



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



Pleno. Sentencia 939/2021

EXP. N.º 00328-2016-PA/TC
LIMA
TELEFÓNICA DEL PERÚ SAA

RAZÓN DE RELATORÍA

En la sesión de Pleno del Tribunal Constitucional, de fecha 16 de noviembre 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 y Espinosa-Saldaña Barrera, que resuelven:

Declarar **IMPROCEDENTE** la demanda.

Por su parte, los magistrados Ferrero Costa, Blume Fortini y Sardón de Taboada votaron por declarar fundada la demanda.

La Secretaría del Pleno deja constancia de que la presente razón encabeza 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.º 00328-2016-PA/TC
LIMA
TELEFÓNICA DEL PERÚ SAA

VOTO DE LA MAGISTRADA LEDESMA NARVÁEZ

Con el debido respeto por la decisión de la ponencia, en el presente caso, estimo que la demanda debe declararse **IMPROCEDENTE**.

La empresa recurrente interpone demanda de amparo contra la Sunat y el Tribunal Fiscal. Solicita la inaplicación del artículo 33 del TUO del Código Tributario en lo referente a los intereses moratorios sobre la deuda tributaria relativa al impuesto a la renta del ejercicio del año 2000, respecto de los periodos que excedan los plazos previstos en los artículos 142, 150 y 156 del mencionado código. En ese sentido, solicita la nulidad de la Resolución de Intendencia 150150001202 sobre la referida deuda tributaria.

Sobre la existencia de vías específicas igualmente satisfactorias

1. Este Tribunal ha precisado en su jurisprudencia en materia tributaria que existen vías ordinarias que pueden considerarse como específicas e igualmente satisfactorias al proceso de amparo (Cfr. STC Exp. 01939-2013-PA/TC, STC Exp. 3417-2011-AA/TC, RTC Exp. 00611-2009-PA/TC, RTC Exp. 2612-2008-PA/TC, RTC Exp. 5920-2008-PA/TC, RTC Exp. 4921-2007-PA/TC, RTC Exp. 2879-2012-PA/TC, entre otras). Sin embargo, también es cierto que en diversas ocasiones este Tribunal ha admitido la procedencia de los denominados “amparos tributarios”, aunque, en algunas oportunidades, sin tomar suficientemente en cuenta lo dispuesto por el Código Procesal Constitucional sobre la subsidiariedad del amparo (STC Exp. 00867-2013-PA/TC, FJ 9).
2. De esta manera, y teniendo en cuenta el análisis sobre la pertinencia de la vía constitucional, debe entenderse, como regla general, que la demanda contencioso administrativa (artículo 157 y siguientes del TUO vigente del Código Tributario), el recurso de apelación (artículo 122 del TUO vigente del Código Tributario) y el proceso que se instaura con la demanda de revisión judicial (artículos 23 y 40 de la Ley 26979, Ley de Procedimiento de Ejecución Coactiva), con carácter meramente enunciativo, constituyen vías idóneas e igualmente satisfactorias a través de las cuáles deberían encausarse pretensiones de carácter tributario, debiéndose optar por ellas y no por la vía excepcional del amparo (STC Exp. 00867-2013-PA/TC, FJ 10).
3. No obstante lo anterior, en determinados supuestos o circunstancias específicas de algún caso concreto, podría ser necesario admitir a trámite las demandas de amparo con contenido tributario; por ejemplo, con respecto situaciones excepcionales o urgentísimas en las que no sería posible encontrar protección idónea u oportuna en la vía procesal ordinaria.
4. Ello ha sido previsto en el precedente constitucional establecido en la STC Exp. 02383-2013-PA/TC, cuando se hace referencia a la procedencia del amparo



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 00328-2016-PA/TC
LIMA
TELEFÓNICA DEL PERÚ SAA

considerando los criterios de tutela idónea y de urgencia iusfundamental. Como parte de las reglas de dicho precedente se estableció lo siguiente:

[...] la vía ordinaria será “igualmente satisfactoria” a la vía del proceso constitucional de amparo, si en un caso concreto se demuestra, de manera copulativa, el cumplimiento de estos elementos:

- Que la estructura del proceso es idónea para la tutela del derecho;
- Que la resolución que se fuera a emitir podría brindar tutela adecuada;
- Que no existe riesgo de que se produzca la irreparabilidad; y
- Que no existe necesidad de una tutela urgente derivada de la relevancia del derecho o de la gravedad de las consecuencias.

En sentido inverso, la ausencia de cualquiera de estos presupuestos revela que no existe una vía idónea alternativa al amparo, por lo que la vía constitucional quedará habilitada para la emisión de un pronunciamiento de fondo (salvo que se incurra en alguna otra causal de improcedencia)

Esta evaluación debe ser realizada por el juez o por las partes respecto de las circunstancias y derechos involucrados en relación con los procesos ordinarios. Es decir, los operadores deben determinar si la vía es idónea (en cuanto permite la tutela del derecho, desde el punto de vista estructural, y es susceptible de brindar adecuada protección) y, simultáneamente, si resulta igualmente satisfactoria (en tanto no exista riesgo inminente de que la agresión resulte irreparable ni exista necesidad de una tutela de urgencia)

Las reglas para determinar cuándo una vía ordinaria alterna resulta igualmente satisfactoria son las establecidas en esta sentencia, y conforme a ellas se interpretará el inciso 2 del artículo 5, resultandos aplicables a todos los procesos de amparo, independientemente de su materia.

5. Así, de manera excepcional, y en atención a las singularidades de cada caso que deberían ser acreditadas por la parte demandante, considero que, en lo esencial, solo cabría acudir a la vía subsidiaria del amparo con respecto de (i) asuntos que no podrían discutirse o cuestionarse en la vía ordinaria; (ii) asuntos para los cuales este Tribunal haya determinado expresamente, aplicando debidamente el análisis de pertinencia de la vía constitucional antes mencionado, que el amparo es la vía idónea, y siempre que se presenten los mismos elementos o propiedades relevantes del caso de que se trate asuntos de suma urgencia, sea por la importancia iusfundamental de lo discutido o por la gravedad o irreparabilidad del daño que podría ocurrir si no se brinda una protección especial, como la que puede obtenerse a través de los procesos constitucionales (STC Exp. 00867-2013-PA/TC, FJ 12).
6. Así, en el caso del cuestionamiento de la acumulación indebida de intereses en el monto total de la deuda tributaria, sea por la *demora* en resolver los recursos del procedimiento contencioso tributario, y/o por la aplicación de la capitalización de intereses en el tiempo que estuvo vigente en el artículo 33 del Código Tributario, debe tenerse presente que el proceso contencioso administrativo cuenta con una



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 00328-2016-PA/TC
LIMA
TELEFÓNICA DEL PERÚ SAA

estructura idónea para evaluar tales pretensiones y brindarles tutela adecuada. Lo anterior se aplica también cuando la deuda exigible se encuentre en etapa de ejecución coactiva, por cuanto en dicho supuesto el verdadero acto lesivo es el acto administrativo que agota la vía administrativa, por el cual se confirma el monto de la deuda tributaria, incluidos los intereses moratorios.

7. En efecto, el artículo 3 del TUO de la Ley 27584, Ley que regula el proceso contencioso administrativo, aprobado por Decreto Supremo 011-2019-JUS, indica que “las actuaciones de la administración pública sólo pueden ser impugnadas en el proceso contencioso administrativo, salvo los casos en que se pueda recurrir a los procesos constitucionales”. Asimismo, según el inciso 2 del artículo 4 de dicho TUO de la Ley 27584, son impugnables en este proceso las siguientes actuaciones administrativas: “El silencio administrativo, la inercia y cualquier otra omisión de la administración pública”.
8. Además, cuando se cuestiona la aplicación del artículo 33 del Código Tributario en un caso concreto y se solicita su inaplicación, debe considerarse que en realidad con dicho pedido se objeta un acto administrativo que se sustentaría en una norma tributaria que regula, en abstracto, el pago de intereses moratorios y que no es autoaplicativa (Cfr. STC Exp. 03744-2018-PA/TC, FJ 13).
9. En este sentido, es necesario recordar que este Tribunal, en reiterada jurisprudencia, ha establecido que, para impugnar este tipo de actos administrativos, se puede recurrir a otra vía procesal igualmente satisfactoria. Así, en el ATC Exp. 01547-2014-PA/TC, de fecha 22 de marzo de 2016, se estableció expresamente que:

Al respecto, es necesario distinguir (como lo ha hecho este Tribunal en su jurisprudencia) entre “amparos contra actos basados en aplicación de normas” y “amparos contra normas autoaplicativas” (cfr., por todas, RTC Exp. 02308-2004-PA/TC, f.j. 7 y ss.), que son supuestos distintos: en el primero el acto de aplicación es el que se reputa como lesivo o amenazante (el cual también puede discutirse en la vía ordinaria); en el otro se evalúa los efectos perniciosos de una norma autoaplicativa o de eficacia inmediata (cursiva agregada) (FJ 21).
10. Por tanto, en tales escenarios, lo que en realidad se solicita es la inaplicación de un acto administrativo sustentado en una norma. Al respecto, para ventilar dicho cuestionamiento, debe resaltarse que el proceso contencioso administrativo cuenta con una estructura idónea y que la resolución emitida en dicho proceso puede brindar tutela adecuada (STC Exps. 03213-2017-PA/TC, 05538-2016-PA/TC, 04372-2016-PA/TC, entre otros).
11. Asimismo, desde una perspectiva subjetiva, en el proceso contencioso administrativo, son especialmente procedentes las medidas cautelares (cfr. artículo 40 del TUO vigente de la Ley 27584); por lo que, en principio, no existe riesgo de



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 00328-2016-PA/TC
LIMA
TELEFÓNICA DEL PERÚ SAA

que se produzca irreparabilidad. Asimismo, se advierte que dicho riesgo de irreparabilidad queda desvirtuado, más aún, en los escenarios en los cuales los contribuyentes hayan liquidado la deuda tributaria que impugnan judicialmente, lo que da cuenta de que el presunto agravio económico no ha generado una situación que no pueda ser reparada a través de los mecanismos legales correspondientes.

12. Además, debe tenerse presente que, ante tales cuestionamientos, si únicamente se invoca una relación directa entre un perjuicio económico, que además debe ser acreditado, y la afectación del derecho de propiedad, debe considerarse que, desde la perspectiva subjetiva, en principio, no existiría la necesidad de una tutela urgente derivada de la relevancia del derecho o de la gravedad de las consecuencias si se tiene en cuenta que:

El programa normativo del derecho de propiedad garantiza los bienes materiales e inmateriales que integran el patrimonio de una persona que son susceptibles de apreciación económica. Desde el punto de vista de la actuación de la administración tributaria –o la convalidación de un acto realizado por aquella por parte de un órgano de la jurisdicción ordinaria–, se interviene en dicho ámbito de protección todas las veces que se grava al contribuyente con un tributo inconstitucional; cuando la administración tributaria no devuelve el monto de un impuesto indebidamente pagado, previa declaración administrativa o jurisdiccional; o cuando la administración tributaria se niega a pagar los intereses devengados, o dicha negativa es convalidada por un órgano judicial (ATC Exp. 3403-2013-PA/TC, FJ 7).

13. En efecto, desde una perspectiva subjetiva, tendrán relevancia iusfundamental, en principio, por presuntamente vulnerar el derecho a la propiedad, aquellos cuestionamientos en los que se acredite que los hechos del caso inciden en supuestos como los mencionados previamente o cuando la administración tributaria incurra en actos u omisiones de similar índole que afecten principios y derechos constitucionales y cuya gravedad sea manifiesta. Ello es así por cuanto “no todo lo que resta o disminuye la propiedad o riqueza de los individuos, expolia irrazonablemente o desmerece el derecho de propiedad”¹.
14. Por lo expuesto, de acuerdo a los argumentos desarrollados previamente, **cuando se cuestione la acumulación indebida de intereses en el monto total de la deuda tributaria, sea por la demora en resolver los recursos del procedimiento contencioso tributario, y/o por la aplicación de la capitalización de intereses en el tiempo que estuvo vigente en el artículo 33 del Código Tributario, esto es, hasta el 24 de diciembre del 2006, la vía correspondiente donde se deberá dilucidar la controversia, salvo situaciones excepcionales debidamente justificadas en cada caso, es el proceso contencioso-administrativo.**

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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 00328-2016-PA/TC
LIMA
TELEFÓNICA DEL PERÚ SAA

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

15. Este Tribunal ha tenido ocasión de pronunciarse respecto al cuestionamiento del cómputo de intereses moratorios durante el trámite del procedimiento contencioso tributario realizado en demandas de amparo. Así, por ejemplo, en la STC Exp. 03184-2012-PA/TC, este Tribunal sostuvo que:

La carga de determinar y declarar correctamente sus deudas tributarias así como la cancelarlas oportunamente corresponde al deudor, si producto de la fiscalización posterior de parte de la Administración Tributaria, se detectan inconsistencias, ésta se encuentra en la ineludible obligación de enmendar tal situación a través de los mecanismos legales establecidos y liquidarla correctamente, así como imponer las sanciones que correspondan a fin de desincentivar este tipo de conductas.

Si el actor declara una menor deuda que le corresponde, tienen que necesariamente hacerse responsable de asumir no sólo la deuda no cancelada oportunamente, sino de las sanciones y los intereses que correspondan. Lo declarado en su momento, se presume válido en la medida que se presume la buena fe del contribuyente.

La Administración Tributaria, simple y llanamente, ha liquidado la deuda aplicando los intereses correspondientes conforme a lo establecido en el Código Tributario. Así el recurrente juzgue que la modificación legal introducida al referido código resulta abusiva, no corresponde a este Colegiado pronunciarse sobre la conveniencia o inconveniencia de la opción elegida por el legislador, en tanto no se advierte la conculcación u amenaza de ningún derecho fundamental.

En todo caso, la pretensión del actor, en sí misma, no resulta atendible debido a que, contrariamente a lo que arguye, persigue un tratamiento discriminatorio respecto del resto de contribuyentes que sí cumplieron con liquidar adecuadamente y cancelar oportunamente sus deudas, o, aunque su determinación fue reparada por la Sunat, asumieron su deuda tributaria con los intereses que se generaron (FJ 4-7).

16. Sin embargo, en la STC Exp. 04082-2012-PA/TC (FJ 57-72), se analizó, desde la perspectiva del derecho de acceso a los recursos en sede administrativa, la constitucionalidad en dicho caso concreto del cobro de los intereses generados durante el trámite del procedimiento contencioso-tributario, incluida la capitalización de intereses durante el tiempo en que estuvo vigente su exigencia en el artículo 33 del Código Tributario.
17. También es cierto que en la STC Exp. 04532-2013-PA/TC (FJ 21-37, y 49-50), este Tribunal indicó que correspondía verificar en aquella oportunidad si el período por el que fueron aplicados los intereses moratorios a la empresa demandante resultaba lesivo o no del principio de razonabilidad que debe respetar la administración tributaria, lo que a su vez tenía incidencia no solo en el derecho de recurrir las decisiones administrativas, sino en el derecho al plazo razonable en esta sede. Para tal efecto se invocó lo dispuesto en el numeral 1.4 del artículo IV del Título



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 00328-2016-PA/TC
LIMA
TELEFÓNICA DEL PERÚ SAA

Preliminar de la Ley 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, donde se estableció que uno de los principios que sustentan dicho procedimiento es el principio de razonabilidad, según el cual:

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

18. Al respecto, con relación al primer argumento, esto es, que el cobro de intereses indebidamente generados durante el proceso contencioso tributario a un contribuyente menoscaba su derecho a recurrir resoluciones administrativas, debe tenerse presente que en el precedente de la STC Exp. 03741-2004-PA/TC se estableció la siguiente regla:

Todo cobro que se haya establecido al interior de un procedimiento administrativo, como condición o requisito previo a la impugnación de un acto de la propia administración pública, es contrario a los derechos constitucionales al debido proceso, de petición y de acceso a la tutela jurisdiccional y, por tanto, las normas que lo autorizan son nulas y no pueden exigirse a partir de la publicación de la presente sentencia (FJ 50).

19. En realidad, dicha regla se encontraba plenamente justificada por lo indicado en el FJ 35 de aquella sentencia, donde se refirió que:

Debe recordarse, a modo de precedente jurisprudencial, que en la STC Exp. 3548-2003-AA/TC, con ocasión de declarar que el principio *solve et repete* era contrario al derecho de acceso a la jurisdicción, se estableció que el condicionamiento del pago previo para impugnar una decisión de la Administración Tributaria constituía una restricción desproporcionada que la hacía contraria a la Constitución. Hoy, con igual fuerza, debe afirmarse que también el pago, ya no de la multa como ocurría en el caso del “pague primero y reclame después”, sino de la tasa para enervar la multa, mediante el recurso impugnativo respectivo, constituye igualmente una interferencia económica del derecho de acceso a la jurisdicción que como derecho constitucionalmente reconocido no puede ser condicionado bajo ningún supuesto.

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

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

21. Al respecto, advierto que la facultad de impugnar las actuaciones de la Administración Tributaria y del Tribunal Fiscal no resulta menoscabada por el cobro



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 00328-2016-PA/TC
LIMA
TELEFÓNICA DEL PERÚ SAA

de intereses legales, integrantes de la deuda tributaria, como sí ocurriría, por ejemplo, en caso el ejercicio de dicha facultad se encontrase supeditada al pago de una multa o al pago de una tasa para enervarla.

22. Ello es así por cuanto, en primer lugar, el pago de dichos intereses no se exige como requisito previo para dar trámite al recurso de reclamación o apelación, o para la interposición de la correspondiente demanda contencioso-administrativa o para la interposición de una demanda de amparo, en los casos excepcionales en los que ello sea procedente, de conformidad con lo resuelto en la presente sentencia.
23. Asimismo, la decisión de pagar la deuda tributaria, que incluye los intereses, la multa y los correspondientes intereses, es de entera responsabilidad del contribuyente, quien decide finalmente la oportunidad en la que realizará dicho pago, asumiendo para tal efecto las consecuencias jurídicas previstas en el ordenamiento jurídico-tributario por el pago extemporáneo de aquella.
24. Por otro lado, en cuanto al argumento de la incidencia en el derecho al plazo razonable del proceso, considero oportuno recordar que el contenido constitucionalmente protegido de este derecho constituye una manifestación implícita del derecho al debido proceso reconocido en el artículo 139.3 de la Constitución y despliega sus efectos jurídicos a todo tipo de proceso o procedimiento penal, civil, laboral, administrativo, corporativo, etc. (STC Exp. 04179-2014-PHC/TC, FJ 9; STC Exp. 00295-2012-PHC/TC, FJ 2).
25. Así, el plazo de un proceso o un procedimiento será razonable sólo si es que aquél comprende un lapso de tiempo que resulte necesario y suficiente para el desarrollo de las actuaciones procesales necesarias y pertinentes que requiere el caso concreto, así como para el ejercicio de los derechos de las partes de acuerdo a sus intereses, a fin de obtener una respuesta definitiva en la que se determinen los derechos u obligaciones de las partes.
26. Además, para determinar si en el ámbito de un procedimiento administrativo se ha producido o no la violación del derecho al plazo razonable se deberán evaluar criterios tales como la complejidad del asunto, la actividad o conducta procedimental del administrado, la conducta de la administración pública, así como las consecuencias que la demora produce en las partes (STC Exp. 03778-2004-AA/TC, fundamento 21).
27. Sin ánimo de exhaustividad, puede afirmarse que estos elementos pueden estar referidos a los siguientes aspectos:

i) La complejidad del asunto: Aquí se consideran factores tales como la naturaleza de la situación fáctica que es materia de evaluación o fiscalización por la administración (procedimiento administrativo ordinario sancionador), los alcances de la actividad



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 00328-2016-PA/TC
LIMA
TELEFÓNICA DEL PERÚ SAA

probatoria para el lento de los hechos, la pluralidad de administrados involucrados procedimiento, o algún otro elemento que permita concluir, con un grado de objetividad, que la dilucidación de un determinado asunto resulta particularmente complicada y difícil;

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

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

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

28. De este modo, la eventual vulneración del derecho fundamental al plazo razonable en sede administrativa deberá evaluarse en cada caso, de acuerdo a las circunstancias jurídicas y fácticas correspondientes. De todas formas, deberá tenerse en cuenta que, en tanto la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal se encuentren dentro de los plazos legales para resolver los recursos y/o mecanismos de cuestionamiento interpuestos en el marco de un procedimiento contencioso tributario, carecerá de asidero constitucional el cuestionamiento del cómputo de intereses legales con base en este derecho fundamental.
29. Efectivamente, el cobro de intereses moratorios durante el plazo legal con que cuenta la autoridad tributaria para resolver los recursos administrativos y/o mecanismos de cuestionamiento presentados, resulta una restricción legítima y razonable del derecho en mención, toda vez que la generación de intereses moratorios es consecuencia de la demora en el pago del tributo y de la multa correspondiente, lo que se prolonga a su vez en el tiempo por la interposición del recurso y/o mecanismo de cuestionamiento planteados por el contribuyente con miras a dejar sin efecto la deuda tributaria o cuestionar cualquier actuación de la Administración.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 00328-2016-PA/TC
LIMA
TELEFÓNICA DEL PERÚ SAA

30. De esta forma, con el establecimiento por el legislador del cobro de intereses moratorios se pretende evitar un ejercicio abusivo o temerario de la interposición de recursos impugnativos o mecanismos de cuestionamiento de la actuación de la Administración, durante el procedimiento contencioso administrativo, por cuanto el contribuyente pudo prever el cobro de tales intereses durante el plazo que el legislador otorga a la autoridad administrativa (Administración Tributaria y Tribunal Fiscal) para resolver los recursos y mecanismos de cuestionamiento interpuestos.
31. Asimismo, debe tenerse presente que el legislador ha previsto, como se precisó previamente, que desde la entrada en vigencia del Código Tributario y sus correspondientes modificatorias, el artículo 144 del citado código siempre reguló la posibilidad de interponer un recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal en el supuesto que la Administración Tributaria no resolviera en el plazo legal.
32. Además, no debe olvidarse que, si el Tribunal Fiscal excede los plazos legales que tiene para resolver las apelaciones o quejas interpuestas por los contribuyentes, en virtud del inciso 2 del artículo 4 del TUO de la Ley 27584, Ley que regula el proceso contencioso administrativo, aprobado por Decreto Supremo 011-2019-JUS, y de acuerdo a lo indicado en la presente sentencia, los contribuyentes deberán acudir a dicha vía ordinaria. Excepcionalmente, podrán acudir a la vía del amparo, siempre que se verifique lo indicado en la presente sentencia, con relación al agotamiento de las vías previas y al análisis de la vía igualmente satisfactoria, dispuesto en el precedente establecido en la STC Exp. 02383-2013-PA/TC.
33. De esta manera, resultará indispensable, de forma previa al cuestionamiento judicial de la actuación de la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal, que los contribuyentes hagan un uso adecuado (y no abusivo) de los mecanismos legales que el ordenamiento jurídico ha previsto para que puedan posteriormente acudir a la vía ordinaria y, excepcionalmente, a la vía constitucional, como es el caso de los recursos de reclamación, apelación (incluyendo ante la denegatoria ficta) y la interposición de la queja.
34. Con ello se evitará que el procedimiento contencioso tributario dure más de lo previsto por ley e incluso, vulnere el derecho al plazo razonable en sede administrativa, lo que a su vez desincentivaría, en principio, posteriores cuestionamientos al cómputo de intereses moratorios, incluida la capitalización de intereses en el período que estuvo vigente.
35. Si bien aquello es un aspecto de medular importancia para el contribuyente desde una perspectiva subjetiva, también es cierto que lo anterior coadyuvará a la realización de la dimensión objetiva del principio de regularidad del sistema jurídico, que de acuerdo a la jurisprudencia de este Tribunal (STC Exp. 00168-2005-PC/TC, FJ 8), constituye un principio constitucional básico que prescribe el respeto al sistema



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 00328-2016-PA/TC
LIMA
TELEFÓNICA DEL PERÚ SAA

de fuentes del ordenamiento y su correspondiente eficacia, y cuya naturaleza democrática radica en el mandato -que de él se desprende- según el cual todos los poderes públicos, privados y los ciudadanos, deben guiar, por igual, su conducta según el Derecho.

36. Siendo ello así, considero que no todo exceso en el plazo de resolución de los recursos administrativos y/o mecanismos de cuestionamiento interpuestos contra la actuación de la Administración constituye una vulneración del derecho al plazo razonable durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario, puesto que ello dependerá de la evaluación en cada caso concreto de todos los criterios mencionados previamente, esto es, la complejidad del asunto, la actividad o conducta procedimental del administrado, la conducta de la administración pública, así como las consecuencias que la demora produce en las partes.
37. Adicionalmente, debo precisar que no debe confundirse desde cuándo debe contarse el plazo de duración de un procedimiento administrativo y cuándo se entiende que ha culminado, a efectos de evaluar la razonabilidad de su duración, con la duración del plazo que se tiene para resolver los recursos impugnatorios y/o mecanismos de cuestionamiento a su actuación.
38. Por ello, mal se haría en establecer en abstracto y para todos los casos cuándo se inicia el cómputo del plazo razonable del procedimiento contencioso tributario. En todo caso, debe tenerse presente que el cuestionamiento del contribuyente a la actuación de la Administración Tributaria se materializa cuando éste manifiesta su voluntad de impugnar u objetar la actuación de aquélla, bajo las formalidades de ley y que la vía administrativa se agota con la resolución del Tribunal Fiscal que resuelve la controversia de manera definitiva y causan estado.
39. A esto último debe añadirse que la regulación del cómputo de intereses moratorios establecida en el artículo 33 del Código Tributario es un asunto de naturaleza legal, que, como tal, es expresión del principio de libre configuración de la ley con que cuenta el legislador democrático, teniendo como límites, entre otros, los principios de razonabilidad e interdicción de la arbitrariedad.
40. En efecto, tal y como puede apreciarse en el siguiente cuadro, la regulación de la aplicación de intereses moratorios durante el procedimiento contencioso tributario, luego del vencimiento de los plazos máximos legales establecidos para la resolución de los recursos y/o mecanismos de cuestionamiento de los actos de la Administración, ha sido objeto de diversas modificaciones desde hace 13 años, como se advierte a continuación:



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 00328-2016-PA/TC
LIMA
TELEFÓNICA DEL PERÚ SAA

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

41. Asimismo, corresponde precisar que este Tribunal ha entendido que, ante la constatación de una vulneración al plazo razonable, declarar nulo el procedimiento administrativo y establecer la reposición de las cosas al estado anterior, no podría ser un efecto inmediato o automático, toda vez que las demás garantías procesales que conforman del debido procedimiento sí fueron respetadas. En ese sentido, el hecho de que los plazos máximos de un procedimiento hayan sido incumplidos no tiene como consecuencia directa que las resoluciones finales sean declaradas inválidas y sin efectos legales (STC Exp. 03778-2004-AA/TC, FJ 23).



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 00328-2016-PA/TC
LIMA
TELEFÓNICA DEL PERÚ SAA

42. Pero más allá de ello, estimo oportuno reiterar que le corresponde a la Administración, desde la comprensión del principio de legalidad en el marco de las exigencias de un Estado Constitucional de Derecho, preferir, siempre y en todos los casos, el principio jurídico de supremacía de la Constitución.
43. En varias oportunidades este Tribunal ha explicitado que la Administración, al igual que los poderes del Estado y los órganos constitucionales, se encuentran sometidos, en primer lugar, a la Constitución de manera directa y, en segundo lugar, al principio de legalidad, de conformidad con el artículo 51 de la Norma Fundamental (cursiva agregada) (STC 03741-2004-PA/TC, FJ 6).
44. Por ello, la legitimidad de los actos administrativos no viene determinada por el respeto a la ley sino por su vinculación a la Constitución, lo que también se ha establecido bajo el denominado “principio de legalidad”, que, en realidad, pese a dicha nomenclatura, alude a la concretización de la supremacía jurídica de la Constitución en el ámbito de las actuaciones de la Administración.

Sobre el cuestionamiento a través del proceso de amparo de la capitalización de intereses en aplicación del artículo 33 del Código Tributario vigente al 24 de diciembre de 2006

45. En relación a la capitalización de intereses, se advierte que el Código Tributario, aprobado mediante Decreto Legislativo 816, publicado el 21 de abril de 1996, no incluyó originalmente dicha regla. Sin embargo, mediante Ley 27038, publicada el 31 de diciembre de 1998, ésta sí fue incluida en su artículo 7.
46. Según dicho artículo, recogido luego en el artículo 33 del Decreto Supremo 135-99-EF, TUO del Código Tributario:

Los intereses moratorios se calcularán de la manera siguiente:

- b) El interés diario acumulado al 31 de diciembre de cada año se agregará al tributo impago, constituyendo la nueva base para el cálculo de los intereses diarios del año siguiente.

47. Esta norma estuvo vigente solo ocho años. Fue derogada, en efecto, por el artículo 3 del Decreto Legislativo 969, publicado el 24 de diciembre de 2006. No obstante, tiempo después, la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo 981, publicado el 15 marzo 2007, estableció que “[...] para efectos de la aplicación del presente artículo, respecto de las deudas generadas con anterioridad a la entrada en vigencia del Decreto Legislativo 969”. De esta manera, la capitalización de intereses de las deudas tributarias solo estuvo vigente durante siete años (1999-2005).



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 00328-2016-PA/TC
LIMA
TELEFÓNICA DEL PERÚ SAA

48. Ahora bien, se tiene que la regla de capitalización de intereses moratorios no resulta inconstitucional *per se* durante el tiempo que estuvo prevista en el artículo 33 del Código Tributario. En efecto, dicha opción legislativa se enmarca dentro del ámbito de lo constitucionalmente permitido al legislador, quien actúa sobre la base del principio de libre configuración de la ley, si bien sujeto a los límites explícitos e implícitos que emanan de la Constitución.
49. Ahora bien, la evaluación del supuesto carácter inconstitucional de la no suspensión de la aplicación de la capitalización de intereses está supeditada en cada caso a la verificación de la vulneración del derecho al plazo razonable en sede administrativa, de acuerdo a lo establecido *supra*. Ello es así por cuanto el juez constitucional no es competente para determinar y evaluar si la liquidación de una deuda tributaria respecto de los intereses moratorios, cuyo fundamento es legal y no constitucional, ha sido realizada de conformidad con el Código Tributario.
50. Al respecto, debe recordarse, como se ha indicado anteriormente, que la generación de intereses moratorios es consecuencia de la demora en el pago del tributo y de la multa correspondiente por parte del contribuyente, lo que se extiende a su vez en el tiempo, no solo por la eventual demora en exceso en la que puede incurrir la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal al resolver los recursos y/o mecanismos de cuestionamiento planteados contra la actuación de la aludida Administración Tributaria, sino precisamente a causa de la interposición de tales recursos, con la finalidad de evitar el pago de la deuda tributaria, lo que puede ser conforme a la Constitución y a la ley en ciertos casos, pero que en otros casos, se realiza con un afán dilatorio, que constituye un abuso de derecho, proscrito por el artículo 103 de la Constitución.
51. Por el contrario, el juez constitucional sí será competente, siempre que no se configuren los supuestos del artículo 7 del Nuevo Código Procesal Constitucional y se haya acreditado, previamente, la vulneración del derecho al plazo razonable durante el procedimiento contencioso-tributario. Debo resaltar que la correcta o incorrecta aplicación de la capitalización de intereses no constituye un asunto *per se* de relevancia constitucional toda vez que se trata de una regla de índole financiera de fuente legal.

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

52. Tal como se ha venido señalando, la imposición de intereses moratorios y la capitalización de intereses está en el marco de lo constitucionalmente permitido al legislador; siendo que la acumulación de ellos pretende disuadir y compensar la pérdida de oportunidad del Estado de recibir los tributos a tiempo para el financiamiento del gasto público.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 00328-2016-PA/TC
LIMA
TELEFÓNICA DEL PERÚ SAA

53. Sin embargo, esa acumulación de intereses moratorios no puede ser infinita en el tiempo, sobre todo, si la demora en resolver los recursos del administrado es por causa imputable a la Administración Tributaria o al Tribunal Fiscal y si el contribuyente no acude a la denegatoria ficta del recurso de reclamación o al proceso contencioso administrativo conforme al artículo 2.4 del TUO de la Ley 27584 en el supuesto de que el Tribunal Fiscal demore en resolver el recurso de apelación. Pues, tal como se ha adelantado, la acumulación de intereses moratorios y la capitalización de intereses solamente son constitucionales siempre y cuando no se obligue al contribuyente a pagarlos fuera del “plazo razonable”.
54. Si bien el “plazo legal” para resolver los recursos de los contribuyentes es una estipulación del legislador regulada en el Código Tributario y estos deben ser cumplidos por la Administración Pública, con las consecuencias administrativas o de otra índole que la ley establezca a los funcionarios en caso de exceso; no obstante, a efectos de las exigencias mínimas de la Constitución, la acumulación de intereses moratorios y la capitalización de intereses (cuando estuvo vigente) solo será legítimo siempre que no supere el plazo razonable, el cual se determina en cada caso concreto conforme a los criterios ya mencionados *supra*, esto es, “complejidad del asunto”, “la actividad o conducta procedimental del administrado”, “la conducta de la administración pública” y “las consecuencia que la demora produce en la situación jurídica del interesado”.
55. Y es que el plazo razonable es distinto al plazo legal. El exceso en el plazo legal no supone necesariamente la afectación del plazo razonable, porque este se determina según las circunstancias específicas de cada caso tributario. Por ello, cuando un contribuyente reclame que la acumulación de intereses moratorios (antes de las modificatorias del artículo 33 del Código Tributario) y la capitalización de intereses (cuando estuvo vigente) se restrinja solamente al plazo legal es, en la práctica trasladarle a la Administración Tributaria el costo del tiempo que empleará en resolver adecuadamente el recurso cuando ello debe ser carga del contribuyente, quien debe asumir el riesgo de su impugnación durante el tiempo que efectivamente se necesita para resolver diligentemente los recursos que se interponga, de reclamación o apelación.
56. En efecto, lo conveniente es que la Administración Pública tenga el tiempo adecuado para resolver la controversia planteada por el administrado y ello no necesariamente resulta en el plazo legal. “Y es que si bien el derecho a un plazo razonable alude frecuentemente a evitar dilaciones indebidas, esta manifestación del debido proceso también está dirigida a evitar plazos excesivamente breves que no permitan sustanciar debidamente la causa” (STC Exp. 03987-2010-PHC/TC, fundamento 5).
57. De ahí que, para la Constitución la acumulación de intereses de la deuda tributaria más allá del plazo legal del Código Tributario para pronunciarse sobre los recursos



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 00328-2016-PA/TC
LIMA
TELEFÓNICA DEL PERÚ SAA

administrativos del contribuyente no resulta *per se* relevante, en la medida que dicho plazo a razón de la naturaleza de cada caso en concreto podría resultar insuficiente o breve. Solamente será relevante constitucionalmente cuando la Administración, con todas sus instancias, sobrepase el plazo razonable del procedimiento contencioso tributario.

58. Por lo tanto, en un caso donde previamente se ha verificado la vulneración del derecho al plazo razonable en sede administrativa, de acuerdo a lo indicado en la presente sentencia, no corresponderá realizar el cómputo de intereses moratorios durante el período de tiempo en el que la demora resulta inconstitucional. Asimismo, si el demandante cuestiona también la aplicación de la regla de la capitalización durante dicho período, deberá evaluarse si en efecto dicha aplicación fue indebida o no, para lo cual será necesario e indispensable que el período de tiempo durante el cual se aplicó la regla de capitalización haya estado comprendido dentro del período de demora inconstitucional en el que se generaron los intereses moratorios, según lo indicado *supra*.
59. De esta manera, dicha verificación constituye una *conditio sine qua non* a efectos de poder determinar si correspondía la acumulación de intereses o si debía suspenderse. De esta forma, **la evaluación de la acumulación de intereses está supeditado a que en un caso concreto se haya cuestionado principalmente la presunta vulneración del derecho al plazo razonable durante el procedimiento contencioso-tributario y que dicha vulneración haya sido verificada por el juez competente, no siendo posible que en la vía constitucional el cuestionamiento los intereses moratorios o de la capitalización de intereses pueda constituir la pretensión principal.**

Análisis del caso concreto

60. De conformidad con el artículo 8 del Código Procesal Constitucional, que regula la procedencia de los procesos constitucionales frente a actos basados en normas, la presente demanda persigue, en realidad, la inaplicación del artículo 33 del TUO del Código Tributario, que regula los intereses moratorios de los tributos impagos; y en consecuencia, que se prohíba a la administración tributaria que cobre intereses moratorios derivados de la deuda tributaria de la recurrente, y en consecuencia, que se prohíba que cobre intereses moratorios desde el momento en que transcurrió el plazo legal para resolver los recursos de reclamación y apelación.
61. La empresa recurrente sostiene que la demora indebida en tramitar los recursos administrativos interpuestos viene incrementando exageradamente los intereses moratorios, que resulta irrazonable y desproporcionado. Afirma que se viene cometiendo un abuso del derecho y se ha infringido el principio de no



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 00328-2016-PA/TC
LIMA
TELEFÓNICA DEL PERÚ SAA

confiscatoriedad, al haberse incluido la acumulación de intereses en el periodo posterior al vencimiento de los plazos legales para resolver sus recursos.

62. Sin embargo, tal como se ha explicado extensamente en los párrafos anteriores, la denuncia de una indebida acumulación de intereses en la deuda tributaria, sea por la demora en resolver los recursos del procedimiento contencioso tributario y/o por la aplicación de la capitalización de intereses en el tiempo que estuvo vigente, esto es, hasta el 24 de diciembre del 2006, la vía correspondiente donde se deberá dilucidar la controversia, salvo situaciones excepcionales debidamente justificadas en cada caso, es el proceso contencioso-administrativo, pues cuenta con una estructura idónea para evaluar la pretensión de autos y brindarle tutela adecuada.

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

S.

LEDESMA NARVÁEZ

LPDERECHOS



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 00328-2016-PA/TC
LIMA
TELEFÓNICA DEL PERÚ SAA

VOTO SINGULAR DEL MAGISTRADO MIRANDA CANALES

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

1. La demanda de amparo tiene por objeto la inaplicación del artículo 33 del TUO del Código Tributario en lo referente a los intereses moratorios sobre la deuda tributaria relativa al impuesto a la renta del ejercicio 2000, respecto de los periodos que excedan los plazos previstos en los artículos 142, 150 y 156 del mencionado código. En ese sentido, solicita la nulidad de la Resolución de Intendencia 150150001202, respecto a la referida deuda tributaria. Asevera que dicha deuda contiene intereses moratorios que vulneran sus derechos constitucionales a ser juzgada en un plazo razonable y el principio de no confiscatoriedad. Asimismo, solicita que los intereses moratorios se mantengan únicamente por los periodos de impugnación dentro de los plazos previstos en los artículos 142, 150 y 156 del Código tributario.

Sobre la amenaza cierta e inminente

2. 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, puedo entenderla como la obligación del deudor tributario [contribuyente o responsable] de efectuar el pago del tributo² [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 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 tributo³; y la segunda, todas las demás que deben realizarse para cumplir con la primera⁴.

² El que nace una vez realizado el hecho generador (conocido como hecho imponible) previsto por ley.

³ Así entendido por el legislador al redactar el artículo 28 del TUO del Código Tributario.

⁴ Por citar las establecidas en los artículos 87 a 91 del citado Código.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 00328-2016-PA/TC
LIMA
TELEFÓNICA DEL PERÚ SAA

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 accesoriedad⁵, 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 o durante el procedimiento contencioso tributario, pues como se dijo bien podría dejarse sin efecto y de ser el caso disponer la devolución de lo indebidamente abonado.
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 y bien podría dejarse sin efecto, lográndose un pronunciamiento cuyos efectos podrían o no materializarse dependiendo de lo que decida la autoridad administrativa o, en su caso, la judicial ordinaria sobre la obligación principal. Comprendiendo incluso a aquellas situaciones en las que el contribuyente decide cancelar la deuda tributaria de manera previa o durante el procedimiento contencioso tributario, pues como se dijo bien podría dejarse sin efecto y de ser el caso disponer la devolución de lo indebidamente abonado.

⁵ 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.).



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 demanda⁶. El primer requisito —la certeza de la amenaza— tiene que ver con la posibilidad de que el acto pueda ser efectivamente realizado, jurídica o materialmente. Por ello, en la sentencia recaída en el Expediente 00091-2004-PA/TC se sostuvo que, para que el acto futuro pueda ser considerado cierto, es preciso que se encuentre fundado en hechos reales y no imaginarios [fundamento 8]. En segundo lugar, no basta con demostrar la plausibilidad de la amenaza. Es preciso, además, que esta sea de inminente realización; es decir, que esté pronta a suceder. Se descarta, así, que mediante el amparo se puedan cuestionar actos futuros remotos, sobre los cuales existe una indeterminación temporal de que puedan acaecer.
10. Ahora bien, de autos se desprende que a la fecha de interposición de la demanda de autos [3 de julio de 2013] la deuda tributaria aún se discutida en sede administrativa,

⁶ Actualmente, en el artículo 8 del *nuevo* Código Procesal Constitucional, la amenaza se regula en los siguientes términos:

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

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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 00328-2016-PA/TC
LIMA
TELEFÓNICA DEL PERÚ SAA

y es que se encontraba pendiente de resolver el recurso de apelación interpuesto por la actora contra la Resolución de Intendencia 0150150001202, hecho que es reconocido por la demandante y la Sunat.

En consecuencia, el probable cobro de intereses moratorios a la fecha de presentación de la demanda de amparo no constituía una amenaza cierta al no existir deuda definitiva en sede administrativa en tal momento, y es que estos podían o no materializarse dependiendo de lo que decida la autoridad administrativa respecto de la deuda tributaria acotada.

A mayor abundamiento, se tiene que una vez resuelto el referido recurso —en fecha posterior a la interposición de la demanda [11 de marzo de 2015]— mediante la Resolución 02569-11-2015, esta fue cuestionada mediante demanda contenciosa administrativa [Expediente 05549-2015-0-1801-JR-CA-20].

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 presente demanda.

Por tanto, el sentido de mi voto es por declarar **IMPROCEDENTE** la demanda de autos.

S.

MIRANDA CANALES



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 00328-2016-PA/TC
LIMA
TELEFÓNICA DEL PERÚ SAA

VOTO SINGULAR DEL MAGISTRADO ESPINOSA-SALDAÑA BARRERA

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

1. En primer lugar, debo hacer notar, como he señalado en alguna otra ocasión, que el caso “Medina de Baca” no era un precedente o una doctrina jurisprudencial del Tribunal Constitucional peruano, sino solamente un criterio en un caso concreto, el cual podía o no ser seguido en casos posteriores⁷. Y estas consideraciones, de igual manera, se sostienen para los casos que se dieron en los Exps. N^{os} 04532-2013-PA/TC y 00225-2017-PA/TC.
2. En ese sentido, en cuanto al presente caso, debe hacerse especial mención que la empresa recurrente ha interpuesto su demanda de amparo de manera prematura pues conocía que no existía pronunciamiento definitivo del Tribunal Fiscal, como ella misma reconoce en su escrito de demanda de amparo (f. 214). Asimismo, posteriormente, recurrió, en el proceso contencioso administrativo, la nulidad del procedimiento contencioso tributario. Y en este proceso es que obtiene una medida cautelar. De allí que se verifica que no existía en su caso la necesidad de un procedimiento de tutela urgente o una situación de irreparabilidad, pues es el proceso contencioso administrativo el idóneo para resolver la controversia traída a sede constitucional.
3. Debe recordarse que este Tribunal en las sentencias referidas *supra* ha aceptado discutir la mora del procedimiento tributario porque acreditó la necesidad de tutela urgente ante una amenaza de violación a los derechos constitucionales reclamados que era cierta y de inminente realización; es decir, de perjuicio real, efectivo, tangible, concreto e ineludible (0340-2013-PA/TC FJ. 2). Sin embargo, este Tribunal no ha considerado discutir en sede de amparo los pagos efectuados por los contribuyentes de intereses moratorios (*Cfr.* 00073-2019-PA/TC), pues la vía correspondiente es el proceso contencioso administrativo, y, sobre todo, porque no resulta posible verificar una situación de irreparabilidad o una necesidad de tutela urgente sustentada en la gravedad de las consecuencias.
4. En complemento de lo expuesto, tenemos que, de conformidad con la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, y *a contrario* del artículo 1 del Nuevo Código Procesal Constitucional, no se corresponde con la finalidad de protección a través de los procesos constitucionales la amenaza de violación que no sea cierta y de inminente realización. Asimismo, este presupuesto debe observarse a la fecha de interposición de la demanda, lo cual no ha sido cumplido en el presente caso como se ha expuesto *supra*. El primer requisito —la certeza de la amenaza— tiene que ver con la posibilidad

⁷ ESPINOSA-SALDAÑA, Eloy. *El Derecho administrativo y tributario en la jurisprudencia constitucional*, Gaceta Jurídica, Lima, 2021, p. 32.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 00328-2016-PA/TC
LIMA
TELEFÓNICA DEL PERÚ SAA

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 [FJ. 8]. En segundo lugar, no basta con demostrar la plausibilidad de la amenaza. Es preciso, además, que esta sea de inminente realización; es decir, que esté pronta a suceder. Se descarta, así, que mediante el amparo se puedan cuestionar actos futuros remotos, sobre los cuales existe una indeterminación temporal de que puedan acaecer.

5. A su vez, es necesario hacer notar que en el proceso contencioso administrativo se está discutiendo la nulidad del procedimiento contencioso administrativo, como se observa de los diversos escritos presentados a este Tribunal, lo cual incide sobre la deuda tributaria y a su vez sobre los intereses moratorios. Por lo que no verifico *prima facie* una incidencia negativa, directa, concreta y sin justificación razonable en los derechos invocados en su demanda.

Por las razones expuestas, considero que debe declararse **IMPROCEDENTE** la demanda.

S.

ESPINOSA-SALDAÑA BARRERA

LPDERECHOS



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 00328-2016-PA/TC
LIMA
TELFÓNICA DEL PERÚ SAA

VOTO DE LOS MAGISTRADOS FERRERO COSTA, BLUME FORTINI Y SARDÓN DE TABOADA

ASUNTO

Recurso de agravio constitucional interpuesto por Telefónica del Perú SAA contra la resolución de folios 2052, de 7 de setiembre de 2015, expedida por la Cuarta Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima que declaró improcedente la demanda de amparo respecto al requerimiento de inaplicación de los intereses moratorios e infundada respecto a la afectación del derecho al plazo razonable.

ANTECEDENTES

Demanda

El 3 de julio de 2013, la recurrente interpuso demanda de amparo contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (Sunat) y el Tribunal Fiscal. Solicita la inaplicación del artículo 33 del Texto Único Ordenado (TUO) del Código Tributario en lo referente a los intereses moratorios sobre la deuda tributaria relativa al impuesto a la renta del ejercicio 2000, respecto de los periodos que excedan los plazos previstos en los artículos 142, 150 y 156 del mencionado código. En ese sentido, solicita la nulidad de la Resolución de Intendencia (en adelante, RI) 150150001202, sobre la referida deuda tributaria.

Indica que dicha deuda tributaria incluye intereses moratorios que vulneran sus derechos constitucionales a ser juzgado en un plazo razonable y al principio de no confiscatoriedad. Solicita que los intereses moratorios se mantengan únicamente por los periodos de impugnación dentro de los plazos previstos en los artículos mencionados del Código Tributario.

Sostiene que la deuda inicialmente notificada a la recurrente se vio incrementada de manera exorbitante por los intereses moratorios generados durante el exceso en la resolución de los procedimientos de reclamación y apelación, situación generada por el retardo de la administración tributaria en resolver en los plazos legalmente establecidos. Esto vulnera su derecho a la propiedad, a ser juzgado en un plazo razonable y el principio de no confiscatoriedad.

Contestaciones de la demanda

El 6 de setiembre de 2013, el procurador público adjunto a cargo de los asuntos judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal, deduce las excepciones de falta de agotamiento de la vía previa y de incompetencia por razón la



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 00328-2016-PA/TC
LIMA
TELEFÓNICA DEL PERÚ SAA

materia. Sobre la primera, sostiene que existe una apelación contra la RI 0150150001202, pendiente de pronunciamiento por parte del Tribunal Fiscal. Sobre la segunda, asevera que la pretensión debe ser dilucidada a través de un proceso de inconstitucionalidad. Asimismo, alega que la actora pudo acogerse al silencio administrativo negativo para acudir al proceso contencioso administrativo, conforme al artículo 4, inciso 2 del TUO de la Ley 27584; así, resulta de aplicación el artículo 5, inciso 2 del Código Procesal Constitucional.

El 16 de setiembre de 2013, la Procuraduría Pública de la Sunat, deduce las excepciones de falta de agotamiento de la vía previa e incompetencia por razón de la materia. Sobre la primera, sostiene que la demandante tiene expedito su derecho en sede administrativa, puesto que no se ha generado una resolución que cause estado, al estar una apelación pendiente de resolver por parte del Tribunal Fiscal, por lo que la vía previa no se ha agotado. Sobre la segunda, afirma que debe discutirse en un proceso de inconstitucionalidad, no en uno de amparo. Finalmente, indica que no existe amenaza de violación o acto concreto de afectación de los derechos fundamentales alegados, pues la deuda tributaria aún no está definida. En todo caso, sostiene que frente a la demora en resolver el recurso de reclamación, la actora debió considerar denegada de modo ficto su reclamo y apelar, conforme al artículo 144 del TUO del Código Tributario.

Resoluciones acerca de las excepciones deducidas

El Decimoprimer Juzgado Constitucional Sub Especializado en Asuntos Tributarios, Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, mediante resolución 13, de 6 de enero de 2014, declaró infundada la excepción de incompetencia y fundada la excepción de falta de agotamiento de la vía previa y; por consiguiente, nulo lo actuado y concluido el proceso.

La Cuarta Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima, a través de la Resolución 21, de 4 de junio de 2016, declaró infundada la excepción de falta de agotamiento de la vía previa y dispuso que prosiga el proceso.

Sentencia de primera instancia o grado

El citado juzgado, mediante resolución 30, de 7 de noviembre de 2014, declaró fundada en parte la demanda, puesto que, a su juicio, se advierte una vulneración al derecho al plazo razonable. Además, declara improcedente la demanda respecto al extremo relativo al no cobro de intereses moratorios respecto al periodo de exceso de tiempo que la administración tomó en resolver sus recursos, dado que la deuda tributaria aún no está confirmada por el Tribunal Fiscal.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 00328-2016-PA/TC
LIMA
TELEFÓNICA DEL PERÚ SAA

Sentencia de segunda instancia o grado

La Sala Superior, mediante resolución 53, de 7 de setiembre de 2015, confirmó la apelada en el extremo relativo a la inaplicación del cobro de intereses moratorios y la revocó en el extremo estimatorio declarándolo infundado, pues, a su juicio no se produjo una transgresión al derecho al plazo razonable, pues la materia a resolver por parte de la administración tributaria era compleja.

FUNDAMENTOS

Delimitación del petitorio y procedencia de la demanda

1. La recurrente solicita la inaplicación del artículo 33 del TUO del Código Tributario en lo referente a los intereses moratorios sobre la deuda tributaria relativa al impuesto a la renta del ejercicio 2000, respecto de los periodos que excedan los plazos previstos en los artículos 142, 150 y 156 del mencionado código. En ese sentido, solicita la nulidad de la RI 150150001202, sobre la referida deuda tributaria. Asevera que dicha deuda tributaria contiene intereses moratorios que vulneran sus derechos constitucionales a ser juzgada en un plazo razonable y el principio de no confiscatoriedad. Asimismo, solicita que los intereses moratorios se mantengan únicamente por los periodos de impugnación dentro de los plazos previstos en los artículos 142, 150 y 156 del Código tributario.

Procedencia de la demanda

Agotamiento de la vía administrativa

2. El recurso de apelación contra la Resolución de Intendencia (RI) 0150150001202, de 1 de abril de 2013, fue resuelto mediante la Resolución del Tribunal Fiscal 02569-11-2015, de 11 de marzo de 2015, que la revocó y ordenó a la Sunat que proceda conforme a lo expuesto (folios 1553).
3. Mediante escrito 8131-ES 2019, de 18 de noviembre de 2019, la Sunat manifiesta que en cumplimiento de la RTF 02569-11-2015, emitió la RI 0150150001362, de 26 de junio de 2015. Contra esta resolución, el 20 de julio de 2015, la actora interpuso recurso de apelación, el mismo que fue resuelto mediante RTF 11625-2-2017, de 28 de diciembre de 2017.
4. La Sunat comunica que la RTF 11625-2-2017 confirmó la RI 0150150001362 y dispuso que se suspenda el pronunciamiento acerca de la incidencia del saldo a favor del ejercicio 1999 sobre los pagos a cuenta del IR 2000, debido a la medida cautelar emitida en el proceso contencioso administrativo seguido por la



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 00328-2016-PA/TC
LIMA
TELEFÓNICA DEL PERÚ SAA

administrada contra la RTF 02569-11-2015 (Expediente 05549-2015-0-1801-JR-CA-20).

5. Al presentar la presente demanda de amparo, estaba pendiente de resolver el recurso de apelación contra la RI 0150150001202. Sin embargo, al momento en que el expediente llegó al Tribunal Constitucional, según datos aportados por la propia Sunat, dicho recurso ya había sido resuelto, mediante la RTF 02569-11-2015; se había emitido una nueva RI (0150150001362) y se había apelado ésta (el 20 de julio de 2015). Esta última apelación fue resuelta mediante RTF 11625-2-2017, de 28 de diciembre de 2017, que, según informa la Sunat, “suspende el pronunciamiento sobre la incidencia del saldo a favor del ejercicio 1999 sobre los pagos a cuenta del impuesto a la renta del ejercicio 2000 debido a la medida cautelar emitida en el proceso contencioso administrativo seguido contra la RTF 02569-11-2015, en tanto se mantenga vigente dicha medida cautelar”. Es decir, 16 años después de su inicio, aún no concluye el procedimiento contencioso tributario (entendido como un todo constituido por las etapas de reclamación y apelación). Por consiguiente, este Tribunal considera que se configura el supuesto previsto en el artículo 43, inciso 3, del Código Procesal Constitucional, pues la vía previa no se resuelve en los plazos fijados para su resolución. No cabe, consecuentemente, declarar improcedente la demanda en aplicación del artículo 7, inciso 4, del Código Procesal Constitucional (artículo 46, inciso 3 y artículo 5, inciso 4 del anterior código).

Ausencia de vías igualmente satisfactorias

6. Cuando se presentó la demanda, se encontraba vigente el TUO de la Ley 27584, que regula el proceso contencioso administrativo, aprobado mediante Decreto Supremo 013-2008-JUS, hoy TUO de la Ley 27584, aprobado por Decreto Supremo 011-2019-JUS. En ambos (artículos 20 y 21, así como artículos 19 y 20, respectivamente), se indica que es requisito para la procedencia de la demanda, el agotamiento de la vía administrativa, existiendo un catálogo de excepciones a dicha exigencia.
7. Como ha quedado establecido en el fundamento 5, la vía previa no se ha resuelto en los plazos previstos para su resolución. Este supuesto está contemplado como una excepción para el agotamiento de la vía previa para los procesos de amparo, mas no así para el proceso contencioso administrativo. Una eventual demanda contencioso-administrativa sería declarada improcedente, al no cumplir con la exigencia de agotamiento de la vía administrativa, ni encajar en los supuestos de excepción (artículo 22, inciso 3 del TUO de la Ley 27584; antes artículo 23, inciso 3). Siendo así, en el presente caso, no existe una vía igualmente satisfactoria, por lo que tampoco cabe declarar improcedente la demanda en aplicación del artículo 7, inciso 2 del Código Procesal Constitucional (artículo 5, inciso 2 del anterior código).



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 00328-2016-PA/TC
LIMA
TELEFÓNICA DEL PERÚ SAA

Inexistencia de vía paralela

8. Conforme se puede apreciar de los documentos que obran en el expediente, existirían tres procesos judiciales contenciosos administrativos donde se estaría discutiendo pretensiones vinculadas al mismo procedimiento contencioso tributario.
9. En este punto, es necesario recordar que el artículo 7, inciso 3, del Código Procesal Constitucional, dispone que una demanda de amparo debe declararse improcedente cuando “el agraviado haya recurrido previamente a otro proceso judicial para pedir tutela respecto de su derecho constitucional”.
10. En consecuencia, corresponde evaluar si la recurrente solicitó la defensa de los derechos, cuya vulneración reclama en el presente caso, en otro proceso jurisdiccional.
11. En el expediente 01529-2011-0-1801-JR-CA-08 (obran copias de la demanda y el auto admisorio aportadas por la Sunat mediante escrito 8131-ES 2019, que obra en el cuaderno del Tribunal Constitucional), la recurrente ha impugnado la RTF 17133-8-2010 (entre otras), en un proceso contencioso administrativo (proceso especial). Ha solicitado allí la nulidad parcial del extremo que dispuso considerar en el cálculo de su pago a cuenta de enero de 2000, lo resuelto en la RTF 17044-8-2010, con relación al reparo sobre enajenación de bienes por transferencia patrimonial a Telefónica Móviles.
12. En el expediente 06166-2012-0-1801-JR-CA-12 (folios 1587 a 1616), la actora ha impugnado la RTF 06671-11-2012 así como la RTF 08037-11-2012 (que la amplía) en un proceso contencioso administrativo (proceso especial). Ha solicitado la nulidad parcial del extremo que ordena reliquidar la multa.
13. En el expediente 05549-2015-0-1801-JR-CA-20 (folios 1805 a 1858), la actora solicita la nulidad parcial de la RTF 02569-11-2015 y, consecuentemente, se le reconozca un saldo a favor del IR 1999 para el cálculo de los pagos a cuenta del IR 2000.
14. Es necesario anotar que, si bien los procesos descritos y este proceso de amparo tienen las mismas partes, no puede decirse lo mismo respecto de su objeto. Cada expediente persigue la nulidad de diversas resoluciones del Tribunal Fiscal, aunque ciertamente, emitidas en el marco del mismo procedimiento contencioso tributario.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 00328-2016-PA/TC
LIMA
TELEFÓNICA DEL PERÚ SAA

15. Ahora bien, en el caso de los citados procesos judiciales, se está discutiendo la deuda tributaria con relación al capital; en cambio, en este proceso constitucional se discuten 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.
16. Esta argumentación está referida a la discusión sobre los montos de 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.
17. Así, deben quedar claras las competencias del Tribunal Constitucional y la judicatura ordinaria. La cuantificación de la deuda tributaria es materia del proceso contencioso administrativo y este Tribunal no puede irrogarse las competencias de otros tribunales. Por ello, el proceso contencioso administrativo se torna en uno de tutela idónea para discutir los montos que constituyen el capital de la deuda tributaria.
18. 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 de amparo se plantea en defensa del derecho de propiedad y de los principios de razonabilidad y proporcionalidad.
19. 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 aquí el monto de la deuda tributaria o de los intereses moratorios, pues ello se discutirá en los procesos contencioso administrativo, como se viene haciendo. En este proceso se discutirá solo 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. *Ergo*, lo que resuelva este Tribunal Constitucional no implicará un análisis sobre la determinación de la deuda tributaria, pues únicamente se circunscribirá a decidir si es aplicable o no la regla de los intereses moratorios.
20. Por tanto, este Tribunal Constitucional considera que los mencionados procesos contencioso-administrativo no pueden considerarse una vía paralela al amparo de autos. En consecuencia, no corresponde desestimar la demanda en aplicación del artículo 7, inciso 3, del Código Procesal Constitucional (artículo 5, inciso 3 del anterior código).



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 00328-2016-PA/TC
LIMA
TELEFÓNICA DEL PERÚ SAA

Análisis de la controversia

21. En el caso de autos, la recurrente cuestiona el cobro de intereses moratorios durante el periodo de impugnación de su deuda tributaria en sede administrativa. Se cuestionan los intereses moratorios generados fuera del plazo legal para resolver las impugnaciones planteadas en el procedimiento contencioso administrativo. La recurrente alega la vulneración del derecho al debido procedimiento, por haberse inobservado el principio de razonabilidad en la aplicación de los intereses moratorios.

Línea jurisprudencial

22. En el Expediente 04082-2012-PA/TC, doña Emilia Rosario del Rosario Medina de Baca solicitó, entre otros aspectos, que se inaplique a su caso el artículo 33 del TUO del Código Tributario, referido al cobro de intereses moratorios durante la etapa impugnatoria en el procedimiento contencioso tributario y su respectiva capitalización, en su versión vigente hasta el ejercicio 2006, así como el artículo 3 del Decreto Legislativo 969, que lo modificó, y la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo 981. Al respecto, este Tribunal estableció que el cobro de intereses moratorios resultaba lesivo del derecho a recurrir en sede administrativa, así como del principio de razonabilidad, respecto al tiempo de exceso frente al plazo legal que tuvo el Tribunal Fiscal para resolver el procedimiento contencioso tributario. El mismo criterio su utilizó en la sentencia emitida en el Expediente 01808-2013-PA/TC.
23. Por otro lado, como señaló el Tribunal Constitucional en la sentencia emitida en el Expediente 04532-2013-PA/TC (caso Icatom SA), este razonamiento es aplicable también para el caso de las personas jurídicas.
24. En ambos supuestos, las personas recurrentes cuestionan el hecho que la administración tributaria les haya impuesto el cobro de intereses moratorios durante el periodo de impugnación de su deuda tributaria en sede administrativa por considerar que dicho actuar resulta lesivo del principio de razonabilidad. Es decir, la distinta naturaleza jurídica de las recurrentes y las divergencias en su configuración y desempeño económico no conllevan *per se* a afirmar que nos encontramos ante supuestos de hecho distintos, ya que, en ambos casos, las demandantes invocan un acto lesivo sustancialmente igual al amparo de una misma situación jurídica, como es en este caso, su condición de contribuyentes titulares del derecho a un debido procedimiento. Lo mismo se ha afirmado en las sentencias emitidas en los expedientes 02288-2018-PA/TC, 02051-2016-PA/TC y 00225-2017-PA/TC.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 00328-2016-PA/TC
LIMA
TELEFÓNICA DEL PERÚ SAA

25. La finalidad del cobro de intereses moratorios frente a deudas tributarias está dirigida a incentivar el pago oportuno de estas obligaciones por parte de los contribuyentes, así como indemnizar al acreedor tributario por el no cobro oportuno de la deuda. Siendo así, el Tribunal Constitucional no advierte ninguna razón causa que justifique una distinta responsabilidad jurídica en el cumplimiento de este deber. La distinta naturaleza jurídica de los contribuyentes (persona natural o persona jurídica dedicada a una actividad empresarial), así como el uso económico que puedan dar al monto que adeudan a la administración tributaria no justifican establecer un tratamiento diferenciado en el cobro de intereses moratorios a los contribuyentes, toda vez que con dicho cobro no se busca sancionar un eventual provecho económico que pudiera obtener el contribuyente, sino indemnizar al Estado por el no pago oportuno de su acreencia.
26. Este criterio, por demás, es coherente con el establecido por el Tribunal Constitucional en el Expediente 0905-2001-AA/TC, donde se reconoció que las personas jurídicas de derecho privado también pueden ser titulares de derechos fundamentales [fundamento 5], y el Expediente 01567-2006-AA/TC, donde se dejó establecida su titularidad del derecho al debido proceso [fundamento 9], cuya exigibilidad no se restringe a los procesos judiciales, sino que se extiende a los procedimientos administrativos [cfr. entre otros, las sentencias emitidas en los Expedientes 04289-2004-PA/TC, fundamento 3 y 03741-2004-PA/TC, fundamento 18].

Razonabilidad en la actuación de la administración pública

27. El principio de razonabilidad es entendido por el Tribunal Constitucional como un parámetro indispensable de constitucionalidad que permite determinar la legitimidad de la actuación de los poderes públicos, especialmente cuando ésta afecta el ejercicio de los derechos fundamentales [sentencia emitida en el Expediente 0050-2004-AI/TC, fundamento 109]. En la misma lógica, el numeral 1.4 del artículo IV del Título Preliminar de la Ley 27444, que regula el Procedimiento Administrativo General, ha reconocido que cuando se trate de una medida restrictiva de algún derecho del administrado, la legitimidad de dicha actuación depende de la concurrencia de dos aspectos fundamentales: de un lado, que la medida haya sido adoptada dentro de los límites de la facultad atribuida; y, de otro, que en su aplicación se advierta una debida proporción entre los medios a emplear y los fines públicos que deba tutelar. Así, la precitada norma dispone lo siguiente:

1.4. Principio de razonabilidad.- Las decisiones de la autoridad administrativa, cuando creen obligaciones, califiquen infracciones, impongan sanciones, o establezcan restricciones a los administrados, deben adaptarse dentro de los límites de la facultad atribuida y manteniendo la debida proporción entre los medios a emplear y los fines



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 00328-2016-PA/TC
LIMA
TELEFÓNICA DEL PERÚ SAA

públicos que deba tutelar, a fin de que respondan a lo estrictamente necesario para la satisfacción de su cometido.

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

Análisis del presente caso

29. En el caso de autos, la recurrente solicita la inaplicación del artículo 33 del TUO del Código Tributario.
30. En este punto, es menester realizar una síntesis del íter procedimental que ha seguido el caso de la actora.
- En 2004, la Sunat emitió una serie de resoluciones de determinación y multa respecto al IR de tercera categoría correspondiente al ejercicio fiscal 2000.
 - El 20 de enero de 2005, la actora presentó recurso de reclamación contra estas resoluciones (folios 31).
 - El 28 de diciembre de 2010, mediante RI 01500140006691, la Sunat declaró fundada en parte la reclamación y dejó sin efecto las resoluciones de multa relativas a los meses de febrero a agosto y octubre a diciembre de 2000 (folios 53).
 - El 12 de noviembre de 2007, la administrada interpuso recurso de apelación contra la RI 01500140006691 (folios 88).
 - El 28 de diciembre de 2010, mediante RTF 17133-8-2010, el Tribunal Fiscal revocó parcialmente la RI 01500140006691 (folios 107). Esta resolución fue aclarada de oficio a través de la RTF 16430-8-2011.
 - El 3 de noviembre de 2011, a través de la RI 0150150001039, se dio por cancelada la deuda tributaria de octubre a diciembre de 2000 y rectificó y



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 00328-2016-PA/TC
LIMA
TELEFÓNICA DEL PERÚ SAA

decidió proseguir la cobranza respecto al período enero a setiembre de 2000, así como en relación a las multas de enero y setiembre de 2000 (folios 109).

- El 28 de noviembre de 2011, la actora interpuso recurso de apelación contra la RI 01500150001039 (folios 118).
 - El 31 de enero de 2012, mediante la RI 0150150001054, de 31 de enero de 2012, se declaró inadmisibile el recurso de apelación porque no se realizó el pago previo de la deuda tributaria (folios 131).
 - El 1 de febrero de 2012, la actora planteó un recurso de apelación contra la RI 0150150001054 (folios 134).
 - El 3 de febrero de 2012, a través de la RTF 06671-11-2012 se revocó las RI 0150150001039 y 0150150001054 (folios 144).
 - El 1 de abril de 2013, mediante RI 0150150001202, se dejó sin efecto la deuda correspondiente a abril de 2000; se dio por extinguida la deuda de octubre a diciembre de 2012 (por compensación de pago) y se decidió rectificar y proseguir la cobranza de enero a marzo y mayo a setiembre de 2000, así como las multas de enero y setiembre de 2000 (folios 150).
 - El 19 de abril de 2013, la administrada apeló la RI 0150150001202 (folios 166).
 - El 11 de marzo de 2015, a través de la RTF 02569-11-2015, se revocó la RI 0150150001202, ordenándose que la Sunat proceda conforme a lo expuesto (folios 1533).
 - Conforme a lo informado por la Sunat, en cumplimiento de la RTF 02569-11-2015, se emitió la RI 0150150001362, de 26 de junio de 2015, la misma que apelada motivó la expedición de la RTF 11625-2-2017, de 28 de diciembre de 2017, mediante la cual se confirmó la RI 0150150001362 y dispuso que se suspenda el pronunciamiento sobre la incidencia del saldo a favor del ejercicio 1999 sobre los pagos a cuenta del ejercicio del IR 2000, debido a la medida cautelar emitida en uno de los procesos contencioso administrativo seguido entre las partes (específicamente en el Expediente 5549-2015-0-1801-JR-CA-20).
31. Según informa la actora en su escrito 8445-ES 2019, de 26 de noviembre de 2019, al 31 de octubre de 2019, la deuda tributaria total asciende a S/1,031'000,000. De este monto S/274'000,000 corresponden a intereses moratorios generados en



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 00328-2016-PA/TC
LIMA
TELEFÓNICA DEL PERÚ SAA

períodos fuera del plazo legal para resolver los recursos planteados por la administrada en el procedimiento contencioso tributario.

32. Más allá de los montos específicos que se le pretenda cobrar a la demandante, lo que compete en este proceso de amparo es analizar la validez del cobro de los intereses moratorios respecto al exceso en resolver los recursos interpuestos por la actora en el procedimiento contencioso tributario descrito en el fundamento 30 supra.
33. Conforme al artículo 33 del TUO del Código Tributario, en su redacción original, los intereses moratorios se computaban diariamente desde el día siguiente a la fecha de vencimiento de la deuda tributaria hasta la fecha de su pago inclusive. Esta regla fue modificada parcialmente por el artículo 6 del Decreto Legislativo 981, vigente desde el 1 de abril de 2007 -de conformidad con lo establecido en la Primera Disposición Complementaria Final de dicho decreto- hasta el 13 de julio de 2014, fecha esta última en la que entró en vigor la modificatoria del artículo 7 de la Ley 30230 (a partir de esta última ley ya no se computan los intereses moratorios respecto al exceso de tiempo que demore la administración tributaria en resolver según los artículos 142, 150 y 156 del TUO del Código Tributario).
34. 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.
35. Asimismo, la disposición proscribía cualquier suspensión en el cobro de intereses moratorios durante la tramitación del recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal. Así, establecía que:

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

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

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

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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 00328-2016-PA/TC
LIMA
TELEFÓNICA DEL PERÚ SAA

36. 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. Esta finalidad es legítima en tanto la demora sea imputable al deudor tributario. Así, a partir de lo establecido en la norma materia de análisis y a fin de dilucidar la legitimidad del cobro de intereses moratorios durante el procedimiento contencioso tributario, es importante verificar dos cuestiones esenciales.
37. 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.
38. En cuanto a los dos escenarios que se pueden identificar en el procedimiento contencioso tributario, este Tribunal entiende que el cobro de intereses moratorios durante el plazo legal con que cuenta la autoridad tributaria para resolver los recursos administrativos, resulta una restricción legítima y razonable del derecho a recurrir en sede administrativa, toda vez que la demora en el pago obedece al recurso administrativo planteado por el contribuyente y permite, en cierto modo, evitar un ejercicio temerario de este derecho ya que, antes de proceder a su interposición, el administrado puede prever el cobro de tales intereses moratorios, durante el plazo cierto que la ley otorga a la autoridad administrativa para resolver su recurso, como una de las implicancias del ejercicio de su derecho.
39. Sin embargo, no sucede lo mismo en el segundo escenario, es decir, durante el tiempo que, más allá del plazo legal, toma la autoridad administrativa para resolver los recursos planteados, pues en este caso la demora en el pago de la deuda tributaria no puede ser prevista con certeza por el administrado, claro está, siempre que el retraso en la resolución de los recursos sea atribuible a la autoridad administrativa, y no así a una actuación dilatoria del contribuyente. De incurrirse en este último supuesto, los órganos jurisdiccionales se encuentran facultados para disponer que el contribuyente asuma el pago de los intereses moratorios derivados de su actuación irregular, siempre que se sustenten las razones por las cuales habría incurrido en un actuar dilatorio.
40. En consecuencia, dado que el derecho a impugnar en sede administrativa no tiene carácter absoluto, sino que puede ser objeto de ciertas restricciones, resulta



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 00328-2016-PA/TC
LIMA
TELEFÓNICA DEL PERÚ SAA

constitucionalmente legítimo el cobro de intereses moratorios durante los plazos legales que tiene la autoridad administrativa tributaria para resolver los recursos administrativos que prevé el procedimiento contencioso tributario. Lo que sí resulta inconstitucional es su cobro en el tramo en el que la autoridad administrativa excede el plazo legal por causas atribuibles a ella; caso contrario, cualquier pretensión destinada a suspender los intereses moratorios debe ser desestimada.

41. Por otro lado, este Tribunal no advierte una razón que justifique un tratamiento legislativo diferenciado entre los recursos de reclamación y apelación en lo que respecta a la suspensión en el cobro de intereses moratorios, luego de vencido el plazo legal establecido para que la autoridad administrativa resuelva tales recursos. Si bien cada uno de ellos es resuelto por distintas entidades administrativas (Sunat y Tribunal Fiscal, respectivamente), ello no determina naturaleza disímil a estos mecanismos impugnatorios. Por el contrario, en ambos casos nos encontramos ante recursos administrativos que pretenden garantizar el derecho al debido procedimiento en su manifestación de facultad para recurrir las decisiones administrativas. Por lo tanto, la disposición que establece la suspensión en el cobro de intereses moratorios durante el tiempo en exceso que, respecto del plazo legal establecido, tomase la administración tributaria para resolver, resulta aplicable durante la tramitación de ambos recursos (reclamación y apelación).
42. Así, en el presente caso corresponde que, en el cobro de la deuda tributaria del demandante, la Sunat suspenda el cómputo de los intereses moratorios durante el tiempo en exceso que, respecto del plazo legal establecido, tomó la administración tributaria para resolver los recursos planteados por la recurrente.
43. Concretamente, corresponde que, respecto al período transcurrido desde la presentación del recurso de reclamación contra las resoluciones de determinación y multa (20 de enero de 2015, folios 31), que dio origen al procedimiento contencioso tributario analizado, la Sunat suspenda el cómputo de los intereses moratorios durante el tiempo en exceso que, respecto del plazo legal establecido, tomó en resolver dicho recurso (RI 01500140006691), notificado el 19 de octubre de 2007.
44. También corresponde la suspensión del cómputo de intereses moratorios respecto al tiempo en exceso, respecto al plazo legal, que se tomó la administración en resolver lo siguiente recursos: a) recurso de apelación de 12 de noviembre de 2007, interpuesto contra la RI 01500140006691, resuelto por el Tribunal Fiscal mediante RTF 17133-8-2010, notificada el 29 de marzo de 2011 y, b) recurso de apelación de 19 de abril de 2013, interpuesto contra la RI 0150150001202 resuelto mediante RTF 02569-11-2015, de 11 de marzo de 2015. A las fechas de las apelaciones citadas en este párrafo, aún estaba vigente la regulación del artículo 6 del Decreto Legislativo 969.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 00328-2016-PA/TC
LIMA
TELEFÓNICA DEL PERÚ SAA

45. Del mismo modo, tampoco corresponde el cómputo de intereses moratorios respecto al exceso de tiempo que demoró Sunat en emitir la RI 0150150001039, de 3 de noviembre de 2011 (folios 109, expedida en cumplimiento de la RTF 17133-8-2010) y en emitir la RI 0150150001202, de 1 de abril de 2013 (folios 150, en cumplimiento de la RTF 06671-11-2012) excediendo el plazo previsto en el artículo 156 del TUO del Código Tributario (90 días hábiles).

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

46. La recurrente alega la vulneración de su derecho al plazo razonable en sede administrativa.
47. El análisis respecto de la eventual vulneración del derecho al plazo razonable se hará sobre el contexto del procedimiento administrativo tributario como un todo, es decir, las actuaciones seguidas ante la Sunat y al Tribunal Fiscal, ya que se trata de un análisis de puro derecho, que comprende una evaluación sobre las posibles demoras en que pudiera haber incurrido la administración tributaria en resolver el caso planteado en sede administrativa.
48. Como ha sido reiterado en reciente jurisprudencia de este Tribunal, el contenido del derecho al plazo razonable del proceso constituye una manifestación implícita del derecho al debido proceso reconocido en el artículo 139.3 de la Constitución y despliega sus efectos jurídicos a todo tipo de proceso o procedimiento penal, civil, laboral, administrativo, corporativo, etc. (vg. sentencias emitidas en los Expedientes 04179-2014-PHC/TC, fundamento 9 y 00295-2012-PHC/TC, fundamento 2). Así, el plazo de un proceso o un procedimiento será razonable sólo si es que aquél comprende un lapso que resulte necesario y suficiente para el desarrollo de las actuaciones procesales necesarias y pertinentes que requiere el caso concreto, así como para el ejercicio de los derechos de las partes de acuerdo con sus intereses, a fin de obtener una respuesta definitiva en la que se determinen los derechos u obligaciones de las partes.
49. Para determinar si en el ámbito de un procedimiento administrativo se ha producido o no la violación del derecho al plazo razonable se deben evaluar criterios tales como la complejidad del asunto, la actividad o conducta procedimental del administrado, la conducta de la administración pública, así como las consecuencias que la demora produce en las partes (vg. sentencia emitida en el Expediente 03778-2004-PA/TC, fundamento 21). De modo enunciativo, se puede afirmar que estos elementos pueden estar referidos a los siguientes aspectos:



- i) La complejidad del asunto: Aquí se consideran factores tales como la naturaleza de la situación fáctica que es materia de evaluación o fiscalización por la administración (procedimiento administrativo ordinario o sancionador), los alcances de la actividad probatoria para el esclarecimiento de los hechos, la pluralidad de administrados involucrados en el procedimiento, o algún otro elemento que permita concluir, con un alto grado de objetividad, que la dilucidación de un determinado asunto resulta particularmente complicada y difícil.
- ii) La actividad o conducta procedimental del administrado: Se evalúa si su actitud ha sido diligente o ha provocado retrasos o demoras en el procedimiento, por cuanto si la dilación ha sido provocada por él no cabe calificarla de indebida. En ese sentido, habrá que distinguir entre el uso regular de los medios procedimentales que la ley prevé y la actitud obstruccionista o la falta de cooperación del administrado, la cual estaría materializada en la interposición de recursos que, desde su origen y de manera manifiesta se encontraban condenados a la desestimación.
- iii) La conducta de las autoridades administrativas: Se verifica el grado de celeridad con el que se ha tramitado el procedimiento. Para ello, será preciso examinar las actuaciones u omisiones de los órganos competentes para la tramitación del procedimiento, como por ejemplo: lo que ordinariamente se demora en resolver determinado tipo de procesos; la admisión y/o la actuación de elementos probatorios manifiestamente impertinentes; la reiterada e indebida anulación por parte del ente o tribunal administrativo de segundo grado respecto de las decisiones de la autoridad administrativa de primer grado; la demora en la tramitación y resolución de los medios impugnatorios, etc.
- iv) Las consecuencia 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 este incide o influye de manera relevante e intensa sobre la situación jurídica del demandante.

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

50. El artículo 29 del TUO de la Ley de Procedimientos Administrativo General – aprobado por Decreto Supremo 004-2019-JUS- define a los procedimientos administrativos como el “conjunto de actos y diligencias tramitados en las entidades, conducentes a la emisión de un acto administrativo que produzca efectos



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 00328-2016-PA/TC
LIMA
TELEFÓNICA DEL PERÚ SAA

jurídicos individuales o individualizables sobre intereses, obligaciones o derechos de los administrados”.

51. 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.
52. 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.
53. De otro lado, de acuerdo con el artículo 124 del TUO del Código Tributario, el procedimiento contencioso tributario consta de dos etapas: a) la reclamación ante la administración tributaria, y, b) la apelación ante el Tribunal Fiscal. Es decir, mientras el procedimiento de fiscalización culmina con la emisión de una resolución de determinación, orden de pago o multa; el procedimiento contencioso tributario comienza con la presentación de un recurso de reclamación contra cualquiera de las referidas resoluciones (entre otras que detalla el artículo 135).
54. En el presente caso, dado que el 20 de enero de 2005 se cuestionaron las resoluciones de determinación y las resoluciones de multa del ejercicio fiscal 2000, 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.
55. Con relación a la finalización del cómputo del plazo, se entiende que el término del procedimiento administrativo opera en el momento en que la autoridad administrativa expide la decisión definitiva que resuelve la situación jurídica de la persona en sede administrativa, lo cual incluye a los recursos que se establecen dentro del propio procedimiento administrativo para cuestionar una primera decisión de la autoridad. En ese sentido, este Tribunal advierte que, en el caso de autos, el procedimiento contencioso tributario aún no ha culminado, pues la última resolución administrativa de la que se tiene conocimiento es la RTF 11625-2-2017, de 28 de diciembre de 2017 (según información proporcionada por la Sunat a través del escrito 8131-ES 2019, que obra en el cuaderno del Tribunal Constitucional), en la cual se dispone la suspensión del pronunciamiento sobre la incidencia del saldo a favor del ejercicio fiscal 1999 sobre los pagos a cuenta del IR del ejercicio 2000, debido a la medida cautelar emitida en el proceso contencioso administrativo, Expediente 05549-2015-0-1801-JR-CA-20).



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 00328-2016-PA/TC
LIMA
TELFÓNICA DEL PERÚ SAA

56. Como se puede advertir el procedimiento administrativo tiene, hasta el momento, una duración de más de 16 años. No obstante, la mera constatación de un periodo prolongado en la resolución de la controversia no supone automáticamente declarar la vulneración del derecho al plazo razonable; por ello, corresponde evaluar los cuatro criterios esbozados anteriormente para determinar si dicha vulneración se ha configurado, o no, en el caso sub exámine.

Análisis del derecho al plazo razonable en la presente controversia

Complejidad del asunto

57. La controversia administrativa no configura un hecho complejo, ya que el artículo 150 del Código Tributario ha delimitado los plazos para la resolución de recursos de apelación por parte del Tribunal Fiscal. Así, el enunciado normativo establece que el plazo máximo para resolver un recurso de apelación es de 12 meses; sin embargo, si la controversia radica sobre precios de transferencia internacional, el plazo máximo es de 18 meses. Es decir, las controversias relacionadas a precios de transferencia constituyen un tema más complejo, y por el cual la administración requiere de un mayor tiempo para su resolución.
58. En consecuencia, la controversia administrativa no resulta un hecho complejo, pues alude a si lo declarado y pagado por la recurrente por concepto de Impuesto a la Renta de tercera categoría tiene sustento o no, respecto de aspectos tales como la modificación del coeficiente de los pagos a cuenta de los períodos correspondientes al ejercicio fiscal de 2000, entre otros.

Actividad o conducta del interesado

59. En cuanto a la actividad o conducta procedimental de la recurrente, no se advierte que dicha empresa haya incurrido en algún tipo de acción que haya provocado la dilación del procedimiento. Asimismo, este Tribunal no advierte que la empresa demandante haya presentado gran cantidad de acervo documental al interior del procedimiento y, de haber sido este el caso, se debe advertir que ello tampoco comportaría una conducta obstruccionista, dado que en todo caso se estaría ante el ejercicio legítimo del derecho de defensa por parte del administrado.
60. Por el contrario, se observa que, producto de los medios impugnatorios interpuestos, se dio parcialmente la razón al reclamo y a las posteriores apelaciones de la administrada. Así:
- La RI 01500140006691 estimó parcialmente la reclamación de la administrada (folios 53).



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 00328-2016-PA/TC
LIMA
TELEFÓNICA DEL PERÚ SAA

- La apelación de la actora contra la aludida RI fue parcialmente acogida por la RTF 17133-8-2010 (folios 107).
- La RI 0150150001039 fue revocada por la RTF 06671-11-2012 (folios 144), tras se apelada por la recurrente.
- La RI 0150150001202 fue revocada por la RTF 02569-11-2015 (folios 1533).

61. Por lo expuesto, este Tribunal no advierte que la conducta desplegada por la parte demandante hubiese perjudicado el desarrollo normal del procedimiento administrativo. Por el contrario varias de sus impugnaciones permitieron a la administración tributaria efectuar ajustes o correcciones a lo inicialmente determinado.

La conducta de las autoridades administrativas

62. De acuerdo con lo establecido por el artículo 142 del Código Tributario, la Sunat debe resolver el recurso de reclamación en un plazo máximo de 9 meses (antes, 6 meses). Por su parte, el artículo 150 del mismo código establece que el Tribunal Fiscal tiene un plazo de 12 meses para resolver los recursos de apelación, y 18 meses para temas más complejos, específicamente controversias relacionadas con los precios de transferencia internacional.
63. Así, examinados los factores valorativos del referido principio, se advierte que las entidades demandadas no han cumplido con justificar de forma fehaciente la excesiva demora en la que han incurrido, teniendo en cuenta que han excedido los plazos otorgados por la mencionada ley.
64. La conducta de la administración tributaria en este caso ha tenido incidencia sobre la dilación del procedimiento, pues como se detalla en el fundamento 60 supra el Tribunal Fiscal en varias ocasiones revocó las resoluciones de intendencia apeladas, debiéndose emitir nuevos pronunciamientos. De otro lado, se advierte que para emitir la RTF 06671-11-2012 (que revocó la RI 0150150001039) no se excedió el plazo legal, lo cual demuestra la capacidad de la administración tributaria para resolver dentro de los plazos establecidos.
65. Asimismo, la excesiva carga procesal esgrimida por la administración tributaria como un factor que ocasionaría la demora en resolver, no puede ser invocada sin más como motivo justificante del retardo en la absolución de un recurso administrativo; máxime si se tiene en cuenta que en el caso de los procedimientos contencioso tributarios, la demora en la resolución de los medios impugnatorios se



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 00328-2016-PA/TC
LIMA
TELEFÓNICA DEL PERÚ SAA

encuentra directamente vinculada al cobro de intereses moratorios cuyo pago deberá ser asumido a fin de cuentas por los contribuyentes.

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

66. Este Tribunal ha precisado en la sentencia del Expediente 04532-2013-PA/TC, que a través del presente requisito, “(...) Se evalúa si el paso del tiempo en el procedimiento incide o influye de manera relevante e intensa en la situación jurídica (derechos y deberes) del demandante. Ello con la finalidad de que el procedimiento discurra con más diligencia a fin de que el caso se resuelva en un tiempo breve, si es que éste incide o influye de manera relevante e intensa sobre la situación jurídica del demandante”.
67. Ahora bien, en el caso en concreto, resulta evidente que la demora producida por las demandadas ha generado una grave amenaza al patrimonio de la demandante, pues del total de la deuda tributaria, la mayor parte corresponde a los intereses moratorios.

Conclusión sobre el plazo razonable

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

Efectos de la vulneración del derecho al plazo razonable

69. De acuerdo con la doctrina jurisprudencial vinculante establecida en el fundamento 12 de la sentencia del Expediente 00295-2012-PHC/TC, este Tribunal ha precisado, en el ámbito del proceso penal, que si se constata la violación del derecho a ser juzgado dentro de un plazo razonable como consecuencia de estimarse la demanda, se ordenará al órgano jurisdiccional que conoce el proceso penal que, en el plazo más breve posible, según sea el caso, emita y notifique la correspondiente sentencia que defina la situación jurídica del procesado, bajo apercibimiento. Y es que el plazo para el pronunciamiento definitivo sobre el fondo del asunto no debe ser fijado una vez y para siempre, de modo que sea aplicable en todos los casos, sino que este debe ser fijado de manera objetiva y razonable por el juez constitucional en atención a las circunstancias concretas de cada caso.
70. En cuanto a los procedimientos administrativos, el Tribunal Constitucional ha entendido que, ante la constatación de una vulneración al plazo razonable, declarar nulo el procedimiento administrativo y establecer la reposición de las cosas al estado anterior, no podría ser un efecto inmediato o automático, toda vez que las demás garantías procesales que conforman del debido procedimiento sí fueron



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 00328-2016-PA/TC
LIMA
TELEFÓNICA DEL PERÚ SAA

respetadas. En ese sentido, el hecho de que los plazos máximos de un procedimiento hayan sido incumplidos no tiene como consecuencia directa que las resoluciones finales sean declaradas inválidas y sin efectos legales (sentencia recaída en el Expediente 03778-2004-PA/TC, fundamento 23).

71. Atendiendo a ello, correspondería requerir a la administración tributaria que emita un pronunciamiento definitivo que ponga fin al procedimiento contencioso tributario. Sin embargo, la Sunat adjunta copia de la Resolución 4, de 8 de marzo de 2017, emitida por el 20 Juzgado Contencioso Administrativo Sub Especializado en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima en el Expediente 05549-2015-0-1801-JR-CA-20, mediante la cual se declaró fundada una medida cautelar, disponiéndose la suspensión temporal de los efectos de la RTF 02569-11-2015, emitida en el marco del proceso contencioso tributario objeto de evaluación (anexo 1-G del escrito 8131-ES 2019, que obra en el cuaderno del Tribunal Constitucional).
72. Siendo así, este Tribunal Constitucional considera que no corresponde fijar un plazo específico para la culminación del procedimiento contencioso tributario, debiendo atenerse la administración tributaria a los mandatos judiciales que se emitan en los procesos contencioso administrativos mencionados en los fundamentos 11, 12 13 y 71 de la presente sentencia.
73. 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, nuestro voto es por lo siguiente:

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.

SS.

FERRERO COSTA
BLUME FORTINI
SARDÓN DE TABOADA

PONENTE SARDÓN DE TABOADA