.
14. Dicha diferencia es significativa. La cobranza coactiva habilita a la Administración a hacer efectiva una acreencia tributaria a través del embargo, la tasación y el remate de los bienes del deudor sin necesidad de recurrir a una autoridad jurisdiccional.
15. La posibilidad de alegar al interior del procedimiento, además, es aún más restringida que en un proceso judicial de ejecución, toda vez que, conforme al artículo 117 del Código Tributario, “el Ejecutor Coactivo no admitirá escritos que entorpezcan o dilaten su trámite, bajo responsabilidad”.
16. Asimismo, en anterior pronunciamiento, este Tribunal, a través de lo dispuesto en el precedente “Elgo Ríos” ha establecido que la vía ordinaria será “igualmente satisfactoria” a la vía del proceso constitucional de amparo si, de manera copulativa, se demuestra 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 podría brindar tutela adecuada; iii) que no existe riesgo de que se produzca la irreparabilidad; y iv) que no existe necesidad de una tutela urgente derivada de la



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01808-2013-PA/TC

LIMA

JORGE FRANCISCO BACA CAMPODÓNICO

Representado(a) por EMILIA ROSARIO DEL
ROSARIO MEDINA DE BACA

relevancia del derecho o de la gravedad de las consecuencias (cfr. sentencia recaída en el Expediente 02383-2013-PA/TC, fundamento 15).

17. En el presente caso, existe la necesidad de brindar tutela de urgencia, dado que el artículo 122 del Código Tributario exige que previa a la impugnación judicial de la detracción del patrimonio de parte de la Sunat, esta debe ser cobrada por la citada entidad, lo cual afectaría el derecho a la propiedad del accionante y su derecho a la tutela judicial efectiva, al obstaculizar el acceso al recurso impugnatorio, con posibles consecuencias irreparables.
18. Es preciso tener en consideración, además, que la demanda se interpuso el año 2012, y cualquier demora adicional, como el supuesto de remitir el caso a la vía ordinaria, incrementa el riesgo de irreparabilidad de los derechos invocados.
19. Lo expuesto permite concluir que, dadas las particularidades de la presente causa, la vía contencioso administrativa no resulta igualmente satisfactoria para la protección de los derechos invocados. Las características del asunto bajo examen denotan la necesidad de una tutela de urgencia que impide la derivación del caso a la vía ordinaria. El proceso de amparo es pues la vía idónea para su conocimiento, motivo por el cual no existe mérito para la aplicación del artículo 5, inciso 2, del Código Procesal Constitucional.

Indebido rechazo liminar

20. Dado que la demanda ha sido objeto de indebido rechazo liminar en los dos grados precedentes, correspondería anular lo actuado y devolver el expediente a su juzgado de origen para otorgar a la demandada la posibilidad de ejercer su derecho de defensa. Sin embargo, en base a las circunstancias y el tiempo transcurrido, proceder de esa manera resultaría inoficioso. La Sunat, en efecto, ha encontrado oportunidad para expresar su posición respecto al caso en reiteradas oportunidades como consta a fojas 394 del expediente principal y de los escritos obrantes a fojas 18, 44, 77, entre otros, del cuaderno del Tribunal Constitucional. Por tanto, en atención a los principios de economía procesal y dirección judicial del proceso previstos en el Artículo III del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional, considero necesario evaluar el fondo del asunto.

§ Análisis de la controversia

Capitalización de intereses

21. El Código Tributario, aprobado mediante Decreto Legislativo 816, publicado el 21 de abril de 1996, no incluyó la regla de la capitalización de intereses. Sin embargo,



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01808-2013-PA/TC

LIMA

JORGE FRANCISCO BACA CAMPODÓNICO

Representado(a) por EMILIA ROSARIO DEL
ROSARIO MEDINA DE BACA

mediante Ley 27038, publicada el 31 de diciembre de 1998, se incluyó dicha regla en su artículo 7. Es decir, la capitalización de intereses estuvo vigente desde el 1 de enero de 1999.

22. De acuerdo con dicho artículo, recogido luego en el artículo 33 del Decreto Supremo 135-99-EF, TUO del Código Tributario, se estableció:

Los intereses moratorios se calcularán de la manera siguiente:

b) El interés diario acumulado al 31 de diciembre de cada año se agregará al tributo impago, constituyendo la nueva base para el cálculo de los intereses diarios del año siguiente.

23. Esta norma estuvo vigente solo ocho años. Fue derogada, en efecto, por el artículo 3 del Decreto Legislativo 969, publicado el 24 de diciembre de 2006. Poco después, la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo 981, publicado el 15 marzo del año 2007, estableció:

[...] para efectos de la aplicación del presente artículo, respecto de las deudas generadas con anterioridad a la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 969, el concepto tributo impago incluye a los intereses capitalizados al 31 de diciembre de 2005, de ser el caso.

24. Por tanto, la vigencia de la capitalización de intereses fue recortada en un año. Así, la capitalización de intereses de las deudas tributarias solo estuvo vigente durante siete años (1999-2005).
25. Dado que la deuda tributaria del recurrente corresponde al ejercicio 1998, la capitalización de intereses, prescrita por el artículo 7 de la Ley 27038, no le alcanza, por lo que le fue indebidamente aplicada.
26. La regla de capitalización de intereses fue aplicada al emitirse la Resolución de Determinación 024-003-0003048 y la Resolución de Multa 024-002-0009360 y la Resolución de Ejecución Coactiva 023-006-1235286.
27. Sin embargo, en base a dicha regla, observo que la aplicación de la capitalización de intereses moratorios en el caso de autos es claramente excesiva. Y es que incrementa la deuda tributaria ostensiblemente, como se muestra en la tabla que se presenta a continuación:



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01808-2013-PA/TC
LIMA
JORGE FRANCISCO BACA CAMPODÓNICO
Representado(a) por EMILIA ROSARIO DEL
ROSARIO MEDINA DE BACA

Resolución que origina la deuda	Monto original de la deuda	Monto de la deuda (al 31.01.12)	Incremento Porcentual Aproximado
Resolución de Determinación 024-003-0003048	S/ 11 301	S/ 84 230	745 %
Resolución de Multa 024-002-0009360	S/ 5 651	S/ 42 145	745 %
TOTAL	S/ 16 952	S/ 126 375	745 %

28. Por tanto, esta aplicación de los intereses moratorios resulta inconstitucional, al vulnerar el principio de razonabilidad, reconocido por la jurisprudencia constitucional en el caso 04082-2012-AA/TC.
29. En consecuencia, la demanda debe ser estimada en este extremo, inaplicándose a la recurrente el artículo 7 de la Ley 27038, recogido en el artículo 33 del Decreto Supremo 135-99-EF, TUO del Código Tributario, en el extremo que contiene la regla de capitalización de intereses moratorios y la parte pertinente de la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo 981, debiendo la Sunat calcular el interés moratorio aplicable sin tomar en cuenta dichas normas.

Cómputo de intereses durante el trámite del procedimiento contencioso-tributario

30. El recurrente cuestiona también el cobro de intereses moratorios durante el periodo de impugnación de su deuda tributaria en sede administrativa. Manifiesta que ello contraviene el principio de no confiscatoriedad, porque la demora de las autoridades al resolver aumentó sustantivamente el monto de su deuda.
31. El artículo 6 del Decreto Legislativo 981, publicado el 14 de marzo de 2007, se estableció la siguiente regla sobre intereses moratorios:

La aplicación de los intereses moratorios se suspenderá a partir del vencimiento de los plazos máximos establecidos en el Artículo 142 hasta la emisión de la resolución que culmine el procedimiento de reclamación ante la Administración Tributaria, siempre y cuando el vencimiento del plazo sin que se haya resuelto la reclamación fuera por causa imputable a ésta [...].

La suspensión de intereses no es aplicable a la etapa de apelación ante el Tribunal Fiscal ni durante la tramitación de la demanda contencioso-administrativa.

32. Luego, el artículo 7 de la Ley 30230, publicada el 11 de julio de 2014, modifica el anterior precepto, y reduce el cobro de los intereses moratorios solo al periodo que



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01808-2013-PA/TC

LIMA

JORGE FRANCISCO BACA CAMPODÓNICO

Representado(a) por EMILIA ROSARIO DEL
ROSARIO MEDINA DE BACA

dure el proceso contencioso administrativo:

La aplicación de los intereses moratorios se suspenderá a partir del vencimiento de los plazos máximos establecidos en los Artículos 142, 150 y 152 hasta la emisión de la resolución que culmine el procedimiento de reclamación ante la Administración Tributaria o de apelación ante el Tribunal Fiscal, siempre y cuando el vencimiento del plazo sin que se haya resuelto la reclamación o apelación fuera por causa imputable a dichos órganos resolutores [...].

La suspensión de intereses no es aplicable durante la tramitación de la demanda contencioso-administrativa.

33. El procedimiento contencioso tributario de autos se inició con el respectivo recurso de reclamación (fojas 40), resuelto a través de la resolución de intendencia de fecha 25 de abril de 2005 (fojas 63), y continuó con la notificación de la Resolución del Tribunal Fiscal 03262-2-2007 de fecha 10 de abril de 2007 (fojas 164). En cumplimiento de lo ordenado por el Tribunal Fiscal, se emitió la Resolución de Intendencia 0260150004904/SUNAT.
34. En dicho tiempo, la Administración Tributaria continuó calculando intereses moratorios. Cabe resaltar que, desde el 14 de marzo de 2007 —fecha de aprobación del Decreto Legislativo 981—, ello ocurrió por mandato de la mencionada norma legal.
35. Soy de la opinión que en el presente caso nos encontramos a un caso sustancialmente igual a lo resuelto en el expediente 04082-2012-PA/TC. Y es que el presente caso aborda una controversia planteada por una persona natural que busca liberarse del pago de intereses moratorios derivados de una deuda tributaria ya liquidada, debido a la irrazonabilidad de la administración tributaria en resolver el procedimiento contencioso tributario. En este sentido, no nos encontramos ante un supuesto en el cual el contribuyente busca la devolución de lo indebidamente pagado, o ante el cuestionamiento a deudas tributarias que aún no cuentan con un pronunciamiento definitivo.
36. Es por ello que considero que en el presente caso debe inaplicarse el artículo 6 del Decreto Legislativo 981, en el extremo en que establecía el cómputo de intereses moratorios durante el trámite del procedimiento contencioso tributario. Y de la misma forma, debe disponerse entonces que la Sunat suspenda el cómputo de los mismos entre la interposición de un recurso de reclamación y la emisión de una resolución firme con autoridad de cosa decidida.
37. Asimismo, dado que la Resolución de Ejecución Coactiva cuestionada requiere el pago de intereses moratorios capitalizados calculados durante el trámite del procedimiento contencioso tributario incoado por el actor, corresponde declarar su



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01808-2013-PA/TC
LIMA
JORGE FRANCISCO BACA CAMPODÓNICO
Representado(a) por EMILIA ROSARIO DEL
ROSARIO MEDINA DE BACA

nulidad, y ordenar a la Sunat que realice un nuevo cálculo de los mismos de acuerdo a lo señalado en el presente voto singular.

Por estos fundamentos mi voto es por declarar **FUNDADA** la demanda, por haberse acreditado la vulneración de los derechos a la razonabilidad de las sanciones administrativas y al acceso a los recursos en sede administrativa; en consecuencia, declarar **NULA** la Resolución de Ejecución Coactiva 023-006-1235286. **DISPONER** que la Sunat efectúe el cálculo de los intereses moratorios de las deudas originadas en las Resoluciones de Determinación y en la Resolución de Multa. Aquello debe hacerse sin aplicar la regla de la capitalización de intereses contenida en el artículo 7 de la Ley 27038, y sin aplicar la regla del cobro de intereses durante la etapa de impugnación administrativa de las resoluciones de determinación y de multa, contenida, en el extremo de la apelación ante el Tribunal Fiscal, en el artículo 6 del Decreto Legislativo 981. Deben incluirse además los costos del proceso.

S.

ESPINOSA-SALDAÑA BARRERA



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01808-2013-PA/TC

LIMA

JORGE FRANCISCO BACA CAMPODÓNICO

Representado(a) por EMILIA ROSARIO DEL
ROSARIO MEDINA DE BACA

VOTO DE LA MAGISTRADA LEDESMA NARVÁEZ

ASUNTO

Recurso de agravio constitucional interpuesto por don Jorge Francisco Baca Campodónico, contra la resolución de fojas 384, de fecha 7 de marzo de 2013, que declaró improcedente la demanda de amparo de autos.

ANTECEDENTES

Demanda

Con fecha 8 de junio de 2012, don Jorge Francisco Baca Campodónico interpuso demanda de amparo contra la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (Sunat) solicitando lo siguiente: (i) que se declare la nulidad de la Resolución de Intendencia 0260150004904/SUNAT, de fecha 31 de enero de 2012, en el extremo referido al cobro de los intereses originados en la Resolución de Determinación 024-003-0003048 y la Resolución de Multa 024-002-0009360; (ii) que se deje sin efecto la Resolución de Ejecución Coactiva 023-006-1235286, de fecha 10 de mayo de 2012, y todo el procedimiento de cobranza coactiva mediante el cual se está ejecutando lo dispuesto mediante Resolución de Intendencia 0260150004904/SUNAT; y (iii) que se inaplique a su caso el tercer párrafo del artículo 33 del Texto Único Ordenado (TUO) del Código Tributario, en su versión vigente hasta el ejercicio 2006, así como el artículo 3 del Decreto Legislativo 969, que lo modifica, y la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo 981.

Manifiesta que, en el marco de un procedimiento de fiscalización, la Sunat determinó reparos al pago del Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio fiscal 1998 efectuado por el actor; y, en consecuencia, emitió las Resoluciones de Determinación 024-003-0003048 y la Resolución de Multa 024-002-0009360, las que, pese a ser impugnadas en sede administrativa, siguieron generando intereses moratorios durante el trámite de los recursos interpuestos contra las resoluciones de la Administración Tributaria (reclamación y apelación), los cuales tardaron cerca de nueve años en resolverse. Señala que, dado que el artículo 33 del Código Tributario vigente hasta el 24 de diciembre de 2006 establecía la capitalización de intereses, el monto adeudado se incrementó de S/. 11 301 a S/ S/. 84 230 y de S/. 5 651 a S/. 42 145, respectivamente. Sostiene que, por todo ello, se ha vulnerado el principio de no confiscatoriedad en materia tributaria, así como los principios de razonabilidad y proporcionalidad. Asimismo, alega que se vulneró el derecho al debido proceso, en su manifestación del derecho a ser juzgado en un plazo razonable.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01808-2013-PA/TC

LIMA

JORGE FRANCISCO BACA CAMPODÓNICO

Representado(a) por EMILIA ROSARIO DEL
ROSARIO MEDINA DE BACA

Resolución de primera instancia o grado

Mediante resolución de fecha 17 de julio de 2012, el Quinto Juzgado Constitucional de la Corte Superior de Justicia de Lima declaró improcedente la demanda, en aplicación del inciso 2 del artículo 5 del Código Procesal Constitucional, por considerar que el proceso contencioso administrativo constituye una vía procedimental específica igualmente satisfactoria para la protección de los derechos constitucionales amenazados o vulnerados.

Resolución de segunda instancia o grado

Mediante resolución de fecha 7 de marzo de 2013, la Cuarta Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima confirmó la apelada en aplicación del inciso 2 del artículo 5 del Código Procesal Constitucional, puesto que, a su juicio, el proceso de revisión judicial, previsto en el artículo 23 del Texto Único Ordenado de la Ley 26979 que regula el procedimiento de ejecución coactiva, constituye una vía procedimental específica igualmente satisfactoria para la protección de los derechos constitucionales amenazados o vulnerados.

FUNDAMENTOS

§ 1. Delimitación del petitorio

1. La presente demanda tiene como objeto (i) que se declare la nulidad de la Resolución de Intendencia 0260150004904/SUNAT, de fecha 31 de enero de 2012, en el extremo referido al cobro de los intereses originados en la Resolución de Determinación 024-003-0003048 y la Resolución de Multa 024-002-0009360; (ii) que se deje sin efecto la Resolución de Ejecución Coactiva 023-006-1235286, de fecha 10 de mayo de 2012, y todo el procedimiento de cobranza coactiva mediante el cual se está ejecutando lo dispuesto mediante Resolución de Intendencia 0260150004904/SUNAT; y (iii) que se inaplique a su caso el tercer párrafo del artículo 33 del Texto Único Ordenado (TUO) del Código Tributario, en su versión vigente hasta el ejercicio 2006, así como el artículo 3 del Decreto Legislativo 969 que lo modifica y la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo 981.
2. Refiere el demandante que en su caso se ha producido una indebida acumulación de intereses, durante más de 9 años, a causa de la tardía resolución de los recursos de reclamación y apelación interpuestos, respectivamente, contra las Resoluciones de Determinación 024-003-0003048 y Multa 024-002-0009360, y contra la Resolución de Intendencia 0260150004904/SUNAT en el extremo referido al cobro de los intereses originados por ambas resoluciones, como resultado de un



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01808-2013-PA/TC

LIMA

JORGE FRANCISCO BACA CAMPODÓNICO

Representado(a) por EMILIA ROSARIO DEL
ROSARIO MEDINA DE BACA

procedimiento de fiscalización iniciado por Sunat y por el que se determinaron reparos al pago del Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio fiscal 1998 efectuado por el actor.

3. De esta forma, para el demandante, dado que el artículo 33 del Código Tributario vigente hasta el 24 de diciembre de 2006 establecía la capitalización de intereses, los montos adeudados se incrementaron, respectivamente, de S/. 11 301 a S/. 84 230, por concepto de omisión del impuesto a la renta correspondiente al ejercicio gravable de 1998; y de S/ 5 651 a S/ 42 145, por concepto de multa, lo que habría vulnerado el principio de no confiscatoriedad en materia tributaria, los principios de razonabilidad y proporcionalidad y el derecho al debido proceso, en su manifestación del derecho al plazo razonable.
4. En suma, de la demanda se advierte que el acto lesivo es en realidad la presunta indebida acumulación de intereses generados por el pago extemporáneo del tributo y la multa, lo que sería consecuencia, a criterio del demandante, de la demora en resolver los recursos interpuestos durante el procedimiento contencioso tributario, incluyendo el cuestionamiento a la capitalización de intereses, por contravenir supuestamente los principios de razonabilidad y proporcionalidad así como el derecho al plazo razonable.
5. De esta manera, se advierte que básicamente son dos los cuestionamientos realizados en este caso:
 - i. La demora en resolver los recursos interpuestos durante el procedimiento contencioso tributario;
 - ii. La capitalización de intereses como consecuencia de dicha demora
6. En atención a lo expuesto, y teniendo en consideración que la demanda de autos ha sido objeto de un rechazo liminar en los dos grados precedentes, a este Tribunal le corresponde evaluar si tales cuestionamientos pueden ser ventilados en el marco de un proceso constitucional de amparo.
7. Asimismo, este Colegiado estima necesario y oportuno examinar las materias constitucionalmente relevantes que se desprenden de la demanda y que han ameritado sendos pronunciamientos divergentes por parte de este Tribunal Constitucional en su jurisprudencia de los últimos años.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01808-2013-PA/TC

LIMA

JORGE FRANCISCO BACA CAMPODÓNICO

Representado(a) por EMILIA ROSARIO DEL
ROSARIO MEDINA DE BACA

§ 2. Sobre la procedencia del amparo para cuestionar el cómputo de intereses generados por una deuda tributaria durante el período de su impugnación en sede administrativa

8. El inciso 2 artículo 200 de la Constitución Política del Perú de 1993 ha previsto que el proceso de amparo se promueve, contra el hecho u omisión, por parte de cualquier autoridad, funcionario o persona, que vulnera o amenaza los derechos constitucionales no protegidos por los demás procesos constitucionales de la libertad, como es el caso del proceso de habeas corpus, habeas data y la acción de cumplimiento.
9. Asimismo, en el artículo 5 del Código Procesal Constitucional se han establecido las causales de improcedencia de estos procesos, entre las que se encuentran:
 - (i) La falta de agotamiento de las vías previas, salvo en los casos previstos en dicho código (art. 5.4);
 - ii) La existencia de vías procedimentales específicas, igualmente satisfactorias, para la protección del derecho constitucional amenazado o vulnerado (art. 5.2); y
 - iii) Que el agraviado haya recurrido previamente a otro proceso judicial para pedir tutela respecto de su derecho constitucional (art. 5.3).
10. Siendo ello así, a continuación, este Tribunal estima pertinente precisar el alcance de dichas exigencias dispuestas en el Código Procesal Constitucional en lo referente a la calificación de una demanda de amparo interpuesta con el objeto de cuestionar el cómputo de intereses generados por una deuda tributaria durante el período de su impugnación en sede administrativa, incluyendo la aplicación de capitalización de intereses.

2.1. Sobre el agotamiento de las vías previas en materia tributaria

11. En relación al agotamiento de las vías previas, previsto en el inciso 4 del artículo 5 del Código Procesal Constitucional, este Tribunal, en anterior jurisprudencia (Cfr. STC 2692-2012-PA/TC, STC 6780-2008-PA/TC, STC 2833-2006-PA/TC, entre otras), ha indicado que tal requisito tiene por finalidad preservar el carácter subsidiario del amparo, con lo cual se evitaría que «el acceso a esta jurisdicción constitucional se produzca sin dar oportunidad a la Administración [...] de pronunciarse y, en definitiva, de remediar [sic] la lesión que luego se invoca en el proceso [...], pues conforme al artículo 38º de la Constitución [ésta] también tiene el deber "de respetar, cumplir y defender la Constitución"» (STC 2692-2012-PA/TC, FJ 2).



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01808-2013-PA/TC

LIMA

JORGE FRANCISCO BACA CAMPODÓNICO

Representado(a) por EMILIA ROSARIO DEL
ROSARIO MEDINA DE BACA

12. Asimismo, también es cierto que, pese a la obligatoriedad del agotamiento de las vías previas, entre otros requisitos que deben ser cumplidos para la procedencia de una demanda de amparo, este Tribunal ha precisado en anteriores oportunidades "que existen determinadas circunstancias que pueden convertir el agotamiento de la vía previa en un requisito perverso o en un ritualismo inútil, particularmente, cuando de la afectación de derechos fundamentales se trata" (STC 2692-2012-PA/TC, FJ 3).
13. Tales excepciones se encuentran reguladas precisamente en el artículo 46 del Código Procesal Constitucional, situaciones en las cuales se exime a los justiciables del cumplimiento de dicho requisito.
14. Al respecto, el artículo 46 del Código Procesal Constitucional ha establecido que no será exigible el agotamiento de las vías previas si:
 - 1) Una resolución, que no sea la última en la vía administrativa, es ejecutada antes de vencerse el plazo para que quede consentida;
 - 2) Por el agotamiento de la vía previa la agresión pudiera convertirse en irreparable;
 - 3) La vía previa no se encuentra regulada o ha sido iniciada innecesariamente por el afectado; o
 - 4) No se resuelve la vía previa en los plazos fijados para su resolución.
15. Por consiguiente, el requisito del agotamiento de las vías previas que pueda reparar la presunta lesión o amenaza de lesión a los derechos fundamentales debe ser cumplido, en principio, antes de interponer una demanda de amparo ante el órgano jurisdiccional competente, a menos que se configuren situaciones como las descritas en el fundamento *supra*, que puedan comprometer la reparación oportuna y efectiva del derecho fundamental presuntamente violado o amenazado. Tal es el caso, por ejemplo, de la emisión de una resolución, que no sea la última en la vía administrativa, y que sea ejecutada antes de vencerse el plazo para que quede consentida.
16. En razón de lo anterior, este Tribunal advierte que el incumplimiento del agotamiento de la vía previa debe ser excepcional, justificada estrictamente por las situaciones jurídicas y circunstancias reales de cada caso. En ese sentido, dicha excepción será legítima y válida, si se configuran en la realidad los supuestos establecidos en el artículo 46 del Código Procesal Constitucional, en el marco de la jurisprudencia vinculante desarrollada por este Tribunal. Así pues, este Colegiado ha indicado en la STC 0867-2013-PA/TC que:



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01808-2013-PA/TC

LIMA

JORGE FRANCISCO BACA CAMPODÓNICO

Representado(a) por EMILIA ROSARIO DEL
ROSARIO MEDINA DE BACA

si bien se han establecido legalmente algunos supuestos en los que los demandantes están eximidos de agotar la vía previa (artículo 46 del Código Procesal Constitucional), esta exoneración debe ser entendida como una excepción a la regla general, precisándose que lo regular será permitir a la propia Administración subsanar posibles errores o afectaciones iusfundamentales que hayan podido ocurrir por acción u omisión (FJ 5).

17. Propiamente, en el ámbito de la Administración, ello implica que se agoten los mecanismos previstos en el ordenamiento jurídico que resulten necesarios para la eventual reparación, a cargo de la propia Administración, de la presunta lesión o amenaza de lesión de los derechos fundamentales y que esto se realice en los plazos preestablecidos para su resolución, siempre que no haya riesgo de irreparabilidad de los derechos presuntamente conculcados.
18. Con relación al riesgo de irreparabilidad antes mencionado, debe añadirse que, en principio, aun cuando se invoque, sin acreditarlo, una presunta afectación de derechos constitucionales únicamente por el perjuicio económico generado a un administrado por las supuestas actuaciones irregulares de la Administración Pública, ello no basta por sí mismo para considerar que por el agotamiento de dichas vías previas la invocada afectación de derechos puede tornarse en irreparable, no solo porque en tal escenario será necesario e indispensable la existencia de una relación directa entre la vulneración o amenaza de los derechos constitucionales invocados y el perjuicio económico, que deberá ser acreditado, sino también porque, en general, la reparación de dicho perjuicio puede realizarse a través de los mecanismos legales correspondientes que establece el ordenamiento jurídico.
19. Lo anterior resulta aplicable también en el caso del cuestionamiento por parte de los contribuyentes de las deudas tributarias y actos realizados por la Administración Tributaria para su cobro efectivo. Así, por ejemplo, este Tribunal ha sostenido en su oportunidad que no basta con invocar la supuesta afectación de derechos constitucionales por un grave perjuicio económico en el caso de que se incrementen los intereses generados sobre el monto de una multa impuesta a un contribuyente, no solo porque ello debe ser necesariamente acreditado por el administrado, sino porque “al tratarse de una cuestión de índole económica no tiene el carácter de irreparable, sino todo lo contrario, pues en caso de un pago indebido luego podrá solicitarse la devolución a través de los mecanismos pertinentes” (STC 3575-2010-PA/TC, FJ 8).
20. Sobre el particular, a cargo de la Administración Tributaria, además de lo dispuesto por ley, se encuentran los procedimientos establecidos en el artículo 112 del Texto Único Ordenado del Código Tributario (en adelante TUO), aprobado por el Decreto Supremo 133-2013-EF y modificado por el artículo 5 de la Ley 30296, tales como: i) el procedimiento contencioso-tributario; y, ii) el procedimiento de cobranza



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01808-2013-PA/TC

LIMA

JORGE FRANCISCO BACA CAMPODÓNICO

Representado(a) por EMILIA ROSARIO DEL
ROSARIO MEDINA DE BACA

coactiva, los mismos que están compuestos por distintas etapas de acuerdo a la normativa vigente.

21. Dichos mecanismos, entre otros, han sido previstos legalmente en el marco de la relación que se establece entre el Estado y los ciudadanos, así como, en general, entre el Estado y los contribuyentes o responsables, a propósito del pago de tributos. De ahí que sea competencia de la Administración Tributaria dicha recaudación, como lo indica el texto vigente del artículo 55 del TUO del Código Tributario antes mencionado.
22. Tal recaudación se materializa luego de que se ha determinado la obligación tributaria, que consiste en la verificación, por parte del deudor tributario o de la propia Administración Tributaria, de la realización del hecho generador de la obligación tributaria, en atención a lo cual se establece la base imponible y la cuantía del tributo, a lo que se denomina "acto de determinación de la obligación tributaria", de conformidad con el artículo 59 del aludido TUO del Código Tributario.
23. Asimismo, en el caso de que la determinación de la obligación tributaria haya sido iniciada por un acto o declaración del deudor, tal determinación estará sujeta a fiscalización o verificación a cargo de la Administración Tributaria, la que podrá modificarla, en ejercicio de tal facultad discrecional, en caso verifique la omisión o inexactitud en la información proporcionada por el deudor, generando la emisión de la Resolución de Determinación, Orden de Pago o Resolución de Multa, de conformidad con los textos vigentes de los artículos 61 y 62 del referido TUO del Código Tributario.
24. De esta forma, si en el marco del procedimiento de fiscalización antes aludido, la Administración Tributaria determinase que el deudor tributario incurrió en una omisión cuando realizó su declaración, dicho procedimiento culminará con la emisión de una Resolución de Determinación y una Resolución de Multa, las mismas que pueden ser cuestionadas a través del procedimiento contencioso-tributario.
25. Al respecto, el procedimiento contencioso-tributario es el mecanismo legal previsto para que el deudor tributario directamente afectado por la actuación de la Administración Tributaria pueda interponer los correspondientes medios impugnatorios. Entre los actos reclamables se encuentran precisamente las Resoluciones de Determinación y de Multa.
26. Con respecto a las etapas del procedimiento contencioso-tributario, el artículo 124 del TUO del Código Tributario antes citado ha establecido lo siguiente:



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01808-2013-PA/TC
LIMA
JORGE FRANCISCO BACA CAMPODÓNICO
Representado(a) por EMILIA ROSARIO DEL
ROSARIO MEDINA DE BACA

Son etapas del Procedimiento Contencioso-Tributario:

- a) La reclamación ante la Administración Tributaria; y,
- b) La apelación ante el Tribunal Fiscal

Cuando la resolución sobre las reclamaciones haya sido emitida por órgano sometido a jerarquía, los reclamantes deberán apelar ante el superior jerárquico antes de recurrir al Tribunal Fiscal.

En ningún caso podrá haber más de dos instancias antes de recurrir al Tribunal Fiscal.

- 27. Con relación a lo anterior, debe precisarse que la resolución del Tribunal Fiscal agota la vía administrativa, la que podrá impugnarse a través del proceso contencioso administrativo, de conformidad con el texto vigente del artículo 157 del TUO del Código Tributario.
- 28. Al respecto, de conformidad con el texto vigente del artículo 156 del TUO del Código Tributario, “las resoluciones del Tribunal Fiscal deben ser cumplidas por los funcionarios de la Administración Tributaria, bajo responsabilidad”. No obstante, un supuesto especial se configura cuando la resolución del Tribunal Fiscal dispone la emisión de una resolución de cumplimiento por parte de la Administración Tributaria.
- 29. Sobre ello, se advierte que en la doctrina especializada se ha discutido sobre la naturaleza jurídica de estas resoluciones de cumplimiento, esto es, si se trata de actos instrumentales que liquidan los créditos a favor del contribuyente o sus deudas tributarias luego de emitida la resolución del Tribunal Fiscal o, si en realidad, dichas resoluciones son actos administrativos que generan plenos efectos jurídicos en tanto la solución de la controversia dependa de un nuevo pronunciamiento de la Administración Tributaria¹⁴.
- 30. Lo anterior conlleva a su vez a la discusión sobre el mecanismo adecuado para el cuestionamiento de una resolución de cumplimiento. De este modo, para algunos, correspondería la interposición de un recurso de queja a ser resuelto por el Tribunal Fiscal, en el primer escenario, en lugar de la interposición de un recurso de

¹⁴ Vid. MORENO DE LA CRUZ, Lorgio. “Resoluciones emitidas en cumplimiento de una Resolución del Tribunal Fiscal. Resoluciones de Cumplimiento”. En *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario* N° 56, XII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario “Aplicación de la Ley de Procedimiento Administrativo General en materia tributaria”, Instituto Peruano de Derecho Tributario, abril de 2013, pp. 271-272.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01808-2013-PA/TC

LIMA

JORGE FRANCISCO BACA CAMPODÓNICO

Representado(a) por EMILIA ROSARIO DEL
ROSARIO MEDINA DE BACA

apelación correspondiente al segundo escenario. En este último supuesto, el Tribunal Fiscal revisaría si la Administración Tributaria ha actuado o no conforme a la resolución de este último tribunal que generó la expedición de la resolución de cumplimiento¹⁵.

31. Más allá de tales discusiones doctrinales, lo cierto es que el legislador tributario ha optado por establecer que, para impugnar esta resolución de la Administración Tributaria, corresponde interponer el recurso de apelación a ser resuelto por el Tribunal Fiscal. Así, se encuentra regulado en la actualidad, y desde el 11 de diciembre de 2016, en el artículo 3 del Decreto Legislativo 1421, que modificó el artículo 156 del TUO del Código Tributario antes mencionado. No obstante, con anterioridad a dicha modificación legal, el Tribunal Fiscal había sostenido en diversas resoluciones que a través de la apelación de la resolución de cumplimiento se puede cuestionar el correcto proceder de la Administración con respecto a lo ordenado por el Tribunal Fiscal (Cfr. Resoluciones 1115-3-2010, 01705-7-2010, 13420-5-2010, 11669-3-20212, entre otras).
32. Ahora bien, cuando la Resolución de Determinación y la Resolución de Multa no son reclamadas o apeladas en el plazo de ley, o son reclamadas o apeladas fuera del plazo establecido para la interposición del recurso y no se presenta la Carta Fianza respectiva conforme a lo dispuesto en los artículos 137 y 148 del TUO vigente del Código Tributario o cuando la deuda exigible ha sido establecida por Resolución del Tribunal Fiscal, entonces ello dará lugar a las acciones de coerción para su cobranza, a lo que se denomina “procedimiento de cobranza coactiva”, que constituye una facultad de la Administración Tributaria, según los textos vigentes de los artículos 114 y 115 del TUO del Código Tributario.
33. A su vez, en lo referente al procedimiento de cobranza coactiva y a las etapas de su procedimiento, el artículo 117 del TUO vigente del Código Tributario antes citado ha establecido lo siguiente:

Artículo 117.-

El Procedimiento de Cobranza Coactiva es iniciado por el Ejecutor Coactivo mediante la notificación al deudor tributario de la Resolución de Ejecución Coactiva, que contiene un mandato de cancelación de las Ordenes de Pago o Resoluciones en cobranza, dentro de siete (7) días hábiles, bajo apercibimiento de dictarse medidas cautelares o de iniciarse la ejecución forzada de las mismas, en caso de que éstas ya se hubieran dictado [...].

34. Asimismo, para poder cuestionar la actuación de la Administración Tributaria durante la realización del procedimiento de cobranza coactiva se ha previsto en el

¹⁵ Íd., pp. 302-307.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01808-2013-PA/TC

LIMA

JORGE FRANCISCO BACA CAMPODÓNICO

Representado(a) por EMILIA ROSARIO DEL
ROSARIO MEDINA DE BACA

artículo 155 del TUO vigente del Código Tributario el remedio de la queja. Dicho artículo establece 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.

35. Esto último ha sido sostenido también por este Tribunal en la STC Exp. 0005-2010-PA/TC, donde se estableció en calidad de doctrina jurisprudencial vinculante lo siguiente:

[...] Debe precisarse que la queja se constituye como un medio de defensa que procede en los siguientes casos: a) contra actuaciones o procedimientos de la Administración Tributaria que afecten en forma indebida al administrado; y, b) contra las actuaciones que signifiquen la contravención de las normas que inciden en la relación jurídico-tributaria. La queja se configura como un remedio procesal cuyo objeto es que se respete la formalidad prevista para cada procedimiento. Mediante la queja se puede cuestionar toda actuación de la Administración Tributaria en cualquier clase de procedimientos (fiscalización, contencioso, no contencioso, ejecución coactiva, etc.) (FJ 10).

36. Asimismo, debe recordarse que este Tribunal ha establecido en la STC Exp. 0236-2012-PA/TC que:

Ciertamente los actos emitidos en etapa de cobranza coactiva no son objeto de reclamación en tanto no son actos resolutive sino ejecutivos, pues con ellos se ordena la ejecución de actos administrativos previos que han quedado firmes al no haber sido reclamados dentro del plazo legal establecido, gozando consecuentemente de eficacia y ejecutividad. Sin embargo, por tratarse de una actuación de la Administración, las resoluciones emitidas en el procedimiento coactivo puede ser objeto de reclamo a través del recurso de queja (FJ 4).

37. Por lo expuesto, en el supuesto antes aludido la queja constituye la vía previa, de conformidad con el artículo 155 antes citada en concordancia con el literal h) del artículo 192 del TUO vigente del Código Tributario, cuando la Administración incurra en actos que contravengan lo establecido en el Código Tributario.

38. En suma, debe recordarse que este Colegiado, en la STC Exp. 00867-2013-PA/TC ha establecido que en materia tributaria las vías previas se agotan

[...] por ejemplo, a través del procedimiento contencioso tributario regulado en el TUO del Código Tributario, Decreto Supremo 133-2013-EF, vía en la que es posible solicitar la nulidad de los actos de la Administración Tributaria (artículo 110) que hayan sido dictados prescindiendo del procedimiento legal establecido (artículo 109); o mediante el recurso de queja previsto en el mismo código (artículo 155, en



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01808-2013-PA/TC

LIMA

JORGE FRANCISCO BACA CAMPODÓNICO

Representado(a) por EMILIA ROSARIO DEL
ROSARIO MEDINA DE BACA

concordancia con el literal h del artículo 92) que reconoce el del contribuyente para interponer este recurso contra actuaciones o procedimientos que afecten directamente o infrinjan lo establecido por la norma tributaria (FJ 6).

39. Siendo ello así, en cada caso concreto, se deberá determinar, con claridad y precisión, cuál es el acto u omisión que presuntamente causa el agravio directo y concreto a los derechos fundamentales de los administrados.
40. De esta manera, se configurarían los siguientes escenarios de acuerdo a la etapa en la que se habría producido el presunto acto u omisión lesivos en eventual agravio de los derechos de los contribuyentes:
 - (i) Si el acto u omisión lesivos estuviese contenido en la Resolución de Determinación y en la Resolución de Multa;
 - (ii) Si el acto u omisión lesivos estuviese contenido en la Resolución de Cumplimiento;
 - (iii) Si el acto u omisión lesivos estuviese contenido en la realización del procedimiento de cobranza coactiva.
41. Al respecto, de acuerdo al TUO vigente del Código Tributario, las vías previas reguladas y por las que obligatoriamente debería transitar el contribuyente, siempre que no se configure alguno de los supuestos establecidos en el artículo 46 del Código Procesal Constitucional, son las siguientes:
 - (i) El procedimiento contencioso tributario que comprende el recurso de reclamación ante la Administración Tributaria y el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal en el caso de la impugnación de la Resolución de Determinación y la Resolución de Multa;
 - (ii) El recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal en el caso de la impugnación de la Resolución de Cumplimiento; y,
 - (iii) El recurso de queja ante el Tribunal Fiscal en el caso de cuestionamiento al procedimiento de cobranza coactiva
42. Complementariamente, ante la eventual demora en la resolución de los recursos interpuestos durante el procedimiento contencioso tributario, lo que a su vez puede eventualmente repercutir en el cómputo de los intereses generados por el pago extemporáneo del tributo y de la multa exigibles al contribuyente, debe tenerse presente que en caso no se resuelvan los recursos interpuestos en los plazos de ley,



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01808-2013-PA/TC

LIMA

JORGE FRANCISCO BACA CAMPODÓNICO

Representado(a) por EMILIA ROSARIO DEL ROSARIO MEDINA DE BACA

los contribuyentes pueden acogerse al silencio administrativo negativo y objetar, según corresponda, la denegatoria ficta que se asume ante dicha demora.

43. Al respecto, el artículo 144 del Código Tributario del 21 de abril de 1996, así como los TUO del Código Tributario subsiguientes, respectivamente, siempre regularon la posibilidad de interponer recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal en el supuesto que la Administración Tributaria no resolviera en el plazo legal. En efecto tenemos:

<p>Código Tributario (Decreto Legislativo 816, publicado el 21 de abril de 1996)</p> <p style="text-align: center;">*</p> <p>Redacción original</p>	<p>T.U.O. del Código Tributario (Decreto Supremo 135-99-EF, publicado el 19 de agosto de 1999)</p> <p style="text-align: center;">*</p> <p>Modificado por el Decreto Legislativo 1113, publicado el 5 de julio de 2012</p>	<p>T.U.O. del Código Tributario (Decreto Supremo 133-2013- EF, publicado el 22 de junio de 2013)</p>
<p>Artículo 144.- Recursos contra la resolución ficta que desestima la reclamación.</p> <p>Cuando se formule una reclamación ante la Administración y ésta no notifique su decisión en el plazo de seis (6) meses, o de dos (2) meses respecto de la denegatoria tácita de las solicitudes de devolución de saldos a favor de los exportadores y de pagos indebidos o en exceso, el interesado puede considerar desestimada la reclamación, pudiendo hacer uso de los recursos siguientes:</p>	<p>Artículo 144.- Recursos contra la denegatoria ficta que desestima la reclamación.</p> <p>Cuando se formule una reclamación ante la Administración Tributaria y ésta no notifique su decisión en el plazo de seis (6) meses, de nueve (9) meses tratándose de la reclamación de resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia, de dos (2) meses respecto de la denegatoria tácita de las solicitudes de devolución de saldos a favor de los exportadores y de pagos indebidos o en exceso, o de veinte (20) días hábiles respecto a las resoluciones que establecen sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre; el interesado puede considerar desestimada la reclamación,</p>	<p>Artículo 144.- Recursos contra la denegatoria ficta que desestima la reclamación.</p> <p>Cuando se formule una reclamación ante la Administración Tributaria y ésta no notifique su decisión en los plazos previstos en el primer y segundo párrafos del artículo 142, el interesado puede considerar desestimada la reclamación, pudiendo hacer uso de los recursos siguientes:</p>



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01808-2013-PA/TC

LIMA

JORGE FRANCISCO BACA CAMPODÓNICO

Representado(a) por EMILIA ROSARIO DEL ROSARIO MEDINA DE BACA

<p>[...] 2. Interponer apelación ante el Tribunal Fiscal, si se trata de una reclamación y la decisión debía ser adoptada por un órgano respecto del cual puede recurrirse directamente al Tribunal Fiscal.</p>	<p>pudiendo hacer uso de los recursos siguientes:</p> <p>[...] 2. Interponer apelación ante el Tribunal Fiscal, si se trata de una reclamación y la decisión debía ser adoptada por un órgano respecto del cual puede recurrirse directamente al Tribunal Fiscal.</p>	<p>[...] 2. Interponer apelación ante el Tribunal Fiscal, si se trata de una reclamación y la decisión debía ser adoptada por un órgano respecto del cual puede recurrirse directamente al Tribunal Fiscal.</p>
---	---	---

44. Cabe recordar además que si el Tribunal Fiscal excede el plazo legal máximo establecido en el texto vigente del artículo 150 del TUO del Código Tributario procede la formulación de la queja, lo que también estuvo contemplado en las modificaciones sucesivas del artículo 144 del Código Tributario.
45. En cambio, si la demora se produce en la expedición de la Resolución de Cumplimiento, a cargo de la Administración Tributaria, los contribuyentes pueden cuestionarla a través de la queja ante el Tribunal Fiscal una vez que se haya vencido el plazo para emitir dicha resolución de acuerdo a lo ordenado por este último, según lo dispuesto en el texto vigente del artículo 155 del TUO del Código Tributario antes mencionado.
46. En efecto, la interposición de una queja tiene como finalidad corregir las actuaciones administrativas o procedimientos que devienen en irregulares, entre las que se encuentra el hecho de que el Tribunal Fiscal no resuelva el recurso de apelación de la resolución de cumplimiento en el plazo legal.

2.2. Sobre la existencia de vías específicas igualmente satisfactorias

47. Con relación a lo segundo, este Tribunal ha sostenido en su jurisprudencia que "del inciso 2 del artículo 5 del Código Procesal Constitucional se desprende que procede acudir a la vía especial y urgente del amparo para solicitar la protección de derechos fundamentales si no existe una vía ordinaria (específica) que sirva de igual o mejor modo para la tutela de los mismos derechos" (Cfr. STC 02383-2013-PA/TC, FJ 7).
48. A esto último se le ha denominado "vía igualmente satisfactoria". De este modo, cuando se examina la eventual configuración de esta causal de improcedencia, dicho análisis no debe limitarse a verificar únicamente si existen o no "otras vías judiciales" a través de las cuales se puedan tutelar los derechos presuntamente vulnerados o amenazados, sino que deberá analizarse, necesariamente, si dichas



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01808-2013-PA/TC
LIMA
JORGE FRANCISCO BACA CAMPODÓNICO
Representado(a) por EMILIA ROSARIO DEL
ROSARIO MEDINA DE BACA

vías ordinarias son tan o más idóneas, efectivas y útiles para el cumplimiento de los fines consustanciales al proceso constitucional de amparo, que en cada caso concreto significa el logro de la protección de los derechos invocados en la demanda, "lo que es particularmente importante en nuestro medio donde todos y cada uno de los jueces tienen el deber de asegurar la supremacía constitucional y la vigencia de los derechos fundamentales, constituyendo el primer escalón de tutela (Cfr. STC Exp. 02383-2013-PA/TC, FJ 8-9).

49. Al respecto, este Tribunal ha precisado en su jurisprudencia en materia tributaria que existen vías ordinarias que pueden considerarse como específicas e igualmente satisfactorias al proceso de amparo (Cfr. STC Exp. 01939-2013-PA/TC, STC Exp. 3417-2011-AA/TC, RTC Exp. 00611-2009-PA/TC, RTC Exp. 2612-2008-PA/TC, RTC Exp. 5920-2008-PA/TC, RTC Exp. 4921-2007-PA/TC, RTC Exp. 2879-2012-PA/TC, entre otras). Sin embargo, también es cierto que en diversas ocasiones este Tribunal ha admitido la procedencia de los denominados "amparos tributarios", aunque, en algunas oportunidades, sin tomar suficientemente en cuenta lo dispuesto por el Código Procesal Constitucional sobre la subsidiariedad del amparo (STC Exp. 00867-2013-PA/TC, FJ 9).
50. De esta manera, y teniendo en cuenta el "análisis sobre la pertinencia de la vía constitucional", debe entenderse, como regla general, que la demanda contencioso administrativa (artículo 157 y siguientes del TUO vigente del Código Tributario), el recurso de apelación (artículo 122 del TUO vigente del Código Tributario) y el proceso que se instaura con la demanda de revisión judicial (artículos 23 y 40 de la Ley 26979, Ley de Procedimiento de Ejecución Coactiva), con carácter meramente enunciativo, constituyen, *prima facie*, vías idóneas e igualmente satisfactorias a través de las cuáles deberían encausarse pretensiones de carácter tributario, debiéndose optar por ellas y no por la vía excepcional del amparo (STC Exp. 00867-2013-PA/TC, FJ 10).
51. No obstante lo anterior, este Tribunal ha indicado que, en determinados supuestos o circunstancias específicas de algún caso concreto, podría ser necesario admitir a trámite las demandas de amparo con contenido tributario; por ejemplo, con respecto situaciones excepcionales o urgentísimas en las que no sería posible encontrar protección idónea u oportuna en la vía procesal ordinaria.
52. Ello ha sido previsto en el precedente constitucional establecido en la STC Exp. 02383-2013-PA/TC, cuando se hace referencia a la procedencia del amparo considerando los criterios de tutela idónea y de urgencia iusfundamental. Como parte de las reglas de dicho precedente se estableció lo siguiente:



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01808-2013-PA/TC

LIMA

JORGE FRANCISCO BACA CAMPODÓNICO

Representado(a) por EMILIA ROSARIO DEL
ROSARIO MEDINA DE BACA

[...] la vía ordinaria será “igualmente satisfactoria” a la vía del proceso constitucional de amparo, si en un caso concreto se demuestra, de manera copulativa, el cumplimiento de estos elementos:

- Que la estructura del proceso es idónea para la tutela del derecho;
- Que la resolución que se fuera a emitir podría brindar tutela adecuada;
- Que no existe riesgo de que se produzca la irreparabilidad; y
- Que no existe necesidad de una tutela urgente derivada de la relevancia del derecho o de la gravedad de las consecuencias.

En sentido inverso, la ausencia de cualquiera de estos presupuestos revela que no existe una vía idónea alternativa al amparo, por lo que la vía constitucional quedará habilitada para la emisión de un pronunciamiento de fondo (salvo que se incurra en alguna otra causal de improcedencia)

Esta evaluación debe ser realizada por el juez o por las partes respecto de las circunstancias y derechos involucrados en relación con los procesos ordinarios. Es decir, los operadores deben determinar si la vía es idónea (en cuanto permite la tutela del derecho, desde el punto de vista estructural, y es susceptible de brindar adecuada protección) y, simultáneamente, si resulta igualmente satisfactoria (en tanto no exista riesgo inminente de que la agresión resulte irreparable ni exista necesidad de una tutela de urgencia)

Las reglas para determinar cuándo una vía ordinaria alterna resulta igualmente satisfactoria son las establecidas en esta sentencia, y conforme a ellas se interpretará el inciso 2 del artículo 5, resultandos aplicables a todos los procesos de amparo, independientemente de su materia.

53. Así, de manera excepcional, y en atención a las singularidades de cada caso que deberían ser acreditadas por la parte demandante, este Tribunal considera que, en lo esencial, solo cabría acudir a la vía subsidiaria del amparo con respecto de (i) asuntos que no podrían discutirse o cuestionarse en la vía ordinaria; (ii) asuntos para los cuales este Tribunal haya determinado expresamente, aplicando debidamente el análisis de pertinencia de la vía constitucional antes mencionado, que el amparo es la vía idónea, y siempre que se presenten los mismos elementos o propiedades relevantes del caso de que se trate asuntos de suma urgencia, sea por la importancia iusfundamental de lo discutido o por la gravedad o irreparabilidad del daño que podría ocurrir si no se brinda una protección especial, como la que puede obtenerse a través de los procesos constitucionales (STC Exp. 00867-2013-PA/TC, FJ 12).
54. Así, en el caso del cuestionamiento de la acumulación indebida de intereses en el monto total de la deuda tributaria, sea por la *demora* en resolver los recursos del procedimiento contencioso tributario, y/o por la aplicación de la capitalización de intereses en el tiempo que estuvo vigente en el artículo 33 del Código Tributario, debe tenerse presente que, en abstracto, el proceso contencioso administrativo cuenta con una estructura idónea para evaluar tales pretensiones y brindarles tutela



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01808-2013-PA/TC
LIMA
JORGE FRANCISCO BACA CAMPODÓNICO
Representado(a) por EMILIA ROSARIO DEL
ROSARIO MEDINA DE BACA

adecuada. Lo anterior se aplica también cuando la deuda exigible se encuentre en etapa de ejecución coactiva, por cuanto en dicho supuesto el verdadero acto lesivo es el acto administrativo que agota la vía administrativa, por el cual se confirma el monto de la deuda tributaria, incluidos los intereses moratorios.

55. En efecto, el artículo 3 del TUO de la Ley 27584, Ley que regula el proceso contencioso administrativo, aprobado por Decreto Supremo 011-2019-JUS, indica que “las actuaciones de la administración pública sólo pueden ser impugnadas en el proceso contencioso administrativo, salvo los casos en que se pueda recurrir a los procesos constitucionales”. Asimismo, según el inciso 2 del artículo 4 de dicho TUO de la Ley 27584, son impugnables en este proceso las siguientes actuaciones administrativas: “El silencio administrativo, la inercia y cualquier otra omisión de la administración pública”.
56. Además, cuando se cuestiona la aplicación del artículo 33 del Código Tributario en un caso concreto y se solicita su inaplicación, debe considerarse que en realidad con dicho pedido se objeta un acto administrativo que se sustentaría en una norma tributaria que regula, en abstracto, el pago de intereses moratorios y que no es autoaplicativa (Cfr. STC Exp. 03744-2018-PA/TC, FJ 13).
57. En este sentido, es necesario recordar que este Tribunal en reiterada jurisprudencia ha establecido que, para impugnar este tipo de actos administrativos, se puede recurrir a otra vía procesal igualmente satisfactoria. Así, en el ATC Exp. 01547-2014-PA/TC, de fecha 22 de marzo de 2016, se estableció expresamente que:

Al respecto, es necesario distinguir (como lo ha hecho este Tribunal en su jurisprudencia) entre “amparos contra actos basados en aplicación de normas” y “amparos contra normas autoaplicativas” (cfr., por todas, RTC Exp. 02308-2004-PA/TC, f.j. 7 y ss.), que son supuestos distintos: en el primero el acto de aplicación es el que se reputa como lesivo o amenazante (el cual también puede discutirse en la vía ordinaria); en el otro se evalúa los efectos perniciosos de una norma autoaplicativa o de eficacia inmediata (*cursiva agregada*) (FJ 21).

58. Por tanto, en tales escenarios, lo que en realidad se solicita es la inaplicación de un acto administrativo sustentado en una norma. Al respecto, para ventilar dicho cuestionamiento, este Colegiado advierte que el proceso contencioso administrativo cuenta con una estructura idónea y que la resolución emitida en dicho proceso puede brindar tutela adecuada (STC Exps. 03213-2017-PA/TC, 05538-2016-PA/TC, 04372-2016-PA/TC, entre otros).
59. Asimismo, desde una perspectiva subjetiva, en el proceso contencioso administrativo, son especialmente procedentes las medidas cautelares (cfr. artículo 40 del TUO vigente de la Ley 27584); por lo que, en principio, no existe riesgo de



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01808-2013-PA/TC

LIMA

JORGE FRANCISCO BACA CAMPODÓNICO

Representado(a) por EMILIA ROSARIO DEL
ROSARIO MEDINA DE BACA

que se produzca irreparabilidad. Asimismo, se advierte que dicho riesgo de irreparabilidad queda desvirtuado, más aún, en los escenarios en los cuales los contribuyentes hayan liquidado la deuda tributaria que impugnan judicialmente, lo que da cuenta de que el presunto agravio económico no ha generado una situación que no pueda ser reparada a través de los mecanismos legales correspondientes.

60. Además, debe tenerse presente que, ante tales cuestionamientos, si únicamente se invoca una relación directa entre un perjuicio económico, que además debe ser acreditado, y la afectación del derecho de propiedad, debe considerarse que, desde la perspectiva subjetiva, en principio, no existiría la necesidad de una tutela urgente derivada de la relevancia del derecho o de la gravedad de las consecuencias si se tiene en cuenta que:

El programa normativo del derecho de propiedad garantiza los bienes materiales e inmateriales que integran el patrimonio de una persona que son susceptibles de apreciación económica. Desde el punto de vista de la actuación de la administración tributaria –o la convalidación de un acto realizado por aquella por parte de un órgano de la jurisdicción ordinaria–, se interviene en dicho ámbito de protección todas las veces que se grava al contribuyente con un tributo inconstitucional; cuando la administración tributaria no devuelve el monto de un impuesto indebidamente pagado, previa declaración administrativa o jurisdiccional; o cuando la administración tributaria se niega a pagar los intereses devengados, o dicha negativa es convalidada por un órgano judicial (ATC Exp. 3403-2013-PA/TC, FJ 7).

61. En efecto, desde una perspectiva subjetiva, tendrán relevancia iusfundamental, en principio, por presuntamente vulnerar el derecho a la propiedad, aquellos cuestionamientos en los que se acredite que los hechos del caso inciden en supuestos como los mencionados previamente o cuando la administración tributaria incurra en actos u omisiones de similar índole que afecten principios y derechos constitucionales y cuya gravedad sea manifiesta. Ello es así por cuanto “no todo lo que resta o disminuye la propiedad o riqueza de los individuos, expolia irrazonablemente o desmerece el derecho de propiedad”¹⁶.
62. Por lo expuesto, de acuerdo a los argumentos desarrollados previamente, cuando se cuestione la acumulación indebida de intereses en el monto total de la deuda tributaria, sea por la *demora* en resolver los recursos del procedimiento contencioso tributario, y/o por la aplicación de la capitalización de intereses en el tiempo que estuvo vigente en el artículo 33 del Código Tributario, esto es, hasta el 24 de diciembre del 2006, la vía correspondiente donde se deberá dilucidar la controversia, salvo situaciones excepcionales debidamente justificadas en cada caso, es el proceso contencioso-administrativo.

¹⁶ SOTELO Eduardo. "Notas sobre el principio de no confiscatoriedad en materia tributaria". En *Derecho y Sociedad* N° 29, 2007, p. 308.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01808-2013-PA/TC

LIMA

JORGE FRANCISCO BACA CAMPODÓNICO

Representado(a) por EMILIA ROSARIO DEL
ROSARIO MEDINA DE BACA

§2. Sobre el cuestionamiento a través de un proceso de amparo del cómputo de intereses moratorios durante el trámite del procedimiento contencioso tributario

63. Este Tribunal ha tenido ocasión de pronunciarse respecto al cuestionamiento del cómputo de intereses moratorios durante el trámite del procedimiento contencioso tributario realizado en demandas de amparo.

64. Así, por ejemplo, este Tribunal ha tenido oportunidad de resolver a través de la STC Exp. 03184-2012-PA/TC, otro proceso de amparo, iniciado por el demandante del presente caso, contra la SUNAT, donde también se cuestionaba la resolución de ejecución coactiva en el extremo relativo al cobro de intereses dispuesto por las resoluciones de determinación y multa establecidas por la Sunat como resultado de la fiscalización realizada por ésta y que concluyó con los reparos al Impuesto a la Renta correspondiente a los ejercicios de 1999 y 2000. En dicha oportunidad, también se solicitó la inaplicación del tercer párrafo del artículo 33 del TUO del Código Tributario, vigente hasta el ejercicio 2006, así como del artículo 3 del Decreto Legislativo 969, que lo modificó, y de la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo 981.

65. En dicha oportunidad, este Tribunal sostuvo lo siguiente:

La carga de determinar y declarar correctamente sus deudas tributarias así como la cancelarlas oportunamente corresponde al deudor, si producto de la fiscalización posterior de parte de la Administración Tributaria, se detectan inconsistencias, ésta se encuentra en la ineludible obligación de enmendar tal situación a través de los mecanismos legales establecidos y liquidarla correctamente, así como imponer las sanciones que correspondan a fin de desincentivar este tipo de conductas.

Si el actor declara una menor deuda que le corresponde, tienen que necesariamente hacerse responsable de asumir no sólo la deuda no cancelada oportunamente, sino de las sanciones y los intereses que correspondan. Lo declarado en su momento, se presume válido en la medida que se presume la buena fe del contribuyente.

La Administración Tributaria, simple y llanamente, ha liquidado la deuda aplicando los intereses correspondientes conforme a lo establecido en el Código Tributario. Así el recurrente juzgue que la modificación legal introducida al referido código resulta abusiva, no corresponde a este Colegiado pronunciarse sobre la conveniencia o inconveniencia de la opción elegida por el legislador, en tanto no se advierte la conculcación u amenaza de ningún derecho fundamental.

En todo caso, la pretensión del actor, en sí misma, no resulta atendible debido a que, contrariamente a lo que arguye, persigue un tratamiento discriminatorio respecto del resto de contribuyentes que sí cumplieron con liquidar adecuadamente y cancelar oportunamente sus deudas, o, aunque su determinación fue reparada por la Sunat, asumieron su deuda tributaria con los intereses que se generaron (FJ 4-7).



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01808-2013-PA/TC

LIMA

JORGE FRANCISCO BACA CAMPODÓNICO

Representado(a) por EMILIA ROSARIO DEL
ROSARIO MEDINA DE BACA

66. Sin embargo, en la STC Exp. 04082-2012-PA/TC (FJ 57-72) se analizó, desde la perspectiva del derecho de acceso a los recursos en sede administrativa, la constitucionalidad en dicho caso concreto del cobro de los intereses generados durante el trámite del procedimiento contencioso-tributario, incluida la capitalización de intereses durante el tiempo en que estuvo vigente su exigencia en el artículo 33 del Código Tributario.

67. También es cierto que en la STC Exp. 04532-2013-PA/TC (FJ 21-37, y 49-50), este Tribunal indicó que correspondía verificar en aquella oportunidad si el período por el que fueron aplicados los intereses moratorios a la empresa demandante resultaba lesivo o no del principio de razonabilidad que debe respetar la administración tributaria, lo que a su vez tenía incidencia no solo en el derecho de recurrir las decisiones administrativas, sino en el derecho al plazo razonable en esta sede. Para tal efecto se invocó lo dispuesto en el numeral 1.4 del artículo IV del Título Preliminar de la Ley 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, donde se estableció que uno de los principios que sustentan dicho procedimiento es el principio de razonabilidad, según el cual:

Las decisiones de la autoridad administrativa, cuando creen obligaciones, califiquen infracciones, impongan sanciones, o establezcan restricciones a los administrados, deben adaptarse dentro de los límites de la facultad atribuida y manteniendo la debida proporción entre los medios a emplear y los fines públicos que deba tutelar, a fin de que respondan a lo estrictamente necesario para la satisfacción de su cometido.

68. Al respecto, con relación al primer argumento, esto es, que el cobro de intereses indebidamente generados durante el proceso contencioso tributario a un contribuyente menoscaba su derecho a recurrir resoluciones administrativas, debe tenerse presente que en el precedente de la STC Exp. 03741-2004-PA/TC se estableció la siguiente regla:

Todo 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 (FJ 50).

69. En realidad, dicha regla se encontraba plenamente justificada por lo indicado en el FJ 35 de aquella sentencia, donde se refirió que:

Debe recordarse, a modo de precedente jurisprudencial, que en la STC Exp. 3548-2003-AA/TC, con ocasión de declarar que el principio *solve et repete* era contrario al derecho de acceso a la jurisdicción, se estableció que el condicionamiento del pago



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01808-2013-PA/TC

LIMA

JORGE FRANCISCO BACA CAMPODÓNICO

Representado(a) por EMILIA ROSARIO DEL
ROSARIO MEDINA DE BACA

previo para impugnar una decisión de la Administración Tributaria constituía una restricción desproporcionada que la hacía contraria a la Constitución. Hoy, con igual fuerza, debe afirmarse que también el pago, ya no de la multa como ocurría en el caso del “pague primero y reclame después”, sino de la tasa para enervar la multa, mediante el recurso impugnativo respectivo, constituye igualmente una interferencia económica del derecho de acceso a la jurisdicción que como derecho constitucionalmente reconocido no puede ser condicionado bajo ningún supuesto.

70. Siendo ello así, este Tribunal advierte, como se sostuvo en aquella oportunidad, que el derecho de recurrir las decisiones de la administración comporta:

la posibilidad material de poderlas enervar, bien en el propio procedimiento administrativo, cuando la ley haya habilitado un mecanismo bien en todo caso, de manera amplia y con todas las garantías, ante el Poder Judicial, mediante el proceso contencioso administrativo o, incluso, a través del propio recurso de amparo cuando se trate de la afectación de derechos fundamentales (FJ 23).

71. Al respecto, este Tribunal advierte que la facultad de impugnar las actuaciones de la Administración Tributaria y del Tribunal Fiscal no resulta menoscabada por el cobro de intereses legales, integrantes de la deuda tributaria, como sí ocurriría, por ejemplo, en caso el ejercicio de dicha facultad se encontrase supeditada al pago de una multa o al pago de una tasa para enervarla.
72. Ello es así por cuanto, en primer lugar, el pago de dichos intereses no se exige como requisito previo para dar trámite al recurso de reclamación o apelación, o para la interposición de la correspondiente demanda contencioso-administrativa o para la interposición de una demanda de amparo, en los casos excepcionales en los que ello sea procedente, de conformidad con lo resuelto en la presente sentencia.
73. Asimismo, la decisión de pagar la deuda tributaria, que incluye los intereses, la multa y los correspondientes intereses, es de entera responsabilidad del contribuyente, quien decide finalmente la oportunidad en la que realizará dicho pago, asumiendo para tal efecto las consecuencias jurídicas previstas en el ordenamiento jurídico-tributario por el pago extemporáneo de aquella.
74. Por otro lado, en cuanto al argumento de la incidencia en el derecho al plazo razonable del proceso, este Tribunal considera oportuno recordar que el contenido constitucionalmente protegido de este derecho constituye una manifestación implícita del derecho al debido proceso reconocido en el artículo 139.3 de la Constitución y despliega sus efectos jurídicos a todo tipo de proceso o procedimiento penal, civil, laboral, administrativo, corporativo, etc. (STC Exp. 04179-2014-PHC/TC, FJ 9; STC Exp. 00295-2012-PHC/TC, FJ 2).



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01808-2013-PA/TC

LIMA

JORGE FRANCISCO BACA CAMPODÓNICO

Representado(a) por EMILIA ROSARIO DEL
ROSARIO MEDINA DE BACA

75. Ahora bien, en cuanto a la razonabilidad específicamente considerada, debe recordarse que este Tribunal la ha definido como un principio íntimamente vinculado a la justicia y que está en la esencia misma del Estado Constitucional de Derecho. Como lo ha sostenido este Colegiado, esto “implica encontrar justificación lógica en los hechos, conductas y circunstancias que motivan todo acto discrecional de los poderes públicos” (STC Exp. 0006-2003-AI/TC, FJ 9).
76. Así pues, este Tribunal ha indicado en varias oportunidades que la razonabilidad se expresa como un mecanismo de control o interdicción de la arbitrariedad en el uso de las facultades discrecionales, exigiendo que las decisiones que se tomen en ese contexto respondan a criterios de racionalidad y que no sean arbitrarias (STC 3167-2010-PA/TC, FJ 11).
77. Asimismo, este Tribunal ha precisado que el principio de interdicción de la arbitrariedad ha sido reconocido implícitamente en la Constitución en los artículos 3 y 43 de la Norma Fundamental, al haberse establecido a su vez el Estado Social y Democrático de Derecho, del cual emana la prohibición de todo poder ejercido en forma arbitraria e injusta (STC 3167-2010-PA/TC, FJ 12).
78. De esta manera, este Tribunal ha indicado que dicho principio tiene un doble significado: (i) en un sentido clásico y genérico, la arbitrariedad aparece como el reverso de la justicia y el derecho; (ii) en un sentido moderno y concreto, la arbitrariedad aparece como lo carente de fundamentación objetiva, lo incongruente y contradictorio con la realidad que ha de servir de base a toda decisión. Es decir, como aquello desprendido o ajeno a toda razón de explicarlo (STC Exp. 0090-2004-AA/TC, FJ 12).
79. Así, el plazo de un proceso o un procedimiento será razonable sólo si es que aquél comprende un lapso de tiempo que resulte necesario y suficiente para el desarrollo de las actuaciones procesales necesarias y pertinentes que requiere el caso concreto, así como para el ejercicio de los derechos de las partes de acuerdo a sus intereses, a fin de obtener una respuesta definitiva en la que se determinen los derechos u obligaciones de las partes.
80. Además, para determinar si en el ámbito de un procedimiento administrativo se ha producido o no la violación del derecho al plazo razonable se deberán evaluar criterios tales como la complejidad del asunto, la actividad o conducta procedimental del administrado, la conducta de la administración pública, así como las consecuencias que la demora produce en las partes (STC Exp. 03778-2004-AA/TC, fundamento 21).



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01808-2013-PA/TC

LIMA

JORGE FRANCISCO BACA CAMPODÓNICO

Representado(a) por EMILIA ROSARIO DEL
ROSARIO MEDINA DE BACA

81. Sin ánimo de exhaustividad, puede afirmarse que estos elementos pueden estar referidos a los siguientes aspectos:

i) La complejidad del asunto: Aquí se consideran factores tales como la naturaleza de la situación fáctica que es materia de evaluación o fiscalización por la administración (procedimiento administrativo ordinario sancionador), los alcances de la actividad probatoria para el lento de los hechos, la pluralidad de administrados involucrados procedimiento, o algún otro elemento que permita concluir, con un grado de objetividad, que la dilucidación de un determinado asunto resulta particularmente complicada y difícil;

ii) La actividad o conducta procedimental del administrado: Se evalúa si su actitud ha sido diligente o ha provocado retrasos o demoras en el procedimiento, por cuanto si la dilación ha sido provocada por él no cabe calificarla de indebida. En ese sentido, habrá que distinguir entre el uso regular de los medios procedimentales que la ley prevé y la actitud obstruccionista o la falta de cooperación del administrado, la cual estaría materializada en la interposición de recursos que, desde su origen y de manera manifiesta se encontraban condenados a la desestimación;

iii) La conducta de la administración pública: Se verifica el grado de celeridad con el que se ha tramitado el procedimiento. Para ello, será preciso examinar las actuaciones u omisiones de los órganos competentes para la tramitación del procedimiento, como por ejemplo: lo que ordinariamente se demora en resolver determinado tipo de procesos; la admisión y/o la actuación de elementos probatorios manifiestamente impertinentes; la reiterada e indebida anulación por parte del ente o tribunal administrativo de segundo grado respecto de las decisiones de la autoridad administrativa de primer grado; la demora en la tramitación y resolución de los medios impugnatorios, etc.; y,

iv) Las consecuencias que la demora produce en la situación jurídica del interesado: Se evalúa si el paso del tiempo en el procedimiento incide o influye de manera relevante e intensa en la situación jurídica (derechos y deberes) del demandante. Ello con la finalidad de que el procedimiento discurra con más diligencia a fin de que el caso se resuelva en un tiempo breve, si es que éste incide o influye de manera relevante e intensa sobre la situación jurídica del demandante (STC Exp. 04532-2013-PA/TC, FJ 33).

82. De este modo, la eventual vulneración del derecho fundamental al plazo razonable en sede administrativa deberá evaluarse en cada caso, de acuerdo a las circunstancias jurídicas y fácticas correspondientes. De todas formas, deberá tenerse en cuenta que, en tanto la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal se encuentren dentro de los plazos legales para resolver los recursos y/o mecanismos de cuestionamiento interpuestos en el marco de un procedimiento contencioso tributario, carecerá de asidero constitucional el cuestionamiento del cómputo de intereses legales con base en este derecho fundamental.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01808-2013-PA/TC

LIMA

JORGE FRANCISCO BACA CAMPODÓNICO

Representado(a) por EMILIA ROSARIO DEL
ROSARIO MEDINA DE BACA

83. Efectivamente, el cobro de intereses moratorios durante el plazo legal con que cuenta la autoridad tributaria para resolver los recursos administrativos y/o mecanismos de cuestionamiento presentados, resulta una restricción legítima y razonable del derecho en mención, toda vez que la generación de intereses moratorios es consecuencia de la demora en el pago del tributo y de la multa correspondiente, lo que se prolonga a su vez en el tiempo por la interposición del recurso y/o mecanismo de cuestionamiento planteados por el contribuyente con miras a dejar sin efecto la deuda tributaria o cuestionar cualquier actuación de la Administración.
84. De esta forma, con el establecimiento por el legislador del cobro de intereses moratorios se pretende evitar un ejercicio abusivo o temerario de la interposición de recursos impugnativos o mecanismos de cuestionamiento de la actuación de la Administración, durante el procedimiento contencioso administrativo, por cuanto el contribuyente pudo prever el cobro de tales intereses durante el plazo que el legislador otorga a la autoridad administrativa (Administración Tributaria y Tribunal Fiscal) para resolver los recursos y mecanismos de cuestionamiento interpuestos.
85. Asimismo, debe tenerse presente que el legislador ha previsto, como se precisó previamente, que desde la entrada en vigencia del Código Tributario y sus correspondientes modificatorias, el artículo 144 del citado código siempre reguló la posibilidad de interponer un recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal en el supuesto que la Administración Tributaria no resolviera en el plazo legal.
86. Además, no debe olvidarse que si el Tribunal Fiscal excede los plazos legales que tiene para resolver las apelaciones o quejas interpuestas por los contribuyentes, en virtud del inciso 2 del artículo 4 del TUO de la Ley 27584-Ley que regula el proceso contencioso administrativo, aprobado por Decreto Supremo 011-2019-JUS, y de acuerdo a lo indicado en la presente sentencia, los contribuyentes deberán acudir a dicha vía ordinaria. Excepcionalmente, podrán acudir a la vía del amparo, siempre que se verifique lo indicado en la presente sentencia, con relación al agotamiento de las vías previas y al análisis de la vía igualmente satisfactoria, dispuesto en el precedente establecido en la STC Exp. 02383-2013-PA/TC.
87. De esta manera, resultará indispensable, de forma previa al cuestionamiento judicial de la actuación de la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal, que los contribuyentes hagan un uso adecuado (y no abusivo) de los mecanismos legales que el ordenamiento jurídico ha previsto para que puedan posteriormente acudir a la vía ordinaria y, excepcionalmente, a la vía constitucional, como es el caso de los recursos de reclamación, apelación (incluyendo ante la denegatoria ficta) y la interposición de la queja.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01808-2013-PA/TC

LIMA

JORGE FRANCISCO BACA CAMPODÓNICO

Representado(a) por EMILIA ROSARIO DEL
ROSARIO MEDINA DE BACA

88. Con ello se evitará que el procedimiento contencioso tributario dure más de lo previsto por ley e incluso, vulnere el derecho al plazo razonable en sede administrativa, lo que a su vez desincentivaría, en principio, posteriores cuestionamientos al cómputo de intereses moratorios, incluida la capitalización de intereses en el período que estuvo vigente.
89. Si bien aquello es un aspecto de medular importancia para el contribuyente desde una perspectiva subjetiva, también es cierto que lo anterior coadyuvará a la realización de la dimensión objetiva del principio de regularidad del sistema jurídico, que de acuerdo a la jurisprudencia de este Tribunal (STC 168-2005-PC/TC, FJ 8), constituye un principio constitucional básico que prescribe el respeto al sistema de fuentes del ordenamiento y su correspondiente eficacia, y cuya naturaleza democrática radica en el mandato -que de él se desprende- según el cual todos los poderes públicos, privados y los ciudadanos, deben guiar, por igual, su conducta según el Derecho.
90. Siendo ello así, este Tribunal considera que no todo exceso en el plazo de resolución de los recursos administrativos y/o mecanismos de cuestionamiento interpuestos contra la actuación de la Administración constituye una vulneración del derecho al plazo razonable durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario, puesto que ello dependerá de la evaluación en cada caso concreto de todos los criterios mencionados previamente, esto es, la complejidad del asunto, la actividad o conducta procedimental del administrado, la conducta de la administración pública, así como las consecuencias que la demora produce en las partes.
91. Adicionalmente, este Tribunal advierte que no debe confundirse desde cuándo debe contarse el plazo de duración de un procedimiento administrativo y cuándo se entiende que ha culminado, a efectos de evaluar la razonabilidad de su duración, con la duración del plazo que tiene la Administración, en este caso, tributaria, para resolver los recursos impugnatorios y/o mecanismos de cuestionamiento a su actuación.
92. Por ello, mal haría este Tribunal en establecer en abstracto y para todos los casos cuándo se inicia el cómputo del plazo razonable del procedimiento contencioso tributario. En todo caso, debe tenerse presente que el cuestionamiento del contribuyente a la actuación de la Administración Tributaria se materializa cuando éste manifiesta su voluntad de impugnar u objetar la actuación de aquélla, bajo las formalidades de ley y que la vía administrativa se agota con la resolución del Tribunal Fiscal que resuelve la controversia de manera definitiva y causan estado.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01808-2013-PA/TC
LIMA
JORGE FRANCISCO BACA CAMPODÓNICO
Representado(a) por EMILIA ROSARIO DEL
ROSARIO MEDINA DE BACA

93. A esto último debe añadirse que la regulación del cómputo de intereses moratorios establecida en el artículo 33 del Código Tributario es un asunto, en principio, de naturaleza legal, que como tal, es expresión del principio de libre configuración de la ley con que cuenta el legislador democrático, teniendo como límites, entre otros, los principios de razonabilidad e interdicción de la arbitrariedad.
94. En efecto, tal y como puede apreciarse en el siguiente cuadro, la regulación de la aplicación de intereses moratorios durante el procedimiento contencioso tributario, luego del vencimiento de los plazos máximos legales establecidos para la resolución de los recursos y/o mecanismos de cuestionamiento de los actos de la Administración, ha sido objeto de diversas modificaciones desde hace 13 años, como se advierte a continuación:

Párrafo incorporado por el artículo 6 del Decreto Legislativo 981, publicado el 15 de marzo de 2007	Cuarto párrafo modificado por el artículo 7 de la Ley 30230, publicada el 12 julio 2014	Cuarto párrafo modificado por el artículo 3 del Decreto Legislativo 1263, publicado el 10 diciembre 2016
<p>La aplicación de los intereses moratorios se suspenderá a partir del vencimiento de los plazos máximos establecidos en el Artículo 142 hasta la emisión de la resolución que culmine el procedimiento de reclamación ante la Administración Tributaria, siempre y cuando el vencimiento del plazo sin que se haya resuelto la reclamación fuera por causa imputable a ésta.</p> <p>Durante el período de suspensión la deuda será actualizada en función del Índice de Precios al Consumidor.</p> <p>Las dilaciones en el procedimiento por causa imputable al deudor no se tendrán en cuenta a efectos de la suspensión de los intereses moratorios.</p>	<p>La aplicación de los intereses moratorios se suspenderá a partir del vencimiento de los plazos máximos establecidos en los Artículos 142, 150 y 152 hasta la emisión de la resolución que culmine el procedimiento de reclamación ante la Administración Tributaria o de apelación ante el Tribunal Fiscal, siempre y cuando el vencimiento del plazo sin que se haya resuelto la reclamación o apelación fuera por causa imputable a dichos órganos resolutores.</p> <p>[...]</p>	<p>La aplicación de los intereses moratorios se suspenderá a partir del vencimiento de los plazos máximos establecidos en los Artículos 142, 150, 152 y 156 hasta la emisión de la resolución que culmine el procedimiento de reclamación ante la Administración Tributaria o de apelación ante el Tribunal Fiscal o la emisión de resolución de cumplimiento por la Administración Tributaria, siempre y cuando el vencimiento del plazo sin que se haya resuelto la reclamación o apelación o emitido la resolución de cumplimiento fuera por causa imputable a dichos órganos resolutores.</p>



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01808-2013-PA/TC

LIMA

JORGE FRANCISCO BACA CAMPODÓNICO

Representado(a) por EMILIA ROSARIO DEL
ROSARIO MEDINA DE BACA

La suspensión de intereses no es aplicable a la etapa de apelación ante el Tribunal Fiscal ni durante la tramitación de la demanda contencioso-administrativa.	La suspensión de intereses no es aplicable durante la tramitación de la demanda contencioso-administrativa.	
--	---	--

95. Asimismo, debe mencionarse que la Cuarta Disposición Complementaria Transitoria de la Ley 30230, publicada el 12 de julio de 2014 en el diario oficial *El Peruano*, dispuso lo siguiente:

CUARTA. Recursos de apelación interpuestos antes de la vigencia de la presente Ley

Para las deudas tributarias que se encuentran en procedimientos de apelación en trámite a la fecha de entrada en vigencia de la presente Ley, la regla sobre no exigibilidad de intereses moratorios introducida al artículo 33 del Código Tributario y al artículo 151 del Decreto Legislativo 1053, será aplicable si en el plazo de doce (12) meses contados desde la entrada en vigencia de la presente Ley, el Tribunal Fiscal no resuelve las apelaciones interpuestas.

Para efectos de acelerar la resolución de procedimientos a cargo del Tribunal Fiscal, este está facultado excepcionalmente para organizar los expedientes asignando y programando su resolución en función al monto y la antigüedad de la deuda materia de controversia.

96. De lo anterior se desprende que más bien, en los últimos años, el legislador ha establecido regulaciones que progresivamente se han orientado en favor del contribuyente, en la medida que se han ido ampliando los supuestos de suspensión del cómputo de intereses moratorios durante el procedimiento contencioso tributario, esto es, desde el vencimiento del plazo máximo legalmente establecido hasta la emisión de la resolución que agote la instancia, siempre que ello fuese por causa imputable a los órganos resolutores, de conformidad con el artículo 33 del Código Tributario previamente aludido. A ello debe añadirse que el legislador no ha excluido la posibilidad de reducir dichos plazos máximos, tal y como se desprende del ordenamiento jurídico vigente.
97. Asimismo, corresponde precisar que este Tribunal ha entendido que, ante la constatación de una vulneración al plazo razonable, declarar nulo el procedimiento administrativo y establecer la reposición de las cosas al estado anterior, no podría ser un efecto inmediato o automático, toda vez que las demás garantías procesales que conforman del debido procedimiento sí fueron respetadas. En ese sentido, el hecho de que los plazos máximos de un procedimiento hayan sido incumplidos no tiene como consecuencia directa que las resoluciones finales sean declaradas inválidas y sin efectos legales (STC Exp. 03778-2004-AA/TC, FJ 23).



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01808-2013-PA/TC

LIMA

JORGE FRANCISCO BACA CAMPODÓNICO

Representado(a) por EMILIA ROSARIO DEL
ROSARIO MEDINA DE BACA

98. Finalmente, este Tribunal considera pertinente sostener que, si bien los contribuyentes son titulares de derechos y deberes, la Administración es orientada por determinados principios fundamentales (STC Exp. 00867-2013-PA/TC, FJ 15) y deberes cuyo cumplimiento rigen su actuación.
99. Tal es el caso del cumplimiento no solo del principio de razonabilidad, que ha sido previsto, según se ha indicado previamente, como uno de los principios que rigen el procedimiento administrativo, de acuerdo al TUO vigente de la Ley 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, sino del principio de celeridad, según el cual:

Principio de celeridad. - Quienes participan en el procedimiento deben ajustar su actuación de tal modo que se dote al trámite de la máxima dinámica posible, evitando actuaciones procesales que dificulten su desenvolvimiento o constituyan meros formalismos, a fin de alcanzar una decisión en tiempo razonable, sin que ello releve a las autoridades del respeto al debido procedimiento o vulnere el ordenamiento.

100. Pero más allá de ello, este Tribunal estima oportuno reiterar que le corresponde a la Administración, desde la comprensión del principio de legalidad en el marco de las exigencias de un Estado Constitucional de Derecho, preferir, siempre y en todos los casos, el principio jurídico de supremacía de la Constitución.
101. En varias oportunidades este Tribunal ha explicitado que la Administración, al igual que los poderes del Estado y los órganos constitucionales, se encuentran sometidos, en primer lugar, a la Constitución de manera directa y, en segundo lugar, al principio de legalidad, de conformidad con el artículo 51 de la Norma Fundamental (*cursiva agregada*) (STC 03741-2004-PA/TC, FJ 6).
102. Por ello, la legitimidad de los actos administrativos no viene determinada por el respeto a la ley sino por su vinculación a la Constitución, lo que también se ha establecido bajo el denominado “principio de legalidad”, que, en realidad, pese a dicha nomenclatura, alude a la concretización de la supremacía jurídica de la Constitución en el ámbito de las actuaciones de la Administración.

§3. Sobre el cuestionamiento a través del proceso de amparo de la capitalización de intereses en aplicación del artículo 33 del Código Tributario vigente al 24 de diciembre de 2006

103. Con relación al cuestionamiento de la aplicación de la regla de capitalización de intereses, que estuvo vigente en el pasado de acuerdo al artículo 33 del Código Tributario, este Tribunal debe precisar que el análisis sobre el particular no puede



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01808-2013-PA/TC

LIMA

JORGE FRANCISCO BACA CAMPODÓNICO

Representado(a) por EMILIA ROSARIO DEL
ROSARIO MEDINA DE BACA

ser independiente y/o autónomo del cuestionamiento del cómputo de intereses durante el procedimiento contencioso tributario.

104. Ello es así por una sencilla razón: la aplicación de la regla de la capitalización de intereses, en caso corresponda, requiere previamente que se hayan generado intereses moratorios, de acuerdo a ley, durante el trámite del procedimiento contencioso tributario. Por ello, no podría sostenerse válidamente que el análisis del cuestionamiento de la capitalización de intereses deba preceder, ser independiente, o en otros términos, no estar subordinado al cuestionamiento del cómputo de intereses durante el trámite del procedimiento contencioso tributario.
105. Indicado lo anterior, este Tribunal ha sostenido en la STC Exp. 04082-2012-PA/TC que, si bien es discutible la invocación del principio de no confiscatoriedad cuando se ha producido una capitalización de intereses considerada como excesiva por el contribuyente, también es cierto que, en realidad, dicho cuestionamiento en cada caso debe ser evaluado desde la perspectiva del derecho de acceso a los recursos en sede administrativa (FJ 57 y 58).
106. En relación a la capitalización previamente aludida, se advierte que el Código Tributario, aprobado mediante Decreto Legislativo 816, publicado el 21 de abril de 1996, no incluyó originalmente dicha regla. Sin embargo, mediante Ley 27038, publicada el 31 de diciembre de 1998, ésta sí fue incluida en su artículo 7.
107. Según dicho artículo, recogido luego en el artículo 33 del Decreto Supremo 135-99-EF, TUO del Código Tributario:

Los intereses moratorios se calcularán de la manera siguiente:
b) El interés diario acumulado al 31 de diciembre de cada año se agregará al tributo impago, constituyendo la nueva base para el cálculo de los intereses diarios del año siguiente.
108. Esta norma estuvo vigente solo ocho años. Fue derogada, en efecto, por el artículo 3 del Decreto Legislativo 969, publicado el 24 de diciembre de 2006. No obstante, tiempo después, la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo 981, publicado el 15 marzo 2007, estableció que “[...] para efectos de la aplicación del presente artículo, respecto de las deudas generadas con anterioridad a la entrada en vigencia del Decreto Legislativo 969”. De esta manera, la capitalización de intereses de las deudas tributarias solo estuvo vigente durante siete años (1999-2005).
109. Asimismo, debe tenerse presente que el 12 de julio de 2014 se publicó en el diario oficial *El Peruano* la Ley 30230, Ley que establece medidas tributarias,



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01808-2013-PA/TC

LIMA

JORGE FRANCISCO BACA CAMPODÓNICO

Representado(a) por EMILIA ROSARIO DEL
ROSARIO MEDINA DE BACA

simplificación de procedimientos y permisos para la promoción y dinamización de la inversión en el país. En el ámbito de aplicación de esta se encontraban, según su artículo 1:

[...] todas las deudas tributarias pendientes de pago a la fecha de entrada en vigencia de la presente Ley, cuya recaudación o administración estén a cargo de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT), incluidas las deudas ante el Seguro Social de Salud (ESSALUD) y la Oficina de Normalización Previsional (ONP), respecto de las cuales se hubiere notificado o no órdenes de pago o resoluciones de la SUNAT, por la totalidad de la deuda.

110. Lo relevante a efectos de lo que nos ocupa es que el artículo 2 de dicha ley dispuso la actualización excepcional de las deudas tributarias:

Se establece la actualización excepcional de las deudas tributarias pendientes de pago, cualquiera fuera el estado en que se encuentren: cobranza, reclamación, apelación al Tribunal Fiscal o impugnada ante el Poder Judicial; en aplazamientos y/o fraccionamientos de carácter general o particular perdidos, incluido el supuesto de incumplimiento de pago de cuotas; eliminando la capitalización aplicable desde el 31 de diciembre de 1998 hasta el 31 de diciembre de 2005.

111. De esta forma, se advierte que el propio legislador ha establecido mecanismos para que las deudas de los contribuyentes de actualicen, excluyéndose la capitalización. En tal escenario, se distinguió entre quienes no habían impugnado sus deudas a la fecha de entrada de vigencia de la aludida ley, de quienes sí lo habían hecho con anterioridad a dicha vigencia, en cuyo caso se establecieron los siguientes requisitos en la Primera Disposición Complementaria Final de la ley en mención:

PRIMERA. Disposiciones para la actualización excepcional de las deudas tributarias
La actualización excepcional de las deudas tributarias prevista en el Capítulo I del Título I de la presente Ley será de aplicación inmediata a las deudas a que se refiere el artículo 1 de la presente Ley, con excepción de aquellas que se encuentren impugnadas ante la autoridad administrativa o judicial, en cuyo caso los deudores tributarios deberán presentar la solicitud de acogimiento hasta el 31 de diciembre de 2014, cumpliendo los requisitos, forma y condiciones que se establezca mediante resolución de superintendencia de la SUNAT.

A la fecha de presentación de la solicitud a que se refiere el párrafo anterior, se deberá haber pagado la totalidad de la deuda tributaria cuyo acogimiento se solicita, excluidos los intereses capitalizados que se eliminarían de conformidad con el artículo 2 de la presente Ley, así como desistirse de los medios impugnatorios en la vía administrativa o de la demanda en la vía judicial, según sea el caso [...]

112. Sin perjuicio de lo anterior, este Tribunal considera que la regla de capitalización de intereses moratorios no resulta inconstitucional *per se*, durante el tiempo que estuvo prevista en el artículo 33 del Código Tributario. En efecto, dicha opción



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01808-2013-PA/TC

LIMA

JORGE FRANCISCO BACA CAMPODÓNICO

Representado(a) por EMILIA ROSARIO DEL
ROSARIO MEDINA DE BACA

legislativa se enmarca dentro del ámbito de lo constitucionalmente permitido al legislador, quien actúa sobre la base del principio de libre configuración de la ley, si bien sujeto a los límites explícitos e implícitos que emanan de la Constitución.

113. Ahora bien, la evaluación del supuesto carácter inconstitucional de la no suspensión de la aplicación de la capitalización de intereses está supeditada en cada caso a la verificación de la vulneración del derecho al plazo razonable en sede administrativa, de acuerdo a lo establecido *supra*. Ello es así por cuanto el juez constitucional no es competente para determinar y evaluar si la liquidación de una deuda tributaria respecto de los intereses moratorios, cuyo fundamento es legal y no constitucional, ha sido realizada de conformidad con el Código Tributario.
114. Al respecto, debe recordarse, como se ha indicado anteriormente, que la generación de intereses moratorios es consecuencia de la demora en el pago del tributo y de la multa correspondiente por parte del contribuyente, lo que se extiende a su vez en el tiempo, no solo por la eventual demora en exceso en la que puede incurrir la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal al resolver los recursos y/o mecanismos de cuestionamiento planteados contra la actuación de la aludida Administración Tributaria, sino, precisamente a causa de la interposición de tales recursos, con la finalidad de evitar el pago de la deuda tributaria, lo que puede ser conforme a la Constitución y a la ley en ciertos casos, pero que en otros casos, se realiza con un afán dilatorio, que constituye un abuso de derecho, proscrito por el artículo 103 de la Constitución.
115. Por el contrario, el juez constitucional sí será competente, siempre que no se configuren los supuestos del artículo 5 del Código Procesal Constitucional ni se contravenga lo dispuesto sobre el particular en la presente sentencia, en caso se haya acreditado, previamente, la vulneración del derecho al plazo razonable durante el procedimiento contencioso-tributario, según lo indicado *supra*. Al respecto, este Tribunal debe precisar que la correcta o incorrecta aplicación de la capitalización de intereses no constituye un asunto *per se* de relevancia constitucional toda vez que se trata de una regla de índole financiera de fuente legal.
116. Por lo tanto, en un caso donde previamente se ha verificado la vulneración del derecho al plazo razonable en sede administrativa, de acuerdo a lo indicado en la presente sentencia, no corresponderá realizar el cómputo de intereses moratorios durante el período de tiempo en el que la demora resulta inconstitucional. Asimismo, si el demandante cuestiona también la aplicación de la regla de la capitalización durante dicho período, deberá evaluarse si en efecto dicha aplicación fue indebida o no, para lo cual será necesario e indispensable que el período de tiempo durante el cual se aplicó la regla de capitalización haya estado comprendido



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01808-2013-PA/TC

LIMA

JORGE FRANCISCO BACA CAMPODÓNICO

Representado(a) por EMILIA ROSARIO DEL
ROSARIO MEDINA DE BACA

dentro del período de demora inconstitucional en el que se generaron los intereses moratorios, según lo indicado *supra*.

117. De esta manera, dicha verificación constituye una *conditio sine qua non* a efectos de poder determinar si correspondía la aplicación de la capitalización de intereses, establecida por la Administración. De esta forma, la evaluación de esto último está supeditado a que en un caso concreto se haya cuestionado principalmente la presunta vulneración del derecho al plazo razonable durante el procedimiento contencioso-tributario y que dicha vulneración haya sido verificada por el juez competente, no siendo posible que en la vía constitucional el cuestionamiento de la capitalización de intereses pueda constituir la pretensión principal por las razones expuestas.

§5. Análisis del caso concreto

118. El demandante pretende la nulidad de la Resolución de Intendencia 0260150004904/SUNAT, de fecha 31 de enero de 2012, en el extremo que liquida los intereses acumulados en la suma de S/. 109,423.00, originado en las Resoluciones de Determinación 024-003-0003048 y de Multa 024-002-0009360. Asimismo, solicita la inaplicación del artículo 33 del TUO del Código Tributario y la nulidad del inicio del procedimiento de ejecución coactiva.
119. El recurrente afirma que se han vulnerado sus derechos fundamentales al plazo razonable, a la propiedad y al principio de no-confiscatoriedad, toda vez que se ha producido una indebida acumulación de intereses. Señala que si bien, a raíz de su impugnación administrativa, el monto del impuesto disminuyó, no obstante, los intereses capitalizados y los intereses moratorios se incrementaron excesivamente, lo cual considera arbitrario.
120. De autos, se advierte que, mediante Resolución del Tribunal Fiscal 03262-2-2007 (foja 147), de fecha 10 de abril de 2007, el Tribunal Fiscal ordenó a la Sunat que volviera emitir un pronunciamiento conforme a lo expuesto en su resolución. Sunat, en cumplimiento del mandato, expidió la cuestionada Resolución de Intendencia 0260150004904/SUNAT (foja 183), de fecha 31 de enero de 2012, que, corrigiendo, procedió a reliquidar la deuda tributaria, actualizando los montos de las resoluciones de determinación y de multa a S/. 109,423.00 por concepto de intereses capitalizados y moratorios.
121. Ahora bien, contra esta última resolución administrativa expedida por la Sunat el demandante ha interpuesto este proceso de amparo; sin embargo, no se aprecia de autos que en sede administrativa haya interpuesto el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal, cuestionando el cálculo de los intereses que ahora denuncia. Tal es



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01808-2013-PA/TC

LIMA

JORGE FRANCISCO BACA CAMPODÓNICO

Representado(a) por EMILIA ROSARIO DEL
ROSARIO MEDINA DE BACA

así que, transcurrido el plazo para impugnar, y consentida esta, Sunat inició el procedimiento de cobranza de coactiva mediante Resolución Coactiva 0230071163551 (foja 193), de fecha 29 de mayo de 2012.

122. De esta manera, dicho procedimiento de ejecución coactiva es, en sí, producto de que el accionante no se preocupó por cuestionar ante el superior la Resolución de Intendencia 0260150004904/SUNAT. Por el contrario, la dejó consentir y, como lógica consecuencia, ahora, la Administración Tributaria está cumpliendo con ejecutar una resolución definitiva.
123. En suma, este Tribunal advierte que el demandante pretende cuestionar tardíamente, a través del proceso de amparo, la deuda tributaria en el extremo relacionado a los intereses generados, cuando ésta se encuentra en etapa administrativa ejecución por su propia actuación, dado que de autos no fluye que haya impugnado cuando correspondía la Resolución de Intendencia 0260150004904/SUNAT,
124. Con relación a lo anterior, este Tribunal advierte que en etapa de ejecución no se puede pretender revivir un debate que culminó en el procedimiento contencioso-tributario a causa de la propia inacción del contribuyente, etapa de la vía administrativa donde se dilucida si la determinación de la deuda tributaria fue conforme o no a los principios y reglas establecidos en el ordenamiento jurídico-tributario.
125. Así, en el presente caso, a través de la Resolución de Intendencia 0260150004904/SUNAT se determinó que por concepto de intereses el demandante debía pagar la suma de S/. 109,423.00. Sin embargo, como se indicó previamente, de los actuados no se desprende que el demandante haya interpuesto el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal. Asimismo, tampoco acudió a la vía judicial mediante el proceso contencioso-administrativo, de conformidad con el artículo 157 del TUO del Código Tributario, respectivamente.
126. Por ello, habiendo consentido el demandante la Resolución de Intendencia 0260150004904/SUNAT antes mencionada, por las razones expuestas, no puede ahora, legítimamente, acudir al proceso de amparo a efectos de que se deje sin efecto la determinación y cobro de los intereses moratorios antes mencionados.
127. Por tal razón, en aplicación del inciso 4 del artículo 5 del Código Procesal Constitucional, que establece que no proceden los procesos constitucionales cuando no se hayan agotado las vías previas este Tribunal y sin que de autos fluya la configuración de algún supuesto del artículo 46 de dicho código, la demanda de autos debe ser declarada improcedente.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01808-2013-PA/TC
LIMA
JORGE FRANCISCO BACA CAMPODÓNICO
Representado(a) por EMILIA ROSARIO DEL
ROSARIO MEDINA DE BACA

Por estos fundamentos, mi voto es por lo siguiente,

Declarar **IMPROCEDENTE** la demanda de amparo autos.

S.

LEDESMA NARVÁEZ

PONENTE LEDESMA NARVÁEZ