



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Pleno. Sentencia 26/2022

EXP. N.º 00739-2020-PA/TC
LIMA
INDUSTRIAS DEL ESPINO S.A.

RAZÓN DE RELATORÍA

En la sesión del Pleno del Tribunal Constitucional, de fecha 25 de enero de 2022, se consideró aplicar, en la causa de autos, lo previsto en el artículo 10-A del Reglamento Normativo del Tribunal Constitucional, el que, entre otras cosas, establece el voto decisorio del presidente del Tribunal Constitucional en las causas en que se produzca empate en la votación. Así entonces, la sentencia se encuentra conformada por los votos de los magistrados Ferrero Costa, Sardón de Taboada (con voto adicional) y Blume Fortini, que resuelven:

Declarar **FUNDADA** la demanda e **INAPLICABLE** para la empresa demandante el artículo 11 del Decreto Legislativo 978, en el período que estuvo vigente, debiendo proceder la administración tributaria conforme a los fundamentos de la presente sentencia, careciendo de objeto pronunciarse acerca del no cobro de intereses moratorios descrito en el fundamento 44 de la presente sentencia. Consecuentemente, **ORDENAR** a las emplazadas el pago de costos procesales.

Por su parte, los magistrados Miranda Canales, Ledesma Narváez y Espinosa-Saldaña Barrera formularon votos singulares en el que declaran improcedente la demanda.

La Secretaría del Pleno deja constancia de que la presente razón encabeza la sentencia y los votos antes referidos, y que los magistrados intervinientes en el Pleno firman digitalmente al pie de esta razón en señal de conformidad.

Flavio Reátegui Apaza
Secretario Relator

SS.

FERRERO COSTA
SARDÓN DE TABOADA
MIRANDA CANALES
BLUME FORTINI
LEDESMA NARVÁEZ
ESPINOSA-SALDAÑA BARRERA



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00739-2020-PA//TC
LIMA
INDUSTRIAS DEL ESPINO S.A.

SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

En Lima, a los 25 días del mes de enero de 2022, el Pleno del Tribunal Constitucional, integrado por los señores magistrados Ferrero Costa, Sardón de Taboada, Miranda Canales, Blume Fortini y Ledesma Narváez, pronuncia la siguiente sentencia, con el abocamiento del magistrado Espinosa-Saldaña Barrera conforme al artículo 30-A del Reglamento Normativo del Tribunal Constitucional. Asimismo, se agregan el voto adicional del magistrado Sardón de Taboada y los votos singulares de los magistrados Miranda Canales, Ledesma Narváez y Espinosa-Saldaña Barrera.

ASUNTO

Recurso de agravio constitucional interpuesto por Industrias del Espino S. A. contra la resolución de folio 470, de 20 de agosto de 2019, expedida por la Primera Sala Constitucional de la Corte Superior de Justicia de Lima, que declaró improcedente la demanda de amparo de autos; y

ANTECEDENTES

Demanda

El 14 de septiembre de 2017, la recurrente interpuso demanda de amparo contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (Sunat) y el Tribunal Fiscal (folio 60), solicitando, como pretensión principal, que se declare la nulidad y se deje sin efecto la Resolución del Tribunal Fiscal 06789-1-2017, de 9 de agosto de 2017, así como la Resolución de Determinación 182-003-0000091, emitida por la Sunat, referida a la fiscalización del monto del impuesto general a las ventas (IGV) del período enero 2011, y la Resolución de Multa 182-002-0000203, emitida por la supuesta infracción del numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario por el referido tributo y periodo. Como primera pretensión accesoria solicita dejar sin efecto cualquier acto administrativo que se origine en el desconocimiento de la aplicación del beneficio de la exoneración del IGV en la región San Martín durante enero 2011; y, como pretensión subordinada, en caso no se acoja la pretensión principal, que se disponga la inaplicación de los intereses moratorios siguiendo el criterio jurisprudencial aplicado en la sentencia dictada en el Expediente 04082-2012-PA/TC, toda vez que ha incrementado exorbitantemente la deuda por la demora excesiva del Tribunal Fiscal en resolver su recurso de apelación. Alega la vulneración del derecho constitucional a la propiedad, así como los principios de igualdad tributaria, interdicción de la arbitrariedad y no confiscatoriedad de los tributos.

Contestaciones de la demanda

El 2 de abril de 2018, la Procuraduría Pública de la Sunat (folio 286) dedujo la excepción de falta de agotamiento de la vía previa y contestó la demanda (folio 286).



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00739-2020-PA//TC
LIMA
INDUSTRIAS DEL ESPINO S.A.

Indica que los intereses moratorios se generan por el incumplimiento de pago por parte de la demandante respecto de su obligación tributaria, lo cual es de su entera responsabilidad; que el Código Tributario ha previsto los casos en que no procede la determinación de intereses, no estando regulado entre ellos la supuesta negligencia de la Sunat o del Tribunal Fiscal en resolver los recursos impugnatorios o determinar la deuda tributaria; que los intereses se generan, única y exclusivamente, por la demora en el cumplimiento de la obligación tributaria y no por la demora en resolver o determinar la deuda tributaria; que la capitalización de los intereses es constitucional pues tiene una finalidad compensatoria respecto de la vulneración del deber de contribuir; que el cómputo de los intereses moratorios tiene una finalidad económica destinada a resarcir al Estado la no disposición oportuna del dinero proveniente de la obligación tributaria impaga, por lo que es imposible que constituya una sanción; y que el derecho al plazo razonable no tiene conexión directa con la inaplicación de intereses.

El 3 de abril de 2018, el procurador adjunto a cargo de los asuntos judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas (MEF), en representación del Tribunal Fiscal (TF), dedujo la excepción de incompetencia por razón de la materia y contestó la demanda (folio 379). Expresa que, tratándose del cuestionamiento a las actuaciones administrativas, este debió efectuarse en la vía contencioso-administrativa, dado que cuenta con la estación probatoria determinante para dilucidar el caso, y no por la vía del proceso de amparo, que es excepcional. Añadió que no existe amenaza o acto concreto de afectación que acredite la vulneración a los derechos constitucionales invocados ni tampoco dilación indebida porque la controversia contencioso-tributaria corresponde a operaciones complejas.

Resolución de primera instancia o grado

Mediante Resolución 4, de 22 de noviembre de 2018 (folio 399), El Décimo Primer Juzgado Constitucional, Subespecializado en Asuntos Tributarios, Aduaneros e Indecopi de la Corte Superior de Justicia de Lima, declaró fundada la excepción de incompetencia por razón de la materia deducida por el TF, pues, a nivel del proceso contencioso-administrativo se han creado juzgados contencioso-administrativos subespecializados en temas tributarios y aduaneros, en los que se resuelven procesos incoados contra el Tribunal Fiscal o la Sunat, cuya estructura es sencilla y el plazo en que se tramita y resuelve el proceso es razonable. Asimismo, recuerda que los jueces de dichos juzgados, como todos los jueces del país, están premunidos del poder-deber para aplicar el control difuso. Asimismo, declaró que carece de objeto pronunciarse sobre la excepción de falta de agotamiento de la vía previa.

Resolución de segunda instancia o grado

A través de la Resolución 4, de 20 de agosto de 2019 (folio 470), la Primera Sala Constitucional de la Corte Superior de Justicia de Lima, confirmó la apelada por



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00739-2020-PA//TC
LIMA
INDUSTRIAS DEL ESPINO S.A.

similares fundamentos.

FUNDAMENTOS

Delimitación del petitorio y procedencia de la demanda

1. La recurrente solicita que se declare la nulidad y se deje sin efecto la Resolución del Tribunal Fiscal (RTF) 06789-1-2017, de 9 de agosto de 2017, así como la Resolución de Determinación (RD) 182-003-0000091, emitida por la Sunat, referida a la fiscalización del monto del impuesto general a las ventas (IGV) del período enero 2011, y la Resolución de Multa (RM) 182-002-0000203, emitida por la supuesta infracción del numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario por el referido tributo y periodo. Como primera pretensión accesoria solicita dejar sin efecto cualquier acto administrativo que se origine en el desconocimiento de la aplicación del beneficio de la exoneración del IGV en la región San Martín durante enero 2011; y, como pretensión subordinada, en caso no se acoja la pretensión principal, que se disponga la inaplicación de los intereses moratorios siguiendo el criterio jurisprudencial aplicado en la sentencia dictada en el Expediente 04082-2012-PA/TC, toda vez que ha incrementado exorbitantemente la deuda por la demora excesiva del Tribunal Fiscal en resolver su recurso de apelación. Alega la vulneración del derecho constitucional a la propiedad, así como los principios de igualdad tributaria, interdicción de la arbitrariedad y no confiscatoriedad de los tributos
2. En rigor, la demandante sostiene que el beneficio de la exoneración del IGV en la región San Martín estaba vigente en enero de 2011.

Procedencia de la demanda

Agotamiento de la vía administrativa e íter procedimental

3. El 24 de junio de 2011, la contribuyente presentó recurso de reclamación contra la RD 182-003-0000091, relativa al IGV de enero de 2011 y la RM 182-002-0000203, por la supuesta infracción del numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario por el referido tributo y periodo. Mediante Resolución de Oficina Zonal San Martín 185-014-0000229/SUNAT (folio 53) notificada según la Sunat, el 10 de noviembre de 2011, se declaró infundada la reclamación, ordenando se prosiga la cobranza de los valores contenidos en las citadas RD y RM.
4. Contra la Resolución de Oficina Zonal San Martín 185-014-0000229/SUNAT, la administrada interpuso recurso de apelación el 28 de noviembre de 2011 (folio 21) que ingresó al TF el 6 de febrero de 2012 (folio 209). A través de la RTF 06789-1-2017, de 9 de agosto de 2017 (folio 56), notificada el 8 de setiembre de 2017



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00739-2020-PA//TC
LIMA
INDUSTRIAS DEL ESPINO S.A.

(folio 204) se confirmó la apelada. Con la emisión de esta RTF concluyó el procedimiento contencioso tributario y siendo esa la situación, la contribuyente presentó demanda de amparo.

5. Tras la interposición de la demanda de amparo, la actora fue notificada, el 15 de setiembre de 2017 (folio 171) de la emisión de la Resolución de ejecución coactiva 011-006-0053434 (folios 172 y 200) que le requiere el pago de la deuda tributaria respecto al IGV de enero de 2011, ascendente a S/ 2'901,938, en un plazo de 7 días hábiles. La Sunat alega que la recurrente pagó dicha deuda el 26 de setiembre de 2017 (escrito de 21 de agosto de 2019 a folio 483).
6. Quiere esto decir que, a la fecha, el procedimiento contencioso tributario ha concluido y finalmente la Sunat sostiene que cobró la deuda tributaria, incluidos los intereses moratorios, objeto del presente proceso de amparo.
7. Si bien es cierto, este pago podría llevar a afirmar que se ha producido la sustracción de la materia en una interpretación a *contrario sensu* del segundo párrafo del artículo 1 del Código Procesal Constitucional, aprobado por la Ley 31307 (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 artículo 1, habilita al juez constitucional, atendiendo al agravio producido, a pronunciarse sobre el fondo del asunto y, eventualmente, estimar la demanda.
8. Atendiendo a ello, es claro que, al momento de la presentación de la demanda el procedimiento contencioso tributario había concluido y era inminente el inicio del procedimiento de ejecución coactiva, como de hecho ocurrió al día siguiente de presentada la demanda.
9. Se debe tener presente que lo que se cuestiona a través de la demanda de amparo es la, según la recurrente, irregular determinación de una deuda tributaria correspondiente a un período (enero de 2011). Esta controversia fue evaluada en sede administrativa, a través del procedimiento contencioso tributario, reseñado en los fundamentos 3 y 4 *supra*. El hecho que, a la presentación de la demanda de amparo aún no se hubiera iniciado el procedimiento de cobranza coactiva, no altera ello, puesto que contra la RTF no cabía recurso alguno en la vía administrativa, conforme a lo señalado en el artículo 153 del Texto Único Ordenado (TUO) del Código Tributario.
10. No cabe, consecuentemente, declarar improcedente la demanda en aplicación del artículo 7, inciso 4 del Código Procesal Constitucional (artículo 5, inciso 4, del anterior código).



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00739-2020-PA//TC
LIMA
INDUSTRIAS DEL ESPINO S.A.

Ausencia de vías igualmente satisfactorias

11. Al concluir el procedimiento contencioso tributario con la RTF cuestionada, se abría las puertas para la cobranza coactiva de la deuda tributaria. Ésta 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 TUO del Código Tributario. Ello configura una amenaza cierta e inminente a los derechos fundamentales alegados.
12. 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 TUO del Código Tributario, “el Ejecutor Coactivo no admitirá escritos que entorpezcan o dilaten su trámite, bajo responsabilidad”.
13. 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 TUO del Código Tributario exige que previa a la impugnación judicial de la detracción del patrimonio de parte de la Sunat, esta debe ser cobrada por la citada entidad, lo cual afectaría el derecho a la propiedad de la accionante y su derecho a la tutela judicial efectiva, al obstaculizarse el acceso al recurso impugnatorio.
14. De hecho, esta amenaza habría impulsado a la empresa a efectuar el pago de la deuda que, según sostiene la Sunat, habría efectuado la administrada.
15. La necesidad de un pronunciamiento de fondo se condice con el momento en que se interpuso la demanda, que fue en el año 2017, y ello se agudiza por el hecho de que el reclamo en sede administrativa es de 24 de junio de 2011. Hace casi 11 años. Asimismo, no debe resultar ajeno el hecho que existen dos pronunciamientos de primera y segunda instancia o grado que, en buena cuenta, han contribuido a que hasta la fecha no exista pronunciamiento definitivo.
16. 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.
17. 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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00739-2020-PA//TC
LIMA
INDUSTRIAS DEL ESPINO S.A.

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.

18. 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

19. Según el artículo 7, inciso 3 del Código Procesal Constitucional, aprobado por la Ley 31307 (artículo 5, inciso 3, del anterior código), 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”.
20. En el expediente 015082-2017-0-1801-JR-CA-18 (copia parcial de cuya demanda obra a folio 478), la recurrente ha impugnado la RTF 06789-1-2017, en un proceso contencioso administrativo. Ha solicitado allí la nulidad de la citada RTF porque, a juicio de la actora, el TF está aplicando, para la determinación de la deuda tributaria relativa al IGV de enero de 2011, el Decreto Legislativo 978, que ya no formaba parte del ordenamiento jurídico.
21. Si bien ambos procesos tienen las mismas partes, no puede decirse lo mismo respecto de su objeto. En efecto, en el expediente 015082-2017-0-1801-JR-CA-18 se está impugnando la RTF 06789-1-2017, porque según la recurrente se aplica el Decreto Legislativo 978 que, alega, ya no estaba vigente. Subsidiariamente, pide la inaplicación del mismo. Sin embargo, en este proceso constitucional, hay una segunda pretensión subordinada, en caso se desestime la pretensión de declarar que el Decreto Legislativo 978 ya no estaba vigente en enero de 2011 y que también se desestime la pretensión de declarar inaplicable el mismo; dicha segunda pretensión subordinada alude a que no se cobren los intereses moratorios respecto al exceso de tiempo que tomó el TF en resolver la apelación en sede administrativa.
22. Sin embargo, más allá del debate acerca de la identidad o no de las pretensiones contenidas en las demandas del proceso contencioso administrativo y en la de amparo, respectivamente; lo cierto es que la demanda del proceso contencioso administrativo (11 de diciembre de 2017) fue presentada en fecha posterior a la de amparo (14 de setiembre de 2017).



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00739-2020-PA//TC
LIMA
INDUSTRIAS DEL ESPINO S.A.

23. Por lo tanto, no acontece la causal de improcedencia prevista en el artículo 7 inciso 3 del actual código (artículo 5, inciso 3, del código anterior), pues el agraviado **no recurrió previamente** a otro proceso judicial.
24. De otro lado, tampoco se advierte que haya litispendencia por la interposición de otro proceso constitucional, causal de improcedencia contemplada en el artículo 7, inciso 5 del Código Procesal Constitucional (artículo 5, inciso 5 del anterior código).

Análisis de la controversia

25. En el presente caso, debe evaluarse primero si es que el cuestionado Decreto Legislativo 978, se encontraba vigente en enero de 2011. Al respecto, se debe señalar lo siguiente:

- La Ley 27037, de Promoción de la Inversión en la Amazonía establece una serie de beneficios tributarios para aquellos contribuyentes que desarrollen cierto tipo de actividades en las regiones de Loreto, Madre de Dios, Ucayali, Amazonas y San Martín, así como en una serie de provincias y distritos de otras regiones que se detallan en la norma. Fue publicada el 30 de diciembre de 1998.
- El artículo 13, inciso 1 de la Ley 27037 estableció la exoneración del IGV a la venta de bienes efectuada en la Amazonía para su consumo en la misma; para los servicios que se presten en la zona; y para los contratos de construcción o la primera venta de inmuebles que realicen los constructores de los mismos en dicha zona.
- La Ley 28932, publicada el 16 de diciembre de 2006, delegó facultades en el Poder Ejecutivo para la aprobación de normas tributarias. Así, en su artículo 2 se indicó que:

En el marco de la delegación, el Poder Ejecutivo está facultado para:

1. *Dictar el marco general que defina, en forma transparente, los principios y las reglas que se deberán cumplir para la dación de normas que contengan tratamientos tributarios especiales, incentivos, beneficios o exoneraciones tributarias, así como los criterios para evaluar su eficacia en cuanto al logro de los objetivos para los cuales fueron otorgados y la revisión de la necesidad de su permanencia.*
(,,)
5. *Prorrogar o eliminar las exoneraciones y los beneficios tributarios vigentes sujetos a plazo, previa evaluación de la necesidad de su permanencia.*



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00739-2020-PA//TC
LIMA
INDUSTRIAS DEL ESPINO S.A.

- Sobre la base de dicha ley autoritativa, el Poder Ejecutivo emitió los decretos legislativos 977 y 978, publicados el 15 de marzo de 2007. Aquél contenía la ley marco para la dación de exoneraciones, incentivos o beneficios tributarios. Mientras que el Decreto Legislativo 978 estableció dos programas de sustitución de exoneraciones e incentivos tributarios: uno, inmediato y otro, gradual.
 - El artículo 11 del Decreto Legislativo 978 excluyó a partir del 1 de enero de 2009 a varias regiones, entre ellas, a San Martín, de la exoneración del IGV contenida en el citado artículo 13, inciso 1 de la Ley 27037.
 - No obstante, mediante Ley 29310, publicada el 31 de diciembre de 2008, se suspendió la aplicación de la eliminación de la mencionada exoneración hasta el 1 de enero de 2011.
 - El 16 de abril de 2009 se publicó la sentencia emitida en el Expediente 00016-2007-PI/TC, que declaró inconstitucionales los incisos 1 y 5 del artículo 2 de la Ley 28932, así como los decretos legislativos 977 y 978. Asimismo, declaró la *vacatio sententiae* hasta que el Congreso de la República legisle sobre la materia.
 - El 8 de febrero de 2011, se publicó la Ley 29661. En su artículo 2, restableció, hasta el 31 de diciembre de 2012, la exoneración del IGV prevista en el artículo 13.1 de la Ley 27037.
 - El 9 de julio de 2011 se publicó la Ley 29742, que derogó los decretos legislativos 977, 978 y 29310, entre otras normas.
26. Teniendo presente el panorama normativo descrito en el fundamento anterior, se debe señalar que el Decreto Legislativo 978, que excluyó a partir del 1 de enero de 2009 a varias regiones, entre ellas, a San Martín, de la exoneración del IGV contenida en el citado artículo 13, inciso 1 de la Ley 27037, estuvo vigente entre el 2 de enero y el 8 de febrero de 2011 (pues la Ley 29310, suspendió la aplicación de la citada eliminación hasta el 1 de enero de 2011 y la Ley 29661 la restableció desde el 9 de febrero de 2011).
27. Debe resaltarse que en la sentencia emitida en el Expediente 00016-2007-PI/TC, si bien es cierto se declaró inconstitucionales los decretos legislativos 977 y 978, se fijó una *vacatio sententiae* hasta que el Congreso de la República legislara sobre la materia. Dicha *vacatio* significó que la sentencia no iba a surtir efectos inmediatamente, sino hasta que se reemplacen las normas que fueron declaradas inconstitucionales. Dicha regulación de los efectos en el tiempo de la citada sentencia se basó en el segundo párrafo del artículo 81 del Código Procesal Constitucional entonces vigente (hoy, segundo párrafo del artículo 80 del código)



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00739-2020-PA/TC
LIMA
INDUSTRIAS DEL ESPINO S.A.

que establece el deber del Tribunal Constitucional de determinar los efectos de la sentencia en el tiempo, cuando se declare la inconstitucionalidad de normas tributarias por vulneración del artículo 74 de la Constitución.

28. Atendiendo a lo expuesto, se concluye que del 2 de enero al 8 de febrero de 2011, los decretos legislativos 977 y 978 estaban vigentes, es decir, formalmente no había una exoneración del IGV a la venta de bienes efectuada en la Amazonía para su consumo en la misma; para los servicios que se presten en la zona; y para los contratos de construcción o la primera venta de inmuebles que realicen los constructores de los mismos en dicha zona.
29. Sin embargo, la recurrente solicita que en caso se considere que el Decreto Legislativo 978 estaba vigente del 2 de enero al 8 de febrero de 2011, se declare su inaplicación por transgredir la Constitución.
30. Al respecto, se debe indicar que el artículo 11 del Decreto Legislativo 978 excluyó a partir del 1 de enero de 2009 a varias regiones, entre ellas, a San Martín, de la exoneración del IGV contenida en el citado artículo 13, inciso 1 de la Ley 27307.
31. La norma cuya inaplicación se solicita constituyó, durante su vigencia efectiva, una norma autoaplicativa frente a la cual procede el amparo según el Código Procesal Constitucional. De hecho, el artículo 11 del Decreto Legislativo 978, suprimió la exoneración del pago del IGV aplicable a la venta de bienes, servicios y contratos de construcción o la primera venta de inmuebles, en la región San Martín, entre otras, que había sido dispuesta en el artículo 13.1. de la Ley 27037 a la región San Martín. Siendo así, debe evaluarse la presunta vulneración a los derechos y principios constitucionales invocados en la demanda.
32. Es preciso señalar que, conforme al artículo 3 del anterior Código Procesal Constitucional (vigente a la fecha de la demanda y al admitirse a trámite ésta), "son normas autoaplicativas, aquellas cuya aplicabilidad, una vez que han entrado en vigencia, resulta inmediata e incondicionada". Actualmente, la procedencia de las demandas de amparo en este tipo de casos está regulada en el artículo 8 del Código Procesal Constitucional, aprobado por la Ley 31307.
33. De otro lado, ya este Tribunal se pronunció respecto de la naturaleza de las disposiciones normativas tributarias. Así señaló que "las normas tributarias son del tipo autoaplicativas, pues en la medida que el demandante sea sujeto pasivo del tributo y se configure en su caso el hecho imponible de la norma, la misma ya le es exigible, es decir, ya se encuentra obligado al pago sin esperar que la administración desemboque su actuación administrativa para ejercer la cobranza



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00739-2020-PA/TC
LIMA
INDUSTRIAS DEL ESPINO S.A.

de la deuda (...)" (sentencia recaída en el expediente 02302-2003-PA/TC, fundamento jurídico 9).

34. En esa línea, en la jurisprudencia de este Tribunal se ha señalado los siguientes supuestos de amparo contra normas autoaplicativas: (i) contra normas autoaplicativas, esto es, contra normas que constituyen propiamente un acto (normativo) contrario a los derechos fundamentales, y (ii) contra la amenaza cierta e inminente a los derechos fundamentales por parte de una norma inconstitucional inmediatamente aplicable (vg. sentencia emitida en el Expediente 04677-2004-PA/TC).
35. De otro lado, según se verifica de los actuados Industrias del Espino SA es una empresa que se dedica a la elaboración de grasas y aceites de origen vegetal y animal (folios 10 y las piezas procesales del procedimiento contencioso tributario donde se alude a la actividad económica que realiza la recurrente). Atendiendo al giro del negocio, se advierte que la demandante se ubica dentro del ámbito de aplicación de las normas cuestionadas. De hecho, es en aplicación del Decreto Legislativo 978 que se emitieron la RD 182-003-0000091 y la RM 182-002-0000203.
36. Establecido el carácter autoaplicativo del Decreto Legislativo 978 corresponde determinar si colisiona o no con la Constitución Política del Perú. Para dicho efecto, se debe tener presente que el citado decreto fue emitido en virtud de la delegación de facultades legislativas contenida en la Ley 28932, que como se detalla en el fundamento 25 *supra*, en su artículo 2 facultó al Poder Ejecutivo para fijar los principios y reglas que regirían la dación de normas que contengan tratamientos tributarios especiales, incentivos, beneficios o exoneraciones tributarias, entre otros aspectos y autorizó al gobierno central a prorrogar o eliminar las exoneraciones y los beneficios tributarios vigentes sujetos a plazo, previa evaluación de la necesidad de su permanencia.
37. Nótese que dicha ley autoritativa alude a la prórroga o eliminación de exoneraciones y beneficios tributarios en general, sin distinguirlos de aquellos beneficios tributarios que rigen para determinadas zonas del país.
38. Tal distinción no es irrelevante, pues conforme al último párrafo del artículo 79 de la Constitución "solo por ley expresa, aprobada por dos tercios de los congresistas, puede establecerse selectiva y temporalmente un tratamiento tributario especial para una determinada zona del país".
39. Quiere esto decir que el citado último párrafo del artículo 79 de la Constitución contiene una reserva de ley absoluta en materia de regulación tributaria especial cuando ésta no se aplica a nivel nacional, sino solo a determinadas zonas. Se trata de un supuesto específico de indelegabilidad que se añade a la prohibición de



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00739-2020-PA//TC
LIMA
INDUSTRIAS DEL ESPINO S.A.

delegación contemplada en el segundo párrafo del artículo 104 de la Constitución (referido a la proscripción de delegación de las materias que, a su vez son indelegables a la Comisión Permanente del Congreso de la República).

40. Atendiendo a lo expuesto, cuando la Ley 28932 en su artículo 2, inciso 5 autorizó al Poder Ejecutivo a legislar acerca de la prórroga o eliminación de las exoneraciones tributarias y no especificó que dicha delegación no incluía la regulación (inclusión, modificación o derogación) de beneficios tributarios a determinadas zonas del país, abrió la posibilidad que se regulara sobre, por ejemplo, la supresión de las exoneraciones en la selva previstas en la Ley 27037.
41. La concreción de dicha regulación en el Decreto Legislativo 978 que, en su artículo 11 excluyó a partir del 1 de enero de 2009 a varias regiones, entre ellas, a San Martín, de la exoneración del IGV contenida en el citado artículo 13, inciso 1 de la Ley 27037, colisiona con la reserva de ley absoluta contenida en el último párrafo del artículo 79 de la Constitución, pues se suprimió una exoneración contemplada para una determinada zona del país (la Amazonía) a través de un decreto legislativo y no de una ley.
42. Consecuentemente, el artículo 11 del Decreto Legislativo 978, vigente del 2 de enero al 8 de febrero de 2011, resulta inaplicable para la demandante, lo que acarrea que los actos administrativos emitidos en aplicación del mismo (RD 182-003-0000091, RM 182-002-0000203, Resolución de Oficina Zonal San Martín 185-014-0000229/SUNAT, RTF 06789-1-2017 y la Resolución de ejecución coactiva 011-006-0053434), devengan en nulos y deban ser dejados sin efecto.
43. Asimismo, el monto que hubiese sido pagado en aplicación del decreto legislativo cuestionado y de los mencionados actos administrativos, serán considerados como crédito tributario mensual para los otros impuestos a los que sí esté afecto la empresa recurrente o, en su defecto, procederse a la devolución del mismo.
44. Al haberse declarado inaplicable a la recurrente el artículo 11 del Decreto Legislativo 978, carece de objeto pronunciarse acerca del no cobro de los intereses moratorios respecto al exceso de tiempo que tomó el TF en resolver la apelación en sede administrativa.
45. Finalmente, en aplicación del artículo 28 del Código Procesal Constitucional corresponde ordenar a la parte demandada el pago de costos procesales.

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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00739-2020-PA//TC
LIMA
INDUSTRIAS DEL ESPINO S.A.

HA RESUELTO

Declarar **FUNDADA** la demanda e **INAPLICABLE** para la empresa demandante el artículo 11 del Decreto Legislativo 978, en el período que estuvo vigente, debiendo proceder la administración tributaria conforme a los fundamentos de la presente sentencia, careciendo de objeto pronunciarse acerca del no cobro de intereses moratorios descrito en el fundamento 44 de la presente sentencia. Consecuentemente, **ORDENAR** a las emplazadas el pago de costos procesales.

Publíquese y notifíquese.

SS.

FERRERO COSTA
SARDÓN DE TABOADA
BLUME FORTINI

PONENTE SARDÓN DE TABOADA



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00739-2020-PA/TC
LIMA
INDUSTRIAS DEL ESPINO S.A.

VOTO SINGULAR DEL MAGISTRADO MIRANDA CANALES

Con el mayor respeto por la ponencia de mi colega magistrado, disiento de lo resuelto en la misma por las siguientes razones:

1. Mediante la demanda de amparo interpuesta por la recurrente el 14 de setiembre de 2017, se solicita como pretensión principal la declaratoria de nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal 06789-1-2017, de 9 de agosto de 2017, así como de la Resolución de Determinación 182-003-0000091, emitida por la Sunat, referida a la fiscalización del monto del impuesto general a las ventas (IGV) del período enero 2011, y la Resolución de Multa 182-002-0000203, emitida por la supuesta infracción del numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario por el referido tributo y periodo. Asimismo, como pretensión accesorio, se peticiona dejar sin efecto cualquier acto administrativo que se origine en el desconocimiento de la aplicación del beneficio de la exoneración del IGV en la región San Martín durante enero 2011; y, como pretensión subordinada, en caso no se acoja la pretensión principal, que se disponga la inaplicación de los intereses moratorios siguiendo el criterio jurisprudencial aplicado en la sentencia dictada en el Expediente 04082-2012-PA/TC, toda vez que ha incrementado exorbitantemente la deuda por la demora excesiva del Tribunal Fiscal en resolver su recurso de apelación. Alega la vulneración del derecho constitucional a la propiedad, así como los principios de igualdad tributaria, interdicción de la arbitrariedad y no confiscatoriedad de los tributos.
2. 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.
3. 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.
4. 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,



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00739-2020-PA/TC
LIMA
INDUSTRIAS DEL ESPINO S.A.

conforme se advierte de autos se pretende la nulidad de actos administrativos emitidos por la Administración (tales como: la Resolución del Tribunal Fiscal 06789-1-2017, de 9 de agosto de 2017, así como la Resolución de Determinación 182-003-0000091, emitida por la Sunat, referida a la fiscalización del monto del IGV del período enero 2011, y la Resolución de Multa 182-002-0000203, emitida por la supuesta infracción del numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario por el referido tributo y periodo). 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.

5. 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 céleres 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.
6. 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.
7. De otro lado, respecto a la inaplicación de los intereses moratorios (artículo 33 del TUO del Código Tributario), cabe señalar que si bien la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la recurrente contra la RTF 06789-1-2017 se produjo en fecha posterior a la presentación de la demanda de amparo de autos, no es posible desconocer el hecho de que los acotes y sanciones que pesan sobre el accionante vienen siendo discutidos en la vía ordinaria (15082-2017-0-1801-JR-CA-18), lo cual resta certeza a la amenaza de liquidación y cobro de tales intereses.

Sobre el particular, es menester anotar lo dicho por el legislador sobre la obligación tributaria en el artículo 1 del TUO del Código Tributario:

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

Y es que, más allá de las discusiones que pudieran presentarse en la doctrina, puedo entenderla como la obligación del deudor tributario [contribuyente o responsable] de efectuar el pago del tributo¹ [prestación tributaria], a favor del acreedor

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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00739-2020-PA/TC
LIMA
INDUSTRIAS DEL ESPINO S.A.

tributario [el Estado], que por mandato de la ley ha sido impuesto —obviamente delimitada por la Constitución—, cuyo incumplimiento es exigible mediante cobro coactivo.

Del mismo modo, el Tribunal Constitucional ha sostenido que en el Estado Social y Democrático de Derecho, el fundamento de la imposición no se limita únicamente a una cuestión de Poder Estatal, sino que incorpora a su razón de ser el deber de todo ciudadano al sostenimiento de los gastos públicos, deber que (...) originalmente fuera entendido respecto al cumplimiento de obligaciones sustanciales y formales relacionadas con el pago [STC 06089-2006-PA, fundamento 18], siendo la primera, aquella prestación esencial o fundamental de la relación jurídico-tributaria, esto es, el pago del tributo²; y la segunda, todas las demás que deben realizarse para cumplir con la primera³.

Por su parte el artículo 28 del mismo Código, señala que la deuda tributaria está constituida por el tributo, la multa y los intereses, señalando que este último es moratorio en los casos de pago extemporáneo del tributo y en la aplicación de multas. En ese sentido, el Tribunal Constitucional señaló que los intereses moratorios son aplicados por el no cumplimiento oportuno de una obligación tributaria [STC 04082-2012-PA, fundamento 45], en ese sentido resulta posible reconocer en ellos su accesoria⁴, debido a que se originan siempre y cuando exista alguna obligación de pago de tributos pendiente y vencida. En razón de esto, se le considera como un componente de la deuda tributaria, al encontrar justificación en su relación con la prestación tributaria.

De este modo es posible afirmar que al dejarse sin efecto la obligación tributaria a través del procedimiento contencioso tributario o, en su caso, a través del proceso contencioso administrativo, la decisión alcanza también a los intereses. De allí que no es posible justificar un pronunciamiento en sede constitucional sobre los intereses de un tributo que aún se encuentra siendo discutido ante la autoridad administrativa o judicial ordinaria. Comprendiendo incluso a aquellas situaciones en las que el contribuyente decide cancelar la deuda tributaria de manera previa o durante el procedimiento contencioso tributario, pues como se dijo bien podría dejarse sin efecto y de ser el caso disponer la devolución de lo indebidamente abonado.

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

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

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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00739-2020-PA/TC
LIMA
INDUSTRIAS DEL ESPINO S.A.

Aquí cabe preguntarse si en el contexto descrito, ¿la respuesta de la justicia constitucional tendría efectos restitutivos? El Tribunal Constitucional ha dejado establecido en su jurisprudencia que la eficacia restitutoria del proceso de amparo conlleva ineludiblemente reponer o restituir las cosas al estado anterior a la vulneración o [amenaza] de un derecho constitucional [resolución recaída en el Expediente 00658-2013-PA/TC, fundamento 3], pero si la amenaza invocada se basa en perjuicios que escapan de una captación objetiva, no podría hablarse de efectos restitutivos ya que se dispondría el no cobro de intereses moratorios, ya sea por capitalización o por el exceso del plazo para resolver, de una deuda que aún se discute y bien podría dejarse sin efecto, lográndose un pronunciamiento cuyos efectos podrían o no materializarse dependiendo de lo que decida la autoridad administrativa o, en su caso, la judicial ordinaria sobre la obligación principal. Comprendiendo incluso a aquellas situaciones en las que el contribuyente decide cancelar la deuda tributaria de manera previa o durante el procedimiento contencioso tributario, pues como se dijo bien podría dejarse sin efecto y de ser el caso disponer la devolución de lo indebidamente abonado.

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

El mismo análisis se extiende al caso de las multas que pese a no tener la naturaleza de tributos, se imponen por el incumplimiento de las obligaciones formales que giran en torno al pago de este.

En complemento de lo expuesto, tenemos que de conformidad con el artículo 8 del *nuevo* Código Procesal Constitucional y la jurisprudencia desarrollada por este Tribunal, tratándose del cuestionamiento de un acto futuro (amenaza de violación), esta amenaza debe ser cierta y de inminente realización; presupuesto, claro está, que debe observarse a la fecha de interposición de la demanda o en fecha posterior si es que se decide controvertir la obligación tributaria o las sanciones en la vía



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00739-2020-PA/TC
LIMA
INDUSTRIAS DEL ESPINO S.A.

ordinaria⁵. El primer requisito —la certeza de la amenaza— tiene que ver con la posibilidad de que el acto pueda ser efectivamente realizado, jurídica o materialmente. Por ello, en la sentencia recaída en el Expediente 00091-2004-PA/TC se sostuvo que, para que el acto futuro pueda ser considerado cierto, es preciso que se encuentre fundado en hechos reales y no imaginarios [fundamento 8]. En segundo lugar, no basta con demostrar la plausibilidad de la amenaza. Es preciso, además, que esta sea de inminente realización; es decir, que esté pronta a suceder. Se descarta, así, que mediante el amparo se puedan cuestionar actos futuros remotos, sobre los cuales existe una indeterminación temporal de que puedan acaecer.

8. Por todo lo expuesto, corresponde rechazar por improcedente la demanda bajo análisis.

En consecuencia, el sentido de mi voto es por declarar **IMPROCEDENTE** la demanda de autos.

S.

MIRANDA CANALES

⁵ Actualmente, en el artículo 8 del *nuevo* Código Procesal Constitucional, la amenaza se regula en los siguientes términos:

“Cuando se invoque la **amenaza o violación de actos** que tienen como sustento la aplicación de una norma incompatible con la Constitución, la sentencia que declare fundada la demanda dispondrá, además, la inaplicabilidad de la citada norma”.

Ahora, si bien no se dice expresamente que la amenaza debe ser cierta e inminente, ello no desconoce tal carácter, desarrollado incluso por la jurisprudencia constitucional.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00739-2020-PA/TC
LIMA
INDUSTRIAS DEL ESPINO S.A.

VOTO SINGULAR DE LA MAGISTRADA LEDESMA NARVÁEZ

Cada parte tiene derecho a la igualdad de armas en un proceso.

El vencido, por más que sea vencido, tiene derechos a la motivación, a la defensa y a la pluralidad de instancias.

Los casos de amparos en materia de intereses moratorios son casos que reflejan, en general, una interminable historia de dilaciones injustificadas, muchas veces de aquellas dilaciones de la Administración Tributaria que se demora en resolver, otras veces de las empresas que buscan alargar un procedimiento de modo injustificado para buscar algún beneficio, pero también, de algunos jueces que, en tanto ponentes, han buscado alargar sin justificación válida el debate de un caso hasta el cambio de Presidente del Tribunal Constitucional y así ver beneficiada su posición con el voto de calidad de este último.

Esto es lo que ha pasado en el presente caso. Como se puede apreciar en el acceso público a la página web del Tribunal Constitucional, sección “Agendas del Pleno” del Tribunal Constitucional, el presente caso (Expediente 00739-2020-PA/TC), fue programado para ser votado en el Pleno Administrativo y Jurisdiccional no presencial del 30 de noviembre de 2021 (punto 22), y luego en el Pleno Administrativo y Jurisdiccional no presencial del 14 de diciembre de 2021 (punto 6). En ambos plenos se postergó el debate y votación del caso, por pedidos expresos del ponente, los que, en mi opinión, no se encontraban acompañados de razones que justifiquen su postergación, paralizando el debate de la causa ya programada. (me remito al contenido del acta del Pleno de fecha 14 de diciembre de 2021).

Finalmente, conforme consta en la sección “Agendas del Pleno”, el caso se programó en el Pleno Administrativo y Jurisdiccional no presencial del 25 de enero de 2022 (punto 14). ¿Qué cambió para entonces? Respuesta: el cargo de Presidente del Tribunal Constitucional y con ello la posibilidad de que éste ejerza su voto de calidad.

El 25 de enero de 2022 se votó este caso (fundada) con el voto de calidad del nuevo presidente. Dado que, como es de público conocimiento, el magistrado que actualmente ejerce la presidencia, ha tenido una posición constante y uniforme en casos de intereses moratorios, al magistrado ponente sólo le bastó postergar la votación del caso (desde noviembre y diciembre de 2021) y esperar al cambio de presidente (hasta enero de 2022). Por cierto, la elección del nuevo presidente ya se conocía públicamente desde el 2 de diciembre de 2021 así como la posición pública de sus votos en los temas vinculados con los temas tributarios.

Las decisiones del Pleno del Tribunal Constitucional, que incluyen el uso del voto de calidad, deben surgir a partir de la deliberación de los casos, pero no mediante estrategias de algunos ponentes que buscan beneficiar sus interpretaciones a través del voto de calidad. Con esto no niego la necesidad de recurrir a este mecanismo para



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00739-2020-PA/TC
LIMA
INDUSTRIAS DEL ESPINO S.A.

resolver el impase en la votación ante empates, pero, considero que este debe fluir de manera natural y no buscando artificiosamente generar un escenario favorable para alcanzar ello.

Por otro lado, también debo dejar constancia de la afectación de los derechos a la motivación, de defensa y a la pluralidad de instancias de la parte vencida en este proceso constitucional, la que consiste en que se haya entrado al fondo de la controversia sin ni siquiera haberse resuelto la excepción de incompetencia por razón de la materia planteada por la emplazada, evidenciando apresuramiento injustificado y convirtiendo al Tribunal Constitucional, prácticamente, en primera y única instancia.

En este expediente, lo que subió en grado mediante RAC fue la excepción de la parte emplazada. Debieron pronunciarse sobre la excepción, “desestimarla” y, luego, remitir el expediente al Poder Judicial para que continúe con su trámite conforme a la normatividad procesal; sin embargo, han obviado todo ese trámite y han decidido sin más pronunciarse directamente sobre el fondo, sin mencionar ni una palabra sobre la excepción del Tribunal Fiscal.

El final de todo esto va significar que la Sunat y el Tribunal Fiscal serán notificados con una sentencia en sentido estimatorio, sin que ellos se hayan enterado de que la controversia, que subió originalmente al Tribunal como una que versaba sobre el incidente de excepción de incompetencia, de pronto cambió y el debate terminó sorpresivamente siendo respecto de la demanda. Es decir, sobre un asunto totalmente distinto; y, peor aún, sin que ellos ahora puedan contradecir o impugnar, sacrificándose así los derechos a la motivación, de defensa y a la pluralidad de instancias que toda parte debe gozar en un proceso, más aún si el Tribunal Constitucional es el garante por excelencia de los derechos fundamentales.

Dicho esto, considero que la excepción que subió en grado fue resuelta correctamente por la segunda instancia. Más allá de tales consideraciones, en el presente caso, considero que la demanda debe declararse **IMPROCEDENTE**.

Industrias del Espino SA interpone demanda de amparo contra la Sunat y el Tribunal Fiscal, solicitando, que se declare la nulidad la Resolución del Tribunal Fiscal 06789-1-2017, de fecha 9 de agosto de 2017, así como la Resolución de Determinación 182-003-0000091, referida a la fiscalización del monto del IGV del período enero 2011, y la Resolución de Multa 182-002-0000203, emitida por la supuesta infracción del 178.1 del Código Tributario por el referido tributo y periodo. Pide que se deje sin efecto cualquier acto administrativo que se origine en el desconocimiento de la aplicación del beneficio de la exoneración del IGV en la región San Martín durante el mes de enero 2011; que se disponga la inaplicación de los intereses moratorios siguiendo el criterio jurisprudencial aplicado en la STC Exp. 04082-2012-PA/TC, toda vez que ha incrementado exorbitantemente la deuda por la demora excesiva del Tribunal Fiscal en resolver su recurso de apelación. Alega la vulneración de los derechos constitucionales a la no



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00739-2020-PA/TC
LIMA
INDUSTRIAS DEL ESPINO S.A.

confiscatoriedad de los tributos, a los principios de igualdad tributaria, interdicción de la arbitrariedad y del derecho de propiedad.

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 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.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00739-2020-PA/TC
LIMA
INDUSTRIAS DEL ESPINO S.A.

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).
6. De ahí que el pedido de la demanda de que se evalúe la denegatoria del otorgamiento del beneficio de exoneración del IGV en la región San Martín durante el mes de enero 2011 sea una controversia que no corresponde que sea ventilado en el amparo, sino en el proceso contencioso administrativo por ser la vía igualmente satisfactoria.
7. Asimismo, 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 también 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.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00739-2020-PA/TC
LIMA
INDUSTRIAS DEL ESPINO S.A.

8. 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”.
9. 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).
10. 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 esté 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).
11. 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 (SSTC Exps. 03213-2017-PA/TC, 05538- 2016-PA/TC, 04372-2016-PA/TC, entre otros).
12. 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.
13. 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).

14. 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”⁶.
15. 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.**

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

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

⁶ SOTELO Eduardo. "Notas sobre el principio de no confiscatoriedad en materia tributaria". En *Derecho y Sociedad* N° 29, 2007, p. 308.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00739-2020-PA/TC
LIMA
INDUSTRIAS DEL ESPINO S.A.

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).

17. 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.
18. También es cierto que en la STC Exp. 04532-2013-PA/TC (FJ 21-37, y 49-50), este Tribunal indicó que correspondía verificar en aquella oportunidad si el período por el que fueron aplicados los intereses moratorios a la empresa demandante resultaba lesivo o no del principio de razonabilidad que debe respetar la administración tributaria, lo que a su vez tenía incidencia no solo en el derecho de recurrir las decisiones administrativas, sino en el derecho al plazo razonable en esta sede. Para tal efecto se invocó lo dispuesto en el numeral 1.4 del artículo IV del Título Preliminar de la Ley 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, donde se estableció que uno de los principios que sustentan dicho procedimiento es el principio de razonabilidad, según el cual:

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

19. 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).

20. 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.

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

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

22. Al respecto, advierto 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.
23. Ello es así por cuanto, en primer lugar, el pago de dichos intereses no se exige como requisito previo para dar trámite al recurso de reclamación o apelación, o para la interposición de la correspondiente demanda contencioso-administrativa o para la interposición de una demanda de amparo, en los casos excepcionales en los que ello sea procedente, de conformidad con lo resuelto en la presente sentencia.
24. 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.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00739-2020-PA/TC
LIMA
INDUSTRIAS DEL ESPINO S.A.

25. 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).
26. 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.
27. 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).
28. Sin ánimo de exhaustividad, puede afirmarse que estos elementos pueden estar referidos a los siguientes aspectos:

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

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

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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00739-2020-PA/TC
LIMA
INDUSTRIAS DEL ESPINO S.A.

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

29. 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.
30. 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.
31. 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.
32. 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.
33. 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,



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00739-2020-PA/TC
LIMA
INDUSTRIAS DEL ESPINO S.A.

y de acuerdo a lo indicado en la presente sentencia, los contribuyentes deberán acudir a dicha vía ordinaria. Excepcionalmente, podrán acudir a la vía del amparo, siempre que se verifique lo indicado en la presente sentencia, con relación al agotamiento de las vías previas y al análisis de la vía igualmente satisfactoria, dispuesto en el precedente establecido en la STC Exp. 02383-2013-PA/TC.

34. 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.
35. 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.
36. 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.
37. 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.
38. 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.
39. 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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00739-2020-PA/TC
LIMA
INDUSTRIAS DEL ESPINO S.A.

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.

- 40. 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.
- 41. En efecto, tal y como puede apreciarse en el siguiente cuadro, la regulación de la aplicación de intereses moratorios durante el procedimiento contencioso tributario, luego del vencimiento de los plazos máximos legales establecidos para la resolución de los recursos y/o mecanismos de cuestionamiento de los actos de la Administración, ha sido objeto de diversas modificaciones desde hace 13 años, como se advierte a continuación:

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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00739-2020-PA/TC
LIMA
INDUSTRIAS DEL ESPINO S.A.

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.	
---	--	--

42. 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).
43. 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.
44. 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).
45. 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

46. 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.
47. Según dicho artículo, recogido luego en el artículo 33 del Decreto Supremo 135-99-EF, TUO del Código Tributario:



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00739-2020-PA/TC
LIMA
INDUSTRIAS DEL ESPINO S.A.

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.

48. 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).
49. 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.
50. 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.
51. 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.
52. 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*



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00739-2020-PA/TC
LIMA
INDUSTRIAS DEL ESPINO S.A.

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

53. 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 en el tiempo debido para el financiamiento del gasto público.
54. 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 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”.
55. 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”.
56. 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 concreto. 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 se necesita para resolver diligentemente los recursos que se interponga, de reclamación o apelación.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00739-2020-PA/TC
LIMA
INDUSTRIAS DEL ESPINO S.A.

57. 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).
58. 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.
59. Por lo tanto, en un caso donde previamente se ha verificado la vulneración del derecho al plazo razonable en sede administrativa, de acuerdo a lo indicado en la presente sentencia, no corresponderá realizar el cómputo de intereses moratorios durante el período de tiempo en el que la demora resulta inconstitucional. Asimismo, si el demandante cuestiona también la aplicación de la regla de la capitalización durante dicho período, deberá evaluarse si en efecto dicha aplicación fue indebida o no, para lo cual será necesario e indispensable que el período de tiempo durante el cual se aplicó la regla de capitalización haya estado comprendido dentro del período de demora inconstitucional en el que se generaron los intereses moratorios, según lo indicado *supra*.
60. 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

61. La presente demanda persigue que se aplique un beneficio de exoneración de IGV y que se prohíba a la Administración Tributaria que cobre intereses moratorios. La empresa recurrente sostiene que corresponde gozar de dicha exoneración por ser aplicable a la región San Martín y que existe una demora indebida en tramitar el expediente administrativo, lo cual ha derivado en el incremento exagerado de los intereses moratorios, que resulta irrazonable y desproporcionado.



62. Sin embargo, tal como se ha explicado extensamente en los párrafos anteriores, la denuncia de una supuesta inaplicación indebida de un beneficio de exoneración así como 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.
63. En ese sentido, la demanda debe rechazarse liminarmente.

Acerca de la constitucionalidad 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 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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00739-2020-PA/TC
LIMA
INDUSTRIAS DEL ESPINO S.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.
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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00739-2020-PA/TC
LIMA
INDUSTRIAS DEL ESPINO S.A.

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, mi voto entonces es por declarar **IMPROCEDENTE** la demanda de amparo en aplicación del artículo 7, inciso 2, del Código Procesal Constitucional.

S.

LEDESMA NARVÁEZ



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00739-2020-PA/TC
LIMA
INDUSTRIAS DEL ESPINO S.A.

VOTO SINGULAR DEL MAGISTRADO ESPINOSA-SALDAÑA BARRERA

Con el debido respeto, me aparto de lo resuelto por mis colegas magistrados, por las razones que a continuación expongo:

1. La recurrente solicita que se declare la nulidad y se deje sin efecto la Resolución del Tribunal Fiscal (RTF) 06789-1-2017, de 9 de agosto de 2017, así como la Resolución de Determinación (RD) 182-003-0000091, emitida por la Sunat, referida a la fiscalización del monto del impuesto general a las ventas (IGV) del período enero 2011, y la Resolución de Multa (RM) 182-002-0000203, emitida por la supuesta infracción del numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario por el referido tributo y periodo. Como primera pretensión accesoria solicita dejar sin efecto cualquier acto administrativo que se origine en el desconocimiento de la aplicación del beneficio de la exoneración del IGV en la región San Martín durante enero 2011; y, como pretensión subordinada, en caso no se acoja la pretensión principal, que se disponga la inaplicación de los intereses moratorios siguiendo el criterio jurisprudencial aplicado en la sentencia dictada en el Expediente 04082-2012-PA/TC, toda vez que ha incrementado exorbitantemente la deuda por la demora excesiva del Tribunal Fiscal en resolver su recurso de apelación.
2. En el caso de autos, debió acudir a la vía igualmente satisfactoria al amparo, como es el proceso contencioso administrativo, toda vez que la empresa recurrente no ha acreditado de manera fehaciente que exista riesgo de irreparabilidad del derecho en caso se transite por la vía ordinaria, ni se verifica la necesidad de tutela urgente derivada de la relevancia del derecho en cuestión o de la gravedad del daño que podría ocurrir. En consecuencia, en aplicación del artículo 7, inciso 1 del Nuevo Código Procesal Constitucional, la demanda de amparo de autos debe ser declarada **IMPROCEDENTE**.
3. Además, debe tenerse presente que la empresa recurrente ha efectuado el pago de la deuda tributaria incluidos los intereses moratorios (fojas 485).
4. El actual presidente del Tribunal Constitucional tiene una posición distinta a la anterior presidente del Tribunal. Por ello, en las controversias como la presente, varía la respuesta que se da al caso.

S.

ESPINOSA-SALDAÑA BARRERA



VOTO DEL MAGISTRADO SARDÓN DE TABOADA

La magistrada Marianella Ledesma Narváez dice en su voto singular que —el 30 de noviembre de 2021 y el 14 de diciembre de 2021— pedí al Pleno la postergación de la resolución de este caso para impedir que ejerciera el voto decisorio. No es cierto. Lo hice porque no había podido elaborar aún la ponencia correspondiente, dada la avalancha de casos que ella pretendió resolver en los meses finales de su presidencia.

Como se sabe, las audiencias públicas de Pleno suelen ser de tres horas. Empero, [la última que presidió Ledesma —el 24 de noviembre de 2021— fue ¡casi de diez!](#) En el Tribunal Constitucional nunca hubo una maratón jurisdiccional semejante. En tales audiencias, frecuentemente, se tiene a la vista solo el borrador preparado por la comisión temática. Luego de la audiencia, el ponente tiene el deber y el derecho de revisarlo y, eventualmente, reformularlo, ya que él —no la comisión temática— es el responsable ante sus colegas.

En las sesiones siguientes a dicha audiencia, sin embargo, Ledesma llevó al Pleno estos borradores, avasallando a los ponentes. Decía que quería reducir la carga procesal. Sin embargo, siguiendo su ejemplo, puede también pensarse que su conducta tuvo otro móvil: en los casos tributarios por intereses moratorios excesivos, quizá quiso aprovechar la ausencia por fallecimiento del magistrado Carlos Ramos Núñez para imponer su opinión con el voto decisorio.

Antes de que ella llegara a la presidencia, Ramos fue ponente del caso Icatom y votó consistentemente en casos similares, discrepando de la opinión de Ledesma. Acaso por ello, mientras vivía, Ledesma fue reticente a programar el debate y la resolución de estos casos. Habiendo preparado ya algunas ponencias que le correspondían, Ramos le solicitó reiteradamente, incluso por escrito, ponerlas en agenda. Ledesma nunca le hizo caso.

En los primeros 21 meses de la presidencia de Ledesma, el Tribunal Constitucional resolvió apenas poco más de un caso tributario por intereses moratorios excesivos por mes en promedio. Al morir Ramos, el 21 de setiembre de 2021, la velocidad de resolución de estos casos se multiplicó ¡23 veces! En noviembre y diciembre de 2021, en efecto, se resolvieron 46 casos. Sin embargo, en honor al anhelo de justicia que este Tribunal Constitucional representa, yo no puedo especular al respecto y debo pensar, más bien, que esto fue una casualidad.

S.

SARDÓN DE TABOADA