Pleno. Sentencia 998/2020

EXP. N.° 02051-2016-PA/TC
HUAURA
INDUSTRIAL PARAMONGA SAC

RAZÓN DE RELATORÍA

En la sesión del Pleno del Tribunal Constitucional, de fecha 12 de noviembre de 2020, los magistrados Ferrero Costa, Blume Fortini, Ramos Núñez, y Sardón de Taboada han emitido, por mayoría, la siguiente sentencia que declara **FUNDADA EN PARTE E INFUNDADA** la demanda de amparo que dio origen al Expediente 02051-2016-PA/TC.

Asimismo, el magistrado Ramos Núñez formuló un fundamento de voto.

Los magistrados Ledesma Narváez, Miranda Canales y Espinosa-Saldaña Barrera emitieron votos singulares.

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

Flavio Reátegui Apaza
Secretario Relator

SS.

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

EXP. N.° 02051-2016-PA/TC
HUAURA
INDUSTRIAL PARAMONGA SAC

SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

En Lima, a los 12 días del mes de noviembre de 2020, el Pleno del Tribunal Constitucional, integrado por los señores magistrados Ledesma Narváez, Ferrero Costa, Miranda Canales, Blume Fortini, Ramos Núñez, Sardón de Taboada y Espinosa-Saldaña Barrera, pronuncia la siguiente sentencia. Asimismo, se agregan el fundamento de voto del magistrado Ramos Núñez y los votos singulares de los magistrados Ledesma Narváez, Miranda Canales y Espinosa-Saldaña Barrera.

ASUNTO

Recurso de agravio constitucional interpuesto por Industrial Paramonga SAC contra la resolución de folios 1475, de 10 de marzo de 2016, expedida por la Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Huaura, que declaró fundada la excepción de falta de agotamiento de la vía previa.

ANTECEDENTES

Demanda

El 13 de diciembre de 2013,Industrial Paramonga SAC presenta demanda de amparo contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (Sunat) y el Ministerio de Economía y Finanzas (MEF), a fin que declare la nulidad de las Resoluciones de Determinación 174-003-0001431 a 174-003-0001447, sobre deuda tributaria relacionada al Impuesto General a las Ventas (IGV) de los periodos tributarios de enero a marzo y mayo a diciembre de 2000; así como de enero a mayo y octubre de 2001. Pretende, además, la nulidad de las Resoluciones de Determinación 174-003-0001448 a 174-003-0001449, por impuesto a la renta de tercera categoría (IR) de los ejercicios gravables 2000 y 2001. De la misma forma, solicita la nulidad de las Resoluciones de Multa 174-002-0011912 a 174-002-0011925.

Para el logro de sus pretensiones anteriores, solicita la inaplicación del penúltimo párrafo del artículo 46 del Texto Único Ordenado (TUO) del Código Tributario, que regula la suspensión de la prescripción durante la tramitación del procedimiento contencioso-tributario, respecto a la no afectación de dicha suspensión por la declaración de nulidad de los actos administrativos y solicita, también, la inaplicación del artículo 33 del TUO del Código Tributario, que regula el interés moratorio de los tributos impagos.

Aduce que el procedimiento de fiscalización se inició en 2002, habiéndose incrementado la deuda tributaria a 161’898,717 soles, al 4 de octubre de 2013, cuando fue notificada con dichas resoluciones, por la demora de la administración tributaria en resolver los recursos de reclamación y apelación planteados; y por las nulidades que declaró el

Tribunal Fiscal contra anteriores resoluciones de determinación y multa emitidas respecto de los mismos tributos y períodos. Es decir, Sunat ha seguido computando intereses moratorios incluso por el período que abarca resoluciones de determinación y multas declaradas nulas por la administración tributaria, lo cual acarrea que, a la fecha, la deuda tributaria sea exorbitante, hecho que vulnera el principio de no confiscatoriedad, pues para pagarla tendría que desprenderse de varios de sus activos.

Alega, además, que los años que los emplazados demoran en resolver, significan una transgresión del derecho a ser juzgado en un plazo razonable, en sede administrativa.

Asimismo, sostiene que la Sunat aplica el artículo 46 del Código Tributario, en el extremo que suspende el plazo de prescripción de las acciones para determinar la obligación tributaria y aplicar sanciones, durante la tramitación del procedimiento contencioso administrativo. Sostiene que conforme al artículo 12, inciso 1 de la Ley 27444, la declaración de nulidad acarrea efectos retroactivos, por lo que las nulidades declaradas en el procedimiento seguido en su contra, permiten que siga el cómputo del plazo de prescripción. Por ello, la exigibilidad de la deuda tributaria que se le imputa ha prescrito. Afirmar lo contrario, aduce, vulnera el principio de seguridad jurídica.

Contestaciones de la demanda

La Procuraduría Pública de la Sunat, deduce la excepción de falta de agotamiento de la vía previa, pues el Tribunal Fiscal tiene pendiente de resolver un recurso de apelación contra la Resolución de Intendencia 1760140003440, que resolvió el recurso de reclamación de la actora contra las resoluciones de determinación y multa cuestionadas. Enfatiza que los actos administrativos impugnados no serán ejecutados hasta que el aludido tribunal resuelva la impugnación pendiente, por lo que la deuda aún no es exigible coactivamente. Sin perjuicio de ello, asevera que una vez agotada la vía previa, la actora puede acudir al proceso contencioso administrativo.

Respecto al fondo del asunto, Sunat alega que la nulidad de actos administrativos no afecta al procedimiento contencioso tributario ni acarrea la nulidad de las actuaciones del contribuyente. En todo caso, arguye, la prescripción debe ser solicitada en sede administrativa o en el proceso contencioso administrativo.

De otro lado, esgrime que los intereses moratorios se generan como consecuencia del incumplimiento del deber de contribuir. Y que no cabe invocar afectación de derechos constitucionales para evadir las consecuencias jurídicas que el ordenamiento prevé, precisamente, para evitar conductas antijurídicas (como el incumplimiento del deber de contribuir). Agrega que, dada su naturaleza, los intereses moratorios no son una manifestación de la capacidad contributiva, por lo que no están limitados por el principio de no confiscatoriedad.

La Procuraduría Pública del MEF deduce la excepción de falta de agotamiento de la vía previa, porque está pendiente un pronunciamiento del Tribunal Fiscal. Asimismo, deduce la excepción de incompetencia por razón de la materia, ya que aduce que se pretende un control abstracto de los artículos 33 y 46 del TUO del Código Tributario, lo que debe ser dilucidado en un proceso de inconstitucionalidad.

Sin perjuicio de las excepciones deducidas, alega que la demanda es improcedente porque no hay derecho constitucional vulnerado.

Resoluciones de primera instancia o grado

Mediante Resolución 8, de 10 de marzo de 2015, el Primer Juzgado Civil de la Corte Superior de Justicia de Huaura, declaró infundadas las excepciones deducidas, puesto que, a su juicio, la espera para que se resuelva el procedimiento administrativo podría convertir en irreparable el daño y porque la actora no pretende que se declare inconstitucionales las normas cuestionadas en abstracto.

A través de la Resolución 15, de 9 de setiembre de 2015, el citado juzgado declaró fundada la demanda, pues, a su juicio, se ha vulnerado el derecho a ser juzgado en plazo razonable, dado que la administración tributaria demoró en exceso en resolver las impugnaciones de la actora, pese a contar con plazos extensos para ello, no siendo válido responsabilizar de ello a la administrada, pues ella ejerció su derecho de defensa oportunamente, sin que la alta carga procesal de la administración sea un argumento válido para perjudicar a la actora con un procedimiento tan extenso. Además, considera que el plazo prescriptorio debe seguir corriendo respecto el período previo a las declaratorias de nulidad. Agrega que no debe cobrarse intereses moratorios relativos al lapso de tiempo en que el procedimiento contencioso tributario estuvo basado en resoluciones que fueron declaradas nulas y por el exceso de tiempo que la administración tributaria demoró en resolver.

Resolución de segunda instancia o grado

Mediante Resolución 27, de 10 de marzo de 2016, la Sala Superior confirmó la Resolución 8 en el extremo que declaró infundada la excepción de incompetencia por razón de la materia y la revocó en el extremo que declaró infundada la excepción de falta de agotamiento de la vía previa y, reformándola, declaró fundada esta excepción.

FUNDAMENTOS

Delimitación del petitorio

1. El objeto de la demanda consiste en que:

   - Se dejen sin efecto lasResoluciones de Determinación 174-003-0001431 a 174-003-0001447 sobre deuda tributaria relacionada al Impuesto General a las Ventas de los periodos tributarios de enero a marzo y mayo a diciembre de 2000; así como de enero a mayo y octubre de 2001. Se pretende, además, la nulidad de las Resoluciones de Determinación 174-003-0001448 a 174-003-0001449, por impuesto a la renta de tercera categoría de los ejercicios gravables 2000 y 2001. De la misma forma, se solicita la nulidad de las Resoluciones de Multa 174-002-0011912 a 174-002-0011925.

   - Para el logro de sus pretensiones anteriores, la demandante solicita la inaplicación del penúltimo párrafo del artículo 46 del TUO del Código Tributario, que regula la suspensión de la prescripción durante la tramitación del procedimiento contencioso-tributario, y queque no se aplique dicha suspensión por la declaración de nulidad de los actos administrativos. Solicita, también, la inaplicación del artículo 33 del TUO del Código Tributario que regula el interés moratorio de los tributos impagos, respecto al exceso de tiempo que la administración tributaria demora en resolver.

Procedencia de la demanda

2. Los demandados, en posición que acoge la Sala Superior, dedujeron la excepción de falta de agotamiento de la vía previa. Atendiendo a ello, corresponde evaluar, en primer lugar, la procedencia de la demanda en la vía del amparo, de modo que se analizarán los siguientes aspectos: (i) si se ha agotado la vía administrativa, y (ii) si existen vías igualmente satisfactorias al proceso de amparo.

Agotamiento de la vía administrativa

3. Los demandados sostienen que existe un recurso de apelación contra la Resolución de intendencia 1760140003440 pendiente de resolver por el Tribunal Fiscal. En efecto, se advierte que el 19 de junio de 2014, el Tribunal Fiscal recibió el expediente administrativo (folios 1486).

4. A la fecha, el plazo de 12 meses para resolver la apelación ha transcurrido, habiendo pasado más de 5 años desde el vencimiento del plazo sin que se advierta de autos que el Tribunal Fiscal haya emitido resolución. Siendo así, el Tribunal Constitucional considera que se configura el supuesto previsto en el artículo 46, inciso 4, 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 5, inciso 4, del Código Procesal Constitucional.

Ausencia de vías igualmente satisfactorias

5. Al momento que 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, y existe un catálogo de excepciones a dicha exigencia.

6. Como ha quedado establecido en el fundamento 4, 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 en los procesos de amparo, mas no así para el proceso contencioso administrativo. Una eventual demanda contencioso administrativa sería declarada improcedente al no cumplirse con la exigencia de agotamiento de la vía administrativa, y no encajaría 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 5, inciso 2 del Código Procesal Constitucional.

Análisis de la controversia

7. En el caso de autos, la recurrente solicita la nulidad de una serie de resoluciones de determinación y multa, sobre la base de dos pedidos de inaplicación de normas. Aquel referido al penúltimo párrafo del artículo 46 del Código Tributario y la del artículo 33 del mismo cuerpo normativo.

8. En este punto, es menester realizar una síntesis del íter procedimental que ha seguido el caso de la actora.

   - En 2002, Sunat inició un procedimiento de fiscalización (primer procedimiento de fiscalización) a Industrial Paramonga SAC relativo al IGV e IR (ejercicios 2000 y 2001). Este procedimiento culminó con la emisión de una serie de resoluciones de determinación y multa (**primer bloque de resoluciones de determinación y multa**, folios 53 a 84).
   - La actora presentó recurso de reclamación contra este primer bloque de resoluciones.

- El 15 de octubre de 2004, la Sunat declaró fundada la reclamación y dejó sin efecto el referido primer bloque de resoluciones.
- El 3 de noviembre de 2004, la Sunat notificó a la actora del inicio de un nuevo procedimiento de fiscalización (segundo procedimiento de fiscalización), que desembocó en la emisión de una serie de resoluciones de determinación y multa (**segundo bloque de resoluciones de determinación y multa**).
- El 20 de enero de 2005, la recurrente presentó recurso de reclamación contra el citado segundo bloque de resoluciones.
- Mediante Resolución 1760140001157, notificada el 11 de octubre de 2007, la Oficina Zonal Huacho de la Sunat declaró infundada la reclamación. Esta resolución fue apelada.
- El 30 de abril de 2013, se notificó a la actora de la resolución del Tribunal Fiscal, que declaró la nulidad del referido segundo bloque de resoluciones.
- El 25 de setiembre de 2013, la administración tributaria emitió una nueva serie de resoluciones de determinación y multa (**tercer bloque de resoluciones de determinación y multa**, cuya nulidad se solicita en este proceso de amparo).
- El 4 de noviembre de 2013, la actora planteó recurso de reclamación contra el citado tercer bloque.
- A través de la Resolución 1760140003440, la Oficina Zonal Huacho de la Sunat declaró infundada la reclamación. Esta resolución fue es apelada por la actora, la misma que se encuentra pendiente de resolver por el Tribunal Fiscal.

Prescripción de la acción de cobro de las obligaciones tributarias

9. La prescripción extintiva en el ámbito tributario es una institución jurídica en virtud de la cual, la administración tributaria pierde el derecho a exigir al contribuyente el pago de una obligación tributaria (también acarrea la pérdida de la potestad de fijarla o de imponer sanciones). Tiene como fin evitar que el ejercicio de la facultad de demandar el pago de una obligación quede abierto indefinidamente y, de tal modo, protege la seguridad jurídica.

10. Conforme al principio de legalidad tributaria, contenido en el artículo 74 de la Constitución, los impuestos (como el IGV y el IR) se crean, modifican o derogan por ley o decreto legislativo. Concordante con ello, la regulación sobre la prescripción extintiva en materia tributaria es reservada al legislador (originario o derivado).

11. Es en este marco que se entiende la inserción del penúltimo párrafo del artículo 46 del Código Tributario, que precisa que “la suspensión del cómputo del plazo de

prescripción que opera durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario, en tanto se dé dentro del plazo de prescripción, no es afectada por la declaración de nulidad de los actos administrativos o del procedimiento llevado a cabo para la emisión de los mismos".

12. Es necesario señalar que esta regulación fue modificada por el artículo 3 del Decreto Legislativo 1311, publicado el 30 de diciembre de 2016, según el cual la referida suspensión opera, en el caso de la reclamación o de la apelación, sólo dentro de los plazos para resolver dichos recursos, establecidos en el Código Tributario.

13. Sin embargo, conforme a la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo 1311, esta nueva regla se aplica a las reclamaciones interpuestas a partir de la vigencia del citado decreto legislativo y a las apelaciones contra las resoluciones que resuelvan dichas reclamaciones o las denegatorias fictas de estas. Dado que en el presente caso a la entrada en vigencia del Decreto Legislativo 1311 ya estaba en trámite la apelación de la actora, la modificación reseñada no le es aplicable.

14. La suspensión del plazo prescriptorio durante el procedimiento contencioso tributario obedece a que el contribuyente cuestiona la determinación de la deuda o la imposición de una multa; es decir, se activa porque hay una iniciativa del administrado (al reclamar o apelar) que da pie a una actividad de la administración tributaria, pues ésta debe evaluar si los recursos presentados tienen sustento o no.

15. Atendiendo a ello, en términos generales, es válido suspender el plazo prescriptorio, pues no se está ante un período de inactividad de la administración tributaría que permita castigar su ocio. En esa línea, las nulidades, si bien son reveladoras de deficiencias en el actuar de la administración (pues se anulan actos administrativos, al advertirse vicios en ellos), no son sinónimo de inactividad, que pueda conllevar a considerar que deba reanudarse el cómputo del plazo prescriptorio.

16. Sin perjuicio de ello, el supuesto que acontece en el presente caso ostenta una peculiaridad: cuando se notificó la Resolución del Tribunal Fiscal 14125-10-2012, el 30 de abril de 2013, habían transcurrido más de 4 años de la interposición del recurso de apelación (30 de octubre de 2007). Quiere esto decir que el Tribunal Fiscal excedió el plazo para resolver (12 meses) previsto en el TUO del Código Tributario.

17. Siendo así, cabe preguntarse si es razonable que la suspensión del cómputo del plazo de prescripción se mantuviera incluso durante el lapso de tiempo en exceso (es decir, más allá del plazo legal) que se tomó el Tribunal Fiscal para resolver.

18. Al respecto, quedó establecido en el fundamento 15que, como regla, resulta válido suspender el cómputo del plazo prescriptorio durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario,incluso en el caso que la administración tributaria anule algunos de sus actos administrativos.

19. Sin embargo, resulta irrazonable y desproporcionado mantener dicha regla, aun respecto al período que en exceso se tomó la administración en resolver. Y es que si bien es cierto queel procedimiento contencioso tributario se activa a iniciativa de parte (reclamación o apelación), lo que implica que la administración tributaria efectúe un despliegue de actividad (que desembocará en la resolución de dichos recursos), también es cierto que dicha actividad debe cumplirse en plazos que la ley fija, los que son tomados en cuenta por los particulares que esperan una solución célere a sus reclamos. Adicionalmente, la nulidad administrativa por vicios procedimentales es un acto que atañe estrictamente a los órganos instructores o resolutores del proceso contencioso tributario (Sunat y Tribunal Fiscal); por lo que carece de razonabilidad que recaiga en el contribuyente, ajeno al vicio de nulidad, los efectos nocivos del exceso del tiempo en su declaratoria.

20. Así, el exceso de tiempo que se tome la administración en resolver, no puede considerarse indubitablemente como un período de actividad administrativa, sino que más bien debe calificarse como un período de inactividad administrativa o de mora administrativa, en el que la respuesta a las impugnaciones del contribuyente demoró en ser atendida.

21. Esto acontece en el presente caso, en el cual la emisión de la Resolución del Tribunal Fiscal 14125-10-2012 demoró más de 5 años. En ella se declaran nulas las resoluciones del **segundo bloque de resoluciones de determinación y multa.** El fundamento para dicha nulidad es que estas fueron emitidas cuando aún no había surtido efecto la notificación de los requerimientos 093304, 0128173 y 0128182. No parece verosímil que el Tribunal Fiscal haya empleado más de 4 años para concluir que la emisión de las resoluciones del referido **segundo bloque** fue prematura.

22. Igualmente, se advierte una demora superior al plazo legal para resolver la apelación contra la Resolución 17600140003440/Sunat, descrita en el último punto del fundamento 8.

23. A juicio de este Colegiado, no es casual que el penúltimo párrafo del artículo 46 del TUO del Código Tributario haya sido modificado por el artículo 3 del Decreto Legislativo 1311 (descrito en el fundamento 12), y que se suprima la suspensión del cómputo del plazo prescriptorio en el procedimiento contencioso tributario

respecto del tiempo, que más allá del plazo legal, se haya tomado la administración tributaria para resolver los recursos de los contribuyentes.

24. Consecuentemente, este Tribunal Constitucional considera que el penúltimo párrafo del artículo 46 del TUO del Código Tributario, en su redacción original, resulta válido cuando permite la suspensión del cómputo del plazo prescriptorio durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario, pese a la declaratoria de nulidad de actos administrativos, **sólo cuando se cumplen los plazos para resolver los recursos interpuestos por el administrado, establecidos en el TUO del Código Tributario. Dicha suspensión, entonces, no debe operar respecto al lapso de tiempo, que en exceso, se toma la administración tributaria para resolver las impugnaciones planteadas.** Por ello, deviene fundada parcialmente, la solicitud de la actora respecto a la inaplicación del citado párrafo.

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

25. En el Expediente 04082-2012-PA/TC, doña Emilia Rosario del Rosario Medina de Baca solicitó, entre otros cosas, 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.

26. Como ha precisado este Tribunal Constitucional en la sSntencia 04532-2013-PA/TC (caso Icatom SA), este razonamiento es aplicable también para el caso de las personas jurídicas.

27. Ello debido a que en ambos supuestos las recurrentes cuestionan el hecho que la administración tributaria les haya impuesto el cobro de intereses moratorios durante el periodo de impugnación de su deuda tributaria en sede administrativa, por considerar que dicho actuar resulta lesivo del principio de razonabilidad. Es decir, la distinta naturaleza jurídica de las entidades 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.

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

29. Este criterio, conviene recordar, resulta por demás coherente con el establecido por el Tribunal en la Sentencia 00905-2001-PA/TC, donde se reconoció que las personas jurídicas de derecho privado también pueden ser titulares de derechos fundamentales [fundamento 5], y en la Sentencia 01567-2006-PA/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 04289-2004-PA/TC, fundamento 3, y 03741-2004-PA/TC, fundamento 18].

El principio de razonabilidad en la administración pública y su vinculación en las medidas restrictivas de derechos

30. El principio de razonabilidad ha sido entendido por el Tribunal Constitucional como un parámetro indispensable de constitucionalidad que permite determinar la legitimidad de la actuación de los poderes públicos, especialmente cuando esta afecta el ejercicio de los derechos fundamentales [Sentencia 00050-2004-PI/TC, fundamento 109]. Bajo esa lógica el numeral 1.4 del artículo IV del Título Preliminar de la Ley 27444, que regula el Procedimiento Administrativo General, ha reconocido que cuando se trate de una medida restrictiva de algún derecho del administrado, la legitimidad de dicha actuación depende de la concurrencia de dos aspectos fundamentales; de un lado, que la medida haya sido adoptada dentro de los límites de la facultad atribuida y, de otro, que en su aplicación se advierta una debida proporción entre los medios a emplear y los fines públicos que deba tutelar. Así, la precitada norma dispone lo siguiente:

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

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

Análisis del cobro de intereses moratorios en el presente caso

32. La demandante alega que con la emisión de las resoluciones de determinación y multa cuestionadas, al 25 de setiembre de 2013, la deuda tributaria asciende a 161’898,717 soles, de los cuales132’032,133 soles corresponden a intereses moratorios.

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

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

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

> (...)
> La aplicación de los intereses moratorios se suspenderá a partir del vencimiento de los plazos máximos establecidos en el Artículo 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.

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

35. 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.

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

su interposición, el administrado puede prever el cobro de tales intereses moratorios, durante el plazo cierto que el legislador otorga a la autoridad administrativa para resolver su recurso, como una de las implicancias del ejercicio de su derecho.

Sin embargo, no sucede lo mismo en el segundo escenario, es decir, durante el tiempo que, más allá del plazo legal, toma la autoridad administrativa para absolver efectivamente los recursos planteados, pues en este caso la demora en el pago de la deuda tributaria no puede ser prevista con certeza por el administrado; claro está, siempre que el retraso en la resolución de los recursos sea exclusivamente atribuible a la autoridad administrativa, y no así a una actuación dilatoria del contribuyente. De incurrirse en este último supuesto, donde quede evidenciado el carácter inoficioso de la conducta procedimental del administrado, sí corresponderá disponer que el contribuyente asuma el pago de los intereses moratorios derivados de su actuación irregular, siempre que se sustenten las razones por las cuales habría incurrido en un actuar dilatorio.

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

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

38. Así las cosas, en el presente caso corresponde que, respecto al período transcurrido desde el ingreso al Tribunal Fiscal del recurso de apelación contra la Resolución 1760140001157, la Sunat suspenda el cómputo de los intereses moratorios durante el tiempo en exceso que, respecto del plazo legal establecido, tomó el Tribunal Fiscal para resolver el recurso de apelación planteado por la recurrente. En efecto, conforme se describe en el fundamento 8 de la presente sentencia, la apelación contra el **segundo bloque de resoluciones de determinación y multa** fue presentada por la actora el 30 de octubre de 2007 (folios 211) y el Tribunal Fiscal resolvió dicho recurso el 24 de agosto de 2012 (folios 221), excediendo largamente el plazo legal que tenía para resolver.

39. Por otro lado, respecto a la apelación interpuesta contra la Resolución 1760140003440 (que declaró infundado el recurso de reclamación contra el **tercer bloque de resoluciones de determinación y multa**), debe precisarse que el citado recurso ingresó al Tribunal Fiscal el 19 de junio de 2014, estando pendiente de resolver. Siendo así, ha vencido también el plazo legal para que se emita resolución.

40. A la referida fecha de ingreso, aún estaba vigente la regulación del artículo 6 del Decreto Legislativo 969. No obstante ello, esta norma fue modificada por el artículo 7 de la Ley 30230 (y este, a su vez, por el artículo 3 del Decreto Legislativo 1263) que amplían la suspensión de la aplicación de intereses moratorios a partir del vencimiento del plazo máximo para resolver apelaciones ante el Tribunal Fiscal. Esta norma resulta aplicable para la apelación pendiente de resolver, pues, en aplicación de la Cuarta Disposición Complementaria Transitoria de la Ley 30320, la regla de no exigibilidad de intereses moratorios luego del vencimiento del plazo para resolver es aplicable para las apelaciones que si bien es cierto ingresaron antes de la entrada en vigencia de la Ley 30230, no fueron resueltas en 12 meses, lo que acontece en el presente caso.

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

41. 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. [cfr. Sentencias 04179-2014-PHC/TC, fundamento 9;00295-2012-PHC/TC, fundamento 2]. Así, el plazo de un proceso o un procedimiento será razonable sólo si es que aquél comprende un lapso de tiempo que resulte necesario y suficiente para el desarrollo de las actuaciones procesales necesarias y pertinentes que requiere el caso concreto, así como para el ejercicio de los derechos de las partes de acuerdo con sus intereses, a fin de obtener una

respuesta definitiva en la que se determinen los derechos u obligaciones de las partes.

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

iv) Las consecuencias que la demora produce en la situación jurídica del interesado: Se evalúa si el paso del tiempo en el procedimiento incide o

influye de manera relevante e intensa en la situación jurídica (derechos y deberes) del demandante. Ello con la finalidad de que el procedimiento 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.

43. Si bien en el presente caso el Tribunal Fiscal expidió la resolución administrativa que resolvió la apelación contra la Resolución 1760140001157 (Resolución 1425-10-2012, de 30 de abril de 2013,folios 221), de conformidad con la facultad prevista en el artículo 1 del Código Procesal Constitucional, este Tribunal considera necesario verificar de autos si el acto lesivo denunciado por la parte demandante se ha configurado, a fin de evitar posteriores conductas similares de la administración tributaria en agravio de los contribuyentes, máxime si existe una apelación pendiente de resolver por el Tribunal Fiscal. Para tal efecto, se procederá al análisis de los criterios anteriormente expuestos en el caso concreto, tanto respecto de la apelación ya resuelta como la de aquella pendiente de resolver.

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

44. 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".

45. 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.

46. 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.

47. 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).

48. En el presente caso, se distinguen tres procedimientos respecto al IGV (diversos meses de 2000 y 2001) y al IR (ejercicios 2000 y 2001):

- Un primer procedimiento contencioso tributario originado a raíz de la presentación por parte de la actora de un recurso de reclamación contra el **primer bloque de resoluciones de determinación y multa**, que culmina con la notificación de la Resolución 17500140000124, de 15 de octubre de 2004 (folios 85) que declara fundada la reclamación y deja sin efecto el referido primer bloque, dejando a salvo el derecho a una posterior fiscalización. No se advierte aquí vulneración al derecho al plazo razonable, pues la administración tributaria resolvió dentro del plazo legal de 9 meses.

- Un segundo procedimiento contencioso tributario, suscitado por la interposición de recurso de reclamación contra el **segundo bloque de resoluciones de determinación y multa**, el 20 de enero de 2005 (folios 145). Tras el rechazo al citado recurso (folios 159), la apelación demoró en resolverse más de 4 años para finalmente, declarar la nulidad del aludido **segundo bloque**. Aquí, se excedió el plazo legal de 12 meses.

- Finalmente, el **tercer bloque de resoluciones de determinación y multa**, fue objeto de reclamación y, tras ser desestimada, de apelación. Este último recurso ingresó al Tribunal Fiscal el 19 de junio de 2014 (folios 434) y está pendiente de resolver, por lo que ha transcurrido en exceso el plazo de 12 meses fijado en el artículo 150 del TUO del Código Tributario.

49. Es decir, se advierte que hubo tres procedimientos contencioso tributarios: dos que concluyeron (el segundo, excediendo el plazo legal) y un tercero, aún en trámite (y que también excedió el plazo legal). 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 lo que corresponde evaluar los cuatro criterios esbozados anteriormente para determinar si dicha vulneración se ha configurado, o no, en el caso *sub examine*.

Análisis del derecho al plazo razonable en la presente controversia

a) Complejidad del asunto

50. En el presente caso, este Tribunal advierte que los procedimientos contencioso tributario estuvieron (y están) enfocados en determinar si la deuda tributaria (fijada en las resoluciones de determinación) ha sido correctamente establecida por la administración tributaria; y si la contribuyente cometió o no infracciones al TUO del Código Tributario que acarreen la imposición de multas.

51. Del expediente se advierte, que la materia a dilucidar es si lo declarado por la contribuyente a la Sunat está conformado por información cierta y completa o falsa e incompleta. Por lo tanto, todos estos elementos evidencian que el asunto materia de análisis en los procedimientos contencioso tributario no resulta ser complejo.

b) Actividad o conducta del interesado

52. En cuanto a la actividad o conducta procedimental de Industrial Paramonga SAC, 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. Por lo expuesto, este Tribunal no advierte que la conducta desplegada por la demandante haya perjudicado el desarrollo normal del procedimiento administrativo.

c) La conducta de las autoridades administrativas

53. La conducta de la administración tributaria en este caso ha tenido incidencia sobre la dilación del procedimiento. Esto se verifica en el hecho de que el Tribunal Fiscal demoró más de 4 años para resolver el recurso de apelación planteado por la empresa recurrente contra la Resolución de Intendencia 1760140001157 de la Oficina Zonal de Huacho de la Sunat, pese a que el artículo 150 del TUO del Código Tributario establece un plazo legal máximo de hasta doce meses para resolver dicho recurso. Asimismo, también se advierte una dilación mayor a 6 años en la resolución del recurso de apelación contra la Resolución 1760140003440, aún pendiente.

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

incertidumbre. Ello se verifica por ejemplo en la Resolución del Tribunal Fiscal 14125-10-2012 (folios 221), que deja sin efecto el **segundo bloque de resoluciones de determinación y multa** con el argumento de que estas resoluciones se emitieron cuando aún no había surtido efecto la notificación de los requerimientos 093304, 0128173 y 0128112. Es decir, para concluir que las citadas resoluciones fueron emitidas prematuramente, el Tribunal Fiscal se tomó más de 4 años.

55. Asimismo, la excesiva carga procesal de 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.

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

56. Finalmente, para este Tribunal resulta evidente que la demora en la resolución del procedimiento administrativo por parte de la administración tributaria se ha traducido en un perjuicio significativo para la demandante. En efecto, ello se aprecia del hecho que de una deuda tributaria ascendente a 47’150,157 soles (suma de los montos contenidos en el **primer bloque de resoluciones de determinación y multa** de folios 53 a 84), se llega a una deuda de 161’898,717 soles (suma de los montos contenidos en el **tercer bloque de resoluciones de determinación y multa** de folios 224, 226 a 244 y 249 a 262). De esta última cantidad, la mayor parte corresponde a intereses moratorios.

57. Aun cuando no se haya hecho efectivo el pago de la deuda, evidentemente su cobro puede significar un desmedro económico para la demandante. En consecuencia, resulta claro que el transcurso del tiempo ha afectado de manera particular la situación de la contribuyente.

Conclusión sobre el plazo razonable

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

Efectos de la vulneración del derecho al plazo razonable

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

60. En cuanto a los procedimientos administrativos, este Tribunal ha entendido que, ante la constatación de una vulneración al plazo razonable, declarar nulo el procedimiento administrativo y establecer la reposición de las cosas al estado anterior, no podría ser un efecto inmediato o automático, toda vez que las demás garantías procesales que conforman del debido procedimiento sí fueron respetadas. En ese sentido, el hecho de que 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 [cfr. Sentencia 03778-2004-PA/TC, fundamento 23].

61. Atendiendo a ello, corresponde requerir a la administración tributaria que emita un pronunciamiento definitivo que ponga fin al procedimiento contencioso tributario, y que resuelva la apelación pendiente en un plazo de 15 días hábiles. Más aun cuando, de conformidad con el numeral 1.9 del artículo IV del TUO de la Ley del Procedimiento Administrativo General, los procedimientos administrativos se deben sustentar en virtud del principio de celeridad, según el cual se debe alcanzar una decisión en tiempo razonable.

Sobre los efectos del criterio desarrollado en la presente sentencia y en la sentencia emitida en el Expediente 04082-2012-PA/TC

62. Finalmente, este Tribunal considera necesario, en aplicación del principio de previsión de consecuencias, precisar los alcances de la aplicación de esta decisión a casos sustancialmente iguales. Con el criterio establecido no se ha pretendido revivir procedimientos fenecidos ni mucho menos premiar a los contribuyentes que mantienen obligaciones antiguas con la Sunat. Ello en mérito a dos razones fundamentales: i) al tratarse de un proceso de control concreto, los efectos de lo resuelto sólo vinculan a las partes del mismo, y ii) el razonamiento allí desarrollado

no puede ser aplicado retroactivamente, sino sólo a partir de la publicación de la sentencia.

63. En ese sentido, dicho criterio no resulta aplicable a aquellos procedimientos contencioso-tributarios que se encuentren concluidos, esto es, a aquellos en los que los mecanismos de cobro de la deuda tributaria se hayan agotado en sede administrativa sin que hubiese existido de por medio recurso administrativo alguno que fuera ejercido por el contribuyente en contra de estos actos de cobranza; o que habiendo existido algún recurso, este haya sido denegado sin que posteriormente el contribuyente haya judicializado su cuestionamiento. Asimismo, tampoco resulta aplicable a aquellos procesos judiciales (contencioso administrativos o procesos constitucionales) que, con anterioridad a la publicación de dicha sentencia, cuenten con resolución judicial firme respecto al cálculo de intereses moratorios.

64. Sí corresponderá, en cambio, la aplicación de estos criterios en aquellos casos en los que, luego de publicada la sentencia, ya sea que se trate de procedimientos contencioso-tributarios o procesos judiciales, aún se encuentren en trámite o pendientes de resolución firme, incluyendo para tal efecto la fase de ejecución del procedimiento o proceso en la que se suele proceder a la liquidación de los intereses moratorios.

65. Finalmente, corresponde ordenar a los emplazados el pago de costos procesales, conforme a lo dispuesto en el artículo 56 del Código Procesal Constitucional, cuya liquidación se efectuará en ejecución de sentencia.

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 vulneración del principio de razonabilidad y del derecho al plazo razonable; en consecuencia, **ORDENA** que el Tribunal Fiscal resuelva en un plazo de 15 días hábiles el recurso de apelación interpuesto por Industrial Paramonga SAC contra la Resolución 17600140003440/Sunat, ingresado mediante Oficio 000216-2014-SUNAT/GE7120.

2. **DISPONER** que la Sunat efectúe el cálculo de los intereses moratorios establecidos en las Resoluciones de Determinación 174-003-0001431 a 174-003-0001449 y las Resoluciones de Multa 174-002-0011912 a 174-002-0011925; de ser confirmadas estas por el Tribunal Fiscal, o de aquellas que resulten de lo que ordene el Tribunal Fiscal, sin aplicar la regla del cobro de intereses moratorios durante el tiempo en

exceso que, respecto del plazo legal establecido, tomó el Tribunal Fiscal para emitir la Resolución del Tribunal Fiscal 14125-10-2012, de 24 de agosto de 2012 y para resolver el recurso de apelación aún pendiente de resolución.

3. **DISPONER** que la Sunat realice el cómputo del plazo prescriptorio tomando en cuenta lo indicado en los fundamentos de la presente sentencia, para lo cual ha de aplicar la suspensión de dicho cómputo**,** prevista en el penúltimo párrafo del artículo 46 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, en su versión detallada en el fundamento 11 de la presente sentencia, sólo respecto al período que tomó la administración tributaria en resolver los recursos de la demandante, dentro de los plazos legales previstos en el Texto Único Ordenado del Código Tributario.

4. Declarar **INFUNDADA** la demanda en lo demás que contiene.

5. **ORDENAR** a los demandados el pago de costos procesales a favor de la demandante, cuya liquidación se efectuará en ejecución de sentencia.

Publíquese y notifíquese.

SS.

FERRERO COSTA

BLUME FORTINI

RAMOS NÚÑEZ

SARDÓN DE TABOADA

PONENTE SARDÓN DE TABOADA

EXP. N.° 02051-2016-PA/TC
HUAURA
INDUSTRIAL PARAMONGA SAC

FUNDAMENTO DE VOTO DEL MAGISTRADO RAMOS NÚÑEZ

Este Tribunal Constitucional se ha pronunciado en casos similares al presente recaídos en los Expedientes 04082-2012-PA/TC y 04532-2013-PA/TC y, aunque en ellos ya existía procedimiento de ejecución coactiva con requerimiento de los valores correspondientes a los intereses moratorios, a diferencia del caso de autos; en la presente controversia se puede advertir que han transcurrido más de 5 años sin que el Tribunal Fiscal emita pronunciamiento alguno respecto del recurso impugnatorio interpuesto por la parte demandante. Por tanto, resulta aplicable la excepción a la falta de agotamiento de la vía previa establecida en el artículo 46, numeral 4, del Código Procesal Constitucional.

S.

RAMOS NÚÑEZ

EXP. N.° 02051-2016-PA/TC
HUAURA
INDUSTRIAL PARAMONGA SAC

VOTO SINGULAR DE LA MAGISTRADA LEDESMA NARVÁEZ

Con el debido respeto por la posición de mayoría, en el presente caso, debe declararse **IMPROCEDENTE** la demanda.

Industrial Paramonga SAC presenta demanda de amparo contra la Sunat y el Ministerio de Economía y Finanzas (MEF), a fin de que declare la nulidad de las Resoluciones de Determinación 174-003-0001431 a 174-003-0001447 sobre deuda tributaria relacionada al impuesto general a las ventas (IGV) de los periodos tributarios de enero a marzo y mayo a diciembre del año 2000; así como de enero a mayo y octubre del año 2001. Además, pretende la nulidad de las Resoluciones de Determinación 174-003-0001448 a 174-003-0001449, por impuesto a la renta de tercera categoría (IR) de los ejercicios gravables de los años 2000 y 2001. De la misma forma, solicita la nulidad de las Resoluciones de Multa 174-002-0011912 a 174-002-0011925.

Asimismo, solicita la inaplicación del penúltimo párrafo del artículo 46 del T.U.O. del Código Tributario, que regula la suspensión de la prescripción durante la tramitación del procedimiento contencioso-tributario, respecto a la no afectación de dicha suspensión por la declaración de nulidad de los actos administrativos y solicita, también, la inaplicación del artículo 33 del TUO del Código Tributario que regula el interés moratorio de los tributos impagos.

Sobre el particular, en la sentencia recaída en STC Exp. 02383-2013-PA/TC, publicada en el diario oficial *El Peruano* el 22 de julio de 2015, este Tribunal estableció en el fundamento 15, con carácter de precedente, que una vía ordinaria será "gualmente satisfactoria" a la vía del proceso constitucional de amparo, si en un caso concreto se demuestra, de manera copulativa, el cumplimiento de los siguientes elementos: i) Que la estructura del proceso es idónea para la tutela del derecho; ii) Que la resolución que se fuera a emitir pueda brindar tutela adecuada; iii) Que no existe riesgo de que se produzca irreparabilidad; y, iv) Que no existe necesidad de una tutela urgente derivada de la relevancia del derecho o de la gravedad de las consecuencias.

En el presente caso, desde una perspectiva objetiva, considero que el proceso contencioso-administrativo cuenta con una estructura idónea para acoger la pretensión de la parte demandante y darle tutela adecuada. Es decir, el proceso contencioso-administrativo se constituye en una vía célere y eficaz respecto del amparo, donde puede resolverse el caso de derecho fundamental propuesto por la demandante.

Por otro lado, atendiendo a una perspectiva subjetiva, en el caso de autos no se ha acreditado un riesgo de irreparabilidad del derecho en caso de que se transite la vía ordinaria. Tampoco se verifica la necesidad de tutela urgente derivada de la relevancia de

los derechos en cuestión o de la gravedad del daño que podría ocurrir.

Por lo expuesto, en el caso concreto existe una vía igualmente satisfactoria que es el proceso contencioso-administrativo. Por ello, mi voto es por declarar **IMPROCEDENTE** la demanda, en aplicación del artículo 5, inciso 2, del Código Procesal Constitucional.

S.

LEDESMA NARVÁEZ

EXP. N.° 02051-2016-PA/TC
HUAURA
INDUSTRIAL PARAMONGA SAC

VOTO SINGULAR DEL MAGISTRADO MIRANDA CANALES

Con el debido respeto por la opinión de mis colegas magistrados, emito el presente voto singular sobre la base de las siguientes consideraciones:

PETITORIO

1. Entiendo que el objeto de la demanda es: (i) la inaplicación del artículo 33 del TUO del Código Tributario 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, pues cuestiona la no suspensión del cómputo de intereses moratorios que se produciría en la liquidación de la deuda tributaria una vez culminado el trámite del procedimiento contencioso tributario recaído en autos (Expediente de Reclamación 1760340004941 y Expediente de Apelación 1760350001470); y (ii) la inaplicación del penúltimo párrafo del artículo 46 del TUO del Código Tributario en su versión previa a la modificación efectuada mediante el artículo 3 del Decreto Legislativo 1311, ya que cuestiona la no afectación de la suspensión del plazo prescripción por la declaración de nulidad de los actos administrativos correspondiente a los tributos y periodos por los que se giró nuevamente resoluciones de determinación y multa recurridos en el procedimiento contencioso tributario recaído en autos (Expediente de Reclamación 1760340004941 y Expediente de Apelación 1760350001470).

   En esa línea solicita la nulidad de las Resoluciones de Determinación 1740030001431 a 1740030001447 sobre deuda tributaria relacionada al Impuesto General a las Ventas (IGV) de los periodos tributarios de enero a marzo y mayo a diciembre de 2000; así como de enero a mayo y octubre de 2001; asimismo, la nulidad de las Resoluciones de Determinación 1740030001448 a 1740030001449, por Impuesto a la Renta (IR) de los ejercicios gravables 2000 y 2001; y, de la misma forma, la nulidad de las Resoluciones de Multa 1740020011912 a 1740020011925 giradas por la supuesta comisión de la infracción regulada en los numerales 1 y 2 del artículo 178 del TUO del Código Tributario correspondientes al IR de los ejercicios gravables 2000 y 2001 e IGV del periodo tributario del periodo enero de 2000.

PROCEDENCIA DE LA DEMANDA

2. Resulta conveniente dar a conocer el *íter* procedimental de la impugnación a la que hace alusión la parte demandante:

- Producto del procedimiento de fiscalización iniciado por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT), mediante Carta 020171011040 y Requerimiento 361000092775, ambos de fecha 12 de setiembre de 2002, por los ejercicios gravables 2000 y 2001 correspondiente a los tributos de IGV e IR, se emitieron las Resoluciones de Determinación 1720030000116 a 1720030000126, 1720030000128, 1720030000129 y 1720030000205 y las Resoluciones de Multa 1720020000157 a 1720020000169, 1720020000173, 1720020000174, 1720020000175, las que fueron reclamadas por la parte actora en los Expedientes 1750340001035 y 1750340001044, de fechas 30 de enero y 1 de marzo de 2004 respectivamente.

- Así, mediante Resolución de Intendencia 1750140000124 se resolvió la reclamación de los expedientes antes indicados, declarando fundado el mismo, en consecuencia nulificó los Requerimientos 361000092775 y 3611-00060003, así como todas las actuaciones realizadas con posterioridad en el procedimiento de fiscalización de los ejercicios gravables 2000 y 2001 por los tributos de IR e IGV; dejando sin efecto a su vez los valores girados y salvando el ejercicio de la facultad de fiscalización por los mismos periodos y tributos acotados, así como los medios probatorios aportados por el contribuyente; último extremo no cuestionado mediante recurso de apelación.

- La Administración Tributaria inició un nuevo procedimiento de fiscalización por los periodos y tributos antes indicados mediante Carta 040171025490-01 y Requerimiento 00093304; a su culminación emitió las Resoluciones de Determinación 1720030000340 a 1720030000358, y las Resoluciones de Multa 1720020000408 a 1720020000421, siendo reclamadas por la actora en el Expediente 175030001194, de fecha 28 de setiembre de 2007.

- Mediante Resolución de Ofician Zonal 1760140001157, se declaró infundado el recurso de reclamación del expediente ya citado, por lo que la actora interpuso recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal, el cual mediante Resolución 14125-10-2012 declaró haber nulidad en las resoluciones de determinación y multa ya referidos dejándolas sin efecto, así como al acto confirmatorio de estos.

- Posteriormente la Administración Tributaria emitió las Resoluciones de Determinación 1740030001431 a 1740030001449, por omisión de IGV e IR de los ejercicios gravables 2000 y 2001, y las Resoluciones de Multa 1740020011912 a 1740020011925, actos reclamados y confirmados mediante Resolución de Intendencia 1760140003440, de fecha 31 de marzo de 2014.

– La Resolución de Intendencia 1760140003440 fue recurrida por la parte actora en el Expediente de Apelación 1760350001470, acción no resuelta a la fecha de interposición de la demanda e incluso a la del recurso de agravio constitucional (RAC).

3. Ahora bien, de conformidad con el artículo 2 del Código Procesal Constitucional, tratándose del cuestionamiento de un acto futuro (amenaza de violación), esta amenaza debe ser cierta y de inminente realización. El primer requisito —la certeza de la amenaza— tiene que ver con la posibilidad de que el acto pueda ser efectivamente realizado, jurídica o materialmente. Por ello, en la sentencia recaída en el Expediente 00091-2004-PA/TC se sostuvo que, para que el acto futuro pueda ser considerado cierto, es preciso que se encuentre fundado en hechos reales y no imaginarios (fundamento 8). En segundo lugar, no basta con demostrar la plausibilidad de la amenaza. Es preciso, además, que esta sea de inminente realización; es decir, que esté pronta a suceder. Se descarta, así, que mediante el amparo se puedan cuestionar actos futuros remotos, sobre los cuales existe una indeterminación temporal de que puedan acaecer.

4. A mi juicio, el cuestionamientos dirigido al cómputo de intereses moratorios que se produciría en la liquidación de la deuda tributaria una vez culminado el trámite del procedimiento contencioso tributario recaído en autos, que sustentan el pedido de inaplicación del artículo 33 del TUO del Código Tributario, no constituye una amenaza que justifique interponer una demanda de amparo, pues, si bien se alega que existe tal amenaza sobre los derechos invocados, observo que no es cierta, dado que constituye una mera conjetura. Es decir, el probable cobro de intereses moratorios no constituye una amenaza cierta al no advertirse de autos algún requerimiento de pago de estos. Así, no son suficientes proyecciones de la recurrente o las actualizaciones de deudas por el no pago oportuno, emitidas automáticamente por el sistema de la Administración Tributaria, por cuanto dichas actualizaciones no son definitivas; y es que, conforme se aprecia de autos, a la fecha de interposición de la demanda (13 de diciembre de 2013) e incluso a la del RAC (22 de marzo de 2016) la apelación deducida contra la Resolución de Intendencia 1760140003440 se encontraba pendiente de resolver.

   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 este extremo de la demanda de conformidad con el artículo 2 del Código Procesal Constitucional.

5. La línea de razonamiento antes expuesta no es aplicable al segundo extremo reclamado, por cuanto los valores que se pretende dejar sin efecto a través del

presente proceso fueron emitidos por periodos y tributos anteriormente acotados (2000 y 2001/IGV e IR) y nulificados vía recursiva, es decir, no es una mera conjetura sostener que la Administración podría omitir reanudar el plazo de prescripción luego de transcurrido el plazo legal para resolver los medios impugnatorios. En efecto, se observa que la acción de la Administración para determinar la obligación tributaria se viene desplegando en reiteradas oportunidades desde el año 2002, sobre los mismos periodos y tributos, pese a la existencia de sendos procedimientos contenciosos que precisamente declararon la existencia de nulidad no solo de valores sino también del procedimiento llevado para la emisión de los mismos, lo cual también justifica la inminencia de la amenaza. Por consiguiente, se debe emitir un pronunciamiento sobre el fondo en este extremo.

ANÁLISIS

6. Para este fin me permito replicar íntegramente lo expuesto en los fundamentos 9 a 23 de la ponencia y parcialmente el fundamento 24 de la misma, ya que en su parte *in fine* se arriba a una conclusión que es contraria a mi planteamiento; veamos:

> "[…]
> **3.1. Prescripción de la acción de cobro de las obligaciones tributarias**
> 9. La prescripción extintiva en el ámbito tributario es una institución jurídica en virtud de la cual, la administración tributaria pierde el derecho a exigir al contribuyente el pago de una obligación tributaria (también acarrea la pérdida de la potestad de fijarla o de imponer sanciones). Tiene como fin evitar que el ejercicio de la facultad de demandar el pago de una obligación quede abierto indefinidamente y, de tal modo, protege la seguridad jurídica.
>
> 10. Conforme al principio de legalidad tributaria, contenido en el artículo 74 de la Constitución, los impuestos (como el IGV y el IR) se crean, modifican o derogan por ley o decreto legislativo. Concordante con ello, la regulación sobre la prescripción extintiva en materia tributaria es reservada al legislador (originario o derivado).
>
> 11. Es en este marco que se entiende la inserción del penúltimo párrafo del artículo 46 del Código Tributario, que precisa que "la suspensión del cómputo del plazo de prescripción que opera durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario, en tanto se dé dentro del plazo de prescripción, no es afectada por la declaración de nulidad de los actos administrativos o del procedimiento llevado a cabo para la emisión de los mismos".
>
> 12. Es necesario señalar que esta regulación fue modificada por el artículo 3 del Decreto Legislativo 1311, publicado el 30 de diciembre de 2016, según el cual la referida suspensión opera, en el caso de la reclamación o de la apelación, sólo dentro de los plazos para resolver dichos recursos, establecidos en el Código Tributario.
>
> 13. Sin embargo, conforme a la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo 1311, esta nueva regla se aplica a las reclamaciones interpuestas a partir de la vigencia del citado decreto legislativo y a las apelaciones contra las resoluciones que resuelvan dichas reclamaciones o las denegatorias fictas de estas.

Dado que en el presente caso a la entrada en vigencia del Decreto Legislativo 1311 ya estaba en trámite la apelación de la actora, la modificación reseñada no le es aplicable.

14. La suspensión del plazo prescriptorio durante el procedimiento contencioso tributario obedece a que el contribuyente cuestiona la determinación de la deuda o la imposición de una multa; es decir, se activa porque hay una iniciativa del administrado (al reclamar o apelar) que da pie a una actividad de la administración tributaria, pues ésta debe evaluar si los recursos presentados tienen sustento o no.

15. Atendiendo a ello, en términos generales, es válido suspender el plazo prescriptorio, pues no se está ante un período de inactividad de la administración tributaría que permita castigar su ocio. En esa línea, las nulidades, si bien son reveladoras de deficiencias en el actuar de la administración (pues se anulan actos administrativos, al advertirse vicios en ellos), no son sinónimo de inactividad, que pueda conllevar a considerar que deba reanudarse el cómputo del plazo prescriptorio.

16. Sin perjuicio de ello, el supuesto que acontece en el presente caso ostenta una peculiaridad: cuando se notificó la Resolución del Tribunal Fiscal 14125-10-2012, el 30 de abril de 2013, habían transcurrido más de 4 años de la interposición del recurso de apelación (30 de octubre de 2007). Quiere esto decir que el Tribunal Fiscal excedió el plazo para resolver (12 meses) previsto en el TUO del Código Tributario.

17. Siendo así, cabe preguntarse si es razonable que la suspensión del cómputo del plazo de prescripción se mantuviera incluso durante el lapso de tiempo en exceso (es decir, más allá del plazo legal) que se tomó el Tribunal Fiscal para resolver.

18. Al respecto, quedó establecido en el fundamento 15 que, como regla, resulta válido suspender el cómputo del plazo prescriptorio durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario, incluso en el caso que la administración tributaria anule algunos de sus actos administrativos.

19. Sin embargo, resulta irrazonable y desproporcionado mantener dicha regla, aun respecto al período que en exceso se tomó la administración en resolver. Y es que si bien es cierto que el procedimiento contencioso tributario se activa a iniciativa de parte (reclamación o apelación), lo que implica que la administración tributaria efectúe un despliegue de actividad (que desembocará en la resolución de dichos recursos), también es cierto que dicha actividad debe cumplirse en plazos que la ley fija, los que son tomados en cuenta por los particulares que esperan una solución célere a sus reclamos. Adicionalmente, la nulidad administrativa por vicios procedimentales es un acto que atañe estrictamente a los órganos instructores o resolutores del proceso contencioso tributario (Sunat y Tribunal Fiscal); por lo que carece de razonabilidad que recaiga en el contribuyente, ajeno al vicio de nulidad, los efectos nocivos del exceso del tiempo en su declaratoria.

20. Así, el exceso de tiempo que se tome la administración en resolver, no puede considerarse indubitablemente como un período de actividad administrativa, sino que más bien debe calificarse como un período de inactividad administrativa o de mora administrativa, en el que la respuesta a las impugnaciones del contribuyente demoró en ser atendida.

21. Esto acontece en el presente caso, en el cual la emisión de la Resolución del Tribunal Fiscal 14125-10-2012 demoró más de 5 años. En ella se declaran nulas las

resoluciones del **segundo bloque de resoluciones de determinación y multa.** El fundamento para dicha nulidad es que estas fueron emitidas cuando aún no había surtido efecto la notificación de los requerimientos 093304, 0128173 y 0128182. No parece verosímil que el Tribunal Fiscal haya empleado más de 4 años para concluir que la emisión de las resoluciones del referido **segundo bloque** fue prematura.

22. Igualmente, se advierte una demora superior al plazo legal para resolver la apelación contra la Resolución 17600140003440/Sunat, descrita en el último punto del fundamento 8.

23. A juicio de este Colegiado, no es casual que el penúltimo párrafo del artículo 46 del TUO del Código Tributario haya sido modificado por el artículo 3 del Decreto Legislativo 1311 (descrito en el fundamento 12), y que se suprima la suspensión del cómputo del plazo prescriptorio en el procedimiento contencioso tributario respecto del tiempo, que más allá del plazo legal, se haya tomado la administración tributaria para resolver los recursos de los contribuyentes.

24. Consecuentemente, este Tribunal Constitucional considera que el penúltimo párrafo del artículo 46 del TUO del Código Tributario, en su redacción original, resulta válido cuando permite la suspensión del cómputo del plazo prescriptorio durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario, pese a la declaratoria de nulidad de actos administrativos, **sólo cuando se cumplen los plazos para resolver los recursos interpuestos por el administrado, establecidos en el TUO del Código Tributario. Dicha suspensión, entonces, no debe operar respecto al lapso de tiempo, que en exceso, se toma la administración tributaria para resolver las impugnaciones planteadas."**

7. Nótese que el exceso del plazo legal en que incurre la Administración Tributaria para resolver los recursos interpuestos no puede significar mantener suspendido el cómputo del plazo de prescripción por ese lapso de tiempo, siendo necesario por ello adscribir como norma a la versión original del penúltimo párrafo del artículo 46 del TUO Código Tributario lo señalado en el fundamento 24 de la ponencia.

8. Por tanto, la demanda debe ser declara infundada en este extremo, ya que no corresponde decretar la inaplicación del penúltimo párrafo del artículo en cuestión al caso concreto, pues se adscribe la norma que debe observar la Administración a efectos del cómputo del plazo de prescripción de los periodos y tributos fiscalizados al recurrente desde el año 2002.

CUESTIONES ADICIONALES

Precisiones sobre el cuestionamiento de intereses moratorios tributarios en el proceso constitucional de amparo

9. 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.

10. Podemos entenderla como la obligación del deudor tributario (contribuyente o responsable) de efectuar el pago del tributo (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.

11. Del mismo modo este Tribunal 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 (sentencia recaída en el Expediente 06089-2006-PA/TC, fundamento 18), entendiendo por la primera, como aquella prestación esencial o fundamental de la relación jurídico-tributaria, esto es, el pago del tributo[1]; y la segunda, todas las demás que deben realizarse para cumplir con la primera[2].

12. 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 (sentencia recaída en el Expediente 04082-2012-PA/TC, fundamento 45), por lo mismo es posible reconocer en ellos su accesoriedad[3], 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.

13. De este modo es posible afirmar que al dejarse sin efecto la obligación de pago del tributo a través del procedimiento contencioso tributario, 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.

---

[1] Así entendido por el legislador al redactar el artículo 28 del TUO del Código Tributario.
[2] Por citar las establecidas en los artículos 87 a 91 del citado Código.
[3] 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.)

14. Aquí cabe preguntarse si en el contexto descrito, ¿el pronunciamiento 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 como en el caso de autos, 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 sobre la obligación principal.

15. Situación distinta se presenta cuando tenemos un pronunciamiento definitivo en sede administrativa, ya que en ese momento existiría una deuda tributaria cuya liquidación bien podría contener estos intereses, siendo susceptible incluso de ser requerida a través de un procedimiento de cobranza coactiva por la Administración Tributaria, situaciones que imprimen certeza e inminencia a la amenaza de vulneración de algún derecho constitucional.

16. 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.

17. De otro lado, si bien la parte recurrente invoca los criterios establecidos en los Expedientes 04082-2012-PA y 04532-2013-PA/TC, pero estos no resultan aplicables debido a que en ambos casos lo cuestionado es el hecho de que la Administración les haya impuesto el **cobro** de intereses moratorios durante el periodo de impugnación de su deuda tributaria en sede administrativa, es decir, se trataba de deuda tributaria liquidada y requerida coactivamente por SUNAT al contar con pronunciamiento definitivo en dicha sede; situación no ha sucedido en el presente caso conforme se indicó en el fundamento 4 *supra*.

18. 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. En todo caso, según se verifica en la página web institucional del Ministerio de Economía y Finanzas (https://www.mef.gob.pe/es/consulta-del-estado-de-expedientes, consultada el 10 de

noviembre de 2020), el recurso de apelación interpuesto contra la Resolución de Intendencia 1760140003440 ha sido absuelto mediante Resolución 06053-7-2019 (remitido a la SUNAT mediante Oficio 9133-2019-EF/41.01, de fecha 13 de agosto de 2019).

19. Sobre esto último, conviene aclarar que si bien a la fecha del presente pronunciamiento se conoce sobre la resolución del recurso de apelación deducido contra el acto administrativo que confirma las resoluciones cuya nulidad se piden en amparo, ello no cambia el hecho de que la parte actora recurrió a la vía constitucional en base a una conjetura, intentado obtener un pronunciamiento cuyos efectos podrían o no materializarse dependiendo de lo que decida la autoridad administrativa sobre la obligación principal. Además, como se dijo en fundamentos previos no se advierte que exista algún requerimiento de pago de la deuda tributaria acotada que pueda evidenciar la aplicación de los referidos intereses moratorios

    A mayor abundamiento, se tiene que al consultar la página web de la entidad demandante[4] se advierte en las "Notas a los Estados Financieros Separados 31 de diciembre de 2019 y 31 de diciembre de 2018", punto 29 (contingencias), que la referida resolución del Tribunal Fiscal habría sido notificada en agosto de 2019, resolviendo declarar su recurso de apelación fundado en parte.

CONCLUSIÓN

20. Por los motivos expuesto el sentido de mi voto es por declarar improcedente la demanda en el extremo referido a la inaplicación del artículo 33 del TUO del Código Tributario 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, en lo que respecta a la no suspensión del cómputo de intereses moratorios que se produciría en la liquidación de la deuda tributaria una vez culminado el trámite del procedimiento contencioso tributario recaído en autos (Expediente de Reclamación 1760340004941 y Expediente de Apelación 1760350001470). Asimismo, infundada la demanda en el extremo referido a la inaplicación del penúltimo párrafo del artículo 46 del TUO del Código Tributario en su versión previa a la modificación efectuada mediante el artículo 3 del Decreto Legislativo 1311.

PARTE RESOLUTIVA

1. Declarar **IMPROCEDENTE** la demanda en el extremo referido a la inaplicación del artículo 33 del TUO del Código Tributario en su versión vigente hasta el

[4] Cfr: http://www.agroparamonga.com/files/originales/memo_b01a886caf3fa6b1b3c5bc58ce8b791c.pdf, consultada el 22 de noviembre de 2020.

ejercicio 2006, así como el artículo 3 del Decreto Legislativo 969, que lo modificó, y la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo 981.

2. Declarar **INFUNDADA** la demanda en el extremo referido a la inaplicación del penúltimo párrafo del artículo 46 del TUO del Código Tributario en su versión previa a la modificación efectuada mediante el artículo 3 del Decreto Legislativo 1311. Asimismo, **DISPONER** que la SUNAT realice el cómputo del plazo prescriptorio por los tributos y periodos fiscalizados al recurrente, tomando en cuenta la norma adscrita a la versión original del penúltimo párrafo del artículo 46 del TUO del Código Tributario, explicitada en los fundamentos 6 a 8 del presente voto.

S.

MIRANDA CANALES

EXP. N.° 02051-2016-PA/TC
HUAURA
INDUSTRIAL PARAMONGA SAC

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. La presente demanda tiene por objeto que se declare la nulidad de las Resoluciones de Determinación 174-003-0001431 a 174-003-0001447, sobre deuda tributaria relacionada al Impuesto General a las Ventas de los periodos tributarios de enero a marzo, mayo a diciembre del año 2000 y de enero a mayo, octubre de 2001. Pretende, además, la nulidad de las Resoluciones de Determinación 174-003-0001448 a 174-003-0001449, por impuesto a la renta de tercera categoría de los ejercicios gravables 2000 y 2001. De la misma forma, solicita la nulidad de las Resoluciones de Multa 174-002-0011912 a 174-002-0011925. Asimismo, para el logro de sus pretensiones anteriores, solicita la inaplicación del penúltimo párrafo del artículo 46 del Código Tributario, que regula la suspensión de la prescripción durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario, respecto a la no afectación de dicha suspensión por la declaración de nulidad de los actos administrativos y solicita, también, la inaplicación del artículo 33 del Código Tributario, que regula el interés moratorio de los tributos impagos.

2. Se advierte que existen actos concretos de aplicación de las normas, cuya inaplicación se solicita, es decir, la agresión no sólo estaría dada por la sola vigencia de las normas; sino, por los actos administrativos que amparan sus decisiones en ellas y que, en autos, están constituidos por las Resoluciones de Determinación y de Multa descritos anteriormente. La empresa recurrente viene discutiendo en la vía administrativa dichas resoluciones y actualmente se encuentra pendiente de resolver su recurso de apelación (Expediente del Tribunal Fiscal 9829-2014) contra la Resolución de Oficina Zonal 1760140003440, de fecha 31 de marzo de 2014, por medio de la cual se desestimó su recurso de reclamación. De este último recurso (fojas 271 a 285) se observa que las resoluciones cuestionadas en sede administrativa (que son las mismas que se discuten en el presente proceso) son producto de los reparos efectuados por la Sunat en la fiscalización efectuada a la empresa recurrente, los cuales vienen siendo discutidos por esta en la vía previa administrativa.

3. En este sentido, al existir actos concretos de aplicación de las normas cuestionadas (Resoluciones de Determinación y de Multa) y al no existir causal de excepción al agotamiento de la vía previa, no cabe emitir pronunciamiento de fondo, máxime si la propia recurrente viene discutiendo las resoluciones que le causarían agravio en sede administrativa. Debe precisarse, además, que según el artículo 28 del Código Tributario la deuda tributaria está constituida por el tributo, la multa y los intereses; de allí que no podría discutirse los tributos y multas en sede administrativa y los intereses en sede judicial porque no tendría sentido un pronunciamiento judicial

sobre los intereses cuando, eventualmente, en la vía previa administrativa se declarase la invalidez del tributo o multa.

Siendo así, considero que debe declararse **IMPROCEDENTE** la demanda.

S.

ESPINOSA-SALDAÑA BARRERA