



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Pleno. Sentencia 176/2022

EXP. N.º 02169-2016-PA/TC

LIMA

IBM DEL PERÚ S.A.C

SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

En Lima, a los 19 días del mes de abril de 2022, el Pleno del Tribunal Constitucional, integrado por los magistrados Ferrero Costa, Sardón de Taboada, Blume Fortini, Ledesma Narváez y Espinosa-Saldaña Barrera, pronuncia la siguiente sentencia; con la abstención del magistrado Miranda Canales aprobada en la sesión de Pleno de fecha 27 de mayo de 2021. Asimismo, se agregan los votos singulares de los magistrados Ledesma Narváez y Espinosa-Saldaña Barrera.

ASUNTO

Recurso de agravio constitucional interpuesto por IBM del Perú S.A.C. contra la resolución de folio 2366, de 2 de diciembre de 2015, expedida por la Cuarta Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima, que declaró infundada la demanda de autos respecto a los intereses moratorios e improcedente la misma respecto a la reducción de la multa en acogimiento del régimen de incentivos tributarios.

ANTECEDENTES

Demanda

El 4 de enero de 2012, IBM del Perú SAC interpuso demanda de amparo contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (Sunat) solicitando: i) la inaplicación de los artículos 33 y 181 del Código Tributario y no se le imponga el pago de intereses moratorios por aquellos plazos que, en exceso, los órganos administrativos y judiciales se han demorado en atender sus pretensiones; ii) la inaplicación del inciso b) del artículo 33 y 181 del Código Tributario (modificado por la Primera Disposición Final y Transitoria de la Ley 27335), de modo que la deuda tributaria impaga no se le agregue el interés diario acumulado al 31 de diciembre de cada año, generándose una nueva base para el cálculo de los intereses moratorios diarios del año siguiente (capitalización anual de intereses); iii) la inaplicación de la segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo 981, a fin que el cómputo de los intereses moratorios devengados a partir del 25 de diciembre de 2006 se calculen sobre el capital del tributo y de las multas fijadas por la Sunat para el periodo 1996 - 1997, y no sobre la deuda con intereses capitalizada al 31 de diciembre de 2005, por cuanto, desde el 25 de diciembre de 2006 se derogó la capitalización anual de intereses moratorios de las deudas tributarias; y, iv) la inaplicación del inciso c) y los párrafos uno, dos y cinco del artículo 179 del Código Tributario, en la parte que sancionan con la denegación de acceso al régimen de incentivos tributarios que reducen el importe de las multas tributarias, por el hecho de que IBM haya realizado el ejercicio legítimo de su derecho de defensa, por lo que, en ejecución el Juzgado deberá fijar el plazo dentro del cual IBM efectuará el pago de la deuda tributaria con la reducción de la multa correspondiente, en acogimiento al régimen de incentivos tributarios antes señalados, sin que el ejercicio de su derecho de defensa sea un impedimento para tal acogimiento. Alega la vulneración de sus derechos constitucionales al plazo razonable y a la propiedad.

101



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02169-2016-PA/TC
LIMA
IBM DEL PERÚ S.A.C

Aduce que desde que tras ser notificada de las resoluciones de determinación y multa relativas al IGV e IR de los periodos detallados se inició un extenso procedimiento contencioso tributario, que sumado a la aplicación del artículo 33 del TUO del Código Tributario, en su versión entonces vigente, ha acarreado que la deuda tributaria crezca exorbitantemente, sobre todo por la aplicación de los intereses moratorios; vulnerando, entre otros, el principio de no confiscatoriedad.

Contestación de la demanda por parte de la Sunat

El 14 de marzo de 2012, la Procuraduría Pública *Ad Hoc* de la Sunat (folio 179) dedujo la excepción de incompetencia por razón de la materia, alegando que hay proceso contencioso administrativo donde se viene discutiendo la deuda tributaria. Asimismo, contestó la demanda. Sostuvo que es inconstitucional la pretendida aplicación retroactiva de la modificación introducida por el Decreto Legislativo 969 para la deuda tributaria anterior al 24 de diciembre de 2006, al igual que la no capitalización de los intereses moratorios generados entre el 25 y el 31 de diciembre de 2006. De igual manera, expresó que, si la recurrente consideraba que se excedió el plazo para resolver su reclamación, pudo haber presentado un recurso de apelación contra la resolución denegatoria ficta, a fin de acceder a la segunda instancia en sede administrativa ante el Tribunal Fiscal. Si por la estrategia procesal de sus abogados o por morosidad de los mismos en el seguimiento de esta controversia tributaria, IBM optó por esperar por la resolución de intendencia aludida, los intereses moratorios transcurridos no deberían ser imputables a la Administración si igual el contribuyente tenía planeado apelar dicho acto administrativo. Tampoco IBM eligió ejercer su derecho de interponer una demanda de amparo, en dicho momento, para cuestionar los intereses tal como lo hace ahora pudiendo hacerlo, lo que evidencia que la presente demanda responde a una estrategia legal y no a una supuesta violación a su derecho de defensa. Respecto a su pretensión de acogerse al régimen de incentivos tributarios, dicha pretensión pudo haber sido incluida expresamente en la demanda original presentada en el proceso contencioso administrativo; sin embargo, IBM dejó pasar dicho momento procesal que ahora se pretende corregir a través del actual proceso de amparo, iniciado en forma paralela al proceso contencioso administrativo aún en curso.

Resoluciones de primera instancia o grado

Mediante Resolución 8, de 1 de abril de 2013, el Sexto Juzgado Constitucional de la Corte Superior de Justicia de Lima, declaró infundada la excepción deducida (folio 243). Esta resolución no fue impugnada, por lo que quedó consentida. Posteriormente, a través de la Resolución 9, de 1 de abril de 2013, el citado juzgado declaró infundada la demanda (folio 245). Esta última resolución fue declarada nula por la Resolución 16, de 1 de octubre de 2013, expedida por la Cuarta Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima.

Tras ello, a través de la Resolución 13, de 16 de diciembre de 2013, el mencionado juzgado dispuso la remisión del expediente al Decimoprimer Juzgado Especializado en lo Constitucional, Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros e Indecopi de la



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02169-2016-PA/TC
LIMA
IBM DEL PERÚ S.A.C

Corte Superior de Justicia de Lima, en cumplimiento de las resoluciones administrativas 102-2013-CE-PJ y 726-2013-P-CSJLI/PJ (folio 550).

Mediante Resolución 37, de 27 de octubre de 2014, el Decimoprimer Juzgado Especializado en lo Constitucional, Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros e Indecopi de la Corte Superior de Justicia de Lima, declaró fundada en parte la demanda la demanda y ordenó que no se apliquen los intereses moratorios respecto al exceso de tiempo que se tomó la Sunat en resolver el recurso de reclamación y emitir la resolución de cumplimiento. Además, dispuso qué en relación al proceso contencioso administrativo en curso, se debe tener presente que la demanda contenciosa administrativa, presentada el 25 de enero de 2005, en contra de la RTF 09513-5-2004, la cual, el 12 de mayo del 2006, mereció sentencia que la declaró infundada. Apelada ésta, se declaró nula por la Sala Civil Permanente de la Corte Suprema el 24 de setiembre de 2007, razón por la que se emitió nueva sentencia el 31 de agosto de 2009, por la Quinta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo, que volvió a declarar infundada la demanda en contra de la RTF 09513-5-2004. En este sentido, lo que no sería imputable a la demandante serían los intereses moratorios que se generaron entre la fecha en que se emitió la sentencia declarada nula, es decir, desde el 12 de mayo de 2006 y la fecha en que se emitió la nueva sentencia, esto es el 31 de agosto del 2009 (en el proceso contencioso administrativo). De otro lado, se declaró improcedente el acogimiento al régimen de incentivos tributarios e infundada en lo demás que contiene (folio 1897).

Resolución de segunda instancia o grado

La Cuarta Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima, a través de la Resolución 63, de 2 de diciembre de 2015 (fojas 2366), confirmó los extremos que la apelada había declarado infundada e improcedente y revocó el extremo que había declarado fundada en parte la demanda y reformándolo lo declaró infundado por considerar que, independientemente, de las causas que originaron el no pago de la deuda tributaria, cualquier pago que se haya producido después del vencimiento del plazo, será un pago retrasado, por lo tanto, merecedor de los intereses fijados en la ley. Los intereses moratorios devienen de una obligación legal (artículos 33 y 181 del Código Tributario) que se aplican sin excepción alguna. En ese sentido, el incremento de los intereses por el no pago de la deuda tributaria es un argumento subjetivo que no puede servir de base para impugnar la constitucionalidad de las citadas normas legales, admitir lo contrario importaría afectar el principio de igualdad en relación al trato tributario que se aplica de modo igualitario a todos los contribuyentes, de manera que se verían afectados otros derechos constitucionales que podrían resultar implicados en la decisión. La aplicación de los derechos moratorios deviene del cumplimiento de un mandato legal, constitucional y válido, en tanto que la dilación indebida, aunque reprochable, no determina por éste sólo hecho la inconstitucionalidad de la norma; máxime si el diseño normativo tributario responde a la necesidad de preponderar el rol que tiene la tributación, en el Estado Social y Democrático de Derecho, en el que los ingresos tributarios constituyen los ingresos económicos más importantes, que permiten a la Hacienda Pública dotar de mejores servicios y dar cobertura a las necesidades estatales. De otro lado, sostuvo que la capitalización de intereses estuvo permitida hasta el 24 de



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02169-2016-PA/TC
LIMA
IBM DEL PERÚ S.A.C

diciembre de 2006, fecha en que entró en vigencia el Decreto Legislativo 969, posteriormente, el 1 de abril de 2007 entra en vigencia el Decreto Legislativo 981, el cual estableció que la suma capitalizada al 31 de diciembre de 2005 será la base cálculo de intereses a futuro. En tal sentido, lo que se requiere es la aplicación retroactiva del Decreto Legislativo 969 que estableció la no capitalización de intereses, lo que es inviable teniendo en cuenta que la deuda tributaria de la demandante determinada es por el periodo de 1996 al 2005 y el artículo 103 de la Constitución proscribe la aplicación retroactiva de las normas legales.

Auto de incorporación del Tribunal Fiscal

A través del auto de 11 de noviembre de 2021, el Tribunal Constitucional dispuso que se incorpore al Tribunal Fiscal, representado por el Ministerio de Economía y Finanzas (MEF) a la relación jurídico procesal como demandada.

Contestación de la demanda por parte de la Procuraduría del Ministerio de Economía y Finanzas

El 21 de enero de 2022, la Procuraduría Pública del MEF, mediante escrito 000251-2022-ES, contestó la demanda. Sostiene que la demanda es improcedente porque existe una vía igualmente satisfactoria para la protección de los derechos invocados, que es el proceso contencioso administrativo. Añade que la aplicación de la regla de capitalización de intereses y de los intereses moratorios no vulneran derecho alguno, pues fueron aplicadas según la legislación vigente en ese momento. De otro lado, refiere que el plazo que tomó el TF para resolver fue razonable, pues se evaluó cuestiones de índole procedimental y atendiendo a la abundante documentación que obra en el expediente administrativo. Alega que se trata de un caso complejo y que la conducta de la administración fue diligente.

FUNDAMENTOS

Delimitación del petitorio y procedencia de la demanda

1. La recurrente solicita la inaplicación del artículo 33 del TUO del Código Tributario en lo referente a los intereses moratorios sobre la deuda tributaria relativa a los siguientes tributos y periodos: a) impuesto General a las Ventas (IGV) de los ejercicios 1996 y 1997 (específicamente diciembre de 1996 y varios meses de 1997), b) impuesto a la renta (IR) de los ejercicios 1996 y 1997; y, c) las multas relativas a los citados tributos y periodos; ello respecto del periodo que exceda los plazos previstos en los artículos 142, 150 y 156 del mencionado código. Ascvera que la deuda tributaria contiene intereses moratorios que vulneran sus derechos constitucionales a ser juzgada en un plazo razonable y el principio de no confiscatoriedad. Asimismo, solicita que los intereses moratorios se mantengan únicamente por los periodos de impugnación dentro de los plazos previstos en el Código tributario y que no se aplique la regla de capitalización de intereses.

2011



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02169-2016-PA/TC
LIMA
IBM DEL PERÚ S.A.C

2. De otro lado, también pide la inaplicación de los párrafos 1, 2 y 5 del artículo 179, inciso c) del TUO del Código Tributario (en su versión anterior a la modificación del artículo 89 del Decreto Legislativo 953) que sancionan con la denegación del acceso al régimen de incentivos tributarios que reducen el importe de las multas por el hecho de haber ejercido su derecho de defensa, al haber impugnado las resoluciones de determinación (RD) y multa (RM). Consecuentemente, solicita que se fije un plazo para pagar la deuda tributaria con reducción de la multa (es decir, pide que se le permita acogerse a los beneficios tributarios del artículo 179 del TUO del Código Tributario).

Procedencia de la demanda

Íter procedimental y agotamiento de la vía administrativa

3. El 28 de enero de 2002, la recurrente presentó recurso de reclamación, ampliado mediante escrito de 7 de marzo de 2002, contra una serie de RD y RM. Específicamente, las RD 012-003-0001731 a 012-003-0001736 (IR e IGV de 1996 y 1997) y las RM 012-002-0005211 a 012-002-0005225, por las infracciones contenidas en el artículo 178, incisos 1 y 2 del TUO del Código Tributario y relativas a los impuestos y períodos citados.
4. Mediante Resolución de Intendencia (RI) 015-4-15690, de 30 de setiembre de 2002, se declaró fundada en parte la reclamación, rectificando algunos valores y prosiguiendo la cobranza de otros (folio 9). El 11 de noviembre de 2002, se presentó un recurso de apelación (dato reconocido por el MEF en su escrito 00251-22-ES).
5. A través de la RTF 09513-5-2004, de 7 de diciembre de 2004 (folio 12) se revocó parcialmente la RI apelada (respecto a los reparos hechos a algunas notas de crédito), confirmando en los demás extremos. En base a ello, se expidió la RI 015-015-000496, de abril de 2005 (folio 32) notificada el 13 de abril de 2005, que rectificó algunos valores y dispuso proseguir la cobranza.
6. La contribuyente sostiene que pagó la deuda bajo protesto, según carta dirigida a la Sunat, de 13 de abril de 2012 (folio 1851).
7. Quiere esto decir que, a la fecha, el procedimiento contencioso tributario ha concluido y finalmente la Sunat cobró la deuda tributaria, incluidos los intereses moratorios y con intereses capitalizados, objeto del presente proceso de amparo.
8. Si bien es cierto, este pago podría llevar a afirmar que ha acontecido la sustracción de la materia, en aplicación a contrario sensu del segundo párrafo del artículo 1 del Nuevo Código Procesal Constitucional, (también segundo párrafo del artículo 1 del anterior código, vigente cuando se interpuso la demanda), también es cierto que esta no es una conclusión inexorable, pues el citado artículo

110



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02169-2016-PA/TC
LIMA
IBM DEL PERÚ S.A.C

1, habilita al juez constitucional, atendiendo al agravio producido, a pronunciarse sobre el fondo del asunto y, eventualmente, estimar la demanda.

9. En cualquier caso, no debe perderse de vista que la conclusión del procedimiento contencioso tributario abre las puertas para la cobranza coactiva de la deuda. Así, se emitió la Resolución Coactiva 0110060015977, que si bien es cierto fue declarada nula por la Resolución Coactiva 0110070046812, de 9 de junio de 2006 (folio 172), ello obedeció a una medida cautelar de no innovar dispuesta en el proceso contencioso administrativo que detallaremos más adelante, proceso que a la fecha ha culminado con resultado adverso al administrado.
10. A la presentación de la demanda entonces, el procedimiento contencioso tributario en el cual, la contribuyente cuestionaba la deuda que pretendía cobrarle la administración había concluido, por lo que no cabe alegar falta de agotamiento de la vía previa.
11. De otro lado, respecto a lo alegado sobre la no interposición de la queja conforme al artículo 155 del TUO del Código Tributario, se debe señalar que dicho artículo prescribe lo siguiente:

La queja se presenta cuando existan actuaciones o procedimientos que afecten directamente o infrinjan lo establecido en este Código, en la Ley General de Aduanas, su reglamento y disposiciones administrativas en materia aduanera; así como en las demás normas que atribuyan competencia al Tribunal Fiscal.

La queja es resuelta por:

- a) La Oficina de Atención de Quejas del Tribunal Fiscal dentro del plazo de veinte (20) días hábiles de presentada la queja, tratándose de quejas contra la Administración Tributaria.
- b) El Ministro de Economía y Finanzas dentro del plazo de veinte (20) días hábiles, tratándose de quejas contra el Tribunal Fiscal.

12. La queja (no "recurso de queja") tiene una regulación similar a la queja contenida en el numeral 169.1 del artículo 169 del Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, y su naturaleza no es la de un recurso, pues no cuestiona una decisión concreta sino una conducta. Así, la queja se aproxima más a la denuncia que al recurso. Es decir, procede contra la conducta del funcionario encargado de la tramitación del expediente que perjudique al administrado.
13. La queja prevista en el aludido artículo 155 no es, pues, un recurso de revisión de decisiones de instancias inferiores sino una suerte de denuncia contra el funcionario por cuya acción u omisión se ve afectado el procedimiento administrativo. Por ello, la queja no es resuelta por una instancia jerárquicamente superior en el procedimiento administrativo, sino por la Oficina de Atención de

MM



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02169-2016-PA/TC
LIMA
IBM DEL PERÚ S.A.C

Quejas del Tribunal Fiscal o por el Ministro de Economía y Finanzas, según el caso.

14. Ciertamente, en la sentencia emitida en el Expediente 0005-2010-PA/TC se estableció como doctrina jurisprudencial vinculante (artículo VI del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional) que la queja es vía previa para cuestionar el procedimiento de ejecución coactiva de la Sunat. Sin embargo, esta sentencia incurre en el error, dicho esto muy respetuosamente, de llamar y entender a dicha queja como un "recurso" (cfr. fundamentos 8, 9 y 14), contrariamente al texto del Código Tributario y a la naturaleza de esta queja.
15. Atendiendo a lo expuesto, no puede exigirse al administrado el presentar esta queja, ni para agotar la vía previa ni usarse como indicio de conducta negligente, pues en modo alguno el hecho que la presente o no, significa un retraso o un obstáculo para que la administración tributaria resuelva los recursos planteados por los contribuyentes.

Ausencia de vías igualmente satisfactorias

16. Al concluir el procedimiento contencioso tributario con la RI 015-015-000496, se abría las puertas para la cobranza coactiva de la deuda tributaria (dependiendo en última instancia de la resolución final de este proceso de amparo). Esta 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, salvo que la empresa cumpla con su obligación tributaria dentro de los siguientes 7 días, de conformidad con el artículo 117 del Código Tributario. Ello configura una amenaza cierta e inminente a los derechos fundamentales alegados.
17. Si bien es cierto mediante la citada Resolución Coactiva 0110070046812, de 9 de junio de 2006 (folio 172), la deuda tributaria, a pesar del fin del procedimiento contencioso tributario, no podría ser exigible coactivamente por la existencia de una medida cautelar en un proceso contencioso administrativo, justamente, ello conlleva el reconocimiento tácito que la cobranza coactiva de la deuda dependía de la resolución de dicho proceso, en el que efectivamente, se produjo un resultado adverso para la recurrente.
18. También se debe tener presente que la posibilidad de alegar al interior del procedimiento de cobranza coactiva, 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".
19. Existe una necesidad de brindar tutela de urgencia, la misma que es propia de los procesos constitucionales, en la medida que el artículo 122 del Código Tributario



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02169-2016-PA/TC
LIMA
IBM DEL PERÚ S.A.C

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 obstaculizarse el acceso al recurso impugnatorio.

20. De hecho, esta amenaza impulsó a la empresa a efectuar el pago de la deuda.
21. La necesidad de un pronunciamiento de fondo se condice con el momento en que se interpuso la demanda, que fue en el año 2012, y ello se agudiza por el hecho de que el reclamo en sede administrativa es del año 2002. Hace 20 años. Asimismo, no debe resultar ajeno el hecho que existen pronunciamientos de primera y segunda instancia o grado que, en buena cuenta, han contribuido a que hasta la fecha no exista pronunciamiento definitivo (pues como se describe en los antecedentes de la presente sentencia la Resolución 9, de 1 de abril de 2013, que declaró, en primera instancia o grado, infundada la demanda (folio 245) fue anulada por la Resolución 16, de 1 de octubre de 2013 (folio 319), lo que ocasionó que el expediente judicial volviera a primera instancia o grado.
22. Por consiguiente, 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.
23. Así, el proceso constitucional de amparo es la vía idónea para brindar una adecuada tutela del derecho invocado, porque, al presentarse la demanda, el riesgo de que la agresión resulte irreparable era inminente y, por lo tanto, exigía una tutela de urgencia, tal como ha sido destacado por el Tribunal Constitucional en las sentencias emitidas en los Expedientes 04532-2013-PA/TC y 04082-2012-PA/TC.
24. En consecuencia, un proceso contencioso administrativo no puede considerarse una alternativa al amparo de autos, ni menos una vía igualmente satisfactoria frente al mismo. En consecuencia, no cabe desestimar la demanda en aplicación del artículo 7, inciso 2 del actual Código Procesal Constitucional (artículo 5, inciso 2, del anterior código).

Inexistencia de vía paralela

25. En este punto, es necesario recordar que el artículo 7, inciso 3, del Código Procesal Constitucional, dispone 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”. De otro lado, el artículo 7, inciso 5 señala que es causal de improcedencia de la demanda la litispendencia por la existencia de otro proceso constitucional.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02169-2016-PA/TC
LIMA
IBM DEL PERÚ S.A.C

26. En el expediente 00197-2005-20-1801-SP-CA-05 (copias de la demanda, auto admisorio, sentencia de primera instancia o grado y sentencia de segunda instancia o grado obran a folios 35, 37, 46 y 52, respectivamente), la recurrente solicitó la nulidad de la RTF 09513-5-2004, en un proceso contencioso administrativo. Como se advierte del primer fundamento de la sentencia de primera instancia o grado, los puntos controvertidos eran:
- Si la fiscalización del IGV iniciada el 23 de mayo de 2001 por el periodo comprendido entre enero y diciembre de 1999 se encuentra conforme a lo establecido en el artículo 81 del Código Tributario.
 - Si la ampliación de la fiscalización para comprender también los periodos 1996 y 1997 ha sido dispuesta conforme a lo establecido en el citado artículo 81 del Código Tributario.
 - Si se ha producido una indebida división del procedimiento de fiscalización: una por los periodos 1998, 1999, 2000 y enero a junio de 2001, y la otra por los periodos 1996 y 1997.
 - Si se han producido irregularidades en el trámite de reconstrucción del expediente administrativo.
 - Si el plazo otorgado para sustentar las notas de crédito ha vulnerado el derecho de defensa del recurrente, por ser un plazo diminuto.
 - Si las pruebas aportadas por la demandante no han sido valoradas por la Administración Tributaria.
27. Si bien ambos procesos tienen las mismas partes, no puede decirse lo mismo respecto de su objeto. En efecto, en el expediente 00197-2005-20-1801-SP-CA-05 se está impugnando parcialmente la RTF 09513-5-2004, en cuanto al procedimiento de fiscalización que antecedió a la determinación del capital de la deuda tributaria y a la valoración de las pruebas por parte de la administración tributaria; mientras que en este proceso constitucional son sus intereses, la aplicación de la regla de capitalización de intereses y la denegatoria del acceso al régimen de incentivos tributarios. En esa línea, se ha argumentado que no es factible separar el capital de los intereses, pues estos últimos se encuentran indefectiblemente ligados a los primeros.
28. Esta argumentación está referida a la discusión sobre los montos que las deudas tributarias, puesto que el monto de los intereses moratorios dependerá del monto del capital. Sin embargo, la determinación de dichas cantidades no puede ser dilucidada en un proceso constitucional.
29. En consecuencia, el proceso contencioso administrativo invoca la correcta interpretación y aplicación de las disposiciones normativas referidas a la determinación de la obligación tributaria, mientras que el proceso de amparo se plantea en defensa del derecho de propiedad y de los principios de razonabilidad y proporcionalidad.

1131



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02169-2016-PA/TC
LIMA
IBM DEL PERÚ S.A.C

30. Esta distinción es importante porque en este proceso constitucional se discute la incidencia de los intereses moratorios en los derechos fundamentales invocados. No se discute en este proceso el monto de la deuda tributaria o de los intereses moratorios, pues ello se discutirá en el proceso contencioso administrativo, como se viene haciendo. En este proceso se discutirá si el exceso de plazo para resolver, el cual incrementa los intereses moratorios, la aplicación de la regla de capitalización de intereses y la denegatoria de acceso al régimen de incentivos tributarios, vulnera los derechos fundamentales a la propiedad, el principio de no confiscatoriedad, entre otros.
31. Por tanto, el mencionado proceso contencioso administrativo no puede considerarse una vía paralela al amparo de autos. De otro lado, tampoco se advierte que exista litispendencia respecto a la interposición de otro proceso constitucional sobre la misma materia del presente proceso de amparo.
32. En consecuencia, no corresponde desestimar la demanda en aplicación de los artículos 7, incisos 3 y 5 del Código Procesal Constitucional (artículos 5, incisos 3 y 5 del anterior código).

Acerca de la prescripción

33. En relación a la eventualidad de la ocurrencia de un supuesto de prescripción, se debe señalar que la demandante cuestiona los cobros efectuados por la Sunat, pues, a su juicio, estos pagos tienen un sustento irrazonable en lo referido a los intereses moratorios devengados durante el tiempo que, más allá del plazo legal, tomó la administración tributaria en resolver sus recursos en sede administrativa y en cuanto a la aplicación de la regla de capitalización de intereses.
34. Dicha merma en su patrimonio se ha producido persiste y justamente es objeto de reclamo a través de la presente demanda de amparo, de lo que se colige una presunta vulneración continua al derecho de propiedad de la recurrente.
35. Así, resulta de aplicación la regla 2 contenida en el artículo 45 del Código Procesal Constitucional según la cual: "si los actos que constituyen la afectación son continuados, el plazo se computa desde la fecha en que haya cesado totalmente su ejecución". Contrario sensu, si, como se detalla en la presente sentencia, la afectación al patrimonio persiste, no opera el inicio del cómputo del plazo prescriptorio.

Análisis de la controversia

36. En el caso de autos, la recurrente cuestiona el cobro de intereses moratorios durante el periodo de impugnación de su deuda tributaria en sede administrativa. Se cuestionan los intereses moratorios generados fuera del plazo legal para resolver las impugnaciones planteadas en el procedimiento contencioso administrativo. Asimismo, se solicita la inaplicación de la regla de capitalización



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02169-2016-PA/TC

LIMA

IBM DEL PERÚ S.A.C

de intereses. La recurrente alega la vulneración del derecho al debido procedimiento, por haberse inobservado el principio de razonabilidad en la aplicación de los intereses moratorios.

Línea jurisprudencial

37. En el Expediente 04082-2012-PA/TC, doña Emilia Rosario del Rosario Medina de Baca solicitó, entre otros aspectos, que se inaplique a su caso el artículo 33 del TUO del Código Tributario, referido al cobro de intereses moratorios durante la etapa impugnatoria en el procedimiento contencioso tributario y su respectiva capitalización, en su versión vigente hasta el ejercicio 2006, así como el artículo 3 del Decreto Legislativo 969, que lo modificó, y la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo 981. Al respecto, este Tribunal estableció que el cobro de intereses moratorios resultaba lesivo del derecho a recurrir en sede administrativa, así como del principio de razonabilidad, respecto al tiempo de exceso frente al plazo legal que tuvo el Tribunal Fiscal para resolver el procedimiento contencioso tributario. El mismo criterio se utilizó en la sentencia emitida en el Expediente 01808-2013-PA/TC.
38. Por otro lado, como señaló el Tribunal Constitucional en la sentencia emitida en el Expediente 04532-2013-PA/TC (caso Icatom SA), este razonamiento es aplicable también para el caso de las personas jurídicas.
39. En ambos supuestos, las personas recurrentes cuestionan el hecho que la administración tributaria les haya impuesto el cobro de intereses moratorios durante el periodo de impugnación de su deuda tributaria en sede administrativa por considerar que dicho actuar resulta lesivo del principio de razonabilidad. Es decir, la distinta naturaleza jurídica de las recurrentes y las divergencias en su configuración y desempeño económico no conllevan per se a afirmar que nos encontramos ante supuestos de hecho distintos, ya que, en ambos casos, las demandantes invocan un acto lesivo sustancialmente igual al amparo de una misma situación jurídica, como es en este caso, su condición de contribuyentes titulares del derecho a un debido procedimiento. Lo mismo se ha afirmado en las sentencias emitidas en los expedientes 02051-2016-PA/TC y 00225-2017-PA/TC.
40. La finalidad del cobro de intereses moratorios frente a deudas tributarias está dirigida a incentivar el pago oportuno de estas obligaciones por parte de los contribuyentes, así como indemnizar al acreedor tributario por el no cobro oportuno de la deuda. Siendo así, el Tribunal Constitucional no advierte razón alguna que justifique una distinta responsabilidad jurídica en el cumplimiento de este deber. La distinta naturaleza jurídica de los contribuyentes (persona natural o persona jurídica dedicada a una actividad empresarial), así como el uso económico que puedan dar al monto que adeudan a la administración tributaria no justifican establecer un tratamiento diferenciado en el cobro de intereses moratorios a los contribuyentes, toda vez que con dicho cobro no se busca



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02169-2016-PA/TC
LIMA
IBM DEL PERÚ S.A.C

sancionar un eventual provecho económico que pudiera obtener el contribuyente, sino indemnizar al Estado por el no pago oportuno de su acreencia.

41. Este criterio, por demás, es coherente con el establecido por el Tribunal Constitucional en el Expediente 0905-2001-AA/TC, donde se reconoció que las personas jurídicas de derecho privado también pueden ser titulares de derechos fundamentales (fundamento 5), y el Expediente 01567-2006-AA/TC, donde se dejó establecida su titularidad del derecho al debido proceso (fundamento 9), cuya exigibilidad no se restringe a los procesos judiciales, sino que se extiende a los procedimientos administrativos (cfr. entre otros, las sentencias emitidas en los Expedientes 04289-2004-PA/TC, fundamento 3 y 03741-2004-PA/TC, fundamento 18).

Razonabilidad en la actuación de la administración pública

42. El principio de razonabilidad es entendido por el Tribunal Constitucional como un parámetro indispensable de constitucionalidad que permite determinar la legitimidad de la actuación de los poderes públicos, especialmente cuando ésta afecta el ejercicio de los derechos fundamentales (sentencia emitida en el Expediente 0050-2004-AI/TC, fundamento 109). En la misma lógica, el numeral 1.4 del artículo IV del Título Preliminar de la Ley 27444, que regula el Procedimiento Administrativo General, 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. Así, la precitada norma dispone lo siguiente:

1.4. Principio de razonabilidad.- 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.

43. En este caso, corresponde verificar entonces si el periodo por el que le fueron aplicados los intereses moratorios a la empresa demandante resulta lesivo del principio de razonabilidad que debe regir el actuar de la administración tributaria. Tal como fue advertido por este Tribunal Constitucional en el Expediente 04082-2012-PA/TC, la determinación del periodo durante el cual resulta legítimo el cobro de intereses moratorios por parte de la administración tributaria frente al deudor tributario adquiere trascendencia constitucional en la medida en que, al tratarse de una actuación administrativa que tiene incidencia en el derecho al debido procedimiento —en su manifestación de facultad para recurrir las decisiones administrativas—, su legitimidad se encuentra vinculada al principio de razonabilidad.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02169-2016-PA/TC
LIMA
IBM DEL PERÚ S.A.C

Análisis del presente caso

44. En el caso de autos, la recurrente solicita la inaplicación del artículo 33 del TUO del Código Tributario.
45. Más allá de los montos específicos que se le haya cobrado o pretenda cobrar a la demandante, lo que compete en este proceso de amparo es analizar la validez del cobro de los intereses moratorios respecto al exceso en resolver los recursos interpuestos por la actora en el procedimiento contencioso tributario descrito.
46. Conforme al artículo 33 del TUO del Código Tributario, en su redacción original, los intereses moratorios se computaban diariamente desde el día siguiente a la fecha de vencimiento de la deuda tributaria hasta la fecha de su pago inclusive. Esta regla fue modificada parcialmente por el artículo 6 del Decreto Legislativo 981, vigente desde el 1 de abril de 2007 -de conformidad con lo establecido en la Primera Disposición Complementaria Final de dicho decreto- hasta el 13 de julio de 2014, fecha esta última en la que entró en vigor la modificatoria del artículo 7 de la Ley 30230 (a partir de esta última ley ya no se computan los intereses moratorios respecto al exceso de tiempo que demore la administración tributaria en resolver según los artículos 142, 150 y 156 del TUO del Código Tributario).
47. El referido artículo 6 circunscribía la suspensión en el cobro de los intereses moratorios al tiempo en exceso que, respecto del plazo legal establecido, tomara la administración tributaria para resolver el recurso de reclamación planteado por un administrado, siempre que el vencimiento del plazo fuera por causa imputable a ésta.
48. Asimismo, la disposición proscribía cualquier suspensión en el cobro de intereses moratorios durante la tramitación del recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal. Así, establecía que:

La aplicación de los intereses moratorios se suspenderá a partir del vencimiento de los plazos máximos establecidos en el Artículo 142º 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.

Durante el periodo de suspensión la deuda será actualizada en función del Índice de Precios al Consumidor.

Las dilaciones en el procedimiento por causa imputable al deudor no se tendrán en cuenta a efectos de la suspensión de los intereses moratorios.

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.

49. Al respecto, cabe indicar que la finalidad del cobro de intereses moratorios en las deudas tributarias es compensar al acreedor tributario por la demora en el pago.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02169-2016-PA/TC
LIMA
IBM DEL PERÚ S.A.C

Esta finalidad es legítima en tanto la demora sea imputable al deudor tributario. Así, a partir de lo establecido en la norma materia de análisis y a fin de dilucidar la legitimidad del cobro de intereses moratorios durante el procedimiento contencioso tributario, es importante verificar dos cuestiones esenciales.

50. En primer lugar, el periodo durante el cual se justifica la suspensión de los intereses moratorios, para lo que será importante diferenciar dos escenarios en el procedimiento administrativo: 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. En segundo lugar, corresponde verificar si se justifica un tratamiento legislativo diferenciado entre los recursos administrativos de reclamación y apelación, ya que la norma cuestionada dispone la suspensión en el cobro de intereses moratorios durante el tiempo en exceso que, respecto del plazo legal establecido, tomara la administración tributaria para resolver el recurso de reclamación, y no así respecto del recurso de apelación.
51. En cuanto a los dos escenarios que se pueden identificar en el procedimiento contencioso tributario, este Tribunal entiende 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 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 la ley otorga a la autoridad administrativa para resolver su recurso, como una de las implicancias del ejercicio de su derecho.
52. 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 resolver los recursos planteados, pues en este caso 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, los órganos jurisdiccionales se encuentran facultados para disponer que el contribuyente asuma el pago de los intereses moratorios derivados de su actuación irregular, siempre que se sustenten las razones por las cuales habría incurrido en un actuar dilatorio.
53. En consecuencia, 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 en el tramo en el que la autoridad



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02169-2016-PA/TC
LIMA
IBM DEL PERÚ S.A.C

administrativa excede el plazo legal por causas atribuibles a ella; caso contrario, cualquier pretensión destinada a suspender los intereses moratorios debe ser desestimada.

54. Por otro lado, este Tribunal no advierte una razón que justifique un tratamiento legislativo 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. Si bien cada uno de ellos es resuelto por distintas entidades administrativas (Sunat y Tribunal Fiscal, respectivamente), ello no determina naturaleza disímil a estos mecanismos impugnatorios. 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. Por lo tanto, la disposición que establece la suspensión en el cobro de intereses moratorios durante el tiempo en exceso que, respecto del plazo legal establecido, tomase la administración tributaria para resolver, resulta aplicable durante la tramitación de ambos recursos (reclamación y apelación).
55. Así, en el presente caso corresponde que, en el cobro de la deuda tributaria del demandante, la Sunat suspenda el cómputo de los intereses moratorios durante el tiempo en exceso que, respecto del plazo legal establecido, tomó la administración tributaria para resolver los recursos planteados por la recurrente.
56. Concretamente, corresponde que, respecto al período transecurrido desde que se cumplió el plazo para resolver el recurso de apelación ingresado al Tribunal Fiscal, no se cobren intereses moratorios (debe tenerse en cuenta que, en el presente caso, a la fecha en que presentó el recurso de apelación aún estaba vigente el plazo estipulado en el artículo 150 del TUO del Código Tributario que establecía un plazo de 6 meses). Por lo demás, el cálculo de los intereses moratorios debe seguir lo establecido en el citado artículo 33 del TUO del Código Tributario.
57. Bajo la misma lógica de razonamiento tampoco corresponde que se cobren intereses moratorios respecto al exceso de tiempo que tuvo la Sunat para resolver el recurso de reclamación interpuesto por la contribuyente (debe tenerse en cuenta que, en el presente caso, a la fecha en que presentó el recurso de reclamación aún estaba vigente el plazo estipulado en el artículo 142 del TUO del Código Tributario que establecía un plazo de 6 meses, como regla y 9 meses en el caso de aplicación de normas sobre precios de transferencia). Tampoco correspondería, de ser el caso, el cobro de intereses respecto al exceso de tiempo que se tomó para emitir la resolución de cumplimiento contemplada en el artículo 156 del TUO del Código Tributario (nótese que tras la emisión de la RTF 09513-5-2004, la Sunat tuvo que pronunciarse nuevamente- resolución de cumplimiento- expidiendo la RI 015-015-000496).



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02169-2016-PA/TC
LIMA
IBM DEL PERÚ S.A.C

58. Dado que hay valores que fueron cancelados por la contribuyente, incluyendo intereses moratorios excesivos (respecto al plazo que tenía la administración para resolver los recursos de la actora), esos montos (respecto al exceso) deben ser devueltos a la contribuyente.

La garantía del plazo razonable como elemento del derecho al debido procedimiento administrativo

59. La recurrente alega la vulneración de su derecho al plazo razonable en sede administrativa.
60. El análisis respecto de la eventual vulneración del derecho al plazo razonable se hará sobre el contexto del procedimiento administrativo tributario como un todo, es decir, las actuaciones seguidas ante la Sunat y al Tribunal Fiscal, ya que se trata de un análisis de puro derecho, que comprende una evaluación sobre las posibles demoras en que pudiera haber incurrido la administración tributaria en resolver el caso planteado en sede administrativa.
61. Como ha sido reiterado en reciente jurisprudencia de este Tribunal, el contenido del derecho al plazo razonable del proceso 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. (vg. sentencias emitidas en los Expedientes 04179-2014-PHC/TC, fundamento 9 y 00295-2012-PHC/TC, fundamento 2). Así, el plazo de un proceso o un procedimiento será razonable sólo si es que aquél comprende un lapso 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 con sus intereses, a fin de obtener una respuesta definitiva en la que se determinen los derechos u obligaciones de las partes.
62. Para determinar si en el ámbito de un procedimiento administrativo se ha producido o no la violación del derecho al plazo razonable se deben 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 (vg. sentencia emitida en el Expediente 03778-2004-PA/TC, fundamento 21). De modo enunciativo, se puede afirmar 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 o sancionador), los alcances de la actividad probatoria para el esclarecimiento de los hechos, la pluralidad de administrados involucrados en el procedimiento, o algún otro elemento que permita

1001



concluir, con un alto 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 las autoridades administrativas: 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.
- 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 este incide o influye de manera relevante e intensa sobre la situación jurídica del demandante.

Inicio y fin del cómputo del plazo razonable del procedimiento contencioso tributario

63. El artículo 29 del TUO de la Ley de Procedimientos Administrativo General – aprobado por Decreto Supremo 004-2019-JUS- define a los procedimientos administrativos como el “conjunto de actos y diligencias tramitados en las entidades, conducentes a la emisión de un acto administrativo que produzca efectos jurídicos individuales o individualizables sobre intereses, obligaciones o derechos de los administrados”.
64. Según el artículo 112 del TUO del Código Tributario, los procedimientos tributarios, además de los que se establezcan por ley, son: i) el procedimiento de fiscalización, ii) el procedimiento de cobranza coactiva, iii) el procedimiento contencioso tributario, y iv) el procedimiento no contencioso.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02169-2016-PA/TC
LIMA
IBM DEL PERÚ S.A.C

65. Como se desprende de los artículos 61 a 80 del mencionado código, el procedimiento de fiscalización es el procedimiento mediante el cual, la Sunat comprueba la correcta determinación de la deuda tributaria efectuada por el deudor tributario. Como producto de dicha actividad, la Administración tributaria podrá modificar la referida determinación si constata omisiones o inexactitudes en la información proporcionada, emitiendo una resolución de determinación, orden de pago o resolución de multa.
66. De otro lado, de acuerdo con el artículo 124 del TUO del Código Tributario, el procedimiento contencioso tributario consta de dos etapas: a) la reclamación ante la administración tributaria, y, b) la apelación ante el Tribunal Fiscal. Es decir, mientras el procedimiento de fiscalización culmina con la emisión de una resolución de determinación, orden de pago o multa; el procedimiento contencioso tributario comienza con la presentación de un recurso de reclamación contra cualquiera de las referidas resoluciones (entre otras que detalla el artículo 135).
67. En el presente caso, dado que el 28 de enero de 2002 se cuestionaron las resoluciones de determinación y multa, éstas serán las fechas que serán tomadas en cuenta como inicio para efectos de verificar la vulneración o no del plazo razonable en sede administrativa.
68. Con relación a la finalización del cómputo del plazo, se entiende que el término del procedimiento administrativo opera en el momento en que la autoridad administrativa expide la decisión definitiva que resuelve la situación jurídica de la persona en sede administrativa, lo cual incluye a los recursos que se establecen dentro del propio procedimiento administrativo para cuestionar una primera decisión de la autoridad.
69. Como se puede advertir el procedimiento administrativo, concluyó con la notificación de la R1 015-015-000496 (resolución de cumplimiento). No obstante, la mera constatación de un periodo prolongado en la resolución de la controversia no supone automáticamente declarar la vulneración del derecho al plazo razonable; por ello, corresponde evaluar los cuatro criterios esbozados anteriormente para determinar si dicha vulneración se ha configurado, o no, en el caso sub exámine.

Análisis del derecho al plazo razonable en la presente controversia

Complejidad del asunto

70. La controversia administrativa no configura un hecho complejo, ya que los artículos 142 y 150 del Código Tributario han delimitado los plazos para la resolución de los recursos de reclamación y apelación, respectivamente. Así, dichos enunciados normativos establecen en el caso del recurso de reclamación, el plazo máximo para resolverlo es de 9 meses (antes 6 meses), contado desde la



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02169-2016-PA/TC
LIMA
IBM DEL PERÚ S.A.C

presentación del recurso y de 12 meses si la controversia versa sobre la aplicación de las normas de los precios de transferencia (cuando se presentó el reclamo en el presente caso, solo estaba vigente el plazo de 6 meses). Por su parte, la apelación cuenta con un plazo máximo para resolver de 12 meses; sin embargo, si la controversia radica sobre precios de transferencia internacional, el plazo máximo es de 18 meses. Es decir, las controversias relacionadas a precios de transferencia constituyen un tema más complejo, y por el cual la administración requiere de un mayor tiempo para su resolución.

71. En consecuencia, la controversia administrativa no resulta un hecho complejo, pues alude a si lo declarado y pagado por la recurrente por concepto de IR e IGV tiene sustento o no. Por ejemplo, se debate los reparos practicados por la administración que inciden en la determinación del IR de los ejercicios 1996 y 1997, pagos a cuenta del IR de diciembre de 1996 y de marzo y mayo a diciembre de 2007 e IGV de diciembre de 1996 y de enero, febrero y mayo a diciembre de 1997. Específicamente se cuestionan presuntas irregularidades en el procedimiento de fiscalización (como por ejemplo, la emisión de las resoluciones de determinación antes que concluya la fiscalización). En cualquier caso, el plazo entonces vigente para la emisión de la primera RI (resolviendo el recurso de reclamación) como el plazo tanto regular y el excepcional para dilucidar la apelación, descritos en el fundamento anterior habían vencido con largueza al momento de emitirse tanto la primera RI como la RTF.

Actividad o conducta del interesado

72. En cuanto a la actividad o conducta procedimental de la recurrente, no se advierte que dicha empresa haya incurrido en algún tipo de acción que haya provocado la dilación del procedimiento. Asimismo, este Tribunal no advierte que la empresa demandante haya presentado gran cantidad de acervo documental al interior del procedimiento y, de haber sido este el caso, se debe advertir que ello tampoco comportaría una conducta obstruccionista, dado que en todo caso se estaría ante el ejercicio legítimo del derecho de defensa por parte del administrado.
73. Incluso, puede afirmarse que la actividad de la contribuyente ha permitido que la administración encuentre errores y ordene corregirlos. Así, como se ha detallado en la descripción del iter procedimental, RI 015-4-15690 declaró fundado en parte el reclamo de la contribuyente, rectificando los valores; mientras que la RTF 09513-5-2004, revocó parcialmente la primera RI (dejando sin efectos las RD y RM en cuanto a los reparos sobre una serie de notas de crédito), lo que obligó a la Sunat a emitir un nuevo pronunciamiento.
74. Por lo expuesto, este Tribunal no advierte que la conducta desplegada por la recurrente hubiese perjudicado el desarrollo normal del procedimiento administrativo.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02169-2016-PA/TC
LIMA
IBM DEL PERÚ S.A.C

La conducta de las autoridades administrativas

75. De acuerdo con lo establecido por el artículo 142 del Código Tributario, la Sunat debe resolver el recurso de reclamación en un plazo máximo de 9 meses y 12 meses si la controversia versa sobre la aplicación de las normas de los precios de transferencia (*antes, 6 meses, este plazo estaba vigente cuando se presentó y resolvió el recurso de reclamación*). Por su parte, el artículo 150 del mismo código establece que el Tribunal Fiscal tiene un plazo de 12 meses para resolver los recursos de apelación, y 18 meses para temas más complejos, específicamente controversias relacionadas con los precios de transferencia internacional (*antes 6 meses, este plazo estaba vigente cuando se presentó el recurso de apelación*).
76. Así, examinados los factores valorativos del referido principio, se advierte que no se ha cumplido con justificar de forma fehaciente la excesiva demora en la que se ha incurrido, teniendo en cuenta que han excedido los plazos otorgados por la mencionada ley.
77. Asimismo, la excesiva carga procesal esgrimida por la administración tributaria como un factor que ocasionaría la demora en resolver, no puede ser invocada sin más como motivo justificante del retardo en la absolución de un recurso administrativo; máxime si se tiene en cuenta que en el caso de los procedimientos contencioso tributarios, la demora en la resolución de los medios impugnatorios se encuentra directamente vinculada al cobro de intereses moratorios cuyo pago deberá ser asumido a fin de cuentas por los contribuyentes.

Las consecuencias que la demora produce en la situación jurídica del interesado

78. Este Tribunal ha precisado en la sentencia del Expediente 04532-2013-PA/TC, que a través del presente requisito, "(...) 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".
79. Ahora bien, en el caso en concreto, resulta evidente que la demora producida por las demandadas ha generado una grave amenaza al patrimonio de la demandante, pues del total de la deuda tributaria, la mayor parte corresponde a los intereses moratorios.

Conclusión sobre el plazo razonable

80. Luego del análisis de estos cuatro elementos para determinar la razonabilidad del plazo, se verifica que se ha incurrido en una violación del derecho a que el procedimiento dure un plazo razonable.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02169-2016-PA/TC
LIMA
IBM DEL PERÚ S.A.C

Efectos de la vulneración del derecho al plazo razonable

81. De acuerdo con la doctrina jurisprudencial vinculante establecida en el fundamento 12 de la sentencia del Expediente 00295-2012-PHC/TC, este Tribunal ha precisado, en el ámbito del proceso penal, que si se constata la violación del derecho a ser juzgado dentro de un plazo razonable como consecuencia de estimarse la demanda, se ordenará al órgano jurisdiccional que conoce el proceso penal que, en el plazo más breve posible, según sea el caso, emita y notifique la correspondiente sentencia que defina la situación jurídica del procesado, bajo apercibimiento. Y es que el plazo para el pronunciamiento definitivo sobre el fondo del asunto no debe ser fijado una vez y para siempre, de modo que sea aplicable en todos los casos, sino que este debe ser fijado de manera objetiva y razonable por el juez constitucional en atención a las circunstancias concretas de cada caso.
82. En cuanto a los procedimientos administrativos, el Tribunal Constitucional 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 el 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 (sentencia recaída en el Expediente 03778-2004-PA/TC, fundamento 23).
83. Dado que en el presente caso no resulta posible requerir a la Administración Tributaria que emita un pronunciamiento definitivo que ponga fin al procedimiento, puesto que ello ya ha ocurrido, considera necesario instar a que las entidades emplazadas no vuelvan a incurrir en las acciones u omisiones que motivaron la interposición de la presente demanda. Más aun cuando, de conformidad con el numeral 1.9 del artículo IV del TUO de la Ley del Procedimiento Administrativo General, los procedimientos administrativos se deben sustentar en virtud del principio de celeridad, según el cual se debe alcanzar una decisión en tiempo razonable.

Capitalización de intereses

84. 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.
85. 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:



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02169-2016-PA/TC
LIMA
IBM DEL PERÚ S.A.C

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.

86. Esta norma estuvo vigente solo ocho años. Fue derogada por el artículo 3 del Decreto Legislativo 969, publicado el 24 de diciembre de 2006.

87. 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.

88. 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).

89. Dado que la deuda tributaria de la recurrente corresponde a los ejercicios 1996 y 1997, 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.

90. Tomando en cuenta lo anterior, es 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.

91. 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 Expediente 2727-2002-AA/TC).

92. 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.

93. 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 del TUO de la Ley 27444, Ley de Procedimiento Administrativo General.

111



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02169-2016-PA/TC
LIMA
IBM DEL PERÚ S.A.C

94. 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).

95. Por consiguiente, la aplicación de la regla de capitalización de intereses transgrede el principio de razonabilidad. La capitalización de intereses es una forma de acentuar la sanción por la mora en el cumplimiento de una obligación.

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

97. 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.

98. 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.

99. 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.

100. En consecuencia, la demanda también 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-IEF, 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.

Respecto al acceso al régimen de incentivos tributarios en el caso de las multas

101. La recurrente también pide la inaplicación del artículo 179, inciso c) del TUO del Código Tributario (en su versión anterior a la modificación del artículo 89 del Decreto Legislativo 953) que, según alega, sanciona con la denegación del acceso al régimen de incentivos tributarios que reducen el importe de las multas por el hecho de haber ejercido su derecho de defensa, al haber impugnado las

MI



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02169-2016-PA/TC
LIMA
IBM DEL PERÚ S.A.C

resoluciones de determinación (RD) y multa (RM). Consecuentemente, solicita que se fije un plazo para pagar la deuda tributaria con reducción de la multa (es decir, pide que se le permita acogerse a los beneficios tributarios del artículo 179 del TUO del Código Tributario).

102. El artículo 179 del Código Tributario, en su versión anterior a la modificatoria del artículo 89 del Decreto Legislativo 953, señalaba que la sanción de multa fijada en el artículo 178 del Código Tributario, se sujetaba a un régimen de incentivos, es decir a una reducción o rebaja del monto de la multa, siempre y cuando el contribuyente cumpla con cancelar la deuda de la siguiente forma:

- Si el deudor tributario declara la deuda omitida antes de cualquier notificación o requerimiento de la administración tributaria relativa al periodo o tributo a regularizar, la multa era rebajada en un 90%.
- Si la declaración se realiza después de la notificación o requerimiento, pero antes del inicio de la fiscalización, la rebaja era de 70%.
- Si la declaración era posterior al inicio de la fiscalización pero antes de la notificación de la Orden de Pago, Resolución de Determinación o Resolución de Multa, la rebaja era de 60%.
- Una vez notificada la Orden de Pago, Resolución de Determinación o Resolución de Multa y el deudor cancela antes del inicio del procedimiento de cobranza coactiva, la rebaja era del 50%.
- Iniciado el procedimiento de cobranza coactiva o notificada la Orden de Pago, Resolución de Determinación o Resolución de Multa, *no procede rebaja alguna si es que el contribuyente interpone algún medio impugnatorio.*
- Acogido al régimen de incentivos, el contribuyente era excluido de este si es que interpone cualquier impugnación, salvo que el medio impugnatorio esté referido a la aplicación del régimen de incentivos.

103. Con algunas variaciones, el régimen de incentivos, descrito en el fundamento anterior, conserva su estructura básica en la actualidad. En lo que a este acápite importa la interposición de un medio impugnatorio (contra la Orden de Pago, Resolución de Determinación o Resolución de Multa) acarrea la improcedencia de rebaja alguna o la pérdida de ésta en caso el contribuyente ya se encontrara acogido al citado régimen.

104. En el presente caso, el procedimiento contencioso tributario giró en torno a la impugnación que realizó la actora a una serie de RD y RM respecto al IR e IGV de 1996 y 1997. Como se advierte de la delimitación de la controversia que realizó el TF en la RTF 09513-5-2004 (folio 13, último párrafo), fueron objeto de impugnación los reparos que la Sunat efectuó y que inciden en la determinación del IR 1996 y 1997, pagos a cuenta del IR de diciembre de 1996, marzo de 1997 y



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02169-2016-PA/TC
LIMA
IBM DEL PERÚ S.A.C

de mayo a diciembre de 1997 e IGV de diciembre de 1996, enero y febrero de 1997, así como de mayo a diciembre de 1997.

105. Es decir, el contribuyente no impugnó sobre la aplicación del régimen de incentivos sino sobre los reparos descritos. Por lo tanto, en aplicación del artículo 189 del Código Tributario (tanto en su versión entonces vigente como en la actual), no podía acogerse al régimen de incentivos, es decir debía pagar el 100% de las multas impuestas.
106. Cabe entonces preguntarse si dicho impedimento vulnera algún derecho o principio constitucional.
107. Al respecto, es pertinente señalar que la imposición de multas por la comisión de una serie de infracciones previstas en el TUO del Código Tributario tiene como propósito sancionar al contribuyente que incurra en alguna de ellas y, además tiene un fin disuasivo, pues al ser de conocimiento público (como toda ley) se busca que los administrados sepan que, por ejemplo, la no declaración oportuna de sus ingresos y los montos por tributar, acarrea consecuencias, las que se traducen en la imposición de multas.
108. Sin embargo, el régimen de incentivos previsto en el artículo 179 del TUO del Código Tributario contiene una opción legislativa, a través de la cual se busca dar oportunidades a los contribuyentes a obtener rebajas en dichas multas, si es que, por ejemplo, rectifican su declaración de obligaciones tributarias, antes que la Sunat detecte omisiones y les requiera el pago correspondiente.
109. Se trata de una opción que se da al contribuyente infractor a fin de reducir la sanción (multa) a través de la regularización de su declaración antes que la administración tributaria, en cumplimiento de su rol fiscalizador, detecte la omisión y ponga en marcha los mecanismos de cobro que la ley prevé.
110. En modo alguno, significa que la infracción no hubiese acontecido, por el contrario, la premisa para acceder al régimen de incentivos es que se ha producido una infracción (prevista en el Código Tributario) y corresponde la aplicación de una multa; no obstante, el monto de ésta puede ser rebajado en función a la conducta del contribuyente (que debe propender a la regularización de su declaración).
111. En esa línea, el establecer una escala de porcentajes (que van desde una rebaja del 90% hasta una del 50%) tiene como propósito incentivar al contribuyente a que reconozca alguna omisión en su declaración de impuestos, antes de que la administración vaya intensificando su nivel de actividad (de ahí la importancia del momento en que se produce la regularización de la declaración). En ese sentido, no es lo mismo la regularización de la declaración antes que la Sunat notifique al contribuyente de cualquier requerimiento respecto al tributo y periodo a regularizar (lo que implica que prácticamente la administración tributaria no ha



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02169-2016-PA/TC
LIMA
IBM DEL PERÚ S.A.C

desplegado actividad alguna o ha efectuado una mínima actividad), que la regularización realizada cuando la Sunat, fruto de una labor de fiscalización, ha emitido una orden de pago, una resolución de determinación o de multa (lo cual implica que ha efectuado una actividad más intensa, pues se ha atravesado por el procedimiento de fiscalización).

112. En esa lógica de razonamiento, el TUO del Código Tributario incentiva al contribuyente a regularizar los tributos omitidos con el objetivo no solo de obtener un pronto pago, sino también de evitar un mayor despliegue de actividad (lo que implica recursos logísticos, humanos y presupuestales) por parte de la administración.
113. Así, resulta razonable, como opción legislativa, que se establezca que no procede el acogimiento al régimen de incentivos, en caso se activen los mecanismos de impugnación (como la reclamación y la apelación) que prevé el TUO del Código Tributario, pues ello implica un mayor despliegue de actividad por parte de la administración, pues al procedimiento de fiscalización se deberá sumar un procedimiento contencioso tributario (con la consecuente mayor inversión en tiempo así como recursos humanos y materiales).
114. Por consiguiente, el extremo referido a la solicitud de inaplicación del artículo 179 del Código Tributario, en el extremo detallado, resulta improcedente, en aplicación del artículo 7, inciso 1 del Código Procesal Constitucional (artículo 5, inciso 1 del anterior código).
115. Finalmente, cabe imponer a los demandados el pago de los costos procesales, de conformidad con el artículo 28 del Código Procesal Constitucional.

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

HA RESUELTO

1. Declarar **FUNDADA EN PARTE** la demanda, por haberse acreditado la vulneración al derecho al plazo razonable. En consecuencia, **DISPONER** que el Tribunal Fiscal y la Sunat procedan conforme a lo indicado en los fundamentos desarrollados *supra*.
2. **DISPONER** que la Sunat efectúe el cálculo de los intereses moratorios sin aplicar la regla del cobro de intereses moratorios durante el tiempo en exceso que, respecto del plazo legal establecido, tomó la administración tributaria para resolver los medios impugnatorios planteados por la recurrente, conforme a los fundamentos de la presente sentencia, y sin aplicación de la regla de capitalización de intereses, devolviendo el monto cancelado en exceso por la demandante.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02169-2016-PA/TC
LIMA
IBM DEL PERÚ S.A.C

3. Declarar **IMPROCEDENTE** la demanda en el extremo relativo a la solicitud de inaplicación del artículo 179 del Código Tributario, en el extremo detallado en la presente sentencia.
4. **ORDENAR** a los demandados el pago de costos procesales, cuya liquidación se efectuará en ejecución de sentencia.

Publíquese y notifíquese.

SS.

FERRERO COSTA
SARDÓN DE TABOADA
BLUME FORTINI

PONENTE SARDÓN DE TABOADA

Lo que certifico:

Flavio Reátegui Apaza
Secretario Relator
TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Firmo la presente resolución, sin recurrir a la firma digital, como se había dispuesto por Acuerdo de Pleno del 13 de mayo de 2022, toda vez que ese mismo día el magistrado Ferrero tomó juramento a los nuevos integrantes del tribunal, lo que imposibilitó continuar con la firma digital.

EXP. N.º 02169-2016-PA/TC
LIMA
IBM DEL PERÚ S.A.C

VOTO SINGULAR DE LA MAGISTRADA LEDESMA NARVÁEZ

Con el debido respeto por la decisión de la sentencia, en el presente caso, si bien suscribo su parte resolutive 3, no obstante, discrepo de los puntos 1, 2 y 4 que estiman la demanda, disponen y ordenan, respectivamente; pues, en mi opinión, estos extremos deben declararse **IMPROCEDENTE**.

En un extremo de su demanda, IBM del Perú SAC solicita la inaplicación del artículo 33 del TUO del Código Tributario en lo referente a los intereses moratorios sobre la deuda tributaria relativa al IGV y al IR de los ejercicios 1996 y 1997, así como las multas relativas a los citados tributos y períodos; ello respecto del período que exceda los plazos previstos en los artículos 142, 150 y 156 del mencionado código. Asevera que la deuda tributaria contiene intereses moratorios que vulneran sus derechos constitucionales a ser juzgada en un plazo razonable y el principio de no confiscatoriedad; por lo que, debe ordenarse que los intereses moratorios se mantengan únicamente por los períodos de impugnación dentro de los plazos previstos en el Código Tributario y que no se aplique la regla de capitalización de intereses.

Sobre la existencia de vías específicas igualmente satisfactorias

1. 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).
2. 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 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).
3. No obstante lo anterior, 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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02169-2016-PA/TC
LIMA
IBM DEL PERÚ S.A.C

urgentísimas en las que no sería posible encontrar protección idónea u oportuna en la vía procesal ordinaria.

4. 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:

[...] 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.

5. Así, de manera excepcional, y en atención a las singularidades de cada caso que deberían ser acreditadas por la parte demandante, considero 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).



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02169-2016-PA/TC
LIMA
IBM DEL PERÚ S.A.C

6. 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 el proceso contencioso administrativo cuenta con una estructura idónea para evaluar tales pretensiones y brindarles tutela 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.
7. 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”.
8. 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).
9. 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).
10. 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, debe resaltarse 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).



11. 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 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.

12. 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).

13. 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"¹.

14. 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.**

¹ SOTELO Eduardo. "Notas sobre el principio de no confiscatoriedad en materia tributaria". En *Derecho y Sociedad* N° 29, 2007, p. 308.



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

15. El 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. Así, por ejemplo, en la STC Exp. 03184-2012-PA/TC, este Tribunal sostuvo que:

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).

16. 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.
17. 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:



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02169-2016-PA/TC
LIMA
IBM DEL PERÚ S.A.C

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.

18. 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).

19. 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 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.

20. Siendo ello así, se 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).

21. Al respecto, se 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.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02169-2016-PA/TC
LIMA
IBM DEL PERÚ S.A.C

22. 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 este voto.
23. 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.
24. Por otro lado, en cuanto al argumento de la incidencia en el derecho al plazo razonable del proceso, considero 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).
25. 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.
26. 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).
27. 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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02169-2016-PA/TC
LIMA
IBM DEL PERÚ S.A.C

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 discorra 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).

- 
28. 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.
29. 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.
30. 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.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02169-2016-PA/TC
LIMA
IBM DEL PERÚ S.A.C

31. 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.
32. 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, los contribuyentes deberán acudir a dicha vía ordinaria. Excepcionalmente, podrán acudir a la vía del amparo, siempre que se verifique lo indicado *supra*, 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.
33. 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.
34. 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.
35. 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 Exp. 00168-2005-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.
36. Siendo ello así, considero 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.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02169-2016-PA/TC
LIMA
IBM DEL PERÚ S.A.C

37. Adicionalmente, debo precisar 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 se tiene para resolver los recursos impugnatorios y/o mecanismos de cuestionamiento a su actuación.
38. Por ello, mal se haría 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.
39. A esto último debe añadirse que la regulación del cómputo de intereses moratorios establecida en el artículo 33 del Código Tributario es un asunto 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.
40. 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
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. Durante el periodo de suspensión la deuda será	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 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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02169-2016-PA/TC
LIMA
IBM DEL PERÚ S.A.C

actualizada en función del Índice de Precios al Consumidor. Las dilaciones en el procedimiento por causa imputable al deudor no se tendrán en cuenta a efectos de la suspensión de los intereses moratorios. 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.	apelación o emitido la resolución de cumplimiento fuera por causa imputable a dichos órganos resolutores.
---	--	---

41. 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).
42. Pero más allá de ello, estimo 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.
43. 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).
44. 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.

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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02169-2016-PA/TC
LIMA
IBM DEL PERÚ S.A.C

45. En relación a la capitalización de intereses, 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.
46. 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.

47. 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).
48. Ahora bien, se tiene 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 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.
49. 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.
50. 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.



51. Por el contrario, el juez constitucional sí será competente, siempre que no se configuren los supuestos del artículo 7 del Nuevo Código Procesal Constitucional y se haya acreditado, previamente, la vulneración del derecho al plazo razonable durante el procedimiento contencioso-tributario. Debo resaltar 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.

Plazo legal, plazo razonable e intereses moratorios de la deuda tributaria

52. Tal como se ha venido señalando, la imposición de intereses moratorios y la capitalización de intereses está en el marco de lo constitucionalmente permitido al legislador; siendo que la acumulación de ellos pretende disuadir y compensar la pérdida de oportunidad del Estado de recibir los tributos a tiempo para el financiamiento del gasto público.
53. Sin embargo, esa acumulación de intereses moratorios no puede ser infinita en el tiempo, sobre todo, si la demora en resolver los recursos del administrado es por causa imputable a la Administración Tributaria o al Tribunal Fiscal y si el contribuyente además no acude a la denegatoria ficta del recurso de reclamación o al proceso contencioso administrativo conforme al artículo 2.4 del TUO de la Ley 27584 en el supuesto de que el Tribunal Fiscal demore en resolver el recurso de apelación. Pues, tal como se ha adelantado, la acumulación de intereses moratorios y la capitalización de intereses solamente son constitucionales siempre y cuando no se obligue al contribuyente a pagarlos fuera del “plazo razonable”.
54. Si bien el “plazo legal” para resolver los recursos de los contribuyentes es una estipulación del legislador regulada en el Código Tributario y estos deben ser cumplidos por la Administración Pública, con las consecuencias administrativas o de otra índole que la ley establezca a los funcionarios en caso de exceso; no obstante, a efectos de las exigencias mínimas de la Constitución, la acumulación de intereses moratorios y la capitalización de intereses (cuando estuvo vigente) solo será legítimo siempre que no supere el plazo razonable, el cual se determina en cada caso concreto conforme a los criterios ya mencionados *supra*, esto es, “complejidad del asunto”, “la actividad o conducta procedimental del administrado”, “la conducta de la administración pública” y “las consecuencia que la demora produce en la situación jurídica del interesado”.
55. Y es que el plazo razonable es distinto al plazo legal. El exceso en el plazo legal no supone necesariamente la afectación del plazo razonable, porque este se determina según las circunstancias específicas de cada caso tributario. Por ello, cuando un contribuyente reclame que la acumulación de intereses moratorios (antes de las modificatorias del artículo 33 del Código Tributario) y la capitalización de intereses (cuando estuvo vigente) se restrinja solamente al plazo legal es, en la práctica trasladarle a la Administración Tributaria el costo del tiempo que empleará en resolver adecuadamente el recurso cuando ello debe ser carga del contribuyente, quien debe asumir el riesgo de su impugnación durante el tiempo que efectivamente



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02169-2016-PA/TC
LIMA
IBM DEL PERÚ S.A.C

se necesita para resolver diligentemente los recursos que se interponga, de reclamación o apelación.

56. En efecto, lo conveniente es que la Administración Pública tenga el tiempo adecuado para resolver la controversia planteada por el administrado y ello no necesariamente resulta en el plazo legal. “Y es que si bien el derecho a un plazo razonable alude frecuentemente a evitar dilaciones indebidas, esta manifestación del debido proceso también está dirigida a evitar plazos excesivamente breves que no permitan sustanciar debidamente la causa” (STC Exp. 03987-2010-PHC/TC, fundamento 5).
57. De ahí que, para la Constitución la acumulación de intereses de la deuda tributaria más allá del plazo legal del Código Tributario para pronunciarse sobre los recursos administrativos del contribuyente no resulta *per se* relevante, en la medida que dicho plazo a razón de la naturaleza de cada caso en concreto podría resultar insuficiente o breve. Solamente será relevante constitucionalmente cuando la Administración, con todas sus instancias, sobrepase el plazo razonable del procedimiento contencioso tributario.
58. 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, 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 dentro del período de demora inconstitucional en el que se generaron los intereses moratorios, según lo indicado *supra*.
59. De esta manera, dicha verificación constituye una *conditio sine qua non* a efectos de poder determinar si correspondía la acumulación de intereses o si debía suspenderse. De esta forma, **la evaluación de la acumulación de intereses 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 los intereses moratorios o de la capitalización de intereses pueda constituir la pretensión principal.**

Análisis del caso concreto

60. La presente demanda, en un extremo, persigue que se prohíba a la Administración Tributaria que cobre intereses moratorios fuera de los plazos legales para resolver los recursos administrativos regulados en el Código Tributario, así como se capitalice los intereses, acumulados en la deuda tributaria sobre pago de IGV e IR de los ejercicios 1996 y 1997. La empresa recurrente sostiene que existe una demora indebida en el trámite del expediente administrativo, lo cual ha derivado en



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02169-2016-PA/TC
LIMA
IBM DEL PERÚ S.A.C

el incremento exagerado de los intereses moratorios, que resulta irrazonable y desproporcionado.

61. Sin embargo, y sin perjuicio de señalar que la deuda tributaria ha sido pagada bajo protesto, según carta dirigida a la Sunat del 13 de abril de 2012; debe señalarse que la denuncia de una indebida acumulación de intereses en 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, 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, pues cuenta con una estructura idónea para evaluar la pretensión de autos y brindarle tutela adecuada, tal como lo he explicado en este voto.
62. Por otro lado, también debe señalarse que, al momento de interponer el presente amparo, corría en paralelo un proceso contencioso administrativo, tramitado en el Expediente 00197-2005-20-1801-SP-CA-05, donde la recurrente venía cuestionando en la vía ordinaria la RTF 09513-5-2004, expedida por el Tribunal Fiscal, con lo cual puede decirse que el monto objeto de cobranza tributaria se encontraba en discusión en sede judicial. De ahí que, adicionalmente a lo ya dicho, respecto a que en este tipo de casos en particular no existe irreparabilidad, la supuesta alegada amenaza contra la propiedad de la empresa era incierta, ya que la deuda impugnada podía revertirse en el referido proceso.
63. En ese sentido, la demanda debe ser rechazada de plano.

Acerca de la inconstitucionalidad del Nuevo Código Procesal Constitucional

64. Teniendo en cuenta que en el presente caso se aplica el Nuevo Código Procesal Constitucional, Ley 31307, publicado en el diario oficial *El Peruano* el 23 de julio de 2021, es mi deber de jueza constitucional dejar constancia de que dicha ley es manifiestamente contraria a la Constitución y que cuando ha sido sometida a control del Tribunal Constitucional mediante un proceso de inconstitucionalidad [Expedientes 00025-2021-PI/TC y 00028-2021-PI/TC], tres magistrados, en una motivación sin ningún sustento y tan sólo de tres párrafos, han hecho posible que dicha ley, pese a su inconstitucionalidad, se aplique sin ningún cuestionamiento.
65. En otras palabras, **el poder de los votos y no el de las razones jurídicas** ha caracterizado la historia de esta ley: el Poder Legislativo tenía los votos, así es que sin mayor deliberación e incumpliendo su propio reglamento, aprobó la ley. Luego, el Tribunal Constitucional, con tres votos que no tenían mayor justificación y alegando un argumento sin fundamento, convalidó dicho accionar del Poder Legislativo. Serán la ciudadanía, la opinión pública o la academia, entre otros, los que emitirán su punto de vista crítico para que estas situaciones no se repitan.
66. Un Código Procesal Constitucional, que se debería constituir en una de las leyes más importantes del ordenamiento jurídico peruano, dado que regula los procesos de defensa de los derechos fundamentales y el control del poder, tiene hoy una



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02169-2016-PA/TC
LIMA
IBM DEL PERÚ S.A.C

versión que está vigente por el poder de los votos y no de las razones jurídicas. Es claro que ello deslegitima el Estado de Derecho y en especial la justicia constitucional. Este nuevo código es inconstitucional, irrefutablemente, por vicios formales (más allá de los vicios materiales). Lo voy a exponer de modo breve.

67. La Ley 31307, Nuevo Código Procesal Constitucional, por ser una ley orgánica (artículo 200 de la Constitución), no se debió ser exonerada del dictamen de comisión. El artículo 73 del Reglamento del Congreso regula las etapas del procedimiento legislativo así como la excepción para que la Junta de Portavoces pueda exonerar a algunas etapas de tal procedimiento, pero además, y esto es lo más relevante, establece de modo expreso que “Esta excepción no se aplica a iniciativas de reforma constitucional, de leyes orgánicas ni de iniciativas sobre materia tributaria o presupuestal”.
68. Asimismo, concordante con el artículo antes citado, el artículo 31-A, inciso 2, del Reglamento del Congreso de la República, regula, entre otras competencias de la Junta de Portavoces, “La exoneración, previa presentación de escrito sustentado del Grupo Parlamentario solicitante y con la aprobación de los tres quintos de los miembros del Congreso allí representados, de los trámites de envío a comisiones y prepublicación”, y luego, expresamente, establece que “Esta regla no se aplica a iniciativas de reforma constitucional, de leyes orgánicas ni de iniciativas que propongan normas sobre materia tributaria o presupuestal, de conformidad con lo que establece el artículo 73 del Reglamento del Congreso”.
69. Como se aprecia, el Reglamento del Congreso, en tanto norma que forma parte del bloque de constitucionalidad, dispone que en los casos de leyes orgánicas, la Junta de Portavoces no puede exonerar del envío a comisiones en ningún supuesto. En el caso de las observaciones del Presidente de la República a la autógrafa de una proposición aprobada, éstas “se tramitan como cualquier proposición” [de ley] (artículo 79 del Reglamento del Congreso).
70. Por tanto, ante las observaciones del Presidente de la República a una proposición de ley correspondía tramitarla como cualquier proposición de ley y, como parte de dicho trámite, enviarla a la respectiva comisión, resultando prohibido que la Junta de Portavoces exonere del trámite de envío a comisión cuando se trata de leyes orgánicas.
71. En el caso del Nuevo Código Procesal Constitucional, mediante sesión virtual de la Junta de Portavoces celebrada el 12 de julio de 2021 se acordó exonerar del dictamen a las observaciones formuladas por el Poder Ejecutivo a la Autógrafa de Ley, pese a que se trataba de una ley orgánica. Esta exoneración resultaba claramente contraria al propio Reglamento del Congreso y con ello al respectivo bloque de constitucionalidad, por lo que correspondía declarar la inconstitucionalidad del Nuevo Código Procesal Constitucional por haber incurrido en vicios formales. El Congreso de la República no respetó el procedimiento de formación de la ley que el mismo fijó.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02169-2016-PA/TC
LIMA
IBM DEL PERÚ S.A.C

72. Carece de fundamento el argumento de los tres magistrados que salvaron esta ley. Ellos sostienen que conforme al último párrafo del artículo 79 del Reglamento del Congreso, el trámite de una autógrafa de ley observada por el Presidente de la República debe pasar a comisión sólo si fue exonerada inicialmente de dicho trámite, de modo que en el caso del Nuevo Código Procesal Constitucional, al haber pasado ya por una comisión dictaminadora [antes de su primera votación], podía exonerarse a la autógrafa observada de dicho código.
73. Este argumento de los tres magistrados es incorrecto pues dicho párrafo es aplicable sólo cuando se trata de leyes distintas a las leyes orgánicas o de reforma constitucional, entre otras. Lo digo una vez más. En el caso de las leyes orgánicas la Junta de Portavoces del Congreso de la República está prohibida de exonerar el envío a comisiones. Las observaciones del Presidente de la República a la autógrafa del Nuevo Código Procesal Constitucional debieron recibir un dictamen de la comisión respectiva y, por tratarse de una ley orgánica, no podían ser objeto de ninguna exoneración sobre el trámite a comisión.
74. Pese a la manifiesta inconstitucionalidad del Nuevo Código Procesal Constitucional y atendiendo a que, formalmente, una sentencia del Tribunal Constitucional, con el voto de tres magistrados, ha convalidado, en abstracto y por razones de forma, dicho código, debo proceder a aplicarlo en el caso de autos, reservándome el pronunciamiento en los casos que por razones de fondo se pueda realizar el respectivo control de constitucionalidad.

Dicho esto, entonces, en relación a los puntos resolutive 1, 2 y 4 de la sentencia, mi voto es por declarar **IMPROCEDENTE** la demanda, en aplicación del artículo 5, inciso 2, del Código Procesal Constitucional, ahora, artículo 7, inciso 2, del Nuevo Código Procesal Constitucional. En lo demás de la parte resolutive, suscribo la resolución.

S.

LEDESMA NARVÁEZ

Firmo la presente resolución, sin recurrir a la firma digital, como se había dispuesto por Acuerdo de Pleno del 13 de mayo de 2022, toda vez que ese mismo día el magistrado Ferrero tomó juramento a los nuevos integrantes del tribunal, lo que imposibilitó continuar con la firma digital.

2/6/22

Lo que certifico:

Flavio Reátegui Apaza
Secretario Relator
TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02169-2016-PA/TC
LIMA
IBM DEL PERÚ S.A.C

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, la recurrente solicita la inaplicación del artículo 33 del TUO del Código Tributario en lo referente a los intereses moratorios sobre la deuda tributaria relativa a los siguientes tributos y períodos: a) impuesto General a las Ventas (IGV) de los ejercicios 1996 y 1997 (específicamente diciembre de 1996 y varios meses de 1997), b) impuesto a la renta (IR) de los ejercicios 1996 y 1997; y, c) las multas relativas a los citados tributos y períodos; ello respecto del período que exceda los plazos previstos en los artículos 142, 150 y 156 del mencionado código. Asevera que la deuda tributaria contiene intereses moratorios que vulneran sus derechos constitucionales a ser juzgada en un plazo razonable y el principio de no confiscatoriedad. Asimismo, solicita que los intereses moratorios se mantengan únicamente por los períodos de impugnación dentro de los plazos previstos en el Código tributario y que no se aplique la regla de capitalización de intereses.
2. De otro lado, también pide la inaplicación de los párrafos 1, 2 y 5 del artículo 179, inciso c) del TUO del Código Tributario (en su versión anterior a la modificación del artículo 89 del Decreto Legislativo 953) que sancionan con la denegación del acceso al régimen de incentivos tributarios que reducen el importe de las multas por el hecho de haber ejercido su derecho de defensa, al haber impugnado las resoluciones de determinación (RD) y multa (RM). Consecuentemente, solicita que se fije un plazo para pagar la deuda tributaria con reducción de la multa (es decir, pide que se le permita acogerse a los beneficios tributarios del artículo 179 del TUO del Código Tributario).
3. Sobre el particular, se tiene que la presente controversia se origina en el procedimiento de fiscalización tributaria de los períodos 1996-1997 realizado por la Sunat a la recurrente; la cual concluyó con diversas resoluciones de determinación y multa. La recurrente interpuso recurso de reclamación en contra de estas, y mediante Resolución de Intendencia 015-4-15690, se declaró fundada en parte, lo que fue apelado por la recurrente. Luego mediante Resolución del Tribunal Fiscal 09513-5-2004, se declaró fundado parcialmente el recurso impugnatorio de la recurrente, en virtud de lo cual, Sunat emitió la Resolución de Intendencia 015-015-0000496, recalculando el importe de la deuda tributaria. Refiere que el procedimiento contencioso tributario duró más de 3 años, superando los plazos establecidos en el Código Tributario.
4. Seguidamente, se tiene que la recurrente, con fecha 25 de enero de 2005, interpuso demanda contenciosa-administrativa mediante la cual solicita la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal 09513-5-2004, proceso judicial que culminó con lo resuelto por la Sala Civil Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República que confirmó la sentencia que declaró infundada la demanda el 20 de



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02169-2016-PA/TC
LIMA
IBM DEL PERÚ S.A.C

junio de 2011, ello, al haberse desistido del recurso de casación.

5. Asimismo, la recurrente, mediante escrito (fojas 220) de fecha 13 de abril de 2012, informó a la Sunat que había cumplido con abonar el monto de S/ 125 406 685.00 en cumplimiento de las resoluciones administrativas citadas *supra*.
6. Al respecto, debe evaluarse si lo pretendido en la demanda, será dilucidado en una vía diferente a la constitucional, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 7.2 del nuevo Código Procesal Constitucional.
7. En la sentencia emitida en el Expediente 02383-2013-PA/TC, publicada en el diario oficial El Peruano el 22 de julio de 2015, este Tribunal estableció en el fundamento 15, con carácter de precedente, que la vía ordinaria será “igualmente satisfactoria” como la vía del proceso constitucional de amparo si en un caso concreto se demuestra, de manera copulativa, el cumplimiento de los siguientes elementos: i) que la estructura del proceso es idónea para la tutela del derecho; ii) que la resolución que se fuera a emitir pueda brindar tutela adecuada; iii) que no existe riesgo de que se produzca irreparabilidad; y iv) que no existe necesidad de una tutela urgente derivada de la relevancia del derecho o de la gravedad de las consecuencias.
8. En el presente caso, desde una perspectiva objetiva, tenemos que el proceso contencioso-administrativo, regulado por el Texto Único Ordenado de la Ley 27584, aprobado por el Decreto Supremo 011-2019-JUS, cuenta con una estructura idónea para acoger la pretensión del demandante y darle tutela adecuada. En efecto, conforme se advierte de autos se pretende la nulidad de actos administrativos emitidos por la Administración. Es decir, el proceso contencioso-administrativo ha sido diseñado con la finalidad de ventilar pretensiones como la planteada por el demandante en el presente caso, tal como lo prevén los artículos 4.6, 5.1 y 5.2 del Texto Único Ordenado de la citada Ley.
9. Por otro lado, atendiendo a una perspectiva subjetiva, en el caso de autos no se ha acreditado un riesgo de irreparabilidad del derecho en caso de que se transite por la vía ordinaria. De igual manera, tampoco se verifica la necesidad de tutela urgente derivada de la relevancia del derecho en cuestión o de la gravedad del daño que podría ocurrir, en la medida en que los procesos contenciosos-administrativos cuentan con plazos celeres y adecuados al derecho que se pretende resguardar y, además, dejan abierta la posibilidad de hacer uso de las medidas cautelares pertinentes a fin de garantizar la eficacia de la ejecución de la sentencia.
10. Por lo expuesto, en el caso concreto existe una vía igualmente satisfactoria, que es el proceso contencioso-administrativo, siendo de aplicación el artículo 7.2 del Nuevo Código Procesal Constitucional.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02169-2016-PA/TC
LIMA
IBM DEL PERÚ S.A.C

11. Asimismo, debo hacer notar, como he señalado en alguna otra ocasión, que el caso “Medina de Baca” no era un precedente o una doctrina jurisprudencial del Tribunal Constitucional peruano, sino solamente un criterio en un caso concreto, el cual podía o no ser seguido en casos posteriores. Y estas consideraciones, de igual manera, se sostienen para los casos que se dieron en los Exps. Nos 04532-2013-PA/TC y 00225-2017-PA/TC.
12. Debe recordarse que este Tribunal en las sentencias referidas supra ha aceptado discutir la mora del procedimiento tributario porque acreditó la necesidad de tutela urgente ante una amenaza de violación a los derechos constitucionales reclamados que era cierta y de inminente realización; es decir, de perjuicio real, efectivo, tangible, concreto e ineludible (0340-2013-PA/TC FJ. 2). Sin embargo, este Tribunal no ha considerado discutir en sede de amparo los pagos efectuados por los contribuyentes de intereses moratorios (Cfr. 00073-2019-PA/TC), pues la vía correspondiente es el proceso contencioso administrativo, y, sobre todo, porque no resulta posible verificar una situación de irreparabilidad o una necesidad de tutela urgente sustentada en la gravedad de las consecuencias.
13. En tal sentido, en relación a lo ya expuesto, considero que no resulta posible constatar la amenaza de violación alegada y menos que exista *prima facie* una incidencia negativa, directa, concreta y sin justificación razonable en los derechos invocados en su demanda.
14. Adicionalmente, advierto algunas situaciones en el presente caso que mostrarían cierta negligencia de la parte actora para objetar las decisiones administrativas que dicen afectarlo. Así, se tiene lo siguiente:
 - i) La empresa recurrente ha presentado sus cuestionamientos a las acotaciones realizadas por la Administración Tributaria desde el año 2002 y, luego de haber recorrido un largo procedimiento tributario hasta el 2012 es que decide finalmente pagar la deuda determinada más los intereses correspondientes, para posteriormente iniciar el presente proceso de amparo. De ello se infiere que es la propia parte actora quien viene discutiendo su pretensión en diversos ámbitos, a fin de obtener una decisión favorable, por lo que también es responsable del plazo transcurrido en autos.
 - ii) Se tiene que la recurrente, con fecha 25 de enero de 2005, interpuso demanda contenciosa-administrativa mediante la cual solicita la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal 09513-5-2004, proceso judicial que culminó con lo resuelto por la Sala Civil Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República que confirmó la sentencia que declaró infundada la demanda el 20 de junio de 2011, ello, al haberse desistido del recurso de casación. Por tanto, la propia recurrente desistió de cuestionar una decisión adversa a sus intereses y, de manera contradictoria, ahora pretende obtener una decisión favorable en el presente proceso de amparo.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02169-2016-PA/TC
LIMA
IBM DEL PERÚ S.A.C

15. Esta conducta debió evaluarse sin duda en el análisis de razonabilidad del plazo, realizado en la ponencia, cosa que no se hizo.

Por lo expuesto, mi voto en el presente caso es por declarar **IMPROCEDENTE** la demanda.

S.

ESPINOSA-SALDAÑA BARRERA

Lo que certifico:

Flavio Reátegui Apaza
Secretario Relator
TRIBUNAL CONSTITUCIONAL