



EXP. N.º 03525-2021-PA/TC
LIMA
MAXCO S.A.

RAZÓN DE RELATORÍA

En la sesión del Pleno del Tribunal Constitucional, de fecha 22 de noviembre de 2022, los magistrados Morales Saravia, Gutiérrez Ticse, Domínguez Haro, Monteagudo Valdez y Ochoa Cardich han emitido la sentencia que resuelve:

1. Declarar **IMPROCEDENTE** la demanda.

Se concede un plazo de 30 días hábiles contados a partir de la fecha de notificación de la presente sentencia para acudir al proceso contencioso administrativo, en el que deberá observarse la regla sustancial del precedente de esta sentencia.

2. En aplicación del artículo VI del Título Preliminar del Nuevo Código Procesal Constitucional, **ESTABLECER** como precedente constitucional vinculante las reglas contenidas en el fundamento 69 *supra*.
3. **NOTIFICAR** la presente sentencia a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, al Tribunal Fiscal, al Ministerio de Economía y Finanzas y al Poder Judicial.

Por su parte, la magistrada Pacheco Zerga emitió un voto singular por: i) declarar fundada la demanda; ii) 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 del presente voto, devolviendo el monto cancelado en exceso por la demandante; iii) ordenar a la parte demandada el pago de costos procesales; iv) en aplicación del artículo VI del Título Preliminar Del Nuevo Código Procesal Constitucional, establecer como precedente constitucional vinculante las reglas contenidas en el fundamento 25 *supra*; y v) notificar el presente voto a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, al Tribunal Fiscal, al Ministerio de Economía y Finanzas y al Poder Judicial.

La Secretaría del Pleno deja constancia de que la presente razón encabeza la sentencia y el voto antes referido, 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.

MORALES SARAVIA
PACHECO ZERGA
GUTIÉRREZ TICSE
DOMÍNGUEZ HARO
MONTEAGUDO VALDEZ
OCHOA CARDICH



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 03525-2021-PA/TC
LIMA
MAXCO S.A.

SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

En Lima, a los 22 días del mes de noviembre de 2022, el Pleno del Tribunal Constitucional, conformado por los magistrados Morales Saravia, Pacheco Zerga, Gutiérrez Ticse, Domínguez Haro, Monteagudo Valdez y Ochoa Cardich, pronuncia la siguiente sentencia; con el voto singular de la magistrada Pacheco Zerga, que se agrega. Sin la participación del magistrado Ferrero Costa.

ASUNTO

Recurso de agravio constitucional interpuesto por Maxco SAC contra la Resolución 6, de fecha 10 de noviembre de 2020, de fojas 880, expedida por la Primera Sala Constitucional de la Corte Superior de Justicia de Lima, que reformando la apelada, que declaró fundada la excepción de falta de agotamiento de la vía administrativa, ineficaz la Resolución 8, de fecha 24 de abril de 2019, y nulo todo lo actuado.

ANTECEDENTES

Con fecha 26 de julio de 2017, Maxco SAC. interpone demanda de amparo contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (Sunat). Alega la vulneración de sus derechos fundamentales a un procedimiento sin dilaciones indebidas, a formular peticiones con respuesta dentro del plazo legal, a la proscripción del abuso del derecho y al principio de confiscatoriedad de los tributos. Sostiene que la violación de los mencionados derechos se produce por la excesiva demora del Tribunal Fiscal para resolver la apelación de expediente 2508-2013, con el consecuente devengo y aplicación de intereses moratorios, fuera del plazo legal de resolución (fojas 218).

En ese sentido, solicita la inaplicación del artículo 33 del Texto Único Ordenado (TUO) del Código Tributario, en lo referido a la aplicación de intereses moratorios sobre la deuda tributaria relativa a la multa impuesta por la supuesta comisión de la infracción tipificada en el número 1 del artículo 178 del TUO Código Tributario, con relación al impuesto a la renta del ejercicio 2009, debiéndose mantener dicho interés únicamente por el período previsto legalmente para resolver la apelación, conforme al artículo 150 del TUO del Código Tributario. Asimismo, solicita que la administración tributaria se abstenga de cobrar intereses moratorios, derivados de la deuda tributaria discutida en el expediente de apelación relativo a la Resolución de Intendencia 0250140016566/SUNAT, desde el momento en que se superó el plazo establecido en el artículo 150 de Código Tributario.

Mediante Resolución 1, el Decimoprimer Juzgado Constitucional de Lima declaró inadmisibles las demandas, por considerar que los fundamentos de hecho y el petitorio no guardaban congruencia (fojas 270). Subsana la demanda, esta fue admitida por Resolución 2 (fojas 277).



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03525-2021-PA/TC
LIMA
MAXCO S.A.

El procurador público de la Sunat, mediante escrito de fecha 28 de marzo de 2018, contesta la demanda. Propone la excepción de falta de agotamiento de la vía administrativa en la medida que la recurrente no interpuso recurso de queja ni hizo uso del silencio administrativo negativo, por lo que la demanda debe ser declarada improcedente. Asimismo, manifiesta que la inaplicación de intereses moratorios no está referida en forma directa al contenido constitucionalmente protegido de los derechos fundamentales invocados, máxime si dichos intereses moratorios representan una consecuencia prevista en el ordenamiento ante la verificación de una conducta antijurídica; es decir, el incumplimiento del deber de contribuir. Refiere que la vía contenciosa administrativa es la adecuada para discutir las pretensiones de la recurrente (fojas 430).

El procurador público del Ministerio de Economía y Finanzas, mediante escrito de fecha 3 de abril de 2018, contesta la demanda. Propone la excepción de incompetencia, en tanto que la inaplicación del artículo 33 del TUO del Código Tributario debe ser discutida en un proceso de inconstitucionalidad, puesto que no se trata de una norma autoaplicativa. Asimismo, deduce la excepción de falta de agotamiento de la vía previa, en la medida que existiría una vía igualmente satisfactoria (sic). Además, sostiene que la aplicación de los intereses moratorios no vulnera los derechos fundamentales alegados, porque el cobro de intereses moratorios, hasta antes de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo 969, resultaba imperativa en la actualización de la deuda tributaria, por lo que su inaplicación a situaciones anteriores no es posible. Agrega que los intereses moratorios se generan única y exclusivamente por la verificación de una conducta antijurídica del contribuyente, quien debe asumir las consecuencias del incumplimiento del deber de contribuir (fojas 544).

El Decimoprimer Juzgado Constitucional de Lima, mediante Resolución 5, de fecha 6 de noviembre de 2018, declaró infundadas las excepciones de incompetencia y falta de agotamiento de la vía administrativa (fojas 647). Asimismo, mediante resolución 8, de fecha 24 de abril de 2019, declaró fundada la demanda en cuanto a la inaplicación, para su caso, del artículo 33 del TUO del Código Tributario. Sostiene que la dilación del procedimiento tributario es responsabilidad del Tribunal Fiscal, pues, atendiendo al contenido de la resolución 3127-3-2018, la empresa recurrente tuvo razones suficientes para litigar, más aún si se resolvieron a su favor parte de los reparos reclamados y apelados. En consecuencia, exoneró del pago de los intereses moratorios a la demandante (fojas 743).

La Sala Constitucional competente, mediante resolución 6, de fecha 10 de noviembre de 2020, revocó la Resolución 5 (que declaró infundadas las excepciones propuestas) y declaró ineficaz la sentencia de fecha 24 de abril de 2019, y nulo todo lo actuado. Argumenta que la pretensión de la recurrente cuestiona resoluciones administrativas de carácter tributario, por lo que ello debe discutirse en la vía ordinaria. Asimismo, aduce que, a la fecha de interposición de la demanda, no podría considerarse



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03525-2021-PA/TC
LIMA
MAXCO S.A.

como agotada la vía administrativa, pues la resolución cuestionada no versa sobre un acto administrativo firme y tampoco se ha acreditado el riesgo de irreparabilidad (fojas 1073).

Mediante escrito de fecha 18 de junio de 2021, la recurrente interpone recurso de agravio constitucional (fojas 1020). Argumenta que desde la interposición de la demanda se está violando los derechos al plazo razonable, a la no confiscatoriedad y de petición, y se está cometiendo abuso del derecho, pues adeuda ante la administración tributaria intereses moratorios cuyo cobro no corresponde, pues fueron devengados luego del cumplimiento del plazo legal para resolver el recurso de apelación. Asimismo, expresa que la demora en la resolución de la controversia no puede afectar al contribuyente, de forma tal que se vea perjudicado en su situación jurídica, y que esta empeore respecto a la oportunidad en que inició su reclamo, sobre todo si se advierte que la causa no es imputable a él.

FUNDAMENTOS

Delimitación del petitorio

1. La recurrente solicita la inaplicación del artículo 33 del Texto Único Ordenado (TUO) del Código Tributario, en cuanto a la aplicación de los intereses moratorios atribuidos a la multa impuesta por la presunta comisión de una infracción tipificada en el artículo 178.1 del TUO del Código Tributario, relativa al Impuesto a la Renta 2009. Refiere que debe mantenerse dicho cobro únicamente por el periodo legal previsto para resolver el recurso de apelación interpuesto en sede administrativa, de conformidad con el artículo 150 del citado Código. Como consecuencia de ello, solicita que se prohíba a la administración tributaria cobrar intereses moratorios en el expediente de apelación relativo a la Resolución de intendencia 0250140016566/SUNAT, desde el momento en que se cumplió el plazo legal para resolver, establecido en el artículo 150 del TUO del Código Tributario hasta que el Tribunal Fiscal emita su pronunciamiento.
2. Alega la violación de sus derechos a un procedimiento sin dilaciones indebidas, a formular peticiones ante la autoridad competente con respuesta dentro del plazo legal, a la proscripción del abuso del derecho y el principio de no confiscatoriedad tributaria.
3. Conforme se aprecia de la demanda, el recurso de apelación interpuesto contra la Resolución de Determinación N.º 022-003-0023481 y la Resolución de Multa 022-002-0011670, data de 8 de enero de 2013. El expediente de apelación ingresó al Tribunal Fiscal el 14 de febrero de 2013 (fojas 433).
4. Asimismo, del análisis de la Resolución del Tribunal Fiscal 03127-3-2018, del 24 de abril de 2018 (630), y de la Resolución del Tribunal Fiscal 00128-9-2019, del 8



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03525-2021-PA/TC
LIMA
MAXCO S.A.

de enero de 2019 (fojas 1188, vuelta), se advierte que la deuda tributaria producto de los intereses moratorios, luego de 6 años, aproximadamente, ya ha sido determinada.

5. Por otro lado, de la Resolución de Ejecución Coactiva 023-006-5451368, del 5 de abril de 2019 (fojas 1190 vuelta), se aprecia que la emplazada liquidó la multa impuesta a la recurrente, incluyendo los intereses moratorios, hecho que evidencia la materialización de la aplicación de la norma materia de cuestionamiento. Asimismo, se encuentra acreditado que tanto la multa como los intereses han sido cancelados vía operación bancaria (número de pago Sunat – NPS 1641076569, fojas 1190 vuelta), el 17 de abril de 2019.

Análisis de procedibilidad de la demanda

6. A la fecha de presentación de la demanda, esto es, el 26 de julio de 2017, se encontraba pendiente la resolución del recurso de apelación interpuesto contra la Resolución de Determinación N.º 022-003-0023481 y la Resolución de Multa 022-002-0011670, y, por lo tanto, la vía previa aún no se había agotado. Sin embargo, el artículo 43, inciso 4, del Nuevo Código Procesal Constitucional (NCPCo.), establece que no será exigible tal agotamiento si “no se resuelve la vía previa en los plazos fijados para su resolución”.
7. Pues bien, a la fecha de presentación de la demanda, el Tribunal Fiscal se había excedido ampliamente del plazo establecido en el artículo 150 del TUO del Código Tributario para emitir pronunciamiento. A lo que cabe agregar que Sunat ha reconocido expresamente que el retraso no ha sido consecuencia de un actuar abusivo por parte de la empresa recurrente (cfr. fojas 491). Por consiguiente, en el presente caso, no era exigible el agotamiento de la vía administrativa previa.
8. Ahora bien, tal como lo hacía el artículo 5, inciso 2, del Código Procesal Constitucional derogado, el artículo 7, inciso 2, del NCPCo., establece que el proceso de amparo no procede cuando existan vías procesales específicas igualmente satisfactorias para la protección del derecho invocado. De ello deriva con claridad la voluntad del legislador de hacer del proceso de amparo un proceso residual de tutela de urgencia.
9. En esa línea, en el fundamento 15 de la sentencia recaída en el Expediente 02383-2013-PA/TC, que tiene condición de precedente constitucional vinculante, este Tribunal dejó establecido que una vía procesal ordinaria será igualmente satisfactoria a la vía del amparo si, de manera copulativa, cumple con los siguientes elementos: i) la estructura del proceso es idónea para la tutela del derecho; ii) la resolución que se fuera a emitir podría brindar tutela adecuada; iii) no existe riesgo de que se produzca la irreparabilidad de daño; y iv) no existe necesidad de una



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03525-2021-PA/TC
LIMA
MAXCO S.A.

tutela urgente derivada de la relevancia del derecho o de la gravedad de las consecuencias.

10. El diseño legislativo del proceso contencioso administrativo posee la estructura y la configuración tutelar para controlar la validez de una resolución administrativa que pretenda el cobro de una deuda tributaria que incluya intereses moratorios, y cuya previsión normativa se considere violatoria de los derechos fundamentales.
11. Cierto es que, para controlar la validez de actos administrativos en el proceso contencioso administrativo, el artículo 18 de la Ley 27584, como regla, se exige el agotamiento de la vía administrativa, y que las excepciones a dicho agotamiento, previstas en el artículo 19 de la dicha ley, no son exactamente las mismas que son aplicables en el proceso de amparo (artículo 43 del NCPCo.). Sin embargo, también es cierto que, en cualquier momento a partir del cumplimiento del plazo legal para resolver un determinado recurso, el administrado puede acogerse al silencio administrativo negativo dando por agotada la vía administrativa, debiendo recordarse que, tal como establece el artículo 4, inciso 2, de la Ley 27584, también es impugnabile a través del proceso contencioso administrativo, “el silencio administrativo, la inercia y cualquier otra omisión de la administración pública”.
12. De otro lado, la empresa recurrente no ha argumentado por qué en su caso se justifica una tutela de urgencia. Es decir, no ha justificado por qué su caso concreto reviste características de tal gravedad que permitirían pronosticar razonablemente un daño constitucional irreparable en caso de que el asunto se ventile en el proceso contencioso administrativo y no en el proceso de amparo. De hecho, dado que la alegada afectación *iusfundamental* se encuentra relacionada con una supuesta indebida incidencia económica sobre el patrimonio de la empresa demandante ocasionada por un cobro tributario, al tratarse de una persona jurídica con fines de lucro, el riesgo de irreparabilidad del daño, con mayor motivo, no resulta verosímil.
13. Así las cosas, el proceso contencioso administrativo constituye una vía igualmente satisfactoria para controlar una resolución administrativa de cobro de una deuda tributaria que sea acusada de computar inconstitucionalmente intereses moratorios o para controlar la inercia de la administración tributaria al resolver un recurso administrativo en circunstancias en las que, en razón de una disposición legal, se vislumbra que se producirá dicho cobro inconstitucional. Y, desde luego, no cabe llegar a una conclusión distinta por el hecho de que la alegada inconstitucionalidad tenga como fuente lo previsto en una norma legal, puesto que, tal como establece el artículo 138 de la Constitución, el ejercicio del poder-deber del control difuso de constitucionalidad de las normas, corresponde llevarse a cabo “[e]n todo proceso” y no solo en los procesos constitucionales de tutela de derechos.
14. En consecuencia, en virtud de las razones expuestas, en aplicación del artículo 7, inciso 2, del NCPCo., corresponde declarar la improcedencia de la demanda.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03525-2021-PA/TC
LIMA
MAXCO S.A.

15. Ahora bien, sin perjuicio de lo antedicho, en su condición de supremo interprete de la Constitución (artículo 1 de la Ley 28301 – Ley Orgánica del Tribunal Constitucional), más allá de que, como consecuencia del incumplimiento de algún presupuesto procesal, un proceso de amparo resulte improcedente, este Colegiado tiene la obligación de asegurar una debida protección de los derechos fundamentales en la jurisdicción ordinaria, de forma tal que, no solo procesal, sino también materialmente, su condición de vía igualmente satisfactoria resulte objetivamente garantizada.
16. Por ello, a continuación, el Tribunal Constitucional ingresará a analizar la alegada inconstitucionalidad de ciertos aspectos relacionados con el cobro de intereses moratorios, regulado por el artículo 33 del TUO del Código Tributario.

Potestad tributaria y obligación tributaria

17. La potestad tributaria constituye el poder que tiene el Estado para imponer a los particulares el pago de los tributos, la cual no puede ser ejercida de manera discrecional o de forma arbitraria, sino que se encuentra sujeta a los principios de reserva de ley, de igualdad, de capacidad contributiva, de no confiscatoriedad tributaria y al respeto, en general, de los derechos fundamentales.
18. En esa línea, en atención al principio de legalidad regulado por el artículo 74 de la Constitución, solo es posible exigir el pago de tributos cuando estos hayan sido regulados mediante norma de rango legal. Las únicas excepciones a dicho principio son los aranceles y tasas. Asimismo, los elementos que conforman el tributo (hecho generador, sujeto obligado, materia imponible y alícuota), deben ser regulados observando este principio. (Cfr. Sentencia recaída en el Expediente 02762-2022-PA/TC, fundamento 4 y ss.).
19. El artículo 28 del TUO Código Tributario detalla que la deuda tributaria se encuentra constituida por el tributo, las multas y los intereses, y estos últimos comprenden:
 - 1) El interés moratorio por el pago extemporáneo del tributo a que se refiere el artículo 33;
 - 2) El interés moratorio aplicable a las multas a que se refiere el artículo 181; y,
 - 3) El interés por aplazamiento y/o fraccionamiento de pago previsto en el artículo 36.
20. Asimismo, el artículo 3 del TUO del citado Código establece los supuestos bajo los cuales la obligación tributaria es exigible, siendo estos:
 1. Cuando deba ser determinada por el deudor tributario, desde el día siguiente al vencimiento del plazo fijado por Ley o reglamento y, a falta de este plazo, a partir del décimo sexto día del mes siguiente al nacimiento de la obligación.

Tratándose de tributos administrados por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT, desde el día siguiente al vencimiento del plazo fijado en el Artículo



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03525-2021-PA/TC
LIMA
MAXCO S.A.

29 de este Código o en la oportunidad prevista en las normas especiales en el supuesto contemplado en el inciso e) de dicho artículo.

2. Cuando deba ser determinada por la Administración Tributaria, desde el día siguiente al vencimiento del plazo para el pago que figure en la resolución que contenga la determinación de la deuda tributaria. A falta de este plazo, a partir del décimo sexto día siguiente al de su notificación.
21. Teniendo en cuenta las normas antes referidas, se aprecia que, en principio, la obligación de la declaración tributaria y su pago queda a cargo del contribuyente, obligación que, de acuerdo con el artículo 29 del TUO del Código Tributario, para el caso de tributos de liquidación anual (como lo es el impuesto a la renta), deben producirse dentro de los 3 primeros meses del año siguiente de producido el hecho imponible. Siendo ello así, en la medida que el contribuyente cumpla con la declaración y pago dentro del plazo antes referido, no se generan intereses, esto en el entendido de que su declaración de impuestos constituye la determinación de la deuda a cancelar a favor del Estado.
22. Sin embargo, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 43 del TUO del Código Tributario, la administración tributaria cuenta con un plazo de 4 años para revisar dicha declaración y pago, y de 6 años en los casos en los que no se presentó la mencionada declaración, para exigir el pago de tributos y aplicar sanciones respectivas.

Sobre el deber de contribuir y el principio de no confiscatoriedad tributaria

23. El proceso de determinación de la existencia de obligaciones tributarias a favor del Estado requiere de verificación técnica para la identificación de la capacidad contributiva de los administrados. Por ello, puede sostenerse que el procedimiento administrativo tributario tiene un carácter altamente especializado. No obstante, desde luego, ello no implica que se encuentre al margen del escrupuloso respeto de los derechos fundamentales. En efecto, la Administración Tributaria se encuentra en la obligación de respetar y garantizar los derechos fundamentales de los administrados, así como los principios y valores constitucionales, especialmente cuando estos han sido dotados de contenido a través de los pronunciamientos del Tribunal Constitucional.
24. En ese sentido, debe tenerse presente que el Tribunal Constitucional, en la evaluación de la potestad tributaria, ha resaltado que todo tributo surge como presupuesto funcional del Estado constitucional y cuenta con las siguientes características:

Por un lado, su capacidad productiva y su flexibilidad, que le permite adaptarse a las necesidades financieras de cada momento, y lo convierten en un instrumento crucial para afrontar las crecientes necesidades financieras del Estado Social. Por otro lado, (...) su aptitud para producir un efecto de redistribución de rentas,



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03525-2021-PA/TC
LIMA
MAXCO S.A.

compatible con los derechos y libertades constitucionales, al permitir detraer mayores recursos económicos de las economías privadas más favorecidas, y menos (o incluso ninguno) de las menos favorecidas'. (Cfr. sentencia recaída en el Expediente 06030-2007-PA/TC, fundamento 6).

25. Asimismo, respecto de las normas relacionadas con el deber de contribuir, ha tenido oportunidad de señalar que:

“... son reglas de orden público tributario que todos los contribuyentes deben obedecer, por cuanto conducen a fines completamente legítimos: contribuir, por un lado, a la detección de aquellas personas que no cumplen la obligación social de tributar, y, por otro, a la promoción del bienestar general que se fundamenta en la Justicia y en el desarrollo integral y equilibrado de la Nación (artículo 44 de la Constitución), mediante la contribución equitativa del gasto social”. (Cfr. Sentencia recaída en el Expediente 1203-2008-PA/TC, fundamento 5).

26. Por su parte, en cuanto al principio constitucional de no confiscatoriedad tributaria, ha señalado que:

(...) tiene la estructura propia de lo que se denomina un 'concepto jurídico indeterminado'. Es decir, su contenido constitucionalmente protegido no puede ser precisado en términos generales y abstractos, sino que debe ser analizado y observado en cada caso, teniendo en consideración la clase de tributo y las circunstancias concretas de quienes estén obligados a sufragarlo. No obstante, teniendo en cuenta las funciones que cumple en nuestro Estado democrático de derecho, es posible afirmar, con carácter general, que se transgrede el principio de no confiscatoriedad de los tributos 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” (Cfr. Sentencia recaída en el expediente 00041-2004-PI/TC, fundamento 57).

27. Asimismo, conforme a la jurisprudencia de este Tribunal, el principio de no confiscatoriedad

es un parámetro de observancia que la Constitución impone a los órganos que ejercen la potestad tributaria al momento de fijar la base imponible y la tasa del impuesto...[De ahí que, se transgreda este principio cuando] el 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 y, además, ha considerado a ésta como institución, como uno de los componentes básicos y esenciales de nuestro modelo de Constitución económica. (Cfr. Sentencia recaída en el Expediente 02727-2002-PA/TC, fundamento 5)

28. Ahora bien, es fundamental tener presente que, tal como ha sostenido este Colegiado, el principio de no confiscatoriedad, en su íntima vinculación con el derecho fundamental a la propiedad, no solo puede evaluarse en un sentido cuantitativo relacionado con la imposibilidad, como se dijo, de detraer irrazonable y desproporcionadamente un *quantum* sustancial del patrimonio de los administrados, sino también en un sentido cualitativo, de modo tal que su violación se produce



“cuando se produzca una sustracción ilegítima de la propiedad por vulneración de otros principios tributarios, sin que en estos casos interese el monto de lo sustraído, pudiendo ser incluso perfectamente soportable por el contribuyente” (Cfr. Sentencia recaída en el Expediente 00041-2004-PI/TC, fundamento 56).

29. Así, por ejemplo, si se produce la exigencia del pago de una deuda tributaria como consecuencia de la aplicación de una ley violatoria de algún derecho fundamental, la afectación de la propiedad producida como consecuencia de tal exigencia de pago resulta cualitativamente confiscatoria, con prescindencia de si el contribuyente se encontraba en razonable capacidad económica de asumirlo.
30. Lo expuesto, permite concluir, por un lado, que, en atención al deber de contribuir es posible restringir razonablemente el derecho de propiedad de aquellos particulares que revelen notoria capacidad económica, y, por otro lado, que, en virtud del principio de no confiscatoriedad tributaria, cuantitativamente, tal gravamen no puede superar el límite que razonablemente los contribuyentes pueden asumir, y cualitativamente, con prescindencia del *quantum* del cobro, este debe ser consecuencia de una normativa y de actos que resulten compatibles con los principios constitucionales tributarios y, en general, con los derechos fundamentales.

Sobre el derecho fundamental de petición

31. Con relación al derecho fundamental de petición, la Constitución, en el artículo 2, numeral 20, preceptúa que toda persona tiene derecho “[a] formular peticiones, individual o colectivamente, por escrito ante la autoridad competente, la que está obligada a dar al interesado una respuesta también por escrito dentro del plazo legal, bajo responsabilidad”.
32. El Tribunal Constitucional ha tenido oportunidad de desarrollar sus alcances en su jurisprudencia, y ha precisado que este derecho cuenta con dos aspectos:

(...) el primer aspecto es el relacionado estrictamente con la libertad reconocida a cualquier persona para formular pedidos escritos a la autoridad competente; y, el segundo, unido irremediabilmente al anterior, está referido a la obligación de la referida autoridad de otorgar una respuesta al peticionante.

Esta respuesta oficial, de conformidad con lo previsto en el inciso 20) del artículo 2 de la Constitución, deberá necesariamente hacerse por escrito y en el plazo que la ley establezca. Asimismo, la autoridad tiene la obligación de realizar todos aquellos actos que sean necesarios para evaluar materialmente el contenido de la petición y expresar el pronunciamiento correspondiente, el mismo que contendrá los motivos por los que se acuerda acceder o no a lo peticionado, debiendo comunicar lo resuelto al interesado o interesados.

Sobre la materia debe insistirse en que es preciso que la contestación oficial sea motivada; por ende, no es admisible jurídicamente la mera puesta en conocimiento al peticionante de la decisión adoptada por el funcionario público correspondiente.



En consecuencia, la acción oficial de no contestar una petición o hacerlo inmotivadamente trae como consecuencia su invalidez por violación, por omisión de un deber jurídico claro e inexcusable”. (Cfr. sentencia recaída en el Expediente 01042-2002-PA/TC, fundamento 2.2.4).

33. Así, este derecho conlleva un conjunto de obligaciones para el Estado que constituyen garantías a favor de los particulares. Entre tales obligaciones se encuentran:
- a) Facilitar los medios para que el ciudadano pueda ejercitar el derecho de petición sin trabas absurdas o innecesarias.
 - b) Abstenerse de cualquier forma o modo de sanción al peticionante, por el solo hecho de haber ejercido dicho derecho.
 - c) Admitir y tramitar el petitorio.
 - d) Resolver en el plazo señalado por la ley de la materia la petición planteada, ofreciendo la correspondiente fundamentación de la determinación.
 - e) Comunicar al peticionante la decisión adoptada. (Cfr. sentencia recaída en el Expediente 01042-2002-PA/TC, fundamento 2.2.4)
34. A la luz de lo expuesto, una de las formas en que se materializa el derecho fundamental de petición en sede administrativa es a través del ejercicio de la impugnación. En efecto, tal como ha destacado este Tribunal (cfr. sentencia recaída en el Expediente 01004-2011-PA/TC, fundamento 8), ello ha sido correctamente concretizado por el legislador cuando al desarrollar el denominado “derecho de petición administrativa”, ha establecido que este “comprende las facultades de presentar solicitudes en interés particular del administrado, de realizar solicitudes en interés general de la colectividad, *de contradecir actos administrativos*, las facultades de pedir informaciones, de formular consultas y de presentar solicitudes de gracia” (artículo 106.2 de La Ley N° 27444 – Ley del Procedimiento Administrativo General; énfasis agregado).
35. De manera tal que, entre otros casos, el derecho fundamental de petición resulta afectado si, tal como establece el artículo 2, inciso 20, de la Constitución, el respectivo recurso impugnatorio no es resuelto “dentro del plazo legal” o si, de cualquier forma, el peticionante resulta perjudicado por el llano ejercicio del derecho, más aún si dicho perjuicio se verifica a pesar de que, por responsabilidad no atribuible a él, el recurso no ha sido resuelto dentro de dicho plazo.
36. Así pues, el contenido constitucionalmente protegido del derecho fundamental de petición genera respecto de la Administración Pública y, en general, respecto de cualquier autoridad, la obligación constitucional de realizar su mayor esfuerzo para resolver las peticiones conforme a Derecho y dentro del plazo legal establecido por la norma pertinente.
37. Ahora bien, dicho esto, no debe confundirse el contenido protegido del derecho de petición con el contenido protegido del derecho a que los recursos sean resueltos dentro de un plazo razonable.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03525-2021-PA/TC
LIMA
MAXCO S.A.

38. Tal como se ha enfatizado, en el caso del derecho de petición existe la exigencia constitucional de que la persona que lo ejerce reciba una respuesta debidamente argumentada por escrito “dentro del plazo legal, bajo responsabilidad”. Así, por imperativo constitucional, en el respeto por el plazo legalmente establecido para absolver la petición, anida la legitimidad de una fuente de origen democrático, más allá de cuyo límite temporal establecido no podrá incidirse negativamente sobre los derechos fundamentales del peticionante. De lo contrario, no solo tendría lugar la inobservancia de lo exigido por el artículo 2, inciso 20, de la Norma Fundamental y se vería frustrada la razonable expectativa del peticionante de que el recurso sea resuelto dentro del plazo instituido por el legislador democrático, sino que, paradójicamente, a la larga, resultaría perjudicado por el ejercicio válido de un derecho fundamental.
39. Desde luego, una excepción al criterio recién expuesto, estaría representada por el hecho de que la superación del plazo legal sea consecuencia de la conducta de mala fe o temeraria por parte del administrado. Ello, no obstante, tendría que ser objetivamente acreditado por el Estado.
40. Ahora bien, que, en razón del contenido protegido del derecho de petición, resulte inconstitucional afectar en alguna medida los derechos fundamentales del peticionante luego de transcurrido el plazo legal para resolver un recurso, no significa que transcurrido dicho plazo necesariamente se haya violado el plazo razonable para resolverlo. En efecto, la complejidad del asunto aún puede justificar constitucionalmente la adopción de una decisión más allá del plazo legal, librando de este modo a la autoridad pública de cualquier tipo de responsabilidad administrativa.
41. Recuérdesse que el artículo 8.1 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, establece el derecho al plazo razonable del proceso en que se determinen los derechos y obligaciones de la persona, de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otra índole. En ese sentido, debe tenerse presente que, aunque el artículo 8 de la Convención se denomina “Garantías judiciales”, la Corte Interamericana de Derechos Humanos (Corte IDH), ha establecido que dicho precepto “no se aplica solamente a jueces y tribunales judiciales. Las garantías que establece esta norma deben ser observadas en los distintos procedimientos en que los órganos estatales adoptan decisiones sobre la determinación de los derechos de las personas, ya que el Estado también otorga a autoridades administrativas, colegiadas o unipersonales, la función de adoptar decisiones que determinan derechos” (cfr. Corte IDH. Caso Claude Reyes y otros vs. Chile. Sentencia del 19 de septiembre de 2006, párrafo 118; Caso Barbani Duarte y otros vs. Uruguay. Sentencia del 13 de octubre de 2011, párrafo 118). A juicio del referido tribunal supranacional ello significa que “cualquier actuación u omisión de los órganos estatales dentro de un proceso, sea administrativo sancionatorio o jurisdiccional, debe respetar el debido proceso legal.



Además, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 8.1 de la Convención, es claro que, en la determinación de los derechos y obligaciones de las personas, de orden penal, civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter, se deben observar ‘las debidas garantías’ que aseguren, según el procedimiento de que se trate, el derecho al debido proceso” (cfr. Corte IDH. Caso Pollo Rivera y otros vs. Perú. Sentencia del 21 de octubre de 2016, párrafo 209).

42. Así las cosas, también en el procedimiento administrativo tributario debe respetarse el derecho a que este no extienda más allá de un plazo razonable, como componente del derecho fundamental al debido proceso.

Al respecto, la Corte ha considerado preciso tomar en cuenta varios elementos para determinar la razonabilidad del plazo en el que se desarrolla un proceso: a) complejidad del asunto, b) actividad procesal del interesado, c) conducta de las autoridades judiciales y d) afectación generada en la situación jurídica de la persona involucrada en el proceso. No obstante, la pertinencia de aplicar esos criterios para determinar la razonabilidad del plazo de un proceso depende de las circunstancias de cada caso, pues [en ocasiones] el deber del Estado de satisfacer plenamente los requerimientos de la justicia prevalece sobre la garantía del plazo razonable. En todo caso, corresponde al Estado demostrar las razones por las cuales un proceso [ha] tomado un período determinado que exceda los límites del plazo razonable. (cfr. Corte IDH. Caso Anzualdo Castro vs. Perú. Sentencia del 22 de septiembre de 2009, párrafo 156).

43. Así las cosas, no debe confundirse el encontrarse aún dentro del plazo razonable para resolver un recurso con la habilitación para imponer cargas al peticionante, puesto que, en razón del contenido constitucionalmente protegido del derecho de petición que exige dar respuesta dentro del plazo legal, transcurrido este no cabe válidamente afectar los derechos de quien lo ejerce.
44. De esta manera, la Constitución ha querido establecer el cumplimiento del plazo legal en la atención de peticiones, como una garantía constitucional a favor del peticionante, a fin de que este no se vea perjudicado en sus intereses cuando la autoridad por alguna razón, no puede cumplir con dicho plazo. Por ello, en el ámbito administrativo el legislador también le ha habilitado al administrado, por mandato legal, la posibilidad de acogerse al silencio negativo, con la finalidad de que, de encontrarse regulada la existencia de medios impugnatorios y de un órgano de segunda instancia administrativa, este pueda acudir directamente a ella mediante resolución ficta, o dar por agotada la vía administrativa para acudir a la sede judicial a discutir su pretensión. Tal facultad, conforme ha sido desarrollado en la jurisprudencia, es optativa para el administrado, pues este puede esperar a que la administración resuelva su petición –incluso fuera del plazo– o invocar el acogimiento del silencio administrativo para proseguir con su impugnación (Cfr. sentencia recaída en el Expediente 01003-1998-AA/TC).
45. Así, la exigencia de resolver las peticiones dentro del plazo legal, implica para la persona que ejerce el derecho una obligación razonable de asumir las consecuencias



que se puedan generar durante dicho plazo, quedando liberada de ellas cuando este se encuentre vencido, a menos que ello sea por responsabilidad exclusiva, objetiva y acreditadamente atribuible a ella.

Sobre la aplicación de intereses moratorios en las deudas tributarias

46. Ni el texto original del artículo 33 del TUO del Código Tributario, que regula la figura de los intereses moratorios, ni sus primeras modificaciones, incluyeron alguna referencia a la suspensión en su aplicación. Fue recién mediante el Decreto Legislativo 981, publicado el 14 de marzo de 2007, que modificó el artículo 33 del TUO del Código Tributario, que se establece la regla de suspensión del cobro de intereses moratorios en los términos siguientes:

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.

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.

47. Luego, el artículo 7 de la Ley 30230, publicada el 11 de julio de 2014, modificó el anterior precepto en los términos siguientes:

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 [...].

La suspensión de intereses no es aplicable durante la tramitación de la demanda contencioso-administrativa.

48. Actualmente, el cuarto párrafo del artículo 33 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, modificado por el artículo 3 del Decreto Legislativo 1263, del 10 de diciembre de 2016, actualmente vigente, dispone lo siguiente:

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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03525-2021-PA/TC
LIMA
MAXCO S.A.

resuelto la reclamación o apelación o emitido la resolución de cumplimiento fuera por causa imputable a dichos órganos resolutores.

49. Como se aprecia, en la primera ocasión en la que se reguló la suspensión de la aplicación de los intereses moratorios (Decreto Legislativo 981 del año 2007), se estableció que dicha suspensión operaba solo una vez vencido el plazo legal para resolver el recurso de reclamación ante Sunat, sin perjuicio de lo cual se dispuso que “[l]a suspensión de intereses no es aplicable a la etapa de apelación ante el Tribunal Fiscal”. Es decir, se estableció expresamente que, a pesar de que pueda encontrarse vencido el plazo legal para resolver el recurso de apelación ante el tribunal fiscal, sin causa atribuible al administrado, los intereses moratorios continuarían computándose.

50. A la luz de lo expuesto *supra*, autorizar legalmente el cobro de intereses moratorios una vez vencido el plazo legal para resolver un recurso es violatorio del derecho de petición y del derecho de propiedad, y resulta cualitativamente confiscatorio, a menos que tal vencimiento pueda ser atribuido a la responsabilidad del administrado.

En efecto, si en razón de lo previsto por una ley, como resultado de la interposición de un recurso impugnatorio administrativo, el administrado se ve perjudicado por el retraso más allá del plazo legal para resolverlo, y dicho retraso no es su responsabilidad, entonces, dicha ley viola su derecho de petición; y si dicho perjuicio se manifiesta bajo la forma del cobro de una deuda tributaria, este deviene en cualitativamente confiscatorio y, por ende, en violatorio del derecho a la propiedad.

51. Con posterioridad, bien puede asumirse que el legislador advirtió la inconstitucionalidad descrita, puesto que a través de reformas que tuvieron lugar los años 2014 (Ley 30230) y 2016 (Decreto Legislativo 1263), eliminó la posibilidad de que pueda continuar el cómputo de intereses moratorios una vez vencido el plazo legal para resolver cualquier recurso ante la administración tributaria, incluyendo, por supuesto, el recurso de apelación ante el tribunal fiscal, con excepción de aquellos casos en los que el vencimiento del plazo sea por causa atribuible al administrado.

52. Sin perjuicio de esta conveniente rectificación, lo cierto es que, respecto de las deudas tributarias y de los recursos interpuestos con anterioridad a las reformas de los años 2014 y 2016, el tribunal fiscal ha computado los intereses moratorios incluso luego de vencido el plazo legal para resolver el recurso de apelación. Tal proceder es manifiestamente inconstitucional, puesto que, tal como se ha argumentado, la imposibilidad de aplicar tales intereses luego de cumplido el plazo legal, no es consecuencia de lo que pueda o no establecer la ley, sino de las exigencias provenientes directamente del contenido constitucionalmente protegido de los derechos fundamentales de petición y de propiedad. De esta manera, el



Ministerio de Economía y Finanzas (MEF) se equivoca cuando afirma que “no existe el derecho constitucional a la extinción de intereses por demora, siendo estos una consecuencia legal en su aplicación” (fojas 549). Una vez que se cumple el plazo legal para resolver, tal derecho fundamental sí existe y debe asumirse que fue justamente esa la razón por la que la legislación fue modificada.

53. El MEF, tal como lo ha hecho en otros casos, ha justificado la demora manifestando lo siguiente:

“...se trata de operaciones complejas, NO SENCILLAS, NO AUTOMÁTICAS Y MENOS DE SOLUCIÓN QUE NO AMERITE ANÁLISIS Y CONTRASTE DE ELEMENTOS (...).

(...) si existe una controversia entre el importe de la deuda tributaria precisamente ocurre porque el Estado peruano a través de la SUNAT llevó un trabajo profesional sistematizado, con apego al ordenamiento constitucional y legal respecto de las operaciones declaradas. No se trata simplemente de una simple tramitación o verificación de documentos, sino un análisis pormenorizado para cada situación u operación que la accionante exterioriza, y que no puede ser validada automáticamente por el fisco” (fojas 574- 575).

“En tal sentido, consideramos que existen razones, tales como la complejidad del expediente, la carga procesal y las actuaciones propias de cada caso en particular, como la evaluación de los medios probatorios presentados y los papeles de trabajo del procedimiento de fiscalización, que justificara la demora en la resolución del expediente N° 2508-20163” (fojas 578).

54. En esa misma línea, en el Informe N° 018-2018-EF/40.07.3, ha sostenido lo siguiente:

(...) el Tribunal Fiscal afronta una alta carga procesal, la que se debe principalmente al incremento de la actividad fiscalizadora de las administraciones tributarias, así como al hecho que el Tribunal, al tener competencia nacional, resuelve los recursos de apelación formulados respecto de todas las administraciones tributarias de la República (fojas 542).

55. El Tribunal Constitucional, a la luz incluso de su propia experiencia, coincide con que en ocasiones la carga procesal y la complejidad de los casos pueden ser elementos que justifiquen el retraso en resolverlos dentro de los plazos legales. Pero ello no es lo que se encuentra en discusión. Sucede sencillamente que, en razón de las exigencias provenientes del contenido protegido de los derechos fundamentales de petición y de propiedad, dicho retraso, justificado o no, no puede válidamente ocasionar algún tipo de perjuicio para el contribuyente, a menos que sea atribuible a su responsabilidad.

56. Por otra parte, el MEF también ha sostenido que “la actualización de las deudas tributarias con intereses moratorios es una práctica mundial que cumple determinados objetivos en el comportamiento de los agentes económicos. El incumplimiento en el pago o el pago no oportuno de tributos, ocasiona la necesidad



de calcular un componente adicional de actualización para compensar el valor del dinero en el tiempo” (fojas 565).

57. Ello tampoco es algo que este Tribunal ponga en cuestión. Dicha actualización es, en efecto, razonable e incluso constitucionalmente imprescindible. Pero cuando ella pretende proyectarse incluso más allá del plazo que el legislador ha estipulado para la resolución de un recurso, sin que tal retraso sea atribuible al peticionante, lo que finalmente se consigue es que su propiedad responda por una responsabilidad de la que carece, violando así el contenido protegido de este derecho fundamental.
58. Por supuesto que ello podría relativizarse si, a pesar de que los asuntos relacionados con deudas tributarias suelen revestir complejidad, los plazos establecidos por el legislador fueran irrazonablemente cortos. Pero, como se sabe, no es ese el caso, puesto que el plazo para resolver un recurso de reclamación, como regla, es de 9 meses (artículo 148 del TUO del Código Tributario), y el previsto para resolver un recurso de apelación es, como regla, de 1 año (artículo 150 TUO del Código Tributario).
59. El Tribunal Constitucional no solo entiende el argumento de la complejidad de los asuntos tributarios, sino que no descarta la tesis de que los intereses moratorios no tienen solamente una naturaleza sancionatoria, y su razón subyacente principal es compensar el tiempo en que un capital, que a juicio de la administración tributaria debió haberse situado en las arcas del Estado en provecho de la cobertura de necesidades públicas, se mantuvo en poder del contribuyente.

No obstante, es evidente que permitir que se cobren intereses moratorios hasta que se resuelva en definitiva el procedimiento tributario, con prescindencia de que se haya superado el plazo legal, se convierte en un incentivo indebido para no resolver dentro de dicho plazo y hacerlo más bien en un tiempo exageradamente dilatado, pues mientras mayor sea la demora, más se incrementará la deuda tributaria. Es evidente que dicho escenario se encuentra reñido con los valores constitucionales tributarios y, en particular, con los derechos fundamentales de petición y de propiedad. El contribuyente en ningún caso debe verse perjudicado como consecuencia del incumplimiento de la ley, cuando este es ajeno a su responsabilidad.

60. Así, por ejemplo, en el caso de autos, transcurrieron más de 6 años entre la fecha de interposición del recurso de apelación (del 8 de enero de 2013), y su resolución definitiva con la emisión de la Resolución de Ejecución Coactiva 023-006-5451368, del 5 de abril de 2019 (fojas 1190 vuelta). Como consecuencia de ello, la empresa ha debido liquidar intereses moratorios por S/. 99 540.00, incrementándose la multa impuesta de S/. 143 389.00 a S/. 242 929.00. Es decir, los intereses moratorios pasaron a ser el 69 % de la deuda original, algo constitucionalmente inaceptable.



61. Es imperativo que la administración tributaria agote todo esfuerzo posible en recaudar correctamente el tributo de los contribuyentes en tiempo oportuno. Como regla, el procedimiento administrativo tributario no debe excederse en el tiempo, ya que la decisión administrativa a adoptarse se encuentra vinculada con la recaudación tributaria que sustenta la inversión pública en las necesidades básicas de la nación. La demora no solo impide el cobro inmediato y oportuno de la deuda tributaria, sino que también incrementa el gasto público durante el tiempo que demore dicha determinación (pago de remuneraciones, pago de consultorías externas, etc.). Tales externalidades negativas, desde una lectura constitucional, no forman parte del espíritu de la regulación del procedimiento administrativo tributario, pues su finalidad primordial es la recaudación tributaria en tiempo oportuno. Es evitar tales externalidades el incentivo que debe llevar al Estado a resolver en un tiempo prudencial.
62. Por otra parte, si bien, tal como se ha indicado, las reformas de las que ha sido objeto el artículo 33 del TUO del Código Tributario, han permitido, en sede administrativa, adecuar el régimen de suspensión de aplicación de intereses moratorios a las exigencias constitucionales; no ha sucedido lo mismo en lo que respecta a la sede judicial, puesto que incluso en la actualidad el referido artículo 33 dispone que “[l]a suspensión de intereses no es aplicable durante la tramitación de la demanda contencioso-administrativa”. Es decir, de acuerdo con lo establecido por el precepto, incluso vencidos los plazos legales para resolver la demanda y los eventuales recursos impugnatorios que se presenten en el proceso contencioso administrativo, continuarán aplicándose los intereses moratorios.
63. A juicio del Tribunal Constitucional ello resulta inconstitucional. En efecto, el derecho de acceso a la jurisdicción es una manifestación del derecho fundamental a la tutela jurisdiccional efectiva, y el derecho a los recursos judiciales es una manifestación del derecho fundamental al debido proceso (artículo 139, inciso 3, de la Constitución). Por ende, su ejercicio no puede resultar perjudicado por el cobro de intereses moratorios luego de vencidos los plazos legales para la expedición de las respectivas resoluciones, a menos que tal vencimiento sea responsabilidad del justiciable. Si ello se permitiera, la adecuada rectificación que ha operado respecto de la normativa aplicable a la sede administrativa, se vería paradójicamente frustrada en sede judicial, al permitirse aquí el cómputo de tales intereses *sine die*, dando lugar a una evidente violación del derecho de propiedad.
64. Tal como se mencionó con anterioridad, ello no significa, necesariamente, que resolver fuera de los plazos legales suponga violar el plazo razonable de resolución. En ocasiones, la complejidad del asunto u otros factores, puede justificar el retraso. Pero ello significa tan solo que la autoridad no será responsable de ello y que aún será válida una decisión sobre el fondo, mas no que, más allá del cumplimiento del plazo instituido por el legislador democrático, pueda continuar incidiéndose sobre



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03525-2021-PA/TC
LIMA
MAXCO S.A.

la propiedad del justiciable, quien se ha limitado a ejercer los derechos fundamentales procesales que la Constitución le confiere.

65. Así pues, el origen de la problemática anida en el artículo 33 del TUO del Código Tributario, cuyo texto, hasta antes de las reformas de los años 2014 (a través de la Ley 30230) y 2016 (a través del Decreto Legislativo 1263), establecía que la suspensión de intereses moratorios no era aplicable a la etapa de apelación ante el Tribunal Fiscal, y que aún hoy dispone que tal suspensión no opera en el proceso contencioso administrativo.
66. Y es cierto que la administración tributaria, en razón del principio de legalidad al que se encuentra sometida, a diferencia del Poder Jurisdiccional, no tiene la competencia para ejercer motu proprio el control difuso de constitucionalidad de las leyes. No obstante, es también inequívoco que dicha administración, y ciertamente también el Poder Judicial, sí se encuentran vinculados por los criterios de este Tribunal en tanto supremo intérprete de la Constitución. Por ello, en aplicación del artículo VI del Título Preliminar del NCPCo., el Tribunal Constitucional considera pertinente establecer un precedente constitucional vinculante.

Sobre la viabilidad de establecer un precedente constitucional vinculante es esta causa

67. A juicio de este Tribunal, el instituto procesal idóneo para garantizar una constitucional aplicación del artículo 33 del TUO del Código Tributario, tanto por parte de la Administración Tributaria como por parte del Poder Judicial, es el precedente constitucional vinculante, regulado en el artículo VI del Título Preliminar del NCPCo., pues este es de observancia obligatoria para todo poder público.
68. Por ello, si bien el referido artículo VI establece que este Tribunal puede instituir un precedente constitucional vinculante en las sentencias “que adquieren la autoridad de cosa juzgada”, y el artículo 15 del mismo NCPCo. dispone que goza de dicha autoridad “la decisión final que se pronuncie sobre el fondo”, en aplicación del principio procesal en virtud del cual, la exigencia de las formalidades previstas en el Código debe adecuarse al logro de los fines de los procesos constitucionales (artículo III del Título Preliminar del NCPCo.), uno de los cuales es garantizar la efectiva vigencia de los derechos fundamentales (artículo I del Título Preliminar del NCPCo.), el Tribunal Constitucional interpreta que excepcionalmente también cabe establecer un precedente en una sentencia en la que, ante el incumplimiento de un presupuesto procesal, corresponde declarar la improcedencia de la demanda, siempre que ello tenga por objetivo garantizar la debida protección de los derechos fundamentales en los procesos ordinarios.



69. Ello es justamente lo que acontece en este caso, motivo por el cual, a efectos de solucionar la problemática constitucional descrita en esta sentencia, se procede a establecer el siguiente precedente constitucional vinculante:

Regla sustancial:

A partir del día siguiente de la publicación de esta sentencia, incluso en los procedimientos en trámite, la Administración Tributaria, se encuentra prohibida de aplicar intereses moratorios luego de que se haya vencido el plazo legal para resolver el recurso administrativo, con prescindencia de la fecha en que haya sido determinada la deuda tributaria y con prescindencia de la fecha que haya sido interpuesto dicho recurso, a menos de que pueda probar objetivamente que el motivo del retraso es consecuencia de la acreditada conducta de mala fe o temeraria del administrado.

El Poder Judicial, incluso en los procesos en trámite, se encuentra en la obligación de ejercer control difuso sobre el artículo 33 del TUO del Código Tributario, si este fue aplicado por el periodo en el que permitía el cómputo de intereses moratorios luego de vencido el plazo legal para resolver un recurso en el proceso administrativo tributario, y, por consiguiente, debe declarar la nulidad del acto administrativo que hubiese realizado dicho inconstitucional cómputo y corregirlo. Dicho cómputo será válido solo si la administración tributaria acredita objetivamente que el motivo del retraso fue consecuencia de la conducta de mala fe o temeraria del administrado.

Asimismo, el Poder Judicial debe ejercer control difuso contra el artículo 33 del TUO del Código Tributario, y no aplicar intereses moratorios luego de vencidos los plazos legales para resolver la demanda o los recursos impugnatorios en el proceso contencioso administrativo, a menos de que pueda objetivamente acreditarse que el motivo del retraso fue consecuencia de la conducta de mala fe o temeraria del justiciable.

Regla procesal:

En el caso de los recursos de apelación interpuestos que se encuentran en trámite ante el tribunal fiscal y cuyo plazo legal para ser resueltos se haya superado, se tiene derecho a esperar la emisión de una resolución que deberá observar la regla sustancial de este precedente o a acogerse al silencio administrativo negativo para dilucidar el asunto obligatoriamente en un proceso contencioso administrativo, por ser una vía igualmente satisfactoria, y no en un proceso de amparo.

Toda demanda de amparo en trámite que haya sido interpuesta cuestionando una resolución administrativa por el inconstitucional cobro de intereses moratorios o por el retraso en la emisión de una resolución en la que se presumía que se realizaría dicho inconstitucional cobro, debe ser declarada improcedente en aplicación del artículo 7, inciso 2, del NCPCo. En tal caso, se tiene 30 días hábiles contados a partir de la fecha de notificación de la resolución de improcedencia para



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03525-2021-PA/TC
LIMA
MAXCO S.A.

acudir al proceso contencioso administrativo, en el que deberá observarse la regla sustancial de este precedente.

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

HA RESUELTO

1. Declarar **IMPROCEDENTE** la demanda.

Se concede un plazo de 30 días hábiles contados a partir de la fecha de notificación de la presente sentencia para acudir al proceso contencioso administrativo, en el que deberá observarse la regla sustancial del precedente de esta sentencia.

2. En aplicación del artículo VI del Título Preliminar del Nuevo Código Procesal Constitucional, **ESTABLECER** como precedente constitucional vinculante las reglas contenidas en el fundamento 69 *supra*.
3. **NOTIFICAR** la presente sentencia a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, al Tribunal Fiscal, al Ministerio de Economía y Finanzas y al Poder Judicial.

Publíquese y notifíquese.

SS.

**MORALES SARA VIA
GUTIÉRREZ TICSE
DOMÍNGUEZ HARO
MONTEAGUDO VALDEZ
OCHOA CARDICH**

PONENTE OCHOA CARDICH



VOTO SINGULAR DE LA MAGISTRADA PACHECO ZERGA

Con el debido respeto por la posición de mis colegas magistrados, emito el presente voto singular, pues si bien coincido con parte de la argumentación y del precedente vinculante establecido en la sentencia, discrepo de la declaratoria de improcedencia de la demanda, así como de una parte de la regla procesal, por los argumentos que expondré a continuación.

1. A la fecha de presentación de la demanda, esto es el 26 de julio de 2017, se encontraba pendiente la resolución del recurso de apelación interpuesto contra la Resolución de Intendencia 0250140016566/SUNAT (que declaró infundada la reclamación contra la Resolución de Determinación 022-003-0023481 y la Resolución de Multa 022-002-0011670), y, por lo tanto, la vía previa aún no se había agotado. Sin embargo, el artículo 43, inciso 4, del Nuevo Código Procesal Constitucional (artículo 46, inciso 4, del derogado Código), establece que no será exigible tal agotamiento si “no se resuelve la vía previa en los plazos fijados para su resolución”.
2. Pues bien, a la fecha de presentación de la demanda, el Tribunal Fiscal se había excedido ampliamente del plazo establecido en el artículo 150 del TUO del Código Tributario para emitir pronunciamiento. A lo que cabe agregar que la Sunat ha reconocido expresamente que el retraso no ha sido consecuencia de un actuar abusivo por parte de la empresa recurrente¹. Por consiguiente, en el presente caso, no era exigible el agotamiento de la vía administrativa previa.
3. Ahora bien, el artículo 7, inciso 2, del Nuevo Código Procesal Constitucional (artículo 5, inciso 2, del derogado Código), establece que el proceso de amparo no procede cuando existan vías procesales específicas igualmente satisfactorias para la protección del derecho invocado.
4. En esa línea, en el fundamento 15 de la sentencia recaída en el expediente 02383-2013-PA/TC, que tiene condición de precedente constitucional vinculante, este Tribunal dejó establecido que una vía procesal ordinaria será igualmente satisfactoria a la vía del amparo si, de manera copulativa, cumple con los siguientes elementos: i) la estructura del proceso es idónea para la tutela del derecho; ii) la resolución que se fuera a emitir podría brindar tutela adecuada; iii) no existe riesgo de que se produzca la irreparabilidad de daño; y iv) no existe necesidad de una tutela urgente derivada de la relevancia del derecho o de la gravedad de las consecuencias.
5. 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

¹ Folio 491



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.

6. Como hemos mencionado, la vía previa no resolvió en los plazos legalmente previstos. Esta situación está contemplada como una excepción al agotamiento de la vía previa para los procesos de amparo, mas no para el proceso contencioso administrativo. Una eventual demanda contencioso-administrativa podría ser 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).
7. En este punto es necesario evaluar los argumentos esgrimidos por la Sunat en su contestación de la demanda, referido a que la administrada debió haber presentado un “recurso de queja” al interior del procedimiento contencioso tributario o haber hecho uso del silencio administrativo negativo.
8. Respecto a lo alegado sobre la no interposición de la queja conforme al artículo 155 del TUO del Código Tributario, se debe señalar que dicho artículo prescribe lo siguiente:

La queja se presenta cuando existan actuaciones o procedimientos que afecten directamente o infrinjan lo establecido en este Código, en la Ley General de Aduanas, su reglamento y disposiciones administrativas en materia aduanera; así como en las demás normas que atribuyen competencia al Tribunal Fiscal.

La queja es resuelta por:

- a) La Oficina de Atención de Quejas del Tribunal Fiscal dentro del plazo de veinte (20) días hábiles de presentada la queja, tratándose de quejas contra la Administración Tributaria.
 - b) El Ministro de Economía y Finanzas dentro del plazo de veinte (20) días hábiles, tratándose de quejas contra el Tribunal Fiscal.
9. La queja (no “recurso de queja”) tiene una regulación similar a la queja contenida en el numeral 169.1 del artículo 169 del Decreto Supremo 004-2019-JUS, Texto Único Ordenado de la Ley 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, y su naturaleza no es la de un recurso, pues no cuestiona una decisión concreta sino una conducta. Así, la queja se aproxima más a la denuncia que al recurso. Es decir, procede contra la conducta del funcionario encargado de la tramitación del expediente que perjudique al administrado.
 10. La queja prevista en el aludido artículo 155 no es, pues, un recurso de revisión de decisiones de instancias inferiores sino una suerte de denuncia contra el funcionario por cuya acción u omisión se ve afectado el procedimiento administrativo. Por ello,



la queja no es resuelta por una instancia jerárquicamente superior en el procedimiento administrativo, sino por la Oficina de Atención de Quejas del Tribunal Fiscal o por el ministro de Economía y Finanzas, según el caso.

11. Ciertamente, en la sentencia emitida en el Expediente 0005-2010-PA/TC se estableció como doctrina jurisprudencial vinculante (artículo VI del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional, entonces vigente) que la queja es vía previa para cuestionar el procedimiento de ejecución coactiva de la Sunat. Sin embargo, esta sentencia incurre en el error, dicho esto muy respetuosamente, de llamar y entender a dicha queja como un “recurso” (cfr. fundamentos 8, 9 y 14), contrariamente al texto del Código Tributario y a la naturaleza de esta queja.
12. No puede exigirse al administrado el presentar esta queja, ni para agotar la vía previa ni usarse como indicio de conducta negligente, pues en modo alguno el hecho que la presente o no, significa un retraso o un obstáculo para que la administración tributaria resuelva los recursos planteados por los contribuyentes.
13. De otro lado, la figura del silencio administrativo negativo, implica que, en cualquier momento a partir del cumplimiento del plazo legal para resolver un determinado recurso, el administrado **puede** acogerse al silencio administrativo negativo dando por agotada la vía administrativa, pues, tal como establece el artículo 4, inciso 2, del TUO de la Ley 27584, que regula el proceso contencioso administrativo, también es impugnabile a través de este tipo de proceso, “el silencio administrativo, la inercia y cualquier otra omisión de la administración pública”.
14. Al respecto, debe tenerse presente que, tal como está diseñada esta figura en nuestro ordenamiento legal (TUO de la Ley 27444, tanto en su versión aprobada por Decreto Supremo 004-2019-JUS, vigente actualmente, como en la versión aprobada por Decreto Supremo 006-2017-JUS, vigente cuando se interpuso la presente demanda de amparo), el silencio administrativo negativo **es un mecanismo optativo** para el administrado, quien, si así lo desea, puede hacer uso de dicha figura (siendo exigible solo para acudir al proceso contencioso administrativo) o seguir esperando la resolución administrativa que resuelva su solicitud.
15. La jurisprudencia del Tribunal Constitucional describe claramente el carácter optativo para el administrado del silencio administrativo negativo, al cual puede acogerse, mediante a una resolución ficta, para recurrir a una siguiente instancia en la Administración o dar por agotada la vía administrativa a fin de acudir a la sede judicial. Así, en la sentencia recaída en el fundamento 3 de la sentencia emitida en el expediente 01003-1998-AA/TC, este Tribunal estableció lo siguiente:

[El silencio administrativo negativo] consagra una facultad del administrado a la que, si así lo desea, podrá acogerse. No se trata de una obligación; por lo tanto, la no resolución del recurso impugnatorio dentro del plazo [...] no puede considerarse



EXP. N.º 03525-2021-PA/TC
LIMA
MAXCO S.A.

como causal de exclusión de la potestad del administrado de esperar el pronunciamiento expreso de la administración. [...]

El silencio administrativo constituye un privilegio del administrado ante la Administración, para protegerlo ante la eventual mora de ésta en la resolución de su petición. Se trata de “una simple ficción de efectos estrictamente procesales, limitados, además, a abrir la vía de recurso”, en sustitución del acto expreso; pero “*en beneficio del particular únicamente*”, así “el acceso a la vía jurisdiccional una vez cumplidos los plazos [queda] abierto indefinidamente en tanto la Administración no [dicte] la resolución expresa” (subrayado nuestro, Eduardo García de Enterría y Tomás-Ramón Fernández. *Curso de Derecho Administrativo*, 7ª ed., Edit. Civitas S.A., Madrid, 1996, p. 573). Sobre el particular, deben resaltarse dos aspectos: Se trata de una presunción en beneficio del particular únicamente, y su efecto es abrir la vía jurisdiccional, indefinidamente, en tanto la Administración no haya resuelto expresamente el recurso.

16. En esa línea, pretender que el contribuyente tenga que invocar forzosamente el silencio administrativo negativo **para agotar la vía administrativa y acudir exclusivamente** al proceso contencioso administrativo, **implica desnaturalizar el carácter facultativo del silencio administrativo negativo y vaciar de contenido** el artículo 43, inciso 4, del Nuevo Código Procesal Constitucional (artículo 46, inciso 4 del derogado Código) que establece como una excepción al agotamiento de la vía previa, el hecho que ésta no se resuelva en los plazos legales fijados para su resolución. Seguir esa línea argumentativa, pese a la clara prescripción de la norma procesal constitucional, significaría que el administrado nunca podría acudir al proceso judicial de amparo en el supuesto de que la vía previa no se resuelva en el plazo legal fijado, pues tendría que invocar el silencio administrativo negativo para así recurrir, exclusivamente, al proceso judicial contencioso administrativo.
17. Respecto a la necesidad de tutela de urgencia, ésta ha quedado en evidencia al haberse realizado la cobranza coactiva. El procedimiento de cobranza coactiva habilita a la administración a hacer efectiva una acreencia tributaria a través del embargo, la tasación y el remate de los bienes del deudor, sin necesidad de recurrir a una autoridad jurisdiccional, salvo que la empresa cumpla con su obligación tributaria dentro de los siguientes siete días, de conformidad con el artículo 117 del TUO del Código Tributario, lo cual configura una amenaza cierta e inminente a los derechos fundamentales alegados.
18. También se debe tener presente que la posibilidad de alegar al interior del procedimiento de cobranza coactiva es aún más restringida que en un proceso judicial de ejecución, toda vez que, conforme al artículo 117 del TUO del Código Tributario, “el Ejecutor Coactivo no admitirá escritos que entorpezcan o dilaten su trámite, bajo responsabilidad”.
19. De este modo, si cualquier persona (natural o jurídica) deseaba evitar la imposición de, por ejemplo, embargos sobre sus cuentas bancarias, en el breve lapso de siete



EXP. N.º 03525-2021-PA/TC
LIMA
MAXCO S.A.

días, no le queda más alternativa que la de cancelar la deuda tributaria (incluidos los intereses moratorios), como ha ocurrido en el presente caso.

20. De otro lado, la necesidad de un pronunciamiento de fondo se condice con el momento en que se interpuso la demanda, que fue en el año 2017, y ello se agudiza por el hecho de que el reclamo en sede administrativa es de 6 de febrero de 2012². Es decir, hace 10 años y 11 meses que la recurrente se encuentra en litigio.
21. Por consiguiente, cualquier demora adicional, como el supuesto de remitir el caso a la vía ordinaria, sería perjudicial, puesto que podría tornarse en irreparable la lesión al derecho invocado, ya que la relevancia del derecho involucrado o la gravedad del daño que podría generarse vuelve inexigible a la actora que transite por la vía ordinaria.
22. El Tribunal Constitucional tampoco puede ser indiferente al contexto socioeconómico en el que se presenta este caso y otros similares. Así, la situación de las empresas, que son las que generan el empleo y la riqueza que necesita el país, es sumamente difícil por efectos de la pandemia y la actual coyuntura política. En ese contexto, no se debe perder de vista que la mayor parte de empresas en el Perú son PYMES y más de 135,000 cerraron en los dos últimos años³. Asimismo, que son las empresas formales las que generan puestos de trabajo y permiten la redistribución de la riqueza que el país necesita. De acuerdo al INEI entre abril del 2021 y marzo del 2022 la tasa de informalidad laboral en las ciudades se elevó al 70.6%, tres veces más que los formales y en el área rural el 95,3 de la población ocupada es informal⁴. Esto significa que la tasa del empleo formal, y con él las esperanzas de tener un trabajo decente, cayó a 29.4% en el mismo periodo. Analistas y especialistas coinciden en que se debe atraer la inversión privada para elevar el empleo formal⁵. Por tanto, las empresas formales requieren el apoyo de las instituciones del Estado, que en el caso de las que administramos justicia, se concreta en resolver con celeridad y equidad las demandas que presenten.
23. En resumen, el proceso constitucional de amparo es la vía idónea para brindar una adecuada tutela en el caso de autos, puesto que, desde que se presentó la demanda, el riesgo de que la agresión resultase irreparable era inminente, lo que justificaba

² Al respecto, obsérvese que el recurso de reclamación, con el cual se inicia el procedimiento contencioso tributario, fue presentado el 6 de febrero de 2012, como se advierte a folio 109.

³ Cfr. El Economista, Gestión, 14 de junio de 2022, <https://www.eleconomista.com.mx/empresas/Mas-de-135000-pymes-cerraron-en-Peru-en-los-dos-ultimos-anos-20220613-0134.html> En ese mismo medio, la Cámara de Comercio de Lima informa que, a junio del presente año, la informalidad de las micro y pequeñas empresas se elevó a un 85%, es decir, un 15% superior al nivel previo a la pandemia

⁴ Cfr. <https://www.inei.gob.pe/media/MenuRecursivo/boletines/02-informe-tecnico-empleo-nacional-ene-feb-mar-2022.pdf>

⁵ Cfr. <https://vigilante.pe/2022/06/16/inei-hay-1-8-millones-mas-de-informales-que-hace-un-ano-en-zonas-urbanas/#:~:text=Entre%20abril%20del%202021%20y,para%20elevar%20el%20empleo%20formal.>



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 03525-2021-PA/TC
LIMA
MAXCO S.A.

una tutela de urgencia, que hacía inexigible el agotamiento de las vías previas, conforme al artículo 46, inciso 2, del derogado Código Procesal Constitucional (artículo 43, inciso 2, del Nuevo Código Procesal Constitucional) y tal como ha sido destacado por el Tribunal Constitucional en las sentencias emitidas en los expedientes 04532-2013-PA/TC y 04082-2012-PA/TC.

24. En consecuencia, un proceso contencioso administrativo no puede considerarse una vía igualmente satisfactoria al amparo de autos. Por tanto, no cabe desestimar la demanda en aplicación del artículo 7, inciso 2, del Nuevo Código Procesal Constitucional (artículo 5, inciso 2, del derogado Código).

25. Finalmente, coincido con mis colegas en la necesidad del precedente constitucional vinculante, que, a mi juicio, debería tener el siguiente tenor:

- i) A partir del día siguiente de la publicación de esta sentencia, incluso en los procedimientos en trámite, la Administración Tributaria se encuentra prohibida de aplicar intereses moratorios luego de que se haya vencido el plazo legal para resolver el recurso administrativo, con prescindencia de la fecha en que haya sido determinada la deuda tributaria y con prescindencia de la fecha que haya sido interpuesto dicho recurso, a menos que pueda probar objetivamente que el motivo del retraso es consecuencia de la mala fe o de la conducta obstruccionista del administrado.
- ii) El Poder Judicial, incluso en los procesos en trámite, se encuentra en la obligación de ejercer control difuso sobre el artículo 33 del TUO del Código Tributario si este fue aplicado por el periodo en el que permitía el cómputo de intereses moratorios luego de vencido el plazo legal para resolver un recurso en el proceso administrativo tributario, y, por consiguiente, debe declarar la nulidad del acto administrativo que hubiese realizado dicho inconstitucional cómputo y corregirlo. Este cómputo será válido solo si la Administración Tributaria acredita objetivamente que el motivo del retraso fue consecuencia de la mala fe o de la conducta obstruccionista del administrado.

26. Finalmente, al declararse fundada la demanda corresponde ordenar el pago de costos procesales conforme al artículo 28 del Nuevo Código Procesal Constitucional (artículo 56 del anterior código).

Por estos fundamentos, considero que se debe:

1. Declarar **FUNDADA** la demanda.
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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 03525-2021-PA/TC
LIMA
MAXCO S.A.

medios impugnatorios planteados por la recurrente, conforme a los fundamentos del presente voto, devolviendo el monto cancelado en exceso por la demandante.

3. **ORDENAR** a la parte demandada el pago de costos procesales.
4. En aplicación del artículo VI del Título Preliminar del Nuevo Código Procesal Constitucional, **ESTABLECER** como precedente constitucional vinculante las reglas contenidas en el fundamento 25 *supra*.
5. **NOTIFICAR** el presente voto a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, al Tribunal Fiscal, al Ministerio de Economía y Finanzas y al Poder Judicial.

S.

PACHECO ZERGA