



## Pleno. Sentencia 994/2021

EXP. N.º 04932-2019-PA/TC  
LIMA  
SULFATO DE COBRE SA

### RAZÓN DE RELATORÍA

En la sesión del Pleno del Tribunal Constitucional, de fecha 30 de noviembre de 2021, se consideró aplicar, en la causa de autos, lo previsto en el artículo 10-A del Reglamento Normativo del Tribunal Constitucional, el que, entre otras cosas, establece el voto decisorio de la presidenta del Tribunal Constitucional en las causas en que se produzca empate en la votación. Así entonces, la sentencia se encuentra conformada por los votos de los magistrados Ledesma Narváez, Miranda Canales y Espinosa-Saldaña Barrera, que resuelven:

Declarar **IMPROCEDENTE** la demanda de amparo.

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

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

Flavio Reátegui Apaza  
Secretario Relator

SS.

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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04932-2019-PA/TC  
LIMA  
SULFATO DE COBRE SA

## SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

En Lima, a los 30 días del mes de noviembre de 2021, el Pleno del Tribunal Constitucional, integrado por los magistrados Ledesma Narváez, Ferrero Costa, Miranda Canales, Blume Fortini, y Sardón de Taboada, pronuncia la siguiente sentencia; con el abocamiento del magistrado Espinosa-Saldaña Barrera, conforme al artículo 30-A del Reglamento del Tribunal Constitucional. Asimismo, se agregan los votos singulares de los magistrados Ferrero Costa, Blume Fortini y Sardón de Taboada.

### ASUNTO

Recurso de agravio constitucional interpuesto por don Percy Bardales Castro, abogado de Sulfato de Cobre SA, contra la resolución de fojas 693, de fecha 11 de junio de 2019, expedida por la Segunda Sala Constitucional de la Corte Superior de Justicia de Lima que, confirmando la resolución que declaró fundada la excepción de falta de agotamiento de la vía previa, declaró improcedente la demanda de amparo de autos.

### ANTECEDENTES

Con fecha 14 de junio de 2017, Sulfato de Cobre SA interpone demanda de amparo contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (Sunat) (fojas 201). Solicita la inaplicación del artículo 33 del Código Tributario ya que, a su juicio, se constituye en una amenaza cierta e inminente por la aplicación de intereses moratorios sobre la deuda tributaria relativa al Impuesto a la Renta del Ejercicio Gravable 2007; la tasa adicional del 4.1 % del Impuesto a la Renta del Ejercicio Gravable 2007; pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2007, y las multas impuestas por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario por la declaración de los mencionados tributos. Sostiene que no corresponde el cobro de dichos intereses por el tiempo que en exceso tomó la administración tributaria para resolver sus recursos impugnatorios.

Solicita, por lo tanto, que se prohíba a la administración tributaria cobrar intereses moratorios derivados de la deuda tributaria contenida en la Resolución de Intendencia 0260140063259/SUNAT; y que se devuelva, de ser el caso, los importes pagados o que se paguen por intereses moratorios fuera del plazo legal para resolver el recurso antes citado. Alega la vulneración de sus derechos constitucionales al plazo razonable, a la proscripción del abuso de derecho y al principio de no confiscatoriedad de los tributos.

Con fecha 28 de marzo de 2018, la procuraduría pública de la Sunat deduce excepciones de falta de agotamiento de la vía administrativa, alegando que el procedimiento administrativo aún se encuentra en trámite. De manera concreta, Sunat sostiene que no se han vulnerado los derechos de la demandante, dado que los intereses



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04932-2019-PA/TC  
LIMA  
SULFATO DE COBRE SA

que cuestiona no existen, toda vez que desde la vigencia de la Ley 30230, una vez vencido el plazo legal del Tribunal Fiscal para resolver los recursos de apelación, ya no se aplican dichos intereses. Asimismo, indica que la inaplicación de intereses moratorios no está referida en forma directa al contenido constitucionalmente protegido de los derechos que invoca la demandante. También alega que no existe irreparabilidad alguna de algún derecho, ni urgencia de amparo en el presente caso; que el proceso contencioso administrativo es la vía específica igualmente satisfactoria para cuestionar la deuda tributaria y que no se ha agotado la vía previa.

Con fecha 25 de setiembre de 2018, el Décimo Primer Juzgado Constitucional de Lima declaró fundada la excepción de falta de agotamiento de la vía previa interpuesta por la autoridad tributaria. Según el juzgado, a la fecha de la interposición de la demanda no se había concluido el procedimiento contencioso tributario, pues se encontraba pendiente de resolver el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal, de modo que, sin la emisión de la decisión del Tribunal Fiscal, no resulta posible determinar la existencia de la deuda tributaria. En ese sentido, concluye que no es posible afirmar que existe la inminente amenaza del cobro de los intereses moratorios.

Con fecha 11 de junio de 2019, la Segunda Sala Constitucional de la Corte Superior de Justicia de Lima confirmó la apelada por considerar que resultaba aplicable el artículo 5 inciso 4 del Código Procesal Constitucional entonces vigente, por cuanto no se habían agotado las vías previas. Ello, en atención a que el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra al Resolución de Intendencia 0260140063259/SUNAT aún no se ha resuelto.

Posteriormente, con fecha 17 de setiembre de 2019, la parte recurrente interpone recurso de agravio constitucional contra la citada resolución de vista. Sostiene que se está solicitando la inaplicación de los intereses moratorios ilegítimos devengados durante la demora que los órganos administrativos tuvieron para resolver en términos sustanciales, no en términos formales.

## FUNDAMENTOS

### Delimitación del petitorio

1. Este Tribunal advierte que, si bien la parte demandante solicita la inaplicación a su caso del artículo 33 del Código Tributario, en realidad lo que pretende sería la nulidad de la Resolución de Intendencia 0260140063259/SUNAT que, a su vez, declaro fundado en parte el recurso de reclamación que interpuso contra diversas resoluciones de determinación y de multa.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04932-2019-PA/TC  
LIMA  
SULFATO DE COBRE SA

### Procedencia de la demanda

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

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

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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04932-2019-PA/TC  
LIMA  
SULFATO DE COBRE SA

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

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

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

6. Así, de manera excepcional, y en atención a las singularidades de cada caso que deberían ser acreditadas por la parte demandante, este Tribunal considera que, en lo esencial, solo cabría acudir a la vía subsidiaria del amparo con respecto de (i) asuntos que no podrían discutirse o cuestionarse en la vía ordinaria; (ii) asuntos para los cuales este Tribunal haya determinado expresamente, aplicando debidamente el análisis de pertinencia de la vía constitucional antes mencionado, que el amparo es la vía idónea, y siempre que se presenten los mismos elementos o propiedades relevantes del caso de que se trate asuntos de suma urgencia, sea por la importancia iusfundamental de lo discutido o por la gravedad o irreparabilidad del daño que podría ocurrir si no se brinda una protección especial, como la que puede obtenerse a través de los procesos constitucionales (STC Exp. 00867-2013-PA/TC, fundamento 12).
7. Así, en el caso del cuestionamiento de la acumulación indebida de intereses en el monto total de la deuda tributaria, sea por la *demora* en resolver los recursos del procedimiento contencioso tributario, y/o por la aplicación de la capitalización de intereses en el tiempo que estuvo vigente en el artículo 33 del Código Tributario, debe tenerse presente que el proceso contencioso administrativo cuenta con una estructura idónea para evaluar tales pretensiones y brindarles tutela adecuada. Lo anterior se aplica también cuando la deuda exigible se encuentre en etapa de ejecución coactiva, por cuanto en dicho supuesto el verdadero acto lesivo es el acto administrativo que agota la vía administrativa por el cual se confirma el monto de la deuda tributaria, incluidos los intereses moratorios.
8. En efecto, el artículo 3 del TUO de la Ley 27584, Ley que regula el proceso contencioso administrativo, aprobado por Decreto Supremo 011-2019-JUS, indica que “las actuaciones de la administración pública sólo pueden ser impugnadas en



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04932-2019-PA/TC  
LIMA  
SULFATO DE COBRE SA

el proceso contencioso administrativo, salvo los casos en que se pueda recurrir a los procesos constitucionales”. Asimismo, según el inciso 2 del artículo 4 de dicho TUO de la Ley 27584, son impugnables en este proceso las siguientes actuaciones administrativas: “El silencio administrativo, la inercia y cualquier otra omisión de la administración pública”.

9. Además, cuando se cuestiona la aplicación del artículo 33 del Código Tributario en un caso concreto y se solicita su inaplicación, debe considerarse que en realidad con dicho pedido se objeta un acto administrativo que se sustentaría en una norma tributaria que regula, en abstracto, el pago de intereses moratorios y que no es autoaplicativa (*Cfr.* STC Exp. 03744-2018-PA/TC, fundamento 13).
10. En este sentido, es necesario recordar que este Tribunal, en reiterada jurisprudencia, ha establecido que, para impugnar este tipo de actos administrativos, se puede recurrir a otra vía procesal igualmente satisfactoria. Así, en el auto recaído en el Expediente 01547-2014-PA/TC, de fecha 22 de marzo de 2016, se estableció expresamente que:

Al respecto, es necesario distinguir (como lo ha hecho este Tribunal en su jurisprudencia) entre “amparos contra actos basados en aplicación de normas” y “amparos contra normas autoaplicativas” (*cfr.*, por todas, RTC Exp. 02308-2004-PA/TC, f.j. 7 y ss.), que son supuestos distintos: en el primero el acto de aplicación es el que se reputa como lesivo o amenazante (el cual también puede discutirse en la vía ordinaria); en el otro se evalúa los efectos perniciosos de una norma autoaplicativa o de eficacia inmediata (*cursiva agregada*) (fundamento 21).

11. Por tanto, en tales escenarios, lo que en realidad se solicita es la inaplicación de un acto administrativo sustentado en una norma. Al respecto, para ventilar dicho cuestionamiento, debe resaltarse que el proceso contencioso administrativo cuenta con una estructura idónea y que la resolución emitida en dicho proceso puede brindar tutela adecuada (STC Exps. 03213-2017-PA/TC, 05538- 2016-PA/TC, 04372-2016-PA/TC, entre otros).
12. Asimismo, desde una perspectiva subjetiva, en el proceso contencioso administrativo, son especialmente procedentes las medidas cautelares (*Cfr.* artículo 40 del TUO vigente de la Ley 27584); por lo que, en principio, no existe riesgo de que se produzca irreparabilidad. De igual forma, se advierte que dicho riesgo de irreparabilidad queda desvirtuado, más aún, en los escenarios en los cuales los contribuyentes hayan liquidado la deuda tributaria que impugnan judicialmente, lo que da cuenta de que el presunto agravio económico no ha generado una situación que no pueda ser reparada a través de los mecanismos legales correspondientes.
13. Además de todo lo expresado, debe tenerse presente que, ante tales cuestionamientos, si únicamente se invoca una relación directa entre un perjuicio



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04932-2019-PA/TC  
LIMA  
SULFATO DE COBRE SA

económico, que además debe ser acreditado, y la afectación del derecho de propiedad, debe considerarse que, desde la perspectiva subjetiva, en principio, no existiría la necesidad de una tutela urgente derivada de la relevancia del derecho o de la gravedad de las consecuencias si se tiene en cuenta que:

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

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

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

16. Este Tribunal ha tenido ocasión de pronunciarse respecto al cuestionamiento del cómputo de intereses moratorios durante el trámite del procedimiento contencioso tributario. Así, por ejemplo, en la sentencia recaída en el Expediente 03184-2012-PA/TC, este Tribunal sostuvo que:

---

<sup>1</sup> SOTELO Eduardo. “Notas sobre el principio de no confiscatoriedad en materia tributaria”. En *Derecho y Sociedad* N° 29, 2007, p. 308.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04932-2019-PA/TC  
LIMA  
SULFATO DE COBRE SA

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

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

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

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

17. Sin embargo, en la sentencia recaída en el Expediente 04082-2012-PA/TC (fundamentos 57-72), se analizó, desde la perspectiva del derecho de acceso a los recursos en sede administrativa, la constitucionalidad en dicho caso concreto del cobro de los intereses generados durante el trámite del procedimiento contencioso-tributario, incluida la capitalización de intereses durante el tiempo en que estuvo vigente su exigencia en el artículo 33 del Código Tributario.
18. También es cierto que en la sentencia recaída en el Expediente 04532-2013-PA/TC (fundamento 21-37, y 49-50), este Tribunal indicó que correspondía verificar en aquella oportunidad si el período por el que fueron aplicados los intereses moratorios a la empresa demandante resultaba lesivo o no del principio de razonabilidad que debe respetar la administración tributaria, lo que a su vez tenía incidencia no solo en el derecho de recurrir las decisiones administrativas, sino en el derecho al plazo razonable en esta sede. Para tal efecto se invocó lo dispuesto en el numeral 1.4 del artículo IV del Título Preliminar de la Ley 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, donde se estableció que uno de los principios que sustentan dicho procedimiento es el principio de razonabilidad, según el cual:

Las decisiones de la autoridad administrativa, cuando creen obligaciones, califiquen infracciones, impongan sanciones, o establezcan restricciones a los administrados, deben adaptarse dentro de los límites de la facultad atribuida y manteniendo la debida



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04932-2019-PA/TC  
LIMA  
SULFATO DE COBRE SA

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.

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

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

20. En realidad, dicha regla se encontraba plenamente justificada por lo indicado en el fundamento 35 de aquella sentencia, donde se refirió lo siguiente:

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

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

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

22. Al respecto, este Tribunal advierte que la facultad de impugnar las actuaciones de la Administración Tributaria y del Tribunal Fiscal no resulta menoscabada por el cobro de intereses legales, integrantes de la deuda tributaria, como sí ocurriría, por ejemplo, en caso el ejercicio de dicha facultad se encontrase supeditada al pago de una multa o al pago de una tasa para enervarla.

23. Ello es así por cuanto, en primer lugar, el pago de dichos intereses no se exige como requisito previo para dar trámite al recurso de reclamación o apelación, o para la



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04932-2019-PA/TC  
LIMA  
SULFATO DE COBRE SA

interposición de la correspondiente demanda contencioso-administrativa o para la interposición de una demanda de amparo, en los casos excepcionales en los que ello sea procedente, de conformidad con lo establecido en la presente sentencia.

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

**i) La complejidad del asunto:** Aquí se consideran factores tales como la naturaleza de la situación fáctica que es materia de evaluación o fiscalización por la administración (procedimiento administrativo ordinario sancionador), los alcances de la actividad probatoria para el lento de los hechos, la pluralidad de administrados involucrados procedimiento, o algún otro elemento que permita concluir, con un grado de objetividad, que la dilucidación de un determinado asunto resulta particularmente complicada y difícil;

**ii) La actividad o conducta procedimental del administrado:** Se evalúa si su actitud ha sido diligente o ha provocado retrasos o demoras en el procedimiento, por cuanto si



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04932-2019-PA/TC  
LIMA  
SULFATO DE COBRE SA

la dilación ha sido provocada por él no cabe calificarla de indebida. En ese sentido, habrá que distinguir entre el uso regular de los medios procedimentales que la ley prevé y la actitud obstruccionista o la falta de cooperación del administrado, la cual estaría materializada en la interposición de recursos que, desde su origen y de manera manifiesta se encontraban condenados a la desestimación;

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

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

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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04932-2019-PA/TC  
LIMA  
SULFATO DE COBRE SA

legislador otorga a la autoridad administrativa (Administración Tributaria y Tribunal Fiscal) para resolver los recursos y mecanismos de cuestionamiento interpuestos.

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

prescribe el respeto al sistema de fuentes del ordenamiento y su correspondiente eficacia, y cuya naturaleza democrática radica en el mandato -que de él se



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04932-2019-PA/TC  
LIMA  
SULFATO DE COBRE SA

desprende- según el cual todos los poderes públicos, privados y los ciudadanos, deben guiar, por igual, su conducta según el Derecho.

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

<b>Párrafo incorporado por el artículo 6 del Decreto Legislativo 981, publicado el 15 de marzo de 2007</b>	<b>Cuarto párrafo modificado por el artículo 7 de la Ley 30230, publicada el 12 julio 2014</b>	<b>Cuarto párrafo modificado por el artículo 3 del Decreto Legislativo 1263, publicado el 10 diciembre 2016</b>



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04932-2019-PA/TC  
LIMA  
SULFATO DE COBRE SA

<p>La aplicación de los intereses moratorios se suspenderá a partir del vencimiento de los plazos máximos establecidos en el Artículo 142 hasta la emisión de la resolución que culmine el procedimiento de reclamación ante la Administración Tributaria, siempre y cuando el vencimiento del plazo sin que se haya resuelto la reclamación fuera por causa imputable a ésta.</p> <p>Durante el período de suspensión la deuda será actualizada en función del Índice de Precios al Consumidor.</p> <p>Las dilaciones en el procedimiento por causa imputable al deudor no se tendrán en cuenta a efectos de la suspensión de los intereses moratorios.</p> <p>La suspensión de intereses no es aplicable a la etapa de apelación ante el Tribunal Fiscal ni durante la tramitación de la demanda contencioso-administrativa.</p>	<p>La aplicación de los intereses moratorios se suspenderá a partir del vencimiento de los plazos máximos establecidos en los Artículos 142, 150 y 152 hasta la emisión de la resolución que culmine el procedimiento de reclamación ante la Administración Tributaria o de apelación ante el Tribunal Fiscal, siempre y cuando el vencimiento del plazo sin que se haya resuelto la reclamación o apelación fuera por causa imputable a dichos órganos resolutores.</p> <p>[...]</p> <p>La suspensión de intereses no es aplicable durante la tramitación de la demanda contencioso-administrativa.</p>	<p>La aplicación de los intereses moratorios se suspenderá a partir del vencimiento de los plazos máximos establecidos en los Artículos 142, 150, 152 y 156 hasta la emisión de la resolución que culmine el procedimiento de reclamación ante la Administración Tributaria o de apelación ante el Tribunal Fiscal o la emisión de resolución de cumplimiento por la Administración Tributaria, siempre y cuando el vencimiento del plazo sin que se haya resuelto la reclamación o apelación o emitido la resolución de cumplimiento fuera por causa imputable a dichos órganos resolutores.</p>
--	--	---

42. Asimismo, corresponde precisar que este Tribunal ha entendido que, ante la constatación de una vulneración al plazo razonable, declarar nulo el procedimiento administrativo y establecer la reposición de las cosas al estado anterior, no podría ser un efecto inmediato o automático, toda vez que las demás garantías procesales que conforman del debido procedimiento sí fueron respetadas. En ese sentido, el hecho de que los plazos máximos de un procedimiento hayan sido incumplidos no tiene como consecuencia directa que las resoluciones finales sean declaradas inválidas y sin efectos legales (STC Exp. 03778-2004-AA/TC, fundamento 23).
43. Pero más allá de ello, es oportuno precisar que le corresponde a la Administración, desde la comprensión del principio de legalidad en el marco de las exigencias de un Estado Constitucional de Derecho, preferir, siempre y en todos los casos, el principio jurídico de supremacía de la Constitución.
44. En varias oportunidades este Tribunal ha explicitado que la Administración, al igual que los poderes del Estado y los órganos constitucionales, se encuentran sometidos,



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04932-2019-PA/TC  
LIMA  
SULFATO DE COBRE SA

en primer lugar, a la Constitución de manera directa y, en segundo lugar, al principio de legalidad, de conformidad con el artículo 51 de la Norma Fundamental (STC 03741-2004-PA/TC, fundamento 6).

45. Por ello, la legitimidad de los actos administrativos no viene determinada por el respeto a la ley sino por su vinculación a la Constitución, lo que también se ha establecido bajo el denominado “principio de legalidad”, que, en realidad, pese a dicha nomenclatura, alude a la concretización de la supremacía jurídica de la Constitución en el ámbito de las actuaciones de la Administración.

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

46. Tal como se ha venido señalando, la imposición de intereses moratorios (y la capitalización de intereses) está en el marco de lo constitucionalmente permitido al legislador; siendo que la acumulación de ellos pretende disuadir y compensar la pérdida de oportunidad del Estado de recibir los tributos a tiempo para el financiamiento del gasto público.
47. Sin embargo, esa acumulación de intereses moratorios no puede ser infinita en el tiempo, sobre todo, si la demora en resolver los recursos del administrado es por causa imputable a la Administración Tributaria o al Tribunal Fiscal y si el contribuyente no acude a la denegatoria ficta del recurso de reclamación o al proceso contencioso administrativo conforme al artículo 2.4 del TUO de la Ley 27584 en el supuesto de que el Tribunal Fiscal demore en resolver el recurso de apelación. Pues, tal como se ha adelantado, la acumulación de intereses moratorios (y la capitalización de intereses) solamente son constitucionales siempre y cuando no se obligue al contribuyente a pagarlos fuera del “plazo razonable”.
48. Si bien el “plazo legal” para resolver los recursos de los contribuyentes es una estipulación del legislador regulada en el Código Tributario y estos deben ser cumplidos por la Administración Pública, con las consecuencias administrativas o de otra índole que la ley establezca a los funcionarios en caso de exceso; no obstante, a efectos de las exigencias mínimas de la Constitución, la acumulación de intereses moratorios y la capitalización de intereses (cuando estuvo vigente) solo será legítimo siempre que no supere el plazo razonable, el cual se determina en cada caso concreto conforme a los criterios ya mencionados *supra*, esto es, a la “complejidad del asunto”, “la actividad o conducta procedimental del administrado”, “la conducta de la administración pública” y “las consecuencias que la demora produce en la situación jurídica del interesado”.
49. Y es que el concepto de plazo razonable es distinto al de plazo legal. El exceso en el plazo legal no supone necesariamente la afectación del plazo razonable, porque este se determina según las circunstancias específicas de cada caso tributario. Por



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04932-2019-PA/TC  
LIMA  
SULFATO DE COBRE SA

ello, cuando un contribuyente reclame que la acumulación de intereses moratorios (antes de las modificatorias del artículo 33 del Código Tributario) y la capitalización de intereses (cuando estuvo vigente) se restrinja solamente al plazo legal es, en la práctica trasladarle a la Administración Tributaria el costo del tiempo que empleará en resolver adecuadamente el recurso cuando ello debe ser carga del contribuyente, quien debe asumir el riesgo de su impugnación durante el tiempo que efectivamente se necesita para resolver diligentemente los recursos que se interponga, de reclamación o apelación.

50. En efecto, lo conveniente es que la Administración Pública tenga el tiempo adecuado para resolver la controversia planteada por el administrado y ello no necesariamente resulta en el plazo legal. “Y es que si bien el derecho a un plazo razonable alude frecuentemente a evitar dilaciones indebidas, esta manifestación del debido proceso también está dirigida a evitar plazos excesivamente breves que no permitan sustanciar debidamente la causa” (STC Exp. 03987-2010-PHC/TC, fundamento 5).
51. De ahí que, para la Constitución la acumulación de intereses de la deuda tributaria más allá del plazo legal establecidos en el Código Tributario para pronunciarse sobre los recursos administrativos del contribuyente no resulta *per se* relevante, en la medida que dicho podría resultar insuficiente o breve. Solamente será relevante constitucionalmente cuando la Administración, con todas sus instancias, sobrepase el plazo razonable del procedimiento contencioso tributario.
52. Por lo tanto, en un caso donde previamente se ha verificado la vulneración del derecho al plazo razonable en sede administrativa, de acuerdo a lo indicado en la presente sentencia, no corresponderá realizar el cómputo de intereses moratorios durante el período de tiempo en el que la demora resulta inconstitucional. Asimismo, si el demandante cuestiona también la aplicación de la regla de la capitalización durante dicho período, deberá evaluarse si en efecto dicha aplicación fue indebida o no, para lo cual será necesario e indispensable que el período de tiempo durante el cual se aplicó la regla de capitalización haya estado comprendido dentro del período de demora inconstitucional en el que se generaron los intereses moratorios.
53. De esta manera, dicha verificación constituye una *conditio sine qua non* a efectos de poder determinar si correspondía la acumulación de intereses o si debía suspenderse. De esta forma, **la evaluación de la acumulación de intereses está supeditada a que en un caso concreto se haya cuestionado principalmente la presunta vulneración del derecho al plazo razonable durante el procedimiento contencioso-tributario y que dicha vulneración haya sido verificada por el juez competente, no siendo posible que en la vía constitucional el cuestionamiento**



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04932-2019-PA/TC  
LIMA  
SULFATO DE COBRE SA

**de los intereses moratorios o de la capitalización de intereses pueda constituir la pretensión principal.**

**Análisis del caso concreto**

54. De conformidad con el artículo 3 del antiguo Código Procesal Constitucional, vigente a la fecha de interposición de la demanda, que regulaba la procedencia de los procesos constitucionales frente a actos basados en normas, la presente demanda persigue, en realidad, la nulidad de la Resolución de Intendencia 0260140063259/SUNAT que, a su vez, declaro fundado en parte el recurso de reclamación que interpuso contra diversas resoluciones de determinación y de multa.
55. Concretamente, la empresa recurrente sostiene que la demora indebida en tramitar el recurso impugnatorio que interpuso contra la referida resolución de intendencia viene incrementando exageradamente los intereses moratorios, los que, a su juicio, resulta irrazonable y desproporcionado. Afirma que se viene cometiendo un abuso del derecho y que se ha infringido el principio de no confiscatoriedad, al haberse incluido la acumulación de intereses luego del vencimiento de los plazos legales para resolver el recurso impugnatorio.
56. Sin embargo, tal como se ha explicado extensamente en los párrafos anteriores, la denuncia de una indebida acumulación de intereses en la deuda tributaria, sea por la demora en resolver los recursos del procedimiento contencioso tributario y/o por la aplicación de la capitalización de intereses en el tiempo que estuvo vigente, esto es, hasta el 24 de diciembre del 2006, debe ser tramitada por la vía correspondiente donde se deberá dilucidar la controversia, salvo situaciones excepcionales debidamente justificadas en cada caso. Dicha vía, como también se expuso *supra*, es el proceso contencioso-administrativo, pues cuenta con una estructura idónea para evaluar la pretensión de autos y brindarle tutela adecuada.
57. Más aún cuando la controversia que se plantea no tiene que ver en sí con el derecho al plazo razonable del procedimiento contencioso tributario; sino solo con la acumulación de intereses moratorios.
58. Por todo ello, la demanda de auto debe ser rechazada, en aplicación del artículo 5, inciso 2, del antiguo Código Procesal Constitucional, vigente al momento de la interposición de la demanda; causal que hoy está contemplada en el artículo 7, inciso 2, del Nuevo Código Procesal Constitucional.

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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04932-2019-PA/TC  
LIMA  
SULFATO DE COBRE SA

**HA RESUELTO**

Declarar **IMPROCEDENTE** la demanda de amparo.

Publíquese y notifíquese.

SS.

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

**PONENTE LEDESMA NARVÁEZ**



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04932-2019-PA/TC  
LIMA  
SULFATO DE COBRE SA

### **VOTO SINGULAR DEL MAGISTRADO FERRERO COSTA**

Con el debido respeto por la posición de nuestros colegas magistrados, nos adherimos al voto del magistrado Sardón de Taboada, por las consideraciones que allí expone; consecuentemente votamos por declarar **FUNDADA** la demanda, por haberse acreditado la violación al derecho al plazo razonable. En consecuencia; **DISPONER** que el Tribunal Fiscal emita la resolución respecto a la apelación presentada contra la Resolución de Intendencia 0260140063259/Sunat, en un plazo de 15 días hábiles y que la Sunat efectúe el cálculo de los intereses moratorios sin aplicar la regla del cobro de intereses moratorios durante el tiempo en exceso que, respecto del plazo legal establecido, tomó la administración tributaria para resolver los medios impugnatorios planteados por la recurrente, más los costos del proceso, devolviendo, de ser el caso, el monto cancelado en exceso por la demandante. Por último, se debe ordenar el pago de costos procesales cuya liquidación se debe efectuar en ejecución de sentencia.

S.

**FERRERO COSTA**



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04932-2019-PA/TC  
LIMA  
SULFATO DE COBRE SA

### **VOTO SINGULAR DEL MAGISTRADO ERNESTO BLUME FORTINI**

Me adhiero al voto singular del magistrado Sardón de Taboada por los fundamentos que en él se expresan y a los cuales me remito como parte del presente voto. En tal sentido, mi voto es porque se declare **FUNDADA** la demanda, por haberse acreditado la violación al derecho al plazo razonable. En consecuencia; **DISPONER** que el Tribunal Fiscal emita la resolución respecto a la apelación presentada contra la Resolución de Intendencia 0260140063259/Sunat, en un plazo de 15 días hábiles y que la Sunat efectúe el cálculo de los intereses moratorios sin aplicar la regla del cobro de intereses moratorios durante el tiempo en exceso que, respecto del plazo legal establecido, tomó la administración tributaria para resolver los medios impugnatorios planteados por la recurrente, más los costos del proceso, devolviendo, de ser el caso, el monto cancelado en exceso por la demandante. Por último, se debe ordenar el pago de costos procesales cuya liquidación se debe efectuar en ejecución de sentencia.

S.

**BLUME FORTINI**



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04932-2019-PA/TC  
LIMA  
SULFATO DE COBRE SA

## VOTO SINGULAR DEL MAGISTRADO SARDÓN DE TABOADA

Emito el presente voto singular por las siguientes consideraciones.

El 14 de junio de 2017, Sulfato de Cobre SA interpone demanda de amparo, subsanada el 7 de agosto de 2017 (folios 201 y 281) contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (Sunat) y el Tribunal Fiscal (TF). Solicita la inaplicación del artículo 33 del Código Tributario ya que, a su juicio, se constituye en una amenaza cierta e inminente por la aplicación de intereses moratorios sobre la deuda tributaria relativa al Impuesto a la Renta (IR) del ejercicio gravable 2007; la tasa adicional del 4.1 % del IR del ejercicio gravable 2007; pagos a cuenta del IR de enero a diciembre de 2007, y las multas impuestas por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario por la declaración de los mencionados tributos. Sostiene que no corresponde el cobro de dichos intereses por el tiempo que en exceso tomó la administración tributaria para resolver sus recursos impugnatorios.

### **Procedencia de la demanda**

#### *Agotamiento de la vía administrativa*

El 14 de junio de 2011, la contribuyente fue notificada con las Resoluciones de Determinación 024-003-0092286 a 024-003-0092298, respecto al IR de 2007 (folios 97 a 109) y las Resoluciones de Multa 024-002-0129644 a 024-002-012-9656, por la comisión de la infracción descrita en el artículo 178, numeral 1 del TUO del Código Tributario, respecto al mismo período (folios 111 a 134).

El 13 de julio de 2011, la administrada presentó recurso de reclamación contra las citadas RD y RM (folio 137) y también contra las resoluciones de determinación 024-003-0092299 a 024-003-0092310 relativas a la tasa adicional del 4.1% del IR de 2007. Dichos reclamos fueron declarado fundado en parte, disponiendo, tras ratificar algunos valores y rectificar otros; se prosiga la cobranza, mediante la Resolución de Intendencia (RI) 0260140063259, de 29 de noviembre de 2011 (folio 155). Esta RI fue apelada el 6 de enero de 2012 (folio 176) ingresando al TF el 16 de febrero de 2012 (folio 310).

Habiendo transcurrido más de 1 año desde el ingreso al TF, la actora presentó la demanda de amparo. Por tanto, a la fecha de presentación de la demanda considero que se configuraba el supuesto previsto en el artículo 43, inciso 4, del Código Procesal Constitucional, aprobado por la Ley 31307 (artículo 46, inciso 4, del anterior código), pues la vía previa no había sido resuelta en los plazos fijados para su resolución. No cabe, consecuentemente, declarar improcedente la demanda en aplicación del artículo 7, inciso 4 del actual código (artículo 5, inciso 4, del anterior código).



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04932-2019-PA/TC  
LIMA  
SULFATO DE COBRE SA

### *Ausencia de vías igualmente satisfactorias*

Cuando se presentó la demanda, se encontraba vigente el TUO de la Ley 27584, que regula el proceso contencioso administrativo, aprobado mediante Decreto Supremo 013-2008-JUS, hoy TUO de la Ley 27584, aprobado por Decreto Supremo 011-2019-JUS. En ambos (artículos 20 y 21, así como artículos 19 y 20, respectivamente), se indica que es requisito para la procedencia de la demanda, el agotamiento de la vía administrativa, existiendo un catálogo de excepciones a dicha exigencia.

Como ha quedado establecido en el acápite anterior, la vía previa no se ha resuelto en los plazos previstos para su resolución. Este supuesto está contemplado como una excepción para el agotamiento de la vía previa para los procesos de amparo, mas no así para el proceso contencioso administrativo. Una eventual demanda contencioso-administrativa sería declarada improcedente, al no cumplir con la exigencia de agotamiento de la vía administrativa, ni encajar en los supuestos de excepción (artículo 22, inciso 3 del TUO de la Ley 27584; antes artículo 23, inciso 3). Siendo así, en el presente caso, no existe una vía igualmente satisfactoria, por lo que tampoco cabe declarar improcedente la demanda en aplicación del artículo 7, inciso 2 del Código Procesal Constitucional (artículo 5, inciso 2 del anterior código).

### *Inexistencia de vía paralela*

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

En el presente caso no se advierte que acontezcan estos supuestos. En consecuencia, no corresponde desestimar la demanda en aplicación de los artículos 7, incisos 3 y 5 del Código Procesal Constitucional (artículos 5, incisos 3 y 5 del anterior código).

### **Delimitación la controversia**

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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04932-2019-PA/TC  
LIMA  
SULFATO DE COBRE SA

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

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

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

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

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

Este criterio, conviene recordar, resulta por demás coherente con el establecido por el Tribunal en el Expediente 0905-2001-AA/TC, donde se reconoció que las personas jurídicas de derecho privado también pueden ser titulares de derechos fundamentales (fundamento 5), y el Expediente 01567-2006-AA/TC, donde se dejó establecida su



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04932-2019-PA/TC  
LIMA  
SULFATO DE COBRE SA

titularidad del derecho al debido proceso (fundamento 9), cuya exigibilidad no se restringe a los procesos judiciales, sino que se extiende a los procedimientos administrativos (cfr. entre otros, los Expedientes 04289-2004-PA/TC, fundamento 3 y 03741-2004-PA/TC, fundamento 18).

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

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

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

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

### **Análisis del presente caso**

En el caso de autos, la recurrente solicita la inaplicación del artículo 33 del TUO del Código Tributario, en lo referido al cobro de intereses moratorios una vez culminado el plazo para resolver las impugnaciones planteadas.



**TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

EXP. N.º 04932-2019-PA/TC  
LIMA  
SULFATO DE COBRE SA

Más allá de los montos específicos que se le pretenda cobrar a la demandante, lo que compete en este proceso de amparo es analizar la validez del cobro de los intereses moratorios respecto al exceso en resolver los recursos interpuestos por la actora en el procedimiento contencioso tributario descrito.

Conforme al artículo 33 del TUO del Código Tributario, en su redacción original, los intereses moratorios se computaban diariamente desde el día siguiente a la fecha de vencimiento de la deuda tributaria hasta la fecha de su pago inclusive. Esta regla fue modificada parcialmente por el artículo 6 del Decreto Legislativo 981, vigente desde el 1 de abril de 2007 -de conformidad con lo establecido en la Primera Disposición Complementaria Final de dicho decreto- hasta el 13 de julio de 2014, fecha esta última en la que entró en vigor la modificatoria del artículo 7 de la Ley 30230 (a partir de esta última ley ya no se computan los intereses moratorios respecto al exceso de tiempo que demore la administración tributaria en resolver según los artículos 142, 150 y 156 del TUO del Código Tributario).

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

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

(...)

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

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



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04932-2019-PA/TC  
LIMA  
SULFATO DE COBRE SA

dilucidar la legitimidad del cobro de intereses moratorios durante el procedimiento contencioso tributario, es importante verificar dos cuestiones esenciales.

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

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

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

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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04932-2019-PA/TC  
LIMA  
SULFATO DE COBRE SA

injustificado o irrazonable en el tramo en el que la autoridad administrativa excede el plazo legal por causas atribuibles a ella.

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

Así las cosas, en el presente caso corresponde que en el cobro de las deudas tributarias contenidas en las resoluciones de determinación 024-003-0092286 a 024-003-0092310 y las resoluciones de multa 024-002-0129644 a 024-002-012-9656, la Sunat suspenda el cómputo de los intereses moratorios durante el tiempo en exceso que, respecto del plazo legal establecido, tome el Tribunal Fiscal para resolver el recurso de apelación planteado por la recurrente.

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

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

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

Como ha sido reiterado en reciente jurisprudencia de este Tribunal, el contenido del derecho al plazo razonable del proceso constituye una manifestación implícita del derecho al debido proceso reconocido en el artículo 139.3 de la Constitución y despliega sus efectos jurídicos a todo tipo de proceso o procedimiento penal, civil, laboral, administrativo, corporativo, etc. (por ejemplo, en las sentencias emitidas en los Expedientes 04179-2014-PHC/TC, fundamento 9; y 00295-2012-PHC/TC, fundamento



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04932-2019-PA/TC  
LIMA  
SULFATO DE COBRE SA

2). Así, el plazo de un proceso o un procedimiento será razonable sólo si es que aquél comprende un lapso de tiempo que resulte necesario y suficiente para el desarrollo de las actuaciones procesales necesarias y pertinentes que requiere el caso concreto, así como para el ejercicio de los derechos de las partes de acuerdo a sus intereses, a fin de obtener una respuesta definitiva en la que se determinen los derechos u obligaciones de las partes.

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

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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04932-2019-PA/TC  
LIMA  
SULFATO DE COBRE SA

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

En el presente caso, es necesario verificar de autos si el acto lesivo denunciado por la parte demandante se ha configurado. Para tal efecto, se procederá al análisis de los criterios anteriormente expuestos en el caso concreto.

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

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

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

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

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

En el presente caso, dado que el 13 de julio de 2011 se presentó el recurso de reclamación contra las resoluciones de determinación 024-003-0092286 a 024-003-0092310 y las resoluciones de multa 024-002-0129644 a 024-002-012-9656 del ejercicio fiscal 2007



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04932-2019-PA/TC  
LIMA  
SULFATO DE COBRE SA

(folio 137), esta será la fecha que será tomada en cuenta como término de inicio para efectos de verificar la vulneración o no del plazo razonable en sede administrativa.

En relación a la finalización del cómputo del plazo, este Tribunal entiende que el término del procedimiento administrativo opera en el momento en que la autoridad administrativa expide la decisión definitiva que resuelve la situación jurídica de la persona en sede administrativa, lo cual incluye a los recursos que se establecen dentro del propio procedimiento administrativo para cuestionar una primera decisión de la autoridad. En ese sentido, advierto que, en el caso de autos, el procedimiento contencioso tributario aun no culmina pues está pendiente de resolverse la apelación contra la RI 0260140063259.

Como se puede advertir el procedimiento administrativo tiene, a la fecha, una duración de 10 años, 5 meses y días. No obstante, la mera constatación de un periodo prolongado en la resolución de la controversia no supone automáticamente declarar la vulneración del derecho al plazo razonable, por ello, corresponde evaluar los cuatro criterios esbozados anteriormente para determinar si dicha vulneración se ha configurado o no en el caso *sub examine*.

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

a) *Complejidad del asunto*

La controversia administrativa no configura un hecho complejo, ya que los artículos 142 y 150 del Código Tributario han delimitado los plazos para la resolución de los recursos de reclamación y apelación, respectivamente. Así, dichos enunciados normativos establecen en el caso del recurso de reclamación, el plazo máximo para resolverlo es de 9 meses, contado desde la presentación del recurso y de 12 meses si la controversia versa sobre la aplicación de las normas de los precios de transferencia. Por su parte, la apelación cuenta con un plazo máximo para resolver de 12 meses; sin embargo, si la controversia radica sobre precios de transferencia internacional, el plazo máximo es de 18 meses. Es decir, las controversias relacionadas a precios de transferencia constituyen un tema más complejo, y por el cual la administración requiere de un mayor tiempo para su resolución.

En consecuencia, la controversia administrativa no resulta un hecho complejo, pues alude a si lo declarado y pagado por la recurrente por concepto de Impuesto a la Renta de tercera categoría tiene sustento o no. En cualquier caso, todos los plazos tanto el regular como el excepcional, descritos en el fundamento anterior han vencido con largueza sin que se emita la RTF que resuelva la apelación.

Específicamente, se verifica que el procedimiento contencioso tributario está enfocado en determinar si resultaban válidos los reparos efectuados por la Sunat respecto del impuesto a la renta anual de la recurrente correspondiente al ejercicio 2007 y determinar la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04932-2019-PA/TC  
LIMA  
SULFATO DE COBRE SA

por no incluir, en la declaración de ingresos, actos gravados que influyeron en la determinación de la obligación tributaria del impuesto a la renta anual del ejercicio 2007.

Por tanto, todos estos elementos evidencian que el asunto materia de análisis en el procedimiento contencioso tributario no resultó ser complejo; al menos no al extremo que justifiquen que el procedimiento contencioso tributario lleve demorando más de 10 años.

*b) Actividad o conducta del interesado*

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

Incluso, puede afirmarse que la actividad de la contribuyente ha permitido que la administración encuentre errores y ordene corregirlos. Así, la RI 02600140063259/Sunat declaró fundada en parte la reclamación planteada por la actora, lo que motivó que corrigiera algunos valores contenidos en las resoluciones de determinación y multa impugnadas.

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

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 atribuyan 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.

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 N° 004-2019-JUS, Texto Único



**TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

EXP. N.º 04932-2019-PA/TC  
LIMA  
SULFATO DE COBRE SA

Ordenado de la Ley N° 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.

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.

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) 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.

Atendiendo a lo expuesto, 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.

*c) La conducta de las autoridades administrativas*

La conducta de la administración tributaria en este caso ha tenido incidencia sobre la dilación del procedimiento.

Esto se verifica en el hecho que el recurso de apelación planteado el 6 de enero de 2011 (folio 176) aún no es resuelto, excediendo el plazo fijado en el artículo 150 del TUO del Código Tributario.

Llama la atención la diferencia con el tiempo que tomó la Sunat en resolver la reclamación de la contribuyente, pues presentada dicha impugnación el 13 de julio de 2011 (folio 137) fue resuelta mediante RI 0260140063259, de 29 de noviembre de 2011, es decir aproximadamente menos de 5 meses después de interpuesta.

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



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04932-2019-PA/TC  
LIMA  
SULFATO DE COBRE SA

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, considero que, justamente atendiendo a las peculiaridades del íter procedimental generada en gran parte, por la conducta de la administración tributaria, el tiempo que viene tomando en este caso la administración tributaria para resolver el recurso de apelación interpuesto por la empresa recurrente en el procedimiento administrativo resulta ser ciertamente excesivo, perjudicando de esa manera al contribuyente y poniéndolo en una situación prolongada de incertidumbre.

Asimismo, la excesiva carga procesal señalada por la Administración Tributaria como un factor que ocasionaría la demora en resolver, 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*

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

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

### *Conclusión sobre el plazo razonable*

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

### *Efectos de la vulneración del derecho al plazo razonable*

De acuerdo a la doctrina jurisprudencial vinculante establecida en el fundamento 12 de la sentencia recaída en el Expediente 00295-2012-PHC/TC, el Tribunal Constitucional ha precisado, en el ámbito del proceso penal, que si se constata la violación del derecho a



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04932-2019-PA/TC  
LIMA  
SULFATO DE COBRE SA

ser juzgado dentro de un plazo razonable como consecuencia de estimarse la demanda, se ordenará al órgano jurisdiccional que conoce el proceso penal que, en el plazo más breve posible, según sea el caso, emita y notifique la correspondiente sentencia que defina la situación jurídica del procesado, bajo apercibimiento. Y es que el plazo para el pronunciamiento definitivo sobre el fondo del asunto no debe ser fijado una vez y para siempre, de modo que sea aplicable en todos los casos, sino que éste debe ser fijado de manera objetiva y razonable por el juez constitucional en atención a las circunstancias concretas de cada caso.

En cuanto a los procedimientos administrativos, este Tribunal ha entendido que, ante la constatación de una vulneración al plazo razonable, declarar nulo el procedimiento administrativo y establecer la reposición de las cosas al estado anterior, no podría ser un efecto inmediato o automático, toda vez que las demás garantías procesales que conforman del debido procedimiento sí fueron respetadas. En ese sentido, el hecho de que los plazos máximos de un procedimiento hayan sido incumplidos no tiene como consecuencia directa que las resoluciones finales sean declaradas inválidas y sin efectos legales (sentencia emitida en el Expediente 3778-2004-AA/TC, fundamento 23).

Atendiendo a ello, corresponde requerir a la administración tributaria que emita un pronunciamiento definitivo que ponga fin al procedimiento contencioso tributario, resolviendo la apelación pendiente. Consecuentemente, se debe ordenar al Tribunal Fiscal que emita dicho pronunciamiento en un plazo de 15 días hábiles, pues a la fecha ya venció el plazo fijado en el artículo 150 del TUO del Código Tributario para que emita la resolución correspondiente.

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

Por estos fundamentos, considero que se debe declarar **FUNDADA** la demanda, por haberse acreditado la violación al derecho al plazo razonable. En consecuencia; **DISPONER** que el Tribunal Fiscal emita la resolución respecto a la apelación presentada contra la Resolución de Intendencia 0260140063259/Sunat, en un plazo de 15 días hábiles y que la Sunat efectúe el cálculo de los intereses moratorios sin aplicar la regla del cobro de intereses moratorios durante el tiempo en exceso que, respecto del plazo legal establecido, tomó la administración tributaria para resolver los medios impugnatorios planteados por la recurrente, más los costos del proceso, devolviendo, de ser el caso, el monto cancelado en exceso por la demandante. Por último, se debe ordenar el pago de costos procesales cuya liquidación se debe efectuar en ejecución de sentencia.

S.

**SARDÓN DE TABOADA**