



UNIVERSIDAD NACIONAL PEDRO RUIZ GALLO

FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS POLITICAS



TESIS:

**“Los intereses moratorios devengados de obligaciones tributarias y el proceso de
amparo en materia tributaria a partir de la STC N° 04082-2012-AA”**

Autor:

Bach. Tezen De La Cruz Luis Antonio

Asesor:

Mag. Rivera Paredes Juan Manuel

PARA OPTAR EL TITULO PROFESIONAL DE ABOGADO

LAMBAYEQUE, 2021

**Tesis denominada “Los intereses moratorios devengados de obligaciones tributarias y el proceso de amparo en materia tributaria a partir de la STC N° 04082-2012-AA”,
presentada para optar el TITULO PROFESIONAL DE ABOGADO, por:**

.....

Bach. Tezen De La Cruz Luis Antonio

Autor

.....

Mag. Rivera Paredes Juan Manuel

Asesor

APROBADO POR:

.....

Dr. Anacleto Guerrero Víctor Ruperto

Presidente

.....

Mag. Izquierdo Hernández Leopoldo

Secretario

.....

Mag. Cevallos de Barrenechea Carlos Manuel Antenor

Vocal

DEDICATORIA

A Lorenzo De La Cruz, agricultor sempiterno de solidaridad, una honra póstuma por haber contribuido con mi formación profesional.

Al Área Legal y de la empresa Electronorte S.A, por su confianza y cada enseñanza.

A Karina, por su incansable apoyo y comprensión.

AGRADECIMIENTO

A los profesores de la Facultad de Derecho de mi alma mater: por cada enseñanza y consejo brindado. Especialmente a quienes conforman mi jurado de tesis y a quién brindó parte de su valioso tiempo para brindarme una perspicaz asesoría en la elaboración del presente trabajo de investigación: Mg. Juan Manuel Rivera Paredes.

Agradecer a mi familia por la provisión de recursos económicos y emocionales que permitieron mi desarrollo constante en el camino de la vida universitaria.

Igualmente, agradecer a mis amigos con quienes compartí inolvidables momentos en confraternidad y debate académico. Por permitirme aprender de ellos.

INDICE

DEDICATORIA	iii
AGRADECIMIENTO	iv
INDICE	v
RESUMEN.....	ix
ABSTRACT	x
INTRODUCCIÓN	13
CAPITULO I: ASPECTOS METODOLÓGICOS	15
I. ASPECTOS METODOLÓGICOS.....	15
1. REALIDAD PROBLEMÁTICA.	15
1.1 Planteamiento del problema.....	15
1.2. Formulación del problema.	16
1.3. Justificación e importancia del estudio.	16
1.4. Objetivos.	17
1.5. Hipótesis.....	17
1.6. Variables.	18
1.7. Métodos, técnicas e instrumentos de recolección de datos.	18
CAPITULO II: MARCO CONCEPTUAL	20
PARTE I: ANTECEDENTES DE LA INVESTIGACIÓN.....	20
PARTE II: INTERESES MORATORIOS DEVENGADOS DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS.	21
1. Constitución y Derecho Tributario.....	21
2. Relación jurídica tributaria.....	22
3. Incumplimiento de obligaciones jurídicas	24

4. Intereses: definición y naturaleza.....	26
5. Intereses moratorios devengados de obligaciones tributarias en el Perú	27
PARTE III: PROCESO CONSTITUCIONAL DE AMPARO.....	35
1. El proceso de amparo.	35
2. Contenido constitucionalmente protegido.	36
3. Vías igualmente satisfactorias.....	38
4. Vías paralelas.	39
5. Falta de agotamiento de vías previas.	40
6. Sentencias interlocutorias: procedencia del recurso de agravio constitucional. .	40
CAPITULO III: ANALISIS Y RESULTADOS	44
1. Análisis de la STC N° 04082-2012-AA/TC – Caso Emilia Medina de Baca: supuestos de procedencia y aspectos sustanciales.	44
1.1. Aspectos generales.	44
1.2. Presupuesto de procedencia de la demanda.	45
1.3. Aspectos sustantivos.	51
2. Análisis de la residualidad del proceso de amparo en materia tributaria en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Peruano, a partir de la STC N° 04082-2012-AA hasta el 31 de diciembre de 2019.	58
2.1 Jurisprudencia en el periodo comprendido desde el 10 de mayo de 2016 al 31 de diciembre de 2016.....	59
2.2. Jurisprudencia en el periodo comprendido desde el 01 de enero de 2017 al 31 de diciembre de 2017.....	73
2.3. Jurisprudencia en el periodo comprendido desde el 01 de enero de 2018 al 31 de diciembre de 2018.....	82
2.4. Jurisprudencia en el periodo comprendido desde el 01 de enero de 2019 al 31 de diciembre de 2019.....	96

3. Identificación de la naturaleza jurídica de los intereses moratorios devengados de obligaciones tributarias en la jurisprudencia constitucional, administrativa y judicial del Perú, a partir de la STC N° 04082-2012-AA/TC hasta el 31 de diciembre de 2019.	104
3.1. Identificación de la naturaleza jurídica de los intereses moratorios devengados de obligaciones tributarias en la jurisprudencia constitucional, desde el Caso Medina de Baca hasta el 31 de diciembre de 2019.	105
3.2. Identificación de la naturaleza jurídica de los intereses moratorios devengados de obligaciones tributarias en la jurisprudencia de la Corte Suprema del Perú, desde el Caso Medina de Baca hasta el 31 de diciembre de 2019.	108
3.3. Identificación de la naturaleza jurídica de los intereses moratorios devengados de obligaciones tributarias a partir de la Sentencia N° 04082-2012-PA/TC hasta el 31 de diciembre de 2019, en la jurisprudencia del Tribunal Fiscal.	114
CAPITULO IV: CONTRASTACION DE LA HIPÓTESIS Y DISCUSIÓN DE LOS RESULTADOS	129
1. Discusión de los resultados.	129
1.1. Sobre la naturaleza jurídica de los intereses moratorios devengados de obligaciones tributarias.	129
1.2. Sobre la residualidad del proceso de amparo en materia tributaria y procedencia de casos similares.	133
2. Contrastación de la hipótesis.	137
CONCLUSIONES	139
RECOMENDACIONES	140
BIBLIOGRAFÍA	141

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1. Jurisprudencia desde el 10 de mayo al 31 de diciembre de 2016.	59
--	----

Tabla N° 2. Admisibilidad de demandas de amparo.....	69
Tabla N° 3. Causales de improcedencia de demandas de amparo.	70
Tabla N° 4. Jurisprudencia constitucional del periodo 2017	73
Tabla N° 5. Admisibilidad de demandas de amparo.....	79
Tabla N° 6. Causales de improcedencia de demandas	79
Tabla N° 7. Jurisprudencia constitucional del 2018	82
Tabla N° 8. Admisibilidad de demandas de amparo.....	92
Tabla N° 9. Causales de improcedencia de demandas.	93
Tabla N° 10. Jurisprudencia constitucional del periodo 2019	96
Tabla N° 11. Causales de improcedencia de demandas.....	103
Tabla N° 12. Repercusión del Caso Medina de Baca en la jurisprudencia del Tribunal Fiscal	117
Tabla N° 13. Los intereses moratorios de obligaciones tributarias en la jurisprudencia de la Corte Suprema del Perú.	109
Tabla N° 14. Causales de improcedencia.....	134

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1. Admisibilidad de las demandas de amparo en materia tributaria a partir del caso Emilia Medina de Baca hasta el 31 de diciembre de 2016.	69
Figura 2. Causales de improcedencia de demandas de amparo tributario en el 2016.....	70
Figura 3. Admisibilidad de demandas de amparo tributario en el periodo 2017.	79
Figura 4. Causales de improcedencia de demandas de amparo tributario en el periodo 2017.....	80
Figura 5. Admisibilidad de demandas de amparo tributario en el periodo 2018.	92
Figura 6. Causales de improcedencia de demandas de amparo tributario en el periodo 2018.....	93
Figura 7. Causales de improcedencia en el periodo 2019.....	103
Figura 8. Causales de improcedencia.....	135

RESUMEN

El efecto multiplicador que podría tener la sentencia recaída en el Expediente N° 04082-2012-AA y el interés por cautelar los ingresos del Estado, hacía necesario la realización de una investigación científica que permita conocer cuáles fueron sus efectos en el proceso de amparo tributario y en los intereses moratorios devengados de obligaciones tributarias. Ante ello, se realizó esta investigación intitulada “Los intereses moratorios devengados de obligaciones tributarias y el proceso de amparo en materia tributaria a partir de la STC N° 04082-2012-AA”, teniéndose como objetivo general determinar los efectos de la STC N° 04082-2012-AA tanto en el proceso de amparo en materia tributaria como en los intereses moratorios devengados de obligaciones tributarias. Como objetivos específicos: 1) Analizar la STC N° 04082-2012-AA/TC; 2) Analizar la residualidad del proceso de amparo en materia tributaria en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Peruano; 3) Identificar la naturaleza jurídica de los intereses moratorios devengados de obligaciones tributarias en la jurisprudencia constitucional, administrativa y judicial del Perú. Presentando como hipótesis: la STC N° 04082-2012-AA no tuvo efecto alguno en los intereses moratorios devengados de obligaciones tributarias pues se le sigue atribuyendo un carácter indemnizatorio. En cuanto al proceso de amparo tuvo como efecto que controversias similares al Caso Emilia Medina de Baca sean declaradas procedentes utilizando como antecedente dicho caso. Se trató de una investigación básica, descriptiva, no experimental y longitudinal. La investigación permite conocer el panorama actual del proceso de amparo tributario y de los intereses moratorios devengados de obligaciones tributarias, a partir de la STC N° 04082-2012-AA. Teniendo como resultado que el proceso de amparo sigue siendo restringido para controversias tributarias. Sin embargo, controversias similares al Caso Emilia Medina de Baca son declaradas procedentes utilizando como precedente dicho caso. Asimismo, se sigue atribuyendo carácter resarcitorio a los intereses moratorios devengados de obligaciones tributaria.

Palabras claves: amparo tributario, interés moratorio, STC 04082-2012-AA.

ABSTRACT

The multiplier effect that the judgment handed down in File No. 04082-2012-AA and the interest in precautionary state revenues could have made it necessary to carry out a scientific investigation that would allow us to know what its effects were on the tax protection process and on the default interest accrued on tax obligations. In view of this, this research entitled "The default interest accrued from tax obligations and the process of amparo in tax matters from STC No. 04082-2012-AA" was carried out, with the general objective of determining the effects of STC No. 04082-2012-AA both on the amparo process in tax matters and on the default interest accrued from tax obligations. As specific objectives: 1) Analyze the STC N° 04082-2012-AA/TC; 2) Analyze the residuality of the amparo process in tax matters in the jurisprudence of the Peruvian Constitutional Court; 3) Identify the legal nature of the default interest accrued from tax obligations in the constitutional, administrative and judicial jurisprudence of Peru. Presenting as a hypothesis: STC No. 04082-2012-AA had no effect on the default interest accrued on tax obligations as it continues to be attributed a compensating character. As for the amparo process, the effect was that disputes similar to the Emilia Medina de Baca case were declared appropriate using that case as a precedent. It was a basic, descriptive, non-experimental and longitudinal research. The investigation provides an overview of the tax protection process and the default interest accrued on tax obligations, as of STC No. 04082-2012-AA. As a result, the amparo process continues to be restricted for tax disputes. However, controversies similar to the Emilia Medina de Baca case are declared appropriate using this case as a precedent. In addition, compensation continues to be attributed to default interest accrued on tax obligations.

Key words: tax protection, moratorium interest, STC 04082-2012-AA.

INTRODUCCIÓN

Como antecedente de la investigación se tuvo el caso emblemático del ex Superintendente de SUNAT y Ministro de Economía: el señor Jorge Francisco Baca Campodónico. El recurrente interpuso demanda de amparo para que se deje sin efecto el cobro de intereses moratorios devengados de deuda tributaria. Aseverando como razones que: se estaría vulnerando el principio de confiscatoriedad, principio de razonabilidad, principio de proporcionalidad y porque no se le podría atribuir los efectos de la demora del procedimiento administrativo contencioso tributario (Expediente N° 03184-2012-PA/TC). La demanda formulada por el señor Jorge Francisco Baca Campodónico fue declarada infundada porque a consideración del Tribunal Constitucional.

Más tarde, habiéndose designado nuevos magistrados en el Tribunal Constitucional el proceso de amparo se tornó más restringido en cuanto al ingreso de controversias referidas al cobro de alguno de los componentes de una deuda tributaria. En tal sentido, se estableció criterios obligatorios que debían ser aplicados al momento de identificar si existía una vía igualmente satisfactoria al amparo al que el justiciable debía recurrir (Expediente N° 02383-2013-AA/TC). Lo cual fue fortalecido con las sentencias interlocutorias denegatorias (Expediente N° 00987-2014-AA/TC). Por lo que se esperaba que, si un caso similar al del señor Jorge Francisco Baca Campodónico llegara a ser de conocimiento del Tribunal Constitucional, dicho órgano declararía su improcedencia o, ya si fuera el caso, infundada. Sin embargo, sucedió todo lo contrario. Ante una controversia similar al del caso expuesto, el Tribunal Constitucional flexibilizó los presupuestos de procedencia del amparo en materia tributaria y declaró fundada la demanda al considerar que los intereses moratorios eran sanciones administrativas y vulneraban el principio de razonabilidad y el principio.

Dicho cambio de criterio fue sorpresivo y preliminarmente era atentatorio al principio de seguridad jurídica e igualdad. Muchos contribuyentes habían cumplido con abonar los intereses moratorios devengados de obligaciones tributarias, incluso cuando la cuantía de los intereses era superior a la del capital. Por lo que una situación como esta ameritaba un análisis crítico académico que permitiera saber si había sido adecuada o, al menos, razonable tal decisión del Tribunal Constitucional.

Así, el efecto multiplicador que podría tener la sentencia recaída en el Expediente N° 04082-2012-AA y el interés por cautelar los ingresos del Estado, hacía necesario la realización de una investigación científica que permita conocer cuáles fueron los efectos de la sentencia recaída

en el Expediente N° 04082-2012-AA en el proceso de amparo en materia tributaria y en los intereses moratorios devengados de obligaciones tributarias. Se requería saber si el proceso de amparo, luego de dicha sentencia, aún era muy restringida para controversias tributarias o por el contrario se produjo una importante flexibilización en los supuestos de procedencia. Asimismo, resultaba fundamental conocer si los intereses moratorios devengados de obligaciones tributarias, a partir de tal pronunciamiento, eran considerados sanciones administrativas o, a contrario sensu, se le siguió reconociendo un carácter resarcitorio.

No habiéndose realizado estudio alguno sobre ello, dicho reto académico ha sido asumido y lleva por título “Los intereses moratorios devengados de obligaciones tributarias y el proceso de amparo en materia tributaria a partir de la STC N° 04082-2012-AA”. Tratándose de una investigación básica, descriptiva, no experimental, cualitativa y longitudinal.

Estructurándose la investigación de la siguiente manera: Capítulo I (Aspectos Metodológicos), Capítulo II (Marco Conceptual), Capítulo III (Análisis y Resultados), Capítulo IV (Contrastación de la hipótesis y discusión de resultados), conclusiones, recomendaciones y bibliografía. Habiéndose encontrado dificultades, de manera particular, en el Capítulo II pues resulta escasa la bibliografía en cuanto a la naturaleza jurídica de los intereses moratorios devengados de obligaciones tributarias. El desarrollo de los demás elementos de la investigación no presentó alguna dificultad insalvable.

Finalmente, corresponde señalar que para el desarrollo de la investigación se tuvo como fuentes: doctrina nacional, doctrina extranjera, sentencias del Tribunal Constitucional, sentencias de la Corte Suprema, Informes SUNAT, resoluciones del Tribunal Fiscal y tesis.

CAPITULO I: ASPECTOS METODOLÓGICOS

I. ASPECTOS METODOLÓGICOS.

1. REALIDAD PROBLEMÁTICA.

1.1 Planteamiento del problema.

En los últimos años el Tribunal Constitucional ha tornado el proceso de amparo en una vía sumamente restringida en cuanto al ingreso de controversias referidas al cobro de alguno de los componentes de una deuda tributaria. Así, estableció criterios obligatorios que debían ser aplicados al momento de identificar si existía una vía igualmente satisfactoria al amparo al que el justiciable debía recurrir (Expediente N° 02383-2013-AA/TC). Lo cual fue fortalecido con las sentencias interlocutorias denegatorias (Expediente N° 00987-2014-AA/TC).

Sin embargo, dicho camino trazado por el máximo intérprete de la Constitución fue dejado a un lado de manera sorpresiva. En la STC N° 04082-2012-AA el Tribunal Constitucional flexibilizó la aplicación de los supuestos de procedencia del proceso de amparo tributario y atribuyó carácter sancionador a los intereses moratorios devengados de obligaciones tributarias. Lo cual importó un cambio de criterio jurisprudencial importante pues hasta entonces no se había considerado a los intereses moratorios devengados de obligaciones tributarias como sanciones administrativas y se dejó de lado el carácter residual del proceso de amparo. Dicho cambio de criterio resultó, al menos preliminarmente, atentatorio al principio de seguridad jurídica e igualdad. Muchos contribuyentes habían cumplido con abonar los intereses moratorios devengados de obligaciones tributarias, incluso cuando la cuantía de los intereses era superior a la del capital.

En tal sentido, se requería saber si el proceso de amparo, luego de dicha sentencia, aún era muy restringida para controversias tributarias o por el contrario se produjo una importante flexibilización en los supuestos de procedencia. Asimismo, resultaba fundamental conocer si los intereses moratorios devengados de obligaciones tributarias, a partir de tal pronunciamiento, eran considerados sanciones administrativas o, a contrario sensu, se le siguió reconociendo un carácter resarcitorio por parte de las autoridades administrativas y judiciales. No habiéndose realizado estudio alguno sobre ello, dicho reto académico tenía que ser asumido de una manera seria. Donde el objeto de análisis sea las sentencias del Tribunal Constitucional Peruano (procesos de amparo tributario) desde el 10 de mayo de 2016 hasta el 31 de diciembre de 2019, resoluciones del Tribunal Fiscal y Corte Suprema del Perú expedidas desde el 10 de

mayo de 2016 hasta el 31 de diciembre de 2019, cuya controversia radique en el pago de intereses moratorios devengados de obligaciones tributarias administradas por SUNAT.

1.2. Formulación del problema.

¿Cuáles son los efectos en el proceso de amparo e intereses moratorios devengados de obligaciones tributarias originados por la STC N° 04082-2012-AA?

1.3. Justificación e importancia del estudio.

1.3.1. Justificación del estudio.

El presente estudio se justifica por razones sociales, económicas y metodológicas. En cuanto a las razones sociales, el ciudadano necesita saber cuáles son los criterios que viene exponiendo su Tribunal Constitucional; por lo que, nuestra investigación permitirá conocer a la sociedad en general cómo viene argumentando el Tribunal Constitucional en un tema tan importante como es el pago de intereses moratorios devengados de deuda tributaria. No solo ello, sino que inclusive permitirá conocer a los contribuyentes qué tipo de pretensiones son declaradas procedentes en los procesos de amparo. Esta información les permitirá a los contribuyentes adoptar una mejor decisión en cuanto a la idoneidad de recurrir al proceso de amparo.

En cuanto a las razones económicas, nuestra investigación se justifica pues resulta primordial que se analice las sentencias expedidas por el Poder Judicial y Tribunal Constitucional; referidas a controversias tributarias, así como del Tribunal Fiscal, puesto que, los ingresos fiscales constituyen la principal fuente de financiamiento del Estado y, por consiguiente, de la tutela de los derechos fundamentales. Cada vez que se deja sin efecto una cobranza de deuda tributaria, por parte de alguno de estos órganos decisores, disminuye el financiamiento de la actividad estatal. Por tanto, resulta necesario que se realice un estudio crítico de toda medida adoptada en tal sentido.

Finalmente, en cuanto a las razones metodológicas, el presente estudio se justifica por crear conocimiento jurídico atinente al proceso de amparo e intereses moratorios devengados de obligaciones tributarios. En tal sentido, constituirá un antecedente para la reflexión futura de aspectos problemáticos referidos a tales tópicos. Específicamente, a la sociedad jurídica le brindará una síntesis de criterios de procedencia del proceso de amparo en materia tributaria, según la jurisprudencia emitida en los últimos tres años.

1.3.2. Importancia del estudio.

La importancia de nuestro estudio subyace en la aplicación de nuestros conocimientos adquiridos en nuestra formación universitaria para realizar un análisis crítico constructivo de decisiones constitucionales, que por su conocido efecto erga omnes, afectan al colectivo social. Permitiendo brindar posibles soluciones a la problemática abordada y sugiriendo recomendaciones para evitar situaciones que perjudican a la materialización de los derechos fundamentales.

1.4. Objetivos.

1.4.1. Objetivo General.

Determinar los efectos en los intereses moratorios devengados de obligaciones tributarias y en el proceso de amparo en materia tributaria originados por la STC N° 04082-2012-AA.

1.4.2. Objetivos Específicos.

Analizar la STC N° 04082-2012-AA/TC – Caso Emilia Medina de Baca: supuestos de procedencia y aspectos sustanciales.

Analizar la residualidad del proceso de amparo en materia tributaria en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Peruano, a partir de la STC N° 04082-2012-AA/TC hasta el 31 de diciembre de 2019.

Identificar la naturaleza jurídica de los intereses moratorios devengados de obligaciones tributarias en la jurisprudencia constitucional, administrativa y judicial del Perú, a partir de la STC N° 04082-2012-AA/TC hasta el 31 de diciembre de 2019.

1.5. Hipótesis.

La STC N° 04082-2012-AA no tuvo efecto alguno en los intereses moratorios devengados de obligaciones tributarias pues se le sigue atribuyendo un carácter indemnizatorio (tanto en la jurisprudencia como en la doctrina mayoritaria). En cuanto al proceso de amparo tuvo como efecto que controversias similares al Caso Emilia Medina de Baca sean declaradas procedentes utilizando como antecedente dicho caso.

1.6. Variables.

1.6.1. Variable independiente.

STC N° 04082-2012-AA.

1.6.2. Variables dependientes.

Intereses moratorios devengados de obligaciones tributarias.

Proceso de amparo en materia tributaria.

1.7. Métodos, técnicas e instrumentos de recolección de datos.

1.7.1. Métodos.

1.7.1.1. Métodos generales.

-El Método Sintético: es un proceso analítico de razonamiento que busca reconstruir un suceso de forma resumida. En el presente caso, se ha utilizado dicho método en el análisis documental realizado a las sentencias del Tribunal Constitucional, Corte Suprema y resoluciones del Tribunal Fiscal.

-El Método Deductivo: permite ir de conclusiones genéricas a conclusiones particulares. Se ha utilizado en el análisis realizado a los intereses moratorios devengados de obligaciones tributarias a partir de la distinción entre tutela resarcitoria y tutela contra el incumplimiento.

-El Método Sistemático: implica en el análisis racional de varios elementos que componen una totalidad. En el presente caso, se ha utilizado en el desarrollo de todo el trabajo de investigación para así llegar a nuestros resultados y conclusiones.

-El Método Histórico: permite conocer la realidad fenoménica en un determinado periodo. Dicho método se aplicó en el acotamiento temporal realizado a nuestra muestra.

1.7.1.2. Métodos específicos.

-El Método de la observación: Se ha observado la realidad fenoménica y los factores que inciden en ella.

-El Método estadístico: Para la tabulación y síntesis de nuestros resultados.

1.7.2. Técnicas.

Se ha utilizado la técnica documental.

1.7.3. Instrumentos.

Hemos tenido como instrumentos a las fichas de análisis documental.

1.7.4. Población, muestra y unidad de análisis.

Tenemos como población:

- a) Sentencias del Tribunal Constitucional Peruano expedidas, en procesos de amparo tributario, desde el 10 de mayo de 2016 hasta el 31 de diciembre de 2019.
- b) Resoluciones del Tribunal Fiscal Peruano expedidas desde el 10 de mayo de 2016 hasta el 31 de diciembre de 2019, cuya controversia radica en el pago de intereses moratorios devengados de obligaciones tributarias administradas por SUNAT.
- c) Sentencias de la Corte Suprema de la República del Perú, expedidas desde el 10 de mayo de 2016 hasta el 31 de diciembre de 2019, cuya controversia radica en el pago de intereses moratorios devengados de obligaciones tributarias administradas por SUNAT.

Habiendo decidido, con la finalidad de realizar un estudio integral de nuestro objeto de investigación, que nuestra muestra sea igual a la población.

Por último, nuestra unidad de análisis está formada por las resoluciones del Tribunal Constitucional Peruano, Tribunal Fiscal Peruano y Corte Suprema de la República del Perú.

CAPITULO II: MARCO CONCEPTUAL

PARTE I: ANTECEDENTES DE LA INVESTIGACIÓN.

Campos y Díaz (2017), consideran que no se debería cobrar intereses moratorios accesorios a la deuda tributaria impugnada en instancia administrativa, en tanto, prima facie se debe tutelar el derecho fundamental de defensa del contribuyente incluso si ello importa un detrimento en la actividad recaudatoria de la Hacienda Pública.

Campos (2019), en su tesis para optar por el grado académico de Maestra en Ciencias-Tributación y Asesoría Fiscal por la Universidad Nacional Pedro Ruiz Gallo. La autora afirma:

La comunidad académica comparte de modo compacto, la óptica de que una vez confirmada la retención bancaria por parte de la entidad financiera, se debería suspender el cómputo de los intereses moratorios, con la finalidad de no afectar los intereses y acreencias de los contribuyentes.

A su vez Mercedes (2019), expresa un total rechazo al cobro de intereses moratorios accesorios a la deuda tributaria pues considera que tal acto muchas veces llega a vulnerar el derecho a la propiedad del individuo e impide un normal desarrollo de sus actividades económicas.

Mientras que Ayacho (2018) y Arrunategui (2019), en sus investigaciones diferencian entre la sanción pecuniaria (multa) y los intereses moratorios. De manera contraria, Cruzado (2019) engloba dentro de la categoría “sanciones tributarias” tanto a la multa como a los intereses moratorios.

Zumaeta y Chacaltana (2018), nos informaban que no existía sentencia emanada de la jurisdicción constitucional que estableciera como acto lesivo el cobro de intereses moratorios devengados en el periodo posterior al vencimiento del plazo que tenía el Tribunal Fiscal para resolver el recurso de apelación incoado por el administrado.

Bernuy (2015), identifica el carácter accesorio de los intereses respecto a un bien y sugiere que se debe tener en cuenta no solo su análisis jurídico sino también económico.

Saavedra (2017), asevera que los intereses moratorios es una indemnización por el no pago a tiempo de una deuda. En este caso, se presumiría que el daño se ha materializado por el solo hecho que el dinero tiene un valor intrínseco.

Huayán (2017), da cuenta de la relevancia que adopta el interés moratorio con el transcurso del tiempo. Advierte que ello, podría importar un manifiesto atentado al derecho a la propiedad de la persona humana.

Por otro lado, Angulo (2017), expresa su rechazo a las sentencias interlocutorias emitidas por el Tribunal Constitucional, pues dicho acto procedimental importa un acto discrecional no susceptible de control racional alguno.

Oliva (2017), en su tesis de maestrante por la Universidad Nacional Pedro Ruiz Gallo. Argumenta, al finalizar su investigación, lo siguiente:

Cuando existen violaciones a las normas tributarias por parte del ente recaudador, a los procedimientos, o existen excesos en las actuaciones, el Proceso de Amparo es medio más eficaz que tiene el contribuyente para oponerse a la feroz Cobranza Coactiva y a las Medidas Cautelares que inicia la Administración Tributaria para hacer efectiva la Cobranza de la Deuda Tributaria, sin embargo el Tribunal Constitucional en reiteradas jurisprudencias se ha determinado que desconocen el procedimiento en materia tributaria.

Díaz (2013), en cuanto al análisis de existencia de una vía igualmente satisfactoria al amparo, estima que el riesgo de no reparabilidad del daño que podría ocasionar el acto lesivo debe ser analizado conjuntamente con la actuación probatoria requerida en el caso concreto.

Rodríguez (2017), asevera que existe un alto retraso en la resolución de los procesos de amparo lo cual afecta la legitimidad de la justicia constitucional en nuestro país. También da cuenta de la falta de especialidad en los jueces que resuelven tales contiendas.

PARTE II: INTERESES MORATORIOS DEVENGADOS DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS.

1. Constitución y Derecho Tributario

Definir un término jurídico como Constitución resulta ser una labor compleja e incluso limitada, esto, debido a los diferentes vértices fenoménicos que engloba su sentido sustancial y estructural.

Así, ha surgido desde una noción deontológica la Constitución Política como estructura organizacional de toda comunidad estatal. Una noción sociológica-fenomenológica que nos señala que la Constitución es el modo de ser del Estado. Desde un criterio político, es la organización basada sobre determinadas guías de orientación política. Y, quizás la más difundida, la noción jurídica que la concibe como base fundamental del ordenamiento estatal.

A partir de esta última noción es que se ha podido hacer referencia a dos clases de Constitución: una formal y otra sustancial (real o viviente). Cuando hablamos de Constitución formal decimos que la Constitución es un documento jurídico, pero no cualquier documento jurídico, a contrario sensu, uno que formaliza de manera solemne los valores fundamentales del Estado de Derecho y la base fundamental del ordenamiento estatal. En tanto, que se aduce la existencia de una Constitución sustancial cuando nos encontramos frente a convenciones o modificaciones tácitas de carácter constitucional, el llamado: bloque de constitucionalidad. Como bien lo señala el maestro italiano De Vergottini (2004, p.111).

Lo cual manifiesta que la Constitución formal y sustancial no se encuentran necesariamente en contraste y como respuesta a ello es que surge el llamado constitucionalismo: ideología de tono liberal, que considera a la Constitución desde un punto de vista formal, en el sentido, que constituye la formalización de ella la esencia misma del ordenamiento sociopolítico, pero siempre y cuando que reconozca y garantice los derechos de libertad del individuo frente al poder público. En tal sentido, podemos encontrar al artículo 16 de la Declaración de los Derechos francesa de 1789: “toda sociedad en la cual no esté asegurada la garantía de los derechos, ni determinada la separación de poderes, no tiene Constitución”.

Al día de hoy, entendemos el sentido de la Constitución desde los criterios expuestos: formal, sustancial y constitucionalista. Ello lejos de significar una contraria sin sentido, es una relación armónica que busca encontrar una noción de la Constitución Política más integral.

Por lo que concluimos que la Constitución (en sentido amplio) recopila los valores fundamentales del desenvolvimiento del Estado de Derecho y que por consiguiente las demás normas infraconstitucionales deben seguir los lineamientos trazado por ellas, a lo que se denomina principio de uniformidad (en Colombia) o constitucionalización del Derecho, esto incluye el Derecho Tributario. Entendiendo por Derecho Tributario al complejo de normas que tienen por finalidad regular las relaciones jurídicas nacientes de la incidencia del hecho imponible previsto en la norma tributaria.

Entonces, resulta necesario partir de un análisis constitucional de las normas tributarias que serán objeto de nuestro estudio, ya que, solo así se podrá realizar un adecuado análisis integral del plano tributario.

2. Relación jurídica tributaria

Entender a la relación tributaria como una jurídica (y no de poder) es la aplicación del concepto expuesto por el maestro italiano Carneluti (1944) en que, si un conflicto de interés se compone

mediante un mandato jurídico, se convierte en relación jurídica, es decir, se considera como un conflicto de interés regulado por el derecho (p. 29).

El entender que la relación tributaria se trata de una jurídica y no de poder se vio dificultada debido a la falsa concepción de que la Administración Tributaria actúa con el mismo *ius imperium* con que el legislador crea la norma jurídica tributaria y no en el simple estatus de acreedor del tributo (como prestación de la obligación tributaria).

Reconociendo como punto de partida el carácter jurídico de dicha relación, es que resulta necesario también afirmar que ella integra múltiples relaciones jurídicas de distinta naturaleza y no solo una de carácter complejo como postulaba Achille Giannini (2007, p.67) y en sentido similar solo que con mayor “precisión” Antonio Berliri.

En tanto Berliri (1990), afirma que comparte la anterior posición, sin embargo, requiere mayor precisión. Así, considera que se debe distinguir entre obligación tributaria, vera e propria, consistente en el pago del tributo, que se equipara al concepto general de obligación y relación jurídica tributaria como conjunto de derechos y obligaciones de carácter recíproco, coordinados entre sí y reagrupados en torno a un núcleo constituido generalmente por la obligación. (p. 197) Posiciones doctrinarias, que no compartimos pues lo único que hace es tergiversar el fenómeno jurídico tributario que da lugar no de manera exclusiva a una relación compleja sino a distintas de sentido distinto. Así, encontramos una relación jurídica de naturaleza administrativa, procesal, punitiva y sustancial.

En lo que se refiere a la relación jurídica distinta a la sustancial, la normativa tributaria suele tener un carácter excepcional, sin perjuicio de normas especiales que sean fundamentales para el cumplimiento de los fines particulares del derecho tributario. Conceptos como acto administrativo, intereses moratorios, proceso, delito o sanción, están ya producidos por otras ramas especializadas también del Derecho por lo que hace innecesario una conceptualización distinta en el ámbito tributario.

Para este apartado, se analizará esta última relación jurídica sustancial dejando a salvo el estudio de la punitiva y administrativa en el desarrollo propiamente dicho de los intereses moratorios y su naturaleza jurídica.

La relación jurídica sustancial (o principal) es un vínculo jurídico obligacional entre el acreedor que tiene la pretensión de la prestación pecuniaria llamada tributo y el deudor tributario que se encuentra obligado a otorgar dicha prestación exigida. Su naturaleza jurídica implica la igualdad del *status iuris* del sujeto activo (acreedor) y sujeto pasivo (deudor). Esto es así,

porque la potestad tributaria fenece con la emanación de la norma jurídica, algo inherente e irrefutable en un Estado Constitucional de Derecho.

Consecuentemente, se debe rechazar toda afirmación que existe una relación jurídica tributaria sustancial influenciada por los deberes administrativos y penales, propio de una concepción de la relación jurídica tributaria compleja. Las diferencias que se presentan entre los deberes de colaboración con la Administración Pública, las relaciones jurídicas punitivas y la propiamente dicha, cuyo objeto es la prestación pecuniaria, nos permite concluir que se tratan de relaciones jurídicas con características y actuaciones muy distintas.

Por último, en cuanto a la nomenclatura distinta que se le otorga, la doctrina predominante la llama obligación tributaria (Giuliani Fonrouge), sino deuda tributaria (Giannini), también relación de deuda tributaria (Carretero Pérez) e incluso “crédito impositivo” (Blumenstein).

3. Incumplimiento de obligaciones jurídicas

Se afirma que el derecho de obligaciones constituye una de las instancias del Derecho que poco ha sufrido transformaciones en su construcción conceptual, sin embargo, su eficacia en la solución de conflictos sociales ha permanecido incólume, ello se verifica justamente en las controversias suscitadas por el incumplimiento de las obligaciones y los remedios que nos brinda.

Toda obligación implica el cumplimiento (por regla general) de la prestación, la cual, se realiza mediante el pago de dicha prestación debida en su integridad, oportunidad, identidad y lugar de cumplimiento. El incumplimiento de alguno de estos factores dará lugar a daños y perjuicios. Así, tanto el incumplimiento absoluto como el parcial nos sitúa en la esfera de la inejecución de las obligaciones.

El incumplimiento puede ser temporal, en este caso, el deudor aun pudiendo cumplir la prestación, no se ha pagado de manera oportuna o incluso antes del vencimiento de la obligación surge una causa temporal que impide cumplir cuando se materialice dicho plazo. Si bien, en el plano del derecho privado no podríamos confundir el incumplimiento temporal con mora, ya que, esta última requiere de intimación. No sucede, lo mismo, en el ámbito tributario porque en este la constitución de mora suele ser automática (como en el caso peruano).

El retraso también puede ser consecuencia de la falta de colaboración o auxilio por parte del acreedor, es por ello que se distinguen dos clases de mora: la clásica mora solvendi y mora accipiendi. La primera es causada por el deudor, a contrario sensu, la segunda por actos u omisiones del acreedor. Asimismo, nos referimos a un incumplimiento definitivo cuando la

prestación no es factible de ejecución o aun cuando lo fuera, ella por ser extemporánea resulta de carente utilidad para el acreedor.

Ahora bien, en cuanto a una obligación de dar suma de dinero se pueden dar las posibilidades mencionadas de inejecución o ejecución imperfecta de la obligación a excepción de que por ser extemporánea la entrega de la prestación (dineraria) resulte sin utilidad para el acreedor, ello lógicamente es así.

Así, la falta de cumplimiento (parcial o total) o tardía produce un daño al patrimonio del acreedor, quedando este último facultado para exigir una indemnización o resarcimiento por los perjuicios que se le ha ocasionado a raíz de la omisión por parte del deudor de cumplir el pago de la prestación.

A partir de ello, se pueden distinguir dos clases de indemnizaciones: una de carácter compensatoria y otra moratoria, tal como lo sugiere el profesor Osterling Parodi. Cuando estamos frente a un incumplimiento total o parcial estamos aludiendo a la compensatoria, en tanto, cuando se trata de un cumplimiento tardío estamos haciendo referencia a una moratoria. Asimismo, es importante tener en cuenta que, para salvaguardar el equilibrio patrimonial del acreedor, la indemnización no solo integra a las pérdidas directas que ha sufrido de la inejecución o ejecución imperfecta de la obligación, sino también por las utilidades dejadas de percibir. Así, se reconoce el daño emergente como aquel que busca reestablecer el patrimonio del acreedor a su estado anterior del surgimiento de la obligación y el lucro cesante que pretende resarcir las utilidades dejadas de obtener o el enriquecimiento frustrado por el incumplimiento de la obligación a causa de la omisión del deudor.

En el caso específico de la inejecución de una obligación de dar suma de dinero sus consecuencias jurídicas sustancialmente serán las mismas porque estamos ante una obligación, al fin a cabo. No obstante, presenta determinados matices como es la indemnización del daño originado por el cumplimiento tardío de la obligación se encuentra establecida en la ley a través de los intereses moratorios, a falta de su estipulación se tomará en cuenta la tasa de interés legal. Aquí el acreedor no tiene carga probatoria alguna para demostrar el daño que ha sufrido por el cumplimiento tardío de la obligación dineraria pues aquel se presume como cierto.

En el caso particular de la deuda tributaria, sucede lo mismo, la Administración Tributaria ante el retraso en el pago de la deuda cobra intereses moratorios de ipso jure sin que sea necesario alegar la existencia de un daño y de manera automática.

4. Intereses: definición y naturaleza

Quizás uno de los tópicos más complejos y con tantas aristas en el derecho de obligaciones es justamente el de los intereses: definición y su naturaleza jurídica.

De lo primero, somos de la consideración que definirlo resulta un trabajo científico arduo que incluso escapa a la estructura del presente trabajo, ello es así, porque estamos refiriéndonos a un término que no solo tiene existencia en el mundo jurídico ni muchos menos este se desenvuelve de manera gravitante. Sino que encuentra su mayor funcionalidad en el aspecto económico-financiero. Llega a ser uno de esos términos que podemos saber cuál es su noción o funcionamiento pero que resulta difícil de definir en su integridad.

De Ruggiero (1994) consideraba que los intereses moratorios es una cantidad dineraria pagada en forma de compensación. Albadalejo (1980) sucintamente señala que se trata de una cantidad de cosas de la misma naturaleza que la cosa adeudada. Mientras que Busso (1991) atribuye un carácter de precio e indemnización a los intereses, según se trate de un interés compensatorio o interés moratorio. A su vez, Larenz (1958) los considera como la remuneración que debe ser abonada por el deudor. Nosotros compartimos, en cambio, lo propuesto por el profesor Fernández (1991), quien afirma que el interés debe ser entendido como el rendimiento del capital.

Las distintas clasificaciones que se han propugnado han seguido los criterios de fuente y finalidad. Han sido varias las propuestas, sin embargo, citaremos las más relevantes. Así, según su fuente u origen, los intereses pueden ser convencionales o legales.

Los intereses convencionales son los que encuentran su origen en el acuerdo de dos o más voluntades, dentro de un límite máximo establecido por ley que busca evitar la usura. A su vez, los intereses legales, son aquellos cuya causa se encuentra en la ley, que presentan una tasa única sin posibilidad de que sea cambiada por voluntad de las partes y actúa de manera supletoria.

En cuanto a su finalidad encontramos a dos clases de intereses: lucrativos y moratorios. Nos referimos a intereses lucrativos, a los que persiguen un rendimiento por la aplicación de un capital en una relación jurídica determinada. E intereses moratorios, que buscan indemnizar la privación de un capital.

Así también en cuanto a los intereses compensatorios, dicho autor no se muestra partidario de la denominación “intereses retributivos”, porque a su criterio la verdadera función económica social reconocida a esta clase de intereses se da en el rendimiento o rédito que se espera percibir de un capital y no una mera retribución que incluso puede ser menor al valor inicial. Tampoco

“compensatorio” porque dicho término tiene relación con el llamado daño compensatorio, nada más alejado de los intereses lucrativos.

5. Intereses moratorios devengados de obligaciones tributarias en el Perú

Partiremos de la Constitución Política y su ámbito tributario, luego revisaremos la regulación que se le brinda a los intereses moratorios en el Código Tributario vigente. Esto último, comprenderá un panorama sintético de la deuda tributaria, su pago y los intereses moratorios propiamente dicho.

Iniciamos con señalar que conforme al art. 43 el Perú es una república democrática, social, independiente y soberana. El Estado Peruano es independiente porque no se encuentra sometido bajo ninguna forma a otro estado o imperio extranjero, es soberano porque las decisiones que toma lo realiza de manera autónoma sin ninguna coerción o influencia externa. En el último párrafo del art. 43° se hace mención del principio de la separación de poderes como eje central de la organización del gobierno, sin embargo, somos de la opinión que dicho axioma ahora más que antes es solo de carácter formal. Habiendo tenido un Poder Legislativo que solo intenta tomar el poder de otros organismos constitucionalmente autónomos, denunciando a cuantos pueda (Magistrados del TC, Fiscal de la Nación, etc.) y denegando votos de confianza al Consejo de Ministros, solo podemos afirmar que se vive en nuestro país una debilidad en la institucionalidad de la clase política y consiguientemente en el gobierno nacional.

Como epílogo de comentario del art. 43° podemos afirmar que se ha reconocido como principio implícito en dicha disposición el de solidaridad tributaria y, el deber de contribución al sostenimiento del gasto público. Con respecto a este último, se señala que no solo implica el deber de pagar los tributos sino también coadyuvar a la Administración Tributaria en el logro de sus fines.

Otra disposición necesaria a tener en cuenta es el art. 51 quien consagra el principio de supremacía constitucional, esto es, la primacía y preferencia de la Constitución y sus valores frente a normas infra constitucionales (leyes, reglamentos, decretos, etc.)

En lo que se refiere en materia tributaria, encontramos de manera central el art. 74° que establece el principio de legalidad y los principios clásicos del tributo. Así, en primer lugar, los tributos se crean, derogan, modifican solamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades del Poder Ejecutivo, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo. A posteriori, se reconoce expresamente los principios que deben

ser tomados en cuenta por el Estado en el ejercicio de su potestad tributaria: principio de reserva de ley, igualdad, prohibición de confiscación y el respeto de los derechos fundamentales de la persona.

Hoy en día, ya es entendido por mayoría que dichos principios no solo tienen cabida en el espacio temporal de creación de la norma tributaria sino también en el desarrollo de la relación jurídica tributaria. Verbigracia, no podríamos hablar de un procedimiento fiscalizador en el que no se respete los derechos fundamentales de la persona (contribuyente). Al fin a cabo, es más persona que contribuyente.

5.1. Los intereses moratorios en el Código Tributario Peruano.

Partimos del primer Código Tributario Peruano, es decir, el aprobado mediante Decreto Supremo N° 263-H y promulgado el 12 de agosto de 1966. En este Código no se hablaba de intereses sino de recargos. El recargo del 2% mensual se aplicaba exclusivamente cuando el contribuyente no había cumplido con el pago oportuno de la deuda, pero sí había presentado su declaración determinativa. En cambio, cuando no había presentado su declaración determinativa ni pagado la deuda tributaria y en esa condición fuese identificado debía abonar un recargo del 5% por mes o fracción de mes sobre el impuesto dejado de pagar, hasta el día de su cancelación total, con un máximo de 100%. Cuando no hubiere impuesto por pagar, la infracción era sancionada con multa de S/. 100.00 a S/. 20,000.00.

En la misma línea argumentativa, el artículo 153 señalaba:

Son infracciones tributarias:

a) No presentar dentro de los plazos fijados por las leyes y reglamentos de la materia, las declaraciones, comunicaciones y demás documentos exigidos por dichas leyes o reglamentos. Los contribuyentes o responsables que vencidos los plazos para la presentación de los documentos a que se refiere este inciso, hubieren omitido cumplir con la obligación correspondiente, y en esa condición fuesen identificados mediante la intervención del órgano administrador del tributo, serán sancionados con un recargo del 5% por mes o fracción de mes sobre el impuesto dejado de pagar, hasta el día de su cancelación total, con un máximo de 100%.

En el caso del impuesto a las sucesiones el recargo será del 1.5% por mes o fracción de mes, sobre el impuesto dejado de pagar, con un máximo del 50%.

Cuando no hubiere impuesto por pagar, la infracción prevista en este inciso será sancionada con multa de S/. 100.00 a S/. 20,000.00.

Los recargos y multa en referencia se rebajarán en un 50%, si el contribuyente o responsable subsana espontáneamente la omisión, con anterioridad a cualquier intervención del órgano encargado de la administración del tributo;

b) [...]

c) La ocultación o la disminución de la materia imponible, que será objeto de las mismas sanciones establecidas en el inciso a), así como de la rebaja considerada en dicho inciso

Como vemos se imponía un límite cuantitativo a la aplicación del recargo cuando estábamos ante el supuesto del inciso a) del artículo 153 pero no en el supuesto del artículo 154. Asimismo, en cuanto al cobro de recargos en el devenir del procedimiento contencioso tributario, el artículo 155 precisaba:

Durante la sustanciación de las reclamaciones que interpongan los Contribuyentes o responsables, se aplicará un recargo de 2% por mes o fracción de mes, con un máximo de 20 %, sobre el total o la parte del impuesto cuyo cobro se declare procedente, acumulándose dicho recargo a los que ya se hubieren devengado hasta el momento de presentar la reclamación.

Por lo que, se puede apreciar que los recargos se mantenían durante la reclamación, pero también se establecía un límite cuantitativo.

De igual forma, se podría aseverar que el recargo como las multas eran sanciones que se diferenciaban exclusivamente en su forma de cálculo. La primera se realizaba a partir de un porcentaje mientras que la segunda se determinaba a partir del caso en concreto.

Posteriormente, tenemos al Decreto Ley N° 25859 que aprueba el Nuevo Código Tributario y entra en vigencia el 01 de diciembre de 1992. En él vamos encontrar la primera referencia a los intereses moratorios devengados de obligaciones tributarias (y su capitalización) cuya recaudación se encontraba bajo la administración de SUNAT.

Debiendo precisar que para el caso de las multas no se calculaba el interés inicial (conforme el artículo 181). Asimismo, debemos acotar que, los recargos continuaban existiendo (artículo 182). El único supuesto de suspensión del cómputo de intereses, al menos expresamente, era el previsto en el artículo 131. A su vez, se distinguía los intereses moratorios de las sanciones conforme se desprende de su artículo 180.

Los intereses moratorios no se encontraban regulados, como sucedió en el anterior Código Tributario con los recargos, en el Capítulo referido a las infracciones y sanciones.

Adicionalmente, su aplicación resultaba automática sin ligamen alguno a la culpabilidad de la responsabilidad civil.

Luego con el Decreto Legislativo 773 se aprueba el nuevo Código Tributario, entrando en vigencia solo dos años después de su antecesor. Este Código eliminó el interés inicial y se redujo el límite de la tasa de interés para operaciones en moneda extranjera. Manteniéndose la capitalización al 31 de diciembre de cada año.

Inicialmente se mantuvo tanto el texto del artículo 180 del Código Tributario antecesor como los recargos por reclamación inoficiosa; no obstante, estos últimos fueron eliminados posteriormente a través de la Ley N° 26414 (publicada el 30 de diciembre de 1994).

Acto seguido, mediante Decreto Legislativo N° 816 se aprueba un nuevo Código Tributario, promulgado el 20 de abril de 1996. Sustancialmente preserva el tratamiento de los intereses moratorios: su capitalización y distinción con las sanciones.

Recién con el Decreto Legislativo 969, publicado el 24 de diciembre de 2006, se elimina la regla de capitalización de los intereses moratorios. Bajo el argumento, según su exposición de motivos, de incentivar la regularización de las deudas tributarias. Además, se afirma que: “Los intereses moratorios tienen como finalidad la indemnización en la mora en el pago”.

Mientras que el Decreto Legislativo 981 señaló que para efectos de la aplicación del artículo 33° del Código Tributario respecto de las deudas generadas con anterioridad a la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 969, el concepto tributo impago incluye a los intereses capitalizados al 31 de diciembre de 2005, de ser el caso.

Adicionalmente, el Decreto Legislativo 981 incorporó un cuarto, quinto, sexto y sétimo párrafos al artículo 33° del Código Tributario. El párrafo cuarto establecía el supuesto de suspensión del devengo de intereses moratorios luego de vencido el plazo para la resolución del recurso de reclamación. Tal supuesto de suspensión no se extendía a lo atinente al recurso de apelación conforme la prohibición fijada en el sétimo párrafo incorporado.

En tanto, mediante Ley 30230, en su artículo 7, se dispuso modificar el cuarto y último párrafo incorporado al artículo 33. De manera que se equiparó el tratamiento de suspensión del cómputo de los intereses moratorios tanto en el trámite del recurso de reclamación como el de apelación. Ampliándose, posteriormente, a la emisión de la resolución de cumplimiento en mérito del Decreto Legislativo 1263.

A diferencia de la legislación colombiana, nuestro vigente Código Tributario brinda un desarrollo amplio acerca de la obligación tributaria sustancial (Libro Primero) en los primeros 49 artículos. Citaremos los más importantes para el desarrollo de la presente investigación.

En su artículo primero se conceptualiza a la obligación tributaria como una de derecho público de fuente legal y susceptible de ser exigible coactivamente. Se menciona que es el vínculo entre deudor y acreedor tributario, que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación (tributaria), lo cual son características propias de toda obligación jurídica. Inclusive toda obligación es susceptible de ser exigible coactivamente su cumplimiento. Una característica fundamental que reconoce el Código Tributario (art. 25 y 26) es el carácter personalísimo de la obligación tributaria: se desconoce eficacia, para efectos tributarios, a los actos jurídicos destinados a que el deudor tributario transmita su obligación tributaria a un tercero, siendo la única forma de transmisión de carácter sucesorio (limitada a la masa hereditaria) y adquirientes a título universal.

La obligación tributaria nacerá cuando se materializa el presupuesto de hecho, a lo que, la ley denomina “hecho generador”. Y se realiza una distinción entre deudor tributario, contribuyente y responsable; de esta manera, responsable es el sujeto que sin ser contribuyente debe cumplir su obligación, contribuyente es aquel respecto del cual recae el presupuesto de hecho, finalmente deudor tributario es el género, esto es, engloba a los conceptos de contribuyente y responsable. De esta manera para efectos de nuestra explicación usaremos con mucha frecuencia el término “deudor tributario”. Por último, se define los componentes de la deuda tributaria (art.28) que está constituida por el tributo, multas e intereses (compensatorios y moratorios).

La obligación tributaria se extingue por compensación, consolidación, condonación, resolución de la Administración Tributaria al tratarse de una deuda de recuperación onerosa o cobranza dudosa, pago u otras formas establecidas por ley.

En cuanto al pago como forma de extinción de la obligación tributaria se deben realizar de manera íntegra, en el lugar, plazo y forma establecido en el Código Tributario, reglamentos y demás normativa. Asimismo, debe ser efectuado por el deudor tributario o su representante, pero nada obsta de que lo realice un tercero, salvo que exista una oposición motivada por parte del deudor tributario. El ente recaudador no podrá negarse a admitirlo a pesar de que no cubra la totalidad de la deuda tributaria pendiente a pagar.

El plazo será establecido por Resolución Administrativa, sin embargo, podemos encontrar una disposición que establece de manera general los plazos (art. 29), de esta forma los tributos de determinación mensual se abonarán dentro de los doce primeros días hábiles del mes siguiente, los tributos de determinación anual que se devengan al finalizar el período gravable se pagarán dentro de los próximos tres meses del año subsecuente; los demás tributos, pagos a cuentas,

anticipos, retenciones, percepciones se pagarán conforme a normativa especial. Si se prorrogara el plazo, dicho aplazamiento será de carácter general.

El lugar de pago será establecido también a través de Resolución Administrativa o norma de rango similar. Y respecto a las formas de pago, se podrá efectuar a través de dinero en efectivo, notas de crédito negociables, cheques, tarjeta de crédito, débito en cuenta corriente o de ahorros y otros medios que apruebe la Administración Tributaria.

Los pagos se imputarán a los intereses moratorios, tributo y multa, en este orden respectivo, excepto cuando existan costas y gastos derivados de un Procedimiento de Cobranza Coactiva seguido por la Administración Tributaria distinta a SUNAT.

Si el deudor tributario no indica el tributo o multa que está abonando, el pago se imputará primariamente a la deuda tributaria de menor monto y así sucesivamente. Así como, si existen deudas de distintos vencimientos, el pago se atribuye al más antiguo.

Nuestra normativa tributaria reconoce expresamente dos escenarios en los que se aplica los intereses moratorios: pago extemporáneo del tributo y actualización de las multas. No obstante, ambos supuestos se tratan de lo mismo: pago tardío de la deuda tributaria. En el caso, de tratarse de un pago tardío del tributo o multa es aplicable el art. 33. Lo que sí, resulta pertinente distinguir en ambos supuestos de hecho es el cómputo del plazo de los intereses moratorios.

En el pago tardío del tributo, se computa el plazo desde el día siguiente a la fecha de vencimiento que se tenía para realizar hasta la fecha de dicho pago, mientras que, en el pago tardío de la multa se computa desde la fecha en que se cometió la infracción o, cuando no sea posible establecerla, desde la fecha en que fue detectada por la Administración Tributaria.

La tasa de interés moratorio (TIM) no excederá el 10% de la tasa activa del mercado promedio mensual en moneda nacional (TAMN) publicada por la Superintendencia de Banca y Seguros el último día hábil del último mes. Sunat fijará la TIM para los tributos que administra o recauda, esta TIM será el límite para los gobiernos locales y la usada por otros Órganos salvo disposición contraria del ministerio de economía y finanzas.

Asimismo, se reconocen como supuestos en los que se suspenderán la aplicación de los intereses moratorios:

- A partir del vencimiento del plazo que tiene la Administración Tributaria para resolver las reclamaciones.

- A partir del vencimiento del plazo que posee el Tribunal Fiscal para resolver las apelaciones y expedir resoluciones de cumplimiento.

Hasta la emisión de la resolución correspondiente, siempre que fuera por causa imputable a dichos órganos resolutorios. En estos casos, la deuda solo será actualizada en función del Índice de Precios al Consumidor. Y no se suspenderán los intereses moratorios durante la tramitación del proceso contencioso administrativo en la sede judicial.

Para el caso de anticipos y pagos a cuenta no pagados de manera oportuna, los intereses moratorios se aplicarán hasta el vencimiento o determinación de la obligación principal, los intereses devengados constituyen la nueva base para el cálculo de los intereses moratorios.

5.2 Los intereses moratorios en la jurisprudencia del TC.

El escenario inmediatamente anterior a la sentencia eje de nuestra investigación (Exp. N° 04082-2012-PA/TC) lo encontramos en el caso resuelto del ex Superintendente de SUNAT y Ministro de Economía: el señor Jorge Francisco Baca Campodónico. Se debe, además, advertir que los valores emitidos por la Administración Tributaria derivan del procedimiento de fiscalización iniciado a él y su esposa (doña Emilia Rosario del Rosario Medina de Baca) por incremento patrimonial no justificado.

De tal manera, las circunstancias fácticas son semejantes en tales controversias, pero al final tuvieron resultados totalmente opuestos como se verá más adelante. Por ahora, nos interesa conocer sobre el contenido de la sentencia recaída en el expediente N° 03184-2012-PA/TC.

El recurrente interpuso demanda de amparo para que se deje sin efecto la Resolución de Ejecución Coactiva N° 023-006-0976490, en el extremo referido al cobro de intereses de la Resolución de Determinación N°s 024-003-0008221 y 024-003-0008222 así como la Resolución de Multa N° 024-002-0022734.

Sobre ello, el Primer Juzgado Especializado en lo Constitucional de Lima declaró improcedente la demanda por considerar que existen vías igualmente satisfactorias al proceso de amparo. Además, afirma que se debió agotar la vía administrativa. La Sala Superior revisora confirmó la resolución apelada. Por lo que, el recurrente interpuso recurso de agravio constitucional.

Las razones que expone el demandante son las siguientes:

- i) Vulneración del principio de confiscatoriedad.
- ii) Tratamiento discriminatorio, pues, en otras sentencias el Tribunal Constitucional ha modulado los efectos en el tiempo de sus pronunciamientos en cuanto al cobro de los intereses.
- iii) Se transgredió los principios de razonabilidad y proporcionalidad ya que se han capitalizado los intereses moratorios.

iv) No se le puede atribuir los efectos de la demora del procedimiento administrativo contencioso tributario.

La resolución de dicha causa contó con los votos de los siguientes magistrados: Urviola Hani, Calle Hayen, Vergara Gotelli, Eto Cruz y Álvarez Miranda. Siendo que los dos primeros consideraron que solo se debe revocar el auto de rechazo liminar y ordenar al juez a quo notificar a la demandada para que se apersone al proceso. Consideran que ello debe ser así, ya que, los magistrados no cumplieron su deber de motivación, exigible con mayor intensidad, en los autos de rechazo liminar.

Los otros magistrados creyeron conveniente ingresar al fondo del asunto y resolver definitivamente la controversia¹, sin exponer argumento alguno sobre los criterios de procedencia. Así, fueron principalmente cinco los fundamentos esgrimidos para declarar infundada la demanda:

- i) Los intereses generados son consecuencia directa de la conducta omisiva del contribuyente a pagar sus tributos.
- ii) Es responsabilidad del contribuyente determinar de manera correcta la deuda tributaria a pagar.
- iii) No corresponde al Colegiado pronunciarse sobre la conveniencia de la opción elegida por el legislador, en tanto no se advierte la vulneración o amenaza de ningún derecho fundamental.
- iv) Una decisión en sentido contrario importaría una vulneración al principio de igualdad.
- v) No existe tratamiento diferenciado en la aplicación de los intereses moratorios al contribuyente porque en los casos que se modularon su cobro fue por razones excepcionales, puesto que, la discusión se centró en la constitucionalidad del tributo (Cfr. ITAN e IEAN).

¹ Una posible explicación de ello lo encontramos en el fundamento de voto del magistrado Vergara Gotelli.

PARTE III: PROCESO CONSTITUCIONAL DE AMPARO

1. El proceso de amparo.

En primer lugar, debemos dejar claro que entendemos la residualidad del proceso de amparo en el mismo sentido que expone el profesor López (2017): “solo se recurre al amparo como el último remedio frente a la agresión de derechos fundamentales, es decir, en situaciones de urgencia” (p.14). Puesto que, el amparo en nuestro ordenamiento jurídico constituye el último remedio para repeler toda vulneración iusfundamental, correspondiendo brindar dicha protección en primer orden a la justicia ordinaria. Lo que en términos del profesor López (2017, p.15) se conoce como la “justicia constitucional difuminada”, es decir, aquella tutela de derechos fundamentales esparcida en los jueces ordinarios y excepcionalmente brindada por el Tribunal Constitucional.

En tal sentido, si bien el amparo no implica per se un carácter alternativo o residual (Castillo, 2011, p. 63), resulta incuestionable que la justicia constitucional ha sido concebida como un mecanismo tuitivo de uso extraordinario (Espinosa-Saldaña, 2014, p. 287). Puesto que, la protección de los derechos fundamentales de las personas tiene como primer medio a la justicia ordinaria, así también lo cree Eguiguren (2007, p. 227). En sentido contrario véase Castillo (2011, p.53).

Sin embargo, no podemos ser ajenos a la realidad jurídica de nuestro país que no permite la adecuada materialización de la justicia constitucional difuminada, ya que, encontramos que los jueces ordinarios no son capacitados en materia de derechos fundamentales ni se ha implementado juzgados especializados encargados de conocer los amparos en sede ordinaria sino que al día de hoy sigue recayendo, en su mayoría, tal labor en juzgados civiles donde se manifiesta desconocimiento de la naturaleza especial y tuitiva del amparo. Así, también, lo reconoce Cairo (2014): “El objetivo transformador del código se habría cumplido si, durante su aplicación, la justicia especializada constitucional del Poder Judicial hubiera sido una realidad en todo el país, y estuviera conformada por jueces con la preparación suficiente para hacerse cargo de estos procesos constitucionales” (p.252-253).

He aquí una crisis en el sistema de justicia constitucional: a) abogados con un escaso conocimiento en el derecho procesal constitucional; y, b) una igual formación relativamente endeble de la judicatura ordinaria, lo que debe suplirse en parte con la formación de jueces constitucionales especializados. (Eto, 2015, p. 38)

El proceso de amparo puede ser definido como aquel proceso constitucional que salvaguarda los derechos fundamentales de la persona humana, distintos al derecho de libertad, mediante la supresión de una amenaza cierta o acto lesivo. (Eto, 2015, p.24)

Conforme advierte el profesor López (2011), debe recordarse que conforme a lo dispuesto por el artículo 3° del Código Procesal Constitucional, puede plantearse un proceso de amparo contra una disposición legal con el propósito que ésta sea inaplicada al caso concreto, siempre que dicha disposición se haya aplicado de manera previa al afectado, vulnerando sus derechos fundamentales. (p.12)

2. Contenido constitucionalmente protegido.

El contenido constitucionalmente protegido viene a ser el ámbito del derecho al que debe referirse la demanda de amparo para que sea admitida a trámite, puesto que, versa de un caso con relevancia constitucional, sin que sea necesario realizar un análisis sobre el fondo del caso. Ahora bien, el desarrollo jurisprudencial sobre la exigencia del contenido constitucionalmente protegido ha sido muy cambiante. Así, como primer desarrollo de tal requisito encontramos la STC Exp. N° 01417-2005-AA/TC, que lo identifica con el contenido esencial del derecho constitucional. Luego, encontramos a la STC Exp. N° 665-2007-AA/TC, que brindado pautas sobre la metodología a utilizar para solucionar conflictos constitucionales, afirma que este concepto implica el reconocimiento de las posiciones iusfundamentales prima facie garantizadas por el derecho constitucional.

Ciertamente, dicho parámetro establecido por el TC resultaba deficiente y se prestaba muchas veces a interpretaciones forzadas para el reconocimiento del ámbito normativo prima facie garantizado por el derecho fundamental. Inclusive, en esta misma sentencia se puede apreciar tales errores cuando el TC considera que la mera intervención en el derecho de propiedad (pago de intereses moratorios por deuda) implica una intervención en el ámbito normativo prima facie de tal derecho (tal como lo advierte en su voto singular el magistrado Vergara Gotelli).

Continuando con el análisis del desarrollo jurisprudencial sobre el contenido constitucionalmente protegido, señalado en el numeral 1 del artículo 5 del Código Procesal Constitucional, encontramos la RTC N° 01581-2010-PHD/TC en la cual la jurisprudencia constitucional peruana pasa de un ámbito garantizado prima facie del derecho a una relación jurídica iusfundamental. A diferencia del anterior criterio, en este el TC considera que el análisis de una intervención en el ámbito protegido por un derecho fundamental se encuentra comprendido en la acreditación de la relación jurídica iusfundamental. Además, no queda claro

si la intervención en el contenido del derecho fundamental debe ser *prima facie* o en mayor grado, para que se tenga por cumplido que la controversia versa sobre el contenido constitucionalmente protegido de un derecho fundamental y sea procedente el proceso constitucional.

Como última línea jurisprudencial trazada por el Tribunal Constitucional encontramos un análisis de relevancia constitucional: STC Exp. N° 02988-2013-PA/TC. A nuestra consideración, este último criterio esbozado por el TC sobre el contenido constitucionalmente protegido es una recopilación de los criterios anteriores (intervención *prima facie* y relación jurídica *iusfundamental*) adicionado con algunas precisiones valiosas que pueden considerarse directrices que debe tener en cuenta la defensa técnica del demandante al momento de formular su demanda. Así, podemos verificar que: se precisa cómo se puede lograr determinar el contenido constitucionalmente protegido y la fuente normativa para llevar a cabo dicha tarea, el desarrollo legal de derechos constitucionales debe ser evaluado para saber si forma parte del contenido constitucionalmente protegido y retoma la posición sobre la acreditación sobre la afectación cuestionada sea mínimamente (para efectos de la procedencia de la demanda) *prima facie* y no solo aparente.

En dicho sentido, se reconoce que el contenido infraconstitucional; es decir, contenido del derecho fundamental concretado y definido por ley, encuentra tutela constitucional mediante el amparo no pudiendo afirmarse, como lo hace Castillo (2011, p. 55), que extender la protección del amparo al contenido infraconstitucional aleja de su cumplimiento efectivo.

Asimismo, dicha sentencia precisa una lista abierta de posibles casos excepcionales donde este análisis de relevancia o pertinencia *iusfundamental* resulte insuficiente y sea necesario tener en cuenta consideraciones adicionales.

Sin embargo, pese a dicho criterio ya establecido para evaluar el contenido constitucionalmente protegido alegado por la parte demandante, encontramos sentencias recientes que deciden omitir dicha evaluación y pasan directamente a analizar si resulta una vía procesal idónea el amparo para la controversia. Véase, por ejemplo, la STC Exp. N° 06612-2015-PA/TC.

Un error similar, también ya ha sido advertido por el magistrado Espinosa-Saldaña Barrera, en su voto singular en la STC Exp. N° 02144-2018-PA/TC, donde expresa que se debería realizar el examen de relevancia *iusfundamental* antes que el de pertinencia de la vía constitucional; esto es, primero se debe evaluar si el caso trata sobre el contenido constitucionalmente protegido de un derecho fundamental y luego analizar la pertinencia de la vía constitucional. Semejante confusión entre el requisito referido al contenido constitucionalmente protegido y

de la vía igualmente satisfactoria; lo encontramos en la doctrina nacional, verbigracia, véase Castillo (2011, p.68).

Por último, el contenido constitucionalmente protegido no viene a ser un asunto exento de prueba, conforme se puede apreciar de la reciente jurisprudencia del Tribunal Constitucional (en sentido contrario véase: Castillo, 2011, p. 58). En dicho sentido, considera Grández (2014):

[M]ientras las cuestiones de interpretación y/o aplicación y eficacia abstracta de la constitución son auténticas cuestiones de Derecho; la determinación del contenido de los derechos suponen casi siempre, una fijación en los hechos, en la medida que se trata de establecer los supuestos de hecho o las condiciones de procedencia entre los mismos, cuando entran en conflicto, cuestiones que siempre suponen una valoración de hechos, en la medida que los derechos fundamentales no son reglas sino principio. (p.150)

3. Vías igualmente satisfactorias.

Antes del caso Elgo Ríos se tenía enunciado un precedente constitucional referido a la procedencia de los amparos, enfocado únicamente en materia laboral: Caso Baylón Flores. Sin embargo, era necesario su revisión porque había sido expedido en la vigencia de la anterior ley procesal laboral y porque se pretendía establecer directrices aplicables a todo tipo de amparo sin distinción de la materia.

De tal manera, se fijó el análisis de vías igualmente satisfactorias a partir de dos perspectivas: objetiva y subjetiva. La perspectiva objetiva versa sobre la estructura del proceso mientras que la perspectiva subjetiva hace referencia al carácter urgente de la tutela.

Obviamente, que para realizar el análisis objetivo y subjetivo de una vía igualmente satisfactoria se debe primero reconocer una vía ordinaria alterna.

En cuanto a la perspectiva subjetiva, bien afirma López (2017): “la urgencia no la determinan los derechos fundamentales involucrado [...]. Los hechos probados de manera palmaria que acreditan una violación (o amenaza patente) de los derechos fundamentales con claro riesgo de irreparabilidad por la demora en la tutela en la vía ordinaria, es lo que constituye la urgencia [...]” (p.22).

Los presupuestos establecidos en el caso Elgo Ríos han sido criticados por diversos frentes. Primeramente, el magistrado Sardón de Taboada, en su voto singular en dicha sentencia, advierte que se ha sustituido los criterios anteriores por una regla compleja y abstracta, ostentado margen de discrecionalidad lo cual él rechaza contundentemente. De igual parecer, López (2017) quien además expresa, citando al argentino Jorge Rojas: “Sin embargo, hoy en

día la doctrina argentina de donde se ha (mal) importado el modelo de residualidad del amparo, se plantea la necesidad de repensarlo” (p.30). También se puede verificar una crítica en el mismo sentido, sobre los criterios “abstractos”, en Eto (2015, p. 30-31): “son enunciados laxos, genéricos y por tanto, multívocos”.

Precisamente, una de las primeras críticas al precedente Elgo Ríos, vino también del mencionado magistrado del TC. Dirigida básicamente en que se parte de un amparo en materia laboral pretendiendo derivar efectos generales para cualquier tipo de amparo (Eto, 2015, p. 29), lo cual no compartimos porque no resulta un argumento suficiente para rechazar tales criterios establecidos. No obstante, compartimos el sentir de Eto (2015), cuando afirma:

[M]uchas veces ocurre que sí se tiene el derecho de relevancia constitucional, pero no se lo supo pedir, y el ideal es que si se utilizara por parte de la judicatura el principio de suplencia en la queja deficiente, bien podría superarse esa barrera del rechazo liminar y admitirse el amparo. Aquí, lamentablemente, existe una cuota de responsabilidad: a) primero, del abogado inidóneo en no saber argumentar en materia de amparo; y, b) una cuota increpable al juez, en no utilizar el principio pro actione, en casos que sabiendo que existe un verdadero acto lesivo, hay un derecho fundamental de contenido constitucional, y puedo incluso existir, a la postre, una irreparabilidad en el daño, simplemente es más fácil la opción de denegar el amparo por rechazo in limine. (p.36)

Sin embargo, no por ello puede inferirse que se dificultará, a partir de Elgo Ríos, el acceso a la justicia constitucional por una aplicación estática del precedente establecido. A los presupuestos de análisis de vías igualmente satisfactorias.

Debe tenerse presente que la labor de una entidad jurisdiccional, y, sobre todo, la de un Tribunal Constitucional en procesos constitucionales de la libertad, no se agota en la composición de un conflicto en concreto, o en la resolución de incertidumbre con relevancia jurídica. Busca, sobre todo, consagrar condiciones de paz social en justicia de la manera más célere posible. (Espinosa-Saldaña, 2016, p. 7)

4. Vías paralelas.

El hecho de recurrir a otro proceso judicial para pedir tutela presupone que el actor, preliminarmente, ha determinado que la estructura del proceso ordinario le resultaba igualmente satisfactoria, o incluso más, que el amparo. Por tanto, ante la existencia de vías paralelas es lógico que se declare improcedente la demanda de amparo.

5. Falta de agotamiento de vías previas.

De tal manera, la exigencia de agotar la vía administrativa se fundamenta en la necesidad de brindar a la Administración la posibilidad de revisar sus propios actos. Debiendo además precisar la diferencia entre la vía previa de sede administrativa con la de sede particular (STC Exp. N° 02833-2006-AA/TC). Sin embargo, se podrían presentar circunstancias fácticas donde no resulte necesario cumplir con dicho requisito de procedencia, los cuales son enunciados en el artículo 46 del Código Procesal Constitucional.

6. Sentencias interlocutorias: procedencia del recurso de agravio constitucional.

Un antecedente directo de la sentencia interlocutoria lo encontramos en el precedente Lagomarcino Ramírez, Expediente N° 02877-2005-PHC/TC, publicado en el año 2006 y que precisó requisitos que debían cumplirse para la procedencia del recurso de agravio constitucional.

Probablemente, una de las razones por las que fracasó el precedente “Lagomarcino Ramírez” fue porque puso en cabeza de las Salas de las Cortes Superiores realizar una evaluación que parece ser más propia del Tribunal Constitucional (...). No obstante, ello, en el debido contexto se le valora en tanto aportó las reformas necesarias en el Reglamento del Tribunal y sirvió de antecedente para lo que sería “Vásquez Romero” y la introducción de las sentencias interlocutorias. (Cruces, 2017, p. 185)

Ante dicho fracaso en la praxis del precedente Lagomarciano, entonces el Tribunal Constitucional considera conveniente realizar algunas precisiones a lo ya establecido en este, con la finalidad de poder materializar sus supuestos. En tal forma, mediante STC Exp. N° 00987-2014-PA/TC, se establecen las siguientes causales que ameritarían la improcedencia del recurso de agravio constitucional mediante sentencia interlocutoria:

a. Falta de fundamentación.

En las primeras sentencias interlocutorias que emitió el Tribunal utilizando esta causal, se limitó a resolver en base a una estructura muy simple: primero hacía una referencia general a los hechos del caso y, a continuación, señalaba la impertinencia de la solución jurídica planteada por la parte demandante. (Cruces, 2017, p. 186)

Luego, se ha explicado que debemos entender por falta de fundamentación, verbigracia la STC Exp. N° 4170-2015-PA/TC, incluyendo en tal supuesto a la simple copia de lo expuesto inicialmente en la demanda o cuando carece de racionalidad lo expresado.

Sobre la mera copia de lo expuesto en el escrito de demanda Cruces (2017), considera que, “se trata de un supuesto que podría generar alguna polémica en tanto castiga el pobre planteamiento de un recurso de agravio constitucional y que podría ser eventualmente corregido mediante la aplicación del principio de suplencia de queja deficiente” (p.186). Lo cual, creemos que no será así pues el actual órgano colegiado ha demostrado cierta flexibilidad en el acceso a la justicia constitucional siempre que ello sea posible y necesario.

b. Falta de especial trascendencia constitucional.

En términos simple existirá una especial trascendencia constitucional cuando estemos frente a la búsqueda de tutela de un contenido constitucionalmente protegido de un derecho y no exista una vía idónea distinta al amparo.

Precisa, asimismo, el profesor Grández (2014, p.150) que no podría plantearse una cuestión de especial relevancia constitucional en aquellas controversias sobre intereses económicos o disputas patrimoniales que no encuentran directa relación con la dignidad humana o cuya vulneración no ponen en una situación de indefensión grave al recurrente.

c. Contradicción a un precedente vinculante del Tribunal Constitucional.

Se dice que podría existir el riesgo de consagrarse la inamovilidad de la regla. Sin embargo ello no resuelta cierto, el cuestionamiento directo sobre un precedente bien puede dar lugar a que exista eventualmente un overruling. Puesto que, la lógica de un Tribunal cuya legitimidad descansa en la fuerza de su argumentación, sugiere en este punto que no siempre la argumentación de un recurso de agravio que intenta desafiar un precedente vinculante, pueda rechazarse sin más o por la simple fuerza formalmente vinculante de una regla que, de este modo, se convertiría en una suerte de regla contra el diálogo racional. (Grández, 2014, p. 151) Ejemplo recurrente de ese presupuesto, en amparo, se refiere a la acreditación del periodo de aportaciones en la ONP, que debe realizar el jubilado, cuyos documentos idóneos para tal fin ya han sido fijados en la sentencia emitida en el Expediente 04762-2007-PA/TC. En dicho sentido se puede advertir lo esgrimido en la STC Exp. N° 01302-2018-PA/TC, donde se declara improcedente el recurso de agravio constitucional por contravenir el precedente vinculante del Tribunal Constitucional, puesto que, no obra documentos idóneos que permitan acreditar el periodo de aportaciones adicionales exigido por el beneficiario.

Asimismo, este supuesto ha sido utilizado inclusive cuando el Colegiado ha considerado que la peticionante contaba con otra vía igualmente satisfactoria donde pueda solicitar la tutela de sus derechos, esto, porque se afirma que estaría contradiciendo el precedente Elgo Ríos (STC Exp. N° 02353-2019-PA/TC).

d. Casos sustancialmente iguales han sido desestimados.

Como puede notarse, en los hechos, la regla del “caso sustancialmente igual” se termina pareciendo mucho a cómo funciona un precedente del common law, ya que, entre otras razones, obliga a que se extraigan las razones jurídicas que permitieron resolver un caso para resolver otro. (Cruces, 2017, p. 191)

Algunas directrices para el adecuado reconocimiento de casos sustancialmente iguales, lo expone el magistrado Espinosa Saldaña-Barrera, en el fundamento de su voto referido a la STC Exp. N° 05476-2015-PA/TC.

Por otro lado, resulta necesario precisar que “desestimar”, en el desarrollo jurisprudencial de esta regla, no implica un pronunciamiento sobre el fondo, como lo entendiera Grández (2014, p.152), sino incluso también rechazo por inadmisibilidad o improcedencia.

Asimismo, la discrepancia de la aplicación del precedente vinculante establecido en la STC 0987-2014-PA/TC, resulta constante en el propio seno del Tribunal Constitucional. Así, podemos encontrar frecuentemente en las sentencias interlocutorias denegatorios los votos singulares de los magistrados Ferrero Costa y Blume Fortini. Se plantea la cuestión de si el Pleno de Tribunal cuenta con competencias procesales para limitar el contenido del RAC. Una respuesta afirmativa a esta cuestión, se encuentra en una posible interpretación de lo que subyace al artículo 2° de su propia Ley Orgánica que de modo expreso parece delegar una amplia facultad reglamentaria “para su propio funcionamiento”. (Grández, 2014, p. 140)

Pareciera que la demanda de amparo va contar con dos calificaciones; puesto que se ha establecido como requisito de procedencia del recurso de agravio constitucional que se encuentre directamente relacionado con el ámbito constitucionalmente protegido de un derecho fundamental, tal como lo expresa el artículo 5.1 del Código Procesal Constitucional. Ante ello, el profesor Grández (2014) considera que no se debe confundir los requisitos de la demanda con los presupuestos indicados en el precedente Vásquez Romero, aseverando que: “[L]a admisión de la demanda es menos selectiva, incluso cuando es analizada bajo reglas más precisas de residualidad (...). En el recurso de agravio, en cambio, la calificación se orienta hacia el Derecho en términos objetivos, como lo ha precisado el Tribunal Federal Alemán (...)” (p.144).

Finalmente, el problema de la carga procesal que busca, también, afrontar el precedente Vásquez Romero a consideración del profesor Grández (2014, p.146) no es el recurso de agravio en general sino el amparo contra resoluciones judiciales (similar a lo que sucede en España) y dentro de esta modalidad de amparos los recursos que llegan hasta el Tribunal Constitucional. Por consiguiente, se debería establecer directrices claras y más restrictivas sobre la procedencia de tales amparos.

Ciertamente compartimos lo esgrimido por dicho profesor peruano cuando afirma que:

No tiene sentido restringir en los mismos términos, por ejemplo, los recursos de agravio en los procesos constitucionales de Hábeas Data, cuya incidencia en las estadísticas no solo es mínima y por ello mismo su desarrollo jurisprudencial incipiente en un contexto en el que el Estado se ha negado sistemáticamente a la transparencia y a los controles por parte de los ciudadanos. (Grández, 2014, p. 147)

CAPITULO III: ANALISIS Y RESULTADOS

1. Análisis de la STC N° 04082-2012-AA/TC – Caso Emilia Medina de Baca: supuestos de procedencia y aspectos sustanciales.

El texto de la sentencia en análisis se encuentra en la base jurisprudencial del Tribunal Constitucional y puede ser revisado a través de su página web. Se revisó su contenido, luego se analizó y ordenó los aspectos controversiales de acuerdo a su relación con aspectos de procedencia y aspectos sustanciales (o de fondo).

Mediante el Caso Emilia Medina de Baca se podrá conocer el cambio de criterio jurisprudencial que existió sobre el proceso de amparo y los intereses moratorios en materia tributaria.

1.1. Aspectos generales.

Como ya hemos indicado, el presente caso nace a partir de una fiscalización tributaria iniciada por SUNAT ante supuestos de incremento patrimonial no justificado de los señores: Jorge Francisco Baca Campodónico y Emilia Rosario del Rosario Medina de Baca, quienes son esposos. Por lo que, encontraremos semejanzas en el petitorio y argumentos de la demanda de amparo de la recurrente con la que también formuló su esposo (Exp. N° 03184-2012-PA/TC). Así, con fecha 05 de enero de 2012, doña Emilia Rosario del Rosario Medina de Baca interpone demanda de amparo contra la SUNAT solicitando lo siguiente: i) se deje sin efecto la Resolución de Ejecución Coactiva N° 023-006-1085011, de fecha 08 de noviembre de 2011, en el extremo referido al pago de los intereses moratorios de las deudas originadas en las Resoluciones de Determinación N°s 024-003-0008223 y 024-003-0008224 así como en la Resolución de Multa N° 024-002-0022735; ii) que se inaplique a su caso el artículo 33 del TUO del Código Tributario, en su versión vigente hasta el ejercicio 2006, así como el artículo 3 del Decreto Legislativo N° 969 que lo modifica y la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 981.

En tal sentido, la demandante afirma que:

- a) No se le puede atribuir los efectos de la demora del Tribunal Fiscal para resolver su recurso de apelación.
- b) Vulneración del principio de no confiscatoriedad, ya que, se han capitalizado los intereses moratorios.
- c) Vulneración de los principios de razonabilidad y proporcionalidad.

Ante ello, el Octavo Juzgado Constitucional de la Corte Superior de Justicia de Lima declara improcedente la demanda por considerar que lo solicitado no tiene rango constitucional sino administrativo. A su vez, la Cuarta Sala Civil de la misma Corte confirmó la apelada al considerar que no se agotó la vía administrativa impugnando la REC ante el Tribunal Fiscal a través de la queja.

Por lo que, el señor Hugo Escobar Ágreda, en representación de doña Emilia Rosario del Rosario Medina de Baca, el 21 de setiembre de 2012 interpone recurso de agravio constitucional contra la resolución de la Sala Civil que declaró improcedente la demanda. Habiéndose programado su primera vista de causa para el día 29 de noviembre de 2012, ante los integrantes anteriores del actual Pleno del TC. Sin embargo, no llegaron a alcanzar sus votos antes de la culminación del periodo de sus funciones por lo que resultó necesario programar una nueva vista de causa para el día 18 de agosto de 2014 ante la Sala 1 conformada por los magistrados Urviola Hani, Espinoza-Saldaña Barrera y Sardón de Taboada.

Ante la trascendencia de la controversia se creyó conveniente su resolución por el Pleno del Tribunal Constitucional. De esta manera se programó una tercera vista de causa para el día 27 de mayo de 2015. Así, se resolvió con todos los votos del Pleno del Tribunal Constitucional, presentándose dos votos singulares que correspondían al magistrado Urviola Hani y a la magistrada Ledesma Narváez, quienes consideraron que se debió declarar improcedente la demanda.

Así, para efectos de un análisis ordenado del contenido de dicha sentencia y una adecuada metodología, primero analizaremos la procedencia de la demanda y luego pasaremos a revisar los criterios mediante los cuales aquella se declaró fundada.

1.2. Presupuesto de procedencia de la demanda.

La sentencia analizó únicamente los siguientes aspectos: agotamiento de la vía administrativa, vías igualmente satisfactorias y vías paralelas. Sin embargo, en los fundamentos de voto y votos singulares encontraremos también un debate intenso en cuanto al vencimiento del plazo de interposición de la demanda a partir de la identificación del acto lesivo.

1.2.1 Agotamiento de la vía administrativa

El TC afirma que, si bien la contribuyente tenía la posibilidad de interponer la queja, no habiéndose agotado la vía administrativa; no obstante, estábamos ante un supuesto de

excepción, ya que, dicha exigencia pudo tener como consecuencia una agresión irreparable (numeral 2 del artículo 46 del Código Procesal Constitucional).

En tal sentido, se aduce que la queja al no suspender el procedimiento de cobranza coactiva permite a la Administración Tributaria seguir con la ejecución coactiva hasta liquidar la deuda a través del patrimonio de los contribuyentes. Es decir, para el Colegiado, el daño patrimonial sería irreparable.

Ledesma Narváez aseveraba, en su voto singular, que la reiterada jurisprudencia del Tribunal Constitucional no consideraba irreparable los asuntos básicamente económicos o patrimoniales, relacionados con el derecho a la propiedad.

Nosotros somos de la opinión que, por lo general, los daños patrimoniales no resultan ser irreparables sino todo lo contrario. Lo irreparable son los daños no materiales. Ahora, debemos tener presente que, a la fecha de expedición de la resolución de ejecución coactiva, el Tribunal Fiscal contaba con plenas facultades para realizar control difuso en mérito de la sentencia recaída en el Exp. N° 03741-2004-AA/TC (Caso Salazar Yarleque), en la cual se reconoció expresamente dicha facultad y dicho criterio constituyó precedente vinculante. Recién con la sentencia recaída en el Exp. N° 04293-2012-PA/TC (Caso Consorcio Requena), publicada en el diario oficial El Peruano el día 03 de julio del 2014, se deja sin efecto las facultades conferidas de control constitucional a los órganos administrativos.

Por consiguiente, pareciera que era necesario el agotamiento de la vía previa porque los daños patrimoniales no serían irreparables y porque un petitorio de control difuso en sede administrativa era factible hasta ese entonces. Sin embargo, nosotros creemos que la vía previa no había sido regulada para el presente caso pues, como hemos ya afirmado en un reciente trabajo de investigación, la queja exige un detrimento actual y real. (Tezen, 2019, p. 50)

El Tribunal Constitucional no ha tomado en consideración que los argumentos principales de la recurrente iban dirigidos a cuestionar la no confiscatoriedad, proporcionalidad y razonabilidad de los intereses moratorios por la regla de capitalización prevista en la norma tributaria. Secundariamente, exigía la suspensión de los intereses moratorios en el periodo excesivo que demoró el Tribunal Fiscal en resolver su recurso de apelación, es decir, por el periodo comprendido desde el vencimiento del plazo para resolver que tuvo para resolver hasta la notificación de la resolución correspondiente.

Es decir, no nos encontrábamos ante un supuesto en el que procedía interponer la queja, pues al controvertir la constitucionalidad de la regla de capitalización en deudas tributarias no estamos ante actuaciones o procedimientos contrarios al Código Tributario (sino que ¿se

refutaba precisamente la aplicación de las disposiciones normativas contenidas en este!); asimismo, en cuanto a la demora excesiva del Tribunal Fiscal estábamos frente a una actuación contraria al Código Tributario pero que ya no era actual sino un suceso pasado, puesto que, ya había finalizado el proceso contencioso tributario y sus efectos eran consecuencia de la aplicación de las disposiciones normativas previstas en el Código Tributario. De tal manera, se puede verificar que la queja no constituía una vía previa para la contribuyente, por lo que nos encontrábamos ante el supuesto previsto en el numeral 3 del artículo 46 del Código Procesal Constitucional: la vía previa no se encuentra regulada.

Concluyentemente, podemos aseverar que compartimos la conclusión, pero no los argumentos esbozados sobre este presupuesto de procedencia. Así, estimamos que no existía una vía previa regulada para impugnar la constitucionalidad de los intereses moratorios de una resolución de ejecución coactiva e incluso, en la actualidad, se podría aseverar que no existe una vía previa administrativa que se deba agotar para cuestionar la constitucionalidad de algún componente de la deuda tributaria pues ha quedado proscrita el control difuso en sede administrativa (Exp. N° 04293-2012-AA, Caso Consorcio Requena). En definitiva, estábamos ante un supuesto de excepción al agotamiento de la vía administrativa.

1.2.2. Vías igualmente satisfactorias

El Colegiado hace referencia al precedente Elgo Ríos; no obstante, no logra expresar argumentos respecto a su aplicación al caso en concreto. Debiendo destacar que en este acápite se reconoce como acto lesivo al requerimiento de cobro de los intereses moratorios a partir de la Resolución de Ejecución Coactiva.

Ahora bien, SUNAT alegaba que la demanda debía declararse improcedente porque el proceso contencioso administrativo constituye una vía igualmente satisfactoria al amparo. Frente a dicho argumento, la sentencia en mayoría guarda silencio y se analiza como vía alternativa el recurso de apelación previsto en el artículo 122 del Código Tributario. Lo que necesariamente llevaba a concluir que existía una necesidad urgente de otorgar protección.

Estamos de acuerdo que tal vía alternativa no resulta igualmente satisfactoria que el proceso de amparo; sin embargo, la vía alternativa que debía ser objeto de análisis (y proponía en su argumento la parte demandada) era el proceso ordinario contencioso administrativo.

Siguiendo con su motivación, la sentencia bosqueja una relación de causa-efecto entre la relevancia del derecho involucrado y la irreparabilidad del daño que se podría ocasionar (véase el fundamento 18).

Lo más reprochable de ello; sin embargo, no es la confusión entre dos elementos distintos, sino que se incurre en motivación aparente, puesto que: no justifica porqué el daño patrimonial podría ser de carácter irreparable², no se precisa porque en el presente caso se necesita tutela urgente y no distingue “relevancia del derecho” con “gravedad del daño”³. Pareciera que el TC olvida su abundante jurisprudencia en la que proclama el derecho a la debida motivación como garantía del debido proceso.

Esta situación reprochable se muestra hialina cuando leemos el fundamento 20 de la sentencia donde concluye que no el contencioso administrativo no es una vía igualmente satisfactoria al amparo. No logramos entender cómo el TC arriba a dicha conclusión si lo que analizó fue el “proceso de revisión judicial del procedimiento de cobranza coactiva”, que resulta de carácter especial, previsto en el artículo 122 del Código Tributario y no el proceso contencioso administrativo que se caracteriza por su plena jurisdicción, en el cual se puede realizar control difuso y dictar medidas cautelares si se logra advertir el riesgo de irreparabilidad del daño.

Aquí encontramos el llamado de atención que hace la magistrada Ledesma Narváez, en su voto singular, al cambio jurisprudencial repentino sobre este punto por el Pleno del Tribunal Constitucional.

Así, tanto desde una perspectiva como subjetiva, el proceso contencioso administrativo era una vía igualmente satisfactoria en el presente caso. La estructura del proceso y la tutela que brindaba era adecuada e idónea, ello se garantizaba porque se podía disponer medidas cautelares ante el posible riesgo de irreparabilidad del año y con el carácter de plena jurisdicción del proceso. En tanto desde la perspectiva subjetiva, no existía riesgo de irreparabilidad porque la posible transgresión era de carácter patrimonial y sobre la tutela urgente creemos que no existía, pero esto último es relativo.

Ya afirmábamos que, el criterio de tutela urgente por relevancia del derecho involucrado o gravedad del daño que podría ocurrir, a diferencia de los otros criterios propuestos en el precedente Elgo Ríos, es más flexible e indeterminado. Así, pareciera que, en el presente caso el TC consideró que existe una necesidad de tutela urgente por el daño grave que se originaría al derecho al debido proceso pues el proceso de amparo fue iniciado desde el año 2012 y recién será resuelto en el año 2016, lo que agravaría su situación si se declara improcedente la demanda.

² Salvo en el fundamento del magistrado Espinoza-Saldaña Barrera.

³ Solo encontramos en el fundamento de voto del magistrado Espinoza-Saldaña Barrera.

Nosotros discrepamos de ello, pues consideramos que el justiciable debería intentar recurrir a la justicia ordinaria y solo excepcionalmente a la justicia constitucional. De tal manera, si aquel recurrió erróneamente a la justicia constitucional cuando le correspondía iniciar un proceso en la vía procesal ordinaria, como el proceso contencioso administrativo, entonces debe asumir los efectos de dicho error como sucedió en el Exp. N° 5285-2015-PA/TC que en el 2018 fue declarado improcedente, pues correspondía al proceso civil, a pesar que el actor iba perder tres años de litigio sin pronunciamiento sobre el fondo del asunto. Si no fuera así, entonces se estaría alentando el inicio de procesos que no corresponden a la justicia constitucional pero que esperan alcanzar un pronunciamiento como recompensa al tiempo perdido en tal vía procesal. Por consiguiente, creemos que se debió declarar improcedente la demanda de amparo porque el proceso contencioso administrativo era una vía igualmente satisfactoria al proceso de amparo.

1.2.3. Inexistencia de vía paralela.

En este apartado el TC afirma que Sunat alegó la existencia de vía paralela por la coexistencia de un proceso contencioso administrativo. Sin embargo, de la vista de causa⁴ fácilmente se puede desprender que:

a) Sunat afirma que existe un proceso judicial con la finalidad de sostener que en dicho proceso la contribuyente pudo también discutir sobre la constitucionalidad del cobro de los intereses moratorios capitalizados. Es decir, usa tal afirmación para sustentar que existía otra vía igualmente satisfactoria al amparo y no para aducir vías paralelas sobre el mismo petitorio.

b) Algunos magistrados no logran comprender tal estrategia argumentativa. Ello se constata en que reiteradamente se le cuestiona al procurador de Sunat sobre la existencia de vías paralelas cuando aquel lo descarta de plano. Puesto que, en el proceso contencioso administrativo se discutía sobre los reparos realizados en el procedimiento de fiscalización y no sobre la posible inconstitucionalidad del cobro de intereses moratorios capitalizados. Entonces, se puede apreciar que el TC no logró comprender a cabalidad tal controversia tributaria.

Ante ello, entonces consideramos que no existe duda alguna sobre la posible existencia de vías paralelas en el presente caso. En tanto, claramente en el proceso ordinario y en el proceso constitucional de amparo se presentaron distintos petitorios.⁵

⁴ La vista de causa puede ser revisada en el siguiente enlace web: <https://www.youtube.com/watch?v=rT10gH42Ja0>

⁵ La demanda contenciosa administrativa fue desestimada en dos instancias, quedó consentida y adquirió la calidad de cosa juzgada.

Por otro lado, un aspecto adicional que fue discutido en el seno del Pleno del TC fue en cuanto a la determinación del acto lesivo y, como consecuencia directa de ello, vencimiento del plazo para la interposición de la demanda.

1.2.4. Acto lesivo.

Determinar el acto lesivo fue un aspecto muy debatido por los magistrados y ello no era superfluo, en tanto, como consecuencia directa teníamos al cómputo del plazo que tenía la recurrente para interponer su demanda de amparo.

El proyecto de sentencia señaló que el acto lesivo era la Resolución de Ejecución Coactiva, puesto que, la Administración Tributaria con anterioridad a su expedición no había requerido a la actora el pago de su deuda a través de un procedimiento de cobranza coactiva. El magistrado Ramos Nuñez, en su fundamento de voto, se adhiere a dicha afirmación.

Ello en clara contraposición a lo que estimaba la magistrada Ledesma Narváez, quien afirmaba que el acto lesivo se encontraba contenido en las resoluciones de determinación y resolución de multa, justificándose en que la impugnada capitalización de intereses no está contenida en la mencionada resolución de ejecución coactiva sino en las resoluciones de determinación.

Mientras que el magistrado Espinoza-Saldaña Barrera consideraba que el acto lesivo no podría haberse configurado con las resoluciones de determinación y resolución de multa, porque faltaba el agotamiento de la vía previa al tratarse de resoluciones no definitivas. Además, asevera, tampoco pudo materializarse en la resolución del Tribunal Fiscal N° 12595-8-2011 (que resuelve el recurso de apelación) pues los intereses moratorios recién aparecen en la resolución de ejecución coactiva. Sobre esto último, Urviola Hani muestra su total disconformidad porque considera que el acto lesivo es el contenido de la resolución de la resolución del Tribunal Fiscal y no la resolución emitida por el ejecutor coactivo.

A partir del criterio que se asumiera iba corresponder el inicio del cómputo del plazo que tenía la contribuyente para interponer su demanda de amparo. Si se tomaba como acto lesivo los valores emitidos como producto de la fiscalización tributaria (resoluciones de determinación y resolución de multa) o la resolución del Tribunal Fiscal, entonces, se había producido el vencimiento de dicho plazo con anterioridad a la demanda por lo que hubiera correspondido declararla improcedente en mérito al artículo 44 del Código Procesal Constitucional. Pero ello no sucedía si se atribuía a la resolución de ejecución coactiva el carácter de acto lesivo.

Nosotros somos de la opinión que el acto lesivo fue la resolución de ejecución coactiva. Ello por las siguientes razones:

- 1) Como bien se afirma, mayoritariamente en la sentencia, el acto lesivo recién se manifiesta con la dación de la resolución de ejecución coactiva, antes de ello solo existía una deuda tributaria aún no requerida por la Administración Tributaria y por consiguiente no había un posible acto de exacción con el patrimonio de la contribuyente. Siguiendo el pensamiento constructivista semántico de Barros de Carvalho (2013): así como el Derecho requiere un lenguaje competente para crear derechos y obligaciones, así también la deuda tributaria para ser exigible coactivamente necesita de un lenguaje competente: la resolución de ejecución coactiva.
- 2) Ello guarda absoluta concordancia con el acto lesivo que también identifica la demandante como busilis para interponer su demanda.
- 3) Hacemos nuestra la diferenciación entre resoluciones de determinación y resolución de ejecución coactiva realizada por Ramos Núñez. No obstante; debemos precisar que no resulta cierto que los intereses moratorios recién aparecen en la resolución de ejecución coactiva, como afirmó Espinoza-Saldaña. Los intereses moratorios se devengan independientemente de la resolución de ejecución coactiva, lo que recién aparece con ella es el requerimiento de cobro con carácter coactivo.
- 4) No puede afirmarse que los intereses moratorios capitalizables se encontraban en las resoluciones de determinación y resolución de multa, como pretendía Ledesma Narváez, porque en dichos actos administrativos la deuda estaba liquidada hasta el año 2004 y los intereses moratorios capitalizables siguieron devengándose hasta un año después.
- 5) Por las razones que exponemos tampoco compartimos que el acto lesivo se encontraba en el contenido de la Resolución del Tribunal Fiscal, como aseveraba el magistrado Urviola Hani. Por último, el Colegiado afirma que debido al tiempo transcurrido desde la materialización del posible acto lesivo corresponde el pronunciamiento sobre el fondo del asunto.

1.3. Aspectos sustantivos.

Aquí encontramos básicamente dos temas desarrollados: la capitalización de intereses como vulneración del principio de no confiscatoriedad y la demora en la resolución del recurso administrativo de apelación como causa de modulación del cobro de los intereses moratorios.

1.3.1. Sobre la capitalización de intereses como vulneración del principio de no confiscatoriedad.

El Tribunal Constitucional admite que resulta problemático aplicar el principio de no confiscatoriedad a los intereses moratorios porque no tendrían naturaleza tributaria. Entonces, para superar dicho obstáculo doctrinario, afirma que los intereses moratorios son sanciones impuestas por el no cumplimiento oportuno de una obligación tributaria.

Es decir, le atribuye un carácter sancionador a los intereses moratorios devengados de deudas tributarias con la finalidad de aplicar el principio de razonabilidad que tiene respaldo legal en el artículo V inciso 1.4 del Título Preliminar del TUO la Ley 27444. No encontrando alguna precisión o apartamiento sobre este criterio en los fundamentos de voto de los magistrados Ramos Núñez y Espinoza-Saldaña Barrera.

Aunque pareciera entendido la naturaleza de los intereses moratorios, ello, ciertamente no es así. Esto en parte, por el oscurantismo terminológico esparcido en ordenamientos jurídicos y doctrina. De tal forma, algunos atribuyen a los intereses moratorios un carácter indemnizatorio, otros un carácter resarcitorio, otro sector le confiere un carácter remuneratorio y un último un carácter sancionatorio.

Así, las divergencias comienzan a surgir cuando un solo hecho jurídico ilícito es tomado en el lugar sintáctico de varias normas jurídicas, haciendo surgir en los consecuentes de las normas relaciones jurídicas distintas y, muchas de ellas, concomitantes. En estos casos, es muy común que se busque la “naturaleza jurídica” de la relación jurídica para saber si es compensatoria, indemnizatoria, remuneratoria o sancionatoria, pero en realidad, aunque estemos trabajando con el mismo hecho jurídico ilícito, las relaciones jurídicas resultantes de él son las más variadas posibles. (Maia, 2018, p. 93)

Nosotros consideramos que los intereses moratorios (en general) revisten un carácter indemnizatorio, sin importar que se devenguen de un crédito laboral, comercial, civil, tributario, etc. Los intereses moratorios se pagan por el solo incumplimiento, tal como se puede verificar del artículo 1324 del Código Civil y, particularmente, del artículo 33 del Código Tributario.

Parecería que el Tribunal Constitucional atribuyó el carácter sancionador a los intereses moratorios por motivos cuantitativos, es decir, por su repercusión en el aumento sustantivo de la deuda tributaria. Así, los intereses moratorios devengados de obligaciones tributarias, bajo la regla de capitalización, ocultarían una función punitiva de la responsabilidad civil.

Sin embargo, también rechazamos tal argumento porque iría en contra de todo el Código Tributario. Así, el artículo 28 de dicho Código precisa que los componentes de la deuda tributaria son el tributo, la multa y el interés (compensatorio y/o moratorio). Como vemos, existe una distinción conceptual clara entre sanción (multa) e indemnización (intereses moratorios). Esta distinción también la encontramos en el numeral 4 del artículo 18, artículo 40, artículo 62-B, etc.

Así también, el artículo 77 del Código Tributario hace una clara distinción entre intereses y multas, en tanto, establece que al finalizarse la fiscalización tributaria en la resolución de determinación estará incluido el tributo más los intereses respectivos, pero no la multa pues aquella da lugar a la resolución de multa y posiblemente al devengo de intereses.

Tomándose el acto jurídico administrativo en su intimidad estructural, la distinción entre determinación y auto de infracción se hace evidente luego desde el primer instante. [...] En suma, la distinción radica sustancialmente en el antecedente: en la determinación es un hecho lícito mientras que en el auto de infracción es un hecho ilícito. (De Barros, 2013, p. 327-330) No obstante, la estocada final contra el carácter sancionador de los intereses moratorios lo encontramos en el artículo 180 del Código Tributario, que indica las sanciones tributarias (como la multa) sin reconocer como tal al interés moratorio.

De tal manera, bajo ninguna forma, los intereses moratorios devengados de una obligación tributaria es una sanción bajo los términos de nuestro Código Tributario. De opinión distinta, Maia, para quien indemnización es equivalente a resarcimiento:

[...] los intereses de demora tienen una naturaleza remuneratoria (ni indemnizatoria ni sancionatoria), puesto que serán debidos independientemente de la existencia del daño causado a la Hacienda Pública que resulta del hecho jurídico moratorio. Vale decir, el hecho jurídico moratorio, además de ser necesario, es suficiente para dar eficacia a la relación jurídica “intereses de demora”. Por lo tanto, no requiere que exista un daño (perjuicio) a la Hacienda Pública. (Maia, 2018, p. 157)

Por otro lado, nosotros somos de la opinión que el principio de no confiscatoriedad no es más que la aplicación de los principios de razonabilidad y proporcionalidad⁶ en materia tributaria. Como afirma el profesor argentino Horacio Corti, no existen principios propios del Derecho Tributario sino principios constitucionales generales sin que aquello importe un menoscabo

⁶ Aquí asumimos la terminología de “principio de razonabilidad” y “principio de proporcionalidad” por fines didácticos. Debiendo precisar que en realidad no se tratan de principios sino postulados normativos como lo sugiere el profesor brasileño Humberto Ávila.

total a la autonomía científica de dicha rama del Derecho. Dejando en claro, que resulta ociosa la tarea del TC asumir que los intereses moratorios deben revestir una naturaleza sancionadora para aplicar el principio de razonabilidad cuando dicho principio se aplica fácilmente a cualquier actuación o acto administrativo.

El caso en análisis nos hace creer firmemente en la distinción propuesta, entre principio de razonabilidad y principio de proporcionalidad, por el profesor brasileño Maia (2018):

La proporcionalidad y la razonabilidad parecen ser sinónimas, empero entendemos que existe una distinción entre ellas. La doctrina establece, en el examen de la proporcionalidad, una línea de raciocinio que se hace de forma objetiva por medio de la verificación, en el acto del poder público, del implemento de los requisitos de la adecuación, de la necesidad y de la proporcionalidad en sentido estricto.

Diferentemente es el examen de la razonabilidad, influenciado por su aplicación en el sistema del Common Law, porque la idea de lo razonable es realizada casi intuitivamente por el juez que (cuando aprecia el caso concreto) toma en cuenta solo las circunstancias que lo individualizan, sin que exista una aparente preocupación con la fundamentación teórica del posicionamiento adoptado. (p. 116-117)

Ello se reafirma cuando revisamos el contenido de la sentencia y damos cuenta de la carente motivación sobre la razonabilidad de los intereses moratorios. Únicamente se evalúa el aspecto cuantitativo de la deuda tributaria y se deja de lado valores constitucionales como la seguridad jurídica, igualdad y el deber constitucional de contribuir, este último nos enseña que el pago de la deuda tributaria no es un fin sino solo un medio. Con la acreencia tributaria el Estado realiza el financiamiento de los derechos fundamentales, por lo que, el debate de cualquier cuestión tributaria afecta a otras posiciones subjetivas⁷. Así, se debe pasar de un análisis del derecho a la propiedad a un análisis de todos los derechos fundamentales. Ya el profesor Maia (2018) afirmaba que:

Mientras que el tributo es instituido por el Poder Público con la finalidad de solventar los gastos públicos, las sanciones tributarias pretenden reprimir la conducta ilícita del sujeto pasivo (función represiva) e inducir (de forma preventiva) a los administrados para que no practiquen determinadas conductas [...]. (p. 108)

Los intereses moratorios son abonados por la demora en el pago de la deuda tributaria, constituye una obligación accesoria a la principal y que por consiguiente persigue una finalidad

⁷ Sin que ello importe asimilar razones presupuestarias a la noción de seguridad jurídico-tributaria, con mayor detalle véase Ávila (2012, p.206).

última como la del tributo: solventar gastos públicos. Si las acreencias tributarias no son pagadas oportunamente entonces no se podrá solventar los gastos necesarios para financiar al Estado y su actividad tuitiva de los derechos fundamentales, ante ello, los intereses moratorios constituyen un mecanismo que impulsa ese pago oportuno. Consecuentemente, añadiríamos al razonamiento del profesor Maia que, tanto los tributos como los intereses moratorios pretenden solventar el gasto público.

Por otro lado, el TC también asegura que la sola regla capitalización de intereses transgrede el principio de razonabilidad (véase el fundamento 49). Afirma que, la aplicación de la capitalización es excesiva pues quintuplica la deuda tributaria. Sobre este asunto, el profesor Espinoza-Saldaña Barrera propone, en su fundamento de voto, un análisis al caso concreto no solo del principio de razonabilidad sino también del principio de proporcionalidad.

Al respecto, el problema de la capitalización es del monto de tasa de interés, en esencia, más que la capitalización del mismo. La sola capitalización no afecta el principio de razonabilidad sino el problema es la tasa. Que la tasa en materia tributaria sea mayor a la tasa en materia laboral (o pensionaria) es justificable porque se busca que el empresario no prefiera adeudar sus tributos como forma de financiamiento más favorable y por la finalidad de la prestación: financiamiento de la Constitución Política.

Asimismo, respecto al fundamento de voto del magistrado Espinoza-Saldaña Barrera, se puede observar que en la sentencia poco se ve un análisis argumentativo del principio de proporcionalidad sino una motivación deficiente del principio de razonabilidad.

Igualmente, cuestionamos que en la justicia constitucional se parta de una premisa del Derecho Civil y no del Derecho Constitucional, en tanto, en el actual Estado Constitucional de Derecho se pregona que toda interpretación normativa debe partir de los postulados constitucionales antes que del derecho privado. El TC prefirió recurrir al Código Civil antes que la Constitución Política, dejando de lado los valores constitucionales que inspiran a la actividad financiera del Estado y realizando un análisis exclusivo del derecho de propiedad.

La finalidad del tributo no se agota con la recaudación. El derecho tributario forma parte del Derecho Financiero que sigue fines constitucionales. Por lo que en controversias tributarias no resulta acertado un análisis del derecho propiedad en desconexión del resto de derechos fundamentales que financia los tributos.

Por lo que, se dispone la inaplicación de la regla de capitalización de intereses moratorios.

1.3.2. Demora en el trámite del procedimiento contencioso tributario imputable al Tribunal Fiscal.

La recurrente cuestionó el cobro de intereses moratorios durante el periodo de impugnación de su deuda tributaria, en tanto, el Tribunal Fiscal demoró excesivamente en resolver su recurso de apelación. Así, solicita la suspensión de los intereses moratorios durante el periodo en que venció el plazo que tenía el Tribunal Fiscal para resolver su recurso impugnatorio y su efectiva notificación.

En atención del iura novit curia, el Colegiado analiza este extremo de la demanda desde la perspectiva del derecho de acceso a los recursos en sede administrativa. En tal sentido, vemos que se reafirma el carácter sancionador de los intereses moratorios y se podría entender que se considera parte integrante del derecho al acceso a los recursos en sede administrativa a la demora en su resolución por parte de la Administración, ya que, tales “sanciones” no representaron en absoluto una restricción en estricto del acceso a los recursos impugnatorios administrativos para la contribuyente pues existió un procedimiento contencioso administrativo hasta el agotamiento de la vía administrativa.

Tal razonamiento, respecto al contenido del derecho al acceso a los recursos, podría subyacer de criterios esbozados por la Corte Interamericana de Derechos Humanos (CIDH, en adelante). Así, en el Caso Anzualdo Castro vs. Perú (2009)⁸ donde la Corte Interamericana estableció los parámetros de evaluación de un plazo razonable. Lo cual resulta aplicable a los procedimientos administrativos, en tanto, desde hace ya mucho tiempo se reconoce la plena vigencia del contenido del debido proceso a ellos.

De tal manera, en el presente caso, podemos observar que el TC arribó a la conclusión que existió una demora injustificada en el trámite del proceso contencioso administrativo por parte del Tribunal Fiscal; sin embargo, de autos se puede apreciar que dicho Colegiado Administrativo no participó como parte en dicho proceso y no se le pidió información alguna sobre presunto agravio. De ninguna forma correspondía a la parte demandada (Sunat) intentar justificar las actuaciones de otro órgano administrativo.

Si bien existe el deber del juez de aplicar el derecho que considera adecuado al caso en concreto, a pesar que no haya sido invocado por la(s) parte(s), ello no permite que arribe a conclusiones sobre hechos no controvertidos en el proceso, incluso si se trata de un proceso de amparo. En aplicación del mismo artículo III del Título Preliminar del Código Procesal

⁸ De igual manera en los casos: Caso Vásquez Durand y otros Vs. Ecuador, Caso Favela Nova Brasília Vs. Brasil, Caso Radilla Pacheco Vs. México, entre otros.

Constitucional, el TC debió disponer la acumulación subjetiva oficiosa (artículo 43 del mismo Código) e integrar al Tribunal Fiscal a dicho proceso.

Como se ha visto, en la jurisprudencia de la CIDH, la determinación de la razonabilidad del tiempo que ha durado el procedimiento no se encuentra solo en el tiempo transcurrido sino en otros factores tales como la conducta de los sujetos y la complejidad del asunto a resolver. Nada de ello ha podido ser evaluado correctamente por el TC pues no pudo conocer la versión del Tribunal Fiscal sobre ello.

Así, por ejemplo, no se ha tenido en consideración que existió un desinterés en la contribuyente en la finalización pronta del proceso contencioso administrativo, pues no interpuso queja ante el retraso del Tribunal Fiscal ante el MEF (artículo 155 del Código Tributario) sino simplemente esperó que se expidiera la resolución. Ni tampoco la complejidad para absolver aspectos sustanciales sobre la materia controvertida, ya que, es sabido que el material probatorio en los casos de incremento patrimonial no justificado requiere una valoración rigurosa.

Por otro lado, discrepamos del TC cuando afirma que Sunat presumiría una mala fe del contribuyente y por ello cobraría los intereses moratorios que se devengan durante el procedimiento contencioso tributario. No logramos comprender por qué en esta oportunidad no trae a colación, como lo hizo en el carácter sancionador de los intereses moratorios con el principio de razonabilidad, el Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimientos Administrativo General. Dado que en tal norma encontramos la razón por el cual sigue siendo exigible la deuda tributaria, y por consiguiente los intereses moratorios se siguen cobrando, durante el trámite del procedimiento contencioso tributario. Nos referimos a la presunción de legitimidad (o validez) del acto administrativo conforme al artículo 9 del TUO de la Ley N° 27444. Así, hasta que no exista declaración de nulidad del acto administrativo, aquel seguirá siendo exigible. Como bien lo explicaba el profesor brasileño De Barros (2013, p.324).

Ahora bien, la determinación tributaria [entendida como procedimiento] en nuestro país está confiada al sujeto pasivo y a la propia administración. En tal sentido, compartimos el pensamiento del profesor Paulo de Barros Carvalho cuando indica que sin importar quién la lleve a cabo su producto es de carácter definitivo [acto de determinación], independientemente de su posterior modificación a través de los recursos impugnatorios, de manera oficiosa o a través de una fiscalización por parte de la Hacienda Pública.

De tal manera, entendemos como acto de determinación al vehículo introductor de norma individual y concreta al derecho positivo. Dicho acto jurídico solo es posible de engranar o

hacer surgir un deber/derecho con una manifestación adecuada a través de un lenguaje competente. El contenido del acto es la propia norma que, a su vez, tiene también su contenido, que consiste en señalar el hecho jurídico tributario, cuyas notas se subsumen a los criterios de la regla matriz de incidencia, así como instituir la obligación tributaria, tomada, en este punto, como un equivalente nominal de la relación jurídica de carácter patrimonial. (De Barros, 2013, p. 323)

De tal forma que una vez intimado el administrado de su tenor, el crédito formalizado en él pasa a ser exigible en términos administrativos, en ese sentido diligenciado por las autoridades tributarias. Siendo que no debemos confundir la exigibilidad con la cobranza coactiva, pues, el primero se inicia desde el día siguiente de vencimiento del plazo para el pago del tributo, en cambio, el segundo se inicia desde la notificación de la resolución de ejecución coactiva que tiene por objeto la cobranza de una deuda exigible. Así, una deuda tributaria puede ser exigible pero no objeto de cobranza coactiva y una deuda tributaria en cobranza tributaria debe ser necesariamente exigible.

De tal forma, rechazamos los fundamentos que sustentó la fundabilidad de la demanda y consideramos que se debió declarar improcedente o infundada por las razones expuestas en los párrafos anteriores.

2. Análisis de la residualidad del proceso de amparo en materia tributaria en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Peruano, a partir de la STC N° 04082-2012-AA hasta el 31 de diciembre de 2019.

La recopilación de la información se inició con la búsqueda en la base jurisprudencial del Tribunal Constitucional que se encuentra en su portal web. En el motor de búsqueda se consignó como parte demandada a Sunat y/o Tribunal Fiscal. De los resultados obtenidos se discriminó todas las resoluciones o sentencias ajenas a controversias tributarias y se acotó como periodo de búsqueda desde la expedición de la sentencia recaída en el Caso Emilia Medina de Baca hasta el 31 de diciembre de 2019.

Se tomó como muestra a la totalidad de las resoluciones encontradas con la finalidad de realizar un estudio completo de la casuística del proceso de amparo en materia tributaria. Así, se analizó 86 resoluciones expedidas por el Tribunal Constitucional conforme se detallan en los siguientes cuadros que sintetizan la información relevante para nuestro objeto de estudio.

Todo ello con la finalidad de conocer los efectos originados por la STC N° 04082-2012-AA en el proceso de amparo en materia tributaria.

2.1 Jurisprudencia en el periodo comprendido desde el 10 de mayo de 2016 al 31 de diciembre de 2016.

Muestra: 26 resoluciones

Tabla 1. Jurisprudencia desde el 10 de mayo al 31 de diciembre de 2016.

Nº	DERECHOS INVOCADOS	CIRCUNSTANCIAS FÁCTICAS	CRITERIO DEL TC	DECISIÓN FINAL
873-2014	Interdicción de arbitrariedad y debido procedimiento.	La recurrente solicita se declaren inaplicables diversas resoluciones coactivas en las que se traba medidas cautelares de embargo sobre sus bienes antes de la culminación del procedimiento en el que se viene discutiendo la determinación de su deuda tributaria.	Al no haberse interpuesto el "recurso" de queja ante el Tribunal Fiscal se advierte que la decisión no ha sido impugnada en la vía administrativa y no encontrándose en alguna causal de excepción al agotamiento de la vía previa; asimismo, no existe riesgo de irreparabilidad pues las medidas cautelares trabadas sobre los bienes (embargo) son previas al inicio del procedimiento coactivo no siendo un título válido para la cobranza compulsiva de la deuda.	IMPROCEDENTE
1658-2015	Doble instancia administrativa y defensa	La demandante solicita la nulidad de la notificación de la resolución que declara infundada su recurso de reclamación, en consecuencia, se admita a trámite el recurso de apelación interpuesto contra dicha resolución y se suspenda el procedimiento de cobranza coactiva.	Teniéndose en cuenta el precedente Elgo Ríos, el TC considera que el proceso contencioso administrativo especial es una vía igualmente satisfactoria, tanto desde una perspectiva objetiva como subjetiva. En tal sentido, la cuestión de Derecho invocada contradice un precedente del TC, corresponde emitir sentencia interlocutoria por la causal de rechazo prevista en el acápite c) del fundamento 49 de la Sentencia emitida en el	IMPROCEDENTE

1939-2016	Tutela jurisdiccional efectiva, presunción de inocencia, propiedad y seguridad jurídica.	La demandante solicita la nulidad tanto del requerimiento, en el extremo, que requiere la extensión de la carta fianza y la resolución del Tribunal Fiscal que avala dicha medida.	Teniéndose en cuenta el precedente Elgo Ríos, el TC considera que el proceso contencioso administrativo especial es una vía igualmente satisfactoria, tanto desde una perspectiva objetiva como subjetiva. En tal sentido, la cuestión de Derecho invocada contradice un precedente del TC, corresponde emitir sentencia interlocutoria por la causal de rechazo prevista en el acápite c) del fundamento 49 de la Sentencia emitida en el el Exp. 00987-2014-PA/TC.	IMPROCEDENTE
2536-2014	Tutela procesal efectiva, libertad de empresa y propiedad.	La pretensión es la suspensión del procedimiento de cobranza coactiva hasta la resolución de los recursos impugnatorios en la vía administrativa.	Al no haberse interpuesto el "recurso" de queja ante el Tribunal Fiscal se advierte que la decisión no ha sido impugnada en la vía administrativa y no encontrándose en alguna causal de excepción al agotamiento de la vía previa, entonces el recurso de agravio constitucional carece de especial trascendencia constitucional.	IMPROCEDENTE
	Tutela procesal efectiva,	La pretensión es la suspensión del	Al no haberse interpuesto el "recurso" de queja ante el Tribunal Fiscal se advierte que la decisión no ha sido impugnada en la vía administrativa y no	IMPROCEDENTE

2583-2014	libertad de empresa y propiedad.	procedimiento de cobranza coactiva hasta la resolución de los recursos impugnatorios en la vía administrativa.	encontrándose en alguna causal de excepción al agotamiento de la vía previa, entonces el recurso de agravio constitucional carece de especial trascendencia constitucional.	
3049-2016	Libertad de empresa	Se pretende dejar sin efecto la rectificación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta; en consecuencia, se deje sin efecto las órdenes de pago y resoluciones de ejecución coactiva que toman como base de cálculo dicha declaración jurada.	Quien ha generado la expedición de los valores sometidos a cobranza coactiva es la demandante. La Administración Tributaria no se encuentra obligada a iniciar una fiscalización ante una simple rectificación de la declaración jurada como equivocadamente se sostiene. No existe incidencia en el contenido constitucionalmente protegido de ningún derecho fundamental, ya que, la declaración jurada es una manifestación de voluntad unilateral del contribuyente que habilita a la Sunat a expedir órdenes de pago.	IMPROCEDENTE
3560-2015	Propiedad	El recurrente solicita dejar sin efecto la resolución coactiva y el acta de embargo en forma de intervención en información.	No existe necesidad de tutelar de manera urgente la alegada afectación, toda vez que, al momento de interponer la demanda no había cumplido con agotar la vía previa en el procedimiento de cobranza coactiva. El Tribunal Fiscal se pronunció respecto de la queja presentada por el recurrente, con posterioridad a la presentación de la demanda.	IMPROCEDENTE

3586-2014	Debido proceso, defensa y propiedad	La recurrente solicita se deje sin efecto el procedimiento de cobranza coactiva, se inaplique el artículo 104 del Código Tributario. Afirma no haber sido notificado válidamente con los valores ni resoluciones citadas.	Lo alegado por la demandante tendría relación con el contenido constitucionalmente protegido del derecho fundamental al debido proceso, en su manifestación del derecho de defensa. Asimismo, resulta relevante analizar la constitucionalidad del artículo 104 del Código Tributario respecto a la negativa de recepción de actos administrativos. Por último, existe urgencia al haber un riesgo latente de que se ejecute la cobranza coactiva de la deuda tributaria.	Dispone admitir a trámite la demanda.
3630-2015	Propiedad	Se postula que la plataforma de lixiviación constituye un gasto de desarrollo.	No corresponde a la judicatura constitucional determinar si para efectos de la ley del impuesto a la renta, la plataforma de lixiviación es un activo fijo o un gasto de desarrollo.	IMPROCEDENTE
4508-2014	Tutela procesal efectiva y propiedad	Se tiene por objeto dejar sin efecto las resoluciones coactivas que traban embargo en forma de inscripción sobre las acciones y derechos de los recurrentes.	Al no haberse interpuesto el "recurso" de queja ante el Tribunal Fiscal se advierte que la decisión no ha sido impugnada en la vía administrativa y no encontrándose en alguna causal de excepción al agotamiento de la vía previa, entonces el recurso de agravio constitucional carece de especial trascendencia constitucional.	IMPROCEDENTE
			No se acredita el agotamiento de la instancia	IMPROCEDENTE

4630-2014	Libertad de trabajo, libertad de comercio e industria.	Se petitiona la devolución de mercadería incautada.	administrativa ni encontrarse inmerso en alguna de las excepciones establecidas por el artículo 46 del Código Procesal Constitucional.	
5455-2014	Debido proceso.	El demandante solicita se disponga a la Sunat notificar las resoluciones de determinación y multa materia de autos, consecuentemente, se ordene la conclusión del procedimiento coactivo iniciado en su contra.	Teniéndose en cuenta el precedente Elgo Ríos, el TC considera que el proceso contencioso administrativo especial es una vía igualmente satisfactoria, tanto desde una perspectiva objetiva como subjetiva. En tal sentido, la cuestión de Derecho invocada contradice un precedente del TC, corresponde emitir sentencia interlocutoria por la causal de rechazo prevista en el acápite c) del fundamento 49 de la Sentencia emitida en el el Exp. 00987-2014-PA/TC.	IMPROCEDENTE
5731-2014	Propiedad	La recurrente cuestiona el requerimiento de la Sunat para que extienda hasta por seis meses la carta fianza. Asimismo, solicita la nulidad de la resolución del TF.	Si corresponde o no la ampliación de la carta fianza no es un asunto de la justicia constitucional, puesto que, no incide en el contenido constitucionalmente protegido de ningún derecho fundamental.	IMPROCEDENTE
3889-2013	Propiedad	El recurrente requiere se deje sin efecto la solicitud de incautación al vehículo de su propiedad.	A la fecha no está definido del todo, el porqué se habría afectado un vehículo que resulta de propiedad de la recurrente cuando los investigados por el delito son otras personas, las mismas respecto	Dispone admitir a trámite la demanda.

de las cuales incluso ha concluido el proceso.				
4465-2015	Debido proceso y proporcionalidad	Se tiene por objeto dejar sin efecto las resoluciones coactivas que traban embargo en forma de retención.	Al no haberse interpuesto el "recurso" de queja ante el Tribunal Fiscal se advierte que la decisión no ha sido impugnada en la vía administrativa y no encontrándose en alguna causal de excepción al agotamiento de la vía previa, entonces el recurso de agravio constitucional carece de especial trascendencia constitucional.	IMPROCEDENTE
4768-2015	Debido proceso, propiedad y no confiscatoriedad.	Se tiene por objeto dejar sin efecto la Resolución de Intendencia, en lo referido a la deducción del saldo no aplicado del ITAN del ejercicio gravable del 2010.	La recurrente no ha cumplido con agotar la vía previa. Sobre que se le debe exceptuar del agotamiento de la vía previa, ya que el Tribunal Fiscal resolverá en sentido adverso a su pretensión, debido a que en anteriores ocasiones el argumento que sustenta su demanda no ha sido acogido por dicho ente administrativo, no es más que una mera conjetura no susceptible de ser verificada a través del presente proceso.	IMPROCEDENTE
5075-2014	Debido proceso.	El demandante solicita la nulidad de órdenes de pago, resoluciones del Tribunal Fiscal y resolución de ejecución coactiva, ya que, no habría sido notificado con	Teniéndose en cuenta el precedente Elgo Ríos, el TC considera que el proceso contencioso administrativo especial es una vía igualmente satisfactoria, tanto desde una perspectiva objetiva como subjetiva. En tal sentido, la cuestión	IMPROCEDENTE

		las órdenes de pago que se le pretende cobrar.	de Derecho invocada contradice un precedente del TC, corresponde emitir sentencia interlocutoria por la causal de rechazo prevista en el acápite c) del fundamento 49 de la Sentencia emitida en el el Exp. 00987-2014-PA/TC.	
5635-2014	Propiedad	Se tiene por objeto dejar sin efecto las resoluciones coactivas que traban embargo en forma de retención.	Al no haberse interpuesto el "recurso" de queja ante el Tribunal Fiscal se advierte que la decisión no ha sido impugnada en la vía administrativa y no encontrándose en alguna causal de excepción al agotamiento de la vía previa, entonces el recurso de agravio constitucional carece de especial trascendencia constitucional.	IMPROCEDENTE
5665-2015	Debido procedimiento	El recurrente cuestiona el procedimiento de cobranza coactiva seguido en su contra.	La presentación de la demanda se realizó de manera extemporánea, por tanto, se verifica la causal de rechazo prevista en el acápite b) del fundamento 49 de la Sentencia emitida en el Exp. 987-2014-PA/TC.	IMPROCEDENTE
5762-2015	Presunción de inocencia, propiedad, debido proceso, seguridad jurídica.	El demandante solicita la nulidad del requerimiento de extensión hasta por un año de la vigencia de una carta fianza, así como la resolución del Tribunal Fiscal que	Teniéndose en cuenta el precedente Elgo Ríos, el TC considera que el proceso contencioso administrativo especial es una vía igualmente satisfactoria, tanto desde una perspectiva objetiva como subjetiva. En tal sentido, la cuestión	IMPROCEDENTE

		avala dicho acto administrativo.	de Derecho invocada contradice un precedente del TC, corresponde emitir sentencia interlocutoria por la causal de rechazo prevista en el acápite c) del fundamento 49 de la Sentencia emitida en el el Exp. 00987-2014-PA/TC.	
5863-2014	Propiedad, trabajo, libertad de empresa, igualdad y legalidad.	La recurrente solicita se deje sin efecto la resolución del Tribunal Fiscal que confirmó la multa impuesta y el procedimiento de cobranza coactiva derivado de dicha multa.	Respecto a la resolución del Tribunal Fiscal la demanda resulta extemporánea. Sobre el procedimiento de cobranza coactiva, no se cumplió con agotar la vía previa, toda vez que, a la interposición de la demanda aún no se había resuelto su recurso de queja.	IMPROCEDENTE
6367-2015	Trabajo, imagen, propiedad y debido proceso.	La recurrente dirige su demanda contra diversas resoluciones coactivas y la resolución del Tribunal Fiscal que declaró infundada su queja. Cuestiona que se haya trabado medidas cautelares previas cuando aún no culminaba el procedimiento en el que se venía discutiendo la determinación de la deuda tributaria.	Teniéndose en cuenta el precedente Elgo Ríos, el TC considera que el proceso contencioso administrativo especial es una vía igualmente satisfactoria, tanto desde una perspectiva objetiva como subjetiva. En tal sentido, la cuestión de Derecho invocada contradice un precedente del TC, corresponde emitir sentencia interlocutoria por la causal de rechazo prevista en el acápite c) del fundamento 49 de la Sentencia emitida en el el Exp. 00987-2014-PA/TC.	IMPROCEDENTE
		La demandante pretende la suspensión del	El ámbito de aplicación de dicha ley se circunscribe	IMPROCEDENTE

6702-2015	Debido procedimiento	procedimiento de cobranza coactiva hasta que se resuelva la demanda contenciosa administrativa que presentó, en virtud del artículo 23 de la Ley 26979 (Ley de Procedimiento de Ejecución Coactiva).	únicamente a obligaciones no tributarias y obligaciones tributarias de gobiernos locales, no a cuestiones tributarias de naturaleza aduanera. Por tanto, el recurso de agravio constitucional carece de especial trascendencia constitucional.	
6731-2015	Tutela jurisdiccional efectiva y propiedad.	El contribuyente cuestiona la validez de dos resoluciones de multas y una resolución de determinación, pero sin antes haber impugnado en la vía administrativa.	No existe necesidad de tutelar urgente los derechos constitucionales invocados, ya que, al momento de interponer la demanda el recurrente no había cumplido con agotar la vía previa al no impugnar los valores cuestionados y no acredita encontrarse inmerso en alguna de las excepciones establecidas en el artículo 46 del Código Procesal Constitucional.	IMPROCEDENTE
3086-2016	No confiscatoriedad.	El demandante pretende que se declare inaplicable la deuda tributaria que está comprendida en el requerimiento de admisibilidad.	Los hechos y peticorio de la demanda no guardan relación directa con el contenido constitucionalmente protegido del derecho invocado. El pretende realmente pretende cuestionar una resolución que ha quedado firme en la vía administrativa, referida a la misma deuda que es materia del presente proceso.	IMPROCEDENTE
		La sociedad recurrente dirige su demanda	La carta inductiva lejos de poner en peligro sus	IMPROCEDENTE

3125- 2014	Propiedad	<p>contra la carta inductiva que le comunica observaciones sobre la amortización de sus permisos de pesca en sus declaraciones de impuesto a la renta.</p> <p>Afirma que dicha comunicación constituye una amenaza cierta e inminente.</p>	<p>derechos de manera cierta e inminente, solo realiza recomendaciones, por tanto, la amenaza denunciada no cumple con los requisitos del artículo 2 del Código Procesal Constitucional; consiguientemente, el recurso de agravio constitucional carece de relevancia constitucional porque no existe lesión de derecho fundamental comprometido.</p>
---------------	-----------	--	---

Fuente: Elaboración propia.

a) Admisibilidad de las demandas de amparo en materia tributaria a partir del caso Emilia Medina de Baca hasta el 31 de diciembre de 2016.

Tabla N° 2. Admisibilidad de demandas de amparo

Demandas	Número	Porcentaje
Improcedentes	24	92.31%
Procedentes	2	7.69%
Total	26	100.00%

Fuente: Elaboración propia

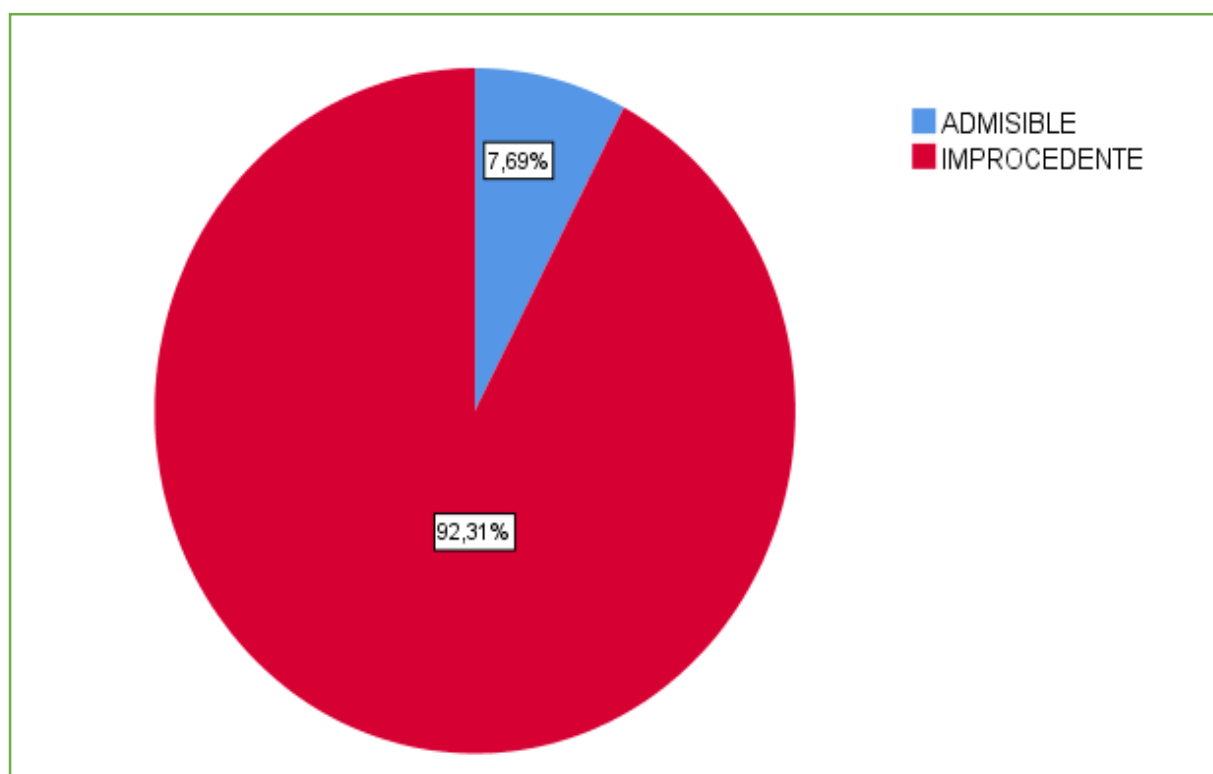


Figura 1. Admisibilidad de las demandas de amparo en materia tributaria a partir del caso Emilia Medina de Baca hasta el 31 de diciembre de 2016.

Fuente: Elaboración propia.

b) Causales de improcedencia de demandas de amparo en materia tributaria a partir del caso Emilia Medina de Baca hasta el 31 de diciembre de 2016.

Tabla N° 3. Causales de improcedencia de demandas de amparo.

Causales de Improcedencia	Número	Porcentaje
Vías previas	10	41.67%
Vía igualmente satisfactoria	6	25.00%
Sustracción	1	4.17%
Contenido constitucional	5	20.83%
Extemporaneidad	1	4.17%
No existe lesión ni amenaza	1	4.17%
Total	24	100.00%

Fuente: Elaboración propia.

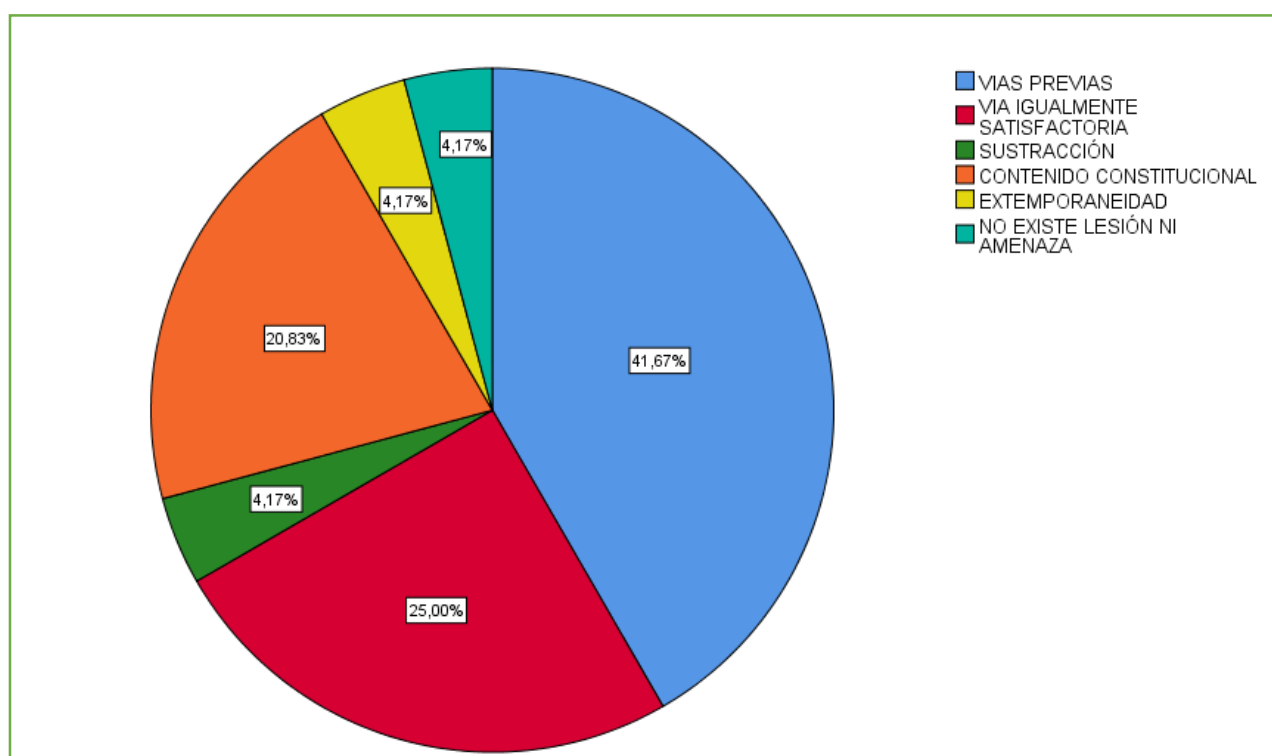


Figura 2. Causales de improcedencia de demandas de amparo tributario en el 2016.

Fuente: Elaboración propia.

Por consiguiente, se puede observar que el 92.31% de las demandas de amparo (en materia tributaria) interpuestas desde el caso Emilia Medina de Baca hasta el 31 de diciembre de 2016 fueron declaradas improcedentes. En tanto, solo el 7.69% fueron declaradas procedentes y se dispuso su admisión a trámite conforme el artículo 20 del Código Procesal Constitucional.

Asimismo, entre las causales de improcedencia tenemos que: el 41.67% fue por falta de agotamiento de la vía administrativa, el 25% fue porque el proceso contencioso administrativo constituía una vía igualmente satisfactoria al amparo, el 20.83% porque la demanda carecía de contenido constitucionalmente protegido, el 4.17% por sustracción de la materia, el mismo porcentaje por no existir lesión (o amenaza cierta) así como por interposición extemporánea de la demanda.

Por último, debemos realizar las siguientes precisiones en cuanto a los criterios esgrimidos por el Tribunal Constitucional en este periodo de análisis:

- a) Como primera conclusión tenemos que para el TC la vía administrativa previa al cuestionamiento del procedimiento de cobranza coactiva es la queja. Así, si se solicita dejar sin efecto la resolución coactiva que traba embargo en forma de retención o inscripción, o se suspenda el procedimiento de cobranza coactiva hasta que concluya el procedimiento contencioso tributario, el contribuyente debe interponer preliminarmente la queja ante el Tribunal Fiscal.
- b) En casos donde el contribuyente peticione la suspensión o dejar sin efecto el procedimiento de cobranza coactivo pues considera que no existió una notificación válida de los valores objeto de cobranza y la queja interpuesta fue declarada infundada entonces correspondería recurrir al proceso contencioso administrativo por ser una vía igualmente satisfactoria. A consideración del TC No existe riesgo de irreparabilidad del derecho ni tutela urgente.
- c) En el mismo sentido, si se solicita la nulidad de la notificación de la Resolución de Intendencia que resolvió el recurso de reclamación, se disponga admitir a trámite su apelación y se suspenda el procedimiento de cobranza coactiva. El TC considera también que debe recurrirse al proceso contencioso administrativo por ser una vía igualmente satisfactoria al amparo.
- d) Sin embargo, este criterio no resulta claro pues en el Exp. 03586-2014-PA/TC el Pleno del Tribunal Constitucional (a excepción del magistrado Blume Fortini) ordena se admita a trámite la demanda de amparo en un caso donde también se alegaba una notificación inválida de los valores por lo que solicitaba se deje sin efecto el procedimiento de cobranza coactiva.
- e) Asimismo, la queja constituye una vía previa ante medidas cautelares previas a la cobranza coactiva. Si en dicho supuesto se agotó tal vía previa entonces igual corresponde recurrir al contencioso administrativo por ser una vía igualmente satisfactoria.
- f) Ante el pedido de extensión de la Carta Fianza no existe riesgo de irreparabilidad ni necesidad de tutela urgente.

g) Las Cartas inductivas no representan amenaza cierta ni lesión de algún derecho fundamental.

2.2. Jurisprudencia en el periodo comprendido desde el 01 de enero de 2017 al 31 de diciembre de 2017.

Población: 18 resoluciones

Muestra: 18 resoluciones

Tabla N° 4. Jurisprudencia constitucional del periodo 2017

Nº	DERECHOS INVOCADOS	CIRCUNSTANCIAS FÁCTICAS	CRITERIO DEL TC	DECISIÓN FINAL
8428-2013	Debido procedimiento	La actora plantea como pretensión que el Tribunal Fiscal resuelva su recurso de apelación y; en tanto ello no ocurra, se suspenda la cobranza coactiva de la deuda objeto de controversia.	El demandante no habría identificado correctamente la agresión del contenido constitucionalmente protegido; no obstante, en aplicación del principio de suplencia de la queja deficiente y del iura novit curia se enmienda esa deficiencia.	Dispone admitir a trámite la demanda.
1812-2014	Defensa y debido proceso.	La actora afirma que se debe dejar sin efecto el procedimiento de cobranza coactiva al no haber sido notificada válidamente con los valores.	El rechazo liminar debe ser empleado de manera excepcional, sobre todo si lo que se invocan son posibles vulneraciones de derechos constitucionales.	Dispone admitir a trámite la demanda.
4270-2015	Debido procedimiento	La recurrente solicitaba la inaplicación del	El recurso de agravio constitucional carece de especial trascendencia constitucional puesto que	IMPROCEDENTE

		numeral 7 del literal b) del artículo 194 del Decreto Legislativo 1053.	se ha configurado la sustracción de la materia debido a que el marco jurídico ha cambiado.	
4372-2016	Debido proceso y trabajo.	La recurrente pide se deje sin efecto la Resolución de Intendencia que declaró infundada su reclamación y la resolución del Tribunal Fiscal que la confirma, aduce que ha sido sancionada sobre la base de hechos falsos.	Teniéndose en cuenta el precedente Elgo Ríos, el TC considera que el proceso contencioso administrativo especial es una vía igualmente satisfactoria, tanto desde una perspectiva objetiva como subjetiva. En tal sentido, no se ha acreditado irreparabilidad del derecho tampoco la necesidad de tutela urgente.	IMPROCEDENTE
6738-2013	Debido procedimiento, principio de igualdad, propiedad, seguridad jurídica, entre otros.	La demanda tiene por objeto se deje sin efecto el procedimiento de fiscalización reiniciado mediante Carta, de fecha 20 de setiembre de 2011, respecto del periodo fiscal del año 2000, en relación con el IGV y el Impuesto a la Renta.	Respecto a dicha carta, el TC señala que es una comunicación donde se indica la sola apertura de un procedimiento de fiscalización que, en tanto representa el ejercicio de una facultad de la Sunat, no constituye, por sí misma, afectación de derecho constitucional alguno. No se agotó las vías previas.	IMPROCEDENTE
3499-2016	Debido proceso y propiedad.	La recurrente pretende la nulidad de varias resoluciones de cobranza coactiva, afirma que se pretende ejecutar dos veces la misma obligación tributaria.	No está acreditado que Sunat pretenda ejecutar una obligación tributaria fenecida o amenace, de otra manera, los derechos fundamentales de la recurrente. Por tanto, se verifica la causal de rechazo previsto en el acápite b) del fundamento	IMPROCEDENTE

1250-2015	Propiedad	Si bien su demanda ha sido estimada en parte por el Ad Quem, persiste el agravio al dejarse subsistente una resolución de determinación que ha calculado la deuda tributaria en base a un error.	No puede considerarse que la sentencia emitida por la Sala agravie al recurrente pues Sunat deberá calificar nuevamente el recurso de reclamación del recurrente y emitir una resolución de intendencia que se ajuste a los criterios establecidos por aquella.	IMPROCEDENTE
444-2016	Propiedad	Los recurrentes solicitan se deje sin efecto la orden de captura decretada en el marco de investigación de delito aduanero sobre el vehículo que adquirieron. Aducen que dicho gravamen no figuró en Registros Públicos al momento de la compra.	Lo alegado guarda relación con el contenido constitucionalmente protegido del derecho fundamental a la propiedad. Tal situación amerita pronunciamiento de urgencia en la vía constitucional al existir un riesgo latente de que dicha requisitoria devenga en captura del citado bien.	Dispone admitir a trámite la demanda.
581-2017	Propiedad	Se desea dejar sin efecto la cobranza coactiva, en la que se ha trabado un embargo en forma de depósito sin extracción, por haberse iniciado sin que previamente se hubieran liquidado los cargos y abonos.	Al no haberse interpuesto el "recurso" de queja ante el Tribunal Fiscal se advierte que la decisión no ha sido impugnada en la vía administrativa y no encontrándose en alguna causal de excepción al agotamiento de la vía previa, entonces el recurso de agravio constitucional carece de especial trascendencia constitucional.	IMPROCEDENTE
5556-2016	Debido proceso administrativo y propiedad	Se solicita el cese de los efectos de la resolución del Tribunal que confirma su	Se produjo la sustracción de la materia, por lo que se verifica la causal de rechazo prevista en el	IMPROCEDENTE

		deuda tributaria, tal como fue prevista en la resolución de Sunat.	acápito b) del fundamento 49 del precedente Vásquez Romero.	
2702-2016	Propiedad	La recurrente peticiona se deje sin efecto todo acto de Sunat que le cause agravio en mérito al procedimiento de cobranza coactiva que está siguiendo.	Su procedencia se encuentra supeditada a que se resuelva a nivel administrativo la intervención excluyente de propiedad. Teniendo en cuenta los efectos previstos en el artículo 120 del Código Tributario, se descarta la posibilidad de exceptuar al agotamiento de la vía previa apelando a la irreparabilidad.	IMPROCEDENTE
3044-2016	Propiedad	La pretensión consiste en la declaración de prescripción de deuda tributaria que viene siendo cobrada coactivamente.	No corresponde a la judicatura constitucional determinar si la deuda sometida a cobranza coactiva ha prescrito o no, en tanto no encuentra respaldo directo en el contenido constitucionalmente protegido de ningún derecho fundamental. Por lo que, se advierte la causal de rechazo prevista en el acápito b) del fundamento 49 del precedente Vásquez Romero.	IMPROCEDENTE
3344-2016	Propiedad	Se cuestiona la resolución de determinación que lo reconoce como responsable solidario y las resoluciones coactivas que traban embargos.	No se cumplió con agotar la vía previa en lo concerniente a la impugnación de la resolución de determinación y; por otro lado, ha acaecido la sustracción de la materia en relación al cuestionamiento de las resoluciones coactivas.	IMPROCEDENTE

3345-2016	Propiedad	Se cuestiona la resolución de determinación que lo reconoce como responsable solidario y las resoluciones coactivas que traban embargos.	No se cumplió con agotar la vía previa en lo concerniente a la impugnación de la resolución de determinación y; por otro lado, ha acaecido la sustracción de la materia en relación al cuestionamiento de las resoluciones coactivas.	IMPROCEDENTE
3346-2016	Propiedad	Se cuestiona la resolución de determinación que lo reconoce como responsable solidario y las resoluciones coactivas que traban embargos.	No se cumplió con agotar la vía previa en lo concerniente a la impugnación de la resolución de determinación y; por otro lado, ha acaecido la sustracción de la materia en relación al cuestionamiento de las resoluciones coactivas.	IMPROCEDENTE
3767-2014	Propiedad, intimidad e inviolabilidad de las comunicaciones.	El recurrente exige la devolución de su CPU que fuera incautado por Sunat al intervenir el autobús en el que viajaba en las ciudades de Tacna y Arequipa.	Se produjo la sustracción de la materia, por lo que se verifica la causal de rechazo prevista en el acápite b) del fundamento 49 del precedente Vásquez Romero.	IMPROCEDENTE
4288-2016	Propiedad	La recurrente peticiona se deje sin efecto todo acto de Sunat que le cause agravio en mérito al procedimiento de cobranza coactiva que está siguiendo.	Su procedencia se encuentra supeditada a que se resuelva a nivel administrativo la intervención excluyente de propiedad. Teniendo en cuenta los efectos previstos en el artículo 120 del Código Tributario, se descarta la posibilidad de exceptuar al agotamiento de la vía previa apelando a la irreparabilidad.	IMPROCEDENTE

4678-2016	Debida motivación, igualdad, debido proceso y verdad.	El actor pretende la nulidad de la resolución que tuvo por no presentado su recurso de apelación y declaró consentida la sentencia que declaró infundada su demanda contra Sunat y el Tribunal Fiscal.	Lo que realmente cuestiona el demandante es el criterio jurisdiccional del magistrado demandado, asunto que no es de competencia constitucional, a menos que se constate una arbitrariedad manifiesta que implique la violación de derechos de naturaleza constitucional. Por lo que, no se presenta la especial trascendencia constitucional.	IMPROCEDENTE
-----------	---	--	--	--------------

Fuente: Elaboración propia.

a) Admisibilidad de las demandas de amparo en materia tributaria a partir del 01 de enero de 2017 hasta el 31 de diciembre de 2017.

Tabla N° 5. Admisibilidad de demandas de amparo.

Demandas	Número	Porcentaje
Improcedentes	15	83.33%
Procedentes	3	16.67%
Total	18	100.00%

Fuente: Elaboración propia.

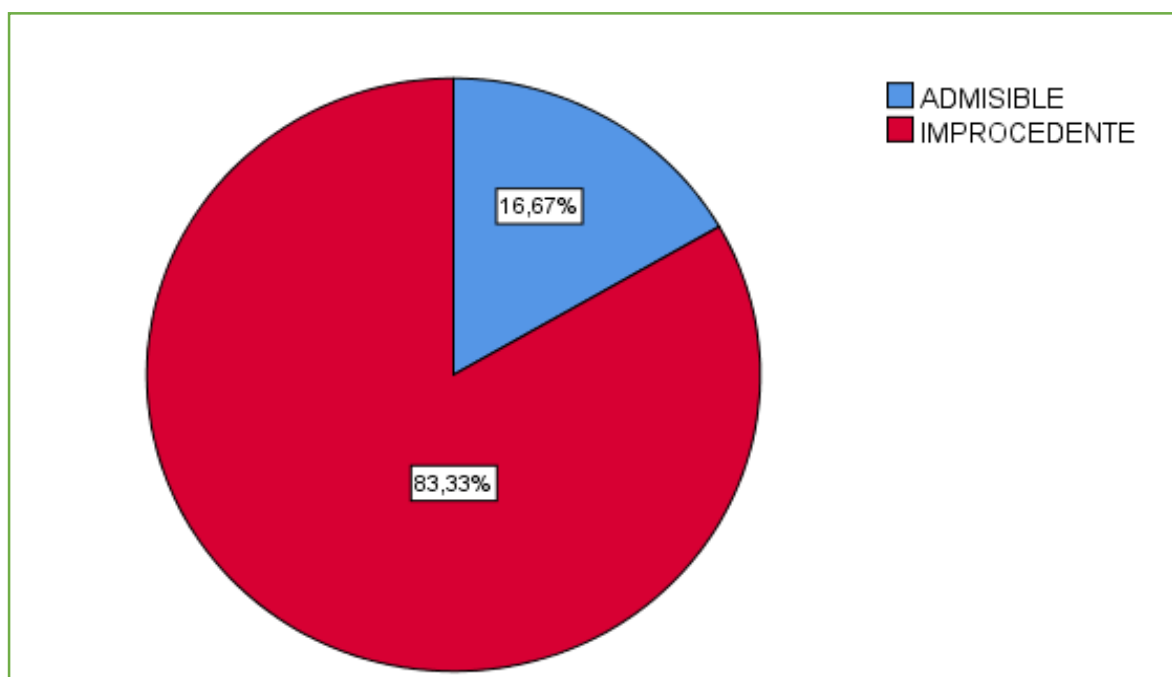


Figura 3. Admisibilidad de demandas de amparo tributario en el periodo 2017.

Fuente: Elaboración propia.

b) Causales de improcedencia de demandas de amparo en materia tributaria a partir del 01 de enero de 2017 hasta el 31 de diciembre de 2017.

Tabla N° 6. Causales de improcedencia de demandas

Causales de Improcedencia	Número	Porcentaje
Vías previas	5	33.33%
Vía igualmente satisfactoria	1	6.67%
Sustracción	5	33.33%
Contenido constitucional	2	13.33%
No existe lesión ni amenaza	2	13.33%
Total	15	100%

Fuente: Elaboración propia.

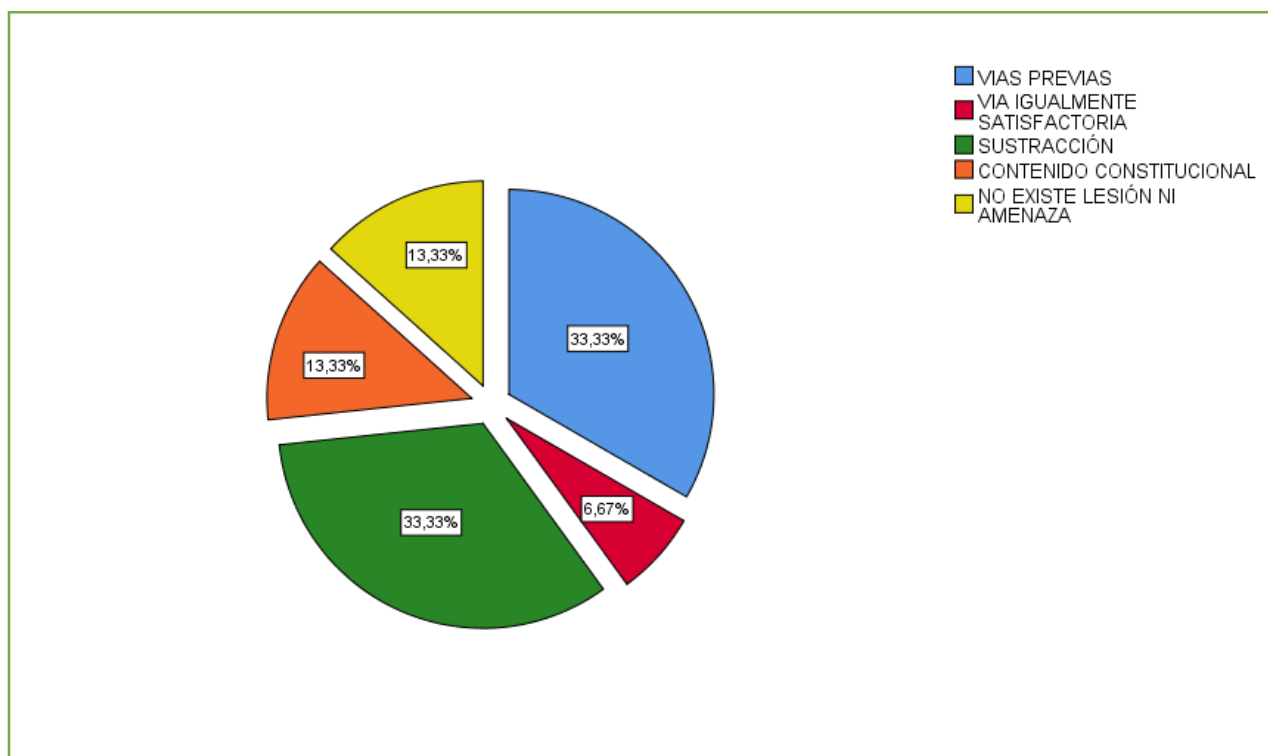


Figura 4. Causales de improcedencia de demandas de amparo tributario en el periodo 2017

Fuente: Elaboración propia

En el año 2017 se puede apreciar que el TC declaró la procedencia de demandas de amparo en un mayor porcentaje que en el periodo analizado en el numeral anterior. Así, se declararon procedentes el 16.67% de las demandas y el resto fueron declaradas improcedentes.

Sobre las causales de improcedencia encontramos que la falta de agotamiento de vías administrativas y sustracción de la materia fueron las que tuvieron mayor incidencia, cada una ellas en un 33.33%. Seguidas, cada una con un porcentaje de 13.33%, por la inexistencia de lesión (o amenaza cierta) y carencia de contenido constitucionalmente protegido. La existencia de vías igualmente satisfactoria al amparo solo representó el 6.67% de las causales de improcedencia.

En manera de síntesis traemos a colación algunas precisiones que pueden constituir directrices para los operadores en cuanto a lo expuesto en la jurisprudencia constitucional tributaria del año 2017:

a) En el caso de anulación del concesorio de apelación por parte del Tribunal Fiscal se debe verificar una motivación cualificada (en base al Expediente N° 02539-2012-PA/TC). Además, en este supuesto, el proceso contencioso administrativo no sería una vía igualmente satisfactoria pues la demanda sería declara improcedente al haberse consentido lo resuelto por Sunat y el patrimonio de la demandante se encontraría a merced de la Sunat. Criterio respaldado

por el Pleno del TC (salvo el voto singular del magistrado Ramos Núñez).

b) Encontramos que se admite a trámite la demanda cuando el contribuyente afirma que se presentó una omisión en la notificación de valores por la cual se debe dejar sin efecto el procedimiento de cobranza coactiva, pues en caso de comprobarse tal afirmación ello representaría una vulneración del derecho al debido proceso. Este criterio también fue respaldado por el Pleno del TC (salvo el voto singular del magistrado Ramos Núñez).

c) El cuestionamiento de una sanción consistente en cierre temporal se debe realizar en el proceso contencioso administrativo al ser una vía igualmente satisfactoria al amparo.

d) El contribuyente debe interponer queja si advierte que el procedimiento de cobranza coactiva es iniciado sin que se hubieran liquidado los cargos y abonos. A pesar de haberse trabado en su contra un embargo en forma de depósito sin extracción sobre su mercadería.

e) No existe riesgo de irreparabilidad del daño en el decurso del procedimiento de intervención excluyente de propiedad pues se suspende la ejecución de embargos trabados. Por tanto, corresponde el agotamiento de la vía administrativa.

f) Se reafirma que resulta exigible el agotamiento de la vía administrativa en controversias sobre medidas cautelares previas mediante la queja.

2.3. Jurisprudencia en el periodo comprendido desde el 01 de enero de 2018 al 31 de diciembre de 2018.

Población: 25 resoluciones

Muestra: 25 resoluciones

Tabla N° 7. Jurisprudencia constitucional del 2018

N°	DERECHOS INVOCADOS	CIRCUNSTANCIAS FÁCTICAS	CRITERIO DEL TC	DECISIÓN FINAL
1843-2014	Igualdad, libertad de empresa, libre competencia, reserva de ley e interdicción de la arbitrariedad.	La demandante (PLUSPETROL SA) con posterioridad al inicio del presente proceso, interpuso una demanda contenciosa administrativa con la misma pretensión. Peticiona la nulidad de diversas resoluciones de determinación, multas y resolución de ejecución coactiva.	Teniéndose en cuenta el precedente Elgo Ríos, el TC considera que el proceso contencioso administrativo especial es una vía igualmente satisfactoria, tanto desde una perspectiva objetiva como subjetiva. Ello sería también compartido por la recurrente, quien, también ha demandado su nulidad vía proceso contencioso administrativo, el cual se encontraba pendiente de resolver su recurso de casación.	IMPROCEDENTE
4905-2014	Debido proceso y propiedad	Se pretende la ineficacia de la Resolución que declaró improcedente su solicitud de devolución de su vehículo. Señala que el 14 de junio de 2010 fue incautado por Sunat. Dicha resolución es de fecha 22 de junio de 2010.	Se ha configurado la causal de excepción al agotamiento de la vía previa prevista en el artículo 46, inciso 1, del Código Procesal Constitucional. Por el proceso contencioso administrativo no es una vía a la cual pueda acudir si no agotó la vía administrativa previa.	FUNDADA
				<u>IMPROCEDENTE</u>

459-2016	Interdicción de arbitrariedad, propiedad y razonabilidad.	La recurrente pretende la nulidad de la RTF 165-Q-2015, se deje sin efecto la resolución coactiva que da inicio a dicho procedimiento y las demás resoluciones expedidas en su mérito. La SUNAT no habría tomado en cuenta que al ser una asociación de auxilio mutuo sin fines de lucro se encontraba exenta de pago del impuesto a la renta.	Teniéndose en cuenta el precedente Elgo Ríos, el TC considera que el proceso contencioso administrativo especial es una vía igualmente satisfactoria, tanto desde una perspectiva objetiva como subjetiva. En tal sentido, la cuestión de Derecho invocada contradice un precedente del TC, corresponde emitir sentencia interlocutoria por la causal de rechazo prevista en el acápite c) del fundamento 49 de la Sentencia emitida en el el Exp. 00987-2014-PA/TC.	
473-2018	Debido proceso, propiedad, libertad de empresa y libertad de trabajo.	La demandante solicita la nulidad de la resolución coactiva que resolvió trabar medida cautelar previa de embargo en forma de retención, pues dicha medida le ha generado paralización de las actividades empresariales.	Teniéndose en cuenta el precedente Elgo Ríos, el TC considera que el proceso contencioso administrativo especial es una vía igualmente satisfactoria, tanto desde una perspectiva objetiva como subjetiva. En tal sentido, no se ha acreditado irreparabilidad del derecho tampoco la necesidad de tutela urgente ni en modo alguno que dicho hecho afectara la operatividad de la empresa tal y como alega.	IMPROCEDENTE
574-2018	Presunción de inocencia, defensa, debido procedimiento, entre otros.	La demandante pretende que se declare sin efecto legal la Resolución del Tribunal Fiscal que confirmó la Resolución de Intendencia que, a su vez, declaró infundado su recurso de reclamación; así como, se deje sin efecto el acta probatoria en la que se sustenta Sunat. Puesto que,	Teniéndose en cuenta el precedente Elgo Ríos, el TC considera que el proceso contencioso administrativo especial es una vía igualmente satisfactoria, tanto desde una perspectiva objetiva como subjetiva. En tal sentido, la cuestión de Derecho invocada contradice un precedente del TC, corresponde emitir sentencia interlocutoria	IMPROCEDENTE

		la consignación de un bien adicional en el comprobante de pago fue por un error involuntario.	por la causal de rechazo prevista en el acápite c) del fundamento 49 de la Sentencia emitida en el el Exp. 00987-2014-PA/TC.	
671-2018	Propiedad	La recurrente señala que le causa agravio una resolución debidamente notificada con fecha 15 de marzo de 2015 e interpone su demanda de amparo el 10 de setiembre de 2015.	La presente demanda ha sido interpuesta de manera extemporánea, esto es, fuera del plazo previsto en el artículo 44 del Código Procesal Constitucional. Por lo que, se verifica la causal de rechazo previsto en el acápite b) del fundamento 49 del precedente Vásquez Romero.	IMPROCEDENTE
721-2016	Tutela procesal efectiva, debido proceso, defensa y libertad de empresa.	Se solicita se deje sin efecto el procedimiento de fiscalización pues se ha extendido irregularmente por más de un año. Se ha trabado diversas medidas cautelares previas al inicio de la cobranza coactiva lo cual afecta su patrimonio.	La recurrente no acredita haber interpuesto recurso de queja, conforme lo ha establecido el TC en la sentencia recaída en el Expediente 04970-2008-PA/TC. Tal como se aprecia, la propia jurisprudencia del Tribunal Fiscal ha comprendido que la queja resulta ser una herramienta efectiva a fin de analizar la adecuada utilización de las medidas cautelares previas.	IMPROCEDENTE
		La demandante pretende se deje sin efecto los procedimientos de ejecución coactiva,	La prohibición señalada en el artículo 5, inciso 9, del Código Procesal Constitucional no es aplicable cuando la persona jurídica de Derecho Público recurre a un proceso constitucional alegando la afectación de alguna garantía que compone el debido proceso o, si fuera el caso, de otro bien iusfundamental que la corporación pública pudiera	INFUNDADA

867-2013	Inalienabilidad de los bienes del Estado, propiedad y debido procedimiento.	así como todas las medidas cautelares dispuestas en los expedientes de cobranza coactiva, por afectar las utilidades generadas en la Caja Municipal las cuales se tratarían de un bien del Estado de dominio público inembargable. Asimismo, afirma que las deudas objeto de ejecución no le fueron debidamente notificadas.	titularizar. Las excepciones previstas en el art. 46 son de aplicación residual, así era necesario agotar la vía administrativa, ya sea, a través del: procedimiento contencioso tributario (solicitando la nulidad conforme el art. 110 del Código Tributario) o la queja. Distinto es el caso de la pretensión referida a las medidas cautelares dispuestas en cobranza coactiva donde no cabe exigir el agotamiento de la vía previa. Asimismo, dicha pretensión al no poder ser llevada a un proceso judicial ordinario; es decir, no existir una vía procesal específica habilitada para ello, conforme a la STC N° 4968-2014-HC.	
925-2017	Propiedad	La recurrente señala que le causa agravio una resolución debidamente notificada con fecha 20 de agosto de 2013 e interpone su demanda de amparo el 30 de marzo de 2016.	La presente demanda ha sido interpuesta de manera extemporánea, esto es, fuera del plazo previsto en el artículo 44 del Código Procesal Constitucional. Por lo que, se verifica la causal de rechazo previsto en el acápite b) del fundamento 49 del precedente Vásquez Romero.	IMPROCEDENTE
2195-2015	Tutela jurisdiccional efectiva, Debido proceso, propiedad,	La contribuyente manifiesta que las actuaciones administrativas impugnadas le exigen extender la vigencia de una carta fianza -por existir indicios de evasión	El TC considera que el proceso contencioso administrativo especial es una vía igualmente satisfactoria, tanto desde una perspectiva objetiva como subjetiva. En tal sentido, no se ha	IMPROCEDENTE

	principio de legalidad.	tributaria- invocando una norma que no resulta aplicable a su caso.	acreditado irreparabilidad del derecho tampoco la necesidad de tutela urgente ni en modo alguno que dicho hecho afectara la operatividad de la empresa tal y como alega.	
2222-2015	Debido proceso	La recurrente señala que le causa agravio una resolución debidamente notificada sobre órdenes pago y REC, interpuso la demanda de amparo el 05 de agosto de 2014.	La presente demanda ha sido interpuesta de manera extemporánea, esto es, fuera del plazo previsto en el artículo 44 del Código Procesal Constitucional. Por lo que, se verifica la causal de rechazo previsto en el acápite b) del fundamento 49 del precedente Vásquez Romero.	IMPROCEDENTE
2241-2018	Debido procedimiento	La recurrente señala que le causa agravio una resolución debidamente notificada con fecha 27 de setiembre de 2015 e interpone demanda de amparo el 7 de abril de 2017.	La presente demanda ha sido interpuesta de manera extemporánea, esto es, fuera del plazo previsto en el artículo 44 del Código Procesal Constitucional. Por lo que, se verifica la causal de rechazo prevista en el acápite b) del fundamento 49 del precedente Vásquez Romero.	IMPROCEDENTE
2518-2018	Debido proceso, propiedad, defensa e igualdad.	La demandante pretende que se declare la nulidad del procedimiento de ejecución coactiva así como de todos los actos administrativos emitidos con posterioridad a la Resolución de Intendencia que declaró infundado su recurso de reclamación; ya	Teniéndose en cuenta el precedente Elgo Ríos, el TC considera que el proceso contencioso administrativo especial es una vía igualmente satisfactoria, tanto desde una perspectiva objetiva como subjetiva. En tal sentido, la cuestión de Derecho invocada contradice un precedente	IMPROCEDENTE

		que no se cumplió con notificarle válidamente el contenido de tal resolución.	del TC, corresponde emitir sentencia interlocutoria por la causal de rechazo prevista en el acápite c) del fundamento 49 de la Sentencia emitida en el el Exp. 00987-2014-PA/TC.	
2590-2017	Presunción de inocencia, defensa, principio de razonabilidad y proporcionalidad	La actora solicita la nulidad de la Resolución de Intendencia a través de la cual se dispuso el cierre temporal de su establecimiento por un periodo de diez días.	Teniéndose en cuenta el precedente Elgo Ríos, el TC considera que el proceso contencioso administrativo especial es una vía igualmente satisfactoria, tanto desde una perspectiva objetiva como subjetiva. En tal sentido, la cuestión de Derecho invocada contradice un precedente del TC, corresponde emitir sentencia interlocutoria por la causal de rechazo prevista en el acápite c) del fundamento 49 de la Sentencia emitida en el el Exp. 00987-2014-PA/TC.	IMPROCEDENTE
2877-2014	Trabajo y remuneración	Medida de embargo en forma de retención sobre las remuneraciones percibidas por locación de servicios en la suma de S/ 2 399.00.	La excepción de incompetencia debe ser desestimada ya que se alega la vulneración del derecho constitucional a una remuneración. Se declara fundada la demanda, conforme lo ya fijado en la STC 645-2013-PA/TC y 2375-2014-PA/TC.	FUNDADA
		Se cuestiona la Resolución de Intendencia	Lo alegado en el presente proceso es lo mismo que lo planteado en el proceso contencioso administrativo	IMPROCEDENTE

2947-2018	Debido proceso y propiedad	que declaró infundado el recurso de apelación contra la resolución que declaró improcedente la solicitud de extorno.	contra el mismo demandado, con idéntica pretensión y sobre los mismos hechos. Por tanto, se verifica la causal de rechazo prevista en el acápite b) del fundamento 49 del precedente Vásquez Romero.	
3015-2018	Debido proceso, unidad de prueba e igualdad.	La pretensión es que se disponga la suspensión del procedimiento de ejecución coactiva y se atienda su solicitud de fiscalización, de tal forma que se logre determinar si la deuda fiscal que se le imputa es exigible.	Teniéndose en cuenta el precedente Elgo Ríos, el TC considera que el proceso contencioso administrativo especial es una vía igualmente satisfactoria, tanto desde una perspectiva objetiva como subjetiva. En tal sentido, la cuestión de Derecho invocada contradice un precedente del TC, corresponde emitir sentencia interlocutoria por la causal de rechazo prevista en el acápite c) del fundamento 49 de la Sentencia emitida en el el Exp. 00987-2014-PA/TC.	IMPROCEDENTE
3066-2017	Presunción de inocencia, defensa, principio de razonabilidad y proporcionalidad	La actora solicita la nulidad de la Resolución de Intendencia a través de la cual se dispuso el cierre temporal de su establecimiento por un periodo de diez días.	Teniéndose en cuenta el precedente Elgo Ríos, el TC considera que el proceso contencioso administrativo especial es una vía igualmente satisfactoria, tanto desde una perspectiva objetiva como subjetiva. En tal sentido, la cuestión de Derecho invocada contradice un precedente del TC, corresponde emitir sentencia interlocutoria por la causal de rechazo prevista en el acápite c) del fundamento 49 de la Sentencia emitida en el	IMPROCEDENTE

3079-2017	Presunción de inocencia, defensa, principio de razonabilidad y proporcionalidad	La actora solicita la nulidad de la Resolución de Intendencia a través de la cual se dispuso el cierre temporal de su establecimiento por un periodo de diez días.	Teniéndose en cuenta el precedente Elgo Ríos, el TC considera que el proceso contencioso administrativo especial es una vía igualmente satisfactoria, tanto desde una perspectiva objetiva como subjetiva. En tal sentido, la cuestión de Derecho invocada contradice un precedente del TC, corresponde emitir sentencia interlocutoria por la causal de rechazo prevista en el acápite c) del fundamento 49 de la Sentencia emitida en el el Exp. 00987-2014-PA/TC.	IMPROCEDENTE
3897-2017	Tutela procesal efectiva, debido proceso, defensa, propiedad y trabajo	La actora solicita la nulidad de la Resolución de División en el extremo que acumula en el procedimiento de prescripción la pretensión de levantamiento de orden de comiso sobre su vehículo.	Teniéndose en cuenta el precedente Elgo Ríos, el TC considera que el proceso contencioso administrativo especial es una vía igualmente satisfactoria, tanto desde una perspectiva objetiva como subjetiva. En tal sentido, la cuestión de Derecho invocada contradice un precedente del TC, corresponde emitir sentencia interlocutoria por la causal de rechazo prevista en el acápite c) del fundamento 49 de la Sentencia emitida en el el Exp. 00987-2014-PA/TC.	IMPROCEDENTE
			Los recurrentes no han cumplido con agotar la vía	IMPROCEDENTE

4156-2016	Propiedad	El objeto es dejar sin efecto la resolución que declaró el comiso administrativo de su mercadería. Asimismo, se precisa que se dispuso la adjudicación de tales bienes a favor del Gobierno Regional de <u>Apurímac</u> .	previa, puesto que, el contribuyente no interpuso recurso administrativo de apelación ante la resolución que consideraba lesiva. Asimismo, ha quedado acreditado que la <u>alegada afectación</u> se ha tornado irreparable a la presentación de la demanda. Por ello, se verifica la causal de rechazo prevista en el acápite b) del fundamento 49 del precedente Elgo Ríos.	
4052-2016	Debido procedimiento, seguridad jurídica y propiedad.	El recurrente pide se deje sin efecto la Resolución de Intendencia que confirma diversas resoluciones de determinación y de multas. Asimismo, señala que apeló dicha <u>resolución</u> pero hasta la fecha el Tribunal Fiscal no ha cumplido con resolver su <u>pretensión</u> sino que excede largamente el plazo legal establecido para hacerlo.	No se ha emitido pronunciamiento respecto a la demora en la que viene incurriendo el Tribunal Fiscal para resolver su recurso de apelación. La queja no constituye una vía que se deba agotar ante la demora del Tribunal Fiscal en resolver dado, ya que, con ella el procedimiento coactivo no se suspende, consecuentemente, la suspensión del cobro de intereses moratorios no podría operar ante la presentación de la queja, ocasionando así que la deuda pueda verse incrementada exponencialmente por la demora en resolver el recurso de apelación.	Dispone admitir a trámite la demanda.
	Proporcionalidad y plazo	La contribuyente solicita se deje sin efecto la resolución de ejecución coactiva que liquida los intereses desde la imposición de las multas hasta el 17 de mayo de 2012;	La queja no constituye una vía que se deba agotar ante la demora del Tribunal Fiscal en resolver dado, ya que, con ella el procedimiento coactivo no se suspende, consecuentemente, la suspensión del	FUNDADO

4532-2013	razonable	se ordene a Sunat liquidar tales intereses solo hasta la fecha en la cual venció el plazo para que el Tribunal Fiscal emitiera pronunciamiento. Por último, se ordene a la Sunat la devolución del monto cancelado en exceso.	cobro de intereses moratorios no podría operar ante la presentación de la queja. Asimismo, concluye que existe la necesidad de brindar tutela urgente, ya que del artículo 157 del Código Tributario se advierte un riesgo de irreparabilidad en la lesión de los bienes constitucionales invocados por la demandante.	
4830-2016	Debido proceso, trabajo, libertad de empresa y libre comercio.	La recurrente cuestiona las resoluciones que prorrogan el plazo de inmovilización de su mercancía.	Se ha producido la sustracción de la materia debido a que las prórrogas del plazo de vigencia de la medida de inmovilización de la mercancía han transcurrido para todos sus efectos, verificándose así la causal prevista en el acápite b) del fundamento 49 del precedente Vásquez Romero.	IMPROCEDENTE
5285-2015	Propiedad	La demandante solicita se ordene a Sunat abstenerse de cualquier acto que afecte su derecho sobre inmueble que pretende rematar, ya que, se encuentra hipotecado a su favor y la garantía se encuentra inscrita en Registros Públicos.	El recurso de agravio constitucional carece de especial trascendencia constitucional, ya que en la vía del amparo no se dilucida controversias relacionadas con derechos de naturaleza infraconstitucional y al tratarse de una controversia en la que únicamente se encuentra en debate derechos patrimoniales de origen legal, el proceso civil es la vía llamada a dilucidarla.	IMPROCEDENTE

Fuente: Elaboración propia

a) Admisibilidad de las demandas de amparo en materia tributaria a partir del 01 de enero de 2018 hasta el 31 de diciembre de 2018.

Tabla N° 8. Admisibilidad de demandas de amparo

Demandas	Número	Porcentaje
Improcedentes	21	84.00%
Procedentes	4	16.00%
Total	25	100.00%

Fuente: Elaboración propia

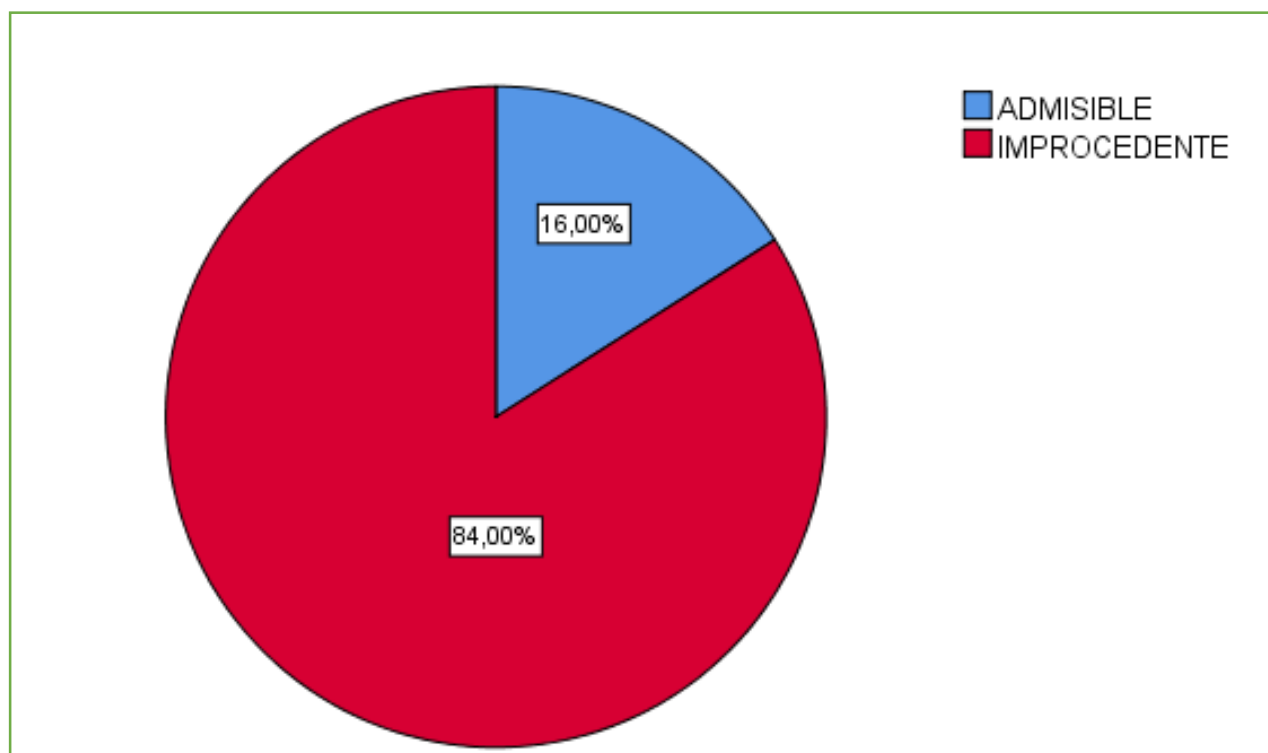


Figura 5. Admisibilidad de demandas de amparo tributario en el periodo 2018.

Fuente: Elaboración propia.

b) Causales de improcedencia de demandas de amparo en materia tributaria a partir del 01 de enero de 2018 hasta el 31 de diciembre de 2018.

Tabla N° 9. Causales de improcedencia de demandas.

Causales de Improcedencia	Número	Porcentaje
Vías previas	3	14.29%
Vía igualmente satisfactoria	10	47.62%
Sustracción	2	9.52%
Contenido constitucional	1	4.76%
Extemporaneidad	4	19.05%
Litispendencia	1	4.76%
Total	21	100%

Fuente: Elaboración propia.

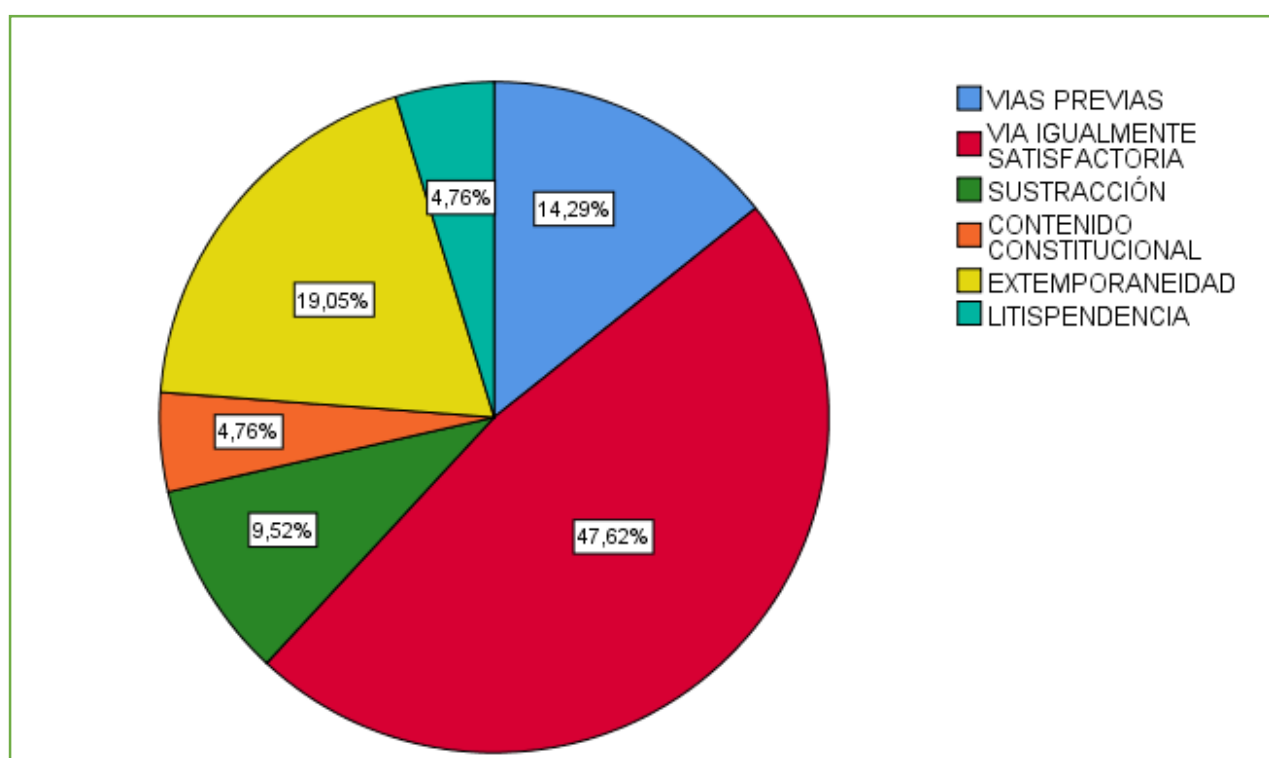


Figura 6. Causales de improcedencia de demandas de amparo tributario en el periodo 2018

Fuente: Elaboración propia

Como se puede observar de los gráficos, casi se ha mantenido el porcentaje correspondiente a demandas de amparo declaradas procedentes e improcedentes con respecto al año anterior. Sí encontramos una variación en cuanto a las causales de improcedencia, así la existencia de una vía igualmente satisfactoria resulta ser la más frecuente (47.62%), le sigue la extemporaneidad

en la interposición de la demanda (19.05%) y la falta de agotamiento de la vía previa (14.29%). En este periodo los aspectos más resaltantes a tener en cuenta son los siguientes:

a) El Tribunal refuerza lo establecido en la STC N° 04532-2013-PA/TC y mencionando la STC 04082-2012-PA/TC.

b) En una demanda donde se solicita la nulidad de los valores, las resoluciones que resuelven sus recursos impugnatorios administrativos y la resolución de ejecución coactiva, el proceso contencioso administrativo es una vía igualmente satisfactoria al amparo.

c) Cuando el contribuyente pretende la nulidad del procedimiento coactivo porque no se le habría notificado la resolución que resuelve su recurso de reclamación y la queja interpuesta contra dicha omisión fue declarada infundada, el TC considera que se debe recurrir al proceso contencioso administrativo.

d) Procede el amparo cuando se alega la vulneración del derecho constitucional a una remuneración por haberse embargado en forma de retención los honorarios profesionales.

e) Encontramos un apartamiento de criterios anteriores, en la Sala compuesta por Ramos Núñez, Ledesma Narváez y Miranda Canales; cuando el TC declara la improcedencia de una demanda en la que se pretende declarar la nulidad de la resolución coactiva que dispone como medida cautelar previa embargo en forma de retención hasta por cien mil soles ya no por la falta agotamiento de la vía administrativa mediante la queja sino la existencia de vía igualmente satisfactoria al amparo: el proceso contencioso administrativo. Sin embargo, también se encuentra una reafirmación del criterio anterior en la Sala compuesta por Miranda Canales, Sardón de Taboada y Espinoza Saldaña Barrera.

f) Se reafirma que el cuestionamiento de una sanción consistente en cierre temporal del establecimiento puede realizarse de una manera igualmente satisfactoria al amparo en el proceso contencioso administrativo.

g) Ante la pretensión de dejar sin efecto el procedimiento de cobranza coactiva por falta de notificación el TC considera necesario agotar la vía administrativa, pudiendo realizarse mediante la queja o incluso el procedimiento contencioso tributario (nulidad prevista en el artículo 110). Así, se agrega un nuevo supuesto de vía administrativa ante la falta de notificación de actos ejecutivos: el procedimiento contencioso de nulidad.

h) De igual forma, se indica que la pretensión de dejar sin efecto las medidas cautelares en procedimientos de cobranza coactiva no es una que pueda llevarse a un proceso judicial ordinario. En este sentido, no existe una vía procesal específica habilitada para lograr ello y, por ende, conforme a lo precisado en la STC Exp. N° 04968-2014-HC corresponde admitir a

trámite la demanda de amparo.

i) Se reafirma que el contribuyente debe recurrir al proceso contencioso administrativo ante cuestionamientos sobre ampliación del plazo de cartas fianzas.

2.4. Jurisprudencia en el periodo comprendido desde el 01 de enero de 2019 al 31 de diciembre de 2019.

Población: 17 resoluciones

Muestra: 17 resoluciones

Tabla N° 10. Jurisprudencia constitucional del periodo 2019

N°	DERECHOS INVOCADOS	CIRCUNSTANCIAS FÁCTICAS	CRITERIO DEL TC	DECISIÓN FINAL
254-2018	Debido proceso, tutela jurisdiccional efectiva, pluralidad de instancias, entre otros.	Se pretende la nulidad de la RTF 03308-Q-2015, que declaró infundada su queja en el extremo que cuestiona que la Administración se niegue a admitir a trámite y elevar su recurso de apelación contra la Carta 020-2015-6E3240. Alega la recurrente que no se puede resolver un recurso impugnatorio mediante carta sino mediante una resolución.	Teniéndose en cuenta el precedente Elgo Ríos, el TC considera que el proceso contencioso administrativo especial es una vía igualmente satisfactoria, tanto desde una perspectiva objetiva como subjetiva. En tal sentido, la cuestión de Derecho invocada contradice un precedente del TC, corresponde emitir sentencia interlocutoria por la causal de rechazo prevista en el acápite c) del fundamento 49 de la Sentencia emitida en el el Exp. 00987-2014-PA/TC.	IMPROCEDENTE
135-2019	Debido procedimiento administrativo, a la prueba, a una debida motivación y a la defensa.	Se solicita la nulidad de todo lo actuado por la SUNAT, en el procedimiento de fiscalización, ya que, lo llevó a cabo sin que previamente haya dado respuesta a su solicitud de reprogramación por encontrarse de viaje. A partir de dicha fiscalización la SUNAT le impuso seis multas.	Teniéndose en cuenta el precedente Elgo Ríos, el TC considera que el proceso contencioso administrativo especial es una vía igualmente satisfactoria, tanto desde una perspectiva objetiva como subjetiva. En tal sentido, la cuestión de Derecho invocada contradice un precedente del TC, corresponde emitir sentencia interlocutoria por la causal de rechazo prevista en el acápite	IMPROCEDENTE

c) del fundamento 49 de la Sentencia emitida en el
el Exp. 00987-2014-PA/TC.

271-2018	Derecho a la propiedad	Tiene como pretensión la devolución de mercancía incautada por la SUNAT; sin embargo la demandante no agotó la vía previa contemplada en el R.S. N° 529-2012/SUNAT/A, mediante la cual se aprobó el Procedimiento Específico de Solicitudes de levantamiento de inmovilización y de devolución de mercancías incautadas.	Tiene presente el fundamento 50 de la sentencia emitida en el Exp. 987-2014-PA/TC, en cuanto una cuestión no reviste especial trascendencia constitucional si no se ha cumplido con agotar la vía previa, como ha sucedido en el presente caso. Por consiguiente, corresponde emitir sentencia interlocutoria por la causal de rechazo prevista en el acápite b) del fundamento 49 de la Sentencia citada.	IMPROCEDENTE
1051-2018	Libertad de trabajo, de empresa, entre otros.	La demandante solicita que la SUNAT suspenda el ejercicio de la facultad de fiscalización a su representada. Aduce que esta suspensión debe realizarse hasta que concluya el procedimiento administrativo que se encuentra en el Tribunal Fiscal. Además, manifiesta que la Sunat, con su accionar arbitrario y abusivo, la acosa e intimida sistemáticamente.	Tiene presente el fundamento 50 de la sentencia emitida en el Exp. 987-2014-PA/TC, en cuanto una cuestión no reviste especial trascendencia constitucional si no existe lesión que comprometa el derecho fundamental involucrado, como en el presente caso. Por consiguiente, corresponde emitir interlocutoria por la causal de rechazo prevista en el acápite b) del fundamento 49 de la Sentencia citada, ya que, no se acredita actos concretos por parte de SUNAT que permitan asegurar que existe una grave amenaza a los derechos constitucionales que invoca la recurrente. Además, la facultad de fiscalización, en materia tributaria, que ejerce la Sunat, es expresión del ejercicio de facultades	IMPROCEDENTE

			conferidas por las leyes. Por consiguiente, tal ejercicio legítimo no puede considerarse una amenaza cierta e inminente a los derechos fundamentales.	
1128-2018	Libertad de contratación y al trabajo.	La recurrente solicita se ordene a la Sunat la desafectación de su vehículo, que le fuera incautado por haber ingresado ilegalmente a territorio nacional.	El recurso de agravio constitucional carece de especial trascendencia constitucional, toda vez que no corresponde a la judicatura constitucional pronunciarse respecto a la devolución del vehículo, máxime si aquel se encuentra comprendido en una investigación penal, por la presunta comisión del delito de contrabando.	IMPROCEDENTE
1207-2016	Propiedad, debido proceso y principio de interdicción de la arbitrariedad.	La actora cuestiona la actuación de Sunat; a pesar que, previamente ha recurrido al proceso contencioso administrativo pendiente de resolución.	El recurso de agravio constitucional carece de especial trascendencia constitucional, ya que, se verifica la causal de improcedencia establecida en el artículo 5, inciso 3 del Código Procesal Constitucional.	IMPROCEDENTE
1459-2019	Debido procedimiento	Se pretende la nulidad de la Resolución de Determinación y Resoluciones de Multa. Asimismo, la RTF 04832-Q-2015 que declaró infundada la queja del recurrente.	Considera que el recurso de agravio constitucional carece de especial trascendencia constitucional, puesto que, el recurrente no ha cumplido con agotar la vía previa. Además, que la demanda ha sido planteada extemporáneamente, ya que el plazo de 60 días hábiles para su interposición se cuenta desde el día siguiente	IMPROCEDENTE

		a la notificación de la referida resolución.		
1485-2019	Propiedad, libertad contractual y debido proceso.	El actor busca resguardar el derecho de acreencia que, en un primer momento, habría ejercido Fins Perú SAC respecto de la empresa Minerales Industriales América SAC, por cuanto la primera de ellos cedió la titularidad de varios créditos a la ahora parte recurrente y que recae sobre el mismo inmueble cuya ejecución realizó Sunat vía remate público.	El recurso de agravio constitucional carece de especial trascendencia constitucional, ya que en la vía del amparo no se dilucida controversias relacionadas con derechos de naturaleza infraconstitucional y al tratarse de una controversia en la que únicamente se encuentra en debate derechos patrimoniales de origen legal, el proceso civil es la vía llamada a dilucidarla.	IMPROCEDENTE
1790-2018	Trabajo, libertad de empresa, comercio e industria.	Se pretende que se declare sin efecto la RTF 04069-Q-2015, que declaró infundada la queja presentada contra el extremo que cuestiona la notificación de la Resolución Coactiva. De igual forma, la Resolución de Gerencia que sirve de base para la referida ejecución coactiva y por medio del cual se declaró infundado sus recursos de reclamación y no le fue notificada.	Teniéndose en cuenta el precedente Elgo Ríos, el TC considera que el proceso contencioso administrativo especial es una vía igualmente satisfactoria, tanto desde una perspectiva objetiva como subjetiva. En tal sentido, la cuestión de Derecho invocada contradice un precedente del TC, corresponde emitir sentencia interlocutoria por la causal de rechazo prevista en el acápite c) del fundamento 49 de la Sentencia emitida en el Exp. 00987-2014-PA/TC.	IMPROCEDENTE
		Se pide la inaplicación de la tercera	Lo solicitado por la actora se encuentra expresamente	IMPROCEDENTE

2034-2018	Principio de legalidad	disposición final de la R.S. 014-2003-SUNAT; en tanto, los elementos esenciales de un tributo solo pueden regularse por normas con rango de ley.	proscrito por un precedente (Exp. 04227-2005-PA/TC), por lo que no cabe emitir un pronunciamiento sobre el fondo al haberse incurrido en el acápite c) del fundamento 49 del precedente Vásquez Romero.	
2688-2017	Principio de proporcionalidad e interdicción a la arbitrariedad.	La recurrente solicita el cese de la amenaza manifestada a través de la Esquela, la cual señala que deberá regularizar el pago del Impuesto a la Renta.	No advierte que la recurrente haya interpuesto recurso de reclamación contra dicho acto ante la SUNAT, pese a ser reclamable conforme lo expone el artículo 135 del Código Tributario; esto quiere decir que recurrió al amparo sin haber agotado la vía previa.	IMPROCEDENTE
3213-2017	Debido procedimiento administrativo, libertad de empresa, entre otros.	La parte demandante pretende que se deje sin efecto el procedimiento de cobranza coactiva y se ordene a la Sunat admitir a trámite el recurso de apelación presentado y el Tribunal Fiscal se pronuncie sobre el fondo de la controversia.	Teniéndose en cuenta el precedente Elgo Ríos, el TC considera que el proceso contencioso administrativo es una vía igualmente satisfactoria, tanto desde una perspectiva objetiva como subjetiva. En tal sentido, la cuestión de Derecho invocada contradice un precedente del TC, corresponde emitir sentencia interlocutoria por la causal de rechazo prevista en el acápite c) del fundamento 49 de la Sentencia emitida en el el Exp. 00987-2014-PA/TC.	IMPROCEDENTE
3581-2016	Propiedad	El recurrente pide que la SUNAT no disponga de su vehículo en tanto no se	En el caso ha operado la sustracción de la materia controvertida, siendo así; se ha incurrido en la causal	IMPROCEDENTE

		decida judicialmente la situación jurídica del referido bien.	de rechazo prevista en el acápite b) del fundamento 49 de la Sentencia emitida en el Exp. 3581-2016-PA/TC.	
3750- 2018	Propiedad	La recurrente solicita la nulidad de la REC que resolvió trabar embargo en forma de retención hasta por la suma de S/ 300 000.00 sobre los derechos de créditos, bienes, valores y fondos de su titularidad, así como de la resolución que amplía el precitado embargo hasta por la suma de S/ 926 000.00.	Teniéndose en cuenta el precedente Elgo Ríos, el TC considera que el proceso contencioso administrativo especial es una vía igualmente satisfactoria, tanto desde una perspectiva objetiva como subjetiva. En tal sentido, la cuestión de Derecho invocada contradice un precedente del TC, corresponde emitir sentencia interlocutoria por la causal de rechazo prevista en el acápite c) del fundamento 49 de la Sentencia emitida en el el Exp. 00987-2014-PA/TC.	IMPROCEDENTE
3946- 2017	Tutela procesal efectiva, herencia y propiedad.	La recurrente solicita el cese del remate de un bien inmueble de su propiedad por parte de SUNAT, sin que dicha entidad haya considerado que existe nulidad de acto jurídico de compraventa de dicho bien.	La cuestión de derecho carece de especial trascendencia constitucional, pues la demandante ha recurrido a la vía ordinaria mediante una demanda de nulidad de acto jurídico y cancelación de asiento registral, por lo que es en dicha vía donde deberá ejercer su derecho de defensa respecto de los derechos que considera vulnerados.	IMPROCEDENTE
		La demandante solicita se declare la	Teniéndose en cuenta el precedente Elgo Ríos, el TC considera que el proceso contencioso	IMPROCEDENTE

4189-2016	Tutela procesal efectiva, debido proceso, defensa e interdicción a la arbitrariedad.	nulidad de la RTF 11747-1-2014, pues no fue notificado en su domicilio fiscal la realización del informe oral, por lo que no pudo asistir a esta y tampoco pudo presentar sus argumentos de defensa,	administrativo especial es una vía igualmente satisfactoria, tanto desde una perspectiva objetiva como subjetiva. En tal sentido, la cuestión de Derecho invocada contradice un precedente del TC, corresponde emitir sentencia interlocutoria por la causal de rechazo prevista en el acápite c) del fundamento 49 de la Sentencia emitida en el el Exp. 00987-2014-PA/TC.	
4436-2018	Tutela procesal efectiva, debido proceso, trabajo y propiedad.	Pretende la suspensión de la REC, ya que se considera que los valores aún vienen siendo cuestionados a través del proceso contencioso administrativo.	El recurso de agravio constitucional carece de especial trascendencia constitucional, pues nos encontramos frente a una deuda exigible coactivamente, conforme el artículo 115 del Código Tributario. La sola demanda contenciosa administrativa no restringe la exigencia coactiva por parte de Sunat.	IMPROCEDENTE

Fuente: Elaboración propia

Se puede verificar que en el año 2019 el Tribunal Constitucional no emitió pronunciamiento de fondo alguno en materia tributaria, sino que declaró improcedentes todas las demandas de amparo en materia tributaria.

En cuanto a las causales de improcedencia de la demanda de amparo en este periodo tenemos que:

Tabla N° 11. Causales de improcedencia de demandas

Causales de Improcedencia	Número	Porcentaje
Vías previas	3	17.65%
Vía igualmente satisfactoria	6	35.29%
Sustracción	1	5.88%
Contenido constitucional	2	11.76%
Extemporaneidad	1	5.88%
No existe lesión ni amenaza	3	17.65%
Litispendencia	1	5.88%
Total	17	100%

Fuente: Elaboración propia.

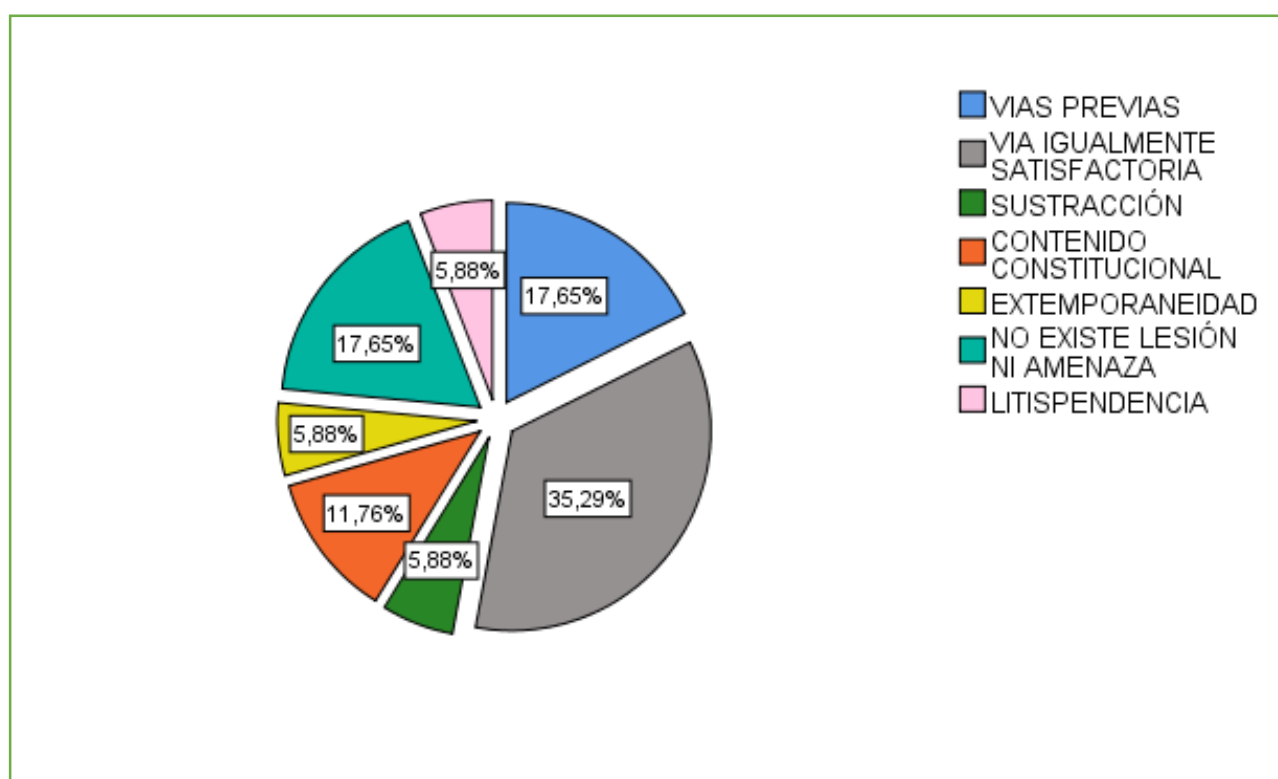


Figura 7. Causales de improcedencia en el periodo 2019

Fuente: Elaboración propia

Al igual que en el año 2018, las causales de improcedencia más frecuentes son la existencia de una vía igualmente satisfactoria y la falta de agotamiento de la vía administrativa. Debiendo además destacar que de las resoluciones analizadas en el periodo 2019 se puede desprender:

- a) El contribuyente debe recurrir al proceso contencioso administrativo cuando considere que se está vulnerando sus derechos al declararse infundada su queja que cuestiona que la Administración se niegue a emitir a trámite su recurso de apelación.
- b) Agotada la vía administrativa cuando el contribuyente advierte vulneraciones a derechos fundamentales en el procedimiento de fiscalización por lo que requiere la nulidad de todo lo actuado correspondería recurrir al proceso contencioso administrativo.
- c) Agotada la vía administrativa por la omisión de notificación de la resolución que resuelve su recurso de reclamación y la solicitud de dejar sin efecto el procedimiento de cobranza coactiva, corresponderá al contribuyente recurrir al procedimiento contencioso administrativo.
- d) Las esquilas pueden ser objeto de reclamación.

3. Identificación de la naturaleza jurídica de los intereses moratorios devengados de obligaciones tributarias en la jurisprudencia constitucional, administrativa y judicial del Perú, a partir de la STC N° 04082-2012-AA/TC hasta el 31 de diciembre de 2019.

Se ha procedido a analizar la jurisprudencia del Tribunal Fiscal y de la Corte Suprema del Perú, siendo nuestra población todas las resoluciones del Tribunal Fiscal que se pronunciaban sobre la naturaleza jurídica de los intereses moratorios devengados de obligaciones tributarias, así como aquellas que absolvían solicitudes de aplicación de los criterios establecidos en la STC N° 04082-2012-AA/TC. Además, de las sentencias emitidas por la Corte Suprema donde exista pronunciamiento de la naturaleza de los intereses moratorios devengados de obligaciones tributarias. Todo ello en el periodo comprendido desde la publicación de la STC N° 04082-2012-AA/TC hasta el 31 de diciembre de 2019.

Por otro lado, el procedimiento de recopilación de las resoluciones del Tribunal Fiscal se ha realizado a través de una búsqueda en la base jurisprudencial de dicho organismo y que podemos encontrar en su página web. De tal manera, se ha colocado como palabras claves: intereses moratorios, indemnizar, resarcir, indemnización, resarcimiento, compensación, indemnizatoria, resarcitorio, 04082 y 04532. Acotando el periodo de búsqueda.

En el caso de las sentencias de la Corte Suprema se ha realizado también una búsqueda a través de su base jurisprudencial que se encuentra en su página web. Se estableció como palabras

claves: “intereses moratorios”, “mora”, “intereses”. Luego se seleccionó aquellas resoluciones vinculadas a controversias tributarias y donde existía un pronunciamiento expreso acerca de la naturaleza jurídica de los intereses moratorios devengados de obligaciones tributarias.

Finalmente, se asumió como muestra a la totalidad de la población con la finalidad de realizar un estudio integral. Así, se analizó 21 resoluciones del Tribunal Fiscal y 10 resoluciones de la Corte Suprema.

3.1. Identificación de la naturaleza jurídica de los intereses moratorios devengados de obligaciones tributarias en la jurisprudencia constitucional, desde el Caso Medina de Baca hasta el 31 de diciembre de 2019.

Mediante el Caso ICATOM S.A. (STC N° 04532-2013-PA/TC) se puede conocer el criterio jurisprudencial seguido por el Tribunal Constitucional a partir del Caso Emilia Medina de Baca. El texto de la sentencia en análisis se encuentra en la base jurisprudencial del Tribunal Constitucional y puede ser revisado a través de su página web. Se revisó su contenido, luego se analizó y ordenó los aspectos controversiales de acuerdo a su relación con aspectos de procedencia y aspectos sustanciales (o de fondo).

A diferencia del caso Medina de Baca donde se alegaba la vulneración del derecho a la propiedad, principio de no confiscatoriedad, proporcionalidad y razonabilidad. En cuanto se consideraba inconstitucional la sola capitalización de los intereses moratorios y la demora injustificada imputable al Tribunal Fiscal. En el caso ICATOM solo se denunciaba la vulneración del principio de razonabilidad y derecho al debido procedimiento. Todo ello por el cobro de intereses moratorios devengados durante dicho lapso.

En primer lugar, el TC asevera que resulta aplicable el razonamiento expuesto sobre los intereses moratorios y su capitalización en el caso Medina de Baca, puesto que la distinta naturaleza jurídica de los recurrentes y las divergencias en su configuración y desempeño económico no conllevaría per se a afirmar que nos encontramos ante supuestos de hecho distintos.

No obstante, se aleja de la posición expuesta en Medina de Baca por cuanto asevera que los intereses moratorios no son sanciones sino una indemnización al Estado por el no pago oportuno de su acreencia y además la vulneración del principio de razonabilidad no se sustenta exclusivamente en capitalización de los intereses moratorios sino en la falta de correspondencia entre la causa que origina el cobro de intereses moratorios y el efecto de ello. Así:

Causa: demora imputable y razonablemente previsible por el deudor tributario.

Efecto: compensar dicha demora.

Por lo que infiere el TC que no existe una causa razonable para el cobro de los intereses moratorios si se produjo una demora en la actuación de la Administración Tributaria no imputable al contribuyente, pues tal retraso no puede ser previsto con certeza por el administrado.

Este razonamiento expuesto por TC resulta clave para aprehender que se aplicó el principio de seguridad jurídica en su función de eficacia interpretativa. En tanto, según el principio de seguridad jurídica, la exigencia de calculabilidad del Derecho no se satisface solo cuando el ciudadano tiene, en gran medida, la capacidad de anticipar y medir el espectro reducido y poco variable de consecuencias atribuibles en abstracto a actos, propios y ajenos, o a hechos. Depende igualmente, de un lapso de tiempo no muy largo dentro del que se aplicará la consecuencia definitiva. (Ávila, 2012, p. 528)

Entendiendo por función de eficacia interpretativa del principio de seguridad jurídica a la actividad que realiza el intérprete de elegir entre los distintos posibles de la norma aquel que mejor soporte al principio de seguridad jurídica. Es decir, el principio de seguridad jurídica función como un vector para soluciones interpretativas. (Ávila, 2012, p. 539-540)

Dicha forma argumentativa ya ha sido postulada en el Derecho Tributario Brasileño, con consecuencias jurídicas mucho más graves que las encontradas en la STC N° 04082-2012-AA y STC N° 04532-2013-PA, como nos informa Ávila (2012):

[...] En este sentido, si la exigencia de calculabilidad impone un plazo razonable a la solución, si no hay otra justificación para el atraso, sino la mera inercia, se puede afirmar, como hacen con acierto BOTTALLO Y CARRAZZA, que, aunque el Código Tributario Nacional no la regula directamente, la prescripción intercurrente (así calificada la pérdida del derecho de ejecutar el crédito por demora injustificada en resolver el proceso administrativo durante más de cinco años) deriva del principio de seguridad jurídica y de la novel exigencia constitucional de duración razonable del proceso. (p.529)

Así, también Maia (2018) nos confirma ello en el derecho tributario brasileño:

(...) La sola interposición de la competente acción judicial no bloquea el curso del plazo de prescripción en el derecho brasileño. Además de la interposición, es preciso que las partes cumplan prescripciones que surgen en el curso del proceso, bajo pena de perder no solo el derecho de practicarlos en cualquier momento, sino el derecho de proseguir

con la acción judicial. Esto ocurre con la prescripción intercurrente en el derecho tributario que se encuentra prescrita en el art. 40 de la Ley N° 6.830/80. (p.245)

Esto es sumamente relevante, pues podríamos estar ante un argumento que sirva de base para cualquier tipo de controversia, donde el Estado sea el acreedor, en el que se devengue intereses moratorios después de haberse vencido el plazo legal para la decisión administrativa o judicial. En tanto, la función de eficacia interpretativa de la seguridad jurídica no justificaría distingo en aquellas situaciones.

El TC añade que no existía una causa objetiva que justificara un tratamiento legislativo diferenciado entre los recursos de reclamación y apelación en lo que respecta a la suspensión en el cobro de intereses moratorios luego de vencido el plazo legal establecido para que la autoridad administrativa resuelva tales recursos.

Por ambos fundamentos el Colegiado, en el considerando 29, declara fundada la demanda en todos sus extremos. El análisis sobre si la demora en el procedimiento contencioso tributario era imputable al contribuyente se presenta recién en los consiguientes.

En los considerados posteriores se desarrolló un análisis respecto a la garantía del plazo razonable como elemento del derecho al debido procedimiento administrativo. El TC advierte que dicho acto lesivo no ha sido planteado por la recurrente y ha cesado su agresión, puesto que, el Tribunal Fiscal ya expidió la resolución administrativa que puso fin al procedimiento contencioso tributario. Sin embargo, cree conveniente su análisis a fin de evitar posteriores conductas similares de la Administración Tributaria en agravio de los contribuyentes.

Se parte enunciado los criterios que se debe evaluar para conocer si se ha violado el derecho al plazo razonable, siguiendo la jurisprudencia de la CIDH. Asimismo, indica que no es un obstáculo la no participación del Tribunal Fiscal en el proceso pues el análisis se hará sobre el contexto del procedimiento contencioso tributario como un todo.

Se fija como inicio del cómputo del plazo razonable a la fecha de notificación de las resoluciones de multa y como fin de tal cómputo a la fecha en que se expide la resolución del Tribunal Fiscal. Por lo que, el procedimiento administrativo habría tenido una duración total de más de 5 años y 3 meses.

En cuanto a los criterios de evaluación del plazo razonable se afirmó lo siguiente:

- a) El procedimiento contencioso no resultó complejo pues la materia a dilucidar era el tributo omitido con la presentación de las declaraciones rectificatorias y se rechazó un pedido de acumulación con otro reclamo.
- b) La conducta de la demandante no ha sido obstruccionista.

c) La demora resultó ser excesiva. Asimismo, la excesiva carga procesal, señalada por el procurador de SUNAT, no resulta ser un motivo justificante del retardo.

d) Resulta evidente que la demora se ha traducido en un perjuicio significativo para la demandante pues su deuda se incrementó en un 180%.

Consecuentemente el TC concluye que se incurrió en una violación del derecho al plazo razonable.

Por último, el TC precisa los alcances de la aplicación *Emilia Medina de Baca* en controversias similares, ordenándose que las entidades competentes adopten como reglas los criterios expuestos en dicho caso con las siguientes salvedades:

a) El razonamiento allí desarrollado no puede ser aplicado retroactivamente, sino solo a partir de la publicación de tal sentencia.

b) No será aplicable a procedimientos contenciosos tributarios firmes y procesos judiciales (contencioso administrativo o constitucional) con resolución judicial firme.

c) Solo se aplicará estos criterios en aquellos casos en los que luego de publicada la sentencia, ya sea que se trate de procedimientos contencioso tributarios o procesos judiciales, aún se encuentran en trámite o pendiente de resolución firme, incluyendo para tal efecto la fase de ejecución del procedimiento o proceso en la que se suele proceder a la liquidación de los intereses moratorios.

A partir de lo señalado en el presente apartado, concluimos que el Tribunal Constitucional incluso después de la STC N° 04082-2012-AA siguió atribuyendo a los intereses moratorios devengados de obligaciones tributarias un carácter indemnizatorio, desconociendo de esa manera su propio criterio respecto a que los intereses moratorios devengados de obligaciones tributarias son sanciones administrativas.

3.2. Identificación de la naturaleza jurídica de los intereses moratorios devengados de obligaciones tributarias en la jurisprudencia de la Corte Suprema del Perú, desde el Caso *Medina de Baca* hasta el 31 de diciembre de 2019.

Podemos encontrar los siguientes pronunciamientos de nuestra Corte Suprema sobre la naturaleza jurídica de los intereses moratorios:

Tabla N° 12. Los intereses moratorios de obligaciones tributarias en la jurisprudencia de la Corte Suprema del Perú.

N°	CIRCUNSTANCIAS FÁCTICAS	CRITERIO DE LA CORTE SUPREMA	DECISIÓN FINAL
9096-2016 LIMA	No se debería aplicar el artículo 33 del Código Tributario, por cuanto existió demora por parte de la Sunat y del Tribunal Fiscal para resolver las impugnaciones presentadas en la vía administrativa. Se presentó el recurso de reclamación el 06 de enero de 2006 y la RTF fue expedida el 16 de noviembre de 2012.	En aplicación de la teoría de los hechos cumplidos, si corresponde la aplicación de intereses moratorios porque aún no se encontraba vigente el D.L N° 969 ni la Ley N° 30230. En esa misma línea, se debe entender que el interés moratorio tributario es indemnizatorio por la demora en el pago de la deuda tributaria y se genera de manera automática.	INFUNDADA
17738-2016 LIMA	La recurrente sostiene que se debió aplicar el numeral 1 (y no el numeral 2) del artículo 44 del Código Tributario respecto de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta.	El Impuesto a la Renta y los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta tienen consecuencias jurídicas distintas en cuanto al incumplimiento de su pago conforme a lo previsto en el Código Tributario.	INFUNDADA
4794-2017 LIMA	La Sala consideró confiscatorio los pago a cuenta e intereses moratorios devengados de estos. Asimismo, indicó que es incongruente que la Administración considere inexigible la deuda constituida por capital (p/a/c) y que simultáneamente exija el pago accesorio de intereses moratorios.	Advierte motivación aparente porque la Sala ha extendido erróneamente la lógica para determinar intereses moratorios desde el punto de vista civil al contexto tributario inaplicando los alcances establecidos en el artículo 34 del Código Tributario y no procediendo informe pericial contable que concluya confiscatoriedad.	INFUNDADA

13197-2014 LIMA	La Sala habría incurrido en error por cuanto señala que para el acogimiento al Régimen de Incentivos se debía pagar la multa más intereses moratorios. El tributo es uno de los componentes de la deuda tributaria, así como la multa y los intereses; en tanto se encuentran plenamente diferenciados en el art. 28 del Código Tributario.	El inciso b) del artículo 179 del Código Tributario no hacía alusión al pago de tributos y/o intereses limitándose a exigir únicamente el pago de la multa. Tanto el artículo 31 y 181 del Código Tributario son normas impertinentes para el caso concreto, ya que, en ambas se aprecia la concurrencia necesaria de dos o tres de los elementos de la deuda tributaria, lo cual, no exige el inciso b) del art. 179.	FUNDADA
8307-2015 LIMA	La Sala consideró que en vista de lo señalado por el TC en las sentencias de los Expedientes N° 1255-2003-AA/TC, N° 3591-2004-AA/TC y N° 2082-2008-AA/TC no resulta aplicable el pago de intereses moratorios al deducir el crédito fiscal que no le corresponde, dado que el contribuyente actuó bajo la convicción que su posición jurídica era sólida y razonable.	Las citadas sentencias emitidas por el TC no tienen carácter de precedente constitucional vinculante conforme al artículo VII del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional y no pueden ser tomadas como referencia para justificar una exención de intereses en otros supuestos.	INFUNDADA
	La pretensión consiste en que se declare contraria a ley la cobranza de los intereses moratorios devengados desde el día siguiente de la notificación de las resoluciones de determinación y multa hasta la conclusión definitiva del presente	Los intereses moratorios tienen naturaleza indemnizatoria, puesto que su objeto es resarcir el retraso en el incumplimiento de una obligación. Siendo que, en materia tributaria, su finalidad no es solo indemnizatoria, sino el fortalecer la puntualidad en el cumplimiento del pago de los	INFUNDADA

4544-2015 LIMA	<p>proceso contencioso administrativo por afectar su derecho a la tutela efectiva.</p> <p>La Sala consideró que conforme al artículo 142 del Código Tributario, el devengo de intereses moratorios se suspende a partir del vencimiento de los plazos máximos establecidos en ella hasta la emisión de la resolución que culmine el procedimiento de reclamación, siempre y cuando se cumpla el vencimiento del plazo sin que se haya resuelto la reclamación por causa imputable a la Administración, situación que el actor no ha demostrado que se haya producido en el caso de autos.</p>	<p>tributos, siendo que más que suplir la pérdida del poder adquisitivo del dinero dejado de pagar, busca resguardar los recursos del Estado contra los riesgos de morosidad, compensando y resarciendo al Estado por el costo de oportunidad que representa el no contar oportunamente con el pago de los tributos.</p> <p>Tampoco se advierte la vulneración de los principios de proporcionalidad ni razonabilidad, puesto que la aplicación de los intereses moratorios está basada en una norma plenamente aplicable al caso, no ha impedido que el recurrente efectúe su derecho de acción, ni su aplicación desproporcionada a lo regulado por la propia norma tributaria.</p>	
17927-2015 LIMA	<p>El hecho de que el administrado solicite tutela de un derecho no debería implicar la aplicación de intereses moratorios, ya que, le genera un perjuicio mayor que si no hubiese solicitado tal tutela.</p>	<p>La sentencia recaída en el Expediente N° 1255-2003-AA/TC es aplicable únicamente al caso en concreto, no apreciándose que en la sentencia de vista se haya afectado el principio de razonabilidad.</p>	INFUNDADA
5476-2016 LIMA	<p>Se requirió el no cobro de mora.</p> <p>La SUNAT y el Tribunal Fiscal se excedieron de los plazos establecidos para la atención de sus recursos presentados en sede administrativa.</p>	<p>Los intereses moratorios tienen naturaleza indemnizatoria puesto que su objeto es resarcir el retraso en el cumplimiento de una obligación. Esta finalidad se traduce en la compensación y resarcimiento al mismo, por el costo de oportunidad que representa el no contar</p>	INFUNDADA

		oportunamente con el pago de los tributos.	
3867-2014 LIMA	La Administración Tributaria considera que la multa no se encontraba cancelada en su totalidad, ya que, el pago realizado primeramente se imputó a los intereses generados desde la fecha de comisión de la infracción hasta la fecha de ese pago, el saldo recién constituía pago de la multa.	La Casación N° 4392-2013-Lima estableció como precedente judicial vinculante que la norma VIII del TP del Código Tributario no descarta la aplicación de la analogía ni las interpretaciones extensivas ni restrictivas; sino que en vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos a los señalados en la ley. Así, no se puede extender la norma contenida en el inciso a) del artículo 179, al pago de los intereses para acogerse al régimen de incentivos, en tanto ello no ha sido contemplado en la norma.	INFUNDADA
2083-2014 LIMA	La Administración Tributaria considera que la multa no se encontraba cancelada en su totalidad, ya que, el pago realizado primeramente se imputó a los intereses generados desde la fecha de comisión de la infracción hasta la fecha de ese pago, el saldo recién constituía pago de la multa.	La Casación N° 4392-2013-Lima estableció como precedente judicial vinculante que la norma VIII del TP del Código Tributario no descarta la aplicación de la analogía ni las interpretaciones extensivas ni restrictivas; sino que en vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos a los señalados en la ley. Así, no se puede extender la norma contenida en el inciso a) del	INFUNDADA

artículo 179, al pago de los intereses para
acogerse al régimen de incentivos, en tanto ello
no ha sido contemplado en la norma.

Fuente: Elaboración propia

Se puede apreciar que ha existido una línea jurisprudencial en la Corte Suprema en cuanto a la capitalización y cobro de los intereses moratorios devengados de obligaciones tributarias a pesar de la demora excesiva por parte de la Administración en el procedimiento contencioso tributario.

La Corte Suprema ha considerado que al determinarse la omisión en el pago del tributo que realmente correspondía entonces se debe cumplir con abonar tales los intereses moratorios. Dejando en claro que el análisis de dicho concepto en el campo tributario difiere del previsto en el Derecho Civil como se puede apreciar en el caso del cobro de intereses moratorios de pagos a cuenta a pesar de haberse abonado el Impuesto a la Renta o incluso la permisión de la capitalización (art. 34 del Código Tributario).

Sobre ello, se puede también concluir que la Corte Suprema no ha reconocido naturaleza sancionadora a los intereses moratorios devengados de obligaciones tributarias, sino que incluso realiza una distinción expresa entre sanción (multa) e intereses moratorios, véase las controversias sobre la aplicación del régimen de incentivos.

Asimismo, se ha podido corroborar el rechazo por parte de la Corte Suprema ante pedidos de aplicación de sentencias del Tribunal Constitucional donde se disponía la suspensión del cobro de intereses moratorios al caso concreto. La Corte indica que al no constituir precedentes vinculantes entonces no resulta aplicable a casos distintos al resuelto por el TC. Sin embargo, debemos precisar que hasta el 31 de diciembre de 2019 no se absolvió algún pedido de aplicación de las reglas previstas en el Caso ICATOM S.A.

Finalmente, algunas de estas resoluciones fueron remitidas a su órgano de origen para su ejecución, con posterioridad a la publicación del Caso ICATOM S.A., lo que ha podido posibilitar que el contribuyente solicite la aplicación de las reglas previstas en tal caso y deje de abonar lo ya dispuesto en sentencia firme.

3.3. Identificación de la naturaleza jurídica de los intereses moratorios devengados de obligaciones tributarias a partir de la Sentencia N° 04082-2012-PA/TC hasta el 31 de diciembre de 2019, en la jurisprudencia del Tribunal Fiscal.

Hasta antes de la Sentencia N° 04082-2012-PA/TC, en el seno del Tribunal Fiscal se afirmaba que los intereses moratorios devengados de obligaciones tributarias resarcían daños que se presumían por la ley o compensaban el perjuicio de la mora. Ciertamente, se puede concluir que existía una equivalencia entre resarcimiento e indemnización. Así, la RTF N° 08093-7-

2016 señalaba: “Que al respecto, debe mencionarse que el interés moratorio de los tributos regulados en el artículo 33° del Código Tributario tiene una naturaleza compensatoria por el perjuicio de la mora en el pago.”

Así también se señalaba sobre los intereses moratorios devengados de pagos indebidos o en exceso tenían por objeto resarcir al contribuyente por el tiempo en que la Administración tuvo a su disposición los recursos correspondientes a una obligación no era debida o fue realizada en exceso (RTF N° 08324-4-2016). Criterio que se aún se reafirma como se puede observar del contenido de la RTF N° 11510-1-2016.

Tal criterio conceptual partía inclusive de sentencias del Poder Judicial que el Tribunal Fiscal debía dar cumplimiento, como se cita en la RTF N° 419-8-2016:

“[...] la naturaleza del interés moratorio es el resarcimiento del daño, el cual se presume sufrido por el solo hecho del pago tardío, (...) En ese sentido, en el presente debe dispensarse el pago de intereses moratorios cuando la demora resulta imputable al acreedor tributario puesto que la ocurrencia del pago tardío no fue generada por una conducta u omisión del deudor tributario, por lo que no estaría obligado a resarcir los perjuicios por la demora en el pago si las causales de ello no son imputables.”

Con posterioridad a la STC N° 04082-2012-PA/TC encontramos dos jurisprudencias de observancia obligatoria emitidas por el Tribunal Fiscal que guardan estrecha relación en cuanto a la naturaleza que revisten los intereses moratorios devengados de obligaciones tributarias: RTF N° 05359-3-2017 y RTF N° 06387-5-2017, en ese orden cronológico.

En la primera, RTF N° 05359-3-2017 se distingue entre intereses y sanciones (multas). Por lo que se descarta la posición del TC en cuanto afirmó en la STC N° 04082-2012-PA/TC que los intereses moratorios constituyen sanciones administrativas. Asimismo, expresa un ligamen entre intereses moratorios y perjuicios, por lo que se podría inferir que el Tribunal Fiscal sigue considerando que los intereses moratorios pretenden resarcir un daño o perjuicio ocasionado al Estado.

En la segunda jurisprudencia de observancia obligatoria, RTF N° 06387-5-2017, encontramos que se distingue nuevamente los intereses de la multa (sanción pecuniaria) e indica como fundamento del pago de los intereses moratorios devengados de obligaciones tributarias el solo incumplimiento de los plazos en los que dicha prestación tuvo que ser cumplida. Es decir, en ambas resoluciones, se otorga a los intereses moratorios su verdadera naturaleza: resarcitoria. De tal manera, se puede afirmar que, en los pronunciamientos del Tribunal Fiscal, posteriores a la STC N° 04082-2012-AA/TC, aún ha existido un firme reconocimiento de la naturaleza

resarcitoria de los intereses moratorios y se ha negado la equiparación de aquellos como sanciones administrativas.

Sin embargo, como es lógico, no resulta extraño que el Tribunal Fiscal haya tenido que absolver solicitudes de aplicación de los criterios expuestos en la STC N° 04082-2012-AA/TC y aún más cuando a posteriori la STC N° 04532-2013-PA/TC estableció dichos criterios como reglas obligatorias que debe evaluar la Administración Tributaria y todos los órganos competentes salvo en aquellos procedimiento contencioso-tributarios donde se haya causado estado y el contribuyente no haya judicializado su cuestionamiento, asimismo en procesos judiciales (contencioso administrativos o procesos constitucionales) que, con anterioridad a la publicación de dicha sentencia cuenten con resolución judicial firme respecto al cálculo de intereses moratorios. Si corresponderá en los demás casos, incluso en la fase de ejecución del procedimiento o proceso en la que se suele proceder a la liquidación de los intereses moratorios. En cuanto a la aplicación de la STC N° 04082-2012-AA/TC, sin considerarse la STC N° 04532-2013-PA/TC o sea con anterioridad a la publicación de esta última sentencia, se tiene el siguiente cuadro sintético de todas las resoluciones que emitió el Tribunal Fiscal ante dicho pedido de aplicación:

Tabla N° 13. Repercusión del Caso Medina de Baca en la jurisprudencia del Tribunal Fiscal

N°	CIRCUNSTANCIAS FÁCTICAS	CRITERIO DEL TC
10303-8-2016	La recurrente solicita la ampliación de la RTF N° 9089-8-2016 en tanto atendió parcialmente sus argumentos, puesto que, el Tribunal Fiscal indicó que no se encuentra obligado a aplicar el criterio contenido en la sentencia emitida en el Exp. N° 4082-2012-PA/TC; sin embargo no ha señalado su propio criterio sobre el particular.	El Código Tributario ni otra norma ha establecido entre las atribuciones del Tribunal Fiscal una que permita inaplicar el cálculo de intereses moratorios a un caso concreto, siendo que mediante la STC 04293-2012-PA/TC se dejó sin efecto el precedente vinculante establecido previamente por el TC en la sentencia recaída en el Exp. N° 03741-2004-PA/TC que facultaba a los tribunales administrativos a ejercer control difuso en sede administrativa.
03944-Q-2016	La quejosa sostiene que se viene ejecutando embargos en forma de retención impidiéndole contar con su capital de trabajo y sin tener en cuenta la sentencia emitida en el Exp. N° 04082-2012-PA/TC.	Conforme con el Acuerdo de la Sala Plena N° 12-2014, en aplicación de la sentencia recaída en el Exp. N° 04293-2012-PA/TC, el Tribunal Fiscal no puede ejercer control difuso; por consiguiente, no podría seguir los fundamentos expuestos en la sentencia emitida en el Exp. N° 04082-2012-PA/TC.
04668-Q-2016	La quejosa sostiene que la resolución de ejecución coactiva fue emitida calculándose indebidamente los intereses moratorios, incumpliendo la Ley 30230 y omitiendo la sentencia emitida en el Exp. N° 04082-2012-PA/TC.	Conforme con el Acuerdo de la Sala Plena N° 12-2014, en aplicación de la sentencia recaída en el Exp. N° 04293-2012-PA/TC, el Tribunal Fiscal no puede ejercer control difuso; por consiguiente, no podría seguir los fundamentos expuestos en la sentencia emitida en el Exp. N° 04082-2012-PA/TC.

Nº	CIRCUNSTANCIAS FÁCTICAS	CRITERIO DEL TRIBUNAL FISCAL
6695-1- 2017	El recurrente sostiene que pagó una deuda incrementada en exceso por los intereses moratorios generados durante el tiempo que duró el procedimiento contencioso tributario y judicial, lo que constituye una sanción que solo se debe aplicar en caso hubiese actuado de mala fe, que se agravó con la aplicación de intereses capitalizados, lo que es inconstitucional al lesionar su derecho a recurrir a las instancias administrativas y judicial. Así, tal concepto sextuplicaría su deuda.	El Código Tributario no ha establecido entre las atribuciones del Tribunal Fiscal una que permita inaplicar el cálculo de intereses moratorios a un caso concreto, siendo que mediante la STC 04293-2012-PA/TC se dejó sin efecto el precedente vinculante establecido previamente por el TC en la sentencia recaída en el Exp. N° 03741-2004-PA/TC que facultaba a los tribunales administrativos a ejercer control difuso en sede administrativa. Por otro lado, el pronunciamiento recaído en el Exp. N° 4082-2012-PA/TC, no resulta aplicable al emitirse en un caso en concreto que no tiene el carácter vinculante para este Tribunal.
10004- 1- 2017	Se afirma que los intereses moratorios tienen naturaleza indemnizatoria y su cobro procede en la medida que la demora en el pago sea imputable al deudor, lo que no se presentaría en su caso, ya que, fue la Administración quien excedió los plazos legales para resolver por lo que la aplicación de dichos intereses en ejercicio de la potestad sancionadora debe dejarse sin efecto, en observancia del principio	El Código Tributario ni otra norma ha establecido entre las atribuciones del Tribunal Fiscal una que permita inaplicar el cálculo de intereses moratorios a un caso concreto, siendo que mediante la STC 04293-2012-PA/TC se dejó sin efecto el precedente vinculante establecido previamente por el TC en la sentencia recaída en el Exp. N° 03741-2004-PA/TC que facultaba a los tribunales administrativos a ejercer control difuso en sede administrativa. Por otro lado,

	de razonabilidad, reconocido por sendas sentencias del TC, entre ellas la recaída en el Exp. N° 04082-2012-PA/TC.	el pronunciamiento recaído en el Exp. N° 4082-2012-PA/TC, no resulta aplicable al emitirse en un caso en concreto que no tiene el carácter vinculante para este Tribunal.
07131-2-2017	La recurrente petitionó se recalcule su deuda tributaria siguiendo lo señalado en la STC N° 4082-2012-PA/TC, sin obtener una respuesta afirmativa. Por lo que interpone queja la cual fue declarada improcedente y se le dio el trámite de apelación, que se dirigió a cuestionar la esquila que denegó su solicitud.	La solicitud no se encuentra vinculada a la determinación de la obligación tributaria, en los términos del artículo 59 del Código Tributario, pues se encuentra referida a inaplicación de intereses moratorios, y en consecuencia, en virtud de lo previsto por el artículo 163 de dicho Código, corresponde ser tramitado de acuerdo con las normas de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444
09970-4-2017	La deuda contenida en resolución de multa habría sido incrementada indebidamente por los intereses moratorios derivados por la excesiva demora en la resolución de sus recursos impugnatorios lo cual afecta a su derecho a ser juzgado en un plazo razonable.	La sentencia emitida en el Exp. N° 04082-2012-PA/TC, fue emitida respecto de un caso en particular, por lo que la referida sentencia solo se aplica al caso concreto, al ser ello consustancial con la propia naturaleza de los procesos constitucionales de control difuso, cuyos alcances se restringen únicamente a las partes, siendo que además esta sentencia no constituye precedente vinculante.

07117-8-2017	<p>La Administración habría considerado los intereses moratorios que se han generado en exceso luego de transcurrido el plazo legal previsto para resolver las controversias en sede administrativa lo que transgrede el principio de razonabilidad y el derecho a la tutela jurisdiccional efectiva.</p>	<p>El Código Tributario ni otra norma ha establecido entre las atribuciones del Tribunal Fiscal una que permita inaplicar el cálculo de intereses moratorios a un caso concreto, siendo que mediante la STC 04293-2012-PA/TC se dejó sin efecto el precedente vinculante establecido previamente por el TC en la sentencia recaída en el Exp. N° 03741-2004-PA/TC que facultaba a los tribunales administrativos a ejercer control difuso en sede administrativa. Por otro lado, la sentencia emitida en el Exp. N° 04082-2012-PA/TC, fue emitida respecto de un caso en particular, por lo que la referida sentencia solo se aplica al caso concreto, al ser ello consustancial con la propia naturaleza de los procesos constitucionales de control difuso, cuyos alcances se restringen únicamente a las partes, siendo que además esta sentencia no constituye precedente vinculante.</p>
02518-Q-2017	<p>El contribuyente afirma que la resolución de ejecución coactiva pretende cobrar una deuda incrementada por intereses moratorios indebidamente generados, contraviniendo lo dispuesto por el artículo 33° del Código Tributario y la Cuarta Disposición</p>	<p>La sentencia que resuelve una demanda de amparo es aplicable al caso concreto, conforme el artículo 55 del Código Procesal Constitucional. De igual manera, conforme con el Acuerdo de la Sala Plena N° 12-2014, en aplicación de la sentencia recaída en el Exp. N° 04293-2012-PA/TC, el Tribunal Fiscal no puede ejercer control difuso; por consiguiente, no podría seguir los</p>

Complementaria y Transitoria de la Ley N° 30230	fundamentos expuestos en la sentencia emitida en el Exp. N° 04082-2012-PA/TC.
<p>09337-8-2017</p> <p>Se solicita la aplicación del criterio establecido en la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Exp. N° 04082-2012-PA/TC y se declare inaplicable la regla de capitalización de intereses moratorios contenida en el artículo 33 del Código Tributario, por los periodos 2003 a 2005.</p>	<p>El Código Tributario ni otra norma ha establecido entre las atribuciones del Tribunal Fiscal una que permita inaplicar el cálculo de intereses moratorios a un caso concreto, siendo que mediante la STC 04293-2012-PA/TC se dejó sin efecto el precedente vinculante establecido previamente por el TC en la sentencia recaída en el Exp. N° 03741-2004-PA/TC que facultaba a los tribunales administrativos a ejercer control difuso en sede administrativa. Por otro lado, la sentencia emitida en el Exp. N° 04082-2012-PA/TC, fue emitida respecto de un caso en particular, por lo que la referida sentencia solo se aplica al caso concreto, al ser ello consustancial con la propia naturaleza de los procesos constitucionales de control difuso, cuyos alcances se restringen únicamente a las partes, siendo que además esta sentencia no constituye precedente vinculante.</p>

Nº	CIRCUNSTANCIAS FÁCTICAS	CRITERIO DEL TRIBUNAL FISCAL
2605-1-2018	<p>El recurrente sostiene que para la reliquidación de la deuda contenida en la resolución de determinación y la de multa, la Administración ha considerado la capitalización de intereses moratorios, lo cual conforme al criterio establecido en la STC N° 04082-2012-PA/TC vulneraría el derecho a la razonabilidad de las sanciones administrativas. Además que ello resultaría confiscatorio.</p>	<p>El Código Tributario ni otra norma ha establecido entre las atribuciones del Tribunal Fiscal una que permita inaplicar el cálculo de intereses moratorios a un caso concreto, siendo que mediante la STC 04293-2012-PA/TC se dejó sin efecto el precedente vinculante establecido previamente por el TC en la sentencia recaída en el Exp. N° 03741-2004-PA/TC que facultaba a los tribunales administrativos a ejercer control difuso en sede administrativa. Por otro lado, el pronunciamiento recaído en el Exp. N° 4082-2012-PA/TC, no resulta aplicable al emitirse en un caso en concreto que no tiene el carácter vinculante para este Tribunal.</p>
5788-8-2018	<p>El cobro de intereses moratorios originados por el exceso del plazo de resolución de las entidades administrativas sería inconstitucional e improcedente según el criterio establecido en la STC N° 04082-2012-PA/TC.</p>	<p>Según la STC N° 04293-2012-PA/TC, el Tribunal Fiscal carece de facultades para ejercer el control difuso, por lo que no procede pronunciarse sobre la alegada inconstitucionalidad de la aplicación de intereses. Asimismo, la sentencia emitida en el Exp. N° 04082-2012-PA/TC, fue emitida respecto de un caso en particular, por lo que la referida sentencia solo se aplica al caso concreto, al ser ello consustancial con la propia naturaleza de los procesos constitucionales de control difuso, cuyos alcances se restringen únicamente a las partes, siendo que además esta sentencia no constituye precedente vinculante.</p>

5997-1- 2018	El cobro de intereses moratorios originados por el exceso del plazo de resolución de las entidades administrativas sería inconstitucional e improcedente según el criterio establecido en la STC N° 04082-2012-PA/TC.	Según la STC N° 04293-2012-PA/TC, el Tribunal Fiscal carece de facultades para ejercer el control difuso, por lo que no procede pronunciarse sobre la alegada inconstitucionalidad de la aplicación de intereses. Asimismo, la sentencia emitida en el Exp. N° 04082-2012-PA/TC, fue emitida respecto de un caso en particular, por lo que la referida sentencia solo se aplica al caso concreto, al ser ello consustancial con la propia naturaleza de los procesos constitucionales de control difuso, cuyos alcances se restringen únicamente a las partes, siendo que además esta sentencia no constituye precedente vinculante.
03530-3- 2018	El contribuyente considera que no se debe considerar los intereses moratorios generados fuera del plazo establecido por el Código Tributario para la resolución de controversias en sede administrativa.	La sentencia se aplica al caso concreto, teniendo en cuenta el escenario especial que presentó, al ser ello consustancial con la propia naturaleza de los procesos constitucionales de control difuso, siendo además que no constituye precedente vinculante.
00797-4- 2018	La recurrente indica que de confirmarse la apelada se disponga la inaplicación de la regla de cobro de intereses durante el exceso de tiempo transcurrido por el Tribunal Fiscal en la resolución del presente procedimiento.	La sentencia se aplica al caso concreto, teniendo en cuenta el escenario especial que presentó, al ser ello consustancial con la propia naturaleza de los procesos constitucionales de control difuso, siendo además que no constituye precedente vinculante.
	La Sunat no habría seguido el procedimiento	El Código Tributario ni otra norma ha establecido

02500-8-2018	<p>legal establecido a efectos de realizar el cálculo establecido por el artículo 33, ya que, insiste en considerar la capitalización de intereses para efecto de la reliquidación de la deuda tributaria, la cual, conforme a la STC N° 04082-2012-PA/TC, resulta irrazonable y vulnera sus derechos constitucionales.</p>	<p>entre las atribuciones del Tribunal Fiscal una que permita inaplicar el cálculo de intereses moratorios a un caso concreto, siendo que mediante la STC 04293-2012-PA/TC se dejó sin efecto el precedente vinculante establecido previamente por el TC en la sentencia recaída en el Exp. N° 03741-2004-PA/TC que facultaba a los tribunales administrativos a ejercer control difuso en sede administrativa.</p>
02530-4-2018	<p>La Sunat ha considerado la capitalización de intereses moratorios devengados hasta el 31 de diciembre de 2005, y los intereses moratorios generados luego de transcurrido el plazo previsto para resolver controversias en sede administrativa, lo que transgrede el principio de proporcionalidad y el derecho a la tutela jurisdiccional efectiva.</p>	<p>La sentencia se aplica al caso concreto, teniendo en cuenta el escenario especial que presentó, al ser ello consustancial con la propia naturaleza de los procesos constitucionales de control difuso, siendo además que no constituye precedente vinculante.</p>
09876-9-2018	<p>El recurrente indica que de confirmarse la apelada, entonces el Tribunal debe resolver conforme con el criterio establecido en la STC N° 04082-2012-PA/TC, en salvaguarda de los derechos a la razonabilidad de las sanciones administrativas y el acceso a los recursos en sede administrativa.</p>	<p>La sentencia se aplica al caso concreto, teniendo en cuenta el escenario especial que presentó, al ser ello consustancial con la propia naturaleza de los procesos constitucionales de control difuso, siendo además que no constituye precedente vinculante.</p>

05171-8-2018	La Sunat ha considerado la capitalización de intereses moratorios devengados hasta el 31 de diciembre de 2005, y los intereses moratorios generados luego de transcurrido el plazo previsto para resolver controversias en sede administrativa, lo que transgrede el principio de proporcionalidad y el derecho a la tutela jurisdiccional efectiva.	Según la STC N° 04293-2012-PA/TC, el Tribunal Fiscal carece de facultades para ejercer el control difuso, por lo que no procede pronunciarse sobre la alegada inconstitucionalidad de la aplicación de intereses. Asimismo, la sentencia emitida en el Exp. N° 04082-2012-PA/TC, fue emitida respecto de un caso en particular, por lo que la referida sentencia solo se aplica al caso concreto, al ser ello consustancial con la propia naturaleza de los procesos constitucionales de control difuso, cuyos alcances se restringen únicamente a las partes, siendo que además esta sentencia no constituye precedente vinculante.
03736-10-2018	La deuda se habría tornado confiscatoria, a consecuencia de los intereses capitalizados más los intereses moratorios derivados por la excesiva demora en la resolución de su impugnación, lo cual afectaría el derecho de recurrir en sede administrativa y el principio de razonabilidad de las sanciones.	Según la STC N° 04293-2012-PA/TC, el Tribunal Fiscal carece de facultades para ejercer el control difuso, por lo que no procede pronunciarse sobre la alegada inconstitucionalidad de la aplicación de intereses.
07250-9-2018	Se solicita la inaplicación de la regla de cobro de intereses durante el exceso de tiempo incurrido por el Tribunal Fiscal en la resolución del caso de autos.	La referida sentencia se aplica solo al caso concreto, al ser ello consustancial con la propia naturaleza de los procesos constitucionales de control difuso, siendo que además esta no constituye precedente vinculante.

Fuente: Elaboración propia.

Como se puede observar, el Tribunal Fiscal de plano rechazaba la aplicación de los criterios esbozados en la STC N° 04082-2012-AA/TC pues carece de facultad para realizar control difuso constitucional. Luego, con la publicación de la STC N° 04532-2013-PA/TC encontramos un escenario totalmente distinto. A partir de la orden del TC en la parte resolutive de dicha sentencia, el Tribunal Fiscal comienza a sostener argumentos que significaría la aplicación los criterios expuestos sobre el STC N° 04082-2012-AA/TC.

Recordemos que en la STC N° 04082-2012-AA/TC se considera que no corresponde el cobro de intereses moratorios después de vencido el plazo que tenía el Tribunal Fiscal para resolver el recurso de apelación porque se ha vulnerado el principio de razonabilidad de los intereses moratorios que son sanciones y se vulneró derecho a recurrir en sede administrativa en tanto existió una demora excesiva por parte de la Administración. Además, la sola capitalización se considera inconstitucional por vulnerar el principio de razonabilidad pues acentúa la sanción por la mora.

Mientras que en la STC N° 04532-2013-PA/TC, donde no se evalúa la capitalización de los intereses moratorios, se considera que debe suspenderse el cobro de intereses moratorios por el periodo excesivo al plazo legal que demoró el Tribunal Fiscal para resolver el recurso impugnatorio del contribuyente porque se habría vulnerado el principio de razonabilidad pues no se advertía una causa objetiva que justificara un tratamiento legislativo diferenciado entre los recursos de reclamación y apelación en lo que respecta a la suspensión en el cobro de intereses moratorios luego de vencido el plazo legal establecido para que la autoridad administrativa resuelva tales recursos. Luego, en la sentencia encontramos un desarrollo de los criterios a analizar en cuanto a la vulneración del derecho al plazo razonable en un procedimiento administrativo tributario.

Por lo que, la aplicación en puridad de los criterios de la STC N° 04082-2012-AA debería implicar que:

- a) Consideremos los intereses moratorios devengados obligaciones tributarias como sanciones administrativas sujetas a una evaluación de razonabilidad.
- b) La sola capitalización de los intereses moratorios es inconstitucional, consecuentemente se deberá inaplicar la regla de capitalización de intereses moratorios y reliquidar la deuda tributaria.

c) No se aplicará los intereses moratorios durante el plazo excesivo que el Tribunal Fiscal demoró en resolver el recurso de apelación, siempre que dicha demora sea imputable al contribuyente.

Se ha podido encontrar que en el año 2019 el Tribunal Fiscal expidió dos resoluciones en las cuales se absuelve el pedido de aplicación de los criterios expuestos en la STC N° 04082-2012-AA/TC en mérito de la orden dispuesta en la STC N° 04532-2013-PA/TC: RTF N° 02887-4-2019 y RTF N° 05220-2-2019. En la RTF N° 02887-4-2019 el contribuyente afirmaba que:

[...] no puede verse perjudicado económicamente con el pago de los referidos intereses generados con motivo de las dilaciones indebidas en el procedimiento contencioso, por causa atribuible a la propia Administración, ya que ello sería arbitrario, irracional e inconstitucional por implicar una abierta vulneración a su derecho de propiedad y a los principios que proscriben el abuso del derecho y de no confiscatoriedad, más aún cuando, como en el presente caso, la dilación no es por causa imputable al deudor tributario lo que implica una grave afectación al referido derecho y principios, así como la finalidad de los referidos intereses que es la de indemnizar al acreedor tributario por la demora en el pago imputable al contribuyente.

Frente a dicho argumento el Tribunal Fiscal concluyó:

[...] si bien en la Sentencia recaída en el Expediente N° 04532-2013-PA/TC el Tribunal Constitucional dispuso que la entidad emplazada (SUNAT) y las demás entidades competentes en el conocimiento de casos similares tomen en cuenta los criterios establecidos en los fundamentos 51 a 53 de dicha sentencia, no obstante, al caso de autos no corresponde la aplicación de dicha sentencia por no tratarse de un caso sustancialmente igual o similar. Al respecto, y conforme se señala en el fundamento 33 de la aludida sentencia, para determinar si en el ámbito de un procedimiento administrativo se ha producido o no la violación del derecho al plazo razonable se debe evaluar, entre otros criterios, la complejidad del asunto, siendo que en el caso de autos del análisis de los valores impugnados y de lo actuado en el procedimiento contencioso tributario se tiene que se trata de un caso complejo, dado los aspectos controvertidos referidos principalmente al análisis e interpretación normativa y evaluación de diversa documentación, situación distinta al caso analizado en la citada sentencia, siendo que lo alegado en contrario carece de sustento.

Luego, en la RTF N° 05220-2-2019 el contribuyente también solicitaba la aplicación de los criterios expuestos en la STC N° 04082-2012-AA/TC tal como lo establecía la STC N° 04532-

2013-PA/TC, con la finalidad también de la suspensión del cobro de intereses moratorios luego de vencido el plazo legal que tenía el Tribunal Fiscal para resolver el recurso de apelación. Ante ello, el Tribunal Fiscal luego de realizar una corrección a su pronunciamiento inicial (mediante RTF N° 07067-2-2019) adujo lo siguiente:

[...] se tiene que se trata de un caso complejo dado que la materia controvertida está referida a los reparos al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas por exceso de gastos por concepto de póliza de seguros de embarcaciones tratándose de un contrato de servicios marítimos y gastos para viviendas no propias, lo que involucra a su vez la evaluación de medios probatorios y aspectos normativos, su vinculación e incidencia directa en la configuración de la infracción tipificada en el artículo 178° del Código Tributario, situación distinta al caso analizado en la citada sentencia, que concluyó que el caso no era complejo, por lo que no corresponde la aplicación de dicha sentencia al caso de autos al no tratarse de un caso sustancialmente igual o similar.

Por lo que, a partir de tales resoluciones se puede desprender que últimamente el Tribunal Fiscal ha complementado los criterios esbozados en la STC N° 04082-2012-AA/TC con el contenido de la STC N° 04532-2013-PA/TC. En la primera sentencia que mencionamos no se realiza análisis alguno sobre los criterios de evaluación del derecho al plazo razonable, lo contrario sucede con la segunda sentencia. De tal manera, el Tribunal Fiscal viene usando los criterios de evaluación establecidos en la STC N° 04532-2013-PA/TC para determinar si existió una vulneración del plazo razonable.

A partir de lo señalado en el presente apartado, concluimos que el Tribunal Fiscal incluso después de la STC N° 04082-2012-AA siguió atribuyendo a los intereses moratorios devengados de obligaciones tributarias un carácter indemnizatorio.

CAPITULO IV: CONTRASTACION DE LA HIPÓTESIS Y DISCUSIÓN DE LOS RESULTADOS

1. Discusión de los resultados.

1.1. Sobre la naturaleza jurídica de los intereses moratorios devengados de obligaciones tributarias.

Ha resultado escaso y ciertamente confuso el estudio de los intereses moratorios en obligaciones tributarias: se afirma que los intereses moratorios son sanciones, indemnizaciones o resarcimiento de un daño ocasionado al Estado. Verbigracia, Campos y Díaz (2017, p.47), en su trabajo de investigación cuando pretenden analizar los intereses moratorios en el ámbito tributario solo citan el artículo 33 del Código Tributario. Sin que exista mayor referencia de ello.

A su vez, Ayacho (2018) y Arrunategui (2019), en sus investigaciones diferencian entre la sanción pecuniaria (multa) y los intereses moratorios. De manera contraria, Cruzado (2019) engloba dentro de la categoría “sanciones tributarias” tanto a la multa como a los intereses moratorios. Mientras que Campos (2019, p. 22-24) le atribuye un carácter sancionador.

Rechazamos tal argumento porque iría en contra de todo el Código Tributario. Así, el artículo 28 de dicho Código precisa que los componentes de la deuda tributaria son el tributo, la multa y el interés (compensatorio y/o moratorio). Como vemos, existe una distinción conceptual clara entre sanción (multa) e indemnización (intereses moratorios). Esta distinción también la encontramos en el numeral 4 del artículo 18, artículo 40, artículo 62-B, etc.

Así también, el artículo 77 del Código Tributario hace una clara distinción entre intereses y multas, en tanto, establece que al finalizarse la fiscalización tributaria en la resolución de determinación estará incluido el tributo más los intereses respectivos, pero no la multa pues aquella da lugar a la resolución de multa y posiblemente al devengo de intereses.

Tomándose el acto jurídico administrativo en su intimidad estructural, la distinción entre determinación y auto de infracción se hace evidente luego desde el primer instante. [...] En suma, la distinción radica sustancialmente en el antecedente: en la determinación es un hecho lícito mientras que en el auto de infracción es un hecho ilícito. (De Barros, 2013, p. 327-330) No obstante, la estocada final contra el carácter sancionador de los intereses moratorios lo encontramos en el artículo 180 del Código Tributario, que indica las sanciones tributarias (como la multa) sin reconocer como tales a los intereses moratorios.

De tal manera, bajo ninguna forma, los intereses moratorios devengados de una obligación tributaria es una sanción bajo los términos de nuestro Código Tributario. Igualmente rechazamos argumentos como los expuestos por Maia:

[...] los intereses de demora tienen una naturaleza remuneratoria (ni indemnizatoria ni sancionatoria), puesto que serán debidos independientemente de la existencia del daño causado a la Hacienda Pública que resulta del hecho jurídico moratorio. Vale decir, el hecho jurídico moratorio, además de ser necesario, es suficiente para dar eficacia a la relación jurídica “intereses de demora”. Por lo tanto, no requiere que exista un daño (perjuicio) a la Hacienda Pública. (Maia, 2018, p. 157)

En el caso de los intereses moratorios no es correcto afirmar que en razón de requerirse la acreditación de la existencia de un daño aquellos ostenten una naturaleza remuneratoria pues dicho daño no requiere de acreditación porque es presumido por la ley. Dicha presunción encuentra respaldo fáctico y económico, en tanto, que el dinero es esencialmente productivo per se. El dinero es un bien de por sí productivo de riqueza, cuya indisponibilidad ocasiona necesariamente un daño.

Por otro lado, compartimos el razonamiento de Mercedes (2019, p.31) cuando señala que el rol indemnizatorio de los intereses moratorios ligado al perjuicio o daño al fisco, pues, se equipara resarcimiento con indemnización. No obstante, no suscribimos la idea sobre el carácter punitivo por el solo hecho de incentivar al cumplimiento de las obligaciones tributarias sustanciales, dicho argumento no resulta suficiente para atribuir tal naturaleza jurídica, en tanto, todas las normas jurídicas pretenden incentivar un determinado comportamiento, pero no por ello las reglas que emanan de ellas necesariamente resultan de carácter punitivo. Véase por ejemplo Ayacho (2018, p. 47).

Precisamente dicho autor define a los intereses moratorios devengados de obligaciones tributarias como el desembolso que se efectúa por incumplir el pago de los tributos fuera de la fecha de vencimiento. (Ayacho, 2018, p.44)

Por otro lado, nos sorprende una de las conclusiones a las que arribaron Zumaeta y Chacaltana (2018), en cuanto daban cuenta que no existía sentencia emanada de la jurisdicción constitucional que estableciera como acto lesivo el cobro de intereses moratorios devengados en el periodo posterior al vencimiento del plazo que tenía el Tribunal Fiscal para resolver el recurso de apelación incoado por el administrado.

En tanto, dos años antes de su investigación, precisamente el 9 de noviembre de 2016, ya se había publicado el Caso Emilia Medina de Baca. Además, rechazamos cuando Zumaeta y Chacaltana (2018) afirman que:

La autoridad tributaria viene abusando de sus atribuciones y prerrogativas al aplicar la tasa del 1.20% mensual a los tributos no pagados, sin establecer suspensión alguna al cómputo del plazo por el exceso de 12 meses de demora del Tribunal Fiscal en resolver las apelaciones. (p.70)

Ello nos parece ilógico pues la Administración Tributaria desde el 2016 hasta la fecha no cuenta con facultades para realizar control difuso. Entonces, ¿Qué prerrogativa se usaría o violentaría? Desde otra perspectiva, nosotros compartimos lo expresado por Bernuy (2015), en cuanto identifica el carácter accesorio de los intereses respecto a un bien y sugiere que se debe tener en cuenta no solo su análisis jurídico sino también económico.

De los estudios revisados, sobre el cobro de intereses moratorios devengados de obligaciones tributarias, se ha podido verificar que solo se refieren a los principios del debido proceso, razonabilidad o proporcionalidad. Sin tomar en cuenta otros principios tan importantes, para un análisis integral, como lo son el principio de seguridad jurídica y principio de democracia. Ya que, la inaplicación de una regla no debe ser algo que se promueva con facilidad (o frecuentemente) sino que se debe presentar circunstancias apremiantes y excepcionales para ello. Si no tomamos en cuenta principios como el de seguridad jurídico o de democracia, quizás no podremos comprender que a veces la cura resulta más dañina que la propia enfermedad.

Las reglas tienen eficacia de trinchera, pues, aunque generalmente son superables, solo lo son por razones extraordinarias y mediante una carga de fundamentación mayor. (Ávila, 2011, p. 106)

Ahora bien, el grado de resistencia de una regla a ser superada está vinculado tanto a la promoción del valor subyacente a la regla (valor sustancial específico) como a la realización del valor formal subyacente a las reglas (valor formal de seguridad jurídica). (Ávila, 2011, p. 105)

En el caso de los intereses moratorios devengados de obligaciones tributarias, el valor sustancial sería el estímulo al pago oportuno de la deuda tributaria y el valor formal subyacente es que otros contribuyentes no puedan reproducir fácilmente la circunstancia particular. De ambos valores, se desprende que la resistencia que opone una regla a ser superada será proporcional al valor superior del principio de seguridad jurídica para la interpretación de la materia.

Así, tratándose del Derecho Tributario encontramos una exigencia elevada del principio de seguridad jurídica en tanto se trata de obligaciones jurídicas pecuniarias ex lege. Por lo que, será mayor la resistencia de las reglas en este campo para ser superadas.

Consecuentemente, la superación de una regla exige no solo la mera ponderación del principio de seguridad jurídica con otro principio constitucional específico, como ocurre en los casos de ponderación horizontal y directa entre principios constitucionales. La superación implica una ponderación entre esos principios, pero una ponderación diferente de la existente en el caso de ponderación directa entre los principios constitucionales en conflicto. Esto porque la superación de una regla no se circunscribe a la solución de un caso, como ocurre en la ponderación horizontal entre principios mediante la creación de reglas concretas de colisión; sino que exige la construcción de una solución de un caso mediante el análisis de su repercusión para la mayoría de los casos. La decisión individualizadora de superar una regla siempre debe tener en cuenta su impacto para aplicar las reglas en general. La superación de una regla depende de la aplicabilidad general de las reglas y del equilibrio pretendido por el sistema jurídico entre justicia general y justicia individual. (Ávila, 2011, p. 106)

Entonces, en el caso Emilia Medina de Baca, el Tribunal Constitucional tuvo que concluir que era necesaria superar la regla tributaria para hacer justicia al caso en concreto y resultaba adecuado tras haber realizado una ponderación de los principios en conflicto con el principio de seguridad jurídica, de la forma que señalamos en el párrafo anterior. Aunque nosotros creemos que ello no era factible.

No obstante, para hacerlo también era necesario una fundamentación que pueda superar la importancia de las razones de autoridad que sustentan el cumplimiento incondicional de la regla. (Ávila, 2011, p. 67)

Lo que claramente no se observa en la STC N° 04082-2012-AA. Ello resulta preocupante pues impide conocer el razonamiento utilizado por el Colegiado para superar una regla tan rígida como es la tributaria y no refleja un análisis de los efectos de la superación de la regla en la seguridad jurídica. La situación se agrava cuando concede a los criterios vertidos en dicha sentencia el estatus de reglas obligatorias en la STC N° 04532-2013-PA. En esta última, tampoco se demuestra que la exclusión de la regla no provocará una expresiva inseguridad jurídica sino que inclusive reconoce la aplicación de los criterios de la STC N° 04532-2013-PA inclusive en fase de ejecución tras una resolución administrativa o judicial firme.

En el mismo sentido ya afirma el profesor Alexy (2019, p. 34-35): “Toda persona que, sobre la base de un principio, pretenda formular una excepción a una regla soporta la carga de

argumentación, como en el caso del rechazo a la aplicación de un precedente o el rechazo a lo existente”. En el mismo sentido véase Ávila (2011, p.80).

Por último, no pretenderemos discutir si cuando hablamos de proporcionalidad o razonabilidad nos referimos principios, reglas o postulados normativos. Ello rebalsaría los límites de la presente investigación. Pero ello no obsta para dejar expresa nuestra posición de que se tratan de postulados normativos en la medida en que se emplean para solucionar cuestiones que surgen con la aplicación del derecho, especialmente para solucionar antinomias contingentes, concretas y externas: contingentes, en vez de necesarias, porque surgen ocasionalmente en cada caso; concretas, en vez de abstractas, porque surgen ante un problema concreto; y externas, en vez de internas, porque no surgen en razón de conflictos internos al ordenamiento jurídico, sino que derivan de circunstancias externas a él. (Ávila, 2011, p. 121)

1.2. Sobre la residualidad del proceso de amparo en materia tributaria y procedencia de casos similares.

De nuestros resultados obtenidos podemos arribar a algunas conclusiones novedosas sobre el proceso de amparo tributario. Por ejemplo, se ha podido constatar la afirmación de Oliva (2017), consistente en la línea jurisprudencial del TC (hasta la fecha en que elaboró su estudio) que declara improcedentes demandas de amparo cuyo petitorio sea dejar sin efecto medidas cautelares.

Efectivamente, mediante STC N° 4508-2014-PA/TC, STC N° 4465-2014-PA/TC y STC N° 5635-2014-PA/TC se indicó que la queja constituía una vía previa al amparo cuando está en discusión medidas cautelares trabadas después de iniciado el procedimiento de cobranza coactiva.

A su vez, sobre medidas cautelares previas al inicio del procedimiento de cobranza coactiva, la STC N° 873-2014-PA/TC también reconocía como vía previa a la queja y añadía que no existe riesgo de irreparabilidad pues no constituyen un título válido para la cobranza compulsiva de la deuda. En la STC N° 6367-2015-PA/TC a pesar de haberse agotado dicha vía se declaró improcedente porque el TC consideró que existía una vía igualmente satisfactoria. No obstante, mediante STC N° 867-2013-PA/TC (de fecha 24 de enero de 2018) el Tribunal Constitucional aseveró sobre las medidas cautelares trabadas en el procedimiento de cobranza coactiva lo siguiente:

i) No cabe exigir el agotamiento de alguna vía previa.

ii) La pretensión de que, de manera directa, se deje sin efecto las medidas cautelares dispuestas en expedientes de cobranza coactiva no es una que pueda llevarse a un proceso judicial ordinario. En este sentido, no existe una vía procesal específica habilitada para lograr ello y, por ende, conforme a lo precisado en la STC Exp. N.º 04968-2014-HC (criterio que debe considerarse incorporado al análisis de pertinencia de la vía constitucional).

Ello resulta un cambio jurisprudencial significativo para los intereses del contribuyente, sin embargo, se debe contrastar con algunas resoluciones posteriores vinculadas a medidas cautelares previas al procedimiento de cobranza coactiva. Así, en la STC N.º 473-2018-PA/TC (de fecha 16 de agosto de 2018) se reconoce como vía igualmente satisfactoria al proceso contencioso administrativo y en la STC N.º 721-2016-PA/TC a la queja como vía previa que se debe agotar.

Como se puede observar, nuestra investigación nos ha permitido conocer aspectos novedosos en la jurisprudencia del TC sobre controversias vinculadas a medidas cautelares que podría ser de ayuda para los operadores jurídicos y constituir un acicate para un nuevo examen riguroso de ese tema.

De igual forma, compartimos su opinión cuando afirma que el Tribunal Constitucional en algunas sentencias pareciera reflejar su desconocimiento del procedimiento administrativo tributario, tal como se ha visto en el análisis referido al agotamiento de la vía administrativa previa (véase, verbigracia, la STC N.º 04082-2012-AA/TC y STC N.º 04532-2013-PA/TC).

Esto para nada resulta superfluo teniendo presente la falta de agotamiento de la vía previa se encuentra entre las dos causales más frecuentes de improcedencia. Así, se puede verificar los siguientes datos estadísticos descriptivos:

Tabla N.º 14. Causales de improcedencia.

Causales de Improcedencia	Número	Porcentaje
Vías previas	21	27.27%
Vía igualmente satisfactoria	23	29.87%
Sustracción	9	11.69%
Contenido constitucional	10	12.99%
Extemporaneidad	6	7.79%
No existe lesión ni amenaza	6	7.79%
Litispendencia	2	2.60%
Total	77	100%

Fuente: Elaboración propia.

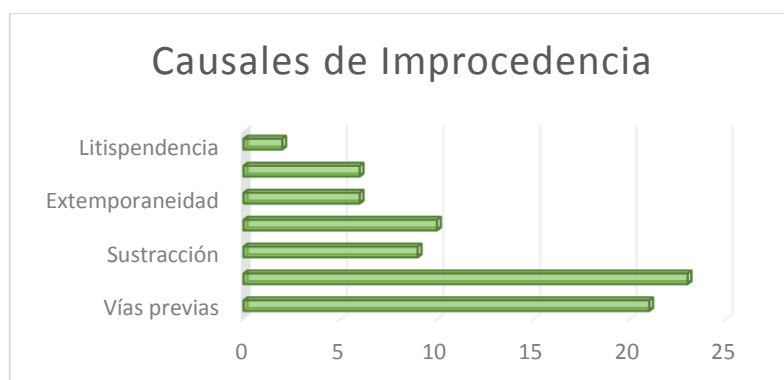


Figura 8. Causales de improcedencia.

Fuente: Elaboración propia.

A ello, nosotros agregaríamos que los criterios fluctuantes sobre la procedencia del proceso de amparo en controversias tributarias, específicamente el análisis realizado a la existencia de vías igualmente satisfactorias al amparo, afectan gravemente el principio de seguridad jurídica puesto que genera incertidumbre en los contribuyentes.

Tal afirmación lo podemos ejemplificar con las controversias referidas a una notificación inválida (o inexistente) de los valores objeto de cobranza coactiva. El 24 de mayo de 2016 se expidió la STC N° 3586-2014-PA/TC que ordena admitir a trámite la demanda de amparo pues la omisión de notificación de los actos administrativos que son objeto de cobranza coactiva constituiría una flagrante violación del derecho al debido proceso y además resulta relevante analizar la constitucionalidad del artículo 104 del Código Tributario. Al día siguiente, mediante STC N° 5455-2014-PA/TC se declara improcedente una demanda de amparo donde también se alegaba la vulneración del derecho al debido proceso por la invalidez en la notificación de valores objeto de cobranza coactiva. ¿Cuál fue el criterio de distinción?

Pareciera que fue la relevancia constitucional subyacente en el análisis constitucional del artículo 104 del Código Tributario. Sin embargo, en absoluto no compartiríamos tal razonamiento.

Tres meses después se vuelve a declarar improcedente una controversia similar e incluso que revestía mayor gravedad: STC N° 1658-2015-PA/TC. En tanto, el contribuyente alegaba que no se le había notificado la resolución que resuelve su recurso de reclamación, en consecuencia, Sunat había iniciado procedimiento de cobranza coactiva y rechazado su recurso de apelación por extemporáneo. No solo estábamos ante una posible vulneración del derecho a un debido proceso sino incluso del principio de pluralidad de instancias.

Posteriormente, el 28 de noviembre de 2017, se ordena admitir a trámite una demanda de amparo donde la contribuyente solicitaba dejar sin efecto el procedimiento de cobranza coactiva porque la Administración Tributaria no habría cumplido con notificarle los valores en cobranza.

Para luego, mediante STC N° 02518-2018-PA/TC, se declare improcedente una controversia en la cual el contribuyó alegaba omisión en el acto de notificación de la resolución que resolvió su recurso de reclamación y por tanto solicitaba declarar nulo el procedimiento de cobranza coactiva.

Se podría afirmar que, si se deben analizar las particularidades de cada caso, las decisiones no podrían servir de precedentes para otros casos. Esta concepción, no obstante, omite el hecho de que, en cada decisión, debe haber una razón generalizable a otros casos. De esta forma, la razón de decidir debe servir de parámetro para otros casos futuros y, mediante la abstracción y la universalización, debe formar expectativas para otros casos futuros, garantizando cierta igualdad en la solución de conflictos similares. (Ávila, 2012, p. 531)

Tal panorama también nos permite compartir el razonamiento expresado por Angulo (2017), en cuanto con las sentencias interlocutorias seguimos a la merced de la discrecionalidad del Tribunal Constitucional. Tal discrecionalidad solo puede ser combatida con una adecuada argumentación de las resoluciones.

Asimismo, en consonancia con nuestros resultados, compartimos la conclusión a la que arribó Rodríguez (2017), en cuanto aseveraba que el proceso de amparo presenta demora para la atención de las pretensiones constitucionales. Se ha podido verificar que procesos de amparos recién concluyen después de 3 años (en promedio). Incluso, dicha demora en su resolución ha sido excusa para ingresar al fondo del asunto en controversias que debían declararse improcedente (véase el caso Medina de Baca – STC N° 04082-2012-AA/TC).

Sin embargo, también debemos ser justos con el Tribunal Constitucional y reconocer que ha expedido algunas resoluciones acertadas en materia tributaria. Así, por ejemplo, en la STC N° 8428-2013-PA/TC, nos parece correcto cuando afirma que en el caso de anulación del concesorio de apelación por parte del Tribunal Fiscal se debe verificar una motivación cualificada (en base al Expediente N° 02539-2012-PA/TC). Además, en este supuesto, el proceso contencioso administrativo no sería una vía igualmente satisfactoria pues la demanda sería declara improcedente al haberse consentido lo resuelto por Sunat y el patrimonio de la demandante se encontraría a merced de aquella.

2. Contratación de la hipótesis.

Al iniciar nuestra investigación tomamos como hipótesis inicial que: La STC N° 04082-2012-AA no tuvo efecto alguno en los intereses moratorios devengados de obligaciones tributarias pues se le sigue atribuyendo un carácter indemnizatorio (tanto en la jurisprudencia como en la doctrina mayoritaria). En cuanto al proceso de amparo tuvo como efecto que controversias similares al Caso Emilia Medina de Baca sean declaradas procedentes utilizando como antecedente dicho caso.

En tal sentido, se ha podido contrastar dicha hipótesis pues dicha atribución de un carácter sancionador a los intereses moratorios devengados de obligaciones tributarias ha sido abandonada en la jurisprudencia más reciente por el Tribunal Constitucional, volviendo a reconocerse a los intereses moratorios como “la liquidación global mínima” indemnizatoria (Fernández, 2017, p.141). Incluso, sorpresivamente, en la sentencia que establece como reglas obligatorias los criterios de la STC N° 04082-2012-AA/TC, nos estamos refiriendo al Caso ICATOM S.A. (STC N° 04532-2013-PA/TC).

En cuanto al Tribunal Fiscal, se ha podido constatar que no ha venido atribuyendo, bajo alguna circunstancia, carácter punitivo o sancionador a los intereses moratorios devengados de obligaciones tributarias como sí lo hizo el TC en la STC N° 04082-2012-AA/TC. Sino que incluso ha desatendido todas las solicitudes de aplicación de los criterios sustantivos esgrimidos en la STC N° 04082-2012-AA/TC. Sin embargo, ante la publicación del Caso ICATOM (STC N° 04532-2013-PA/TC) las atendió, pero, hasta el 31 de diciembre de 2019, ha considerado que ninguna controversia resulta similar al caso ICATOM.

Mientras que la Corte Suprema no ha reconocido naturaleza sancionadora a los intereses moratorios devengados de obligaciones tributarias (se ha podido corroborar el rechazo por parte de la Corte Suprema ante pedidos de aplicación de sentencias del Tribunal Constitucional donde se disponía la suspensión del cobro de intereses moratorios al caso concreto) sino que ha seguido atribuyéndole un carácter resarcitorio.

De manera que se ha seguido atribuyendo a los intereses moratorios devengados de obligaciones tributarias un carácter indemnizatorio o resarcitorio, incluso después de la STC N° 04082-2012-AA, tanto en la jurisprudencia administrativa, judicial o constitucional.

Sobre el proceso de amparo, haciendo uso expreso de la STC N° 04082-2012-AA nuestro Tribunal Constitucional ha admitido a trámite, por ejemplo, el Caso ICATOM (Expediente N° 04532-2013-PA/TC) y el Caso Scotiabank (Expediente N° 222-2017-PA/TC). Estas controversias precisamente son de carácter patrimonial, provenientes de deuda tributaria, que

carecen de irreparabilidad del daño y carácter de urgencia, teniendo como vías igualmente satisfactorias al proceso contencioso administrativo.

Por tanto, si bien los criterios de procedencia explicados en la STC N° 04082-2012-AA emanaron de un caso excepcional y el proceso de amparo sigue siendo residual o restringido para las controversias patrimoniales provenientes de deudas tributarias. No obstante, dicha sentencia dejó abierta la puerta del TC para que ingrese, mediante proceso de amparo, controversias similares donde se discuta la aplicación de intereses moratorios devengados de obligaciones tributarias.

De tal manera, se ha logrado contrastar nuestra hipótesis pues la STC N° 04082-2012-AA no tuvo efecto alguno en los intereses moratorios devengados de obligaciones tributarias pues se le sigue atribuyendo un carácter indemnizatorio (tanto en la jurisprudencia como en la doctrina mayoritaria). En cuanto al proceso de amparo tuvo como efecto que controversias similares al Caso Emilia Medina de Baca sean declaradas procedentes utilizando como antecedente dicho caso.

CONCLUSIONES.

1. La STC N° 04082-2012-AA flexibiliza la aplicación de los supuestos de procedencia del proceso de amparo tributario y atribuye carácter sancionador a los intereses moratorios devengados de obligaciones tributarias. Lo cual importó un cambio de criterio jurisprudencial importante pues hasta entonces no se había considerado a los intereses moratorios devengados de obligaciones tributarias como sanciones administrativas y se dejó de lado el carácter residual del proceso de amparo.

2. En el análisis jurisprudencial posterior a la STC N° 04082-2012-AA, se ha determinado que el 89.53% de las demandas de amparo fueron declaradas improcedentes y solo el 11.47% se declararon procedentes, por lo que sigue siendo restringido el acceso al amparo en materia tributaria. Sin embargo, controversias similares al Caso Emilia Medina de Baca son declaradas procedentes utilizando como precedente dicho caso: Caso ICATOM S.A. y Caso Scotiabank.

3. En cuanto a la naturaleza jurídica de los intereses moratorios en la jurisprudencia constitucional, posterior a la STC N° 04082-2012-AA/TC, encontramos la sentencia recaída en el Expediente N° 04532-2013-PA/TC que establece como reglas obligatorias los criterios esbozados en el Caso Emilia Medina de Baca. No obstante, en dicha sentencia con mejor calidad argumentativa, se señala expresamente que los intereses moratorios no son sanciones sino indemnizaciones por el retraso en el pago de la deuda tributaria. A su vez, en la jurisprudencia de la Corte Suprema y del Tribunal Fiscal, posterior a la STC N° 04082-2012-AA, se pudo apreciar que no se ha reconocido naturaleza sancionadora a los intereses moratorios devengados de obligaciones tributarias sino un carácter resarcitorio.

RECOMENDACIONES.

1. La superación de una regla tributaria, en mérito a un análisis constitucional, necesariamente debe tener en cuenta el principio de democracia, seguridad jurídica y el tributo no como el fin sino como un mecanismo de financiamiento de la Constitución Política. En tal sentido, se debe exigir una motivación cualificada a los jueces que inaplican disposiciones normativas tributarias.
2. Resulta necesario exigir que el Tribunal Constitucional asegure el principio de seguridad jurídica y el derecho a una debida motivación en sus propias resoluciones, pues se ha podido apreciar que, solo a manera de ejemplo, en controversias referidas a la notificación inválida de valores que constituyen objeto de cobranza coactiva, hay casos donde se declara su procedencia y en otros sucede todo lo contrario, lo que genera cierta incertidumbre pues no se expresa un motivo para dicho distingo.
3. Se debe seguir atribuyendo un carácter resarcitorio a los intereses moratorios devengados de obligaciones tributarias para evitar confusiones conceptuales en la praxis, como la que se pudo verificar en la STC N° 04082-2012-AA, y por rigurosidad teórica pues tener en claro los conceptos jurídicos permitirá analizar de mejor manera dicha figura jurídica.

BIBLIOGRAFÍA

Libros

- Albadalejo, M. (1980). *Derecho Civil* (Vol. II). Barcelona: Bosch.
- Alexy, R. (2019). *Ensayos sobre la teoría de los principios y el juicio de proporcionalidad*. (G. Villa Rosas, Coord.) Lima: Palestra Editores
- Ávila, H. (2011). *Teoría de los principios*. (L. Criado Sánchez, Trad.) Madrid|Barcelona|Buenos Aires: Marcial Pons.
- Ávila, H. (2012). *Teoría de la seguridad jurídica*. Madrid|Barcelona|Buenos Aires: Marcial Pons.
- Berliri, A. (1990). *Scritti scelti di diritto tributario*. Milano: Giuffré.
- Bobbio, N. (1950). *Teoría della scienza giurídica*. Turín: Giappichelli Editore.
- Busso, E. B. (1951). *Código Civil Anotado*. Buenos Aires: EDIAR.
- Carneluti, F. (1944). *Sistema de Derecho Procesal Civil* (Vol. I). Buenos Aires: Uteba.
- Castillo Freyre, Mario y Osterling Parodi, Felipe. (2003). *Tratado de las Obligaciones* (1° ed., Vol. X). Lima: Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú.
- De Barros Carvalho, P. (2013). *Derecho Tributario: fundamentos jurídicos de la incidencia*. Lima: Grijley.
- De Ruggiero, R. (1944). *Instituciones de Derecho Civil* (Vol. II). mADRID: Instituto Editorial Reus S.A.
- De Vergottini, G. (2004). *Derecho Constitucional Comparado* (1° ed.). (C. Herrera, Trad.) México: Universonal Nacional Autónoma de México.
- Fernández Cruz, G. (2015). Tutela y Remedios: La indemnización entre la tutela resarcitoria y el enriquecimiento sin causa. En V. autores, *Reflexiones en torno al Derecho Civil: A los treinta años del Código* (págs. 385-404). Lima: Ius Et Veritas.
- Fernández Cruz, G. (2017). *La cláusula penal: Tutela contra el incumplimiento vs. Tutela resarcitoria*. Lima: Ara Editores.
- Ferreiro Lapatza, J. J. (2010). *Instituciones de Derecho Financiero*. Madrid: Marcial Pons.
- García Long, S. (2019). *La función punitiva en el Derecho Privado*. Lima: Instituto Pacífico.
- Gascón Abellán, M. (2008). Los límites de la justicia constitucional: La invasión del ámbito político. En E. Ferrer Mac Gregor, & A. Zaldívar, *La Ciencia del Derecho Procesal*

- Constitucional. Estudios en Homenaje a Héctor Fix-Zamudio, Tomo* (Vol. I, págs. 687-711). México: UNAM|IMDPC|MARCIAL PONS.
- Giannini, A. D. (1937). *Il rapporto giuridico d'imposta*. Milano: Giuffré.
- Grández Castro, P. C. (2014). La autodeterminación del Tribunal en la admisión del recurso de agravio: notas al caso Francisca Vásquez Romero (STC 00987-2014-PA/TC). En P. Grández Castro, *El debate en torno a los límites al recurso de agravio constitucional* (págs. 133-154). Lima: Palestra Editores.
- Jarach, D. (1996). *Finanzas Públicas y Derecho Tributario* (3° ed.). Buenos Aires: Abeledo-Perrot.
- Larenz, K. (1958). *Derecho de Obligaciones*. Madrid: Revista de Derecho Privado.
- León Hilario, L. L. (2011). *La Responsabilidad Civil. Líneas Fundamentales y Nuevas Perspectivas*. Lima: Jurista Editores.
- López Flores, L. (2017). Para evitar el (des)amparo. En G. Jurídica, *Por qué fracasan los procesos de amparo* (págs. 11-33). Lima: Gaceta Jurídica.
- Maia Lins, R. (2018). *La mora en el Derecho Tributario*. (J. C. Panez Solórzano, Trad.) Lima: Grijley.
- Polanco Gutiérrez, C. E. (2019). *Los intereses en las obligaciones dinerarias* (Segunda ed.). Lima, Perú: Instituto Pacífico.
- Sosa Sacio, J. M. (2012). Tutela del "contenido constitucionalmente protegido" de los derechos fundamentales a través del proceso de amparo. En J. M. Sosa Saccio, *La procedencia en el proceso de amparo* (págs. 7-39). Lima, Perú: Gaceta Jurídica.

Revistas

- Cairo, R. O. (2014). El amparo durante la vigencia del Código Procesal Constitucional peruano. *Pensamiento Constitucional*(19), 251-263.
- Castillo Córdova, L. (2011). Sobre la esencia del amparo. En particular sobre su excepcionalidad. *Pensamiento Constitucional*, 51-83.
- Cruces Burga, A. (2017). Precedentes sin precedente: los casos sustancialmente iguales como causal de rechazo de los recursos de agravio constitucional. *Themis - Revista de Derecho*(71), 183-93.
- Eguiguren Praeli, F. J. (2007). El amparo como proceso "residual" en el código procesal constitucional peruano: una opción riesgosa pero indispensable. *Pensamiento Constitucional*, 12(12), 221-254.

- Espinosa-Saldaña Barrera, E. (2014). Código Procesal Constitucional y acceso al Tribunal Constitucional: la plasmación de algunas pautas jurisprudenciales para así alcanzar a cabalidad lo buscado por el legislador. *Pensamiento Constitucional*, 285-297.
- Espinoza Espinoza, J. (2011). Apuntes para una interpretación coherente del Tercer Pleno Casatorio Civil. *Diálogo con la Jurisprudencia*(153), 63-64.
- Eto Cruz, G. (2015). El acto lesivo y su "prueba mínima". *Gaceta Constitucional y Procesal Constitucional*, 45-59.
- Eto Cruz, G. (Agosto de 2015). El precedente Elgo Ríos o la historia de cómo un TC deconstruye sus competencias. *Gaceta Constitucional y Procesal Constitucional*(93), 23-39.
- Fernández Cruz, G. (Diciembre de 1991). La naturaleza jurídica de los intereses: Punto de conexión entre Derecho y Economía. *Derecho*(45), 177-213.
- Fernández Cruz, G. (2001). Las transformaciones funcionales de la responsabilidad civil: la óptica sistémica. Análisis de las funciones de incentivo o desincentivo y preventiva de la responsabilidad civil en los sistemas del civil law. *Revista Ius Et Veritas*, 11-33.
- García Long, S. (2019). El concepto de cláusula penal. *Actualidad Civil*, 89-106.
- López Flores, L. (2015). El precedente vinculante Elgo Ríos y el nuevo enfoque del rol de la judicatura ordinaria: de la "residualidad" a la "justicia constitucional difuminada". *Diálogo con la jurisprudencia*(203), 31-40.
- Osterling, M., & García Long, S. (2019). Psicoeconomía de la Cláusula Penal. *Revista de Actualidad Mercantil*, 142-171.
- Rodríguez Santander, R. (2005). Amparo y residualidad. *Justicia Constitucional. Revista de Jurisprudencia y Doctrina*(2), 99-135.
- Sosa Sacio, J. M. (2015). El requisito "especial trascendencia constitucional" como rechazo in limine exigido por la Constitución. (C. d. Constitucionales, Ed.) *Revista Peruana de Derecho Constitucional*, 191-211.

Tesis

- Angulo Huacho, G. L. (2017). *El proceso de amparo a partir del precedente vinculante Francisca Vasquez y las restricciones a la justicia constitucional*. Lima: Universidad Autónoma del Perú. Recuperado el 1 de Octubre de 2019, de <http://repositorio.autonoma.edu.pe/bitstream/AUTONOMA/420/1/ANGULO%20HUACHO%20GIANMARCO.pdf>

- Arrunategui Burgos, A. G. (2019). *Consecuencias de la modificación del Impuesto a la Renta anual que sirvió de base de cálculo de los pagos a cuenta*. Lima: Pontificia Universidad Católica del Perú. Recuperado el 1 de Octubre de 2019, de http://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/bitstream/handle/20.500.12404/14675/ARRUNATEGUI_BURGOS_ANGELA_GANNINE.pdf?sequence=1&isAllowed=y
- Ayacho Melendez, N. R. (2018). *Planeamiento tributario para reducir los gastos no deducibles en una empresa constructora, Lima 2018*. Lima: Universidad Norbert Wiener. Recuperado el 01 de Octubre de 2019, de <http://repositorio.uwiener.edu.pe/bitstream/handle/123456789/2685/TESIS%20Ayach%20Noemi.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- Bernuy Villanueva, N. K. (2015). *Los efectos negativos al sistema financiero y a una economía de mercado de una prohibición de pactar intereses que puede exigir el acreedor*. Lima: Pontificia Universidad Católica del Perú. Recuperado el 1 de Octubre de 2019, de <http://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/handle/20.500.12404/6879>
- Campos López, D. A., & Díaz Linares, G. J. (2017). *Cobro de intereses moratorios devengados durante la impugnación de deuda tributaria y derecho al debido procedimiento del deudor tributario*. Trujillo: Universidad Nacional de Trujillo. Recuperado el 01 de Octubre de 2019, de http://dspace.unitru.edu.pe/bitstream/handle/UNITRU/8246/CamposLopez_D%20-%20DiazLinares_G.pdf?sequence=1&isAllowed=y
- Campos Siesquen, B. (2019). *La retención bancaria electrónica confirmada por la entidad bancaria y la suspensión de intereses moratorios a los contribuyentes de Lambayeque ejercicio 2016*. Lambayeque: Universidad Nacional Pedro Ruiz Gallo. Recuperado el 1 de Octubre de 2019, de <http://repositorio.unprg.edu.pe/bitstream/handle/UNPRG/4635/BC-TES-3455%20CAMPOS%20SIESQUEN.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- Cruzado Cachi, D. C. (2019). *Contingencias por el incumplimiento en el pago de tributos en la empresa Tank's 105 Servicios Generales S.R.L, Trujillo, 2017*. Trujillo: Universidad Privada del Norte. Recuperado el 1 de Octubre de 2019, de <http://repositorio.upn.edu.pe/bitstream/handle/11537/15003/Cruzado%20Cachi%20Diana%20Carolina.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- Díaz Colchado, J. C. (2013). *Amparo y arbitraje. La subsidiariedad del amparo y el recurso de anulación de laudo arbitral*. Lima: Pontificia Universidad Católica del Perú.

- Recuperado el 2 de Octubre de 2019, de http://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/bitstream/handle/20.500.12404/5243/DIAZ_COLCHADO_JUAN_AMPARO_ARBITRAJE.pdf?sequence=1&isAllowed=y
- Huayán Gonzáles, A. P. (2017). *Afectación de la no confiscatoriedad y la seguridad jurídica como consecuencia de la emisión tardía de una resolución de determinación al finalizar un procedimiento de fiscalización*. Trujillo: UPAO. Recuperado el 1 de Octubre de 2019, de http://repositorio.upao.edu.pe/bitstream/upaorep/3452/1/RE_DERE_ANA.HUAYAN_AFECTION.A.LA.NO.CONFISCATORIEDAD_DATOS.PDF
- Mercedes Terceros, L. (2019). *Improcedencia del cobro de intereses moratorios en los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría a contribuyentes en la ciudad de Tacna periodo 2014*. Moquegua: Universidad José Carlos Mariategui. Recuperado el 01 de Octubre de 2019, de http://repositorio.ujcm.edu.pe/bitstream/handle/ujcm/643/Libertad_tesis_gradoacademico_2018.pdf?sequence=1&isAllowed=y
- Oliva Cornejo, J. (2017). *La acción de amparo como mecanismo de defensa legal en las medidas cautelares tributarias*. Chiclayo: Universidad Nacional Pedro Ruiz Gallo. Recuperado el 2 de Octubre de 2019, de <http://repositorio.unprg.edu.pe/bitstream/handle/UNPRG/1329/BC-TES-TMP-162.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- Rodriguez Tanta, J. E. (2017). *El proceso de amparo su problemática con relación al principio de tutela jurisdiccional efectiva en la Corte Superior de Justicia de Tacna año 2006 a 2010*. Tacna: Universidad Privada de Tacna. Recuperado el 1 de Octubre de 2019, de http://repositorio.upt.edu.pe/bitstream/UPT/492/1/Rodriguez_Tanta_Jorge.pdf
- Saavedra Palomino, C. E. (2017). *La indemnización en las obligaciones de dar sumas de dinero y el tratamiento de la cláusula penal*. Lima: Universidad San Martín de Porres. Recuperado el 1 de Octubre de 2019, de http://www.repositorioacademico.usmp.edu.pe/bitstream/usmp/2648/1/saavedra_pce.pdf
- Zumaeta Huasasquiche, L. D., & Chacaltana Magret, D. B. (2018). *Problemas de constitucionalidad a raíz de la entrada en vigencia de la Ley N° 30230: ¿Los intereses moratorios deben ser asumidos por el contribuyente cuando la demora en resolver es imputable al Tribunal Fiscal?* Lima: Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas.

Recuperado el 01 de Octubre de 2019, de <https://repositorioacademico.upc.edu.pe/handle/10757/623685>

Artículos académicos y documentos en línea

Cruces Burga, A. (23 de Julio de 2015). *El precedente "Elgo Ríos" y la vía igualmente satisfactoria*. Recuperado el 27 de Octubre de 2019, de <http://ius360.com/publico/constitucional/el-precedente-elgo-rios-y-la-via-igualmente-satisfactoria/>

Grupo de Trabajo de Revisión y Mejora del Código Civil Peruano de 1984. (25 de Agosto de 2019). *Anteproyecto de Reforma del Código Civil Octubre 2016-Marzo 2019*. Recuperado el 10 de Mayo de 2020, de LEGIS.PE: https://static.legis.pe/wp-content/uploads/2019/08/Anteproyecto-de-Reforma-al-C%C3%B3digo-Civil-Peruano-Legis.pe_.pdf?fbclid=IwAR35kM_4DKRclgil0kf123aZWXvH461cvMOZsFG1q3O2PdXTlnrSm1q_xF0

López, F. L. (19 de Julio de 2011). *¿Jurisdicción administrativa? Un nuevo fallo del Tribunal Constitucional sobre la facultad de "control difuso" por los Tribunales Administrativos*. Recuperado el 17 de Octubre de 2019, de http://www.firmavalleriestra.pe/wp-content/uploads/2015/11/Control-Difuso-Administrativo_Luciano-lopez-flores.pdf

Sagüés, N. P. (2008). *Derecho Procesal Constitucional. Logros y obstáculos*. Lima, Perú: Centro de Estudios Constitucionales. Recuperado el 05 de Agosto de 2019, de https://www.tc.gob.pe/wp-content/uploads/2018/10/derecho_proconstitucional.pdf

Sentencias y resoluciones

Corte Interamericana de Derechos Humanos. (22 de Setiembre de 2009). *Caso Anzualdo Castro vs. Perú*. Recuperado el 09 de Mayo de 2020, de CIDH: http://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_202_esp.pdf

Poder Judicial del Perú. (6 de Setiembre de 2016). *Casación N° 2083-2014-Lima*. Recuperado el 21 de Noviembre de 2019, de PJ: <https://apps.pj.gob.pe/cejSupremo/Expediente/ExpedienteVerPDF.aspx?data=EI0HhlT7h1EY6RR3cT04dAxKSMh1RXrNp3TI/P/2xN8bO+QZjYZ+xRwuzZTTro3/xtmQj>

mc+G17wVIIo4fb6nB8QA+rIx3roqPRKvMyme9vfMfrOMrP8NIW+SjcQbUkuh46U
BNXTY7/DjKUokwxv0r6fF8pdezkyZsqbpq0RMZz9ygkjuS64lgg

Poder Judicial del Perú. (21 de Marzo de 2017). *Casación N° 13197-2014-Lima*. Recuperado el 15 de Febrero de 2020, de PJ: <https://apps.pj.gob.pe/cejSupremo/Expediente/ExpedienteVerPDF.aspx?data=ELC3d8JYU6VBjffTpCYLO0EeLKFhkwT22r11HX+dHT/a0ga1Xf1Udo44s16VuNk6Nm+mbsO/tptOIn+eQjncCTGTZO5t3WuEXfhMDoyx+dobWwYxrmP4gAfdAlnLfVosZrpd9Bcc7i1LbtYQT+co1rQGZYvfek17te93U6PVlh6hRYYwR6RyfVL>

Poder Judicial del Perú. (21 de Agosto de 2017). *Casación N° 17927-2015-Lima*. Recuperado el 16 de Noviembre de 2019, de PJ: <https://apps.pj.gob.pe/cejSupremo/Expediente/ExpedienteVerPDF.aspx?data=ENLba4l0abi4jeDZ+TU953O+CUdH3km/f/dB3L8vMyZ3krxoLheM/yG9LknRCnYBqUv+8d/PqC2kULbH0b4SoZEwbrhzjPvGmYSONuzPPOVmPGRvcgvCwNsIIR3QFVopm2a8jmQgZuvlYYW4XkX5IDCNl6INtPV0OdIzpf0K+ssbyXv9+Xl7+dC>

Poder Judicial del Perú. (23 de Febrero de 2017). *Casación N° 3867-2014-Lima*. Recuperado el 11 de Febrero de 2020, de PJ: <https://apps.pj.gob.pe/cejSupremo/Expediente/ExpedienteVerPDF.aspx?data=EC14pv7gCi9Ro7NIGDLALBdLcKQ11QoDKGoOk7cHfsde0pswH3JTVUQqij6kA+Y5Sb0H4byDZ5tmSI1uwOEIIPJGQjZ1XglRd/MsG/UJ1Ifv5ewkxuYMoh8PzyNaLOOTLWSxe7GJWIWtqI9uBVElutD1jW1ba8cHPq+0RJmqYELrYz2lPZQfhQb>

Poder Judicial del Perú. (5 de Mayo de 2017). *Casación N° 4544-2015-Lima*. Recuperado el 17 de Enero de 2020, de PJ: <https://apps.pj.gob.pe/cejSupremo/Expediente/ExpedienteVerPDF.aspx?data=EO13S6SW1ewsTj42qtVOrhGZnN+6HqxNlj37Hoos5cwY4IlzJZFllhCM6mQPwBrEr/1v9HIwN6PQsISZOzq4500xnPV3f4IzLgwRbvnLZpRtpUXU1vIliU+jfQWSZxLd8jubmdSwpWsMM1ojt1ib0WtfgrI5K2Azl1eVoA3mMlgOVbdaYinNgeL>

Poder Judicial del Perú. (6 de Octubre de 2017). *Casación N° 5476-2016-Lima*. Recuperado el 12 de Marzo de 2020, de PJ: <https://apps.pj.gob.pe/cejSupremo/Expediente/ExpedienteVerPDF.aspx?data=EFDqhVrZXBGNJEqf4A/06prd7Uge/jpT6ybc6sbKUNowpxwk/l+T51g18W5D51yRgTqGyyiHMf7kBW7zxZjOPZnjKvYTNaEz33g10bb9WVX0+wMSBPpSJFwJupu882q6cEQl3UI70v0HPkfsJMGRc2rUR1ZnU/OtPuQZohluTVYfiRpgWzAy0E>

Poder Judicial del Perú. (16 de Mayo de 2017). *Casación N° 8307-2015-Lima*. Recuperado el 28 de Diciembre de 2019, de PJ: <https://apps.pj.gob.pe/cejSupremo/Expediente/ExpedienteVerPDF.aspx?data=EKMxSFs9FEAZCHIE2K88TNtxpmL3vNEfXGoaM6LbqbwqE3k4l9qvVSMb9Ftj3BHu2GVb9Wg4tXM94q36B/ZmYaMPx8jm3y6q7bRsF8tsMlFyLsf+aShuyAd7kRT/IlfLzc/z/YWIO6hhLh0brFg0qJYPx6dyjnjReOlVfm3trgmJm1LWhYeK>

Poder Judicial del Perú. (5 de Junio de 2018). *Apelación N° 4794-2017-Lima*. Recuperado el 12 de Marzo de 2020, de PJ: <https://apps.pj.gob.pe/cejSupremo/Expediente/ExpedienteVerPDF.aspx?data=EJ7EO7Cwcl+eXNVcK5ZND/vJ/QADZW4ED9W+eFTN8JL/RN2M5PfqxK09a8eXzJCZ0mTBMj+MUPrwIjkwB5Ao32WZidPJ1FuzKIP6KSW3dwrPGf4UtmcyMo7NHdq/cXkO6sozcu57reZCsLtMvUI2V2Rdb5QWhNHDLzKNZtloOnA6HokWQLuzF0W>

Poder Judicial del Perú. (23 de Mayo de 2018). *Casación N° 17738-2016-Lima*. Recuperado el 19 de Abril de 2020, de PJ: <https://apps.pj.gob.pe/cejSupremo/Expediente/ExpedienteVerPDF.aspx?data=EHkw+CJsQTzdXMxsRBWaeYiuIahdf+z+asOVp4Lj1LdkyTjO8lJeDmb9ilMrK8qx63kODW8ppMJmJXdyPqPB8aZkkgqJfR/uHEgBDwyE6o2X84SvyBVEQosWZhIBLHK97fX2NnEIhlg95wIaZmA2SWrKI/6bSnVuEAUpmUovZag9w8SekJPujL>

Poder Judicial del Perú. (21 de Marzo de 2018). *Casación N° 9096-2016-Lima*. Recuperado el 25 de Abril de 2020, de PJ: <https://apps.pj.gob.pe/cejSupremo/Expediente/ExpedienteVerPDF.aspx?data=EPK2HzZzRWZii+8JfwnlzEIwW6BHa3ym5BsyrW0UkMT9GDHWkpecLDAyUgUk3HRrE5IGYdieKwUIL9PgPNyE7U1xMI4pDBdGXMSz4DzhkPZ/HjpDXngDBKk4v9kQZuXnhXzvR+WdSvp1w+5kb46T2maEO7GM2deLnVOVFKT7FoIlAHt3p+k1vjB>