



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Sala Segunda. Sentencia 714/2024

EXP. N.º 02092-2022-PA/TC
LIMA
MARCOS SHULIM FISHMAN COTLEAR

SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

En Lima, a los 11 días del mes de junio de 2024, la Sala Segunda del Tribunal Constitucional, integrada por los magistrados Gutiérrez Ticse, Domínguez Haro y Ochoa Cardich, ha emitido la presente sentencia. Los magistrados intervinientes firman digitalmente en señal de conformidad con lo votado.

ASUNTO

Recurso de agravio constitucional interpuesto por don Marcos Shulim Fishman Cotlear contra la Resolución 16, de fecha 20 de enero de 2022¹, expedida por la Segunda Sala Constitucional de la Corte Superior de Justicia de Lima, que declaró improcedente la demanda de amparo.

ANTECEDENTES

Con fecha 20 de mayo de 2019², don Marcos Shulim Fishman Cotlear interpuso demanda de amparo contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (Sunat), solicitando la tutela de sus derechos constitucionales al debido procedimiento, al plazo razonable, a la tutela procesal efectiva, de propiedad y al principio de no confiscatoriedad. Solicitó lo siguiente:

- La inaplicación de la regla de capitalización de intereses moratorios, prevista en el artículo 1 de la Ley 26414, recogida en el artículo 33 del Decreto Supremo N.º 135-99-EF, TUO del Código Tributario, así como en la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N.º 981, la cual le fue aplicada a través de las Resoluciones de Ejecución Coactiva 0230070686414, 0230070707307, 0230070351093, 0230070681917, 0230070682119, 0230070682211 y 0230070682278; y que, en consecuencia, se deje sin efecto dichas resoluciones y se disponga la reliquidación de la deuda tributaria, eximiéndolo del monto relacionado con la capitalización de los intereses.

¹ Foja 715.

² Foja 336.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02092-2022-PA/TC
LIMA
MARCOS SHULIM FISHMAN COTLEAR

- La inaplicación al caso concreto del artículo 33 del Código Tributario y de la Tercera Disposición Complementaria del Decreto Legislativo N.º 981, ya que, al amparo de dichos dispositivos legales se le aplicó intereses moratorios por el plazo en exceso que la Administración tributaria tardó en tramitar sus recursos administrativos (reclamación y apelación) respecto a la deuda correspondiente al impuesto a la renta del 2003, montos que vienen siendo reclamados por la Sunat a través de las resoluciones de ejecución coactiva detalladas precedentemente. Por ello, requiere la nulidad de dichas resoluciones, se disponga la reliquidación de la deuda tributaria y se calcule dicho interés en atención a los plazos legales previstos en los artículos 142 y 150 del Código Tributario.
- La inaplicación al caso concreto del artículo 33 del Código Tributario y de la Tercera Disposición Complementaria del Decreto Legislativo N.º 981, ya que, al amparo de dichos dispositivos legales se aplicó al recurrente intereses moratorios por el plazo que en exceso tardó el Poder Judicial en resolver el proceso contencioso-administrativo que incoó para cuestionar la deuda tributaria que se determinó en su contra, correspondiente al impuesto a la renta del 2003, montos que la Sunat pretende ejecutar a través de las resoluciones de ejecución coactiva detalladas precedentemente. Por ello, requiere que se deje sin efecto las citadas resoluciones coactivas y se disponga la reliquidación de la deuda tributaria.

Señaló que, en el procedimiento administrativo tramitado ante la Sunat y el Tribunal Fiscal, respecto a las deudas tributarias correspondientes al impuesto a la renta del ejercicio 2003, la Administración tributaria excedió injustificadamente los plazos legales de que disponía para resolver dicha controversia. Precisó que Sunat tardó 11 meses en resolver su recurso de reclamación; mientras que el Tribunal Fiscal emitió pronunciamiento sobre su recurso de apelación luego de dos años aproximadamente, lo que ha generado un incremento desproporcionado del monto de los intereses moratorios. De la misma forma, precisó que el Poder Judicial tardó aproximadamente 10 años en resolver la demanda contencioso-administrativa que el recurrente formuló a fin de cuestionar el pronunciamiento emitido por el Tribunal Fiscal.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02092-2022-PA/TC
LIMA
MARCOS SHULIM FISHMAN COTLEAR

El Décimo Primer Juzgado Constitucional Subespecializado en Asuntos Aduaneros e Indecopi de Lima, mediante Resolución 1, de fecha 12 de junio de 2019³, admitió a trámite la demanda de amparo.

Mediante escrito de fecha 4 de febrero de 2020⁴, la Procuraduría Pública de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (Sunat) dedujo la excepción de prescripción. Asimismo, contestó la demanda solicitando que sea declarada improcedente o infundada. Sustentó su pedido en que la inaplicación de normas pretendida por la recurrente no está referida en forma directa al contenido constitucionalmente protegido de los derechos que alega; el proceso contencioso-administrativo constituye una vía igualmente satisfactoria a la cual debe acudir el recurrente para dilucidar su pretensión; el demandante, pese a contar con las herramientas procesales para denunciar la supuesta demora en el procedimiento contencioso-tributario y en el proceso contencioso-administrativo, no ha solicitado la corrección de la demora para salvaguardar sus intereses; los intereses moratorios que se cuestionan se generaron únicamente por la reticencia de la demandante a cumplir con su obligación tributaria de forma oportuna; conforme a lo establecido en el Código Tributario, la negligencia de la Administración tributaria en la resolución de los recursos impugnatorios o determinación de la deuda tributaria no son supuestos exentos de la determinación de intereses; los intereses capitalizados y moratorios tienen una finalidad compensatoria y una finalidad resarcitoria a favor del Estado frente a la no disposición oportuna del dinero proveniente de una obligación tributaria, los cuales se generan exclusivamente por la renuencia del contribuyente a cumplir con su deber de contribuir; la capitalización de los intereses es constitucional, en tanto tiene una finalidad compensatoria respecto de la vulneración del deber de contribuir; el derecho al plazo razonable no es equiparable al cumplimiento del plazo legal; en consecuencia, excederse en los plazos legales no configura automáticamente la vulneración de dicho derecho; la aplicación de los intereses capitalizados y moratorios (tanto su forma de cálculo como su cómputo) no vulneran *per se* derecho constitucional alguno; por el contrario, cumplen una finalidad constitucionalmente valiosa que justifica su aplicación en todo supuesto en que se haya incurrido en el incumplimiento del deber de contribuir; no se ha vulnerado el derecho al debido proceso, dado que las circunstancias objetivas del caso concreto justificaron la demora de la Administración tributaria en resolver los recursos administrativos de la demandante; el demandante no ha acreditado que la actuación de la Administración tributaria haya afectado sus derechos a la tutela procesal

³ Foja 391.

⁴ Foja 477.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02092-2022-PA/TC
LIMA
MARCOS SHULIM FISHMAN COTLEAR

efectiva y de propiedad ni que haya tenido efecto confiscatorio; y ha pagado la totalidad de la deuda tributaria incluidos los intereses.

Con fecha 4 de febrero de 2020⁵, la Procuraduría Pública a cargo de los asuntos judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas (MEF), en representación del Tribunal Fiscal, dedujo las excepciones de caducidad y de falta de legitimidad para obrar pasiva. Asimismo, contestó la demanda solicitando que sea desestimada en todos sus extremos. Sustentó su solicitud en que la pretensión del recurrente no está referida en forma directa al contenido constitucionalmente protegido de los derechos que invoca; el proceso contencioso-administrativo constituye una vía igualmente satisfactoria a la cual debe acudir la recurrente para tutelar sus intereses; no existe amenaza o acto concreto que acredite la vulneración de los derechos constitucionales invocados por la recurrente ni una dilación indebida en el trámite del procedimiento contencioso-tributario, pues la controversia planteada por la actora se refiere a operaciones complejas; los intereses moratorios y su capitalización no vulneran los principios de razonabilidad y de no confiscatoriedad, así como el derecho de propiedad, ya que cumplen una finalidad constitucionalmente valiosa, pues posibilitan el deber constitucional de contribuir; los intereses moratorios se generan única y exclusivamente por el incumplimiento del deber de contribuir del contribuyente y el criterio jurisprudencial establecido en la sentencia recaída en el Expediente 04082-2012-PA/TC no resulta de aplicación al caso de la recurrente.

El Décimo Primer Juzgado Constitucional Subespecializado en Asuntos Aduaneros e Indecopi de Lima, mediante Resolución 7, de fecha 23 de noviembre de 2020⁶, declaró improcedente la demanda, al considerar que el proceso contencioso constituye una vía igualmente satisfactoria como la del amparo, en la que el recurrente debe ventilar la controversia; en consecuencia, ordenó la remisión de los actuados al Centro de Distribución General a fin de que se redistribuya el expediente ante los juzgados contenciosos administrativos de Lima.

La Sala Superior revisora, mediante Resolución 16, de fecha 20 de enero de 2022⁷, empleando fundamentos similares a los del juzgado de primera instancia, confirmó la apelada.

⁵ Foja 552.

⁶ Foja 614.

⁷ Foja 715.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02092-2022-PA/TC
LIMA
MARCOS SHULIM FISHMAN COTLEAR

FUNDAMENTOS

Delimitación del petitorio

1. El recurrente pretende a través del amparo que se ordene a la Administración tributaria lo siguiente:
 - La inaplicación de la regla de capitalización de intereses moratorios prevista en el artículo 1.º de la Ley 26414, recogida en el artículo 33.º del Decreto Supremo N.º 135-99-EF, TULO del Código Tributario, así como en la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N.º 981, la cual le fue aplicada a través de las Resoluciones de Ejecución Coactiva 0230070686414, 0230070707307, 0230070351093, 0230070681917, 0230070682119, 0230070682211 y 0230070682278; y que, en consecuencia, se deje sin efecto dichas resoluciones y se disponga la reliquidación de la deuda tributaria, eximiéndolo del monto relacionado con la capitalización de los intereses.
 - La inaplicación al caso concreto del artículo 33.º del Código Tributario y de la Tercera Disposición Complementaria del Decreto Legislativo N.º 981, ya que al amparo de dichos dispositivos legales se le aplicó intereses moratorios por el plazo en exceso que la Administración tributaria tardó en tramitar sus recursos administrativos (reclamación y apelación) respecto a la deuda correspondiente al impuesto a la renta del ejercicio 2003, montos que vienen siendo reclamados por la Sunat a través de las resoluciones de ejecución coactiva detalladas precedentemente. Por ello, requiere la nulidad de dichas resoluciones, se disponga la reliquidación de la deuda tributaria y se calcule dicho interés en atención a los plazos legales previstos en los artículos 142 y 150 del Código Tributario.
 - La inaplicación al caso concreto del artículo 33.º del Código Tributario y de la Tercera Disposición Complementaria del Decreto Legislativo N.º 981, ya que al amparo de dichos dispositivos legales se aplicó al recurrente intereses moratorios por el plazo que en exceso tardó el Poder Judicial en resolver el proceso contencioso-administrativo que incoó para cuestionar la deuda tributaria que se determinó en su contra, correspondiente al impuesto a la renta del ejercicio 2003, montos que la Sunat pretende ejecutar a través de las resoluciones de ejecución coactiva detalladas precedentemente. Por ello, requiere que se deje sin efecto las citadas resoluciones coactivas y se disponga la reliquidación de la deuda tributaria.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02092-2022-PA/TC
LIMA
MARCOS SHULIM FISHMAN COTLEAR

Sobre el precedente en materia tributaria

2. En el reciente pronunciamiento emitido por este Tribunal en la Sentencia 10/2023, recaído en el Expediente 03525-2021-PA/TC, publicado en su portal web el 7 de febrero de 2023, se ha establecido como precedente constitucional las siguientes reglas:

Regla sustancial: A partir del día siguiente de la publicación de esta sentencia, incluso en los procedimientos en trámite, a la Administración tributaria le está prohibido aplicar intereses moratorios luego de que haya vencido el plazo legal para resolver el recurso administrativo, con prescindencia de la fecha en que haya sido determinada la deuda tributaria y con prescindencia de la fecha en que haya sido interpuesto dicho recurso, a menos que pueda probar objetivamente que el motivo del retraso es consecuencia de la acreditada conducta de mala fe o temeraria del administrado. El Poder Judicial, incluso en los procesos en trámite, se encuentra en la obligación de ejercer control difuso sobre el artículo 33 del TUO del Código Tributario, si este fue aplicado por el periodo en el que permitía el cómputo de intereses moratorios luego de vencido el plazo legal para resolver un recurso en el proceso administrativo tributario, y, por consiguiente, debe declarar la nulidad del acto administrativo que hubiese realizado dicho inconstitucional cómputo y corregirlo. Dicho cómputo será válido sólo si la Administración tributaria acredita objetivamente que el motivo del retraso fue consecuencia de la conducta de mala fe o temeraria del administrado.

Asimismo, el Poder Judicial debe ejercer control difuso contra el artículo 33 del TUO del Código Tributario y no aplicar intereses moratorios luego de vencidos los plazos legales para resolver la demanda o los recursos impugnatorios en el proceso contencioso-administrativo, a menos que pueda objetivamente acreditarse que el motivo del retraso fue consecuencia de la conducta de mala fe o temeraria del justiciable.

Regla procesal: En el caso de los recursos de apelación interpuestos que se encuentran en trámite ante el tribunal fiscal y cuyo plazo legal para resolverlos haya vencido en exceso, se tiene derecho a esperar a la emisión de una resolución que deberá observar la regla sustancial de este precedente o a acogerse al silencio administrativo negativo para dilucidar el asunto obligatoriamente en un proceso



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02092-2022-PA/TC
LIMA
MARCOS SHULIM FISHMAN COTLEAR

contencioso-administrativo, por ser una vía igualmente satisfactoria, y no en un proceso de amparo.

Toda demanda de amparo en trámite que haya sido interpuesta cuestionando una resolución administrativa por el inconstitucional cobro de intereses moratorios o por el retraso en la emisión de una resolución en la que se presumía que se realizaría dicho inconstitucional cobro debe ser declarada improcedente en aplicación del artículo 7, inciso 2, del NCPCo. En tal caso, se dispone de 30 días hábiles contados a partir de la fecha de notificación de la resolución de improcedencia para acudir al proceso contencioso-administrativo, en el que deberá observarse la regla sustancial de este precedente.

3. En consecuencia, pretensiones relacionadas con el cuestionamiento de resoluciones administrativas que persigan el cobro de deudas tributarias que incluyan intereses moratorios o que se encuentren vinculadas al cuestionamiento de la demora en la emisión de una resolución administrativa en la que se presume la aplicación de intereses moratorios luego de vencido el plazo legal para resolver dicho recurso, deberán ser evaluadas en el proceso contencioso-administrativo, por ser dicha vía procesal igualmente satisfactoria como la del proceso de amparo para el análisis de este tipo de petitorio, de conformidad con el artículo 7.2 del Nuevo Código Procesal Constitucional.

Análisis de la controversia

4. Teniendo en cuenta las reglas del precedente constitucional antes citado y la pretensión demandada, se advierte que, en el presente caso, corresponde aplicar la regla procesal antes descrita, pues la parte demandante viene solicitando la inaplicación de los intereses moratorios devenidos de la deuda tributaria correspondiente al IR del ejercicio 2003, generados por la demora de la Administración tributaria en la resolución de sus recursos administrativos (reclamación y apelación) y por el plazo en que se tramitó el proceso contencioso-administrativo que instauró a fin de cuestionar la decisión administrativa que le fue adversa. Por esta razón, corresponde declarar la improcedencia de la demanda.
5. A mayor abundamiento, de los actuados se ha podido apreciar que, con fecha 20 de marzo 2007, la Sunat emitió en contra del recurrente la



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02092-2022-PA/TC
LIMA
MARCOS SHULIM FISHMAN COTLEAR

Resolución de Determinación 024-003-0025332⁸, así como las Resoluciones de Multa 024-002-0068080 y 024-002-006808. Al encontrarse en desacuerdo el actor, con fecha 16 de abril de 2007⁹ interpuso recurso de reclamación. Es así que transcurrieron 11 meses desde la fecha de interposición de dicho recurso hasta su resolución con la emisión de la Resolución de Intendencia 0260140029532/SUNAT¹⁰, del 17 de marzo de 2008. Lo propio sucedió con el recurso de apelación, el cual se interpuso el 2 de abril de 2008 y se resolvió después de aproximadamente dos años por Resolución del Tribunal Fiscal 02105-4-2010, de fecha 26 de febrero de 2010¹¹, la cual confirmó en todos sus extremos la Resolución de Intendencia 0260140029532/SUNAT. Posteriormente, con fecha 17 de mayo de 2010¹², el demandante interpuso demanda contencioso-administrativa, a fin de solicitar la nulidad de la RTF 02105-4-2010, proceso que concluyó después de aproximadamente ocho años con la emisión de la Resolución Suprema de fecha 7 de mayo de 2018, recaída en la Casación 18968-2016-LIMA¹³, la cual declaró fundados los recursos de casación interpuestos por la Sunat y la Procuraduría Pública del Ministerio de Economía; en consecuencia, casaron la sentencia de vista y, actuando en sede de instancia, se confirmó la sentencia de primera instancia que declaró infundada la demanda del actor. Con posterioridad a dicha actividad procesal se emitieron las resoluciones de ejecución coactiva cuestionadas, que habrían incluido intereses moratorios en exceso.

6. Siendo ello así, corresponde declarar la improcedencia de la demanda y otorgar a la recurrente el plazo de 30 días hábiles contados desde el día siguiente a la notificación de la presente sentencia, a fin de que acuda al proceso contencioso-administrativo a solicitar tutela jurisdiccional, por ser dicha vía procesal la vía idónea para el análisis de su pretensión de cobro de los intereses moratorios, proceso en el cual se deberá observar la regla sustancial antes mencionada, para su resolución definitiva.
7. En cuanto a la pretensión referida a la inaplicación del artículo 33 del Código Tributario, en lo que concierne a la capitalización de intereses moratorios, se debe precisar que también dicha pretensión debe ser

⁸ Foja 6.

⁹ Foja 43.

¹⁰ Foja 49.

¹¹ Foja 109.

¹² Foja 125.

¹³ Foja 316.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02092-2022-PA/TC
LIMA
MARCOS SHULIM FISHMAN COTLEAR

absuelta en sede contencioso-administrativa en virtud de lo dispuesto por el artículo 7.2 del Nuevo Código Procesal Constitucional, por ser una vía igualmente satisfactoria como la del amparo, oportunidad en la que corresponderá al juez contencioso aplicar los criterios establecidos en la sentencia emitida en el Expediente 04082-2012-PA/TC (Caso Medina de Baca); más aún cuando, en el presente caso, no se ha acreditado la existencia de un riesgo de irreparabilidad de los derechos invocados, ni se ha demostrado la necesidad de tutela urgente derivada de la relevancia del derecho en cuestión o de la gravedad de algún daño que podría ocurrir de transitar por la vía ordinaria que permita habilitar el proceso de amparo para analizar el fondo de la controversia.

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

HA RESUELTO

1. Declarar **IMPROCEDENTE** la demanda.
2. **OTORGAR** a la parte demandante el plazo de 30 días hábiles contados a partir de la fecha de notificación de la presente sentencia para acudir al proceso contencioso-administrativo, si así lo considera pertinente, para dilucidar su pretensión referida a la inaplicación de los intereses moratorios.

Publíquese y notifíquese.

SS.

GUTIÉRREZ TICSE
DOMÍNGUEZ HARO
OCHOA CARDICH

PONENTE GUTIÉRREZ TICSE