



Pleno. Sentencia 12/2022

EXP. N.º 01339-2019-PA/TC
LIMA
CORPORACIÓN PRIMAX S.A.

RAZÓN DE RELATORÍA

En la sesión del Pleno del Tribunal Constitucional, de fecha 1 de febrero de 2022, se consideró aplicar, en la causa de autos, lo previsto en el artículo 10-A del Reglamento Normativo del Tribunal Constitucional, el que, entre otras cosas, establece el voto decisorio del presidente del Tribunal Constitucional en las causas en que se produzca empate en la votación. Así entonces, la sentencia se encuentra conformada por los votos de los magistrados Ferro Costa, Sardón de Taboada (con voto adicional) y Blume Fortini, que resuelven lo siguiente:

1. Declarar **FUNDADA en parte** la demanda, por haberse acreditado la violación al derecho al plazo razonable. En consecuencia, **DISPONER** que la Sunat emita las resoluciones de cumplimiento de las resoluciones del Tribunal Fiscal descritas en la presente sentencia, en un plazo de 15 días hábiles, en tanto haya vencido el plazo previsto en el artículo 156 del Texto Único Ordenado del Código Tributario. Asimismo, en los casos que el Tribunal Fiscal tenga apelaciones pendientes de resolver, éste emita la resolución correspondiente en un plazo de 15 días hábiles.
2. **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, conforme a los fundamentos de la presente sentencia, y **sin aplicación de la regla de capitalización de intereses, más los costos del proceso**, devolviendo el monto cancelado en exceso por la demandante.
3. Declarar **IMPROCEDENTE** la demanda en relación con los denominados primer, segundo, tercer y quinto bloque de resoluciones de determinación y multa, descritos en los fundamentos 2 a 8, 11, 12, 25 y 26 de la presente sentencia, por las razones ahí expuestas.

Por su parte, los magistrados Miranda Canales, Ledesma Narváez y Espinosa-Saldaña Barrera, coincidieron por declarar improcedente la demanda de amparo.

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.

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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.° 01339-2019-PA/TC
LIMA
CORPORACIÓN PRIMAX S.A.

SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

En Lima, al primer día del mes de febrero de 2022, el Pleno del Tribunal Constitucional, integrado por los señores magistrados Ferrero Costa, Sardón de Taboada, Miranda Canales, Blume Fortini, Ledesma Narváez y Espinosa-Saldaña Barrera, pronuncia la siguiente sentencia, Asimismo, se agregan el voto adicional del magistrado Sardón de Taboada y los votos singulares de los magistrados Miranda Canales, Ledesma Narváez y Espinosa-Saldaña Barrera.

ASUNTO

Recurso de agravio constitucional interpuesto por Corporación Primax S.A. contra la resolución de folio 1169, de 9 de noviembre de 2018, expedida por la Primera Sala Constitucional de la Corte Superior de Justicia de Lima, que declaró fundada la excepción de incompetencia por razón de la materia deducida en autos; y,

ANTECEDENTES

Demanda

El 5 de enero de 2017, Corporación Primax S.A. interpuso demanda de amparo contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (Sunat), con emplazamiento de su procurador público, con el objeto que se declare inaplicables el inciso b) del artículo 33 del Código Tributario, que establece la capitalización anual de intereses; la primera disposición final y transitoria de la Ley 27335, en la parte que establece la capitalización de intereses para la actualización de las multas; y la segunda disposición complementaria final del Decreto Legislativo 981, que establece la base de cálculo para la actualización de las deudas por tributos y multas a partir del 25 de diciembre de 2006, con la respectiva capitalización anual de intereses. Asimismo, solicita la inaplicación del primer, tercer y séptimo párrafo de los artículos 33 y 181 del Código Tributario, con la finalidad de que no se le imponga el pago de intereses moratorios por los plazos que, en exceso, la Sunat y el Tribunal Fiscal han demorado en resolver sus recursos de reclamación y apelación, respectivamente, y por la demora que pueda ocasionar el presente proceso de amparo.

Aduce que resulta arbitrario que las demoras en el trámite del procedimiento administrativo, imputables por entero a la administración pública, sean trasladadas a Corporación Primax S.A., quien soportaría la aplicación de intereses moratorios por tales demoras, los mismos que además se están calculando sobre intereses aplicados en períodos anteriores (intereses sobre intereses). Afirma que la demora de la Sunat y del Tribunal Fiscal en resolver sus recursos de reclamación y apelación, respectivamente, ha ocasionado que los intereses continúen devengándose, de manera que una parte importante del monto que actualmente se debe son de intereses moratorios acumulados, por la falta de diligencia de las autoridades estatales en resolver oportunamente las



impugnaciones, con el agravante de que dichos intereses se calculan sobre una base que incluye la capitalización de intereses de cada año hasta el 31 de diciembre de 2005.

Auto admisorio

Mediante Resolución 2, de marzo de 2017 (folio 818) el Decimoprimer Juzgado Especializado en lo Constitucional, Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros e Indecopi de la Corte Superior de Justicia de Lima, admitió a trámite la demanda, incorporando como demandada además de la Sunat, al Tribunal Fiscal (TF).

Contestaciones de la demanda

El 2 de junio de 2017, el procurador adjunto a cargo de los asuntos judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas (MEF) dedujo la excepción de incompetencia por razón de la materia (folio 836), expresando que, tratándose del cuestionamiento a las actuaciones administrativas, este debió efectuarse en la vía contenciosa administrativa, que cuenta con la estación probatoria determinante para dilucidar el caso de autos, y no en el amparo, que es excepcional. Asimismo, dedujo las excepciones de falta de agotamiento de la vía previa y de oscuridad o ambigüedad en la presentación de la demanda. De otro lado, contestó la demanda manifestando que no existe amenaza o acto concreto de afectación que acredite vulneración de derechos constitucionales invocados, y que no existe dilación indebida, porque la controversia contenciosa tributaria corresponde a operaciones complejas.

El 2 de agosto de 2017, la Procuraduría Pública de la Sunat (folio 953) dedujo las excepciones de prescripción y de falta de agotamiento de la vía previa. Asimismo, contestó la demanda sosteniendo que los intereses moratorios se generan por el incumplimiento de pago por parte de la demandante respecto de su obligación tributaria, lo cual es de su entera responsabilidad; que el Código Tributario ha previsto los casos en que no procede la determinación de intereses, y no está regulado entre ellos la supuesta negligencia de la Sunat o del Tribunal Fiscal en resolver los recursos impugnatorios o determinar la deuda tributaria; que la administración tributaria no ha determinado de oficio la deuda tributaria, sino más bien ha fiscalizado la conformidad o no de lo declarado por el contribuyente, de allí que los intereses se generan, única y exclusivamente, por la demora en el cumplimiento de la obligación tributaria, y no por la demora en resolver o determinar la deuda tributaria; que la deuda tributaria corresponde ser determinada por el deudor tributario en la oportunidad debida y la generación de intereses corre a partir de su incumplimiento de pago, y no desde su conformidad por el Tribunal Fiscal; que la capitalización de intereses es constitucional, pues tiene una finalidad compensatoria respecto de la vulneración del deber de contribuir; y que el cómputo de los intereses moratorios tiene una finalidad económica destinada a resarcir al Estado la no disposición oportuna del dinero proveniente de la obligación tributaria impaga, por lo que es imposible que constituya una sanción.



Agrega que el derecho al plazo razonable no tiene conexión directa con la inaplicación de intereses.

Resolución de primera instancia o grado

Mediante Resolución 6, de 29 de noviembre de 2017, el citado juzgado (folio 1058), declaró infundada la excepción de oscuridad y ambigüedad en el modo de plantear la demanda. De otro lado, declaró fundada la excepción de incompetencia por razón de la materia, deducida por el MEF, por considerar que a nivel del proceso contencioso administrativo se han creado juzgados contenciosos administrativos subespecializados en temas tributarios y aduaneros en los que se resuelven procesos incoados contra el TF y/o la Sunat, cuya estructura es sencilla y el plazo en que se tramita y resuelve el proceso es razonable, donde puede impugnarse la inercia y cualquier otra omisión de la administración pública. Aduce que los jueces de dichos juzgados, como todos los jueces del país, están premunidos del poder-deber de aplicar el control difuso. Agrega que no se aprecia que exista urgencia para acudir a la vía del amparo, pues hasta la fecha no hay ejecución para el cobro de la deuda tributaria por parte de Sunat. Respecto a las demás excepciones consideró que carecía de objeto emitir pronunciamiento respecto a ellas.

Resolución de segunda instancia o grado

La Sala Superior confirmó la apelada por similares fundamentos.

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 a los siguientes tributos y períodos: a) Impuesto a la Renta (IR) e Impuesto General a las Ventas (IGV) del ejercicio 2000, b) IR e IGV del ejercicio 2003, c) IR e IGV del ejercicio 2004, d) IR del ejercicio 2005, e) IR e IGV del ejercicio 2006; y, f) IR del ejercicio 2007; ello respecto del periodo que exceda los plazos previstos en los artículos 142 y 150 del mencionado código. Asevera que la 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 el Código tributario y que no se aplique la regla de capitalización de intereses.



Procedencia de la demanda

Íter procedimental y agotamiento de la vía administrativa

Respecto al ejercicio 2000

2. El 18 de junio de 2012, la recurrente presentó recurso de reclamación contra una serie de resoluciones de determinación (RD) y multa (RM) (folio 579) Específicamente, contra las RD 012-003-0029066 a 012-003-0029077 referidas al IGV del ejercicio fiscal 2000 y las RM 012-002-00019457 a 012-002-0019468 por la infracción contenida en el artículo 178.1 del TUO del Código Tributario sobre el mismo período. También contra la RD 012-003-00290685 y la RM 012-002-0019456 sobre el IR del 2000 (folios 93 a 132, **primer bloque de resoluciones de determinación y multa**)
3. Mediante Resolución de Intendencia (RI) 0150140010529, notificada el 8 de noviembre de 2012, se declaró fundada en parte la reclamación y se dispuso se prosiga con la cobranza respecto a algunos valores (folio 528). El 28 de noviembre de 2012, se presentó un recurso de apelación (folio 573). Conforme lo detalla el TF a través del escrito 006100-21-ES, de 29 de noviembre de 2021 (que obra en el cuaderno del Tribunal Constitucional), a través de la RTF 07936-3-2021, de 10 de setiembre de 2021, se revocó la RI 0150140010529, **dejando sin efecto el primer bloque de resoluciones de determinación y multa**.
4. De otro lado, el 12 de agosto y el 14 de octubre de 2010 (folios 582 y 583), la administrada interpuso recursos de reclamación contra las RD 012-003-0022305 a 012-003-0022316 y las RM 012-003-0017015 a 012-0030017026, referidas al IGV de 2000; así como contra la RD 012-003-0021870 y la RM 012-002-0016817, relativas al IR de 2000 (folios 133 a 171, **segundo bloque de resoluciones de determinación y multa**).
5. Mediante RI 0150140009839, notificada el 21 de julio de 2011 (folio 533), se declaró fundada las reclamaciones y se dispuso la nulidad del **segundo bloque de resoluciones de determinación y multa**.
6. Posteriormente, el 14 de octubre de 2003, la contribuyente presentó recurso de reclamación contra la RD 012-003-0000123 y las RM 012-002-0000253 a 012-002-000026, relativas al IGV de 2000, así como contra la RD 012-003-0000122, alusiva al IR de 2000 (folios 173 a 200, **tercer bloque de resoluciones de determinación y multa**).
7. Mediante RI 0150140008371, notificada el 22 de agosto de 2019 (folio 537) se declaró fundado el reclamo y se dispuso la nulidad del **tercer bloque de resoluciones de determinación y multa**.



8. Es decir, a la fecha no existe deuda exigible acerca del IGV e IR de 2000, pues las resoluciones de determinación y multa han sido dejadas sin efecto, por lo que la demanda es improcedente, en este extremo, pues, acontece la sustracción de la materia, en interpretación *a contrario sensu* del segundo párrafo del artículo 1 del Código Procesal Constitucional. A ello debe agregarse la información anexada por la actora en su escrito 3167-2021-ES, de 23 de junio de 2021 (que obra en el cuaderno del Tribunal Constitucional), según la cual la RI 0120200000165, de 5 de abril de 2018, declaró prescrita la facultad de la administración tributaria para determinar la obligación tributaria del IGV del ejercicio 2000.

Respecto al ejercicio 2003

9. El 22 de diciembre de 2005, la contribuyente presentó recurso de reclamación (folio 603) contra la RD 012-003-0007969 y la RM 012-002-0007803, referidas al IR de 2003 (folios 287 a 290, **cuarto bloque de resoluciones de determinación y multa**).
10. Mediante RI 0150140008465, notificada el 8 de setiembre de 2009 (folio 542), se declaró infundado el reclamo, disponiéndose que prosiga la cobranza. La actora interpuso recurso de apelación, el 29 de setiembre de 2009 (folio 599). Según informa el TF a través del escrito 006100-21-ES, esta apelación fue resuelta en la RTF 04664-3-2017, que revocó la RI 0150140008465 en un extremo, confirmándolo en los demás. El TF dispuso se emita un nuevo pronunciamiento (respecto a lo no confirmado).
11. De otro lado, el 22 de diciembre de 2005, la administrada presentó recurso de reclamación (folio 608) contra las RD 012-003-0007974 a 012-003-0079973 y contra las RM 012-002-0007804 a 012-002-0007806 (folios 203 a 249, **quinto bloque de resoluciones de determinación y multa**).
12. Mediante RI 0150140006857, de 19 de noviembre de 2007 (folio 546), se declaró fundada la reclamación y se dispuso la nulidad del **quinto bloque de resoluciones de determinación y multa**.
13. Por otra parte, el 18 de enero de 2008, la actora presentó recurso de reclamación contra las RD 012-003-0014002 a 012-003-0014013 las RM 012-002-0012973 a 012-002-00012984 (folios 251 a 285, **sexto bloque de resoluciones de determinación y multa**).
14. Mediante RI 0150140008699, notificada el 5 de noviembre de 2019 (folio 550) se declaró infundado el reclamo y se dispuso proseguir la cobranza. Esta decisión fue apelada el 26 de noviembre de 2009 (folio 617).



Respecto al ejercicio 2004

15. El 6 de febrero de 2008, la contribuyente presentó recursos de reclamación (folios 630, 632 y 635) contra las RD 012-003-0014289 a 012-003-0014313 y RM 012-002-0013133 a 012-002-0013154 y 012-002-0013182, alusivas al IGV e IR de 2004 (folios 293 a 365, **séptimo bloque de resoluciones de determinación y multa**).
16. Tales recursos fueron desestimados mediante RI 0150140008513, de 30 de julio de 2007. Ésta fue apelada el 29 de setiembre de 2009 (folio 626).

Respecto al ejercicio 2005

17. El 25 de abril de 2008, la administrada interpuso recursos de reclamación (folios 644 y 648) contra las RD 012-003-0014782 a 012-003-0014794 y RM 012-002-0013503 a 012-003-0013501, alusivas al IR de 2005 (folios 368 a 406, **octavo bloque de resoluciones de determinación y multa**).
18. Tal recurso fue desestimado mediante RI 0150140008495, notificado el 8 de setiembre de 2009 (folio 558). Apelada ésta, a través de la RTF 02975-2-2018 (según dato aportado por el TF en su escrito 006100-21-ES), se declaró nula la RI 0150140008495 en un extremo y se revocó en otro, disponiéndose un nuevo pronunciamiento por parte de la Sunat.

Respecto al ejercicio 2006

19. El 30 de setiembre de 2011, la contribuyente presentó recurso de reclamación (folio 677) contra las RD 012-003-0025834 a 012-003-0025846 y RM 012-002-0018676 a 012-002-0018677 (folios 409 a 447, **noveno bloque de resoluciones de determinación y multa**).
20. Mediante RI 0150140010094, notificado el 18 de enero de 2012 (folio 561) la reclamación fue desestimada. La RTF 06496-1-2019 revocó la RI 0150140010094 en el extremo impugnado, ordenando que la administración proceda conforme a lo indicado
21. De otro lado, el 10 de mayo de 2012, la administrada interpuso recurso de reclamación contra las RD 012-003-0027766 a 012-003-0027777 y las RM 012-002-0019307 a 012-003-0019318 (folios 449 a 484, **décimo bloque de resoluciones de determinación y multa**).
22. Mediante RI 0150140010356, notificada el 19 de junio de 2012 (folio 563) se declaró infundado el reclamo. Apelada el 7 de febrero de 2012, a través de la RTF 03769-3-2019, de 23 de abril de 2019, se revocó la RI 0150140010356 (estos



datos se extraen del citado escrito 006100-21-ES y del escrito 3167-2021-ES presentado por la actora).

Respecto al ejercicio 2007

23. El 27 de julio de 2012, la contribuyente presentó recurso de reclamación (folio 694) contra las RD 012-003-0031122 a 12-003-0031134 y las RM 012-002-0019807 a 012-002-0019808 (folios 486 a 524, **undécimo bloque de resoluciones de determinación y multa**).
24. Mediante RI 01500140010479, notificada el 26 de octubre de 2012 (folio 566) se declaró infundado el recurso de reclamación. El 16 de noviembre de 2012 se apeló la RI 01500140010479 (folio 690). La RTF 06351-9-2020 revocó la RI 01500140010479 (estos datos se extraen del citado escrito 006100-21-ES y del escrito 3167-2021-ES presentado por la actora).

Conclusión acerca del iter procedimental y el agotamiento de la vía previa

25. Como se indicó en el fundamento 8, a la fecha no existe deuda exigible acerca del IGV e IR de 2000, pues las resoluciones de determinación y multa (pertenecientes a los primeros tres bloques de determinación y multa) han sido dejadas sin efecto, por lo que la demanda es improcedente, **en este extremo**, pues acontece la sustracción de la materia.
26. Lo mismo acontece con el **quinto bloque de resoluciones de determinación y multa**, descrito en los fundamentos 11 y 12 *supra*, pues fue dejado sin efecto, por lo que también hay sustracción de la materia.
27. Respecto al **cuarto y sexto bloques de resoluciones de determinación y multa** (correspondientes al ejercicio 2003) se advierte que las RTF que resolvieron las apelaciones revocaron parcialmente las RI impugnadas, con lo que al menos en la parte confirmada pasaron a ejecución coactiva (según informa la actora en su escrito 3167-2021-ES). La contribuyente comunica que pagó la deuda correspondiente a dicho ejercicio.
28. Por otro lado, con relación al ejercicio 2004 (**séptimo bloque de resoluciones de determinación y multa**), la actora en el citado escrito 3167-2021-ES informa que la apelación fue resuelta por la RTF 05267-9-2018 que también revocó parcialmente la RI 0150140008513. La actora comunica que ha pagado la deuda relativa a dicho año. Situación similar acontece en **el octavo bloque**, pues tras la revocatoria parcial de la RI 0150140008495, la actora comunica el pago del extremo confirmado.



29. Por último, **el noveno, decimo y undécimo bloques**, las apelaciones han desembocado en revocatorias de las respectivas RI (totalmente, las dos primeras o parcialmente, la última).
30. A la presentación de la demanda había transcurrido más de un año desde el ingreso de las apelaciones, mencionadas en este apartado, al TF sin que se resuelvan. 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).
31. Si bien es cierto que tras la presentación de la demanda, en los casos detallados en los fundamentos anteriores se emitieron sendas resoluciones del Tribunal Fiscal, estas fueron expedidas **varios años** después de presentados los recursos correspondientes.

Ausencia de vías igualmente satisfactorias

32. 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.
33. Como ha quedado establecido en el fundamento 30, 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).

Inexistencia de vía paralela

34. 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”. De otro lado, el artículo 7, inciso 5 señala que es causal de improcedencia de la demanda la litispendencia por la existencia de otro proceso constitucional.

35. En el presente caso no se advierte que acontezcan estos supuestos (no ha sido acreditado documentalmente por las partes, ni tampoco se ha planteado, por ejemplo, una excepción de litispendencia). En consecuencia, no corresponde desestimar la demanda en aplicación de los artículos 7, incisos 3 y 5 del Código Procesal Constitucional (artículos 5, incisos 3 y 5 del anterior código).

Análisis de la controversia

36. 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. Asimismo, se solicita la inaplicación de la regla de capitalización de intereses. 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

37. 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.
38. 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.
39. 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.

40. 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 razón alguna 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.
41. 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

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

43. 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

44. En el caso de autos, la recurrente solicita la inaplicación del artículo 33 del TUO del Código Tributario.
45. 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 2 y 3 supra.
46. 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).



47. 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.
48. 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.
49. 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.
50. 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.



51. 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.
52. 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.
53. En consecuencia, dado que el derecho a impugnar en sede administrativa no tiene carácter absoluto, sino que puede ser objeto de ciertas restricciones, resulta constitucionalmente legítimo el cobro de intereses moratorios durante los plazos legales que tiene la autoridad administrativa tributaria para resolver los recursos administrativos que prevé el procedimiento contencioso tributario. Lo que sí resulta inconstitucional es su cobro 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.
54. 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).

55. 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.
56. Concretamente, corresponde que, respecto al período transcurrido desde que se cumplió un año para resolver el recurso de apelación ingresado al Tribunal Fiscal, no se cobren intereses moratorios. Por lo demás, el cálculo de los intereses moratorios debe seguir lo establecido en el citado artículo 33 del TUO del Código Tributario.
57. Bajo la misma lógica de razonamiento tampoco corresponde que se cobren intereses moratorios respecto al exceso de tiempo que tuvo la Sunat para resolver los recursos de reclamación interpuestos por la contribuyente. En caso que haya valores que hayan sido cancelados por la contribuyente, incluyendo intereses moratorios excesivos (respecto al plazo que tenía la administración para resolver los recursos de la actora), esos montos (respecto al exceso) deben ser devueltos a la contribuyente.

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

58. La recurrente alega la vulneración de su derecho al plazo razonable en sede administrativa.
59. 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.
60. 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.

61. 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

62. 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 jurídicos individuales o individualizables sobre intereses, obligaciones o derechos de los administrados”.
63. 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.
64. 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.
65. 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).
66. En el presente caso, dado que el 22 de diciembre de 2005 y 18 de enero de 2008 (ejercicio 2003), 6 de diciembre de 2008 (ejercicio 2004), 25 de abril de 2008 (ejercicio 2005), 30 de setiembre de 2011 y 10 de mayo de 2012 (ejercicio 2006) y 27 de julio de 2012 (ejercicio 2007) se cuestionaron las resoluciones de determinación y las resoluciones de multa (a excepción de los bloques relativos al ejercicio 2000 y el quinto bloque referido al ejercicio 2005, pues como se ha señalado opera respecto a dichos bloques la sustracción de la materia) éstas serán



las fechas que serán tomadas en cuenta como término de inicio para efectos de verificar la vulneración o no del plazo razonable en sede administrativa.

67. 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, había apelaciones que estaban pendientes de resolver al presentarse la demanda de amparo que, posteriormente fueron dilucidada mediante diferentes RTF (detalladas en los fundamentos 9 a 31 *supra*). Así, encontramos lo siguiente:

- Respecto al **cuarto bloque de resoluciones de determinación y multa** (ejercicio 2003). La RTF 04669-3-2017 revocó la RI apelada en un extremo, confirmándolo en lo demás. Se dispone que la Sunat emita un nuevo pronunciamiento (respecto al extremo revocado). Así, en relación con este bloque, se puede aseverar que el procedimiento contencioso tributario aún no concluye, pues está pendiente una resolución de cumplimiento por parte de la Sunat.
- Respecto al **sexto bloque de resoluciones de determinación y multa** (ejercicio 2003), según lo informado por el TF habría una apelación pendiente.
- Respecto al **séptimo bloque de resoluciones de determinación y multa** (ejercicio 2004) según la actora este habría sido resuelto mediante la RTF 05267-9-2018 que revocó la RI apelada en el extremo referido al IR y lo revocó parcialmente en el extremo relativo al IGV y las multas). Siendo así, el procedimiento contencioso tributario tampoco habría concluido.
- Respecto al **octavo bloque de resoluciones de determinación y multa** (ejercicio 2005), se emitió la RTF 02975-2-2018 que declaró nula la RI apelada en un extremo y lo revocó en lo restante, disponiendo que la administración tributaria emita un nuevo pronunciamiento. Así, el procedimiento contencioso tributario no habría concluido.
- Respecto al **noveno, décimo y undécimo bloques de resoluciones de determinación y multa**, el TF habría emitido resoluciones que revocan total o parcialmente las RI apeladas. De ello se colige que la administración tributaria, respecto a lo no confirmado por el TF, tendría que emitir resoluciones de cumplimiento.

68. Como se puede advertir los procedimientos administrativos, según la información proporcionada por las partes, aún no habría concluido, respecto a los extremos revocados, mientras que con relación a los extremos confirmados, sí. 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

69. La controversia administrativa no configura un hecho complejo, ya que los artículos 142 y 150 del Código Tributario han delimitado los plazos para la resolución de los recursos de reclamación y apelación, respectivamente. Así, dichos enunciados normativos establecen en el caso del recurso de reclamación, el plazo máximo para resolverlo es de 9 meses, contado desde la presentación del recurso y de 12 meses si la controversia versa sobre la aplicación de las normas de los precios de transferencia. Por su parte, la apelación cuenta con un plazo máximo para resolver 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.
70. 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 e Impuesto General a las Ventas tiene sustento o no. En cualquier caso, todos los plazos tanto el regular como el excepcional, descritos en el fundamento anterior habían vencido con largueza al momento de emitirse tanto la RI como la RTF.

Actividad o conducta del interesado

71. 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.
72. Incluso, puede afirmarse que la actividad de la contribuyente ha permitido que la administración encuentre errores y ordene corregirlos. Así, como se ha detallado en el fundamento 55 *supra* varias de las resoluciones del TF desembocaron en revocatorias totales o parciales de las RI apeladas, lo que obliga a la administración tributaria a emitir nuevos pronunciamientos.



73. Por lo expuesto, este Tribunal no advierte que la conducta desplegada por la recurrente hubiese perjudicado el desarrollo normal del procedimiento administrativo.

La conducta de las autoridades administrativas

74. 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.
75. Así, examinados los factores valorativos del referido principio, se advierte que no se ha cumplido con justificar de forma fehaciente la excesiva demora en la que se ha incurrido, teniendo en cuenta que han excedido los plazos otorgados por la mencionada ley.
76. 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 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

77. 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".
78. 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

79. 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

80. 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.
81. 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 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).
82. Atendiendo a ello, corresponde requerir a la administración tributaria que emita pronunciamientos definitivos que ponga fin al procedimiento contencioso tributario, resolviendo la apelación pendiente. Atendiendo a lo expuesto, en los casos que el TF haya revocado total o parcialmente las resoluciones de intendencia descritas en la presente sentencia; se debe ordenar a la Sunat que emita dicho pronunciamiento (resoluciones de cumplimiento) en un plazo de 15 días hábiles, en caso ya haya vencido el plazo fijado en el artículo 156 del TUO del Código Tributario para que emita las resoluciones de cumplimiento. De otro lado, en los casos en los que el Tribunal Fiscal tenga pendiente alguna apelación, debe emitir la resolución correspondiente en un plazo de 15 días hábiles.



Capitalización de intereses

83. El Código Tributario, aprobado mediante Decreto Legislativo 816 publicado el 21 de abril de 1996, no incluyó la regla de la capitalización de intereses. Sin embargo, mediante Ley 27038, publicada el 31 de diciembre de 1998, se incluyó dicha regla en su artículo 7.
84. De acuerdo a dicho artículo, recogido luego en el artículo 33 del Decreto Supremo 135-99-EF, TUO del Código Tributario, se estableció:
- 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.
85. Esta norma estuvo vigente solo ocho años. Fue derogada por el artículo 3 del Decreto Legislativo 969, publicado el 24 de diciembre de 2006.
86. Poco después, la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo 981, publicado el 15 marzo 2007, estableció:
- [...] para efectos de la aplicación del presente artículo, respecto de las deudas generadas con anterioridad a la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 969, el concepto tributo impago incluye a los intereses capitalizados al 31 de diciembre de 2005, de ser el caso.
87. Por tanto, la vigencia de la capitalización de intereses fue recortada en un año. Así, la capitalización de intereses de las deudas tributarias solo estuvo vigente durante siete años (1999-2005).
88. Dado que la deuda tributaria de la recurrente corresponde al ejercicio 2002, la capitalización de intereses, prescrita por el artículo 7 de la Ley 27038, le alcanza, y se le aplica hasta el 31 de diciembre de 2005.
89. Tomando en cuenta lo anterior, es necesario evaluar si es posible extender la regla de no confiscatoriedad de los tributos —establecida en el artículo 74 de la Constitución— a los intereses moratorios. Ciertamente, es problemático hacerlo.
90. La jurisprudencia constitucional ha establecido lo siguiente: “[dicho principio] se transgrede cada vez que un tributo excede el límite que razonablemente puede admitirse como justificado en un régimen en el que se ha garantizado constitucionalmente el derecho subjetivo a la propiedad” considerándosele, asimismo, como “uno de los componentes básicos y esenciales de nuestro modelo de constitución económica” (sentencia recaída en el Expediente 2727-2002-AA/TC).



91. Empero, puede pensarse que dicho principio no resulta aplicable, toda vez que los intereses moratorios no tendrían, claramente, naturaleza de tributos, sino que podría corresponder, más bien, al de sanciones impuestas por el no cumplimiento oportuno de una obligación tributaria.
92. En todo caso, lo evidente es que incluso estas sanciones tributarias deben respetar el principio de razonabilidad reconocido en la jurisprudencia de este Tribunal Constitucional (sentencias recaídas en los Expedientes 02192-2004-AA/TC y 00535-2009-PA/TC, entre otras) y recogido también en el artículo IV, inciso 1.4 del Título Preliminar del TUO de la Ley 27444, Ley de Procedimiento Administrativo General.
93. El principio bajo análisis exige que, cuando impongan sanciones, las decisiones administrativas

[...] deben adaptarse a 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 (Artículo IV, inciso 1.4, del Título Preliminar de la Ley 27444).
94. Por consiguiente, la aplicación de la regla de capitalización de intereses transgrede el principio de razonabilidad. La capitalización de intereses es una forma de acentuar la sanción por la mora en el cumplimiento de una obligación.
95. Ahora bien, el Código Civil permite restringidamente la capitalización de intereses. De acuerdo a sus artículos 1249 y 1250, solo pueden pactarse para el caso de cuentas mercantiles o bancarias, o cuando haya pasado más de un año de atraso en el pago de los intereses.
96. Es evidente, por tanto, que la aplicación de la capitalización de intereses debe efectuarse con suma cautela en el ámbito tributario, ya que no deriva siquiera de un acuerdo de voluntades, como aquel al que se refieren las normas del Código Civil.
97. Resultaría a todas luces incongruente que el ordenamiento jurídico restrinja la capitalización de intereses libremente pactada y permita su aplicación irrestricta en el ámbito tributario, donde fue impuesta por el Estado durante solo los siete años antes señalados.
98. Por tanto, esta aplicación de los intereses moratorios resulta inconstitucional, al transgredir el principio de razonabilidad de las sanciones administrativas reconocido por la jurisprudencia constitucional.
99. En consecuencia, la demanda también debe ser estimada en este extremo, inaplicándose a la recurrente el artículo 7 de la Ley 27038, recogido en el artículo



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 01339-2019-PA/TC
LIMA
CORPORACIÓN PRIMAX S.A.

33 del Decreto Supremo 135-99-EF, TUO del Código Tributario, en el extremo que contiene la regla de capitalización de intereses moratorios y la parte pertinente de la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo 981, debiendo la Sunat calcular el interés moratorio aplicable sin tomar en cuenta dichas normas.

100. 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, el Tribunal Constitucional, con la autoridad que le confiere la Constitución Política del Perú,

HA RESUELTO

1. Declarar **FUNDADA en parte** la demanda, por haberse acreditado la violación al derecho al plazo razonable. En consecuencia, **DISPONER** que la Sunat emita las resoluciones de cumplimiento de las resoluciones del Tribunal Fiscal descritas en la presente sentencia, en un plazo de 15 días hábiles, en tanto haya vencido el plazo previsto en el artículo 156 del Texto Único Ordenado del Código Tributario. Asimismo, en los casos que el Tribunal Fiscal tenga apelaciones pendientes de resolver, éste emita la resolución correspondiente en un plazo de 15 días hábiles.
2. **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, conforme a los fundamentos de la presente sentencia, y **sin aplicación de la regla de capitalización de intereses, más los costos del proceso**, devolviendo el monto cancelado en exceso por la demandante.
3. Declarar **IMPROCEDENTE** la demanda en relación con los denominados primer, segundo, tercer y quinto bloque de resoluciones de determinación y multa, descritos en los fundamentos 2 a 8, 11, 12, 25 y 26 de la presente sentencia, por las razones ahí expuestas.

Publíquese y notifíquese.

SS.

FERRERO COSTA
SARDÓN DE TABOADA
BLUME FORTINI

PONENTE SARDÓN DE TABOADA



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 solicitar la inaplicación del artículo 33 del TUO del Código Tributario en lo referente a los intereses moratorios sobre la deuda tributaria relativa a los siguientes tributos y períodos: a) impuesto a la renta (IR) e impuesto general a las ventas (IGV) del ejercicio 2000, b) IR e IGV del ejercicio 2003, c) IR e IGV del ejercicio 2004, d) IR del ejercicio 2005, e) IR e IGV del ejercicio 2006; y, f) IR del ejercicio 2007; ello respecto del periodo que exceda los plazos previstos en los artículos 142 y 150 del mencionado código. Asevera que la 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 el Código tributario y que no se aplique la regla de capitalización de intereses.

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 tributo¹ [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

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



pago del tributo²; y la segunda, todas las demás que deben realizarse para cumplir con la primera³.

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 accesoriedad⁴, 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

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

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

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



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.

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 8 del *nuevo* Código Procesal Constitucional⁵ y la jurisprudencia desarrollada por este Tribunal, tratándose del cuestionamiento de un acto futuro (amenaza de violación), esta amenaza debe ser cierta y de inminente realización; presupuesto, claro está, que debe observarse a la fecha de interposición de la demanda. 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

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

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

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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 01339-2019-PA/TC
LIMA
CORPORACIÓN PRIMAX S.A.

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 [25 de julio de 2017] la deuda tributaria aún se discutida en sede administrativa, y es que se encontraba pendiente de resolver todos los recursos de apelación contra las resoluciones de intendencia emitidas por la Sunat que desestimaron las reclamaciones interpuestas por la corporación recurrente contra la deuda tributaria (según lo expresa la recurrente a fojas 775).

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.

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 01339-2019-PA/TC
LIMA
CORPORACIÓN PRIMAX S.A.

VOTO SINGULAR DE LA MAGISTRADA LEDESMA NARVÁEZ

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

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

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

Esto es lo que ha pasado en el presente caso. Como se puede apreciar en el acceso público a la página web del Tribunal Constitucional, sección “Agendas del Pleno” del Tribunal Constitucional, el presente caso (Expediente 01339-2019-PA/TC), fue programado para ser votado en el Pleno Administrativo y Jurisdiccional no presencial del 30 de noviembre de 2021 (punto 9), y luego en el Pleno Administrativo y Jurisdiccional no presencial del 14 de diciembre de 2021 (punto 5). En ambos plenos se postergó el debate y votación del caso por pedidos del ponente, los que, en mi opinión, no se encontraban acompañados de razones que justifiquen su postergación, paralizando el debate de la causa ya programada (me remito al contenido del acta del Pleno de fecha 14 de diciembre de 2021).

Finalmente, conforme consta en la sección “Agendas del Pleno”, el caso se programó en el Pleno Administrativo y Jurisdiccional no presencial del 25 de enero de 2022 (punto 12). ¿Qué cambió para entonces? Respuesta: el cargo de Presidente del Tribunal Constitucional y con ello la posibilidad de que éste ejerza su voto de calidad.

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

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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 01339-2019-PA/TC
LIMA
CORPORACIÓN PRIMAX S.A.

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

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

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

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

Dicho esto, considero que la excepción que subió en grado fue resuelta correctamente por la segunda instancia. En consecuencia, considero que en el presente caso la demanda debe declararse **IMPROCEDENTE**.

Corporación Primax S.A. interpuso demanda de amparo contra la Sunat con el objeto que se declare inaplicables el artículo 33 del Código Tributario, que establece la capitalización anual de intereses; la primera disposición final y transitoria de la Ley 27335, en la parte que establece la capitalización de intereses para la actualización de las multas; y la segunda disposición complementaria final del Decreto Legislativo 981, que establece la base de cálculo para la actualización de las deudas por tributos y multas a partir del 25 de diciembre de 2006, con la respectiva capitalización anual de intereses. Asimismo, solicita la inaplicación del primer, tercer y séptimo párrafo de los artículos 33 y 181 del Código Tributario, con la finalidad de que no se le imponga el pago de intereses moratorios por los plazos que, en exceso, la Sunat y el Tribunal Fiscal han demorado en resolver sus recursos de reclamación y apelación, respectivamente, y por la demora que pueda ocasionar el presente proceso de amparo.



Aduce que resulta arbitrario que las demoras en el trámite del procedimiento administrativo, imputables por entero a la Administración Pública, sean trasladadas a Corporación Primax S.A., quien soportaría la aplicación de intereses moratorios por tales demoras, los mismos que además se están calculando sobre intereses aplicados en períodos anteriores (intereses sobre intereses). Afirma que la demora de la Sunat y del Tribunal Fiscal en resolver sus recursos de reclamación y apelación, respectivamente, ha ocasionado que los intereses continúen devengándose, de manera que una parte importante del monto que actualmente se debe son de intereses moratorios acumulados, por la falta de diligencia de las autoridades estatales en resolver oportunamente las impugnaciones, con el agravante de que dichos intereses se calculan sobre una base que incluye la capitalización de intereses de cada año hasta el 31 de diciembre de 2005.

Sobre la existencia de vías específicas igualmente satisfactorias

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



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

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

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

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 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 (SSTC 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 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”⁶.
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.**

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

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



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 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 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 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 discurra con más diligencia a fin de que el caso se resuelva en un tiempo breve, si es que éste incide o influye de manera relevante e intensa sobre la situación jurídica del demandante (STC Exp. 04532-2013-PA/TC, FJ 33).

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.
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 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:

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</p>	<p>La aplicación de los intereses moratorios se suspenderá a partir del vencimiento de los plazos máximos establecidos en los Artículos 142, 150 y 152 hasta la emisión de la resolución que culmine el procedimiento de reclamación ante la Administración Tributaria o de apelación ante el Tribunal Fiscal, siempre y cuando el vencimiento del plazo sin que se haya resuelto la reclamación o apelación fuera por causa imputable a dichos órganos resolutores.</p>	<p>La aplicación de los intereses moratorios se suspenderá a partir del vencimiento de los plazos máximos establecidos en los Artículos 142, 150, 152 y 156 hasta la emisión de la resolución que culmine el procedimiento de reclamación ante la Administración Tributaria o de apelación ante el Tribunal Fiscal o la emisión de resolución de cumplimiento por la Administración Tributaria, siempre y cuando el vencimiento del plazo sin que se haya resuelto la reclamación o apelación o emitido la resolución de cumplimiento fuera por causa imputable a dichos órganos resolutores.</p>



<p>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>[...]</p> <p>La suspensión de intereses no es aplicable durante la tramitación de la demanda contencioso-administrativa.</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).
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).
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 en el tiempo debido para el financiamiento del gasto público.
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 concreto. Por ello, cuando un contribuyente reclame que la acumulación de intereses moratorios (antes de las modificatorias del artículo 33 del Código Tributario) y la capitalización de intereses (cuando estuvo vigente) se restrinja solamente al plazo legal es, en la práctica trasladarle a la Administración Tributaria el costo del tiempo que empleará en resolver adecuadamente el recurso cuando ello debe ser carga del contribuyente, quien debe asumir el riesgo de su impugnación durante el tiempo que efectivamente se necesita para resolver diligentemente los recursos que se interponga, de reclamación o apelación.



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 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. La presente demanda persigue que se prohíba a la Administración Tributaria que cobre intereses moratorios. La empresa recurrente sostiene que existe una demora indebida en tramitar el expediente administrativo, lo cual ha derivado en el incremento exagerado de los intereses moratorios, que resulta irrazonable y desproporcionado.
61. 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.

62. En ese sentido, la excepción subida en grado fue resuelta correctamente por el Poder Judicial y, en consecuencia, la demanda debe ser rechazada.

Acerca de la constitucionalidad del Nuevo Código Procesal Constitucional

63. Teniendo en cuenta que en el presente caso se aplica el Nuevo Código Procesal Constitucional, Ley 31307, publicado en el diario oficial *El Peruano* el 23 de julio de 2021, es mi deber de jueza constitucional dejar constancia de que dicha ley es manifiestamente contraria a la Constitución y que cuando ha sido sometida a control del Tribunal Constitucional mediante un proceso de inconstitucionalidad [Expedientes 00025-2021-PI/TC y 00028-2021-PI/TC], tres magistrados, en una motivación sin ningún sustento y tan sólo de tres párrafos, han hecho posible que dicha ley, pese a su inconstitucionalidad, se aplique sin ningún cuestionamiento.
64. En otras palabras, **el poder de los votos y no el de las razones jurídicas** ha caracterizado la historia de esta ley: el Poder Legislativo tenía los votos, así es que sin mayor deliberación e incumpliendo su propio reglamento, aprobó la ley. Luego, el Tribunal Constitucional, con tres votos que no tenían mayor justificación y alegando un argumento sin fundamento, convalidó dicho accionar del Poder Legislativo. Serán la ciudadanía, la opinión pública o la academia, entre otros, los que emitirán su punto de vista crítico para que estas situaciones no se repitan.
65. Un Código Procesal Constitucional, que se debería constituir en una de las leyes más importantes del ordenamiento jurídico peruano, dado que regula los procesos de defensa de los derechos fundamentales y el control del poder, tiene hoy una versión que está vigente por el poder de los votos y no de las razones jurídicas. Es claro que ello deslegitima el Estado de Derecho y en especial la justicia constitucional. Este nuevo código es inconstitucional, irrefutablemente, por vicios formales (más allá de los vicios materiales). Lo voy a exponer de modo breve.
66. La Ley 31307, Nuevo Código Procesal Constitucional, por ser una ley orgánica (artículo 200 de la Constitución), no se debió ser exonerada del dictamen de comisión. El artículo 73 del Reglamento del Congreso regula las etapas del procedimiento legislativo así como la excepción para que la Junta de Portavoces pueda exonerar a algunas etapas de tal procedimiento, pero además, y esto es lo más relevante, establece de modo expreso que “Esta excepción no se aplica a iniciativas de reforma constitucional, de leyes orgánicas ni de iniciativas sobre materia tributaria o presupuestal”.



67. Asimismo, concordante con el artículo antes citado, el artículo 31-A, inciso 2, del Reglamento del Congreso de la República, regula, entre otras competencias de la Junta de Portavoces, “La exoneración, previa presentación de escrito sustentado del Grupo Parlamentario solicitante y con la aprobación de los tres quintos de los miembros del Congreso allí representados, de los trámites de envío a comisiones y prepublicación”, y luego, expresamente, establece que “Esta regla no se aplica a iniciativas de reforma constitucional, de leyes orgánicas ni de iniciativas que propongan normas sobre materia tributaria o presupuestal, de conformidad con lo que establece el artículo 73 del Reglamento del Congreso”.
68. Como se aprecia, el Reglamento del Congreso, en tanto norma que forma parte del bloque de constitucionalidad, dispone que en los casos de leyes orgánicas, la Junta de Portavoces no puede exonerar del envío a comisiones en ningún supuesto. En el caso de las observaciones del Presidente de la República a la autógrafa de una proposición aprobada, éstas “se tramitan como cualquier proposición” [de ley] (artículo 79 del Reglamento del Congreso).
69. Por tanto, ante las observaciones del Presidente de la República a una proposición de ley correspondía tramitarla como cualquier proposición de ley y, como parte de dicho trámite, enviarla a la respectiva comisión, resultando prohibido que la Junta de Portavoces exonere del trámite de envío a comisión cuando se trata de leyes orgánicas.
70. En el caso del Nuevo Código Procesal Constitucional, mediante sesión virtual de la Junta de Portavoces celebrada el 12 de julio de 2021 se acordó exonerar del dictamen a las observaciones formuladas por el Poder Ejecutivo a la Autógrafa de Ley, pese a que se trataba de una ley orgánica. Esta exoneración resultaba claramente contraria al propio Reglamento del Congreso y con ello al respectivo bloque de constitucionalidad, por lo que correspondía declarar la inconstitucionalidad del Nuevo Código Procesal Constitucional por haber incurrido en vicios formales. El Congreso de la República no respetó el procedimiento de formación de la ley que el mismo fijó.
71. Carece de fundamento el argumento de los tres magistrados que salvaron esta ley. Ellos sostienen que conforme al último párrafo del artículo 79 del Reglamento del Congreso, el trámite de una autógrafa de ley observada por el Presidente de la República debe pasar a comisión sólo si fue exonerada inicialmente de dicho trámite, de modo que en el caso del Nuevo Código Procesal Constitucional, al haber pasado ya por una comisión dictaminadora [antes de su primera votación], podía exonerarse a la autógrafa observada de dicho código.
72. Este argumento de los tres magistrados es incorrecto pues dicho párrafo es aplicable sólo cuando se trata de leyes distintas a las leyes orgánicas o de reforma constitucional, entre otras. Lo digo una vez más. En el caso de las leyes orgánicas la Junta de Portavoces del Congreso de la República está prohibida de exonerar el envío a comisiones. Las observaciones del Presidente de la República a la autógrafa



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 01339-2019-PA/TC
LIMA
CORPORACIÓN PRIMAX S.A.

del Nuevo Código Procesal Constitucional debieron recibir un dictamen de la comisión respectiva y, por tratarse de una ley orgánica, no podían ser objeto de ninguna exoneración sobre el trámite a comisión.

73. Pese a la manifiesta inconstitucionalidad del Nuevo Código Procesal Constitucional y atendiendo a que, formalmente, una sentencia del Tribunal Constitucional, con el voto de tres magistrados, ha convalidado, en abstracto y por razones de forma, dicho código, debo proceder a aplicarlo en el caso de autos, reservándome el pronunciamiento en los casos que por razones de fondo se pueda realizar el respectivo control de constitucionalidad.

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

S.

LEDESMA NARVÁEZ



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. El 5 de enero de 2017, Corporación Primax S.A. interpone demanda de amparo contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (Sunat), con emplazamiento de su procurador público, con el objeto que se declare inaplicables el artículo 33 del TUO del Código Tributario en lo referente a los intereses moratorios sobre la deuda tributaria relativa a los siguientes tributos y períodos: a) Impuesto a la Renta (IR) e Impuesto General a las Ventas (IGV) del ejercicio 2000, b) IR e IGV del ejercicio 2003, c) IR e IGV del ejercicio 2004, d) IR del ejercicio 2005, e) IR e IGV del ejercicio 2006; y, f) IR del ejercicio 2007; ello respecto del periodo que exceda los plazos previstos en los artículos 142 y 150 del mencionado código. Asimismo, solicita que los intereses moratorios se mantengan únicamente por los periodos de impugnación dentro de los plazos previstos en el Código Tributario y que no se aplique la regla de capitalización de intereses.
2. Como se aprecia, lo que se alega es la amenaza en la aplicación de intereses moratorios sobre la deuda tributaria. Al respecto, se está ante una amenaza a un derecho fundamental cuando nos encontramos ante un hecho futuro que constituye un peligro próximo (cierto e inminente), en tanto y en cuanto configura una incidencia negativa, concreta, directa y sin justificación razonable a ese derecho fundamental.
3. En el caso de autos, la demanda del presente proceso, interpuesta el 5 de enero de 2017, se presentó cuando todos los recursos de apelación contra las Resoluciones de Intendencia emitidas por la Sunat, que desestimaron las reclamaciones interpuestas por la corporación recurrente contra la deuda tributaria, se encontraban pendientes de resolverse, según lo expresa la parte demandante (fojas 775). Por ello, el alegado cobro de intereses moratorios no constituía una amenaza cierta al no existir deuda definitiva en sede administrativa a la fecha de interposición de la demanda, y es que estos podían o no materializarse dependiendo de lo que decida la autoridad administrativa respecto de la deuda tributaria acotada y las multas impuestas.
4. En consecuencia, en aplicación del artículo 7, inciso 1 del Nuevo Código Procesal Constitucional, la demanda de amparo de autos debe ser declarada **IMPROCEDENTE**.
5. El criterio señalado en el fundamento 3 supra, ha constituido el voto mayoritario en diversa jurisprudencia, con el voto de calidad de la presidente del Tribunal Constitucional. Sin embargo, el actual presidente del Tribunal Constitucional, en el tema en cuestión, ha tenido una posición distinta a la mayoría y al tener voto de calidad, cambia el resultado. En ese sentido, debe entenderse que el cambio de



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 01339-2019-PA/TC
LIMA
CORPORACIÓN PRIMAX S.A.

criterio, obedece a que el voto de calidad del presidente del Tribunal, ahora corresponde a la posición contraria y no, a que los magistrados que antes teníamos el voto mayoritario, hubiésemos cambiado de criterio.

S.

ESPINOSA-SALDAÑA BARRERA



VOTO DEL MAGISTRADO SARDÓN DE TABOADA

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

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

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

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

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

S.

SARDÓN DE TABOADA