



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

## Pleno.Sentencia 210/2021

EXP. N.º 00225-2017-PA/TC

LIMA

TELEFÓNICA DEL PERÚ S.A.A

### RAZÓN DE RELATORÍA

En la sesión del Pleno del Tribunal Constitucional, de fecha 28 de enero de 2021, se reunieron los magistrados Ledesma Narváez, Miranda Canales, Blume Fortini, Ramos Núñez, Sardón de Taboada y Espinosa-Saldaña Barrera, a efectos de pronunciarse sobre la demanda de amparo que dio origen al Expediente 01739-2018-PA/TC.

La votación arrojó el siguiente resultado:

- Los magistrados Ledesma Narváez (con fundamento de voto) y Miranda Canales (ponente) votaron, en minoría, por declarar **IMPROCEDENTE** la demanda de amparo.
- Los magistrados Blume Fortini, Sardón de Taboada y Ramos Núñez votaron, en mayoría, por declarar **FUNDADA** la demanda de amparo. Asimismo, el magistrado Ferrero Costa, con voto en fecha posterior, coincidió con declarar fundada la demanda.
- El magistrado Espinosa-Saldaña Barrera votó por declarar **FUNDADA en parte** la demanda de amparo.

Estando a la votación mencionada y a lo previsto en el artículo 5, primer párrafo de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, el cual establece, entre otros aspectos, que el Tribunal Constitucional, en Sala Plena, resuelve por mayoría simple de votos emitidos, corresponde declarar **FUNDADA** la demanda de amparo de autos.

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

Flavio Reátegui Apaza  
Secretario Relator

SS.

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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00225-2017-PA/TC  
LIMA  
TELEFÓNICA DEL PERÚ S.A.A

## **VOTO SINGULAR DE LOS MAGISTRADOS BLUME FORTINI Y SARDÓN DE TABOADA**

Emitimos el presente voto singular por las siguientes consideraciones.

La empresa recurrente solicita la inaplicación del artículo 33 del Código Tributario en lo referente a los intereses moratorios sobre la deuda tributaria relativa al impuesto a la renta de los ejercicios 2000 y 2001, respecto de los periodos que excedan los plazos previstos en los artículos 142, 150 y 156 del mencionado código.

Asevera que dichas deudas tributarias contienen intereses moratorios que vulneran sus derechos constitucionales a ser juzgada en un plazo razonable y el principio de no confiscatoriedad. Asimismo, solicita que los intereses moratorios se mantengan únicamente por los periodos de impugnación dentro de los plazos previstos en los artículos 142, 150 y 156 del Código tributario.

### **Procedencia de la demanda**

#### *Agotamiento de la vía administrativa*

Actualmente, el recurso de apelación contra la Resolución de intendencia (RI) 0150150001203, de 1 de abril de 2013, así como contra las resoluciones 0150190000041 y 0150190000041, que la sustituye y modifica, respectivamente; ha sido resuelto mediante la Resolución del Tribunal Fiscal 13365-3-2013, de 20 de agosto de 2013, que confirmó las resoluciones impugnadas (folios 1985).

En base a ello, se expidió la Resolución de ejecución coactiva 011-006-0044540, de 8 de noviembre de 2013, que requiere el pago de la deuda tributaria ascendente a S/150'842,142.

Así las cosas, se debe señalar que el procedimiento coactivo se suspende exclusivamente al concurrir una de las causales previstas en el artículo 119 del Código Tributario. Ello no acontece en el presente caso, por lo que el procedimiento coactivo podría continuar y desembocar en la adopción de medidas cautelares y proceder a liquidar la deuda a través del embargo, la tasación y el remate de los bienes de la recurrente.

Por tanto, consideramos que se configura el supuesto previsto en el artículo 46, inciso 2, del Código Procesal Constitucional, pues por el agotamiento de la vía previa, la agresión podría devenir en irreparable. No cabe, consecuentemente, declarar improcedente la demanda en aplicación del artículo 5, inciso 4, del Código Procesal Constitucional.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00225-2017-PA/TC  
LIMA  
TELEFÓNICA DEL PERÚ S.A.A

*Ausencia de vías igualmente satisfactorias*

La cobranza coactiva habilita a la administración a hacer efectiva una acreencia tributaria a través del embargo, la tasación y el remate de los bienes del deudor, sin necesidad de recurrir a una autoridad jurisdiccional, salvo que la empresa cumpla con su obligación tributaria dentro de los siguientes 7 días, de conformidad con el artículo 117 del Código Tributario. Ello configura una amenaza cierta e inminente a los derechos fundamentales alegados.

La posibilidad de alegar al interior del procedimiento, además, es aún más restringida que en un proceso judicial de ejecución, toda vez que, conforme al artículo 117 del Código Tributario, “el Ejecutor Coactivo no admitirá escritos que entorpezcan o dilaten su trámite, bajo responsabilidad”.

Existe una necesidad de brindar tutela de urgencia, la misma que es propia de los procesos constitucionales, en la medida que el artículo 122 del Código Tributario exige que previa a la impugnación judicial de la detracción del patrimonio de parte de la Sunat, esta debe ser cobrada por la citada entidad, lo cual afectaría el derecho a la propiedad de la recurrente y su derecho a la tutela judicial efectiva, al obstaculizarse el acceso al recurso impugnatorio.

Esta necesidad de un pronunciamiento de fondo se condice con el momento en que se interpuso la demanda, que fue en el año 2013, y ello se agudiza por el hecho de que los reclamos son de los años 2000 y 2001. Asimismo, no es ajeno a este Tribunal que existen dos pronunciamientos de primera y segunda instancia o grado que, en buena cuenta, han contribuido a que hasta la fecha no exista pronunciamiento definitivo.

Por consiguiente, cualquier demora adicional, como el supuesto de remitir el caso a la vía ordinaria sería perjudicial, puesto que podría tornarse en irreparable la lesión al derecho invocado, pues la relevancia del derecho involucrado o la gravedad del daño que podría ocurrirle, vuelve inexigible obligar a la actora que transite por la vía ordinaria.

Así, el proceso constitucional de amparo es la vía idónea para brindar una adecuada tutela del derecho invocado, porque el riesgo de que la agresión resulte irreparable es inminente y, por lo tanto, exige una tutela de urgencia, tal como ha sido destacado por el Tribunal Constitucional en las sentencias emitidas en los Expedientes 04532-2013-PA/TC y 04082-2012-PA/TC.



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00225-2017-PA/TC  
LIMA  
TELFÓNICA DEL PERÚ S.A.A

En consecuencia, un proceso contencioso administrativo no puede considerarse una alternativa al amparo de autos, ni menos una vía igualmente satisfactoria frente al mismo. En consecuencia, no cabe desestimar la demanda en aplicación del artículo 5, inciso 2, del Código Procesal Constitucional.

### *Inexistencia de vía paralela*

Según el artículo 5, inciso 3, del Código Procesal Constitucional, 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”.

En el expediente 01529-2011-0-1801-JR-CA-08 (folios 1426), la recurrente ha impugnado las RTF 17044-8-2010, 17133-8-2010 y 01853-8-2011, en un proceso contencioso administrativo (proceso especial). Ha solicitado allí la nulidad parcial de los siguientes reparos: i) cargas financieras; ii) provisión de cobranza dudosa; iii) documentos que no sustentan gastos; iv) enajenación de bienes por transferencia patrimonial a Telefónica Móviles SAC; y v) costo del activo fijo deducido extracontablemente como gasto (denominado Overhead). Asimismo, ha solicitado que el pronunciamiento contenga lo siguiente: i) se reconozca la deducción de las cargas financieras durante los ejercicios 2000 y 2001; ii) se reconozca la deducción de la provisión de cuentas de cobranza dudosa correspondientes a los ejercicios 2000 y 2001; iii) se reconozca la deducción de los gastos de alquilar de los pequeños espacios alquilados en establecimientos comerciales (bodegas y otros) para la instalación de teléfonos públicos en esos espacios; iv) se reconozca el tratamiento tributario aplicado a la operación de transferencia de un bloque patrimonial a favor de Telefónica Móviles SAC, llevada a cabo en el marco de un proceso de reorganización simple; y v) se reconozca la deducción de la porción de los gastos administrativos y generales que fueron asignados al costo de los activos.

En el expediente 09525-2013-0-1801-JR-CA-20 (folios 2234), la recurrente ha impugnado la RTF 13365-3-2013, en un proceso contencioso administrativo (proceso especial). Ha solicitado la nulidad parcial de los siguientes reparos: i) saldo a favor de ejercicios anteriores y ii) venta de la Red Analógica Nortel. Asimismo, solicita que se reconozca que el saldo a favor del ejercicio 1999 sea considerado para el cálculo del impuesto a la renta de telefónica del Perú del ejercicio 2000.

Si bien ambos procesos tienen las mismas partes, no puede decirse lo mismo respecto de su objeto. En efecto, en el expediente 01529-2011-0-1801-JR-CA-08 se está impugnando las RTF 17044-8-2010, 17133-8-2010 y 01853-8-2011, mientras que en el expediente 09525-2013-0-1801-JR-CA-20, la recurrente ha impugnado la RTF 13365-3-2013. Precisamente en este último proceso contencioso administrativo, donde se discute la RTF 13365-3-2013, tiene incidencia directa en este proceso constitucional, puesto que la pretensión de la recurrente es que se declare la nulidad e ineficacia de la



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00225-2017-PA/TC  
LIMA  
TELEFÓNICA DEL PERÚ S.A.A

RI 150150001203, sustituida por la RI 150190000040 y modificada por la RI 0150190000041.

Ahora bien, en el caso del proceso contencioso administrativo 09525-2013-0-1801-JR-CA-20, se está discutiendo la deuda tributaria con relación al capital; mientras que en este proceso constitucional son sus intereses. En esa línea, se ha argumentado que no es factible separar el capital de los intereses, pues estos últimos se encuentran indefectiblemente ligados a los primeros.

Esta argumentación está referida a la discusión sobre los montos que las deudas tributarias, puesto que el monto de los *intereses moratorios* dependerá del monto del *capital*. Sin embargo, la determinación de dichas cantidades no puede ser dilucidada en un proceso constitucional.

En consecuencia, el proceso contencioso administrativo invoca la correcta interpretación y aplicación de las disposiciones normativas referidas a la determinación de la obligación tributaria, mientras que el proceso de amparo se plantea en defensa del derecho de propiedad y de los principios de razonabilidad y proporcionalidad.

Esta distinción es importante porque en este proceso constitucional se discute la incidencia de los *intereses moratorios* en los derechos fundamentales invocados. No se discute en este proceso el *monto* de la deuda tributaria o de los intereses moratorios, pues ello se discutirá en el proceso contencioso administrativo, como se viene haciendo. En este proceso se discutirá si el exceso de plazo para resolver, el cual incrementa los *intereses moratorios*, vulnera los derechos fundamentales a la propiedad y el principio de no confiscatoriedad.

Por tanto, los mencionados procesos contencioso administrativo no pueden considerarse una vía paralela al amparo de autos. En consecuencia, no corresponde desestimar la demanda en aplicación del artículo 5, inciso 3, del Código Procesal Constitucional.

### **Análisis de 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. Conviene recordar que la Resolución de Ejecución Coactiva 011-006-0044540, de 8 de noviembre de 2013, requiere el pago de S/ 150,842,142.00, donde el interés moratorio asciende a S/ 85,104,261.00, actualizada al 8 de noviembre de 2013. La recurrente alega la vulneración del derecho al debido procedimiento, por haberse inobservado el principio de razonabilidad en la aplicación de los intereses moratorios.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00225-2017-PA/TC  
LIMA  
TELEFÓNICA DEL PERÚ S.A.A

### **Sobre la aplicabilidad del criterio establecido en las sentencias emitidas en los Expedientes 04082-2012-PA/TC y 04532-2013-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, el Tribunal Constitucional 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 advertimos 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.



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00225-2017-PA/TC  
LIMA  
TELEFÓNICA DEL PERÚ S.A.A

Este criterio, conviene recordar, resulta por demás coherente con el establecido por el Tribunal Constitucional en el Expediente 0905-2001-AA/TC, donde se reconoció que las personas jurídicas de derecho privado también pueden ser titulares de derechos fundamentales [fundamento 5], y el Expediente 01567-2006-AA/TC, donde se dejó establecida su titularidad del derecho al debido proceso [fundamento 9], cuya exigibilidad no se restringe a los procesos judiciales, sino que se extiende a los procedimientos administrativos [cfr. entre otros, 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 en 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 109]. Bajo esa lógica el numeral 1.4 del artículo IV del Título Preliminar de la Ley 27444, que regula el Procedimiento Administrativo General, ha reconocido que cuando se trate de una medida restrictiva de algún derecho del administrado, la legitimidad de dicha actuación depende de la concurrencia de dos aspectos fundamentales, de un lado, que la medida haya sido adoptada dentro de los límites de la facultad atribuida y, de otro, que en su aplicación se advierta una debida proporción entre los medios a emplear y los fines públicos que deba tutelar. Así, la precitada norma dispone lo siguiente:

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

En este caso, corresponde verificar entonces si el periodo por el que le fueron aplicados los intereses moratorios a la empresa recurrente resulta lesivo o no del principio de razonabilidad que rige el actuar de la administración tributaria. Tal como fue advertido por este Tribunal Constitucional en el Expediente 04082-2012-PA/TC, la determinación del periodo durante el cual resulta legítimo el cobro de intereses moratorios por parte de la administración tributaria frente al deudor tributario, adquiere 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**



**TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

EXP. N.º 00225-2017-PA/TC  
LIMA  
TELEFÓNICA DEL PERÚ S.A.A

De autos advertimos que la deuda contenida al emitirse la Resolución de Ejecución Coactiva 011-006-0044540 de 8 de noviembre de 2013, asciende a S/ 150,842,142.00, donde el interés moratorio está constituido por S/ 85,104,261.00, actualizada al 8 de noviembre de 2013. Dicha resolución de ejecución coactiva, ha materializado lo ordenado por la RTF 13365-3-2013, de 20 de agosto de 2013.

Lo anterior demuestra que existe una deuda tributaria y venían aplicándose intereses moratorios de conformidad con la versión entonces vigente del artículo 33 del TUO del Código Tributario. Dicho monto deberá ser actualizado nuevamente.

Dicho cálculo fue efectuado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 33 del TUO del Código Tributario, modificado por el artículo 6 del Decreto Legislativo 981, entonces vigente al momento del cómputo de los intereses moratorios (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 vigencia la modificatoria del artículo 7 de la Ley 30230, que establece medidas tributarias, de simplificación de procedimientos y permisos para la promoción y dinamización de la inversión en el país).

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

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

(...)

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

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

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

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



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00225-2017-PA/TC  
LIMA  
TELEFÓNICA DEL PERÚ S.A.A

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

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 medios 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 medios impugnatorios. 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, entendemos 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.



**TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

EXP. N.º 00225-2017-PA/TC  
LIMA  
TELEFÓNICA DEL PERÚ S.A.A

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

Por otro lado, no advertimos 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, tomase la administración tributaria para resolver, resulta aplicable durante la tramitación de ambos recursos (reclamación y apelación).

Ahora bien, mediante Resolución Coactiva 011-006-0044540 (folios 2434), de 8 de noviembre de 2013 se actualizó el monto de la deuda (capital más intereses). Así, el monto asciende a 150,842,142.00, donde 85,104,261.00 corresponde a los intereses moratorios. Todo ello, se hace en cumplimiento de la RTF 13365-3-2013, de 20 de agosto de 2013, que confirma la RI 150150001203, sustituida por la RI 150190000040 y modificada por la RI 0150190000041. Asimismo, la recurrente realizó el pago por 50'000,000.00 mediante Cheque de Gerencia 00047124 (folios 2437-2439). De todo ello se verifica que los intereses moratorios han seguido aplicándose, al menos hasta la fecha de expedición de la mencionada resolución coactiva.

Así las cosas, en el presente caso corresponde que, en el cobro de las multas impuestas a la demandante, la Sunat suspenda el cómputo de los intereses moratorios durante el tiempo en exceso que, respecto del plazo legal establecido, tomó la administración tributaria para resolver los recursos planteados por la recurrente.

Asimismo, respecto al período transcurrido desde el ingreso al Tribunal Fiscal del recurso de apelación contra la Resolución 1760140001157, corresponde que la Sunat suspenda el cómputo de los intereses moratorios durante el tiempo en exceso que, respecto del plazo legal establecido, tomó el Tribunal Fiscal para resolver el recurso de



**TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

EXP. N.º 00225-2017-PA/TC  
LIMA  
TELEFÓNICA DEL PERÚ S.A.A

apelación planteado por la recurrente el 2 de noviembre de 2007 (folios 439) contra la Resolución de Intendencia 0150140006692 (folios 312), que desembocó en la emisión de la RTF 17044-8-2010, de 27 de diciembre de 2010 (folios 582).

A la fecha de la citada apelación, aún estaba vigente la regulación del artículo 6 del Decreto Legislativo 969.

Del mismo modo, tampoco corresponde el cómputo de intereses moratorios respecto al exceso de tiempo que demoró Sunat en resolver el recurso de reclamación de 10 de enero de 2006 (folios 242) que fue resuelto a través de la RI 0150140006692, de 28 de setiembre de 2007 (folios 312).

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

La recurrente ha planteado de manera expresa la vulneración de su derecho al plazo razonable en sede administrativa.

La recurrente ha cuestionado el 10 de enero de 2006, mediante recurso de reclamación, las siguientes Resoluciones de Determinación, pertenecientes al concepto de pago de regularización del impuesto a la renta del ejercicio 2001 (fojas 187): 0120030008377, 0120030008382, 0120030008383, 0120030008378, 0120030008388, 0120030008380, 0120030008385, 0120030008312, 0120030008386, 0120030008379, 0120030008387, 0120030008384 y 0120030008381. De igual manera ha impugnado las siguientes Resoluciones de Multa: 0120020008152, 0120020008156, 0120020008160, 0120020008153, 0120020008157, 0120020008161, 0120020008150, 0120020008154, 0120020008158, 0120020008162, 0120020008151, 0120020008155 y 0120020008159.

Asimismo, respecto del concepto de pago de regularización del impuesto a la renta del ejercicio 2000, mediante recurso de reclamación (fojas 245), de fecha 10 de enero de 2006, la recurrente ha cuestionado la Resolución de Multa 0120020008149 y la Resolución de Determinación 0120030008311. Ambos recursos fueron resueltos por Resolución de Intendencia 0150140006692, de 28 de setiembre de 2007, el cual se expidió luego de 14 meses de superado el plazo previsto para resolver.

Contra la RI 0150140006692 se interpuso recurso de apelación, el cual fue resuelto mediante RTF 17044-8-2010. Para la resolución de este recurso la administración tributaria demoró más de 26 meses luego de vencido el plazo. Luego de ello, mediante RTF 1853-8-2011, de 11 de febrero de 2011, se resolvió la solicitud de aclaración.

A razón de cumplir la RTF 17044-8-2010, se emitió la RI0150150001030, la misma que fue cuestionada por la recurrente, y en primera instancia fue declarada inadmisibles (RI0150150001040) y luego, mediante RTF 1973-8-2012, se revocó las



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00225-2017-PA/TC  
LIMA  
TELEFÓNICA DEL PERÚ S.A.A

RI0150150001030 y 0150150001040. En consecuencia, se emitió la RI0150150001203, de 1 de abril de 2013, que fue sustituida por la RI 150190000040 y modificada por la RI 0150190000041. Por todo lo expuesto, en el caso de autos corresponde, en primer término, analizar si es que existió o no una vulneración del 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 ante la Sunat y al 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 plantado en sede administrativa.

Como ha sido reiterado en reciente jurisprudencia de este Tribunal Constitucional, el contenido del derecho al plazo razonable del proceso constituye una manifestación implícita del derecho al debido proceso reconocido en el artículo 139.3 de la Constitución y despliega sus efectos jurídicos a todo tipo de proceso o procedimiento penal, civil, laboral, administrativo, corporativo, etc. (vg. Sentencias emitidas en los Expedientes 04179-2014-PHC/TC, fundamento 9 y 00295-2012-PHC/TC, fundamento 2). Así, el plazo de un proceso o un procedimiento será razonable sólo si es que aquél comprende un lapso que resulte necesario y suficiente para el desarrollo de las actuaciones procesales necesarias y pertinentes que requiere el caso concreto, así como para el ejercicio de los derechos de las partes de acuerdo con sus intereses, a fin de obtener una respuesta definitiva en la que se determinen sus derechos u obligaciones.

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 (vg. sentencia emitida en el Expediente 03778-2004-PA/TC, fundamento 21). De modo enunciativo, podemos 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.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00225-2017-PA/TC  
LIMA  
TELEFÓNICA DEL PERÚ S.A.A

- ii) *La actividad o conducta procedimental del administrado:* se evalúa si su actitud ha sido diligente o ha provocado retrasos o demoras en el procedimiento, por cuanto si la dilación ha sido provocada por él no cabe calificarla de indebida. En ese sentido, habrá que distinguir entre el uso regular de los medios procedimentales que la ley prevé y la actitud obstruccionista o la falta de cooperación del administrado, la cual estaría materializada en la interposición de recursos que, desde su origen y de manera manifiesta se encontraban condenados a la desestimación.
- iii) *La conducta de las autoridades administrativas:* se verifica el grado de celeridad con el que se ha tramitado el procedimiento. Para ello, será preciso examinar las actuaciones u omisiones de los órganos competentes para la tramitación del procedimiento, como por ejemplo: lo que ordinariamente se demora en resolver determinado tipo de procesos; la admisión y/o la actuación de elementos probatorios manifiestamente impertinentes; la reiterada e indebida anulación por parte del ente o tribunal administrativo de segundo grado respecto de las decisiones de la autoridad administrativa de primer grado; la demora en la tramitación y resolución de los medios impugnatorios, etc.
- iv) *Las 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 este incide o influye de manera relevante e intensa sobre la situación jurídica del demandante.

Si bien en el presente caso el Tribunal Fiscal ya expidió la resolución administrativa que puso fin al procedimiento contencioso tributario (RTF 13365-3-2013), de conformidad con la facultad prevista en el artículo 1 del Código Procesal Constitucional, consideramos necesario verificar de autos si el acto lesivo denunciado por la recurrente se ha configurado a fin de evitar posteriores conductas similares de la administración tributaria en agravio de los contribuyentes. 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 de Procedimientos Administrativo General –aprobado por Decreto Supremo 004-2019-JUS- define a los procedimientos administrativos como el “conjunto de actos y diligencias tramitados en las entidades, conducentes a la emisión de un acto administrativo que produzca efectos jurídicos individuales o individualizables sobre intereses, obligaciones o derechos de los administrados”.



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00225-2017-PA/TC  
LIMA  
TELEFÓNICA DEL PERÚ S.A.A

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 10 de enero de 2006 se cuestionaron las resoluciones de determinación y las resoluciones de multa de los ejercicios fiscales 2000 y 2001, 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.

Con relación a la finalización del cómputo del plazo, se entiende que el término del procedimiento administrativo opera en el momento en que la autoridad administrativa expide la decisión definitiva que resuelve la situación jurídica de la persona en sede administrativa, lo cual incluye a los recursos que se establecen dentro del propio procedimiento administrativo para cuestionar una primera decisión de la autoridad. En ese sentido, apreciamos que, en el caso de autos, el procedimiento contencioso tributario culminó con la expedición de la RTF 13365-3-2013, de 20 de agosto de 2013; además que el artículo 153 del TUO del Código Tributario establece que “[c]ontra lo resuelto por el Tribunal Fiscal no cabe recurso alguno en la vía administrativa” (...).

Como se puede advertir el procedimiento administrativo tuvo una duración total de más de siete años, a los que habría de sumarle otros siete años que está durando el trámite judicial de la presente causa. No obstante, la mera constatación de un periodo prolongado en la resolución de la controversia no supone automáticamente declarar la vulneración del derecho al plazo razonable; por ello, corresponde evaluar los cuatro criterios esbozados anteriormente para determinar si dicha vulneración se ha configurado, o no, en el caso *sub exámine*.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00225-2017-PA/TC  
LIMA  
TELEFÓNICA DEL PERÚ S.A.A

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

### **Complejidad del asunto**

La controversia administrativa no configura un hecho complejo, ya que el artículo 150 del Código Tributario ha delimitado los plazos para la resolución de recursos de apelación por parte del Tribunal Fiscal. Así, el enunciado normativo establece que el plazo máximo para resolver un recurso de apelación es de 12 meses; sin embargo, si la controversia radica sobre precios de transferencia internacional, el plazo máximo es de 18 meses. Es decir, las controversias relacionadas a precios de transferencia constituyen un tema más complejo, y por el cual la administración requiere de un mayor tiempo para su resolución.

En consecuencia, la controversia administrativa no resulta un hecho complejo, pues alude a si lo declarado y pagado por la recurrente por concepto de Impuesto a la Renta de tercera categoría tiene sustento o no, respecto de aspectos tales como documentos que presuntamente no sustentan gastos y transferencia de bienes, entre otros.

### **Actividad o conducta del interesado**

En cuanto a la actividad o conducta procedimental de la recurrente, no advertimos que dicha empresa haya incurrido en algún tipo de acción que haya provocado la dilación del procedimiento. Tampoco que la empresa recurrente haya presentado gran cantidad de acervo documental al interior del procedimiento y, de haber sido este el caso, se debe precisar 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 el contrario, observamos que, producto de los medios impugnatorios interpuestos, se terminó por declarar fundada en parte la pretensión de la recurrente, lo cual demuestra que no hubo dilación indebida del procedimiento. Por lo expuesto, no se advierte que la conducta desplegada por la recurrente hubiese perjudicado el desarrollo normal del procedimiento administrativo.

Asimismo, resulta pertinente pronunciarnos respecto a lo expuesto por el Tribunal Fiscal, el cual afirma que se debe verificar no solo la conducta obstruccionista del interesado, sino también la conducta omisiva; es decir, los recursos que la recurrente no interpuso para impulsar la resolución de la controversia administrativa.

### **La conducta de las autoridades administrativas**

De acuerdo con lo establecido por el artículo 142 del Código Tributario, la Sunat debe resolver el recurso de reclamación en un plazo máximo de 9 meses (antes, 6 meses). Por su parte, el artículo 150 del mismo código establece que el Tribunal Fiscal tiene un plazo de 12 meses para resolver los recursos de apelación, y 18 meses para temas más



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00225-2017-PA/TC  
LIMA  
TELEFÓNICA DEL PERÚ S.A.A

complejos, específicamente controversias relacionadas con los precios de transferencia internacional.

Así, examinados los factores valorativos del referido principio, advertimos que las entidades demandadas no han cumplido con justificar de forma fehaciente la excesiva demora en la que han incurrido, teniendo en cuenta que han excedido los plazos otorgados por la mencionada ley.

La conducta de la administración tributaria en este caso ha tenido incidencia sobre la dilación del procedimiento. Incluso para emitir la RTF 13365-3-2013, de 20 de agosto de 2013 (notificada el 23 de setiembre de 2013), la administración tributaria lo hizo dentro del plazo legal, en tanto la recurrente presentó su recurso de apelación el 19 de abril de 2013 contra la RI 150150001203, sustituida por la RI 150190000040 y modificada por la RI 0150190000041, que demuestra la capacidad de la administración tributaria para resolver dentro de los plazos establecidos, debiendo la recurrente asumir los intereses que se producen en este tiempo.

Asimismo, la excesiva carga procesal esgrimida por la administración tributaria como un factor que ocasionaría la demora en resolver, no puede ser invocada sin más como motivo justificante del retardo en la absolución de un recurso administrativo; máxime si se tiene en cuenta que en el caso de los procedimientos contencioso tributarios, la demora en la resolución de los medios impugnatorios se encuentra directamente vinculada al cobro de intereses moratorios cuyo pago deberá ser asumido a fin de cuentas por los contribuyentes.

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

El Tribunal Constitucional ha precisado en la sentencia recaída en el Expediente 04532-2013-PA/TC, que a través del presente requisito, “(...) Se evalúa si el paso del tiempo en el procedimiento incide o influye de manera relevante e intensa en la situación jurídica (derechos y deberes) del demandante. Ello con la finalidad de que el procedimiento discurra con más diligencia a fin de que el caso se resuelva en un tiempo breve, si es que éste incide o influye de manera relevante e intensa sobre la situación jurídica del demandante”.

Ahora bien, en el caso en concreto, resulta evidente que la demora producida por las demandadas ha generado una grave amenaza al patrimonio de la recurrente. Como podemos advertir de autos, de la Resolución Coactiva 011-006-0044540, el capital de la deuda tributaria asciende a la suma aproximada de S/ 150,842,142.00, donde 85,104,261.00 corresponde a los intereses moratorios.

### **Conclusión sobre el plazo razonable**



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00225-2017-PA/TC  
LIMA  
TELEFÓNICA DEL PERÚ S.A.A

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

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

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

En cuanto a los procedimientos administrativos, el Tribunal Constitucional ha entendido que, ante la constatación de una vulneración al plazo razonable, declarar nulo el procedimiento administrativo y establecer la reposición de las cosas al estado anterior, no podría ser un efecto inmediato o automático, toda vez que las demás garantías procesales que conforman el debido procedimiento sí fueron respetadas. En ese sentido, el hecho de que los plazos máximos de un procedimiento hayan sido incumplidos no tiene como consecuencia directa que las resoluciones finales sean declaradas inválidas y sin efectos legales (sentencia recaída en el Expediente 03778-2004-PA/TC, fundamento 23).

Finalmente, cabe imponer a los demandados el pago de los costos procesales, de conformidad con el artículo 56 del Código Procesal Constitucional.

Por estos fundamentos, consideramos que se debe declarar **FUNDADA** la demanda, por haberse acreditado la violación al derecho al plazo razonable. En consecuencia, **DISPONER** que la Sunat efectúe el cálculo de los intereses moratorios sin aplicar la regla del cobro de intereses moratorios durante el tiempo en exceso que, respecto del plazo legal establecido, tomó la administración tributaria para resolver los medios impugnatorios planteados por la recurrente, más los costos del proceso.

SS.

**BLUME FORTINI**

**SARDÓN DE TABOADA**



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00225-2017-PA/TC  
LIMA  
TELEFÓNICA DEL PERÚ S.A.A

### VOTO SINGULAR DEL MAGISTRADO RAMOS NÚÑEZ

Con el debido respeto por la posición asumida por mis colegas magistrados en el presente caso, emito el presente voto singular, a fin de precisar que no coincido con el sentido de la ponencia presentada. Considero que corresponde declarar **FUNDADA** en parte la demanda por haberse acreditado la vulneración al derecho al plazo razonable.

1. Del expediente tenemos que, con fecha 3 de julio de 2013, la recurrente solicita la inaplicación del artículo 33 del Código Tributario. Además, solicita que los intereses moratorios sean establecidos en el marco de los plazos previstos en los artículos 142, 150 y 156 del Código Tributario. Alega que el retardo de la administración tributaria en resolver el recurso impugnatorio dentro de los plazos legales, vulnera sus derechos al plazo razonable, a la propiedad y el principio de confiscatoriedad.
2. En torno a la falta de agotamiento de vía previa como posible causal de improcedencia (artículo 45 del Código Procesal Constitucional), cabe mencionar que, si bien, a la fecha de presentada la demanda de amparo, se encontraba en trámite un recurso de apelación; con fecha 20 de agosto de 2013, este fue finalmente resuelto por Resolución del Tribunal Fiscal 13365-3-2013. Sobre la base de ello, por Resolución de Ejecución Coactiva 011-006-0044540 el 8 de noviembre de 2013 se ordenó el pago de la deuda tributaria ascendente a S/150'842,142.

En esa línea, se observa que esperar la decisión del Tribunal Fiscal, para recién demandar, habría supuesto para el recurrente, se incremente el monto de los intereses por el transcurso del tiempo. Aunado a ello, con base en el procedimiento coactivo antes citado, se observa un riesgo de irreparabilidad de la agresión (artículo 46, inciso 2, del Código Procesal Constitucional). Con lo que, respetuosamente, discrepo con lo señalado por el ponente magistrado Miranda Canales, en sus fundamentos 22 y 23:

“Este Tribunal advierte que la reclamación constitucional se presenta aun cuando el procedimiento contencioso tributario tramitado bajo el Expediente



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00225-2017-PA/TC  
LIMA  
TELEFÓNICA DEL PERÚ S.A.A

0150350006977 se encontraba en giro, esto quiere decir, que el probable cobro de intereses moratorios a la fecha de presentación no constituía una amenaza cierta al no existir deuda definitiva en sede administrativa. Y, en todo caso, mientras se prolongue la discusión sobre la procedencia o no de la obligación de pago de tributo, así como de las multas en la vía ordinaria, también constituye una conjetura afirmar que tales intereses representan una amenaza en los términos expuesto por el Código Procesal Constitucional y la jurisprudencia constitucional, puesto que podrían o no materializarse dependiendo de lo que se decida la autoridad judicial, conforme acontece en el presente caso<sup>1</sup>.

Las circunstancias del caso y la fundamentación descrita hacen que la amenaza denunciada no satisfaga el requisito de certeza que requiere el cuestionamiento de actos futuros. En consecuencia, de conformidad con el artículo 2 del Código Procesal Constitucional, debe desestimarse la demanda”.

3. Ahora bien, en torno a la vulneración del derecho al plazo razonable. Se observa que, con fecha 10 de enero de 2006 se cuestionó las resoluciones de determinación y las resoluciones de multa de los ejercicios fiscales 2000 y 2001, desde entonces, habría transcurrido más de siete años hasta la expedición de la Resolución del Tribunal Fiscal 13365-3-2013, que se dio el 20 de agosto de 2013.
4. Al respecto, conforme la complejidad propia del caso, la conducta procedimental del recurrente, la conducta de la administración tributaria y las consecuencias que la demora produce en la situación jurídica del interesado (Exp. 03778-2004-PA/TC, f. 21); considero, que en el presente caso queda en evidencia la afectación al derecho al plazo razonable. Basta observar el plazo transcurrido en exceso. Como ya se ha señalado, en el expediente N° 4532-2013-PA/TC, fundamento 27: “(...) es su cobro injustificado o irrazonable en el tramo en el que la autoridad administrativa excede el plazo legal por causas atribuibles a ella”. En efecto, el cobro de intereses moratorios, por el tiempo de exceso sobre el plazo legal que ha tenido el Tribunal Fiscal para resolver el procedimiento contencioso tributario, es lesivo al plazo razonable.
5. Ahora bien es pertinente aclarar que este pronunciamiento únicamente está dirigido a cuestionar el exceso en el plazo legal a efectos de computar el monto de los intereses moratorios. En esa línea, los intereses moratorios se mantendrían dentro de los plazos legales. Máxime que el propio demandante manifiesta que

---

<sup>1</sup> Nótese que la recurrente acudió a la vía ordinaria para controvertir ciertos reparos confirmados por el Tribunal Fiscal (Expedientes 01529-2011-0-1801-JR-CA-08 y 09525-2013-0-1801-JR-CA-20, respectivamente), siendo un escenario el que puedan dejarse sin efecto.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00225-2017-PA/TC  
LIMA  
TELEFÓNICA DEL PERÚ S.A.A

no discute el monto de la deuda tributaria o de los intereses, sino el cobro desproporcionado por el exceso en el plazo.

Por estos fundamentos mi voto es por:

Declarar **FUNDADA** en parte la demanda, por haberse acreditado la violación al derecho al plazo razonable.

En consecuencia, **DISPONER** que la demandada realice el cálculo de los intereses moratorios en el marco del plazo legal establecido para resolver los medios impugnatorios planteados por el recurrente. Sin contar el exceso en el plazo legal.

En el presente caso cabe imponer a los demandados el pago de los costos procesales, ello conforme lo establece el artículo 56 del Código Procesal Constitucional.

S.

**RAMOS NÚÑEZ**



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00225-2017-PA/TC  
LIMA  
TELEFÓNICA DEL PERÚ S.A.A

### VOTO SINGULAR DEL MAGISTRADO FERRERO COSTA

Con el debido respeto por la posición de mis colegas magistrados emito el presente voto singular, pues discrepo con la ponencia por las razones que aquí expongo.

En la demanda puede leerse lo siguiente:

El **petitorio** materia de la presente demanda tiene por objeto que repongan las cosas al estado anterior a la violación de nuestros derechos; y, en consecuencia, conforme a lo prescrito en el artículo 3 del Código Procesal Constitucional, se declare, en relación a la deuda tributaria correspondiente al Impuesto a la Renta de los ejercicios 2000 y 2001, la inaplicación para el caso concreto del artículo 33 del Código Tributario, que regula el interés moratorio de los tributos impagos, *respecto de los períodos que excedan los plazos previstos en los artículos 142, 150 y 156 del citado Código*, y en consecuencia, se declare nula e ineficaz la Resolución de Intendencia N.º 0150150001203 –sustituida por la Resolución de Intendencia N.º 0150190000040 y modificada por la Resolución de Intendencia N.º 0150190000041– sobre la referida deuda tributaria [fojas 799; énfasis en el original; la cursiva es nuestra].

Refiere la empresa demandante que «la dilación indebida a lo largo de todo el procedimiento es de cinco (5) años y tres (3) meses aproximadamente. Esta dilación comprende los períodos en que la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal excedieron de los plazos previstos en los artículos 142, 150 y 156 del Código Tributario» (fojas 814).

Como puede apreciarse, en la demanda se reclama concretamente el cobro del interés moratorio por el período en que la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal excedieron el plazo que les otorgaba la ley para resolver los recursos administrativos presentados por la demandante.

Esto queda confirmado por la demandante en su recurso de agravio constitucional, cuando señala lo siguiente:



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00225-2017-PA/TC  
LIMA  
TELFÓNICA DEL PERÚ S.A.A

Es importante no perder de vista que en este caso no discutimos ni el monto principal de la deuda tributaria, ni el monto de los intereses moratorios devengados durante los plazos máximos previstos en la ley. Única y exclusivamente cuestionamos que la SUNAT y el Tribunal Fiscal pretendan el cobro de intereses moratorios que se han continuado devengando debido al incumplimiento de su **OBLIGACIÓN CONSTITUCIONAL** de resolver dentro de los plazos legales [...] [fojas 3459].

Por otro lado, la propia recurrente señala en su demanda (a fojas 814) que contra la Resolución de Intendencia N.º 0150150001203 (del 1 de abril de 2013), objeto de la presente demanda de amparo, había interpuesto recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal, el mismo que se encontraba pendiente de resolver al momento de la interposición de la demanda de autos (3 de julio de 2013).

Dicha apelación fue finalmente desestimada mediante Resolución del Tribunal Fiscal 13365-3-2013, del 20 de agosto de 2013, confirmándose la Resolución de Intendencia materia del amparo de autos (cfr. fojas 1985 a 1994). Al leerse esta decisión del Tribunal Fiscal, puede apreciarse que el recurso de apelación estuvo dirigido a cuestionar la determinación de la obligación tributaria (cfr. fojas 1985 y 1986); no a reclamar los intereses moratorios generados por la demora de la Administración, como ocurre en el amparo de autos.

Sin embargo, que al momento de la presentación de la demanda de amparo se encontrara en trámite el referido recurso de apelación, nos lleva preguntarnos si la demanda no incurre en la causal de improcedencia contenida en el artículo 45 del Código Procesal Constitucional, por no haberse «agotado las vías previas».

Al respecto, la demandante sustenta que la situación reclamada en la demanda de autos –esto es el interés moratorio por el período en que la Administración excedió el plazo que le otorgaba la ley para resolver los recursos administrativos–, podría haberse visto agravada por el agotamiento de la vía previa, con riesgo de irreparabilidad de la agresión, por la consecuente cobranza de la deuda (que incluya los intereses moratorios aquí reclamados) por parte de la demandada (cfr. fojas 803, 804, 3467, 3468, 3469).

En efecto, esperar la decisión del Tribunal Fiscal podría significar que esos intereses moratorios que reclama la demandante, resulten aún mayores, por el solo paso del tiempo, pudiendo la demandada iniciar acciones de cobranza sobre ellos. Por tal motivo, consideramos que la demanda de autos está exenta del agotamiento de la vía previa, en virtud del inciso 2 del artículo 46 del Código Procesal Constitucional.

Entrando al fondo del asunto, debe tenerse presente que este Tribunal ya se ha pronunciado en el sentido que el cobro de intereses moratorios por el período en que la autoridad administrativa tributaria excede el plazo que le otorga la ley para resolver los



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00225-2017-PA/TC  
LIMA  
TELEFÓNICA DEL PERÚ S.A.A

recursos administrativos, lesiona el derecho de acceso a los recursos en sede administrativa (cfr. STC 4082-2012-PA/TC, fundamento 70) y el derecho al plazo razonable del procedimiento (cfr. STC 4532-2013-PA/TC, fundamento 47). Así, este Tribunal ha dicho lo siguiente:

[...] dado que el derecho a impugnar en sede administrativa no tiene carácter absoluto, sino que puede ser objeto de ciertas restricciones, resulta constitucionalmente legítimo el cobro de intereses moratorios durante los plazos legales que tiene la autoridad administrativa tributaria para resolver los recursos administrativos que prevé el procedimiento contencioso tributario. Lo que sí resulta inconstitucional es su cobro injustificado o irrazonable en el tramo en el que la autoridad administrativa excede el plazo legal por causas atribuibles a ella [STC 4532-2013-PA/TC, fundamento 27].

Por tal motivo, la demanda debe ser estimada, pues la Administración, al cobrar intereses moratorios generados por resolver más allá de los plazos que le confiere la ley, lesiona los derechos constitucionales de la demandante arriba mencionados.

Por estas consideraciones, mi voto es por:

1. Declarar **FUNDADA** la demanda; y, en consecuencia, **NULA** la Resolución de Intendencia N.º 0150150001203 –sustituida por la Resolución de Intendencia N.º 0150190000040 y modificada por la Resolución de Intendencia N.º 0150190000041– en lo relativo al cobro de intereses moratorios durante el tiempo en que la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal excedieron los plazos para resolver previstos en la ley.
2. **DISPONER** que la parte demandada emita nueva resolución, calculando los intereses moratorios sólo durante el plazo legal que la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal tuvieron para resolver el procedimiento contencioso tributario; más los costos del proceso.

Lima, 9 de febrero de 2021

S.

**FERRERO COSTA**



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00225-2017-PA/TC  
LIMA  
TELEFÓNICA DEL PERÚ S.A.A

### **VOTO SINGULAR DEL MAGISTRADO ESPINOSA-SALDAÑA BARRERA**

Con el debido respeto, me aparto de lo resuelto por la ponencia en mérito a las razones que a continuación expongo:

1. En el presente caso, Telefónica del Perú SAA interpone demanda de amparo contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT) y el Tribunal Fiscal, mediante la cual solicita la inaplicación del artículo 33 del Código Tributario, pues cuestiona la no suspensión del cómputo de intereses moratorios que se produciría en la liquidación de la deuda tributaria relativa al impuesto a la renta de los ejercicios 2000 y 2001, una vez culminado el trámite del procedimiento contencioso tributario recaído en autos (Expediente de Apelación 0150350006977). En ese sentido, pide que se deje sin efecto la deuda tributaria liquidada en la Resolución de Intendencia 150150001203, de fecha 1 de abril de 2013, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de SUNAT, a consecuencia de lo dispuesto por la Resolución 01973-8-2012, de fecha 7 de febrero de 2012, emitida por el Tribunal Fiscal en el citado expediente.

#### **§ Procedencia de la demanda**

2. En primer término, debe evaluarse si corresponde declarar improcedente la demanda, como alega la parte demandada y han determinado las instancias judiciales precedentes. Así, se analizará respectivamente lo siguiente: (i) si se ha agotado la vía administrativa y (ii) si existen vías igualmente satisfactorias al proceso de amparo.

#### *Agotamiento de la vía administrativa*

3. Debe quedar claro que no comparto el razonamiento esgrimido por la Segunda Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima para declarar fundada la excepción de falta de agotamiento de la vía administrativa (f. 3218). Y es que, según el razonamiento de dicha Sala, al no existir un pronunciamiento del Tribunal Fiscal, no existiría deuda tributaria determinada. Sin embargo, en el presente caso, dicha Sala competente pierde de vista que hubo pronunciamiento definitivo del Tribunal Fiscal en el caso concreto, mediante la Resolución del Tribunal Fiscal 13365-3-



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00225-2017-PA/TC  
LIMA  
TELFÓNICA DEL PERÚ S.A.A

2013, de fecha 20 de agosto de 2013, el cual confirma la resolución de intendencia 0150150001203, de fecha 01 de abril de 2013.

4. Y es que, en el presente caso, observo que existieron previamente a la resolución de intendencia 0150150001203 en cumplimiento, dos resoluciones previas del Tribunal Fiscal, las cuales no fueron resueltas en los plazos fijados para su resolución. Exigir, por tanto, el agotamiento de la vía previa, en la particular situación del caso de autos, no hubiera significado igualmente la suspensión del cobro de intereses moratorios. Por ende, considero que se configura el supuesto previsto en el artículo 46, inciso 2, del Código Procesal Constitucional, pues, por esperar el agotamiento de la vía previa, la agresión pudo devenir en irreparable.

*Ausencia de vías igualmente satisfactorias*

5. Si aquí se concluyera que debió acudir a la vía igualmente satisfactoria al amparo, la cual sería el proceso contencioso administrativo, debe tenerse en cuenta que, de haberse iniciado un proceso contencioso administrativo, una eventual demanda contenciosa administrativa como la que aquí se evalúa sería declarada improcedente. Ello en mérito a que no se cumpliría con la exigencia de agotamiento de la vía administrativa, no encajaría en los supuestos de excepción (artículo 22, inciso 3 del TUO de la Ley 27584; aquello es lo que era antes artículo 23, inciso 3).
6. Asimismo, este Tribunal ha precisado, mediante el precedente “Elgo Ríos”, que la vía ordinaria será "igualmente satisfactoria" a la vía del proceso constitucional de amparo si, de manera copulativa, se demuestra el cumplimiento de los siguientes elementos: i) que la estructura del proceso es idónea para la tutela del derecho; ii) que la resolución que se fuera a emitir podría brindar tutela adecuada; iii) que no existe riesgo de que se produzca la irreparabilidad; y iv) que no existe necesidad de una tutela urgente derivada de la relevancia del derecho o de la gravedad de las consecuencias (Sentencia 02383-2013-PA/TC, fundamento 15).
7. Respecto al presente caso, considero que existe una necesidad de brindar tutela de urgencia, la misma que es propia de los procesos constitucionales de la libertad. Además, esta necesidad de un pronunciamiento por parte de este Tribunal se condice con el momento en que se interpuso la demanda, que fue en el año 2017, y el tiempo desde el cual viene discutiéndose el procedimiento contencioso tributario, desde el año 2007. Por ende, cualquier demora adicional, como el supuesto de remitir el caso a la vía ordinaria sería perjudicial, y podría tornar en irreparable la lesión del derecho invocado.
8. En tal sentido, soy de la opinión que exigirle a la parte accionante que utilice la vía del contencioso administrativo para tutelar sus derechos alegados, luego de lo anteriormente desarrollado en este mismo texto, resulte evidente que no se



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00225-2017-PA/TC  
LIMA  
TELEFÓNICA DEL PERÚ S.A.A

cumpliría con brindarle una tutela efectiva. Por ende, considero que en el caso concreto corresponde en sede de Amparo realizar sobre el objeto y contenido de la pretensión, lo que habitualmente se denomina un análisis de fondo.

**§ Análisis de la controversia**

9. En el caso de autos, la recurrente cuestiona el cobro de sus intereses moratorios durante el periodo de impugnación de su deuda tributaria en sede administrativa. De manera específica, el cálculo de los intereses moratorios realizado desde el 28 de diciembre de 2011– fecha en la cual el Tribunal Fiscal debía resolver su recurso de apelación– hasta el 20 de agosto de 2013, fecha en la que este último emitió la resolución que resolvió el tercer y último recurso de apelación planteado. En ese sentido, alega la vulneración del derecho al debido procedimiento por haberse inobservado el principio de razonabilidad en la aplicación de los intereses moratorios.
10. A mi juicio, los intereses moratorios cumplen un rol indemnizatorio por el perjuicio financiero causado por el Estado al no contar oportunamente con los recursos tributarios requeridos para el cumplimiento de sus funciones, a la vez que sancionatorio, para evitar el incumplimiento de las obligaciones tributarias (STC 04532-2013-PA/TC, f. 19). Con mayor razón, lo que no puede suceder en un Estado Constitucional es que la sanción aplicada a algún(a) contribuyente se torne desproporcionada como consecuencia de que la propia administración tributaria demore de forma injustificada su labor de resolver los recursos de apelación ante el Tribunal Fiscal.
11. Conviene precisar aquí lo reiterado en la jurisprudencia de este Tribunal Constitucional, incluso por composiciones anteriores a la nuestra “(...) dado que el derecho a impugnar en sede administrativa no tiene carácter absoluto, sino que puede ser objeto de ciertas restricciones, resulta constitucionalmente legítimo el cobro de intereses moratorios durante los plazos legales que tiene la autoridad administrativa tributaria para resolver los recursos administrativos que prevé el procedimiento contencioso tributario. Lo que sí resulta inconstitucional es su cobro injustificado o irrazonable en el tramo en el que la autoridad administrativa excede el plazo legal por causas atribuibles a ella” (STC 04532-2013-PA/TC, f. 27).
12. Conviene tener presente que en casos como el que se dieron en los expedientes 04082-2012-PA/TC y 04532-2013-PA/TC, o en este 0225-2017-PA/TC, el derecho que se encuentra en discusión es el del plazo razonable, y en conexión con dicho derecho, el derecho de propiedad. Las razones que podrían llevar a acreditar la vulneración de estos derechos pasan por realizar exámenes muy concretos, los cuales toman en cuenta las circunstancias de cada caso en particular. Es así que el análisis para determinar si hubo o no una situación de confiscatoriedad, por



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00225-2017-PA/TC  
LIMA  
TELEFÓNICA DEL PERÚ S.A.A

ejemplo, requiere la atención de diversos criterios recogidos en la jurisprudencia.

13. En ese mismo sentido, 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, conforme a la doctrina jurisprudencial establecida en el expediente 3778-2004-AA/TC, y lo resuelto en el expediente 04532-2013-PA/TC.
14. Si bien en el presente caso el Tribunal Fiscal ya expidió la resolución administrativa que puso fin al procedimiento contencioso tributario (Resolución 013365-3-2013, de fecha 20 de agosto de 2013, fojas 2223), de conformidad con la facultad prevista en el artículo 1 del Código Procesal Constitucional, considero necesario verificar de autos si el acto lesivo denunciado por la parte demandante (vulneración del derecho a un plazo, y, de manera conexas, violación del derecho a la propiedad) se ha configurado a fin de evitar posteriores conductas similares de la administración tributaria en agravio de los contribuyentes. Y es que para un juez o una jueza constitucional lo esencial es proteger las necesidades humanas básicas, expresadas a través de diferentes derechos. No importa si es alguien grande o pequeño, rico o pobre. Si es titular de algún derecho, y ese derecho ha sido amenazado o vulnerado, ello implica una situación que los jueces y juezas constitucionales deben revertir. Concretizar la Constitución implica principalmente asegurar la plena vigencia de los derechos. Por otro lado, la eventual ineficiencia de un órgano constitucional puede amenazar o vulnerar derechos, acontecimiento que los jueces y juezas constitucionales no pueden soslayar. Para tal efecto, es necesario realizar en este caso un análisis de los criterios referidos *supra*.
15. A mi juicio, en el presente caso observo que el procedimiento administrativo tuvo una duración de más de 7 años. No obstante, la mera constatación de un periodo prolongado en la resolución de la controversia no supone automáticamente declarar la vulneración del derecho al plazo razonable. Por ello, corresponde evaluar los cuatro criterios esbozados anteriormente para determinar si dicha vulneración se ha configurado o no en el caso *sub examine*.
16. En el presente caso, no observo las razones por las cuales la materia a dilucidar sea compleja, ni tampoco verifico una conducta obstruccionista de la parte demandante. Por el contrario, el Tribunal Fiscal se ha pronunciado hasta en tres oportunidades sin determinar las razones por las cuales ha demorado tanto para dilucidar dicha controversia. Debe tenerse presente también que la demora hasta hoy no justificada de la administración pública en resolver este caso ha incrementado sustancialmente el monto de los intereses que tendrían que asumir los contribuyentes.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00225-2017-PA/TC  
LIMA  
TELEFÓNICA DEL PERÚ S.A.A

17. Resulta aquí pertinente anotar que, en cuanto a la duración de los procedimientos administrativos, este Tribunal Constitucional ha entendido que, ante la constatación de una vulneración al plazo razonable, debe declararse nulo el procedimiento administrativo cuestionado, y establecer la reposición de las cosas al estado anterior. En ese sentido, el hecho de que los plazos máximos de un procedimiento hayan sido incumplidos no tiene como consecuencia directa que las resoluciones finales sean declaradas inválidas y sin efectos legales [cfr. Sentencia 03778-2004-PA/TC, fundamento 23]. Plazo razonable no es plazo legal. La autoridad respectiva puede ir más allá de un plazo legal y no violar el derecho a un plazo razonable. Sin embargo, en este caso en particular, la autoridad tributaria no ha podido justificar debidamente su demora en resolver una controversia puesta en su conocimiento, con el consiguiente perjuicio para el contribuyente, al cual le aumentarán intereses en función a una demora irrazonable que no le es imputable.
18. Atendiendo a ello, soy de la opinión que se requiera a la administración tributaria que realice un recálculo de los intereses moratorios sólo respecto al período que tomó la administración tributaria en resolver los recursos de apelación de la demandante, dentro de los plazos legales previstos en el Texto Único Ordenado del Código Tributario.

Por estos fundamentos mi voto es por declarar **FUNDADA en parte** la demanda, por haberse acreditado la vulneración del principio de razonabilidad y del derecho al plazo razonable; en consecuencia, **ORDENAR** que la Sunat efectúe el cálculo de los intereses moratorios establecidos sin aplicar la regla del cobro de intereses moratorios durante el tiempo en exceso que, respecto del plazo legal establecido, tomó el Tribunal Fiscal para emitir la Resolución del Tribunal Fiscal 17044-8-2010, Resolución del Tribunal Fiscal 01973-8-2012, y la Resolución del Tribunal Fiscal 13365-3-2013. Declarar **INFUNDADA** la demanda en lo demás que contiene.

S.

**ESPINOSA-SALDAÑA BARRERA**



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00225-2017-PA/TC  
LIMA  
TELFÓNICA DEL PERÚ S.A.A

## VOTO DE LOS MAGISTRADOS LEDESMA NARVÁEZ Y MIRANDA CANALES

Lima, 28 de enero de 2021

### VISTO

El recurso de agravio constitucional interpuesto por Telefónica del Perú SAA contra la resolución expedida por la Segunda Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima, de fojas 3218, su fecha 5 de agosto de 2016, que declaró improcedente la demanda de autos; y,

### ATENDIENDO A QUE

1. Con fecha 3 de julio de 2013, la recurrente interpone demanda de amparo contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT) y el Tribunal Fiscal, con el objeto de solicitar la inaplicación del artículo 33 del Código Tributario, pues cuestiona la no suspensión del cómputo de intereses moratorios que se produciría en la liquidación de la deuda tributaria relativa al impuesto a la renta de los ejercicios 2000 y 2001, una vez culminado el trámite del procedimiento contencioso tributario recaído en autos (Expediente de Apelación 0150350006977). En esa línea, solicita se deje sin efecto la deuda tributaria liquidada en la Resolución de Intendencia 150150001203<sup>2</sup>, de fecha 1 de abril de 2013, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de SUNAT, a consecuencia de lo dispuesto por la Resolución 01973-8-2012, de fecha 7 de febrero de 2012, emitida por el Tribunal Fiscal en el citado expediente.

Indica que dichas deudas tributarias contienen intereses moratorios que vulneran sus derechos constitucionales a ser juzgados en un plazo razonable y al principio de no confiscatoriedad. Asimismo, solicita que los intereses moratorios se mantengan

---

<sup>2</sup> La referida resolución fue modificada por las Resoluciones de Intendencia 150190000040 y 0150190000041, de fechas 3 y 4 de abril de 2013 respectivamente.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00225-2017-PA/TC  
LIMA  
TELEFÓNICA DEL PERÚ S.A.A

únicamente por los periodos de impugnación dentro de los plazos previstos en los artículos 142, 150 y 156 del Código Tributario.

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

2. Mediante escrito de fecha 5 de agosto de 2013, SUNAT deduce las excepciones de falta de agotamiento de la vía administrativa y de litispendencia. Sobre la primera de ellas, sostiene que un extremo de la deuda tributaria adquirió firmeza al no haberse reclamado o al haberse confirmado por el Tribunal Fiscal; mientras que otro extremo aún requiere un pronunciamiento del Tribunal Fiscal. Con relación a la segunda, asevera que la recurrente ha iniciado un proceso contencioso administrativo para cuestionar la Resolución 17044-0-2010, emitida por el Tribunal Fiscal, aclarada y corregida por la Resolución 01853-9-2011, bajo el expediente 01529-2011-0-1801-JR-CA-8. Asimismo, contesta la demanda y aduce que debe ser infundada porque los intereses moratorios no se vinculan al contenido esencial de los derechos fundamentales invocados por la actora.
3. Mediante escrito de fecha 14 de octubre de 2013, el procurador público adjunto a cargo de los asuntos judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal, deduce las excepciones de falta de agotamiento de la vía previa e incompetencia. Sobre la primera, sostiene que la demandante tiene expedito su derecho en sede administrativa, puesto que no se ha generado una resolución que cause estado, al estar pendiente de resolver por el Tribunal Fiscal, por lo que la vía previa no se ha agotado. Sobre la segunda excepción, afirma que debe discutirse en un proceso de inconstitucionalidad, mas no en un proceso de amparo. Finalmente, indica que no existe amenaza de violación o acto concreto de afectación de los derechos fundamentales alegados, pues la propia administración ha previsto el recurso de queja ante dilaciones que pudieran ocurrir en la tramitación de los procedimientos en sede administrativa.
4. El Decimoprimer Juzgado Constitucional Sub Especializado en Asuntos Tributarios, Aduaneros e INDECOPI de la Corte Superior de Justicia de Lima, mediante Resolución 25, de fecha 7 de abril de 2014, declara improcedente la demanda. Considera que de conformidad con el inciso 2 del artículo 5 del Código Procesal Constitucional, existen vías igualmente satisfactorias que permitirían tutelar los derechos de la recurrente. De igual manera, aduce que se ha incurrido en la causal de improcedencia prevista en el artículo 5, inciso 3 del Código Procesal



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00225-2017-PA/TC  
LIMA  
TELEFÓNICA DEL PERÚ S.A.A

Constitucional, porque la deuda tributaria ha sido cuestionada en un proceso contencioso administrativo.

5. La Segunda Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima, mediante Resolución 11, de fecha 18 de marzo de 2015, declara nula la resolución apelada, de fecha 7 de abril de 2014. En consecuencia, ordena que el juzgado se pronuncie expresamente resolviendo la excepción de falta de agotamiento de la vía administrativa, y que continúe el proceso de acuerdo con su naturaleza.
6. El Decimoprimer Juzgado Constitucional Sub Especializado en Asuntos Tributarios, Aduaneros e INDECOPI de la Corte Superior de Justicia de Lima, mediante Resolución 32<sup>3</sup>, de fecha 12 de octubre de 2015, declara infundada la excepción de falta de agotamiento de la vía administrativa. Asimismo, mediante Resolución 36, de fecha 14 de diciembre de 2015, declara improcedente la demanda. Argumenta que al no ser posible determinar el monto total de la deuda, tampoco es posible determinar los intereses moratorios, y por ello no se aprecia una posible amenaza o afectación directa a los derechos fundamentales alegados.
7. La Segunda Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima, mediante Resolución 8, de fecha 5 de agosto de 2016, revoca la resolución 32, de fecha 12 de octubre de 2015, en el extremo que declara infundada la excepción de falta de agotamiento de la vía administrativa, y la declara fundada. Asimismo, declara ineficaz la sentencia contenida en la Resolución 36, de fecha 14 de diciembre de 2015.
8. Con fecha 29 de agosto de 2016, la recurrente interpone recurso de agravio constitucional contra la decisión del *ad quem*, alegando esencialmente que el recurso de apelación que interpuso contra la Resolución de Intendencia 150150001203 ha sido resuelto de manera desestimatoria mediante la Resolución 13365-3-2013, de fecha 20 de agosto de 2013, lo cual no es considerado al momento de resolver la excepción propuesta y, en todo caso, no resulta una exigencia aplicable al caso que presenta, pues no discute el monto de la deuda tributaria o de los intereses, sino el cobro desproporcionado de estos. Asimismo, señala que se el artículo 33 del Código Tributario es autoaplicativo, por tanto la determinación del monto de la deuda tributaria no es un parámetro necesario para evaluar la constitucionalidad de tal normativa.

### **Procedencia de la demanda**

9. Resulta claro que el objeto de la demanda es cuestionar la no suspensión del cómputo de intereses moratorios que se produciría en la liquidación de la deuda

---

<sup>3</sup> Esta resolución fue corregida mediante resolución 33, de fecha 3 de noviembre de 2015, puesto que la numeración consignada era errónea.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00225-2017-PA/TC  
LIMA  
TELEFÓNICA DEL PERÚ S.A.A

tributaria una vez culminado el trámite del procedimiento contencioso tributario recaído en autos.

10. Asimismo, resulta conveniente dar a conocer el *íter* procedimental de la impugnación a la que hace alusión la parte demandante:

- Producto de la fiscalización seguida al recurrente, SUNAT emitió las Resoluciones de Determinación 012030008377 y 012030008312 (f. 7 a 179), giradas por el impuesto a la renta de los ejercicios fiscales 2000 y 2001 respectivamente, las Resoluciones de Determinación 012030008377 a 012030008388, giradas por los pagos a cuenta del referido impuesto correspondiente a los periodos enero a diciembre de 2001, y las Resoluciones de Multa 0120020008149 a 0120020008162, emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.
- Los referidos actos administrativos fueron reclamados parcialmente por la recurrente (Expedientes 0150340005848 y 0150340005850, de fechas 10 de enero de 2006), emitiéndose la Resolución de Intendencia 0150140006692 (f. 312), en fecha 28 de setiembre de 2007, que declaró fundado en parte dicho recurso, dejando sin efecto las Resoluciones de Multa 0120020008151 a 0120020008162, y rectificando los montos de las Resoluciones de Multa 0120020008149 y 0120020008150, así como de las Resoluciones de Determinación 012030008311, 012030008312 y 012030008377 a 012030008388.
- Contra la Resolución de Intendencia 0150140006692 la recurrente interpuso recurso de apelación, siendo que mediante Resolución 17044-8-2010 (f. 582), de fecha 27 de diciembre de 2010, el Tribunal Fiscal resolvió nulificar la apelada, en los extremos referidos a los reparos por venta la valor de mercado de la Red Analógica Nortel, desconocimiento en la aplicación de la proporcionalidad a las cargas financieras, y bajas de existencias sin sustento y, de otro lado, revocar la misma en los extremos referidos a los reparos sobre gastos ajenos al negocio- Revista ETECÉ, saldo a favor por los pagos a cuenta en exceso de ejercicios anteriores, modificación indebida del coeficiente y las multas vinculadas; asimismo, la confirma en lo demás que contiene.

En fecha posterior, la actora presentó solicitud de aclaración y corrección contra la resolución que resuelve el recurso de apelación, emitiéndose la Resolución 1853-8-2011 (f. 622), en fecha 3 de febrero de 2011, que desestima la petición y amplía de oficio el numeral 2 de la parte resolutive del acto administrativo antedicho, respecto al reparo de provisión de cobranza dudosa.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00225-2017-PA/TC  
LIMA  
TELEFÓNICA DEL PERÚ S.A.A

- Posteriormente la SUNAT emite la Resolución de Intendencia 0150150001030 (f. 626), en fecha 4 de octubre de 2011, ello en cumplimiento a lo dispuesto por el Tribunal Fiscal en la precitada Resolución 17044-8-2010, ampliada mediante la Resolución 1853-8-2011, resolviendo dejar sin efecto la Resolución de Determinación 0120030008377, así como rectificar los montos de las Resoluciones de Determinación 012030008311, 012030008388 y las Resoluciones de Multa 0120020008149 y 0120020008150.
- Contra la Resolución de Intendencia 0150150001030 la actora interpone recurso de apelación, que fue declarado inadmisibile mediante la Resolución de Intendencia 0150150001040 (f. 691), de fecha 23 de noviembre de 2011, pero admitido posteriormente por el Tribunal Fiscal mediante la Resolución 1973-8-2012 (f. 707), de fecha 7 de febrero de 2012, que revocando la última, se pronunció sobre la primera revocándola en los extremos referidos a los reparos sobre liquidación de tributo considerando resultados de ejercicios no definidos, provisión de cobranza dudosa y venta de Red Analógica Nortel, y confirmándola respecto a los reparos de proporcionalidad de las cargas financieras.
- Como consecuencia de la resolución emitida por el Tribunal Fiscal — indicada previamente—, la SUNAT presenta la Resolución de Intendencia 0150150001203<sup>4</sup> (f. 887), de fecha 1 de abril de 2013, en la que resuelve dejar sin efecto la Resolución de Determinación 0120030008377, así como: (i) rectificar y dar por cancelada la Resolución de Determinación 0120030008378, y (ii) rectificar los montos de las Resoluciones de Determinación 012030008311, 012030008312 y 012030008379 a 012030008388 y las Resoluciones de Multa 0120020008149, 0120020008150.
- Contra la Resolución de Intendencia 0150150001203 la actora interpone recurso de apelación, el cual se encontraba pendiente de resolver a la fecha de interposición de la demanda (3 de julio de 2013). Así las cosas, el 20 de agosto de 2013, se emite la Resolución 13365-3-2013 (f. 1985), que otorga respuesta al citado recurso en términos desestimatorios y, por ende, confirmando el acto impugnado.

11. Es menester hacer notar que, en el Expediente 01529-2011-0-1801-JR-CA-08 (fojas 1426), la recurrente ha impugnado las Resoluciones 17044-8-2010, 17133-8-2010 y 01853-8-2011, en un proceso contencioso administrativo (proceso especial).

---

<sup>4</sup> *Ibíd*em, nota 1.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00225-2017-PA/TC  
LIMA  
TELEFÓNICA DEL PERÚ S.A.A

En dicho proceso solicita la nulidad parcial de los siguientes reparos: (i) cargas financieras; (ii) provisión de cobranza dudosa; (iii) documentos que no sustentan los gastos; (iv) enajenación de bienes por transferencia patrimonial a Telefónica Móviles S.A.C; y (v) costo del activo fijo deducido extracontablemente como gasto (denominado Overhead). Asimismo, pretende que el pronunciamiento contenga lo siguiente: (i) se reconozca la deducción de las cargas financieras durante los ejercicios 2000 y 2001; (ii) se reconozca la deducción de la provisión de cuentas de cobranza dudosa correspondientes a los ejercicios 2000 y 2001; (iii) se reconozca la deducción de los gastos de alquilar de los pequeños espacios alquilados en establecimientos comerciales (bodegas y otros) para la instalación de teléfonos públicos en esos espacios; (iv) se reconozca el tratamiento tributario aplicado a la operación de transferencia de un bloque patrimonial a favor de Telefónica Móviles S.A.C, llevada a cabo en el marco de un proceso de reorganización simple; y (v) se reconozca la deducción de la porción de los gastos administrativos y generales que fueron asignados al costo de los activos. Asimismo, se advierte de autos que se le concedió medida cautelar mediante la Resolución 2 (f. 1581), de fecha 21 de octubre de 2011

12. De otro lado, en el Expediente 09525-2013-0-1801-JR-CA-20 (fojas 2234), la actora ha impugnado la Resolución 13365-3-2013, en un proceso contencioso administrativo (proceso especial). En dicho proceso solicita la nulidad parcial de los siguientes reparos: (i) saldo a favor de ejercicios anteriores, y (ii) venta de la Red Analógica Nortel. Asimismo, solicita que se reconozca que el saldo a favor del ejercicio 1999 sea considerado para el cálculo del impuesto a la renta de telefónica del Perú del ejercicio 2000.

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

13. Es menester anotar lo dicho por el legislador sobre la obligación tributaria en el artículo 1 del TUO del Código Tributario:

(...) es de derecho público, es el vínculo entre el acreedor y el deudor tributario, establecido por ley, que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria, siendo exigible coactivamente.

14. Podemos entenderla como la obligación del deudor tributario (contribuyente o responsable) de efectuar el pago del tributo (prestación tributaria) a favor del acreedor tributario (el Estado), que por mandato de la ley ha sido impuesto —obviamente delimitada por la Constitución—, cuyo incumplimiento es exigible mediante cobro coactivo.
15. Del mismo modo, el Tribunal Constitucional ha sostenido que en el Estado Social y Democrático de Derecho, el fundamento de la imposición no se limita únicamente a



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00225-2017-PA/TC  
LIMA  
TELEFÓNICA DEL PERÚ S.A.A

una cuestión de Poder Estatal, sino que incorpora a su razón de ser el deber de todo ciudadano al sostenimiento de los gastos públicos, deber que (...) originalmente fuera entendido respecto al cumplimiento de obligaciones sustanciales y formales relacionadas con el pago (sentencia recaída en el Expediente 06089-2006-PA/TC, fundamento 18), entendiendo por la primera, como aquella prestación esencial o fundamental de la relación jurídico-tributaria, esto es, el pago del tributo<sup>5</sup>; y la segunda, todas las demás que deben realizarse para cumplir con la primera<sup>6</sup>.

16. Por su parte el artículo 28 del mismo Código, señala que la deuda tributaria está constituida por el tributo, la multa y los intereses, señalando que este último es moratorio en los casos de pago extemporáneo del tributo y en la aplicación de multas. En ese sentido, el Tribunal Constitucional señaló que los intereses moratorios son aplicados por el no cumplimiento oportuno de una obligación tributaria (sentencia recaída en el Expediente 04082-2012-PA/TC, fundamento 45), por lo mismo es posible reconocer en ellos su accesoriedad<sup>7</sup>, debido a que se originan siempre y cuando exista alguna obligación de pago de tributos pendiente y vencida. En razón de esto, se le considera como un componente de la deuda tributaria, al encontrar justificación en su relación con la prestación tributaria.
17. De este modo es posible afirmar que al dejarse sin efecto la obligación de pago del tributo a través del procedimiento contencioso tributario o, en su caso, a través del proceso contencioso administrativo, la decisión alcanza también a los intereses. De allí que no es posible justificar un pronunciamiento en sede constitucional sobre los intereses de un tributo que aún se encuentra siendo discutido ante la autoridad administrativa o judicial ordinaria.
18. Aquí cabe preguntarse si en el contexto descrito, ¿la respuesta de la justicia constitucional tendría efectos restitutivos? El Tribunal Constitucional ha dejado establecido en su jurisprudencia que la eficacia restitutoria del proceso de amparo conlleva ineludiblemente reponer o restituir las cosas al estado anterior a la vulneración o [amenaza] de un derecho constitucional (resolución recaída en el Expediente 00658-2013-PA/TC, fundamento 3), pero si la amenaza invocada se basa en perjuicios que escapan de una captación objetiva como en el caso de autos, no podría hablarse de efectos restitutivos ya que se dispondría el no cobro de intereses moratorios, ya sea por capitalización o por el exceso del plazo para

---

<sup>5</sup> Así entendido por el legislador al redactar el artículo 28 del TUO del Código Tributario.

<sup>6</sup> Por citar las establecidas en los artículos 87 a 91 del citado Código.

<sup>7</sup> A mayor abundamiento tenemos lo expuesto por la doctrina sobre el particular, señalando que los *intereses moratorios tienen naturaleza de prestaciones accesorias de la obligación principal de pago del tributo, de forma que su primer requisito de exigibilidad será, precisamente, la existencia de dicha obligación principal. En tal sentido, señala que se necesita la existencia de una obligación pecuniaria jurídicamente debida y que se produzca el incumplimiento de los plazos en los que dicha prestación tuvo que ser cumplida* (ver LÓPEZ MARTÍNEZ, Juan, Régimen Jurídico de los llamados "intereses moratorios" en materia tributaria, Civitas, 1994, Madrid, pp. 140 y ss.)



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00225-2017-PA/TC  
LIMA  
TELEFÓNICA DEL PERÚ S.A.A

resolver, de una deuda que aún se discute y bien podría dejarse sin efecto, lográndose un pronunciamiento cuyos efectos podrían o no materializarse dependiendo de lo que decida la autoridad administrativa o, en su caso, la judicial ordinaria sobre la obligación principal.

19. Situación distinta se presenta cuando tenemos un pronunciamiento definitivo en sede administrativa y que se decide no controvertir en sede judicial, o de recurrir a esta última, una vez concluido el proceso, ya que en ese momento existiría una obligación tributaria no susceptible de ser discutida y, por ende, su liquidación podría contener estos intereses, quedando expedita para ser requerida a través de un procedimiento de cobranza coactiva por la Administración Tributaria —sin avizorarse una posible suspensión del mismo ante el dictado de alguna medida cautelar o posible conclusión ante la declaratoria de inexistencia de la obligación—, situaciones que imprimen certeza e inminencia a la amenaza de vulneración de algún derecho constitucional.
20. El mismo análisis se extiende al caso de las multas que pese a no tener la naturaleza de tributos, se imponen por el incumplimiento de las obligaciones formales que giran en torno al pago de este.
21. En complemento de lo expuesto, tenemos que de conformidad con el artículo 2 del Código Procesal Constitucional, tratándose del cuestionamiento de un acto futuro (amenaza de violación), esta amenaza debe ser cierta y de inminente realización; presupuesto, claro está, que debe observarse a la fecha de interposición de la demanda. El primer requisito —la certeza de la amenaza— tiene que ver con la posibilidad de que el acto pueda ser efectivamente realizado, jurídica o materialmente. Por ello, en la sentencia recaída en el Expediente 00091-2004-PA/TC se sostuvo que, para que el acto futuro pueda ser considerado cierto, es preciso que se encuentre fundado en hechos reales y no imaginarios (fundamento 8). En segundo lugar, no basta con demostrar la plausibilidad de la amenaza. Es preciso, además, que esta sea de inminente realización; es decir, que esté pronta a suceder. Se descarta, así, que mediante el amparo se puedan cuestionar actos futuros remotos, sobre los cuales existe una indeterminación temporal de que puedan acaecer.
22. Se advierte que la reclamación constitucional se presenta aun cuando el procedimiento contencioso tributario tramitado bajo el Expediente 0150350006977 se encontraba en giro, esto quiere decir, que el probable cobro de intereses moratorios a la fecha de presentación no constituía una amenaza cierta al no existir deuda definitiva en sede administrativa. Y, en todo caso, mientras se prolongue la discusión sobre la procedencia o no de la obligación de pago de tributo, así como de las multas en la vía ordinaria, también constituye una conjetura afirmar que tales intereses representan una amenaza en los términos expuesto por el Código Procesal



**TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

EXP. N.º 00225-2017-PA/TC  
LIMA  
TELEFÓNICA DEL PERÚ S.A.A

Constitucional y la jurisprudencia constitucional, puesto que podrían o no materializarse dependiendo de lo que se decida la autoridad judicial, conforme acontece en el presente caso<sup>8</sup>.

23. Las circunstancias del caso y la fundamentación descrita hacen que la amenaza denunciada no satisfaga el requisito de certeza que requiere el cuestionamiento de actos futuros. En consecuencia, de conformidad con el artículo 2 del Código Procesal Constitucional, debe desestimarse la demanda.

**Cuestión adicional**

24. Respecto a la invocación de la garantía del plazo razonable, cabe señalar que el objeto de la reclamación constitucional no se sustenta en la necesidad de obtener un pronunciamiento definitivo en sede administrativa, sino en denunciar que el exceso del plazo para resolver por parte de las autoridades administrativas dará como resultado final una posible aplicación de intereses moratorios por dicho exceso, como ha sido señalado en el fundamento 9 de la presente Resolución. En todo caso, a la fecha existe ya un pronunciamiento por parte del Tribunal Fiscal (Resolución 13365-3-2013) sobre su recurso administrativo del 19 de abril de 2012, falta de respuesta que hizo notar en su demanda a efectos de sustentar la posible no suspensión de intereses.

Por estas consideraciones, con el fundamento de voto de la magistrada Ledesma Narváez, nuestro voto es por lo siguiente,

Declarar **IMPROCEDENTE** la demanda de amparo.

Publíquese y notifíquese.

**SS.**

**LEDESMA NARVÁEZ**

**MIRANDA CANALES**

**PONENTE MIRANDA CANALES**

---

<sup>8</sup> Nótese que la recurrente acudió a la vía ordinaria para controvertir ciertos reparos confirmados por el Tribunal Fiscal (Expedientes 01529-2011-0-1801-JR-CA-08 y 09525-2013-0-1801-JR-CA-20, respectivamente), siendo un escenario el que puedan dejarse sin efecto.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00225-2017-PA/TC  
LIMA  
TELFÓNICA DEL PERÚ S.A.A

## FUNDAMENTO DE VOTO DE LA MAGISTRADA LEDESMA NARVÁEZ

*Impugnar sin razón contraviene el valor justicia. Hacerlo además en materia tributaria contraviene el bien común*

*En el Perú debería discutirse la posibilidad de sancionar a las empresas o abogados que promuevan dilaciones e impugnaciones injustificadas*

*Las grandes empresas deben contribuir, al igual que cualquier persona, con el sostenimiento de los gastos públicos, sin distinción, privilegio o abuso del Derecho*

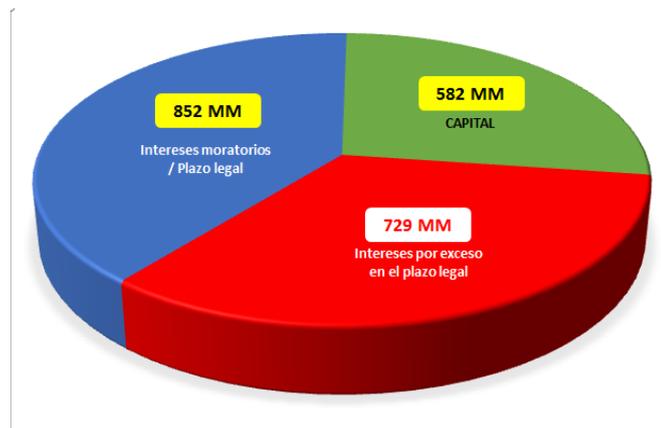
1. El presente caso es uno de aquellos que merece el mayor análisis no sólo por los especialistas en derecho constitucional tributario, sino por los estudiantes de abogacía, la opinión pública y la ciudadanía, pues refleja tres asuntos que estimo son de la mayor relevancia:
  - i) El mal uso o abuso en el ejercicio de un proceso de amparo por parte de una empresa como Telefónica del Perú S.A.A. que, si sumamos los plazos en su conjunto, lleva 20 años evitando o retardando el pago de una millonaria deuda al Estado (calculada por la Sunat en más de 1,400 millones de soles, al 30 de junio de 2015);
  - ii) Tal como lo acredita en gran medida la parte demandada, la falta de justificación en el distinto trato que la mayoría del Tribunal Constitucional ha dado a la justiciable Telefónica del Perú S.A.A. respecto de otros justiciables, en cuanto a la aplicación del Derecho (ya sea en cuanto al plazo de prescripción del amparo, al agotamiento de la vía administrativa, las excepciones a tal agotamiento, la causal de residualidad del amparo o aquella de las vías paralelas), de modo tal que si se tratará por igual a todos los justiciables, este caso, sin ningún margen de duda, debería ser declarado **IMPROCEDENTE**; y.
  - iii) Vinculado a lo anterior, la posición en mayoría, sin mayor sustento, equipara el plazo razonable a sólo el plazo legal, es decir, que sólo resultará razonable el



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00225-2017-PA/TC  
LIMA  
TELEFÓNICA DEL PERÚ S.A.A

plazo que establezca la ley, dejando de lado lo que es jurisprudencia reiterada del Tribunal Constitucional en el sentido de que el plazo razonable se examina en cada caso concreto, evaluando, más allá del plazo legal, la complejidad del asunto, la conducta del interesado y de las autoridades, así como las consecuencias que la demora produce en la situación jurídica del interesado. Para expresarlo de modo más didáctico, utilizaré un cuadro elaborado por el abogado de Telefónica del Perú S.A.A:



El cuadro rojo muestra la cantidad (729 millones de soles) que como consecuencia de la posición en mayoría del Tribunal Constitucional, Telefónica del Perú S.A.A. dejará de pagar al Estado. ¿Por qué? Porque ese monto es el que se generó fuera del plazo legal. Ojalá algún día todos los órganos estatales en el Perú, incluido el Tribunal Constitucional, logren resolver los casos en el plazo legal

2. Seguidamente, ampliaré lo expresado en tales puntos. En cuanto al **abuso en el ejercicio del Derecho**, cabe mencionar que el Tribunal Constitucional ha sostenido que “la proscripción genérica, que tiene como punto de partida la figura del abuso del derecho, es categórica desde el análisis constitucional: *la Constitución no ampara el abuso del derecho*, afirmación que se encuentra en el párrafo final del artículo 103 de la Constitución. La figura del abuso del derecho, así como la del fraude de ley (la prohibición de ambas) tienen la propiedad de lograr combatir el formalismo que sirve de cubierta para transgredir el orden jurídico constitucional (...)” (STC 05859-2005-PA/TC FJ 6).
3. Conforme a lo expuesto, si bien el derecho a la tutela jurisdiccional, en cuanto permite interponer demandas de amparo, tiene cobertura constitucional, ello no implica que un justiciable pueda ejercitar tal derecho sin una justificación que resulte compatible con otros bienes jurídicos constitucionales, otros derechos



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00225-2017-PA/TC  
LIMA  
TELEFÓNICA DEL PERÚ S.A.A

fundamentales, reglas del ordenamiento jurídico o el respeto a los derechos de terceros. Interponer un amparo sin una razón legítima constituye una forma de abuso en el ejercicio del Derecho.

4. El caso de Telefónica del Perú S.A.A. es un caso de abuso en el ejercicio del Derecho en la medida que interpuso una demanda de amparo, sin esperar a que se resuelva en segunda instancia administrativa el recurso de apelación que había presentado, generando con ello un daño a todos aquellos que dependen de los ingresos tributarios del Estado y que ya llevan 20 años esperando a que esta empresa cumpla con sus pagos.

Reitero, para que no pase desapercibido este detalle, lo que está en discusión es una deuda generada en el período 2000 y 2001 y sobre la cuál a la fecha no se ha pagado ni un solo sol. Si hay dudas sobre este detalle, me remito a las propias declaraciones que el abogado de la empresa Telefónica hizo en la audiencia pública del miércoles 6 de enero del presente año, que sugiero sea visualizada para tener una mejor comprensión de lo que pudiera decir en este voto.  
<https://www.youtube.com/watch?v=fSjIxszuMMI&t=351s>

Retomando la idea, la empresa demandante Telefónica alega que ha interpuesto este amparo porque asumió que el daño podía ser irreparable, pero cabe preguntarse *¿las cuestiones de deudas monetarias, son realmente irreparables?* Quizás pueda ser claramente irreparable el tiempo que una persona lleva privada de libertad, pues no hay modo de devolverle ese tiempo, pero que me suban o no los montos de dinero a pagar a la Sunat no pareciera tener la misma naturaleza, pues con frecuencia las afectaciones relaciones con temas monetarios, si es que son acreditadas, si pueden ser reparadas (con intereses, indemnizaciones, etc.). La pregunta la dejo abierta para que futuras críticas a este voto señalen las razones de la irreparabilidad del caso Telefónica; y la pregunta será aún más sugestiva si está ingresa al mundo de la academia y las futuras generaciones de jóvenes abogados que leerán este voto frente a los clásicos valores de lo justo y del no abuso del derecho.

5. Asimismo, de la revisión del voluminoso expediente del amparo interpuesto por esta empresa, se aprecia que ésta interpuso todos los procesos o recursos que pudieran existir en nuestro sistema jurídico (ante la Sunat, Poder Judicial y Tribunal Constitucional). Hacerlo *¿constituye un abuso?* No necesariamente. Podría existir una razón legítima, por ejemplo, cuando antes de acudir al amparo se hubiese agotado la vía administrativa o cuando exista, acreditadamente, una excepción al agotamiento de dicha vía.
6. Por otra parte, en cuanto a la **igualdad en la aplicación de la ley**, cabe mencionar que ésta exige que las reglas jurídicas deban ser aplicadas por igual a todas las personas, sin distinción a su origen, raza, sexo, idioma, religión, opinión, condición



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00225-2017-PA/TC  
LIMA  
TELEFÓNICA DEL PERÚ S.A.A

económica u otra índole (artículo 2.2. de la Constitución). La igualdad en la aplicación de la ley constituye una de las grandes conquistas del Estado de Derecho y todos, incluidos los jueces y juezas, tenemos la obligación de preservarla y defenderla.

7. En centenas o miles de procesos de amparo, el Tribunal Constitucional, aplicando normas constitucionales y procesales constitucionales, ha declarado improcedentes las demandas de amparo por las causales de prescripción, falta de agotamiento de la vía administrativa, las excepciones a tal agotamiento, residualidad del amparo o debido a la existencia de vías paralelas. Incluso, en temas de fondo, al verificar que se ha afectado el derecho al plazo razonable, tan sólo, ha exhortado a que la autoridad emplazada no se demore tanto y que resuelva en el más breve plazo. A manera de ejemplo comparto este caso para su lectura (Exp No 03744-2018-PA/TC caso Silver Lake SAC)
8. Sin embargo, como lo hace notar la parte demandada, citando sentencias del Tribunal Constitucional, en el presente caso de Telefónica del Perú S.A.A. no se aplicó los mismos criterios. En este caso, todo, o casi todo, tuvo argumentos inconsistentes, incoherentes o ficticios, no declarándose ninguna improcedencia. Es más, en uno de los temas de fondo, al verificar que se ha afectado el derecho al plazo razonable, no hizo ninguna exhortación a la autoridad emplazada, sino que declaró, sin más, la nulidad de las resoluciones administrativas que se tomaron mucho tiempo en resolver, porque para la mayoría del Tribunal Constitucional: plazo razonable = sólo plazo legal.
9. En efecto, en cuanto a esta **equiparación del plazo razonable con sólo el plazo legal**, es curiosa la inflexibilidad para sancionar las demoras en los procedimientos administrativos, asumiendo algo así como que todos los órganos administrativos o jurisdiccionales deben resolver en un plazo razonable, al que equiparan sólo con el plazo legal, sin observar las demoras del propio Tribunal Constitucional. Veamos un ejemplo, conforme al artículo 20 del Código Procesal Constitucional, este Tribunal tiene un plazo máximo de 20 días para pronunciarse sobre el recurso interpuesto en el proceso de habeas corpus. Dado que todas las decisiones del Tribunal Constitucional están publicadas en su página web, se ha podido verificar que a lo largo de este Pleno (2014-2021) sólo ha resuelto 3 expedientes de habeas corpus en 20 días (**Expedientes 05401-2016-PHC/TC, 02651-2018-PHC/TC y 05811-2015-PHC/TC**). La mayoría de los expedientes de habeas corpus (63%) son resueltos, en el mejor de los casos, en 1 año en promedio. Esa es la realidad del plazo legal en los habeas corpus tramitados ante el Tribunal Constitucional. Bajo la lógica de la mayoría del Tribunal Constitucional, casi todos los expedientes tramitados ante el Tribunal Constitucional, salvo los 3 antes mencionados, incurren en violaciones al plazo razonable, entendido por ellos sólo como plazo legal. Este especial detalle del plazo legal fue expuesto en el debate que tenemos todos los magistrados antes de la



**TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

EXP. N.º 00225-2017-PA/TC  
LIMA  
TELEFÓNICA DEL PERÚ S.A.A

votación, y hasta ahora sigo reflexionando si el plazo legal es una preocupación para todos los casos que este Tribunal conoce.

10. Obviamente, no comparto dicho razonamiento. No hay duda que un ejemplo de plazo razonable es el plazo legal, pero el primero no se puede supeditar únicamente al segundo. Superar el plazo legal no constituye *per se* una violación del derecho al plazo razonable, sino que éste deberá ser meritado en cada controversia concreta, considerando la complejidad del asunto, la actividad o conducta del interesado, la conducta de las autoridades y las consecuencias que la demora produce en la situación jurídica del interesado. En un proceso pueden existir dilaciones. Lo arbitrario se configura cuando las dilaciones son indebidas o injustificadas.
11. A ello debe añadirse que no puede considerarse que se haya producido una afectación en el derecho de propiedad ni en la esfera patrimonial de Telefónica del Perú al momento de interponer la demanda porque la deuda aún no era exigible y, ni siquiera en la actualidad, al emitir sentencia, dado que existen dos medidas cautelares emitidas por los juzgados 20º y 8º especializado en lo contencioso administrativo (Expediente Judicial N° 5335-2011-15-1801-JR-CA-13) y Resolución N° Dos de 21.12.2011 que impide la realización de acciones de cobranza de la deuda tributaria en su totalidad. Por lo tanto, no hay afectación de su derecho de propiedad ni amenaza cierta e inminente de la misma.
12. El probable cobro de intereses moratorios a la fecha de presentación de la demanda no constituía siquiera una amenaza cierta *por no existir deuda definitiva en sede administrativa*, por lo que constituye una conjetura afirmar que tales intereses representan una amenaza en los términos expuestos por el Código Procesal Constitucional y la jurisprudencia constitucional.

Seguidamente, ampliaré mi argumentación sobre las causales de improcedencia del caso de Telefónica del Perú S.A.A:

**Datos generales:**

13. La empresa recurrente solicita la inaplicación del artículo 33 del Código Tributario, pues cuestiona la no suspensión del cómputo de intereses moratorios que se produciría en la liquidación de la deuda tributaria relativa al impuesto a la renta de los ejercicios 2000 y 2001, una vez culminado el trámite del procedimiento contencioso tributario recaído en autos; en consecuencia, pide que se declare la nulidad de la Resolución de Intendencia 150150001203, de fecha 1 de abril de 2013, emitida por la Sunat, a consecuencia de lo dispuesto por la Resolución 01973-8-2012, de fecha 7 de febrero de 2012, emitida por el Tribunal Fiscal.



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00225-2017-PA/TC  
LIMA  
TELEFÓNICA DEL PERÚ S.A.A

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

### **Sobre el plazo de prescripción**

15. El artículo 44 del Código Procesal Constitucional establece que el plazo para interponer la demanda de amparo prescribe a los sesenta días hábiles de producida la afectación, siempre que el afectado hubiese tenido conocimiento de acto lesivo y se hubiese hallado en posibilidad de interponer la demanda.
16. En el presente caso, la impugnada Resolución de Intendencia 150150001203, que es considerada la principal por los abogados de la demandante, les fue notificada el 1 de abril de 2013 fojas 118y 121, mientras que la demanda de amparo fue presentada el 3 de julio de 2013 (fojas 1106).
17. Si se consideran tales fechas, se ha superado en exceso el plazo máximo de sesenta días hábiles que tenía la demandante para presentar su demanda de amparo, de modo tal que ese solo hecho exige declarar la improcedencia liminar de la demanda.

### **La impugnada Resolución de Intendencia 150150001203 no es una resolución de ejecución coactiva**

18. A diferencia de los casos Medina Baca (Exp. 4082-2012-PA/TC) e Icatom (Exp. 4532-2013-PA/TC), en los que se impugnaron **resoluciones de ejecución coactiva**, en este caso se ha cuestionado una Resolución de Intendencia emitida por Sunat. Por lo tanto, no son controversias similares a las que corresponde aplicar los mismos criterios. Este caso debe ser analizado según sus propias particularidades jurídicas y fácticas, con base en la Constitución y el bloque de constitucionalidad.

### **Falta de agotamiento de la vía administrativa e inexistencia de algún supuesto de irreparabilidad que justifique su no agotamiento**

19. No agotamiento de vías previas. En el presente caso se acredita que: i) la demandante no ha esperado el pronunciamiento del Tribunal Fiscal respecto de su recurso de apelación interpuesto contra la Resolución de Intendencia 150150001203 que ahora impugnada; ii) interpuso la demanda antes de que aquel fuera resuelto en el plazo de ley; y, iii) por tanto, no ha agotado las vías previas según el artículo 45 del CPC.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00225-2017-PA/TC  
LIMA  
TELEFÓNICA DEL PERÚ S.A.A

20. No configuración de irreparabilidad como supuesto de excepción al agotamiento de las vías previas: i) tampoco se ha configurado ningún supuesto de excepción según el artículo 46 del CPC, incluido el supuesto de irreparabilidad del 46.2 del CPC, único fundamento desarrollado en la ponencia como sustento de excepción al agotamiento de las vías previas; ii) al no tratarse de una resolución de ejecución coactiva, conforme lo mencionado *supra*, no corresponde seguir el criterio aplicado en tales casos (Medina Baca e Icatom), que erróneamente se aplica en la ponencia pese a no tratarse de una resolución de ejecución coactiva; iii) dicho criterio consiste en que el demandante no habría contado con un mecanismo para cuestionar la demora en resolver y que ello, a su vez, haya tenido repercusión en la suspensión del cobro de intereses moratorios; iv) según dicho criterio, la interposición de una queja, regulada en el Código Tributario y que se emplea para cuestionar la demora del TF en la resolución de un recurso de apelación, no suspende el procedimiento de ejecución coactiva puesto que este solo se suspende por alguna de las causales del 119 de dicho Código y no por la presentación de un recurso de queja; v) este “argumento” presupone la inminencia de la liquidación de la deuda en etapa de ejecución coactiva, pero ello no se había configurado en el presente caso al interponerse la demanda. No se impugnó ninguna resolución de ejecución coactiva; vi) y no hubiese podido hacerse porque una deuda tributaria solo es exigible coactivamente, según el art. 115 c) del Código Tributario cuando es confirmada por el TF, pronunciamiento pendiente al momento de interposición de la demanda; vii) ello sin perjuicio de considerar que las excepciones se aplican de modo restrictivo, más aún si carecen de justificación con base en el ordenamiento jurídico-constitucional y la jurisprudencia de este Tribunal, por lo que no corresponde extenderlas injustificadamente; viii) el propio Tribunal Constitucional ha enfatizado que “la finalidad de interponer recursos administrativos de impugnación es darle la oportunidad a la propia Administración de revisar su actuación o reevaluarla” (STC 1417-2005-PA/TC); pero en este caso ello no ha ocurrido porque se interpuso la demanda antes del pronunciamiento del Tribunal Fiscal, requerido por la propia demandante al interponer su recurso de apelación contra la Resolución de intendencia 150150001203.

21. Ello nos permite concluir que la demandante no agotó la vía previa (art. 45 del CPC) y no se configuró ni acreditó una situación de irreparabilidad o alguna otra excepción al agotamiento de la vía previa (art. 46 del CPC), por lo que también corresponde declarar la improcedencia de la demanda por esta causal.

**No declarar improcedente la demanda en este caso contraviene los criterios desarrollados por el TC en causas similares**

22. En casos anteriores, en los que a través del amparo se solicitó la inaplicación de intereses moratorios por la presunta demora en el trámite del procedimiento contencioso tributario, el Tribunal Constitucional, al verificar la falta de agotamiento de la vía previa al momento de interponerse la demanda por estar pendiente de



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00225-2017-PA/TC  
LIMA  
TELEFÓNICA DEL PERÚ S.A.A

resolver el recurso de apelación contra la deuda tributaria (tributo + intereses + multa) declaró improcedentes los RAC. Veamos:

<b>Exp.</b>	<b>Impugnadas</b>	<b>Agotamiento de vía previa al interponerse la demanda</b>	<b>Fallo</b>	<b>Firmantes</b>
4136-2019-PA/TC (3.11.2020)	R. de Intendencia apelada pendiente de ser resuelta	No	Interlocutoria	Espinosa-Saldaña Barrera Ramos Núñez Miranda Canales
1238-2019-PA/TC (10.10.2020)	<b>Resoluciones de ejecución coactiva</b>	No	Interlocutoria	Espinosa-Saldaña Barrera Ramos Núñez Miranda Canales
3744-2018-PA/TC (09.01.2020)	R. de Intendencia apelada pendiente de ser resuelta	No	Interlocutoria	Ledesma Narváez Espinosa-Saldaña Barrera Ramos Núñez
3207-2014-PA/TC (31.5.2016)	R. de ejecución coactiva	No	Interlocutoria	Espinosa-Saldaña Barrera Ramos Núñez UrviolaHani

23. Como ya lo hemos expuesto antes, el derecho a la igualdad en la aplicación de la ley exige que ante supuestos jurídicos y fácticos similares, aplique la misma consecuencia jurídica. Asimismo, con ello se contribuye a la realización de



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00225-2017-PA/TC  
LIMA  
TELEFÓNICA DEL PERÚ S.A.A

principios constitucionales como el de seguridad y predictibilidad jurídicas. Tal es así que en nuestro sistema jurídico -aunque no solo en él- rige el principio según el cual “a igual razón, igual derecho”, relacionado directamente con que todos los ciudadanos somos iguales ante la ley, y también, somos iguales, ante su aplicación por los entes administrativos y por los órganos o tribunales jurisdiccionales.

24. Sin perjuicio de todo lo dicho, no debe perderse de vista que en los Expedientes 1238-2019-PA/TC (10.10.2020) y 03207-2014-PA/TC (31.5.2016) se declararon improcedentes RAC **incluso contra resoluciones de ejecución coactiva, firmadas por los mismos magistrados que conocieron y estimaron las demandas en los casos Medina Baca e Icatom.**
25. El presente caso sí es similar a los casos Silverlake (Exp. 03744-2018-PA/TC) y Supermercados Peruanos (Exp. 4136-2019-PA/TC). En tales casos se cuestionaban resoluciones de intendencia emitidas por Sunat, como en este caso, impugnadas ante el Tribunal Fiscal y pendientes de ser resueltas, también como en este caso. El Tribunal Constitucional declaró improcedentes las demandas por haber sido interpuestas antes de la resolución correspondiente por el Tribunal Fiscal.
26. A ello debe añadirse la situación de incertidumbre derivada precisamente de esa falta de resolución, en la medida que la concreta deuda tributaria -que incluye los intereses moratorios- aún no ha sido establecida o, en términos técnicos, no se trata de una deuda líquida.
27. Al respecto, la doctrina especializada “considera como deuda líquida aquella cuya cuantía está perfectamente determinada o que pueda determinarse sin más que una sencilla operación aritmética” (Hernández 1993, pp. 97-98)<sup>9</sup>.
28. En ambos casos se declaró improcedente el RAC y se emitieron sentencias interlocutorias. ¿Qué diferencia en lo fundamental este caso si las circunstancias jurídicas y fácticas son similares? No se advierte ninguna diferencia sustancial que justifique un fallo diametralmente opuesto como el propuesto en la ponencia.

**La demandante ha impugnado en la vía judicial la resolución objetada en el presente proceso, encontrándose pendiente la emisión de la resolución en sede casatoria**

29. Como se explicó *supra*, con fecha 20 de agosto de 2013, el Tribunal Fiscal emitió la RTF13365-3-2013 que confirmó la RI 150150001203. Contra dicha resolución, Telefónica del Perú interpuso una demanda contencioso-administrativa, que fue

---

<sup>9</sup> Hernández, Luis. (1993). “La compensación en el Código Tributario vigente”. En Themis, N.º 26, pp. 95-101.



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00225-2017-PA/TC  
LIMA  
TELEFÓNICA DEL PERÚ S.A.A

declarada infundada en ambas instancias y que actualmente ha sido votada en sede casatoria estando pendiente la emisión de la correspondiente resolución.

30. ¿Acaso se ha evaluado o tenido en consideración qué pasaría con ese proceso judicial en trámite, actualmente en sede casatoria, que se pronunciará sobre la RTF13365-3-2013 que confirmó la RI 150150001203, impugnada en este proceso? Toda una incertidumbre se genera con esta decisión de la mayoría del Tribunal Constitucional.

### **Sobre la existencia de vías específicas igualmente satisfactorias**

31. Debo indicar que el Tribunal Constitucional ha precisado en su jurisprudencia en materia tributaria que existen vías ordinarias que pueden considerarse como específicas e igualmente satisfactorias al proceso de amparo (Cfr. STC Exp. 01939-2013-PA/TC, STC Exp. 3417-2011-AA/TC, RTC Exp. 00611-2009-PA/TC, RTC Exp. 2612-2008-PA/TC, RTC Exp. 5920-2008-PA/TC, RTC Exp. 4921-2007-PA/TC, RTC Exp. 2879-2012-PA/TC, entre otras). Sin embargo, también es cierto que en diversas ocasiones este Tribunal ha admitido la procedencia de los denominados “amparos tributarios”, aunque, en algunas oportunidades, sin tomar suficientemente en cuenta lo dispuesto por el Código Procesal Constitucional sobre la subsidiariedad del amparo (STC Exp. 00867-2013-PA/TC, FJ 9).
32. De esta manera, y teniendo en cuenta el análisis sobre la pertinencia de la vía constitucional, debe entenderse, como regla general, que la demanda contencioso administrativa (artículo 157 y siguientes del TUO vigente del Código Tributario), el recurso de apelación (artículo 122 del TUO vigente del Código Tributario) y el proceso que se instaura con la demanda de revisión judicial (artículos 23 y 40 de la Ley 26979, Ley de Procedimiento de Ejecución Coactiva), con carácter meramente enunciativo, constituyen vías idóneas e igualmente satisfactorias a través de las cuáles deberían encausarse pretensiones de carácter tributario, debiéndose optar por ellas y no por la vía excepcional del amparo (STC Exp. 00867-2013-PA/TC, FJ 10).
33. No obstante lo anterior, el Tribunal ha indicado que, 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.
34. Ello ha sido previsto en el precedente constitucional establecido en la STC Exp. 02383-2013-PA/TC, cuando se hace referencia a la procedencia del amparo considerando los criterios de tutela idónea y de urgencia iusfundamental. Como parte de las reglas de dicho precedente se estableció lo siguiente:



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00225-2017-PA/TC  
LIMA  
TELEFÓNICA DEL PERÚ S.A.A

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

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

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

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

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

35. Así, de manera excepcional, y en atención a las singularidades de cada caso que deberían ser acreditadas por la parte demandante, el Tribunal Constitucional ha considerado que, en lo esencial, solo cabría acudir a la vía subsidiaria del amparo con respecto de (i) asuntos que no podrían discutirse o cuestionarse en la vía ordinaria; (ii) asuntos para los cuales este Tribunal haya determinado expresamente, aplicando debidamente el análisis de pertinencia de la vía constitucional antes mencionado, que el amparo es la vía idónea, y siempre que se presenten los mismos elementos o propiedades relevantes del caso de que se trate asuntos de suma urgencia, sea por la importancia iusfundamental de lo discutido o por la gravedad o irreparabilidad del daño que podría ocurrir si no se brinda una protección especial, como la que puede obtenerse a través de los procesos constitucionales (STC Exp. 00867-2013-PA/TC, FJ 12).
36. 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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00225-2017-PA/TC  
LIMA  
TELEFÓNICA DEL PERÚ S.A.A

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.

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

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

40. 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).
41. Asimismo, desde una perspectiva subjetiva, en el proceso contencioso administrativo, son especialmente procedentes las medidas cautelares (cfr. artículo 40 del TUO vigente de la Ley 27584); por lo que, en principio, no existe riesgo de que se produzca irreparabilidad. Asimismo, se advierte que dicho riesgo de



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00225-2017-PA/TC  
LIMA  
TELEFÓNICA DEL PERÚ S.A.A

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.

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

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

43. 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>10</sup>.
44. Por lo expuesto, de acuerdo a los argumentos desarrollados previamente, **cuando se cuestione la acumulación indebida de intereses en el monto total de la deuda tributaria, sea por la demora en resolver los recursos del procedimiento contencioso tributario, y/o por la aplicación de la capitalización de intereses en el tiempo que estuvo vigente 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**

<sup>10</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 00225-2017-PA/TC  
LIMA  
TELEFÓNICA DEL PERÚ S.A.A

### **moratorios durante el trámite del procedimiento contencioso tributario**

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

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

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

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

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

46. Sin embargo, en la STC Exp. 04082-2012-PA/TC (FJ 57-72), se analizó, desde la perspectiva del derecho de acceso a los recursos en sede administrativa, la constitucionalidad en dicho caso concreto del cobro de los intereses generados durante el trámite del procedimiento contencioso-tributario, incluida la capitalización de intereses durante el tiempo en que estuvo vigente su exigencia en el artículo 33 del Código Tributario.

47. También es cierto que en la STC Exp. 04532-2013-PA/TC (FJ 21-37, y 49-50), este Tribunal indicó que correspondía verificar en aquella oportunidad si el período por el que fueron aplicados los intereses moratorios a la empresa demandante resultaba lesivo o no del principio de razonabilidad que debe respetar la administración tributaria, lo que a su vez tenía incidencia no solo en el derecho de recurrir las decisiones administrativas, sino en el derecho al plazo razonable en esta sede. Para



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00225-2017-PA/TC  
LIMA  
TELEFÓNICA DEL PERÚ S.A.A

tal efecto se invocó lo dispuesto en el numeral 1.4 del artículo IV del Título Preliminar de la Ley 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, donde se estableció que uno de los principios que sustentan dicho procedimiento es el principio de razonabilidad, según el cual:

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

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

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

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

...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.

50. Siendo ello así, se advierte que el derecho de recurrir las decisiones de la administración comporta:

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



**TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

EXP. N.º 00225-2017-PA/TC  
LIMA  
TELEFÓNICA DEL PERÚ S.A.A

51. Al respecto, se 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.
52. Ello es así por cuanto, en primer lugar, el pago de dichos intereses no se exige como requisito previo para dar trámite al recurso de reclamación o apelación, o para la interposición de la correspondiente demanda contencioso-administrativa o para la interposición de una demanda de amparo, en los casos excepcionales en los que ello sea procedente, de conformidad con lo resuelto en la presente sentencia.
53. 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.
54. Por otro lado, en cuanto al argumento de la incidencia en el derecho al plazo razonable del proceso, se 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).
55. 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.
56. 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).
57. Sin ánimo de exhaustividad, puede afirmarse que estos elementos pueden estar referidos a los siguientes aspectos:



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00225-2017-PA/TC  
LIMA  
TELEFÓNICA DEL PERÚ S.A.A

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

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

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

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

58. 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.
59. 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



**TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

EXP. N.º 00225-2017-PA/TC  
LIMA  
TELEFÓNICA DEL PERÚ S.A.A

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.

60. De esta forma, con el establecimiento por el legislador del cobro de intereses moratorios se pretende evitar un ejercicio abusivo o temerario de la interposición de recursos impugnativos o mecanismos de cuestionamiento de la actuación de la Administración, durante el procedimiento contencioso administrativo, por cuanto el contribuyente pudo prever el cobro de tales intereses durante el plazo que el legislador otorga a la autoridad administrativa (Administración Tributaria y Tribunal Fiscal) para resolver los recursos y mecanismos de cuestionamiento interpuestos.
61. 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.
62. Además, no debe olvidarse que, si el Tribunal Fiscal excede los plazos legales que tiene para resolver las apelaciones o quejas interpuestas por los contribuyentes, en virtud del inciso 2 del artículo 4 del TUO de la Ley 27584, Ley que regula el proceso contencioso administrativo, aprobado por Decreto Supremo 011-2019-JUS, y de acuerdo a lo indicado en la presente sentencia, los contribuyentes deberán acudir a dicha vía ordinaria. Excepcionalmente, podrán acudir a la vía del amparo, siempre que se verifique lo indicado en la presente sentencia, con relación al agotamiento de las vías previas y al análisis de la vía igualmente satisfactoria, dispuesto en el precedente establecido en la STC Exp. 02383-2013-PA/TC.
63. 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.
64. 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



**TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

EXP. N.º 00225-2017-PA/TC  
LIMA  
TELEFÓNICA DEL PERÚ S.A.A

cuestionamientos al cómputo de intereses moratorios, incluida la capitalización de intereses en el período que estuvo vigente.

65. Si bien aquello es un aspecto de medular importancia para el contribuyente desde una perspectiva subjetiva, también es cierto que lo anterior coadyuvará a la realización de la dimensión objetiva del principio de regularidad del sistema jurídico, que de acuerdo a la jurisprudencia de este Tribunal (STC Exp. 00168-2005-PC/TC, FJ 8), constituye un principio constitucional básico que prescribe el respeto al sistema de fuentes del ordenamiento y su correspondiente eficacia, y cuya naturaleza democrática radica en el mandato -que de él se desprende- según el cual todos los poderes públicos, privados y los ciudadanos, deben guiar, por igual, su conducta según el Derecho.
66. Siendo ello así, se 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.
67. Adicionalmente, debo precisar que no debe confundirse desde cuándo debe contarse el plazo de duración de un procedimiento administrativo y cuándo se entiende que ha culminado, a efectos de evaluar la razonabilidad de su duración, con la duración del plazo que tiene la Administración, en este caso, tributaria, para resolver los recursos impugnatorios y/o mecanismos de cuestionamiento a su actuación.
68. 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 aquella, 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.
69. 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.



**TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

EXP. N.º 00225-2017-PA/TC  
 LIMA  
 TELEFÓNICA DEL PERÚ S.A.A

70. En efecto, tal y como puede apreciarse en el siguiente cuadro, la regulación de la aplicación de intereses moratorios durante el procedimiento contencioso tributario, luego del vencimiento de los plazos máximos legales establecidos para la resolución de los recursos y/o mecanismos de cuestionamiento de los actos de la Administración, ha sido objeto de diversas modificaciones desde hace 13 años, como se advierte a continuación:

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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00225-2017-PA/TC  
LIMA  
TELEFÓNICA DEL PERÚ S.A.A

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

71. Asimismo, corresponde precisar que el Tribunal Constitucional ha entendido que, ante la constatación de una vulneración al plazo razonable, declarar nulo el procedimiento administrativo y establecer la reposición de las cosas al estado anterior, no podría ser un efecto inmediato o automático, toda vez que las demás garantías procesales que conforman del debido procedimiento sí fueron respetadas. En ese sentido, el hecho de que los plazos máximos de un procedimiento hayan sido incumplidos no tiene como consecuencia directa que las resoluciones finales sean declaradas inválidas y sin efectos legales (STC Exp. 03778-2004-AA/TC, FJ 23).
72. Pero más allá de ello, estimo oportuno reiterar que le corresponde a la Administración, desde la comprensión del principio de legalidad en el marco de las exigencias de un Estado Constitucional de Derecho, preferir, siempre y en todos los casos, el principio jurídico de supremacía de la Constitución.
73. En varias oportunidades el Tribunal Constitucional ha explicitado que la Administración, al igual que los poderes del Estado y los órganos constitucionales, se encuentran sometidos, en primer lugar, a la Constitución de manera directa y, en segundo lugar, al principio de legalidad, de conformidad con el artículo 51 de la Norma Fundamental (*cursiva agregada*) (STC 03741-2004-PA/TC, FJ 6).
74. Por ello, la legitimidad de los actos administrativos no viene determinada por el respeto a la ley sino por su vinculación a la Constitución, lo que también se ha establecido bajo el denominado “principio de legalidad”, que, en realidad, pese a dicha nomenclatura, alude a la concretización de la supremacía jurídica de la Constitución en el ámbito de las actuaciones de la Administración.

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

75. Con relación al cuestionamiento de la aplicación de la regla de capitalización de intereses, que estuvo vigente en el pasado de acuerdo al artículo 33 del Código Tributario, debo precisar que el análisis sobre el particular no puede ser independiente y/o autónomo del cuestionamiento del cómputo de intereses durante el procedimiento contencioso tributario.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00225-2017-PA/TC  
LIMA  
TELFÓNICA DEL PERÚ S.A.A

76. Ello es así por una sencilla razón: la aplicación de la regla de la capitalización de intereses, en caso corresponda, requiere previamente que se hayan generado intereses moratorios, de acuerdo a ley, durante el trámite del procedimiento contencioso tributario. Por ello, no podría sostenerse válidamente que el análisis del cuestionamiento de la capitalización de intereses deba preceder, ser independiente, o, en otros términos, no estar subordinado al cuestionamiento del cómputo de intereses durante el trámite del procedimiento contencioso tributario.
77. Indicado lo anterior, el Tribunal Constitucional ha sostenido en la STC Exp. 04082-2012-PA/TC que, si bien es discutible la invocación del principio de no confiscatoriedad cuando se ha producido una capitalización de intereses considerada como excesiva por el contribuyente, también es cierto que, en realidad, dicho cuestionamiento en cada caso debe ser evaluado desde la perspectiva del derecho de acceso a los recursos en sede administrativa (FJ 57 y 58).
78. En relación a la capitalización previamente aludida, se advierte que el Código Tributario, aprobado mediante Decreto Legislativo 816, publicado el 21 de abril de 1996, no incluyó originalmente dicha regla. Sin embargo, mediante Ley 27038, publicada el 31 de diciembre de 1998, ésta sí fue incluida en su artículo 7.
79. Según dicho artículo, recogido luego en el artículo 33 del Decreto Supremo 135-99-EF, TUO del Código Tributario:
- Los intereses moratorios se calcularán de la manera siguiente:
- b) El interés diario acumulado al 31 de diciembre de cada año se agregará al tributo impago, constituyendo la nueva base para el cálculo de los intereses diarios del año siguiente.
80. Esta norma estuvo vigente solo ocho años. Fue derogada, en efecto, por el artículo 3 del Decreto Legislativo 969, publicado el 24 de diciembre de 2006. No obstante, tiempo después, la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo 981, publicado el 15 marzo 2007, estableció que “[...] para efectos de la aplicación del presente artículo, respecto de las deudas generadas con anterioridad a la entrada en vigencia del Decreto Legislativo 969”. De esta manera, la capitalización de intereses de las deudas tributarias solo estuvo vigente durante siete años (1999-2005).
81. Ahora bien, en mi opinión, consideró que la regla de capitalización de intereses moratorios no resulta inconstitucional *per se* durante el tiempo que estuvo prevista en el artículo 33 del Código Tributario. En efecto, dicha opción legislativa se enmarca dentro del ámbito de lo constitucionalmente permitido al legislador, quien actúa sobre la base del principio de libre configuración de la ley, si bien sujeto a los límites explícitos e implícitos que emanan de la Constitución.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00225-2017-PA/TC  
LIMA  
TELEFÓNICA DEL PERÚ S.A.A

82. Ahora bien, la evaluación del supuesto carácter inconstitucional de la no suspensión de la aplicación de la capitalización de intereses está supeditada en cada caso a la verificación de la vulneración del derecho al plazo razonable en sede administrativa, de acuerdo a lo establecido *supra*. Ello es así por cuanto el juez constitucional no es competente para determinar y evaluar si la liquidación de una deuda tributaria respecto de los intereses moratorios, cuyo fundamento es legal y no constitucional, ha sido realizada de conformidad con el Código Tributario.
83. Al respecto, debe recordarse, como se ha indicado anteriormente, que la generación de intereses moratorios es consecuencia de la demora en el pago del tributo y de la multa correspondiente por parte del contribuyente, lo que se extiende a su vez en el tiempo, no solo por la eventual demora en exceso en la que puede incurrir la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal al resolver los recursos y/o mecanismos de cuestionamiento planteados contra la actuación de la aludida Administración Tributaria, sino precisamente a causa de la interposición de tales recursos, con la finalidad de evitar el pago de la deuda tributaria, lo que puede ser conforme a la Constitución y a la ley en ciertos casos, pero que en otros casos, se realiza con un afán dilatorio, que constituye un abuso de derecho, proscrito por el artículo 103 de la Constitución.
84. Por el contrario, el juez constitucional sí será competente, siempre que no se configuren los supuestos del artículo 5 del Código Procesal Constitucional y se haya acreditado, previamente, la vulneración del derecho al plazo razonable durante el procedimiento contencioso-tributario. Debo resaltar que la correcta o incorrecta aplicación de la capitalización de intereses no constituye un asunto *per se* de relevancia constitucional toda vez que se trata de una regla de índole financiera de fuente legal.
85. Por lo tanto, en un caso donde previamente se ha verificado la vulneración del derecho al plazo razonable en sede administrativa, de acuerdo a lo indicado en la presente sentencia, no corresponderá realizar el cómputo de intereses moratorios durante el período de tiempo en el que la demora resulta inconstitucional. Asimismo, si el demandante cuestiona también la aplicación de la regla de la capitalización durante dicho período, deberá evaluarse si en efecto dicha aplicación fue indebida o no, para lo cual será necesario e indispensable que el período de tiempo durante el cual se aplicó la regla de capitalización haya estado comprendido dentro del período de demora inconstitucional en el que se generaron los intereses moratorios, según lo indicado *supra*.
86. De esta manera, dicha verificación constituye una *conditio sine qua non* a efectos de poder determinar si correspondía la aplicación de la capitalización de intereses, establecida por la Administración. De esta forma, la evaluación de esto último está



**TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

EXP. N.º 00225-2017-PA/TC  
LIMA  
TELEFÓNICA DEL PERÚ S.A.A

supeditado a que en un caso concreto se haya cuestionado principalmente la presunta vulneración del derecho al plazo razonable durante el procedimiento contencioso-tributario y que dicha vulneración haya sido verificada por el juez competente, no siendo posible que en la vía constitucional el cuestionamiento de la capitalización de intereses pueda constituir la pretensión principal por las razones expuestas.

**Análisis del caso concreto**

87. De conformidad con el artículo 3 del Código Procesal Constitucional que regula la procedencia de los procesos constitucionales frente a actos basados en normas, la presente demanda persigue la inaplicación del artículo 33 del TUO del Código Tributario, que regula los intereses moratorios de los tributos impagos; y en consecuencia, que se declare nulidad de las Resolución de Intendencia 150150001203, de fecha 1 de abril de 2013, emitida por la Sunat, a consecuencia de lo dispuesto por la Resolución 01973-8-2012, de fecha 7 de febrero de 2012, emitida por el Tribunal Fiscal.
88. La empresa recurrente sostiene que la demora indebida de la Administración Tributaria en tramitar el procedimiento contencioso tributario devino en un incremento exagerado de los intereses moratorios e intereses capitalizados, que resulta irrazonable y desproporcionado. Afirma que se ha cometido un abuso del derecho y se ha infringido el principio de no confiscatoriedad, al haberse incluido la acumulación de intereses en el periodo posterior al vencimiento de los plazos legales para resolver sus recursos administrativos.
89. Sin embargo, tal como se ha explicado extensamente en los párrafos anteriores, la denuncia de una indebida acumulación de intereses en la deuda tributaria, sea por la demora en resolver los recursos del procedimiento contencioso tributario y/o por la aplicación de la capitalización de intereses en el tiempo que estuvo vigente, esto es, hasta el 24 de diciembre del 2006, la vía correspondiente donde se deberá dilucidar la controversia, salvo situaciones excepcionales debidamente justificadas en cada caso, es el proceso contencioso-administrativo, pues cuenta con una estructura idónea para evaluar la pretensión de autos y brindarle tutela adecuada. Por ello, la demanda de autos debe ser rechazada.

Por las razones antes expuestas, mi voto es por declarar **IMPROCEDENTE** la demanda de amparo de autos.

**S.**

**LEDESMA NARVÁEZ**