EXP. N.° 04082-2012-PA/TC
LIMA
EMILIA ROSARIO DEL ROSARIO MEDINA DE BACA

SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

En Lima, a los 10 días del mes de mayo de 2016, el Pleno del Tribunal Constitucional, integrado por los señores magistrados Miranda Canales, Ledesma Narváez, Urviola Hani, Blume Fortini, Ramos Núñez, Sardón de Taboada y Espinosa-Saldaña Barrera, pronuncia la siguiente sentencia, con los votos singulares de los magistrados Ledesma Narváez y Urviola Hani que se agregan. Asimismo se agrega en fundamento de voto del magistrado Espinosa-Saldaña Barrera, asi como el fundamento de voto del magistrado Ramos Núñez.

ASUNTO

Recurso de agravio constitucional interpuesto por don Hugo Escobar Ágreda, en representación de doña Emilia Rosario del Rosario Medina de Baca, contra la resolución de fojas 222, de fecha 8 de agosto de 2012, que declaró improcedente la demanda de amparo de autos.

ANTECEDENTES

Con fecha 5 de enero de 2012, doña Emilia Rosario del Rosario Medina de Baca interpone demanda de amparo contra la Superintendencia Nacional de Adminitración Tributaria (Sunat) solicitando lo siguiente: (i) que se deje sin efecto la Resolución de Ejecución Coactiva 023-006-1085011, de fecha 8 de noviembre de 2011, en el extremo en que le requiere el pago de los intereses moratorios de las deudas originadas en las Resoluciones de Determinación 024-003-0008223 y 024-003-0008224 y de la Resolución de Multa 024-002-0022735; y (ii) que se inaplique a su caso el 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, pese a haber impugnado las Resoluciones de Determinación 024-003-0008223 y 024-003-0008224 y la Resolución de Multa 024-002-0022735 en sede administrativa, se computaron intereses moratorios durante el trámite de su recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal, el mismo que tardó aproximadamente cuatro 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/ 9339 a S/ 53 920, de S/ 12 970 a S/ 59 601, y de S/ 580 a S/ 3352, 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.

EXP. N.° 04082-2012-PA/TC
LIMA
EMILIA ROSARIO DEL ROSARIO MEDINA DE BACA

A través de resolución de fecha 27 de enero de 2012, el Octavo Juzgado Constitucional de la Corte Superior de Justicia de Lima declara improcedente la demanda, en aplicación del artículo 5, inciso 1, del Código Procesal Constitucional, por considerar que lo solicitado no tiene rango constitucional, sino administrativo. A su vez, mediante resolución de fecha 8 de agosto de 2012, la Cuarta Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima confirma la apelada por considerar que la actora no ha agotado la vía administrativa impugnando la Resolución de Ejecución Coactiva 023-006-1085011 ante el Tribunal Fiscal, de conformidad con el artículo 157 del Código Tributario.

FUNDAMENTOS

Procedencia de la demanda

1. En primer término, debe evaluarse si corresponde declarar improcedente la demanda, como alega la parte demandada y han determinado las instancias judiciales precedentes. Así, se analizará respectivamente lo siguiente: (i) si se ha agotado la vía administrativa; (ii) si existen vías igualmente satisfactorias al proceso de amparo; y (iii) si las pretensiones planteadas en autos han sido discutidas previamente en otro proceso jurisdiccional.

Agotamiento de la vía administrativa

2. El *ad quem* manifiesta que la demanda debe declararse improcedente, en aplicación del artículo 5, inciso 4, del Código Procesal Constitucional, ya que la Resolución de Ejecución Coactiva 023-006-1085011 pudo impugnarse en sede administrativa.

3. Este Tribunal Constitucional advierte que dicha resolución, en efecto, pudo cuestionarse ante el Tribunal Fiscal, a través del recurso de queja previsto en el artículo 155 del Código Tributario.

4. El artículo 46, inciso 2, del Código Procesal Constitucional señala, sin embargo, que no resulta exigible el agotamiento de la vía previa cuando ello pudiera tener como consecuencia la irreparabilidad de la agresión.

5. 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.

6. Así, si la recurrente hubiera impugnado la Resolución Coactiva 023-006-1085011 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.

7. Por tanto, este Tribunal Constitucional considera que se configura el supuesto previsto en el artículo 46, inciso 2, del Código Procesal Constitucional. No cabe, pues, declarar improcedente la demanda en aplicación del artículo 5, inciso 4, del Código Procesal Constitucional.

Ausencia de vías igualmente satisfactorias

8. La Sunat alega, a fojas 20 del Cuaderno del TC, que la demanda debe declararse improcedente, dado que el proceso contencioso administrativo constituye una vía procesal igualmente satisfactoria al amparo.

9. Manifiesta que, si bien la Resolución de Ejecución Coactiva 023-006-1085011 no es susceptible de impugnación ante la jurisdicción ordinaria, la Resolución del Tribunal Fiscal 12595-8-2011 (fojas 135) —que resolvió en segunda instancia administrativa los recursos de la recurrente contra las Resoluciones de Determinación 024-003-0008223 y 024-003-0008224 y la Resolución de Multa 024-002-0022735— debió impugnarse en dicha vía en lo referido a la capitalización de intereses.

10. 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.

11. Por tanto, corresponde evaluar si la posibilidad de impugnar la mencionada Resolución del Tribunal Fiscal 12595-8-2011 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 constatar 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 la recurrente cuestiona la aplicación de las normas tributarias sobre cómputo de intereses moratorios a su caso concreto.

13. Por otro lado, cabe precisar que, al emitirse la Resolución del Tribunal Fiscal 12595-8-2011, 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 a la actora 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, este Tribunal precisa que en anterior pronunciamiento 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 relevancia del derecho o de la gravedad de las consecuencias (Sentencia 02383-2013-PA/TC, fundamento 15).

17. Respecto al presente caso, este Tribunal concluye que existe una necesidad de brindar tutela de urgencia, la misma que es propia de los procesos constitucionales, 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 de la accionante y su derecho a la tutela judicial efectiva, al obstaculizar el acceso al recurso impugnatorio.

18. Esta necesidad de un pronunciamiento por parte de este Tribunal se condice con el momento en que se interpuso la demanda, que fue en el año 2012, y cualquier demora adicional, como el supuesto de remitir el caso a la vía ordinaria sería

perjudicial, puesto que podría tornarse en irreparable la lesión al derecho invocado, pues la relevancia del derecho involucrado o la gravedad del daño que podría ocurrirle, vuelve inexigible obligar a la actora que transite por la vía ordinaria.

19. Estas situaciones han sido evaluadas por este Tribunal Constitucional, concluyendo que el proceso constitucional de amparo es la vía idónea para brindar una adecuada tutela del derecho invocado, basándose en que el riesgo de que la agresión resulte irreparable es inminente y, por lo tanto, exige una tutela de urgencia.

20. En tal sentido, este Tribunal advierte que exigirle a la accionante que utilice la vía del contencioso administrativo para tutelar sus derechos, no cumpliríamos con brindarle una tutela efectiva, pues las citadas vías no son igualmente satisfactorias para garantizar sus derechos alegados, entre los que destaca su patrimonio.

21. Por lo expuesto, la Resolución del Tribunal Fiscal 12595-8-2011 no incide sobre los derechos de la recurrente de la misma forma que la Resolución de Ejecución Coactiva 023-006-1085011.

22. En consecuencia, un proceso contencioso administrativo contra la primera de ellas no puede considerarse una alternativa al amparo de autos, ni menos una vía igualmente satisfactoria frente al mismo. No cabe desestimar la demanda, pues, en aplicación del artículo 5, inciso 2, del Código Procesal Constitucional.

Inexistencia de vía paralela

23. La Sunat alega, además, que la demanda debe desestimarse porque la recurrente ha accionado en defensa de sus derechos una vía paralela. Manifiesta que la actora ha impugnado la Resolución del Tribunal Fiscal 12595-8-2011 a través de la demanda contencioso administrativa, recaída en el Expediente 6795-2011-0-1801-JR-CA-15, que fue admitida a trámite con fecha 14 de junio de 2012.

24. El artículo 5, inciso 3, del Código Procesal Constitucional dispone, en efecto, que una demanda de amparo debe declararse improcedente cuando "el agraviado haya recurrido previamente a otro proceso judicial para pedir tutela respecto de su derecho constitucional".

25. En consecuencia, corresponde evaluar si, antes de la presentación de la demanda, la recurrente solicitó la defensa de los derechos cuya vulneración reclama en el presente caso en otro proceso jurisdiccional.

26. Está acreditado a fojas 130 que la recurrente interpuso demanda contenciosa administrativa contra el Tribunal Fiscal y la Sunat, solicitando que se declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal 12595-8-2011; la Resolución de Intendencia 026-014-0020259/SUNAT; las Resoluciones de Determinación 024-003-0008223 y 024-003-0008224; y, la Resolución de Multa 024-002-0022735.

27. En dicha oportunidad, la actora manifestó que la Sunat calculó equivocadamente el monto de su deuda al calificar las transferencias realizadas a su cuenta 650374-0001 del Atlantic Security Bank como aumentos patrimoniales no justificados.

28. Así, si bien ambos procesos tienen las mismas partes —salvo el caso del Tribunal Fiscal que participa en el contencioso administrativo, pero no en el amparo—, no puede decirse lo mismo respecto de su objeto. En un caso, la demandante cuestiona la cuantificación de su deuda tributaria con relación al capital; en el otro, en lo referido a sus intereses.

29. En el proceso contencioso administrativo, por su parte, se invoca la correcta interpretación y aplicación de las normas referidas a la determinación de la obligación tributaria sobre base presunta, mientras que se plantea el amparo en defensa del derecho de propiedad y de los principios de razonabilidad y proporcionalidad.

30. Por tanto, este Tribunal Constitucional considera que el mencionado proceso contencioso administrativo no puede considerarse una vía paralela al amparo de autos. En consecuencia, no corresponde desestimar la demanda en aplicación del artículo 5, inciso 3, del Código Procesal Constitucional.

Indebido rechazo liminar

31. Así las cosas, la demanda de autos requiere un pronunciamiento respecto al fondo del asunto.

32. Dado que esta 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.

33. Considerando las circunstancias y el tiempo transcurrido, sin embargo, 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 20, 73, 104 y 229 del Cuaderno del TC.

34. 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, este Tribunal Constitucional procederá a pronunciarse directamente sobre el fondo del asunto.

Análisis de la controversia

35. A efectos de resolver la controversia, se analizará, respectivamente, la constitucionalidad de la aplicación a la actora de la regla de capitalización de intereses y la no suspensión del cómputo de los mismos durante el trámite del procedimiento contencioso tributario recaído en autos.

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.

37. De acuerdo a 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.

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. Dado que la deuda tributaria de la recurrente corresponde al ejercicio 1999-2000, la capitalización de intereses, prescrita por el artículo 7 de la Ley 27038, le alcanza, y se le aplica hasta el 31 de diciembre de 2005.

42. La regla de capitalización de intereses fue aplicada al emitirse la Resolución de Determinación 024-003-0008223, la Resolución de Determinación 024-003-0008224, la Resolución de Multa 024-002-0022735 y la Resolución de Ejecución Coactiva 023-006-1085011.

43. Tomando en cuenta lo anterior, este Tribunal Constitucional estima necesario evaluar si es posible extender la regla de no confiscatoriedad de los tributos —establecida en el artículo 74 de la Constitución— a los intereses moratorios. Ciertamente, es problemático hacerlo.

44. La jurisprudencia constitucional ha establecido lo siguiente: "[dicho principio] se transgrede cada vez que un tributo excede el límite que razonablemente puede admitirse como justificado en un régimen en el que se ha garantizado constitucionalmente el derecho subjetivo a la propiedad" considerándosele, asimismo, como "uno de los componentes básicos y esenciales de nuestro modelo de constitución económica" (sentencia recaída en el Expediente2727-2002-AA/TC).

45. Empero, puede pensarse que dicho principio no resulta aplicable, toda vez que los intereses moratorios no tendrían, claramente, naturaleza de tributos sino que podría corresponder, más bien, al de sanciones impuestas por el no cumplimiento oportuno de una obligación tributaria.

46. En todo caso, lo evidente es que incluso estas sanciones tributarias deben respetar el principio de razonabilidad reconocido en la jurisprudencia de este Tribunal Constitucional (sentencias recaídas en los Expedientes 02192-2004-AA/TC y 00535-2009-PA/TC, entre otras) y recogido también en el artículo IV, inciso 1.4 del Título Preliminar de la Ley 27444, Ley de Procedimiento Administrativo General.

47. El Tribunal Constitucional tomará en cuenta dicho principio al resolver esta controversia, toda vez que, de conformidad con el artículo VIII del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional,

> El órgano jurisdiccional competente debe aplicar el derecho que corresponda al proceso, aunque no haya sido invocado por las partes o lo haya sido erróneamente.

48. El principio bajo análisis exige que, cuando impongan sanciones, las decisiones administrativas

> [...] deben adaptarse a 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 (Artículo IV, inciso 1.4, del Título Preliminar de la Ley 27444).

49. En el caso de autos, este Tribunal Constitucional considera que la aplicación de la regla de capitalización de intereses transgrede el principio de razonabilidad.

50. La capitalización de intereses es una forma de acentuar la sanción por la mora en el cumplimiento de una obligación.

51. Ahora bien, el Código Civil permite restringidamente la capitalización de intereses. De acuerdo a sus artículos 1249 y 1250, solo pueden pactar tal capitalización para el caso de cuentas mercantiles o bancarias, o cuando haya pasado más de un año de atraso en el pago de los intereses.

52. Es evidente, por tanto, que la aplicación de la capitalización de intereses debe efectuarse con suma cautela en el ámbito tributario, ya que no deriva siquiera de un acuerdo de voluntades, como aquel al que se refieren las normas del Código Civil.

53. Resultaría a todas luces incongruente que el ordenamiento jurídico restrinja la capitalización de intereses libremente pactada y permita su aplicación irrestricta en el ámbito tributario, donde fue impuesta por el Estado durante solo los siete años antes señalados.

54. En el caso de autos, este Tribunal Constitucional aprecia que la aplicación de la capitalización de intereses moratorios es claramente excesiva, pues incrementa la deuda tributaria al punto de quintuplicarla, como se muestra en la tabla que se presenta a continuación:

Resolución que origina la deuda	Monto original de la deuda	Monto actualizado de la deuda	Incremento Porcentual Aproximado
Resolución de Determinación 024-003-0008223	S/ 9339	S/ 53 920	577 %
Resolución de Determinación 024-003-0008224	S/ 12 970	S/ 59 601	460 %
Resolución de Multa 024-002-0022735	S/ 580	S/ 3352	578 %
TOTAL	**S/ 22 889**	**S/ 116 873**	**510 %**

55. 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.

56. 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

57. La 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.

58. Conforme a lo expuesto, resulta problemático extender el principio de no confiscatoriedad a la aplicación de intereses moratorios. Sin embargo, en atención al artículo VIII del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional ya mencionado, se analizará este extremo de la demanda desde la perspectiva del derecho de acceso a los recursos en sede administrativa.

59. 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.

60. 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.

61. 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 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.

62. El procedimiento contencioso tributario de autos se inició con el respectivo recurso de reclamación (fojas 58), resuelto a través de la resolución de intendencia de fecha 8 de febrero de 2007 (fojas 81), y culminó con la notificación de la Resolución del Tribunal Fiscal 12595-8-2011 de fecha 22 de julio de 2011 (fojas 135).

63. En dicho tiempo, la Administración Tributaria continuó calculando intereses moratorios, como consta en la Resolución de Ejecución Coactiva 023-006-1085011. 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.

64. Este Tribunal Constitucional ha destacado que el debido procedimiento administrativo incluye "el derecho a impugnar las decisiones de la administración,

bien mediante los mecanismos que provea el propio procedimiento administrativo o, llegado el caso, a través de la vía judicial" (Sentencia 3741-2004-AA/TC).

65. Este es un derecho de configuración legal, toda vez que su contenido está determinado fundamentalmente por la ley; sin embargo, su carácter ius-fundamental supone la existencia de contenidos mínimos que deben respetarse por el legislador y los demás poderes públicos.

66. Si bien la ley puede regular los supuestos de procedencia, los requisitos de procedibilidad y el procedimiento para el trámite de dichos recursos, no puede impedir ni restringir la posibilidad de impugnar en sede administrativa las resoluciones susceptibles de afectar derechos o intereses legítimos de los administrados.

67. Dicho derecho, en efecto, confiere a las personas la facultad de cuestionar asuntos que consideren controvertidos ante las autoridades competentes. En el caso concreto, garantiza que la Administración Tributaria revise sus propias decisiones y que estas puedan impugnarse luego ante un tribunal administrativo especializado y autónomo.

68. El ejercicio abusivo de este derecho puede producirse cuando se obra con temeridad, mala fe o dolo en la interposición de los recursos. Dichas conductas, sin embargo, no pueden presumirse, sino que deben declararse por el órgano administrativo competente sobre la base de hechos específicos, debidamente probados.

69. No puede presumirse la mala fe del contribuyente y reprimirse con una sanción el ejercicio legítimo de los derechos constitucionales, máxime cuando el trámite del procedimiento se extendió por un largo periodo de tiempo por razones ajenas al administrado, como ocurre en el presente caso.

70. Así, dado que el cómputo de intereses moratorios durante el trámite del procedimiento contencioso tributario lesiona el derecho a recurrir en sede administrativa, así como el principio de razonabilidad de las sanciones, la demanda también debe ser estimada en este extremo.

71. Debe inaplicarse a este caso el artículo 6 del Decreto Legislativo 981 en el extremo en que disponía el cómputo de intereses moratorios durante el trámite del procedimiento contencioso tributario, disponiéndose que la Sunat suspenda el

cómputo de los mismos en el tiempo de exceso frente al plazo de ley incurrido por el Tribunal Fiscal al resolver el procedimiento contencioso tributario.

72. Asimismo, dado que la Resolución de Ejecución Coactiva 023-006-1085011 requiere el pago de intereses moratorios capitalizados calculados durante el trámite del procedimiento contencioso tributario incoado por la actora, corresponde declarar su nulidad y ordenar a la Sunat que realice un nuevo cálculo de los mismos de acuerdo a lo señalado en la presente sentencia.

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

HA RESUELTO

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, **NULA** la Resolución de Ejecución Coactiva 023-006-1085011.

2. **DISPONER** que la Sunat efectúe el cálculo de los intereses moratorios de las deudas originadas en las Resoluciones de Determinación 024-003-0008223 y 024-003-0008224, y en la Resolución de Multa 024-002-0022735, 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; más los costos del proceso.

Publíquese y notifíquese.

SS.

MIRANDA CANALES
BLUME FORTINI
RAMOS NÚÑEZ
SARDÓN DE TABOADA
ESPINOSA-SALDAÑA BARRERA

Lo que certifico:

JANET OTÁROLA SANTILLANA
Secretaria Relatora
TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

FUNDAMENTO DE VOTO DEL MAGISTRADO RAMOS NÚÑEZ

Si bien concuerdo con la posición establecida en la sentencia en mayoría, considero necesario formular algunas precisiones sobre tres tópicos que rodean las circunstancias en las cuales se ha desarrollado el presente caso y que considero de relevancia para su análisis. En primer lugar, es importante identificar el acto lesivo que sustenta la demanda de amparo, a fin de determinar con claridad si la misma se encuentra incursa en alguna de las causales de improcedencia invocadas por la entidad demanda. En segundo término, es menester dejar en claro el bien jurídico constitucional conculcado como producto de la capitalización de los intereses en deudas tributarias. Finalmente, anotaré ciertos lineamientos respecto a la publicidad en la deliberación de los casos durante los Plenos Jurisdiccionales del Tribunal Constitucional.

*

La sentencia en mayoría ha tomado como acto lesivo la Resolución de Ejecución Coactiva 023-006-1085011, de fecha 8 de noviembre de 2011, y no las Resoluciones de Determinación 024-003-0008223 y 024-003-0008224, ni la Resolución de Multa 024-002-0022735, lo que, a mi entender, es acertado por las siguientes razones.

En autos consta, de manera expresa y clara, que la parte demandante cuestiona la Resolución de Ejecución Coactiva 023-006-1085011, en cuanto dispone el cobro de los intereses devengados de las deudas establecidas en las Resoluciones de Determinación 024-003-0008223 y 024-003-0008224, y la Resolución de Multa 024-002-0022735. La demandante alega que la resolución cuestionada incrementa de manera desproporcionada la deuda tributaria y la multa de un monto total de S/. 22,889 a uno de S/. 116,873, debido a la capitalización de los intereses que dispuso la Sunat en aplicación del derogado artículo 7 del Código Tributario.

En ese sentido, la sentencia en mayoría expone los argumentos por los cuales se considera que, respecto a la Resolución de Ejecución Coactiva 023-006-1085011, no resultaba exigible el agotamiento de la vía administrativa, ni concurría la existencia de una vía igualmente satisfactoria, debido esencialmente al riesgo de irreparabilidad en la lesión. Asimismo, se detalla la inexistencia de una vía paralela, toda vez que la demanda contencioso administrativa interpuesta por la demandante ante la jurisdicción ordinaria invoca un acto lesivo distinto (la correcta interpretación y aplicación de las normas referidas a la determinación de las obligaciones tributarias contenidas en las Resoluciones de Determinación 024-003-0008223 y 024-003-0008224, y la Resolución de Multa 024-002-0022735) al que se discute en la presente demanda de amparo.

Así las cosas, resulta contradictorio, a mi juicio, sostener que la demanda de autos no sólo ha incurrido en la causal de improcedencia referida a la prescripción del plazo para su interposición, sino también, en las causales de falta de agotamiento de la vía administrativa y la existencia de vías judiciales igualmente satisfactorias. Tal contradicción queda

evidenciada ya que el sustento de la prescripción radica en identificar como acto lesivo a las Resoluciones de Determinación 024-003-0008223 y 024-003-0008224, y la Resolución de Multa 024-002-0022735; mientras que, la fundamentación de las dos últimas causales de improcedencia, sólo tendrían razón de ser, si se asume como acto lesivo a la Resolución de Ejecución Coactiva 023-006-1085011, pues como se dejó establecido *supra*, las Resoluciones de determinación y multa anteriormente indicadas sí fueron materia de impugnación tanto en sede administrativa como judicial.

En consecuencia, estimo que la posición asumida en la sentencia en mayoría no incurre en una identificación antojadiza del acto lesivo, sino que por el contrario, se desprende del propio petitorio de la demanda, y resulta por demás acorde con el riesgo de afectación inminente que configura una Resolución de Ejecución Coactiva, cuya naturaleza es distinta a las Resoluciones de determinación y multa. Tal y como se indica en este caso, la cobranza coactiva habilita a la Administración a hacer efectiva un acreencia tributaria a través del embargo, la tasación y el remate de los bienes del deudor, medidas de afectación concretas que no se configuran en el caso de las resoluciones de determinación de una deuda tributaria.

**

En cuanto al bien jurídico constitucional materia de afectación en el caso de autos, considero que tal y como se desarrolla en la parte considerativa de la sentencia que suscribo, la capitalización de intereses de las deudas tributarias resulta lesiva del principio de razonabilidad que ha de orientar toda actuación administrativa, empero no, de un derecho a la razonabilidad de las sanciones administrativas, como se indica en su primer punto resolutivo. La relación entre ambas categorías conceptuales, principio y derecho, es de género a especie.

El Tribunal Constitucional ha entendido que en virtud a este principio, el acto estatal mediante el cual se materializa la potestad administrativa sancionadora "debe acreditar la necesaria disposición o correspondencia entre la causa que lo origina y el efecto buscado. Existe, entonces, la necesidad de acreditar coherencia y equilibrio entre el antecedente que origina el acto estatal y la consecuencia derivada de aquél." [STC Exp. N.° 0090-2004-AA/TC f. j. 35]. Así, la razonabilidad se proyecta como un freno a la potestad sancionadora que impide un accionar desprovisto de justicia que atente contra los derechos de las personas sujetas a un procedimiento administrativo. Por lo tanto, se trata de un principio que sustenta el proceder de las entidades administrativas que ejercen potestad sancionadora y que, en todo caso, podría traducirse, desde la perspectiva del administrado, como una garantía del debido procedimiento.

***

Como última cuestión, estimo oportuno formular ciertos lineamientos respecto a las razones que, a mi entender, fundamentan la necesidad de que, en términos generales, la

deliberación de los casos que conoce el Tribunal Constitucional, a través de sus Plenos Jurisdiccionales, sean de carácter público. Considero que dicha publicidad evitaría que, como en el caso de autos, los acuerdos que se adopten durante la vista de la causa –que solo quedan reflejados en un acuerdo escrito–, puedan ser variados indistintamente por los integrantes del Colegiado, sin verse obligados a guardar cierta consecuencia o coherencia en sus decisiones. El hermetismo en las altas cortes se asume como un rezago de la idea del juez omnipotente cuya voluntad sin límites puede variar en cualquier momento del abocamiento de la causa.

Es importante remarcar, en primer lugar, que la publicidad en las deliberaciones jurisdiccionales es una característica propia de la tradición judicial del *common law*. En el caso del Reino Unido, por ejemplo, las decisiones del Tribunal Supremo son discutidas de manera pública y en ella cada juez expresa su opinión. Por otro lado, en Suiza, esta característica se mantiene en determinados cantones, como Basilea, Zurich y Berna, para las deliberaciones de los tribunales superiores [Cámara Villar, Gregorio. *Votos particulares y derechos fundamentales en la práctica del Tribunal Constitucional Español (1981-1991)*. Ministerio de Justicia de España: Madrid. 1993. p. 51]

Para ser más específicos, en nuestro continente, se advierten dos modelos interesantes de publicidad en los procesos deliberativos de cortes encargadas del control constitucional. Así, según el artículo 1 del Reglamento de la Corte Constitucional de Colombia (Acuerdo 02 de 2015), si bien las deliberaciones de la Corte tienen carácter reservado, las actas en las que se plasman los acuerdos de dichas sesiones son de acceso público inmediatamente después de ser aprobada por el Pleno. En esta Corte, el sentido de los votos de los magistrados y la síntesis de los principales fundamentos que los sustentan, es conocido y divulgado, de manera regular, mediante un comunicado oficial emitido por la propia Corte, a manera de boletín, lo cual permite a los ciudadanos conocer la posición de cada magistrado. Sólo por citar un caso emblemático en el que se cumplió con esta publicidad, es posible destacar el Expediente SU-214/16, donde la Corte reconoció el derecho al matrimonio entre personas del mismo sexo. Aquí, el comunicado de la Corte con el sentido de los votos fue publicado en su página web el 28 de abril de 2016, mientras que la sentencia definitiva, lo fue el 6 de julio de 2016.

Otro modelo, que se configura evidentemente en el paradigma de la publicidad en nuestra región, lo encontramos en el Supremo Tribunal Federal de Brasil, donde, a partir de lo dispuesto en el artículo 93, IX, de la Constitución de 1988 y la Ley 10.461/2002, los votos de los ministros son revelados de manera pública durante la sesión de juzgamiento, la cual es transmitida en un canal de señal abierta de la televisión de dicho país. En tal contexto, es cotidiano que el sentido de los votos de los ministros propicien el debate entre los mismos a vista de todo interesado, y en causas de trascendental relevancia como los acciones de inconstitucionalidad.

Así las cosas, queda claro que la tendencia actual en el derecho comparado es a superar el hermetismo y propiciar la publicidad de los procesos deliberativos que tienen lugar en el

seno judicial, como una forma de garantizar la legitimidad de las decisiones de las altas cortes. Por ello, estimo necesario que esta tendencia sea replicada en los debates de casos que se suscitan en los Plenos Jurisdiccionales del Tribunal Constitucional, pues no considero que esta pueda acarrear un detrimento en la unidad e independencia del Tribunal, sino que, por el contrario, contribuiría a su consolidación y al interés institucional de mantener la transparencia en el ejercicio de sus funciones, así como evitar cambios inesperados de posición de sus integrantes que no obedezcan a razones de envergadura.

S.

RAMOS NÚÑEZ

Lo que certifico:

JANET OTÁROLA SANTILLANA
Secretaria Relatora
TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.° 04082-2012-PA/TC
LIMA
EMILIA ROSARIO DEL ROSARIO
MEDINA DE BACA

FUNDAMENTO DE VOTO DEL MAGISTRADO ESPINOSA-SALDAÑA BARRERA

Coincido con el sentido de lo resuelto, aunque considero que deben hacerse algunas precisiones:

1. En cuanto a la procedencia de la demanda, debo precisar que la evaluación de la existencia de una vía igualmente satisfactoria, de acuerdo a lo previsto en el Código Procesal Constitucional y que este Tribunal ha desarrollado en el precedente "Elgo Ríos", no implica solo acreditar que exista formalmente un proceso que pueda atender la controversia (en lo que se ha llamado la perspectiva objetiva de este test, o dicho con otros términos, una perspectiva más bien formal de la vía igualmente satisfactoria). Es igual de importante verificar además si en cada caso concreto existen razones vinculadas a la urgencia, sea por un riesgo de irreparabilidad o por la magnitud del daño que podría darse, que habiliten al juez constitucional a conocer la controversia (perspectiva subjetiva, o, en otras palabras, una perspectiva a la cual denominaremos material de lo que es una vía igualmente satisfactoria).

2. Así, un entendimiento correcto del precedente "Elgo Ríos" no puede tan solo quedarse en constatar que existe una vía judicial en la cual pueda cuestionarse lo mismo que en el amparo, o en afirmar que el Tribunal Constitucional, en otras circunstancias, ha señalado la existencia de dicha vía desde una perspectiva objetiva, pues eso sería obviar el análisis subjetivo de la urgencia del caso. Precisamente la perspectiva subjetiva de la vía igualmente satisfactoria obliga a apreciar si en cada caso en particular existen elementos los cuales, pese a existir una vía legal habilitada, permiten afirmar que debe ser a través del amparo que debe resolverse la controversia planteada. Debe tenerse en cuenta, entonces, que los procesos constitucionales de la libertad finalmente son manifestaciones de la tutela de urgencia, y que es plenamente consecuente con su naturaleza la atención de casos que se encuentren en dicha situación.

3. En este caso en particular, desde luego, no se desconoce la existencia del proceso contencioso administrativo como una posible vía para tutelar los derechos invocados. Sobre esa base, podría incluso insinuarse que existiría una

vía judicial igualmente satisfactoria desde una perspectiva objetiva, constatación que seguramente bastaría para declarar la improcedencia frente a aquellos casos en los cuales no exista urgencia iusfundamental. Sin embargo, estimo que, desde una perspectiva subjetiva, en el presente caso sí existe tanto un riesgo de irreparabilidad como de que se produzca un daño grave, en tanto remitir el caso a otra vía obligaría a realizar el pago de la deuda irrazonablemente abultada por los intereses capitalizables.

4. Aunado a ello, deben tenerse en cuenta los hechos derivados del trámite del propio expediente de amparo, situación que no es imputable a la demandante y que obliga al Tribunal Constitucional a emitir un pronunciamiento de fondo sin mayor dilación. Al respecto, debe tomarse en cuenta que estamos ante una causa que ingresó a este Tribunal en el año 2012 y que, con una conformación distinta de nuestro órgano colegiado, tuvo vista de la causa en aquel año. Ordenar, en ese escenario, la nulidad de todo lo actuado para que se dé la admisión a trámite o remitirlo a otra vía jurisdiccional, sería desconocer la necesidad de una pronta impartición de justicia en nuestro país, más aun si hablamos de una controversia en la que los hechos estaban claros y se discute en un plano de estricta aplicación del Derecho.

5. Por otra parte, quiero precisar que, y ya con respecto al plazo para interponer la presente demanda de amparo, que esta ha sido interpuesta contra la Resolución de Ejecución Coactiva 023-006-1085011, de fecha 8 de noviembre de 2011, y no contra las resoluciones de Determinación o de Multa expedidas el año 2004. Por ende, la demanda no fue interpuesta fuera de plazo, como mal podría considerarse.

6. Como es obvio, el cuestionamiento no podría haber estado dirigido contra las resoluciones de Determinación y la resolución de Multa antes mencionadas, debido a que faltaría el agotamiento de la vía previa, al tratarse de resoluciones aun no definitivas. Asimismo, conviene tener presente que la recurrente tampoco interpuso su demanda contra la resolución del Tribunal Fiscal 12595-8-2011, mediante la cual se resolvió la impugnación de las mencionadas resoluciones. Conviene tener presente que lo que se resolvió fue la correcta determinación de la deuda y de la multa, sin discutir específicamente sobre los intereses, cuyos montos, en la cantidad exorbitante cuestionada por la demandada, aparecieron solo después, en la resolución de ejecución coactiva.

7. Adicionalmente, tal vez valga la pena explicar un poco más la distinción entre la determinación del pago y de la multa, y la imposición de los intereses capitalizables, de tal forma que quede muy claro por qué se trata de discusiones y posiciones jurídicas distintas, que pueden ser cuestionadas en diferentes momentos. Al respecto, los montos de la deuda y de la multa responden a razones vinculadas con la determinación del hecho imponible tributario o con la comisión de una infracción, y requieren de un análisis específico y técnico de la norma tributaria pertinente y de la documentación sustentatoria, cuestión sobre la que no se ha pronunciado este Tribunal. De otro lado, corresponde anotar que el cuestionamiento referido a la determinación de los intereses y a la desproporción resultante, generado en aplicación de la regla de capitalización prevista en la ley, involucra un análisis de razonabilidad, el cual puede tener relevancia constitucional, y que corresponde ser evaluado caso por caso.

8. Lo anterior, desde luego, no quiere decir que la regla de capitalización de intereses haya surgido recién con la resolución de ejecución cuestionada, pues es claro que en ella se aplicó lo dispuesto en el artículo 7 de la Ley 27038 (que modificó el artículo 33 del Código Tributario). De hecho, no es ello lo que se afirma en la sentencia. Sin embargo, al mismo tiempo es necesario comprender que en sede administrativa, conjuntamente con la discusión en torno a la determinación de la deuda y de la multa, a la recurrente *prima facie* no le correspondería cuestionar, en abstracto, algo así como la probable desproporción de los intereses futuros, o impugnar la constitucionalidad de la regla de capitalización en abstracto. Ello máxime cuando este Tribunal, con anteriores composiciones, negó a la Administración la posibilidad de ejercer el control difuso, o reservó esta exclusivamente para los tribunales de alcance nacional.

9. Asimismo, debe atenderse a que la demandante, como cualquier otro contribuyente, no podía haber previsto que la Administración Tributaria iba a demorar más de siete años en resolver su reclamo, lo que en gran medida explica este cálculo excesivo. En tal sentido, constituye un requerimiento exagerado el pedirle a la demandante que en este caso haya cuestionado en sede administrativa una arbitrariedad que inicialmente no podía percibir. En efecto, a la recurrente le era imposible saber que, independientemente de su discusión en torno a la deuda original, el incremento de la deuda actualizada, debido a los intereses capitalizados, aumentaría finalmente en aproximadamente 510%.

10. A la luz de todo lo anotado, considero entonces que la demanda fue bien interpuesta contra la resolución que concretiza el acto lesivo (resolución de

ejecución), aquella que, por cierto, contiene los intereses desproporcionados que pueden verse en el cuadro contenido en el fundamento 54 del proyecto de sentencia, más aún porque lo que se ha cuestionado específicamente en este presente proceso es el monto por pago de intereses, y no la determinación o el cálculo de la multa.

11. Además, muy respetuosamente considero que, cuando se hace referencia a que la aplicación de intereses moratorios parece devenir en excesiva, esta debería entenderse bajo el parámetro que rige este ejercicio o actividad (y en realidad cualquier actuación de quien ejerce poder), que es el de razonabilidad. Dicho con otras palabras: la determinación de la constitucionalidad de casos concretos pasa también por verificar que los fines alegados sean legítimos y conformes a Derecho, así como si los medios para llegar a esos fines deberán responder a los criterios de idoneidad, necesidad y proporcionalidad.

12. En este caso en particular, considero conveniente hacer notar que aquí precisamente los principios que se cuestionan son los de razonabilidad y proporcionalidad. Con respecto a este último, véase que no se está discutiendo a nivel constitucional, e independientemente de que se esté de acuerdo o no con dicho criterio, la posibilidad de capitalizar intereses, sino la proporcionalidad de la capitalización en el caso concreto. Por ello considero que tal vez convendría, antes que hacer una referencia a lo "excesivo" en la deuda generada (término que puede implicar la idea de subjetividad), incidir más bien en si es o no "proporcional". Asimismo, algo similar puede afirmarse en relación con el término "confiscatorio" o con el "principio de no confiscatoriedad", el cual considero que precisa de un análisis diferente y que no se corresponde directamente con lo discutido en la presente causa.

S.

ESPINOSA-SALDAÑA BARRERA

Lo que certifico:

JANET OTÁROLA SANTILLANA
Secretaria Relatora
TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.° 04082-2012-PA/TC
LIMA
EMILIA ROSARIO DEL ROSARIO MEDINA DE BACA

VOTO SINGULAR DE LA MAGISTRADA LEDESMA NARVÁEZ

Estimo que la demanda de amparo debe ser declarada **IMPROCEDENTE**. En síntesis, mis razones son las siguientes:

- **Prescribió el plazo** para que el juez constitucional se pronuncie respecto de las Resoluciones de Determinación 024-003-0008223 y 024-003-0008224 y de la Resolución de Multa 024-002-0022735 (que son las que contienen la capitalización de intereses cuestionada), aunque ciertamente no prescribió el plazo para interponer la demanda respecto de la Resolución de Ejecución Coactiva 023-006-1085011, que tan sólo EJECUTA lo dispuesto por las resoluciones anteriormente mencionadas.

  Considero que no cabe ningún pronunciamiento sobre la legitimidad de la Resolución de Determinación 024-003-0008223 y 024-003-0008224 y de la Resolución de Multa 024-002-0022735, pues ya prescribió el plazo legal para cuestionarlas mediante el amparo. Si el problema principal que han identificado mis colegas es si en el presente caso es arbitraria o no la capitalización de intereses (que según afirman, quintuplicó la deuda tributaria), entonces es imposible que se pronuncien sobre ésta debido a que no se impugnaron por la recurrente en su oportunidad.

  Asimismo, con el mayor respeto por la posición de mis colegas, estimo que existe una objetiva incoherencia en la sentencia del TC y en especial en el fallo: si en el punto resolutivo 1 sólo se declara la nulidad de la Resolución de Ejecución Coactiva 023-006-1085011 (y no se declara la nulidad de las Resoluciones de Determinación 024-003-0008223 y 024-003-0008224 y de la Resolución de Multa 024-002-0022735), entonces no es coherente que en el punto resolutivo 2 se disponga que la SUNAT recalcule la deuda tributaria generada en dichas Resoluciones de Determinación 024-003-0008223 y 024-003-0008224 y que lo haga sin aplicar la **regla de capitalización de intereses impugnada, que precisamente fue aplicada en tales resoluciones de determinación (tal como además se afirma en el fundamento 42 de la sentencia del TC) y no en la de ejecución coactiva**. Cabe agregar que ésta última resolución de ejecución recién fue expedida en el año 2011 (quedando claro que en dicho año no estaba en vigencia la capitalización de intereses de las deudas tributarias que, conforme a lo expuesto en el fundamento 40 de la sentencia del TC, solo estuvo vigente durante 7 años, de 1999 a 2005).

- Además, la demandante **no agotó la vía administrativa**.

- Conforme a la información obrante en la demanda de autos, la recurrente no acudió a la vía judicial igualmente satisfactoria al amparo que era la del proceso contencioso-administrativo. La hasta ahora uniforme jurisprudencia del Tribunal Constitucional, que considero acertada y que también aprobaron mis colegas en otras oportunidades, indicaba que pretensiones como la de autos (en las que se cuestionan **resoluciones de ejecución coactiva**) debían ser rechazadas en el amparo en la medida que existe otra vía judicial igualmente satisfactoria como es el proceso contencioso-administrativo.

- En cuanto al cómputo de intereses durante el trámite del procedimiento contencioso-tributario ante el Tribunal Fiscal, debo mencionar que, respetuosamente, no aprecio ninguna razón válida para declarar inconstitucional dicho artículo 6 del Decreto Legislativo 981 e inaplicarlo al caso concreto (fundamentos 70 y 71 de la sentencia del TC). La determinación sobre si durante el procedimiento contencioso tributario ante el Tribunal Fiscal deben cobrarse intereses moratorios o no, es una competencia del Legislador Tributario y no de la justicia constitucional.

- Finalmente, la demanda de autos también es improcedente en aplicación del artículo 5 inciso 3 del Código Procesal Constitucional, pues como se ha tomado conocimiento recién en sede del Tribunal Constitucional, la demandante, antes de presentar la demanda de amparo, interpuso una demanda contencioso administrativa contra la **Resolución del Tribunal Fiscal 12595-8-2011** (que confirmó la Resolución de Intendencia 026-014-0020259/SUNAT del 8 de febrero de 2007, que a su vez examinó las tantas veces mencionadas Resoluciones de Determinación 024-003-0008223 y 024-003-0008224 y de la Resolución de Multa 024-002-0022735, en las que se aplicó la aquí impugnada capitalización de intereses). Dicha demanda fue desestimada en dos instancias, quedó consentida y adquirió la calidad de cosa juzgada.

Argumentos de la demandante:

1. La accionante demanda a la SUNAT solicitando que: i) se deje sin efecto la Resolución de Ejecución Coactiva 023-006-1085011 de fecha 8 de noviembre de 2011, en el extremo que le requiere el pago de intereses moratorios de la deudas originadas en las Resoluciones de Determinación 024-003-0008223 y 024-003-

0008224 y de la Resolución de Multa 024-002-0022735; y, ii) se inaplique a su caso el artículo 33 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, pese a haber impugnado las Resoluciones de Determinación 024-003-0008223 y 024-003-0008224 y de la Resolución de Multa 024-002-0022735 en sede administrativa, se computaron intereses moratorios durante el trámite de su recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal, el mismo que tardó aproximadamente cuatro 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 incrementó de 9,339 a 53,920 soles; de 12,970 a 59,601 soles; y, de 580 a 3352 soles. Finalmente, sostiene que, por todo ello, se ha vulnerado el principio de no confiscatoriedad en materia tributaria, así como los principios de razonabilidad y proporcionalidad.

En cuanto a la prescripción de la acción respecto de las Resoluciones de Determinación 024-003-0008223 y 024-003-0008224 y de la Resolución de Multa 024-002-0022735

2. De la revisión de autos, se aprecia que el cuestionamiento de la demandante es expreso en cuanto se dirige sobre la Resolución de Ejecución Coactiva 023-006-1085011. Dicha resolución, como su nombre lo indica, es una de EJECUCION. ¿Qué ejecuta? Respuesta: 3 resoluciones (Resoluciones de Determinación 024-003-0008223 y 024-003-0008224 y de la Resolución de Multa 024-002-0022735), que no han sido cuestionadas por la recurrente.

   La impugnada capitalización de intereses no está contenida en la mencionada Resolución de Ejecución Coactiva 023-006-1085011, sino en las Resoluciones de Determinación 024-003-0008223 y 024-003-0008224.

3. Si se revisa la sentencia aprobada por la mayoría del Tribunal Constitucional, se puede apreciar que como parte de su fundamentación e incluso en el punto resolutivo 2 del fallo, se alude a las **Resoluciones de Determinación 024-003-0008223 y 024-003-0008224 y de la Resolución de Multa 024-002-0022735.**

4. Lo que no se ha reparado es que la demanda de amparo fue presentada el **5 de enero de 2012,** sólo contra la cuestionada Resolución de Ejecución Coactiva 023-006-1085011 de fecha 8 de noviembre de 2011.

   Sin embargo, a fojas 3 y ss. aparece la Resolución de Determinación 024-003-

0008223, **22 de diciembre de 2004;** a fojas 32 y ss. aparece la Resolución de Determinación 024-003-0008224, de fecha **22 de diciembre de 2004**; y fojas 55 y ss. aparece la Resolución de Multa 024-002-0022735, de fecha **22 de diciembre de 2004.** Si bien, dichas resoluciones fueron apeladas ante el Tribunal Fiscal, éste resolvió el respectivo recurso de apelación mediante la Resolución 12595-8-2011, de fecha 22 de julio de 2011, la que, mínimamente, fue puesta en **conocimiento de la recurrente el 28 de setiembre de 2011**, tal como consta en el Oficio 012558-2011-EF/40.01 de fecha 29 de setiembre de 2011, obrante a fojas 134.

Es evidente que desde el 28 de setiembre de 2011 hasta el 5 de enero de 2012, ha transcurrido en exceso el plazo legal para interponer un amparo y para que la justicia constitucional se pronuncie sobre la legitimidad de las Resoluciones de Determinación 024-003-0008223 y 024-003-0008224 y de la Resolución de Multa 024-002-0022735.

5. Si ya lo antes expuesto daría suficiente justificación para declarar la improcedencia de la demanda, conviene verificar otras causales que también dan merito para rechazar la demanda de autos.

En cuanto al agotamiento de la vía previa

6. Sobre el particular, cabe mencionar, en primer término, en cuanto a la exigencia de agotamiento de la vía administrativa, que no comparto la posición en mayoría en cuanto estima que no correspondía agotarse la vía administrativa por ser de aplicación la causal de "irreparabilidad de la agresión" del artículo 46.2 del Código Procesal Constitucional.

7. En el presente caso, la reiterada jurisprudencia del Tribunal Constitucional en el control de resoluciones administrativas de **ejecución coactiva** no considera como irreparable el cuestionamiento de dichas resoluciones, pues al versar sobre asuntos básicamente económicos, relacionados con el derecho de propiedad, sí pueden ser reparables. En este caso debió agotarse la vía administrativa ante el Tribunal Fiscal.

En cuanto a la existencia de vías judiciales igualmente satisfactorias al amparo

8. Este caso es manifiestamente improcedente pues en cuanto al cuestionamiento de resoluciones de **ejecución coactiva** el Tribunal Constitucional, incluso en la composición actual, ha establecido que la vía judicial igualmente satisfactoria para pretensiones como la de autos es el proceso contencioso-administrativo (Expedientes 05386-2015-PA/TC, 05649-2014-PA/TC, 02928-2014-PA/TC y 05291-2015-PA/TC, entre otros).

9. En los citados expedientes, el Tribunal Constitucional, aplicando el precedente vinculante del caso Elgo Ríos Núñez (Expediente 02383-2013-PA/TC), estableció lo siguiente: "

> Desde una perspectiva objetiva, el proceso de revisión judicial, previsto en el artículo 23 del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento de Ejecución Coactiva, aprobado por Decreto Supremo 018-2008-JUS, que se tramita como proceso contencioso-administrativo urgente, cuenta con una estructura específica e idónea para acoger la pretensión del demandante y darle tutela adecuada. Por lo tanto, dicho proceso se constituye en una vía célere y eficaz respecto del amparo, donde puede resolverse el caso iusfundamental propuesto por el demandante.
>
> Así mismo, y desde una perspectiva subjetiva, en el caso de autos no existe riesgo de irreparabilidad del derecho en caso se transite por tal proceso ordinario, ni se verifica la necesidad de tutela urgente derivada de la relevancia del derecho en cuestión o de la gravedad del daño que podría ocurrir, en la medida en que la sola interposición de la demanda de revisión judicial suspenderá automáticamente la tramitación del procedimiento de ejecución coactiva subyacente, lo que acarrea el levantamiento del embargo decretado, esto es, lo que precisamente se persigue a través de la presente demanda.

10. En el presente caso, la mayoría del TC concluye que: "20. (...) exigirle a la accionante que utilice la vía del contencioso administrativo para tutelar sus derechos, no cumpliríamos con brindarle una tutela efectiva, pues las citadas vías no son igualmente satisfactorias para garantizar sus derechos alegados, entre los que destaca su **patrimonio**". [resaltado agregado]

11. Conforme a la mayoría del TC, si la posible afectación del patrimonio (propiedad) es suficiente justificación para que los justiciables acudan al amparo y ya no al proceso ordinario contencioso-administrativo, entonces TODAS las resoluciones de ejecución coactiva deberían cuestionarse mediante el amparo, algo con lo que, evidentemente, no estoy de acuerdo, pues iría en contra del precedente vinculante del caso Elgo Ríos Núñez (Expediente 02383-2013-PA/TC), así como de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional.

En cuanto al cómputo de intereses durante el trámite del procedimiento contencioso-tributario

12. Como ya lo he mencionado al inicio, estimo que la respectiva pretensión de la demandante debe ser rechazada. La sentencia del TC sostiene en el fundamento 71 que:

> 70. Así, dado que el cómputo de intereses moratorios durante el trámite del

procedimiento contencioso tributario lesiona el derecho a recurrir en sede administrativa, así como el principio de razonabilidad de las sanciones, la demanda también debe ser estimada en este extremo.

71. Debe inaplicarse a este caso el artículo 6 del Decreto Legislativo 981 en el extremo que disponía el cómputo de intereses moratorios durante el trámite del procedimiento contencioso tributario, disponiéndose que la Sunat suspenda el cómputo de los mismos en el tiempo de exceso frente al plazo de ley incurrido por el Tribunal Fiscal al resolver el procedimiento contencioso tributario.

13. Sobre el particular, no aprecio la existencia de razones válidas que justifiquen la declaración de inconstitucionalidad y consecuente inaplicación del artículo 6 del Decreto Legislativo 981, publicado el 14 de marzo de **2007**. Si durante el procedimiento contencioso tributario en la impugnación ante el Tribunal Fiscal deben cobrarse intereses moratorios o debe suspenderse tal cobro, es una competencia del Legislador Tributario y no de la justicia constitucional, tal como en efecto sucedió, pues el legislador, mediante la Ley 30230, publicada el 11 de julio de **2014** (como se menciona en el fundamento 61 de la sentencia del TC), derogó dicho extremo.

En cuanto a la existencia de un proceso contencioso administrativo que ya se pronunció sobre determinación de la deuda tributaria aquí cuestionada

14. En sede del Tribunal Constitucional, el Procurador Público de la SUNAT, con fecha 15 de junio 2015, informa al Tribunal Constitucional y adjunta medios probatorios acreditando que la demandante, con fecha 19 de diciembre de 2011, interpuso demanda contencioso administrativa solicitando la nulidad total de la **Resolución del Tribunal Fiscal 12595-8-2011** ante el Décimo Quinto Juzgado Permanente Especializado en lo Contencioso Administrativo de Lima. Dicha demanda fue declarada infundada mediante sentencia de fecha 14 de mayo de 2014, y luego confirmada por sentencia de vista de fecha 9 de diciembre de 2014, la misma que quedó consentida y con autoridad de cosa juzgada al no haber sido recurrida.

15. Cabe recordar que la alegada Resolución del Tribunal Fiscal 12595-8-2011, confirmó la Resolución de Intendencia 026-014-0020259/SUNAT del 8 de febrero de 2007, que a su vez examinó las tantas veces mencionadas Resoluciones de Determinación 024-003-0008223 y 024-003-0008224 y de la Resolución de Multa 024-002-0022735, en las que se aplicó la aquí impugnada capitalización de intereses.

16. Por tanto, se ha configurado la causal de improcedencia del artículo 5 inciso 3 del Código Procesal Constitucional, en la medida que la demandante ha recurrido previamente a otro proceso judicial para pedir tutela respecto de sus derechos

constitucionales

Por lo tanto, mi voto es porque se declare **IMPROCEDENTE** la demanda de amparo de autos.

S.

LEDESMA NARVÁEZ

Lo que certifico:

JANET OTÁROLA SANTILLANA
Secretaria Relatora
TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.° 04082-2012-PA/TC
LIMA
EMILIA ROSARIO DEL ROSARIO MEDINA DE BACA

VOTO SINGULAR DEL MAGISTRADO URVIOLA HANI

Con el mayor respeto por la posición de mis colegas magistrados, emito el presente voto singular, en el que luego de hacer un recuento narrativo de los hechos que han motivado la promoción del presente proceso de amparo, determinaré cuál es, en mi concepto el acto lesivo a los principios constitucionales que alega la accionante han sido vulnerados en su perjuicio, para finalmente pronunciarme sobre la prescripción en que ha incurrido la demanda de autos.

1. De la revisión de los antecedentes del caso, se aprecia la siguiente secuencia de actos previos a la interposición de la demanda que ha motivado el presente proceso de amparo:

   a) La Intendencia Regional Lima de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (Sunat), mediante **Resolución de Determinación 024-003-0008223** de 22 de diciembre de 2004, determinó la deuda en que había incurrido la accionante, por reparos a la renta de fuente extranjera e incrementos patrimoniales no justificados, en un monto total de S/. 61,605.00 (fojas 3 y ss.).

   b) Asimismo, la referida Intendencia, mediante Resolución de Determinación 024-003-0008224 de fecha 22 de diciembre de 2004, determinó una nueva deuda en que había incurrido la accionante, también por reparos a la renta de fuente extranjera e incrementos patrimoniales no justificados, en un monto total de S/. 25,055.00 (fojas 32 y ss.).

   c) Finalmente, la referida Intendencia, mediante Resolución de Multa 024-002-0022735 de fecha 22 de diciembre de 2004, determinó la multa a pagar por la accionante, por no presentar la declaración jurada del impuesto a la renta de personas naturales correspondiente al ejercicio 1999, en un monto total de S/. 1,409.00 (fojas 55 y ss.).

   d) Al no estar conforme con las resoluciones mencionadas anteriormente, la accionante interpuso recurso de reclamación, frente a lo cual la Intendencia Regional Lima expidió la Resolución de Intendencia 026-014-0020259 de 8 de febrero de 2007, a través de la cual se declara fundado en parte el reclamo deducido, y en consecuencia:

- Se modificó el monto total de la deuda establecida mediante Resolución de Determinación 024-003-0008223, de modo tal que la deuda se redujo hasta llegar a un monto final de S/. 22,667.00.
- Se confirmaron los montos fijados mediante Resolución de Determinación 024-003-0008224 y Resolución de Multa 024-002-0022735 (fojas 81 y ss.).

e) Al no estar conforme con dicha resolución de Intendencia, la accionante interpuso recurso de apelación y su correspondiente escrito ampliatorio ante el Tribunal Fiscal, colegiado que la confirmó mediante Resolución 12595-8-2011, de fecha 22 de julio de 2011, esto es, ratificó que la accionante debía pagar montos por S/. 22,667.00, S/. 25,055.00 y S/. 1,409.00, respectivamente.

f) La accionante, por su parte, al no estar conforme con la Resolución 12595-8-2011 del Tribunal Fiscal, presentó, el 19 de diciembre de 2011, una demanda de nulidad de la mencionada resolución ante el Juzgado Contencioso Administrativo de turno de la Corte Superior de Justicia de Lima, oportunidad en la cual informa que fue notificada con la citada Resolución 12595-8-2011 con fecha 29 de septiembre de 2011 (fojas 158 del cuadernillo del Tribunal Constitucional).

g) Por otro lado, el Ejecutor Coactivo de la Sunat - Intendencia Regional Lima, mediante Resolución de Ejecución Coactiva 023-006-1085011 de fecha 8 de noviembre de 2011, requiere el pago de las deudas originadas en las Resoluciones de Determinación 024-003-0008223 y 024-003-0008224 y en la Resolución de Multa 024-002-0022735, por montos totales (incluidos intereses moratorios) de S/. 53,920.00, S/. 59,601.00, y S/. 3,352.00, respectivamente; acto que motivó a la demandante a interponer el presente proceso de amparo como se verá a continuación.

2. En efecto, la accionante presentó la demanda de amparo de autos en contra de la SUNAT, con fecha 5 de enero de 2012, solicitando que:

- Se deje sin efecto la citada Resolución de Ejecución Coactiva 023-006-1085011 de fecha 8 de noviembre de 2011, en el extremo que le requiere el pago de intereses moratorios de las deudas originadas en las Resoluciones de Determinación 024-003-0008223 y 024-003-0008224 y en la Resolución de Multa 024-002-0022735; y que,
- Se inaplique a su caso el artículo 33 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, pese a haber impugnado las Resoluciones de Determinación 024-003-0008223 y 024-003-0008224 y de la Resolución de Multa 024-002-0022735 en sede administrativa, se computaron intereses moratorios durante el trámite de su recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal, el mismo que tardó, aproximadamente, cuatro 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 incrementó de 9,339 a 53,920 soles; de 12,970 a 59,601 soles; y, de 580.00 a 3,352 soles. Finalmente, sostiene que, por todo ello, se ha vulnerado el principio de no confiscatoriedad en materia tributaria, así como los principios de razonabilidad y proporcionalidad.

3. Como se ha señalado *supra*, la parte demandante identifica como el acto lesivo del principio de no confiscatoriedad en materia tributaria, así como de los principios de razonabilidad y proporcionalidad, al contenido de la Resolución de Ejecución Coactiva 023-006-1085011 de fecha 8 de noviembre de 2011. Sin embargo, no coincido con dicha posición.

4. Desde mi punto de vista, la resolución emitida por el ejecutor coactivo se circunscribe a cobrar la deuda fijada en las resoluciones de determinación y de multa de la Intendencia Regional Lima de la Sunat a que se ha hecho referencia precedentemente, y que han sido modificadas y luego confirmadas por la propia Intendencia, y por último por el Tribunal Fiscal.

5. Es el contenido de la resolución del Tribunal Fiscal, y no la resolución emitida por el ejecutor coactivo, la que contiene el supuesto agravio. Como su nombre lo evidencia, la resolución que emite un ejecutor coactivo es de ejecución, y no de determinación de una obligación. Dicho en otras palabras, es la consecuencia prevista legalmente ante la falta de pago de una determinada deuda tributaria. Debe tenerse presente al respecto, lo establecido en el artículo 115 del Código Tributario referido a la *deuda exigible en cobranza coactiva* donde se prescribe, en su parte pertinente, que:

> "La deuda exigible dará lugar a las acciones de coerción para su cobranza. A este fin se considera deuda exigible: (...) c) La establecida (...) por Resolución del Tribunal Fiscal".

6. Tal como se ha visto en el relato narrativo de los hechos a que se contrae el fundamento 1 del presente voto, la accionante ha impugnado cada una de las resoluciones administrativas emitidas en el marco de un procedimiento contencioso tributario, constituyendo la Resolución 12595-8-2011 del Tribunal Fiscal el acto que agotó la vía administrativa y que se erige como el acto lesivo de los principios constitucionales que la actora alega han sido vulnerados.

7. Una vez identificado el acto lesivo que ha motivado la interposición de la demanda de amparo de autos, conviene dilucidar si ésta se ha presentado durante el plazo establecido en el artículo 44 del Código Procesal Constitucional que, en su parte pertinente, señala:

> "El plazo para interponer la demanda de amparo prescribe a los sesenta días hábiles de producida la afectación, siempre que el afectado hubiese tenido conocimiento del acto lesivo y se hubiese hallado en posibilidad de interponer la demanda (...)"

8. Conforme se mencionó en el literal f) del fundamento 1 del presente voto, la Resolución 12595-8-2011 del Tribunal Fiscal, de fecha 22 de julio de 2011, que constituye el supuesto acto lesivo, fue notificada a la actora el 29 de septiembre de 2011, mientras que la demanda de amparo de autos se interpuso el 5 de enero de 2012, por lo que ha transcurrido en exceso el plazo legal para interponer un amparo y razón por la cual debe declararse la improcedencia de la demanda, en aplicación de lo prescrito en el numeral 10 del artículo 5 del Código Procesal Constitucional.

Por lo tanto, mi voto es porque se declare **IMPROCEDENTE** la demanda de autos.

S.

URVIOLA HANI

Lo que certifico:

JANET OTÁROLA SANTILLANA
Secretaria Relatora
TRIBUNAL CONSTITUCIONAL