



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

## Pleno. Sentencia 883/2021

EXP. N. ° 02218-2015-PA/TC  
LIMA  
PLUSPETROL PERÚ  
CORPORATION SA

### RAZÓN DE RELATORÍA

En la sesión del Pleno del Tribunal Constitucional, de fecha 26 de octubre de 2021, se consideró aplicar, en la causa de autos, lo previsto en el artículo 10-A del Reglamento Normativo del Tribunal Constitucional, el que, entre otras cosas, establece el voto decisorio de la presidenta del Tribunal Constitucional en las causas en que se produzca empate en la votación. Así entonces, la sentencia se encuentra conformada por los votos de los magistrados Ledesma Narváez, Miranda Canales (con fundamento de voto) y Espinosa-Saldaña Barrera, que resuelven:

Declarar **IMPROCEDENTE** la demanda de amparo.

Por su parte, los magistrados Ferrero Costa, Blume Fortini y Sardón de Taboada votaron, coincidiendo, por declarar fundada la demanda, por haberse acreditado la violación al derecho al plazo razonable.

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

Flavio Reátegui Apaza  
Secretario Relator

SS.

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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N. ° 02218-2015-PA/TC  
LIMA  
PLUSPETROL PERÚ  
CORPORATION SA

## SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

En Lima, a los 26 días del mes de octubre de 2021, el Pleno del Tribunal Constitucional, integrado por los magistrados Ledesma Narváez, Ferrero Costa, Miranda Canales, Blume Fortini, Sardón de Taboada y Espinosa-Saldaña Barrera, pronuncia la siguiente sentencia; con el fundamento de voto del magistrado Miranda Canales, el voto del magistrado Espinosa-Saldaña Barrera y los votos singulares de los magistrados Ferrero Costa, Blume Fortini y Sardón de Taboada, que se agregan.

### ASUNTO

Recurso de agravio constitucional interpuesto por Pluspetrol Perú Corporation SA contra la resolución de fojas 1259, de fecha 13 de octubre de 2014, que declaró infundada la demanda de autos.

### ANTECEDENTES

Con fecha 3 de julio de 2012, Pluspetrol Perú Corporation SA, interpone demanda de amparo contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (Sunat) solicitando que se prohíba a esta cobrarle intereses moratorios derivados de los conceptos referidos en los expedientes materia de Resolución del Tribunal Fiscal 21908-4-2011, por el plazo transcurrido desde la fecha en que se debieron resolver los respectivos recursos de apelación que motivaron su expedición hasta la fecha en que se les notificó la citada resolución del Tribunal Fiscal que los resuelve.

La recurrente alega que, en enero de 2006, interpuso recursos de reclamación contra la Resolución de Determinación 012-0003-0008502 y la Resolución de Multa 012-002-0008360, giradas por el impuesto a la renta del ejercicio 2000 y por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario respectivamente, contra las Resoluciones de Determinación 012-003-0008698 a 012-003-0008707, emitidas por los pagos a cuenta del impuesto a la renta de marzo a diciembre de 2001 emitidas por la Sunat. Con fecha 25 de enero de 2007, al amparo del artículo 144 del Código Tributario, interpuso recursos de apelación contra las resoluciones denegatorias fictas recaídas sobre los referidos recursos de reclamación con el propósito de dar celeridad al proceso impugnatorio y obtener resolución en el más breve plazo. Los recursos de apelación fueron signados con los Expedientes 3011-2007 y 3015-2007. Conforme el Código Tributario, los recursos de apelación fueron presentados ante la Sunat y elevados al Tribunal Fiscal el 15 de marzo de 2007. El Tribunal Fiscal, luego de acumular ambos expedientes, emitió la Resolución 21908-4-2011, de fecha 28 de diciembre de 2011, notificada recién el 4 de mayo de 2012.

La demandante manifiesta que en el caso de las pretensiones impugnatorias formuladas en sede administrativa que fueron declaradas infundadas o fundadas en parte



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N. ° 02218-2015-PA/TC  
LIMA  
PLUSPETROL PERÚ  
CORPORATION SA

por el Tribunal Fiscal, se habrían violentado sus derechos constitucionales al plazo razonable e interdicción de la arbitrariedad, en tanto que en el caso de las pretensiones impugnatorias que disponen lo reliquidación de las obligaciones tributarias, se constituiría una amenaza cierta e inminente de violación de los citados derechos constitucionales.

El procurador público de la Sunat, con fecha 14 de setiembre de 2012, contestó la demanda manifestando que los intereses moratorios se generan por el incumplimiento de pago de la deuda tributaria por parte del contribuyente; por lo que su exigencia durante el transcurso del procedimiento contencioso tributario tiene sustento constitucional en el deber de contribuir.

La procuradora pública a cargo de los asuntos judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, con fecha 9 de noviembre de 2012, contestó la demanda manifestando, entre otras cosas, que existe una vía adecuada para la tutela de los derechos invocados, cual es el proceso contencioso administrativo, y que el Tribunal Fiscal tiene una excesiva carga procesal, debido a que se le asignan, para su trámite, expedientes de queja, de cumplimiento, ampliaciones, entre otros, lo que no les permite atender los expedientes asignados con mayor celeridad.

El Décimo Primer Juzgado Constitucional con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros e Indecopi de la Corte Superior de Justicia de Lima, mediante Resolución 17 de fojas 934, de fecha 18 de diciembre de 2013, declaró fundada la demanda por considerar que la apelación, en sede administrativa, fue resuelta más allá de los plazos establecidos en la norma, demora que corresponde imputarle al Tribunal Fiscal; por lo que, conforme al artículo 33 del Código Tributario, en la instancia de apelación se generan intereses moratorios, y corresponderá ordenar que estos no se apliquen desde el momento en que transcurrió el plazo establecido en el artículo 150 del Código Tributario, esto es, transcurrido el año en que el Tribunal Fiscal debió emitir su pronunciamiento.

La Segunda Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima, revocando la apelada, declaró infundada la demanda por considerar que no es posible establecer que la demora en resolver el recurso de apelación, por parte del Tribunal Fiscal, sea una conducta aislada o arbitraria o de retraso distinto a lo que generalmente ocurre en otros casos de similar complejidad. Considera, además, que no toda demora en resolver un asunto, por parte de la Administración y más allá del plazo legal puede considerarse irrazonable o arbitraria o de afectación al debido proceso, dado que muchas veces los plazos legales son superados por la realidad.

## FUNDAMENTOS

1. El objeto de la demanda de autos es que se prohíba a la Sunat cobrar a la recurrente los intereses moratorios derivados de los conceptos referidos a los expedientes



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N. ° 02218-2015-PA/TC  
LIMA  
PLUSPETROL PERÚ  
CORPORATION SA

materia de Resolución del Tribunal Fiscal 21908-4-2011, por el plazo transcurrido desde la fecha en que debieron resolverse los respectivos recursos de apelación (12 meses de ingresado al Tribunal Fiscal, según el artículo 150 del Código Tributario) hasta la fecha de notificación de la Resolución del Tribunal Fiscal 21908-4-2011, que resolvió las apelaciones formuladas en sede administrativa; es decir, la actora cuestionó el cobro de intereses moratorios durante el periodo comprendido del 15 de marzo de 2008 (fecha límite que tuvo el Tribunal Fiscal para resolver las apelaciones planteadas) al 4 de mayo de 2012 (fecha de notificación de la citada resolución del Tribunal Fiscal). En la demanda, la recurrente consideró que el extremo de la Resolución del Tribunal Fiscal 21908-4-2011 que ordenó la reliquidación de las obligaciones tributarias, con la consiguiente liquidación de los intereses moratorios, constituía una amenaza cierta e inminente de violación de su derecho constitucional al plazo razonable y de contravención al principio de interdicción de la arbitrariedad.

2. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 1 del Nuevo Código Procesal Constitucional, tanto el proceso de habeas corpus como el resto de procesos de tutela de derechos constitucionales tienen por finalidad restablecer el ejercicio de un derecho constitucional o finiquitar una amenaza contra este; es decir, tienen una finalidad eminentemente restitutoria, por lo que, si luego de presentada la demanda cesa la agresión o amenaza de violación del derecho invocado o la misma deviene irreparable, no existe la necesidad de emitir pronunciamiento de fondo al haberse producido la sustracción de la materia.
3. En el presente caso carece de objeto emitir pronunciamiento de fondo sobre el asunto controvertido al haber operado la sustracción de la materia justiciable. En efecto, mediante Resolución de Intendencia N° 0150150001125, emitida en cumplimiento de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 21908-4-2011, se actualizó la deuda de la recurrente y se liquidaron los intereses moratorios respectivos, decisión que fue confirmada mediante Resolución del Tribunal Fiscal N° 9274-4-2013; y, según el Informe Técnico N.° 000897-2021-SUNAT/7D2100, emitido por la División de Control de la Deuda de la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la SUNAT, presentado como anexo del escrito ingresado por la Procuradora Pública de Sunat el 14 de setiembre último, **el 02 de octubre de 2015** la recurrente pagó voluntariamente la totalidad de la deuda liquidada, incluyendo los intereses moratorios cuya prohibición de cobro se pretendía en la demanda.
4. Por esta razón, la pretensión planteada en el presente caso ha devenido irreparable, habiéndose producido la sustracción de la materia controvertida luego de la interposición de la demanda. En consecuencia, la demanda resulta improcedente en aplicación, a contrario sensu, del primer párrafo del artículo 1 del Nuevo Código Procesal Constitucional.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N. ° 02218-2015-PA/TC  
LIMA  
PLUSPETROL PERÚ  
CORPORATION SA

Por estas consideraciones, el Tribunal Constitucional, con la autoridad que le confiere la Constitución Política del Perú,

**RESUELVE**

Declarar **IMPROCEDENTE** la demanda de amparo.

Publíquese y notifíquese.

SS.

**LEDESMA NARVÁEZ**  
**MIRANDA CANALES**  
**ESPINOSA-SALDAÑA BARRERA**

**PONENTE LEDESMA NARVÁEZ**

LPDERECHO.PE



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N. ° 02218-2015-PA/TC  
LIMA  
PLUSPETROL PERÚ  
CORPORATION SA

## FUNDAMENTO DE VOTO DEL MAGISTRADO MIRANDA CANALES

Si bien coincido con la ponencia en cuanto a que debe declararse **IMPROCEDENTE** la demanda de autos; no obstante, a renglón seguido me permito exponer las razones por las que arribo a tal conclusión.

1. Entiendo que el objeto de la demanda es la inaplicación del artículo 33 del TUO del Código Tributario, pues solicita que se prohíba a la Sunat cobrarle a la recurrente los intereses moratorios derivados de los conceptos referidos a los expedientes materia de Resolución del Tribunal Fiscal 21908-4-2011, por el plazo transcurrido desde la fecha en que debieron resolverse los respectivos recursos de apelación (12 meses de ingresado al Tribunal Fiscal, según el artículo 150 del Código Tributario) hasta la fecha de notificación de la Resolución del Tribunal Fiscal 21908-4-2011, que resolvió las apelaciones en sede administrativa. La parte demandante cuestiona el cobro de intereses moratorios durante el periodo comprendido del 15 de marzo de 2008 (fecha límite que tuvo el Tribunal Fiscal para resolver las apelaciones planteadas) al 4 de mayo de 2012 (fecha de notificación de la Resolución del Tribunal Fiscal 21908-4-2011 que resuelve las apelaciones interpuestas). En la demanda, la recurrente consideró que el extremo de la Resolución del Tribunal Fiscal 21908-4-2011 que ordenó la reliquidación de las obligaciones tributarias, con la consiguiente liquidación de los intereses moratorios, constituiría una amenaza cierta e inminente de violación de su derecho constitucional al plazo razonable y de contravención al principio de interdicción de la arbitrariedad.
2. Ahora bien, es menester anotar lo dicho por el legislador sobre la obligación tributaria en el artículo 1 del TUO del Código Tributario:

(...) es de derecho público, es el vínculo entre el acreedor y el deudor tributario, establecido por ley, que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria, siendo exigible coactivamente.
3. Más allá de las discusiones que pudieran presentarse en la doctrina, entiendo como la obligación del deudor tributario [contribuyente o responsable] la de efectuar el pago del tributo<sup>1</sup> [prestación tributaria], a favor del acreedor tributario [el Estado], que por mandato de la ley ha sido impuesto —obviamente delimitada por la Constitución—, cuyo incumplimiento es exigible mediante cobro coactivo.
4. Del mismo modo, el Tribunal Constitucional ha sostenido que en el Estado Social y Democrático de Derecho, el fundamento de la imposición no se limita únicamente a una cuestión de Poder Estatal, sino que incorpora a su razón de ser el deber de todo ciudadano al sostenimiento de los gastos públicos, deber que (...) originalmente fuera entendido respecto al cumplimiento de obligaciones sustanciales y formales

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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N. ° 02218-2015-PA/TC  
LIMA  
PLUSPETROL PERÚ  
CORPORATION SA

relacionadas con el pago [STC 06089-2006-PA, fundamento 18], siendo la primera, aquella prestación esencial o fundamental de la relación jurídico-tributaria, esto es, el pago del tributo<sup>2</sup>; y la segunda, todas las demás que deben realizarse para cumplir con la primera<sup>3</sup>.

5. Por su parte el artículo 28 del mismo Código, señala que la deuda tributaria está constituida por el tributo, la multa y los intereses, señalando que este último es moratorio en los casos de pago extemporáneo del tributo y en la aplicación de multas. En ese sentido, el Tribunal Constitucional señaló que los intereses moratorios son aplicados por el no cumplimiento oportuno de una obligación tributaria [STC 04082-2012-PA, fundamento 45], en ese sentido resulta posible reconocer en ellos su accesoriedad<sup>4</sup>, debido a que se originan siempre y cuando exista alguna obligación de pago de tributos pendiente y vencida. En razón de esto, se le considera como un componente de la deuda tributaria, al encontrar justificación en su relación con la prestación tributaria.
6. De este modo es posible afirmar que al dejarse sin efecto la obligación tributaria a través del procedimiento contencioso tributario o, en su caso, a través del proceso contencioso administrativo, la decisión alcanza también a los intereses. De allí que no es posible justificar un pronunciamiento en sede constitucional sobre los intereses de un tributo que aún se encuentra siendo discutido ante la autoridad administrativa o judicial ordinaria. Comprendiendo incluso a aquellas situaciones en las que el contribuyente decide cancelar la deuda tributaria de manera previa, durante o una vez culminado el procedimiento contencioso tributario, pues como se anota, bien podría la autoridad administrativa o jurisdiccional ordinaria dejarla sin efecto y de ser el caso disponer la devolución de lo indebidamente abonado.
7. Aquí cabe preguntarse si en el contexto descrito, ¿la respuesta de la justicia constitucional tendría efectos restitutivos? El Tribunal Constitucional ha dejado establecido en su jurisprudencia que la eficacia restitutoria del proceso de amparo conlleva ineludiblemente reponer o restituir las cosas al estado anterior a la vulneración o [amenaza] de un derecho constitucional [resolución recaída en el Expediente 00658-2013-PA/TC, fundamento 3], pero si la amenaza invocada se basa en perjuicios que escapan de una captación objetiva, no podría hablarse de efectos restitutivos ya que se dispondría el no cobro de intereses moratorios, ya sea por capitalización o por el exceso del plazo para resolver, de una deuda que aún se discute

<sup>2</sup> Así entendido por el legislador al redactar el artículo 28 del TUO del Código Tributario.

<sup>3</sup> Por citar las establecidas en los artículos 87 a 91 del citado Código.

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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N. ° 02218-2015-PA/TC  
LIMA  
PLUSPETROL PERÚ  
CORPORATION SA

y bien podría dejarse sin efecto, lográndose un pronunciamiento cuyos efectos podrían o no materializarse dependiendo de lo que decida la autoridad administrativa o, en su caso, la judicial ordinaria sobre la obligación principal.

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

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

9. En complemento de lo expuesto, tenemos que de conformidad con el artículo 2 del Código Procesal Constitucional, tratándose del cuestionamiento de un acto futuro (amenaza de violación), esta amenaza debe ser cierta y de inminente realización; presupuesto, claro está, que debe observarse a la fecha de interposición de la demanda<sup>5</sup>. El primer requisito —la certeza de la amenaza— tiene que ver con la posibilidad de que el acto pueda ser efectivamente realizado, jurídica o materialmente. Por ello, en la sentencia recaída en el Expediente 00091-2004-PA/TC se sostuvo que, para que el acto futuro pueda ser considerado cierto, es preciso que se encuentre fundado en hechos reales y no imaginarios [fundamento 8]. En segundo lugar, no basta con demostrar la plausibilidad de la amenaza. Es preciso, además, que esta sea de inminente realización; es decir, que esté pronta a suceder. Se descarta, así,

---

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

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

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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N. ° 02218-2015-PA/TC  
LIMA  
PLUSPETROL PERÚ  
CORPORATION SA

que mediante el amparo se puedan cuestionar actos futuros remotos, sobre los cuales existe una indeterminación temporal de que puedan acaecer.

10. A mi juicio, el cuestionamiento dirigido al cómputo de intereses moratorios que se produciría en la liquidación de la deuda tributaria una vez culminado el trámite del procedimiento contencioso tributario recaído en autos, que sustentan el pedido de inaplicación del artículo 33 del TUO del Código Tributario, no constituye una amenaza que justifique interponer una demanda de amparo, pues, si bien se alega que existe tal amenaza sobre los derechos invocados, observo que no es cierta, dado que constituye una mera conjetura. Es decir, el probable cobro de intereses moratorios no constituye una amenaza cierta al no advertirse de autos algún requerimiento de pago de estos. Así, no son suficientes proyecciones de la recurrente o las actualizaciones de deudas por el no pago oportuno, emitidas automáticamente por el sistema de la Administración Tributaria, por cuanto dichas actualizaciones no son definitivas al encontrarse pendiente (al presentarse la demanda) de resolverse el recurso de apelación contra la Resolución de Intendencia 150150001125 emitida en cumplimiento de la Resolución del Tribunal Fiscal 21908-4-2011.

Entonces, el posible cobro de intereses moratorios no constituye amenaza, pues resulta incierta la decisión que pueda adoptar el Tribunal Fiscal, quien, incluso, podría resolver la no existencia de deuda tributaria.

11. Respecto a la invocación de la garantía del plazo razonable, cabe señalar que el objeto de la reclamación constitucional no se sustenta en la necesidad de obtener un pronunciamiento definitivo en sede administrativa, sino en denunciar que el exceso del plazo para resolver por parte de las autoridades administrativas dará como resultado final una posible aplicación de intereses moratorios por dicho exceso, como ha sido señalado en el fundamento 1 de este voto.
12. Atendiendo a las circunstancias del caso y a la fundamentación descrita puedo colegir que la amenaza denunciada no satisface el requisito de certeza que requiere el cuestionamiento de actos futuros; por ende, debe rechazarse la demanda de autos.

S.

**MIRANDA CANALES**



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N. ° 02218-2015-PA/TC  
LIMA  
PLUSPETROL PERÚ  
CORPORATION SA

**VOTO DEL MAGISTRADO ESPINOSA-SALDAÑA BARRERA**

Coincido con el sentido de la ponencia presentada en este caso concreto, en virtud de los argumentos que allí se encuentran expresados.

S.

**ESPINOSA-SALDAÑA BARRERA**

LPDERECHO.PE



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N. ° 02218-2015-PA/TC  
LIMA  
PLUSPETROL PERÚ  
CORPORATION SA

### VOTO SINGULAR DEL MAGISTRADO FERRERO COSTA

Con el debido respeto por la posición de nuestros colegas magistrados, nos adherimos al voto del magistrado Sardón de Taboada, por las consideraciones que allí expone; consecuentemente votamos por declarar **FUNDADA** la demanda, por haberse acreditado la violación al derecho al plazo razonable. En consecuencia; **DISPONER** que la Sunat efectúe el cálculo de los intereses moratorios sin aplicar la regla del cobro de intereses moratorios durante el tiempo en exceso que, respecto del plazo legal establecido, tomó la administración tributaria para resolver los medios impugnatorios planteados por la recurrente, más los costos del proceso, devolviendo el monto cancelado en exceso por la demandante. Por último, se debe ordenar el pago de costos procesales cuya liquidación se debe efectuar en ejecución de sentencia.

S.

**FERRERO COSTA**

LPDERECHO



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N. ° 02218-2015-PA/TC  
LIMA  
PLUSPETROL PERÚ  
CORPORATION SA

### VOTO SINGULAR DEL MAGISTRADO ERNESTO BLUME FORTINI

Me adhiero al voto singular del magistrado Sardón de Taboada por los fundamentos que en él se expresan y a los cuales me remito como parte del presente voto. En tal sentido, mi voto es porque se declare **FUNDADA** la demanda por haberse acreditado la violación al derecho al plazo razonable; en consecuencia, se **DISPONGA** que la Sunat efectúe el cálculo de los intereses moratorios sin aplicar la regla del cobro de intereses moratorios durante el tiempo en exceso que, respecto del plazo legal establecido, tomó la administración tributaria para resolver los medios impugnatorios planteados por la recurrente, debiendo devolverse el monto cancelado en exceso por la demandante. Asimismo, se debe ordenar el pago de costos procesales cuya liquidación se debe efectuar en ejecución de sentencia.

S.

**BLUME FORTINI**

LPDERECHO



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N. ° 02218-2015-PA/TC  
LIMA  
PLUSPETROL PERÚ  
CORPORATION SA

## VOTO SINGULAR DEL MAGISTRADO SARDÓN DE TABOADA

Emito el presente voto singular por las siguientes consideraciones.

El 3 de julio de 2012, Pluspetrol Perú Corporation S.A., interpuso demanda de amparo contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (en adelante Sunat) y contra el Tribunal Fiscal, con el propósito que se prohíba a la Sunat cobrarle los intereses moratorios derivados de los conceptos a que se refieren los expedientes materia de Resolución del Tribunal Fiscal (RTF) 21908-4-2011, por el plazo transcurrido entre la fecha en que debió resolverse los respectivos recursos de apelación (12 meses de ingresado al Tribunal Fiscal, según el artículo 150 del Código Tributario), hasta la fecha de notificación de la citada resolución del Tribunal Fiscal, que resolvió las apelaciones en sede administrativa. Específicamente, la recurrente cuestiona el cobro de intereses moratorios durante el periodo comprendido entre el 15 de marzo de 2008 (fecha límite que tuvo el Tribunal Fiscal para resolver las apelaciones planteadas) hasta el 4 de mayo de 2012 (fecha de notificación de la RTF 21908-4-2011 que resuelve las apelaciones interpuestas).

### Procedencia de la demanda

#### *Agotamiento de la vía administrativa*

Tras la presentación de la demanda, en cumplimiento de la RTF 21908-4-2011, la Sunat emitió la Resolución de Intendencia (RI) 0150150001125, de 31 de julio de 2012 (folios 438) que, por un lado, dejó sin efecto la Resolución de Determinación (RD) 012-003-0008706 y, por otro, rectificó y prosiguió la cobranza respecto de las resoluciones de determinación 012-003-0008502; 012-003-0008699 a 012-003-0008705; 012-003-0008707; así como respecto a la Resolución de Multa (RM) 012-0020008360. La RI 0150150001125 fue notificada el 20 de agosto de 2012 (folios 466) y apelada el 10 de setiembre de 2012 (folios 785).

Esta segunda apelación fue resuelta por la RTF 09274-4-2013, de 5 de junio de 2013 (folios 638) que revocó la RI 0150150001125 en el extremo referido al cálculo de los intereses moratorios de la deuda tributaria en moneda nacional con relación al tipo de cambio aplicable.

En cumplimiento de lo dispuesto en esta segunda resolución del Tribunal Fiscal, se expidió la RI 01500150001248, de 26 de julio de 2013 (folios 814) que rectifica y prosigue la cobranza respecto de las resoluciones de determinación y multa antes detalladas (a excepción de la RD 012-003-0008706, que ya había sido dejada sin efecto). La demandante y la Sunat coinciden en que aquella pagó la deuda tributaria, incluidos los intereses moratorios, el 2 de octubre de 2015.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N. ° 02218-2015-PA/TC  
LIMA  
PLUSPETROL PERÚ  
CORPORATION SA

Quiere esto decir que, a la fecha, el procedimiento contencioso tributario ha concluido y finalmente la Sunat cobró la deuda tributaria, incluidos los intereses moratorios, objeto del presente proceso de amparo.

Si bien es cierto, este pago podría llevar a afirmar que se ha producido la sustracción de la materia en una interpretación a *contrario sensu* del segundo párrafo del artículo 1 del Código Procesal Constitucional, aprobado por la Ley 31307 (también segundo párrafo del artículo 1 del anterior código, vigente cuando se interpuso la demanda), también es cierto que esta no es una conclusión inexorable, pues el artículo 1, habilita al juez constitucional, atendiendo al agravio producido, a pronunciarse sobre el fondo del asunto y, eventualmente, estimar la demanda.

Atendiendo a ello, considero que al momento de la presentación de la demanda el procedimiento contencioso tributario estaba en curso, habiéndose iniciado el 24 de enero de 2006 con la presentación de los recursos de reclamación (folios 120 y 343). Así, al momento de la demanda, esto es, al 3 de julio de 2012, el aludido procedimiento administrativo llevaba una duración de 6 años, 5 meses y 9 días, excediendo claramente los plazos que tenía la administración tributaria para resolver los recursos de reclamación (los que al no ser resueltos motivaron la interposición de recursos de apelación por denegatoria ficta) y de apelación.

De hecho, la RTF 21908-4-2011 contenía un mandato dirigido a la Sunat (en cuyo cumplimiento se emitiría después la RI 0150150001125) clara señal que el procedimiento contencioso tributario, entendido como un todo, no había concluido aún.

Por tanto, a la fecha de presentación de la demanda considero que se configuraba el supuesto previsto en el artículo 43, inciso 4, del Código Procesal Constitucional, aprobado por la Ley 31307 (artículo 46, inciso 4, del anterior código), pues la vía previa no había sido resuelta en los plazos fijados para su resolución. No cabe, consecuentemente, declarar improcedente la demanda en aplicación del artículo 7, inciso 4 del actual código (artículo 5, inciso 4, del anterior código).

#### *Ausencia de vías igualmente satisfactorias*

Al concluir el procedimiento contencioso tributario con la RI 0150150001248, se abrían las puertas para la cobranza coactiva de la deuda tributaria (dependiendo en última instancia de la resolución final de este proceso de amparo). Ésta habilita a la administración a hacer efectiva una acreencia tributaria a través del embargo, la tasación y el remate de los bienes del deudor, sin necesidad de recurrir a una autoridad jurisdiccional, salvo que la empresa cumpla con su obligación tributaria dentro de los siguientes 7 días, de conformidad con el artículo 117 del Código Tributario. Ello configura una amenaza cierta e inminente a los derechos fundamentales alegados.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N. ° 02218-2015-PA/TC  
LIMA  
PLUSPETROL PERÚ  
CORPORATION SA

Si bien es cierto mediante Carta 0009-2013-SUNAT/2H3000, notificada el 19 de setiembre de 2013 (que obra en el cuaderno del Tribunal Constitucional), la Sunat informó a la demandante que la deuda tributaria, a pesar del fin del procedimiento contencioso tributario, no podría ser exigible coactivamente por la existencia de una medida cautelar en el presente proceso de amparo, justamente, ello conlleva el reconocimiento tácito que la cobranza coactiva de la deuda dependía de la resolución del presente proceso, por lo que una eventual resolución adversa a la pretensión de la actora, abría las puertas para el inicio de la cobranza coactiva.

También se debe tener presente que la posibilidad de alegar al interior del procedimiento de cobranza coactiva, además, es aún más restringida que en un proceso judicial de ejecución, toda vez que, conforme al artículo 117 del Código Tributario, “el Ejecutor Coactivo no admitirá escritos que entorpezcan o dilaten su trámite, bajo responsabilidad”.

Existe una necesidad de brindar tutela de urgencia, la misma que es propia de los procesos constitucionales, en la medida que el artículo 122 del Código Tributario exige que previa a la impugnación judicial de la detracción del patrimonio de parte de la Sunat, esta debe ser cobrada por la citada entidad, lo cual afectaría el derecho a la propiedad de la accionante y su derecho a la tutela judicial efectiva, al obstaculizarse el acceso al recurso impugnatorio.

De hecho, esta amenaza impulsó a la empresa a efectuar el pago de la deuda.

La necesidad de un pronunciamiento de fondo se condice con el momento en que se interpuso la demanda, que fue en el año 2012, y ello se agudiza por el hecho de que los reclamos son del año 2006. Hace 15 años y meses. Asimismo, no debe resultar ajeno el hecho que existen dos pronunciamientos de primera y segunda instancia o grado que, en buena cuenta, han contribuido a que hasta la fecha no exista pronunciamiento definitivo.

Por consiguiente, cualquier demora adicional, como el supuesto de remitir el caso a la vía ordinaria sería perjudicial, puesto que podría tornarse en irreparable la lesión al derecho invocado, pues la relevancia del derecho involucrado o la gravedad del daño que podría ocurrirle vuelve inexigible obligar a la actora que transite por la vía ordinaria.

Así, el proceso constitucional de amparo es la vía idónea para brindar una adecuada tutela del derecho invocado, porque, al presentarse la demanda, el riesgo de que la agresión resulte irreparable era inminente y, por lo tanto, exigía una tutela de urgencia, tal como ha sido destacado por el Tribunal Constitucional en las sentencias emitidas en los Expedientes 04532-2013-PA/TC y 04082-2012-PA/TC.

En consecuencia, un proceso contencioso administrativo no puede considerarse una alternativa al amparo de autos, ni menos una vía igualmente satisfactoria frente al mismo.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N. ° 02218-2015-PA/TC  
LIMA  
PLUSPETROL PERÚ  
CORPORATION SA

En consecuencia, no cabe desestimar la demanda en aplicación del artículo 7, inciso 2 del actual Código Procesal Constitucional (artículo 5, inciso 2, del anterior código).

#### *Inexistencia de vía paralela*

Según el artículo 7, inciso 3 del Código Procesal Constitucional, aprobado por la Ley 31307 (artículo 5, inciso 3, del anterior código), una demanda de amparo debe declararse improcedente cuando “el agraviado haya recurrido previamente a otro proceso judicial para pedir tutela respecto de su derecho constitucional”.

En el expediente 05132-2012-0-1801-JR-CA-15 (cuya auto admisoria obra en el cuaderno del Tribunal Constitucional), la recurrente ha impugnado parcialmente la RTF 21908-4-2011, en un proceso contencioso administrativo (proceso especial). Ha solicitado allí la nulidad de los extremos referidos a los gastos financieros no aceptados y a la modificación implícita de los coeficientes de los pagos a cuenta de marzo a diciembre de 2001 en base a la determinación efectuada por la Sunat del ejercicio 2000 del impuesto a la renta.

Si bien ambos procesos tienen las mismas partes, no puede decirse lo mismo respecto de su objeto. En efecto, en el expediente 05132-2012-0-1801-JR-CA-15 se está impugnando parcialmente la RTF 21908-4-2011, en cuanto a la determinación del capital de la deuda tributaria; mientras que en este proceso constitucional son sus intereses. En esa línea, se ha argumentado que no es factible separar el capital de los intereses, pues estos últimos se encuentran indefectiblemente ligados a los primeros.

Esta argumentación está referida a la discusión sobre los montos que las deudas tributarias, puesto que el monto de los *intereses moratorios* dependerá del monto del *capital*. Sin embargo, la determinación de dichas cantidades no puede ser dilucidada en un proceso constitucional.

En consecuencia, el proceso contencioso administrativo invoca la correcta interpretación y aplicación de las disposiciones normativas referidas a la determinación de la obligación tributaria, mientras que el proceso de amparo se plantea en defensa del derecho de propiedad y de los principios de razonabilidad y proporcionalidad.

Esta distinción es importante porque en este proceso constitucional se discute la incidencia de los *intereses moratorios* en los derechos fundamentales invocados. No se discute en este proceso el *monto* de la deuda tributaria o de los intereses moratorios, pues ello se discutirá en el proceso contencioso administrativo, como se viene haciendo. En este proceso se discutirá si el exceso de plazo para resolver, el cual incrementa los *intereses moratorios*, vulnera los derechos fundamentales a la propiedad y el principio de no confiscatoriedad.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N. ° 02218-2015-PA/TC  
LIMA  
PLUSPETROL PERÚ  
CORPORATION SA

Por tanto, el mencionado proceso contencioso administrativo no puede considerarse una vía paralela al amparo de autos. En consecuencia, no corresponde desestimar la demanda en aplicación del artículo 7 inciso 3 del actual código (artículo 5, inciso 3, del código anterior).

### **Delimitación la controversia**

En el caso de autos, la recurrente cuestiona el cobro de intereses moratorios durante el periodo de impugnación de su deuda tributaria en sede administrativa. Entonces, se discuten los intereses moratorios generados fuera del plazo legal para resolver. La recurrente alega la vulneración del derecho al debido procedimiento, por haberse inobservado el principio de razonabilidad en la aplicación de los intereses moratorios, así como del derecho al plazo razonable. Ello, finalmente, incide en su derecho de propiedad, pues afectaría su patrimonio.

### **Sobre la aplicabilidad del criterio establecido en el Expediente 04082-2012-PA/TC**

En el Expediente 04082-2012-PA/TC, doña Emilia Rosario del Rosario Medina de Baca solicitó, entre otros aspectos, que se inaplique a su caso el artículo 33 del TUO del Código Tributario, referido al cobro de intereses moratorios durante la etapa impugnatoria en el procedimiento contencioso tributario y su respectiva capitalización, en su versión vigente hasta el ejercicio 2006, así como el artículo 3 del Decreto Legislativo 969, que lo modificó, y la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo 981. Al respecto, este Tribunal estableció que el cobro de intereses moratorios resultaba lesivo del derecho a recurrir en sede administrativa, así como del principio de razonabilidad, respecto al tiempo de exceso frente al plazo legal que tuvo el Tribunal Fiscal para resolver el procedimiento contencioso tributario.

Como señaló el Tribunal Constitucional en la sentencia emitida en el Expediente 04532-2013-PA/TC (caso Icatom SA), este razonamiento es aplicable también para el caso de las personas jurídicas.

Ello debido a que en ambos supuestos las recurrentes cuestionan el hecho que la Administración Tributaria les haya impuesto el cobro de intereses moratorios durante el periodo de impugnación de su deuda tributaria en sede administrativa por considerar que dicho actuar resulta lesivo del principio de razonabilidad. Es decir, la distinta naturaleza jurídica de las recurrentes y las divergencias en su configuración y desempeño económico no conllevan *per se* a afirmar que nos encontramos ante supuestos de hecho distintos, ya que, en ambos casos, las demandantes invocan un acto lesivo sustancialmente igual al amparo de una misma situación jurídica, como es en este caso, su condición de contribuyentes titulares del derecho a un debido procedimiento.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N. ° 02218-2015-PA/TC  
LIMA  
PLUSPETROL PERÚ  
CORPORATION SA

La finalidad del cobro de intereses moratorios frente a deudas tributarias está dirigida a incentivar el pago oportuno de estas obligaciones por parte de los contribuyentes, así como indemnizar al acreedor tributario por el no cobro oportuno de la deuda. Siendo así, no se advierte alguna causa objetiva y razonable que justifique una distinta responsabilidad jurídica en el cumplimiento de este deber. La distinta naturaleza jurídica de los contribuyentes (persona natural o persona jurídica dedicada a una actividad empresarial), así como el destino o uso económico que puedan dar al monto que adeudan a la administración tributaria, resultan criterios irrelevantes para establecer un tratamiento diferenciado en el cobro de intereses moratorios a los contribuyentes, toda vez que con dicho cobro no se busca sancionar un eventual provecho económico que pudiera obtener el contribuyente, sino indemnizar al Estado por el no pago oportuno de su acreencia.

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

### **El principio de razonabilidad en la Administración Pública y su vinculación con las medidas restrictivas de derechos**

El principio de razonabilidad ha sido entendido por el Tribunal Constitucional como un parámetro indispensable de constitucionalidad que permite determinar la legitimidad de la actuación de los poderes públicos, especialmente cuando ésta afecta el ejercicio de los derechos fundamentales (sentencia emitida en el Expediente 0050-2004-AI/TC, fundamento 1099. Bajo esa lógica el numeral 1.4 del artículo IV del Título Preliminar de la Ley 27444, que regula el Procedimiento Administrativo General, ha reconocido que cuando se trate de una medida restrictiva de algún derecho del administrado, la legitimidad de dicha actuación depende de la concurrencia de dos aspectos fundamentales, de un lado, que la medida haya sido adoptada dentro de los límites de la facultad atribuida y, de otro, que en su aplicación se advierta una debida proporción entre los medios a emplear y los fines públicos que deba tutelar. Así, la precitada norma dispone lo siguiente:

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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N. ° 02218-2015-PA/TC  
LIMA  
PLUSPETROL PERÚ  
CORPORATION SA

En este caso, corresponde verificar entonces si el periodo por el que le fueron aplicados los intereses moratorios a la empresa demandante resulta lesivo o no del principio de razonabilidad que rige el actuar de la administración tributaria. Tal como fue advertido por este Tribunal en el Expediente 04082-2012-PA/TC, la determinación del periodo durante el cual resulta legítimo el cobro de intereses moratorios por parte de la administración tributaria frente al deudor tributario, adquiere especial trascendencia constitucional en la medida en que al tratarse de una actuación administrativa que tiene incidencia en el derecho al debido procedimiento –en su manifestación de facultad para recurrir las decisiones administrativas–, su legitimidad se encuentra vinculada al principio de razonabilidad desarrollado *supra*.

### Análisis del presente caso

De autos se advierte que mediante RTF 21908-4-2011, de 28 de diciembre de 2011, se resolvió:

- “1. **ACUMULAR** los procedimientos contenidos en los Expedientes N° 3011-2007 y 3015-2007.
2. **DECLARAR FUNDADA** la apelación contra la resolución ficta denegatoria de la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° 012-003-0008502 y Resolución de Multa N° 012-002-0008360, en los extremos referidos a los reparos por bienes que debieron activarse del Lote 1AB y del Lote 8, egresos sin valor de recuperación, donaciones no adicionadas, deducción vía declaración jurada por factura de proveedores frente a lo provisionado por el contribuyente por el exceso de US\$399,573.07, bono vacacional, gastos financieros no aceptados con excepción de la parte proporcional de la carga financiera no sustentada ascendente a US\$22'792,751.79, y valuación de stock de petróleo, dejándose sin efecto los referidos reparos en dichos extremos; **FUNDADA** en el extremo vinculado a inversiones preoperativas cargadas a gastos, y proporcionalidad no aplicada a intereses exonerados y gastos no aceptados de proyectos y lotes preoperativos, debiendo la Administración proceder conforme a lo señalado en la presente resolución; e **INFUNDADA** en lo demás que contiene, debiendo la Administración proceder conforme a lo expuesto en la presente resolución.
3. **DECLARAR FUNDADA** la apelación contra la resolución ficta denegatoria de la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0008698 a 012-003-0008707, debiendo la Administración proceder conforme a lo señalado en la presente resolución”.

En cumplimiento de la RTF 21908-4-2011, la Sunat emitió la RI 0150150001125, de 31 de julio de 2012 (fojas 438), a través de la cual resolvió “RECTIFICAR y PROSEGUIR con la cobranza actualizada” de la RD 012-003-0008502, la RM 012-002-0008360 y las Resoluciones de Determinación 012-003-0008698 a 012-003-0008707, dejando sin efecto la RD 012-003-0008706.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N. ° 02218-2015-PA/TC  
LIMA  
PLUSPETROL PERÚ  
CORPORATION SA

De los considerandos de la RI 0150150001125 se observa que la misma se basa en los fundamentos y conclusiones del Informe 007-2012-SUNAT-2H3500-EJCH de la División de Reclamaciones III (folios 439 reverso a 465). Del Cuadro 2, 3 y 5.1 del referido informe (folios 460 reverso a 464 reverso) se observa que los intereses moratorios que conforman las deudas tributarias contenidas en la RD 012-003-0008502, la RM 012-002-0008360 y las Resoluciones de Determinación 012-003-0008698 a 012-003-0008707, a excepción de la RD 012-003-0008706 que fue dejada sin efecto, fueron calculados al 31 de julio de 2012.

Tras la apelación contra la RI 0150150001125 (folios 785), el Tribunal Fiscal emitió la RTF 09274-4-2013 (folios 638) que revocó la citada RI, en el extremo referido al cálculo de los intereses moratorios, ordenando a la Sunat que proceda conforme a lo expuesto.

Así, se emitió la RI 0150150001248 (folios 814) que rectifica y prosigue la cobranza respecto a las resoluciones de determinación y multa antes detalladas (menos la que fue dejada sin efecto). Esta resolución mantiene el cobro de intereses por el tiempo que el Tribunal Fiscal demoró en resolver la primera apelación (actualizando intereses hasta el 26 de julio de 2013). Con esta RI finalizó el procedimiento contencioso tributario.

Dicho cálculo fue efectuado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 33 del TUO del Código Tributario, modificado por el 6 del Decreto Legislativo 981, entonces vigente, al momento del cómputo de los intereses moratorios (desde el 1 de abril de 2007 -de conformidad con lo establecido en la Primera Disposición Complementaria Final de dicho decreto- hasta el 13 de julio de 2014, fecha esta última en la que entra en vigencia la modificatoria del artículo 7 de la Ley 30230, que establece medidas tributarias, de simplificación de procedimientos y permisos para la promoción y dinamización de la inversión en el país).

El referido artículo 6 circunscribía la suspensión en el cobro de los intereses moratorios al tiempo en exceso que, respecto del plazo legal establecido, tomara la administración tributaria para resolver el recurso de reclamación planteado por un administrado, siempre que el vencimiento del plazo fuera por causa imputable a ésta.

Asimismo, de forma expresa, la norma proscribía cualquier suspensión en el cobro de intereses moratorios durante la tramitación del recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal. Así, la disposición establecía que:

(...)

La aplicación de los intereses moratorios se suspenderá a partir del vencimiento de los plazos máximos establecidos en el Artículo 142° hasta la emisión de la resolución que culmine el procedimiento de reclamación ante la Administración Tributaria, siempre y cuando el vencimiento del plazo sin que se haya resuelto la reclamación fuera por causa imputable a ésta.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N. ° 02218-2015-PA/TC  
LIMA  
PLUSPETROL PERÚ  
CORPORATION SA

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

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

La suspensión de intereses no es aplicable a la etapa de apelación ante el Tribunal Fiscal ni durante la tramitación de la demanda contencioso-administrativa.

Al respecto, cabe indicar que la finalidad del cobro de intereses moratorios en las deudas tributarias es compensar al acreedor tributario por la demora en el pago; finalidad que resultará legítima en tanto la demora sea imputable y razonablemente previsible por el deudor tributario. Así, a partir de lo establecido en la norma materia de análisis y a fin de dilucidar la legitimidad del cobro de intereses moratorios durante el procedimiento contencioso tributario, es importante verificar dos cuestiones esenciales.

En primer lugar, el periodo durante el cual se justifica la suspensión de los intereses moratorios, para lo que, será importante diferenciar dos escenarios en el procedimiento administrativo: i) de un lado, el plazo legal otorgado a la autoridad tributaria para resolver los recursos impugnatorios planteados por el contribuyente; y, ii) de otro, el tiempo que, más allá de este plazo legal, toma la autoridad administrativa para absolver efectivamente tales recursos. En segundo lugar, corresponde verificar si se justifica un tratamiento legislativo diferenciado entre los recursos administrativos de reclamación y apelación, ya que la norma cuestionada dispone la suspensión en el cobro de intereses moratorios durante el tiempo en exceso que, respecto del plazo legal establecido, tomara la administración tributaria para resolver el recurso de reclamación, y no así respecto del recurso de apelación.

En cuanto a los dos escenarios que se pueden identificar en el procedimiento contencioso tributario, este Tribunal entiende que el cobro de intereses moratorios durante el plazo legal con que cuenta la autoridad tributaria para resolver los recursos administrativos, resulta una restricción legítima y razonable del derecho a recurrir en sede administrativa, toda vez que la demora en el pago obedece al recurso administrativo planteado por el contribuyente y permite, en cierto modo, evitar un ejercicio abusivo o temerario de este derecho ya que, antes de proceder a su interposición, el administrado puede prever el cobro de tales intereses moratorios, durante el plazo cierto que el legislador otorga a la autoridad administrativa para resolver su recurso, como una de las implicancias del ejercicio de su derecho.

Sin embargo, no sucede lo mismo en el segundo escenario, es decir, durante el tiempo que, más allá del plazo legal, toma la autoridad administrativa para absolver efectivamente los recursos planteados, pues en este caso la demora en el pago de la deuda tributaria no puede ser prevista con certeza por el administrado, claro está, siempre que, el retraso en la resolución de los recursos sea exclusivamente atribuible a la autoridad administrativa, y no así a una actuación dilatoria del contribuyente. De incurrirse en este último supuesto, donde quede evidenciado el carácter inoficioso de la conducta



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N. ° 02218-2015-PA/TC  
LIMA  
PLUSPETROL PERÚ  
CORPORATION SA

procedimental del administrado, los órganos jurisdiccionales se encuentran facultados para disponer que el contribuyente asuma el pago de los intereses moratorios derivados de su actuación irregular, siempre que se sustenten las razones por las cuales habría incurrido en un actuar dilatorio.

En consecuencia, dado que el derecho a impugnar en sede administrativa no tiene carácter absoluto, sino que puede ser objeto de ciertas restricciones, resulta constitucionalmente legítimo el cobro de intereses moratorios durante los plazos legales que tiene la autoridad administrativa tributaria para resolver los recursos administrativos que prevé el procedimiento contencioso tributario. Lo que sí resulta inconstitucional es su cobro injustificado o irrazonable en el tramo en el que la autoridad administrativa excede el plazo legal por causas atribuibles a ella.

Por otro lado, no se advierte una causa objetiva que justifique un tratamiento legislativo diferenciado entre los recursos de reclamación y apelación en lo que respecta a la suspensión en el cobro de intereses moratorios luego de vencido el plazo legal establecido para que la autoridad administrativa resuelva tales recursos. Ello es así toda vez que si bien cada uno de ellos es conocido y resuelto por distintas entidades administrativas (Sunat y Tribunal Fiscal, respectivamente), dicho aspecto no resulta determinante para reconocer una naturaleza disímil a estos mecanismos impugnatorios, sino que, por el contrario, en ambos casos nos encontramos ante recursos administrativos que pretenden garantizar el derecho al debido procedimiento en su manifestación de facultad para recurrir las decisiones administrativas. Por lo tanto, la disposición que establece la suspensión en el cobro de intereses moratorios durante el tiempo en exceso que, respecto del plazo legal establecido, tomara la administración tributaria para resolver, resulta aplicable durante la tramitación de ambos recursos (reclamación y apelación).

Así las cosas, en el presente caso corresponde que en el cobro de las deudas tributarias contenidas en la Resolución de Determinación 012-003-0008502, la Resolución de Multa 012-002-0008360 y las Resoluciones de Determinación 012-003-0008698 a 012-003-0008707, a excepción de la Resolución de Determinación 012-003-0008706 que fue dejada sin efecto, la Sunat suspenda el cómputo de los intereses moratorios durante el tiempo en exceso que, respecto del plazo legal establecido, tomó el Tribunal Fiscal para resolver el recurso de apelación planteado por la recurrente. En ese sentido, corresponde asimismo declarar la nulidad de la RI 0150150001125 (fojas 438) y de la RI 0150150001248 (folios 814) por cuanto incluye los intereses moratorios cuestionados.

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

Se advierte que los cuestionamientos dirigidos contra la Administración Tributaria están también relacionados con la presunta inobservancia del derecho al plazo razonable en sede administrativa. En efecto, ello se desprende del tenor de la demanda cuando la



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N. ° 02218-2015-PA/TC  
LIMA  
PLUSPETROL PERÚ  
CORPORATION SA

recurrente refiere que, a pesar que el Tribunal Fiscal tenía legalmente doce meses para emitir pronunciamiento respecto de los recursos de apelación que interpuso contra las resoluciones denegatorias fictas que resuelven los recursos de reclamación contra la Resolución de Determinación 012-0003-0008502, la Resolución de Multa 012-002-0008360 y las Resoluciones de Determinación 012-003-0008698 a 012-003-0008707, ello ocurrió luego de más de cuatro años, pese a que, según indica, Pluspetrol Perú Corporation S.A. no tuvo una conducta obstructiva ni dilatoria que afectara el normal desarrollo del procedimiento administrativo (cfr. folios 386). Por lo tanto, corresponde, analizar si es que existió o no una vulneración del derecho al plazo razonable en sede administrativa.

El análisis respecto de la eventual vulneración del derecho al plazo razonable se hará sobre el contexto del procedimiento administrativo tributario como un todo, es decir, las actuaciones seguidas tanto ante la Sunat como ante el propio Tribunal Fiscal. Esto se justifica debido a que se trata de un análisis de puro derecho, que comprende una evaluación objetiva sobre las posibles demoras en que pudiera haber incurrido la administración tributaria en resolver el caso planteado en sede administrativa.

Como ha sido reiterado en reciente jurisprudencia de este Tribunal, el contenido del derecho al plazo razonable del proceso constituye una manifestación implícita del derecho al debido proceso reconocido en el artículo 139.3 de la Constitución y despliega sus efectos jurídicos a todo tipo de proceso o procedimiento penal, civil, laboral, administrativo, corporativo, etc. (por ejemplo, en las sentencias emitidas en los Expedientes 04179-2014-PHC/TC, fundamento 9; y 00295-2012-PHC/TC, fundamento 2). Así, el plazo de un proceso o un procedimiento será razonable sólo si es que aquél comprende un lapso de tiempo que resulte necesario y suficiente para el desarrollo de las actuaciones procesales necesarias y pertinentes que requiere el caso concreto, así como para el ejercicio de los derechos de las partes de acuerdo a sus intereses, a fin de obtener una respuesta definitiva en la que se determinen los derechos u obligaciones de las partes.

Para determinar si en el ámbito de un procedimiento administrativo se ha producido o no la violación del derecho al plazo razonable se deberán evaluar criterios tales como la complejidad del asunto, la actividad o conducta procedimental del administrado, la conducta de la administración pública, así como las consecuencias que la demora produce en las partes (por ejemplo, véase la sentencia emitida en el Expediente 03778-2004-AA/TC, fundamento 21). De modo enunciativo, se puede afirmar que estos elementos pueden estar referidos a los siguientes aspectos:

- i) *La complejidad del asunto:* aquí se consideran factores tales como la naturaleza de la situación fáctica que es materia de evaluación o fiscalización por la administración (procedimiento administrativo ordinario o sancionador), los alcances de la actividad probatoria para el esclarecimiento de los hechos, la pluralidad de administrados involucrados en el



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N. ° 02218-2015-PA/TC  
LIMA  
PLUSPETROL PERÚ  
CORPORATION SA

procedimiento, o algún otro elemento que permita concluir, con un alto grado de objetividad, que la dilucidación de un determinado asunto resulta particularmente complicada y difícil.

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

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

iv) *Las consecuencias que la demora produce en la situación jurídica del interesado:* se evalúa si el paso del tiempo en el procedimiento incide o influye de manera relevante e intensa en la situación jurídica (derechos y deberes) del demandante. Ello con la finalidad de que el procedimiento discorra con más diligencia a fin de que el caso se resuelva en un tiempo breve, si es que éste incide o influye de manera relevante e intensa sobre la situación jurídica del demandante.

Si bien en el presente caso la administración tributaria ya expidió la resolución administrativa que puso fin al procedimiento contencioso tributario (RI 0150150001248), de conformidad con la facultad prevista en el artículo 1 del Código Procesal Constitucional, es necesario verificar de autos si el acto lesivo denunciado por la parte demandante se ha configurado a fin de evitar posteriores conductas similares de la administración tributaria en agravio de los contribuyentes. Para tal efecto, se procederá al análisis de los criterios anteriormente expuestos en el caso concreto.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N. ° 02218-2015-PA/TC  
LIMA  
PLUSPETROL PERÚ  
CORPORATION SA

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

El artículo 29 del TUO de la Ley del Procedimiento Administrativo General –aprobado por Decreto Supremo 004-2019-JUS- define a los procedimientos administrativos como el “conjunto de actos y diligencias tramitados en las entidades, conducentes a la emisión de un acto administrativo que produzca efectos jurídicos individuales o individualizables sobre intereses, obligaciones o derechos de los administrados”.

Según el artículo 112 del TUO del Código Tributario, los procedimientos tributarios, además de los que se establezcan por ley, son: i) el procedimiento de fiscalización, ii) el procedimiento de cobranza coactiva, iii) el procedimiento contencioso tributario, y iv) el procedimiento no contencioso.

Como se desprende de los artículos 61 a 80 del mencionado código, el procedimiento de fiscalización es el procedimiento mediante el cual, la Sunat comprueba la correcta determinación de la deuda tributaria efectuada por el deudor tributario. Como producto de dicha actividad, la Administración tributaria podrá modificar la referida determinación si constata omisiones o inexactitudes en la información proporcionada, emitiendo una resolución de determinación, orden de pago o resolución de multa.

De otro lado, de acuerdo al artículo 124 del TUO del Código Tributario, el procedimiento contencioso tributario consta de dos etapas: a) la reclamación ante la Administración Tributaria, y, b) la apelación ante el Tribunal Fiscal. Es decir, mientras el procedimiento de fiscalización culmina con la emisión de una resolución de determinación, orden de pago o multa; el procedimiento contencioso tributario comienza con la presentación de un recurso de reclamación contra cualquiera de las referidas resoluciones (entre otras que detalla el artículo 135).

En el presente caso, dado que el 24 de enero de 2006 se presentaron los recursos de reclamación contra las resoluciones de determinación y las resoluciones de multa de los ejercicios fiscales 2000 y 2001 (folios 120 y 343), esta será la fecha que será tomada en cuenta como término de inicio para efectos de verificar la vulneración o no del plazo razonable en sede administrativa.

En relación a la finalización del cómputo del plazo, este Tribunal entiende que el término del procedimiento administrativo opera en el momento en que la autoridad administrativa expide la decisión definitiva que resuelve la situación jurídica de la persona en sede administrativa, lo cual incluye a los recursos que se establecen dentro del propio procedimiento administrativo para cuestionar una primera decisión de la autoridad. En ese sentido, este Tribunal advierte que, en el caso de autos, el procedimiento contencioso tributario culminó con la expedición de la RI 0150001248, de 26 de julio de 2013 (folios 814) emitida en cumplimiento de la RTF 09274-4-2013 (folios 638).



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N. ° 02218-2015-PA/TC  
LIMA  
PLUSPETROL PERÚ  
CORPORATION SA

Como se puede advertir el procedimiento administrativo tuvo una duración total de 8 años, 6 meses y 2 días. No obstante, la mera constatación de un periodo prolongado en la resolución de la controversia no supone automáticamente declarar la vulneración del derecho al plazo razonable, por ello, corresponde evaluar los cuatro criterios esbozados anteriormente para determinar si dicha vulneración se ha configurado o no en el caso *sub examine*.

*Análisis del derecho al plazo razonable en la presente controversia*

*a) Complejidad del asunto*

En el presente caso, se verifica que el procedimiento contencioso tributario estuvo enfocado en determinar si resultaban válidos los reparos efectuados por la Sunat respecto del impuesto a la renta anual de la recurrente correspondiente al ejercicio 2000; determinar la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario por no incluir, en la declaración de ingresos, actos gravados que influyeron en la determinación de la obligación tributaria del impuesto a la renta anual del ejercicio 2000; y, finalmente, determinar si existió omisión de pagos a cuenta del impuesto a la renta en los meses de marzo a diciembre de 2001.

En este sentido, la materia controvertida estaba dada por las actuaciones de la Sunat respecto a los reparos efectuados al impuesto a la renta anual del ejercicio 2000, a la multa tributaria impuesta por declarar ingresos sin incluir actos gravados y la verificación de la omisión referencial de pagos a cuenta del impuesto a la renta de marzo a diciembre de 2001. Por tanto, todos estos elementos evidencian que el asunto materia de análisis en el procedimiento contencioso tributario no resultó ser complejo; al menos no al extremo que justifiquen que el procedimiento contencioso tributario demorase 8 años, 6 meses y 2 días.

*b) Actividad o conducta del interesado*

En cuanto a la actividad o conducta procedimental de Pluspetrol Perú Corporation SA, no se advierte que dicha empresa haya incurrido en algún tipo de acción que haya provocado la dilación del procedimiento. Asimismo, este Tribunal no advierte que la demandante haya presentado gran cantidad de acervo documental al interior del procedimiento y, de haber sido este el caso, se debe advertir que ello tampoco comportaría una conducta obstruccionista dado que en todo caso se estaría ante el ejercicio legítimo del derecho de defensa por parte del administrado. Por lo expuesto, este Colegiado no advierte que la conducta desplegada por la actora haya perjudicado el desarrollo normal del procedimiento administrativo.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N. ° 02218-2015-PA/TC  
LIMA  
PLUSPETROL PERÚ  
CORPORATION SA

c) *La conducta de las autoridades administrativas*

La conducta de la administración tributaria en este caso ha tenido incidencia sobre la dilación del procedimiento. Esto se verifica del hecho que el Tribunal Fiscal demoró más de cuatro años para resolver los recursos de apelación planteado por la empresa recurrente contra la Resolución de Determinación 012-0003-0008502, la Resolución de Multa 012-002-0008360 y las Resoluciones de Determinación 012-003-0008698 a 012-003-0008707, pese a que el artículo 150 del Texto Único del Código Tributario establece un plazo legal máximo de hasta doce meses para resolver dichos recursos. Así, mientras que dichos recursos fueron presentados el 25 de enero de 2007 (fojas 63 y 336), el Tribunal Fiscal lo resolvió recién mediante Resolución 21908-4-2011, de 28 de diciembre de 2011; declarando fundada en parte los recursos de apelación interpuestos por la recurrente.

Es decir, el Tribunal Fiscal acogió parcialmente lo esgrimido por la contribuyente en sus recursos de apelación, clara señal que, a juicio de dicho tribunal hubo un error en la Sunat en algunas de las resoluciones de determinación y multas impuestas.

De hecho, el Tribunal Fiscal volvió a corregir a la Sunat a través de la RTF 09274-4-2013 que revocó parcialmente la RI 0150150001125. Esta última fue emitida en cumplimiento de la primera RTF (es decir, la RTF 21908-4-2011).

No puede soslayarse el hecho que los primeros recursos de apelación de la actora (de 25 de enero de 2007) se presentaron ante la ausencia de respuesta a sus recursos de reclamación (de 24 de enero de 2006), lo cual demuestra una especie de mora administrativa ya desde el comienzo del procedimiento contencioso tributario.

En suma, la conducta de la administración tributaria contribuyó a la prolongación del procedimiento contencioso tributario.

Ahora, si bien es cierto que el incumplimiento del plazo legal no puede configurar *per se* una violación de la garantía del plazo razonable, toda vez que su evaluación debe tomar en cuenta las circunstancias particulares de cada caso, este Tribunal considera que, justamente atendiendo a las peculiaridades del íter procedimental generada en gran parte, por la conducta de la administración tributaria, el tiempo que tomó en este caso la administración tributaria para resolver el recurso de apelación interpuesto por la empresa recurrente en el procedimiento administrativo resultó ser ciertamente excesivo, perjudicando de esa manera al contribuyente y poniéndolo en una situación prolongada de incertidumbre.

Asimismo, la excesiva carga procesal señalada por la Administración Tributaria como un factor que ocasionaría la demora en resolver (folios 585), no puede ser invocada sin más como motivo justificante del retardo en la absolución de un recurso administrativo, máxime si se tiene en cuenta que en el caso de los procedimientos contencioso tributarios



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N. ° 02218-2015-PA/TC  
LIMA  
PLUSPETROL PERÚ  
CORPORATION SA

la demora en la resolución de los medios impugnatorios se encuentra directamente vinculada al cobro de intereses moratorios cuyo pago deberá ser asumido a fin de cuentas por los contribuyentes.

*d) Las consecuencias que la demora produce en la situación jurídica del interesado*

Finalmente, resulta evidente que la demora en la resolución del procedimiento administrativo por parte de la Administración Tributaria se ha traducido en un perjuicio significativo para la demandante. En efecto, ello se aprecia del hecho que, en todo el tiempo que duró el procedimiento los intereses se vieron incrementados.

Esta situación, aun cuando se hubiese hecho efectivo el pago de la deuda, evidentemente significa un desmedro económico para la parte demandante. En consecuencia, resulta claro que el transcurso del tiempo ha afectado de manera particular la situación de la parte interesada, es decir, del contribuyente.

*Conclusión sobre el plazo razonable*

Luego del análisis de estos cuatro elementos para determinar la razonabilidad del plazo, se concluye que las autoridades administrativas a cargo del procedimiento tributario en el presente caso, no actuaron con la debida diligencia y celeridad a fin de resolver en un plazo razonable la situación jurídica de la parte demandante, razón por la cual se ha incurrido en una violación del derecho a que el procedimiento dure un plazo razonable.

*Efectos de la vulneración del derecho al plazo razonable*

De acuerdo a la doctrina jurisprudencial vinculante establecida en el fundamento 12 de la sentencia recaída en el Expediente 00295-2012-PHC/TC, el Tribunal Constitucional ha precisado, en el ámbito del proceso penal, que si se constata la violación del derecho a ser juzgado dentro de un plazo razonable como consecuencia de estimarse la demanda, se ordenará al órgano jurisdiccional que conoce el proceso penal que, en el plazo más breve posible, según sea el caso, emita y notifique la correspondiente sentencia que defina la situación jurídica del procesado, bajo apercibimiento. Y es que el plazo para el pronunciamiento definitivo sobre el fondo del asunto no debe ser fijado una vez y para siempre, de modo que sea aplicable en todos los casos, sino que éste debe ser fijado de manera objetiva y razonable por el juez constitucional en atención a las circunstancias concretas de cada caso.

En cuanto a los procedimientos administrativos, este Tribunal ha entendido que, ante la constatación de una vulneración al plazo razonable, declarar nulo el procedimiento administrativo y establecer la reposición de las cosas al estado anterior, no podría ser un efecto inmediato o automático, toda vez que las demás garantías procesales que conforman del debido procedimiento sí fueron respetadas. En ese sentido, el hecho de que



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N. ° 02218-2015-PA/TC  
LIMA  
PLUSPETROL PERÚ  
CORPORATION SA

los plazos máximos de un procedimiento hayan sido incumplidos no tiene como consecuencia directa que las resoluciones finales sean declaradas inválidas y sin efectos legales (sentencia emitida en el Expediente 3778-2004-AA/TC, fundamento 23).

Dado que en el presente caso no resulta posible requerir a la Administración Tributaria que emita un pronunciamiento definitivo que ponga fin al procedimiento, puesto que ello ya ha ocurrido, considera necesario instar a que las entidades emplazadas no vuelvan a incurrir en las acciones u omisiones que motivaron la interposición de la presente demanda. Más aun cuando, de conformidad con el numeral 1.9 del artículo IV del TUO de la Ley de Procedimientos Administrativos General –Decreto Supremo 006-2017-JUS, los procedimientos administrativos se deben sustentar en virtud del principio de celeridad, según el cual se debe alcanzar una decisión en tiempo razonable.

Finalmente, cabe imponer a los demandados el pago de los costos procesales, de conformidad con el artículo 28 del Código Procesal Constitucional.

Por estos fundamentos, considero que se debe declarar **FUNDADA** la demanda, por haberse acreditado la violación al derecho al plazo razonable. En consecuencia; **DISPONER** que la Sunat efectúe el cálculo de los intereses moratorios sin aplicar la regla del cobro de intereses moratorios durante el tiempo en exceso que, respecto del plazo legal establecido, tomó la administración tributaria para resolver los medios impugnatorios planteados por la recurrente, más los costos del proceso, devolviendo el monto cancelado en exceso por la demandante. Por último, se debe ordenar el pago de costos procesales cuya liquidación se debe efectuar en ejecución de sentencia.

S.

**SARDÓN DE TABOADA**