



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Pleno. Sentencia 936/2021

EXP. N.º 05289-2016-PA/TC
LIMA
ALPHA CONSULT

RAZÓN DE RELATORÍA

En la sesión del Pleno del Tribunal Constitucional, de fecha 11 de noviembre de 2021, se consideró aplicar, en la causa de autos, lo previsto en el artículo 10-A del Reglamento Normativo del Tribunal Constitucional, el que, entre otras cosas, establece el voto decisorio de la presidenta del Tribunal Constitucional en las causas en que se produzca empate en la votación. Así entonces, la sentencia se encuentra conformada por los votos de los magistrados Ledesma Narváez, Miranda Canales y Espinosa-Saldaña Barrera (con fundamento de voto), que resuelven:

Declarar **IMPROCEDENTE** la demanda de amparo.

Por su parte, los magistrados Ferrero Costa, Blume Fortini y Sardón de Taboada votaron, coincidiendo, por declarar fundada la demanda.

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

Flavio Reátegui Apaza
Secretario Relator

SS.

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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 05289-2016-PA/TC
LIMA
ALPHA CONSULT

SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

En Lima, a los 11 días del mes de noviembre de 2021 el Pleno del Tribunal Constitucional, integrado por los magistrados Ledesma Narváez, Miranda Canales, Blume Fortini, Sardón de Taboada y Espinosa-Saldaña Barrera, pronuncia la siguiente sentencia, con el abocamiento del magistrado Ferrero Costa, aprobado en la sesión del Pleno del día 5 de setiembre de 2017; y se agregan el fundamento de voto del magistrado Espinosa-Saldaña Barrera y los votos singulares de los magistrados Ferrero Costa, Blume Fortini y Sardón de Taboada.

ASUNTO

Recurso de agravio constitucional interpuesto por Alpha Consult SA, contra la Resolución de fojas 290, de fecha 17 de agosto de 2016, expedida por la Tercera Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima, que declaró improcedente la demanda de autos.

ANTECEDENTES

Con fecha 10 de marzo de 2016, Alpha Consult SA interpone demanda de amparo contra el Tribunal Fiscal y la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (Sunat). Solicita que se declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal 04783-Q-2015, de fecha 22 de diciembre de 2015, mediante la cual se declaró infundada la queja formulada por la actora contra el procedimiento coactivo que se sigue en su contra. Consecuentemente, pretende que la Sunat se abstenga de cobrarle los intereses moratorios devengados desde el 22 de febrero de 2009 hasta la fecha en que se emita sentencia definitiva en el presente caso. Asimismo, solicita que, en caso, ya hubiese cancelado todo o parte del monto correspondiente a los citados intereses, se ordene a la Sunat la devolución de estos. Por último, solicita el pago de costos procesales.

Aduce que la Sunat le inició un procedimiento de fiscalización tributaria por el ejercicio fiscal 2004, producto del cual se emitieron una serie de resoluciones de determinación y multa, por un monto ascendente a S/1 124 429.00. Contra dichas resoluciones de determinación, la demandante interpuso una serie de recursos en sede administrativa que demoraron en resolverse más de 8 años. Cuestiona la aplicación de los intereses moratorios devengados durante el trámite del procedimiento administrativo, pese a haberse excedido los plazos que la Administración tenía para resolver los recursos presentados por la actora.

En esa línea, la entidad recurrente considera que, según el principio constitucional de aplicación inmediata de las normas y conforme a la normatividad en materia tributaria, no puede exigírsele el pago de intereses moratorios una vez que han vencido los plazos máximos que tiene la Administración Tributaria para resolver los recursos interpuestos



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 05289-2016-PA/TC
LIMA
ALPHA CONSULT

por el administrado, siendo el caso que, para los procedimientos en trámite a la fecha de entrada en vigencia de la Ley 30230 (13.07.14), modificatoria del Texto Único del Código Tributario, la mencionada suspensión del pago de intereses moratorios era aplicable si, en el plazo de 12 meses desde la entrada en vigencia de la citada ley, la Administración Tributaria o el Tribunal Fiscal no cumplían con resolver las reclamaciones o apelaciones interpuestas. A juicio de la demandante, ello significa que, para el caso de la apelación, la Sunat no debería cobrarle los intereses moratorios generados no solo desde el 14 de julio de 2015 (es decir, al cumplirse un año desde la entrada en vigencia de la Ley 30230), sino también desde el 22 de febrero de 2009 (día siguiente desde que venció el plazo máximo de 12 meses con el que contaba el Tribunal Fiscal para resolver el recurso de apelación de la actora).

Aduce que estos periodos constituyen periodos de mora administrativa que afectan su derecho a ser juzgado en un plazo razonable, amenazan su derecho de propiedad y transgreden los principios de razonabilidad y proporcionalidad.

El Undécimo Juzgado Especializado en lo Constitucional Subespecializado en Asuntos Tributarios, Aduaneros e Indecopi de la Corte Superior de Justicia de Lima declaró improcedente la demanda en aplicación del inciso 1 del artículo 5 del Código Procesal Constitucional, puesto que tanto en la Resolución Coactiva 0230074879622 y la Resolución del Tribunal Fiscal 04873-Q-2015 han aplicado la normas tributarias conforme al mandato de estas, por lo que no se aprecia vulneración de derecho constitucional alguno.

La Tercera Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima confirmó la apelada por cuanto la materia controvertida alude a la cuantía de intereses moratorios a pagar por la actora, los que son consecuencia de una deuda tributaria no pagada oportunamente, lo cual no afecta el contenido constitucionalmente protegido de ningún derecho fundamental y cuya pertinencia no corresponde ser dilucidada mediante un proceso de amparo.

La Sunat, mediante escrito de fecha 23 de mayo de 2017, brinda sus conclusiones escritas luego de realizada la audiencia pública ante el Tribunal Constitucional. Alega, en relación con la pretensión principal de la entidad recurrente, que esta carece de contenido constitucional, ya que se trata de una discusión de índole legal sobre la aplicación en el tiempo de lo dispuesto en la Ley 30230. Del mismo modo, agrega que el Tribunal Fiscal resolvió el recurso de queja mediante RTF N° 4783-Q-2015, de fecha 22 de diciembre de 2015, y que contra dicha resolución la demandante bien pudo iniciar un proceso contencioso administrativo. Al no hacerlo, su demanda sería improcedente al existir vías igualmente satisfactorias para dilucidar los hechos que alega.

En su escrito, también la Sunat expone razones por las cuales considera que la demanda debe ser declarada como infundada. Señala, sobre esto, que, según la teoría de los hechos cumplidos, la Ley 30230 no puede ser aplicada a los intereses generados con anterioridad



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 05289-2016-PA/TC
LIMA
ALPHA CONSULT

de la vigencia de la norma, por cuanto se tratan de situaciones extinguidas. Por lo tanto, según argumenta, no puede aplicarse retroactivamente la Ley 30230 a situaciones previas, por cuanto ya existía un monto por intereses diarios que a la fecha de la aplicación de la norma ya se había generado.

Por otro lado, también distingue el presente caso de lo resuelto en la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el expediente 04082-2012-PA/TC. Sostiene que, en este caso, la discusión es a propósito de conductas realizadas por una persona jurídica que realiza actividad empresarial, por lo que esta se desenvuelve con un ánimo de lucro. También agrega que no existe, a diferencia de ese caso, un contexto de urgencia o de irreparabilidad, ya que, a la fecha, la entidad recurrente ha pagado parte de la deuda tributaria. Finalmente, precisa que, en la referida sentencia, el Tribunal Constitucional no ha adoptado un precedente vinculante, por lo que los efectos de ese pronunciamiento solo se relacionan con ese caso en particular.

FUNDAMENTOS

Delimitación de la controversia

1. Alpha Consult solicita que se declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal 04783-Q-2015, de fecha 22 de diciembre de 2015, mediante la cual se declaró infundada la queja formulada por la actora contra el procedimiento coactivo que se sigue en su contra. Consecuentemente, pretende que la Sunat se abstenga de cobrarle los intereses moratorios devengados desde el 22 de febrero de 2009 hasta la fecha en que se emita sentencia definitiva en el presente caso. Asimismo, solicita que, en caso, ya hubiese cancelado todo o parte del monto correspondiente a los citados intereses, se ordene a la Sunat la devolución de estos. Por último, solicita el pago de costos procesales.

Procedencia de la demanda

2. En la sentencia emitida en el Expediente 02383-2013-PA/TC, publicada en el diario oficial *El Peruano* el 22 de julio de 2015, este Tribunal estableció en el fundamento 15, con carácter de precedente, que la vía ordinaria será "igualmente satisfactoria" como la vía del proceso constitucional de amparo si en un caso concreto se demuestra, de manera copulativa, el cumplimiento de los siguientes elementos: i) Que la estructura del proceso es idónea para la tutela del derecho; ii) Que la resolución que se fuera a emitir pueda brindar tutela adecuada; iii) Que no existe riesgo de que se produzca irreparabilidad; y iv) Que no existe necesidad de una tutela urgente derivada de la relevancia del derecho o de la gravedad de las consecuencias.
3. De este modo, deben analizarse dos niveles para determinar si la materia controvertida puede revisarse o no en sede constitucional:



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 05289-2016-PA/TC
LIMA
ALPHA CONSULT

- a) La perspectiva objetiva, corrobora la idoneidad del proceso, bajo la verificación de otros dos subniveles: (a.1) La estructura del proceso, correspondiendo verificar si existe un proceso célere y eficaz que pueda proteger el derecho invocado (estructura idónea) y; (a.2) El tipo de tutela que brinda el proceso, si es que dicho proceso puede satisfacer las pretensiones del demandante de la misma manera que el proceso de amparo (tutela idónea).
 - b) La perspectiva subjetiva, centra el análisis en la satisfacción que brinda el proceso, verificando otros dos subniveles: (b.1) La urgencia por la irreparabilidad del derecho afectado, corresponde analizar si la urgencia del caso pone en peligro la reparabilidad del derecho; y (b.2) La urgencia por la magnitud del bien involucrado, si la magnitud del derecho invocado no requiere de una tutela urgente.
4. Corresponde que este Tribunal, antes de ingresar al fondo de la controversia, determine si es que este caso pudo ser examinado en una vía judicial igualmente satisfactoria.
 5. Al respecto, es importante señalar, en relación con la perspectiva objetiva, que ella supone verificar si es que existe un proceso diferente al amparo donde pueda discutirse la pretensión de la entidad ahora recurrente. En el presente caso, Sunat alega que Alpha Consult pudo impugnar las resoluciones administrativas que cuestiona en la jurisdicción contencioso administrativa. Sobre este punto, debe recordarse que la entidad recurrente no inició ningún reclamo a nivel judicial. Esta información se corrobora del escrito de fecha 1 de marzo de 2017 (obrante en el expediente del Tribunal Constitucional), en el que Alpha Consult precisa que

no ha cuestionado judicialmente (i) ni la Resolución del Tribunal Fiscal N° 9292-1-2015 (que confirma la Resolución de Intendencia por la que se emitieron las resoluciones de determinación y multa); (ii) ni la Resolución del Tribunal Fiscal N° 04783-Q-2015 de fecha 22.12.2015 dictada al interior del Expediente de Queja N° 17214-2015 (por la que se declara INFUNDADO el recurso de queja interpuesto por Alpha Consult contra la Resolución Coactiva N° 0230074879622 de fecha 09.11.2015 expedida por el Ejecutor Coactivo de la SUNAT que declaró NO HA LUGAR la solicitud de recálculo de la deuda derivada del procedimiento de fiscalización 2004, teniendo en consideración la no aplicación de intereses moratorios a partir del 21.02.2009).
 6. Precisado lo anterior, este Tribunal debe resolver si es que Alpha Consult debía acudir (o no) a la vía contencioso administrativa antes de activar la jurisdicción constitucional.
 7. Al respecto, el artículo 148 de la Constitución de 1993 dispone que “[l]as



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 05289-2016-PA/TC
LIMA
ALPHA CONSULT

resoluciones administrativas que causan estado son susceptibles de impugnación mediante la acción contencioso administrativa”. Esto supone que, de acuerdo a nuestro texto constitucional, los órganos jurisdiccionales son competentes para conocer de cuestionamientos que puedan realizarse en relación con los actos o la conducta en general que desarrolle la administración. Ello es así porque, en el modelo peruano de jurisdicción constitucional, el primer nivel de protección de los derechos fundamentales les corresponde a las autoridades del Poder Judicial a través de los procesos ordinarios [RTC 01443-2013-PA, considerando 8]. Al desarrollar esta labor, los tribunales de justicia velan por la efectiva tutela de los derechos e intereses de los administrados.

8. En el presente caso, Alpha Consult ha indicado en su escrito de demanda que, a la fecha de entrada en vigencia de la Ley 30230 (13.07.14), modificatoria del Texto Único del Código Tributario, la suspensión del pago de intereses moratorios era aplicable si, en el plazo de 12 meses desde la entrada en vigencia de la citada ley, la Administración Tributaria o el Tribunal Fiscal no resolvía las reclamaciones o apelaciones interpuestas. A juicio de la demandante, ello significa que, para el caso de la apelación, la Sunat no debería cobrarle los intereses moratorios generados no solo desde el 14 de julio de 2015 (es decir, al cumplirse un año desde la entrada en vigencia de la Ley 30230), sino también desde el 22 de febrero de 2009 (día siguiente desde que venció el plazo máximo de 12 meses con el que contaba el Tribunal Fiscal para resolver el recurso de apelación de la actora).
9. Se advierte, de lo expuesto, que la entidad ahora recurrente controvierte un asunto relativo a la aplicación de la ley en el tiempo, materia que bien pudo ser cuestionada en el marco del proceso contencioso administrativo. En efecto, en nuestro modelo judicial las autoridades que imparten justicia son competentes para interpretar las disposiciones del ordenamiento jurídico en el escenario en el que ellas puedan ser aparentemente concurrentes en el tiempo. De hecho, también se permite la inaplicación de disposiciones legales que sean contrarias a la Constitución. Se desprende de ello que los jueces especializados en lo contencioso administrativo eran competentes para conocer de este caso.
10. De este modo, la jurisdicción contencioso administrativa podía dispensar una tutela adecuada a los reclamos planteados por Alpha Consult. En efecto, de estimarse la demanda en dicha sede, los órganos jurisdiccionales estaban facultados -de estimarlo así- de aplicar la interpretación de la Ley 30230 tal y como lo solicita en la justicia constitucional la entidad recurrente. En ese sentido, no existía ningún tipo de impedimento para que Alpha Consult impugne, en el proceso contencioso administrativo, la interpretación y aplicación que, en su momento, efectuó tanto la Sunat como el Tribunal Fiscal de la Ley 30230.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 05289-2016-PA/TC
LIMA
ALPHA CONSULT

11. En efecto, si se hubiese declarado la nulidad de las actuaciones de la administración que se controvierten en este caso, esta decisión también hubiera incidido en la determinación de los intereses. Por ello, no puede pretenderse emplear la justicia constitucional sobre asuntos -como los intereses de los tributos- que bien pudieron ser controvertidos en la justicia ordinaria.
12. Por otro lado, y más allá de la referencia en algunos escritos presentados por Alpha Consult respecto a los eventuales embargos por parte de la Sunat, no se advierte algún contexto específico de urgencia o de irreparabilidad que justifiquen un pronunciamiento de fondo por parte de este Tribunal. Sobre ello, es importante recordar que el criterio de irreparabilidad debe acreditarse atendiendo al caso particular. Por lo general, cuando se trata de asuntos relacionados con sumas de dinero, el Tribunal advierte que, en principio, esta clase de demandas no demuestran alguna situación que pueda generar un daño que no pueda ser reparable, y más aun cuando ello podía ser reclamado en la vía ordinaria.
13. Ahora bien, eso no impide que, en algunos casos particulares, la existencia de alguna deuda pueda generar un importante impacto, pero ello debe estar relacionado a algún factor en particular que genere que el pago de una deuda ocasione una merma importante en la calidad de vida de la persona o la propia subsistencia de alguna entidad. En esta clase de situaciones, la vía constitucional es la competente para dilucidar el reclamo respectivo por existir discusiones sobre una posible irreparabilidad. Sin embargo, no advierte este Tribunal que esta clase de factores se hubiesen acreditado en la presente controversia.
14. Sobre este último punto, en líneas generales los casos a propósito del pago de sumas de dinero no generan un daño de naturaleza irreparable, ya que es posible la restitución del bien respectivo. De hecho, en su escrito de demanda Alpha Consult solicita que, en caso hubiese cancelado todo o parte del monto correspondiente a los intereses, se le ordene a la Sunat la devolución respectiva. Evidentemente, la determinación de una eventual irreparabilidad debe producirse a partir de cada caso concreto. En la presente *litis*, como ya se indicó, no nota este Tribunal que la entidad recurrente podría haber sufrido algún daño irreparable en caso hubiera acudido a la jurisdicción contencioso administrativa.
15. Por todo lo expuesto, no advierte este Tribunal que exista un contexto que amerite un pronunciamiento sobre el fondo de la controversia, por lo que corresponde declarar improcedente la demanda.
16. De otro lado, si bien la sentencia emitida en el Expediente 02383-2013-PA/TC establece reglas procesales en sus fundamentos 18 a 20, es necesario precisar que dichas reglas son aplicables solo a los casos que se encontraban en trámite cuando la precitada sentencia fue publicada en el diario oficial *El Peruano* (22 de julio de



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 05289-2016-PA/TC
LIMA
ALPHA CONSULT

2015), no ocurriendo dicho supuesto en el presente caso, dado que la demanda se interpuso el 10 de marzo de 2016.

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

HA RESUELTO

Declarar **IMPROCEDENTE** la demanda.

Publíquese y notifíquese.

SS.

LEDESMA NARVÁEZ
MIRANDA CANALES
ESPINOSA-SALDAÑA BARRERA

PONENTE LEDESMA NARVÁEZ



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 05289-2016-PA/TC
LIMA
ALPHA CONSULT

FUNDAMENTO DE VOTO DEL MAGISTRADO ESPINOSA-SALDAÑA BARRERA

Coincido en el sentido de lo resuelto por mis colegas, pero, al respecto, considero oportuno señalar lo siguiente:

1. En el presente caso no verifico, desde una perspectiva subjetiva, que se acredite la necesidad de tutela urgente para que se habilite la protección de los derechos invocados en sede constitucional. Y es que en el presente caso observo de los diversos escritos presentados ante el Tribunal Constitucional que la entidad recurrente ha procedido voluntariamente a cancelar la deuda tributaria (*Cfr.* Cuadernillo del Tribunal Constitucional), y que además no se ha acreditado el referido impacto en su normal funcionamiento el hecho de haber cancelado una obligación tributaria.
2. Debe recordarse que este Tribunal en las sentencias 04480-2012, PA/TC, 04532-2013-PA/TC y otras ha aceptado discutir la mora del procedimiento tributario porque acreditó la necesidad de tutela urgente ante una amenaza de violación a los derechos constitucionales reclamados que era cierta y de inminente realización; es decir, de perjuicio real, efectivo, tangible, concreto e ineludible (0340-2013-PA/TC FJ. 2). Sin embargo, este Tribunal no ha considerado discutir en sede de amparo los pagos efectuados por los contribuyentes de intereses moratorios (*Cfr.* 00073-2019-PA/TC), pues la vía correspondiente es el proceso contencioso administrativo, y, sobre todo, porque no resulta posible verificar una situación de irreparabilidad o una necesidad de tutela urgente sustentada en la gravedad de las consecuencias.
3. En consecuencia, al no acreditarse la situación de irreparabilidad o una una necesidad de tutela urgente sustentada en la gravedad de las consecuencias para la entidad recurrente debe desestimarse la demanda de amparo.

S.

ESPINOSA-SALDAÑA BARRERA



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 05289-2016-PA/TC
LIMA
ALPHA CONSULT

VOTO SINGULAR DEL MAGISTRADO FERRERO COSTA

Con el debido respeto por la posición de nuestros colegas magistrados, nos adherimos al voto del magistrado Sardón de Taboada, por las consideraciones que allí expone; consecuentemente votamos por declarar **FUNDADA** la demanda, por haberse acreditado la violación al derecho al plazo razonable. En consecuencia; **NULAS** la resolución del Tribunal Fiscal 04783-Q-2015, de 22 de diciembre de 2015, que declaró infundada la queja, así como la resolución y la Resolución de ejecución coactiva 023-006-3063253, de 26 de octubre de 2015, que requirió el pago de la deuda tributaria y **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.

S.

FERRERO COSTA



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 05289-2016-PA/TC
LIMA
ALPHA CONSULT

**VOTO SINGULAR DEL MAGISTRADO ERNESTO BLUME FORTINI EN EL
QUE OPINA QUE DEBE DECLARARSE FUNDADA LA DEMANDA POR
HABERSE VULNERADO EL DERECHO FUNDAMENTAL AL PLAZO
RAZONABLE**

Discrepo, respetuosamente, de la resolución, en la que se ha decidido declarar IMPROCEDENTE la demanda, por cuanto considero que esta debe ser declarada FUNDADA en virtud de los argumentos que paso a exponer:

Delimitación del petitorio

1. En el caso de autos la 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 (IR) e impuesto general a las ventas (IGV) del ejercicio 2004, respecto de los periodos que excedan los plazos previstos en los artículos 142, 150 y 156 del mencionado código. Específicamente cuestiona el cobro de intereses moratorios más allá del plazo de 1 año que tuvo el Tribunal Fiscal (TF) para resolver su recurso de apelación interpuesto en el marco de un procedimiento contencioso tributario y por ello, pide la nulidad del Resolución del Tribunal Fiscal (RTF) 04783-Q-2015.
2. Alega 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, así como los principios de razonabilidad y proporcionalidad. Consecuentemente, 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.

Análisis de la controversia

3. 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 023-006-3063253, de 26 de octubre de 2013, requiere el pago de S/3'359,033, de los que gran parte corresponde a intereses moratorios (conforme se verifica en el anexo de dicha resolución, a folios 102).
4. El Tribunal Constitucional en reiterada jurisprudencia ha señalado que 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. [Expediente 04179-2014-PHC/TC, fundamento 9; Expediente 00295-2012-PHC/TC, fundamento 2]. Así, el plazo de un



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 05289-2016-PA/TC
LIMA
ALPHA CONSULT

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 sus derechos y obligaciones.

5. 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).
6. Si bien en el presente caso el Tribunal Fiscal ya expidió la resolución administrativa que puso fin al procedimiento contencioso tributario (RTF 09292-1-2015), de conformidad con la facultad prevista en el artículo 1 del nuevo Código Procesal Constitucional, es necesario verificar de autos si el acto lesivo denunciado por la demandante 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.
7. El Tribunal Constitucional ha establecido que el cómputo del plazo razonable del proceso debe iniciarse desde el momento en que la persona conoce de la atribución o del cargo que afecta a sus intereses, y culmina con la decisión que resuelve de manera definitiva su situación jurídica o determina sus derechos u obligaciones [Expediente 00295-2012-PHC/TC, fundamento 5]. En el ámbito de los procedimientos administrativos, que el artículo 29 del TUO de la Ley de Procedimientos Administrativos General –Decreto Supremo 004-2019-JUS– los define 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”, resulta claro que el inicio del procedimiento se entiende desde que la administración pone en conocimiento del administrado algún acto administrativo que tenga incidencia en sus intereses.
8. En el presente caso, dado que el 16 de abril de 2007 se cuestionaron las resoluciones de determinación y las resoluciones de multa del ejercicio fiscal 2004, 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.
9. En 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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 05289-2016-PA/TC
LIMA
ALPHA CONSULT

del propio procedimiento administrativo para cuestionar una primera decisión de la autoridad. En ese sentido, este Tribunal advierte que, en el caso de autos, el procedimiento contencioso tributario culminó con la expedición de la RTF 09292-1-2015, de 18 de setiembre de 2015, considerando 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” (...)

10. Como se puede advertir el procedimiento administrativo tuvo una duración total de 8 años y meses. 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*.
11. Sobre la complejidad del asunto, en el presente caso, se advierte que 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.
12. En consecuencia, la controversia administrativa no resulta un hecho complejo, pues alude a si lo declarado y pagado por la recurrente por concepto de Impuesto a la Renta de tercera categoría e Impuesto General a las Ventas tiene sustento o no, respecto de aspectos tales como gastos no sustentados, entre otros.
13. En cuanto a la actividad o conducta procedimental de la entidad interesada recurrente, no se advierte que dicha empresa haya incurrido en algún tipo de acción que haya provocado la dilación del procedimiento. Asimismo, no se verifica que haya presentado gran cantidad de acervo documental al interior del procedimiento y, de haber sido este el caso, se debe advertir que ello tampoco comportaría una conducta obstruccionista, dado que en todo caso se estaría ante el ejercicio legítimo del derecho de defensa por parte del administrado. Por lo expuesto, no se advierte que la conducta desplegada por la demandante hubiese perjudicado el desarrollo normal del procedimiento administrativo.
14. Respecto a la conducta de la sunat y del tribunal fiscal en la dilación del procedimiento, se verifica que el 28 de febrero de 2007, la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (Sunat) emitió una serie de resoluciones de determinación (RD) y multa (RM) por concepto de IR e IGV del período 2004 (folios 2 a 18). Estas resoluciones fueron objeto de recurso de reclamación, el 16 de abril de



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 05289-2016-PA/TC
LIMA
ALPHA CONSULT

2007 (folios 20), el mismo que fue declarado infundado mediante Resolución de intendencia (RI) 0150140006856, de 12 de noviembre de 2007, notificada a la administrada el 15 de noviembre de 2007 (folios 36).

15. Contra dicha RI, la contribuyente presentó recurso de apelación, el 6 de febrero de 2007 (folios 61), el cual ingresó al TF el 11 de febrero de 2008 (folios 85) y resuelto a través de la Resolución del Tribunal Fiscal (RTF) 09292-1-2015, de 18 de setiembre de 2015, notificada el 20 de octubre de 2015.
16. Al respecto la conducta de la administración tributaria en este caso ha tenido incidencia sobre la dilación del procedimiento, puesto que el recurso de reclamación fue resuelto en alrededor de 7 meses por la Sunat y la apelación tomó 7 años y meses en ser dilucidada por parte del Tribunal Fiscal.
17. Asimismo, la excesiva carga procesal 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.
18. Finalmente, sobre las consecuencias que la demora produce en la situación jurídica del interesado en el caso en concreto, resulta evidente que la demora producida por las demandadas ha generado una grave amenaza al patrimonio de la demandante. Como se puede advertir de autos, del anexo de la Resolución Coactiva 023-006-3063253, gran parte de la deuda tributaria corresponde a intereses moratorios (folios 102).
19. Teniendo en cuenta el análisis anterior, se puede concluir que las autoridades administrativas a cargo del procedimiento tributario del recurrente, no actuaron con la debida diligencia y celeridad a fin de resolver, dentro de un plazo razonable, la situación jurídica del demandante, razón por la cual se ha incurrido en una violación del derecho a que el procedimiento dure un plazo razonable.
20. Dado que en el presente caso no resulta posible requerir a la administración tributaria que emita un pronunciamiento definitivo que ponga fin al procedimiento administrativo, puesto que ello ya ha ocurrido, a mi juicio, ello no impide que se pueda disponer dejar sin efecto aquellos actos administrativos en los extremos que hayan incidido de manera negativa en el patrimonio del demandante, como consecuencia del excesivo tiempo que tomó a la administración determinar la deuda tributaria, específicamente, por la imputación de intereses moratorios durante este tiempo en exceso.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 05289-2016-PA/TC
LIMA
ALPHA CONSULT

21. Siendo ello así, a mi juicio, corresponde disponer que la administración tributaria proceda a recalcular el monto de los intereses moratorios únicamente por el periodo de tiempo que la ley establece para la duración de dicho procedimiento.
22. Finalmente, cabe imponer a los demandados el pago de los costos procesales, de conformidad con el artículo 28 del nuevo Código Procesal Constitucional

Sentido de mi voto

Mi voto es por declarar **FUNDADA** la demanda, por haberse acreditado la violación al derecho al plazo razonable. En consecuencia; nulidad **NULAS** la resolución del Tribunal Fiscal 04783-Q-2015, de 22 de diciembre de 2015, que declaró infundada la queja, así como la resolución y la Resolución de ejecución coactiva 023-006-3063253, de 26 de octubre de 2015, que requirió el pago de la deuda tributaria y **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.

S.

BLUME FORTINI



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 05289-2016-PA/TC
LIMA
ALPHA CONSULT

VOTO SINGULAR DEL MAGISTRADO SARDÓN DE TABOADA

Emito el presente voto singular por las siguientes consideraciones.

La 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 (IR) e impuesto general a las ventas (IGV) del ejercicio 2004, respecto de los periodos que excedan los plazos previstos en los artículos 142, 150 y 156 del mencionado código. Específicamente cuestiona el cobro de intereses moratorios más allá del plazo de 1 año que tuvo el Tribunal Fiscal (TF) para resolver su recurso de apelación interpuesto en el marco de un procedimiento contencioso tributario y por ello, pide la nulidad del Resolución del Tribunal Fiscal (RTF) 04783-Q-2015.

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, así como los principios de razonabilidad y proporcionalidad. Consecuentemente, 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

El 28 de febrero de 2007, la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (Sunat) emitió una serie de resoluciones de determinación (RD) y multa (RM) por concepto de IR e IGV del período 2004 (folios 2 a 18). Estas resoluciones fueron objeto de recurso de reclamación, el 16 de abril de 2007 (folios 20), el mismo que fue declarado infundado mediante Resolución de intendencia (RI) 0150140006856, de 12 de noviembre de 2007, notificada a la administrada el 15 de noviembre de 2007 (folios 36).

Contra dicha RI, la contribuyente presentó recurso de apelación, el 6 de febrero de 2007 (folios 61), el cual ingresó al TF el 11 de febrero de 2008 (folios 85) y resuelto a través de la Resolución del Tribunal Fiscal (RTF) 09292-1-2015, de 18 de setiembre de 2015, notificada el 20 de octubre de 2015.

En base a ello, se expidió la Resolución de ejecución coactiva 023-006-3063253, de 26 de octubre de 2015, que requiere el pago de la deuda tributaria ascendente a S/3'359,033.

Contra la mencionada resolución de ejecución coactiva, la actora presentó una queja a fin de que se recalculase la deuda sin computar los intereses moratorios devengados por el exceso que tomó el TF en resolver su apelación. Esta queja fue declarada infundada a través de la RTF 04783-Q-2015, de 22 de diciembre de 2015 (folios 127).



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 05289-2016-PA/TC
LIMA
ALPHA CONSULT

Así las cosas, se advierte que el procedimiento contencioso tributario terminó, ya que existe una deuda fijada administrativamente y en etapa de ejecución coactiva. De hecho, mediante escrito 3094-ES-2017, de 23 de mayo de 2017, la Sunat informa de que se han impuesto medidas cautelares, reconociendo que 3 de ellas están activas y que si bien es cierto la contribuyente pagó parte de la deuda, existe una porción pendiente de pago (y en etapa de cobranza coactiva).

Es relevante indicar que si bien es cierto el procedimiento de cobranza coactiva está en curso, no cabe esperar su finalización, pues a través del denominado “recurso de apelación” previsto en el artículo 122 del TUO del Código Tributario solo se analiza la regularidad del procedimiento de cobranza coactiva y no se evalúa la cuantía de la deuda tributaria, en la cual están incluidos los intereses moratorios, pues la deuda ya está fijada.

Por tanto, queda claro que en el presente caso no puede alegarse la falta de agotamiento de la vía previa, pues ésta está culminada.

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 accionante y su derecho a la tutela judicial efectiva, al obstaculizarse el acceso al recurso impugnatorio.

Esta necesidad de un pronunciamiento por parte de fondo se condice con el momento en que se interpuso la demanda, que fue en el año 2016, y ello se agudiza por el hecho de que el recurso de reclamación se presentó el 2007. Asimismo, no puede soslayarse que existen dos pronunciamientos judiciales de primera y segunda instancia o grado que, en buena cuenta, han contribuido a que hasta la fecha no exista pronunciamiento definitivo.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 05289-2016-PA/TC
LIMA
ALPHA CONSULT

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.

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 7, inciso 2, del Código Procesal Constitucional (artículo 5, inciso 2 del anterior código).

Inexistencia de vía paralela

Según el artículo 7, inciso 3, del Código Procesal Constitucional, 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” (artículo 5, inciso 3 del anterior código).

El artículo 7, inciso 5 del mismo código añade como causal de improcedencia la litispendencia respecto a otro proceso constitucional (artículo 5, inciso 5 del anterior código).

No se advierte que la demandante haya recurrido previamente a otro proceso judicial con la misma pretensión. Tampoco se verifica que exista otro proceso constitucional entre las mismas partes y con idéntica pretensión-

Por tanto, no corresponde desestimar la demanda en aplicación del artículo 7, incisos 3 y 5 del Código Procesal Constitucional.

Delimitación 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 023-006-3063253, de 26 de octubre de 2013, requiere el pago de S/3'359,033, de los que gran parte corresponde a intereses moratorios (conforme se verifica en el anexo de dicha resolución, a folios 102). La demandante alega la vulneración del derecho al debido procedimiento, por haberse



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 05289-2016-PA/TC
LIMA
ALPHA CONSULT

inobservado el principio de razonabilidad en la aplicación de los intereses moratorios, así como el derecho al plazo razonable.

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, este Tribunal estableció que el cobro de intereses moratorios resultaba lesivo del derecho a recurrir en sede administrativa, así como del principio de razonabilidad, respecto al tiempo de exceso frente al plazo legal que tuvo el Tribunal Fiscal para resolver el procedimiento contencioso tributario.

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

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

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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 05289-2016-PA/TC
LIMA
ALPHA CONSULT

Este criterio, conviene recordar, resulta por demás coherente con el establecido por el Tribunal en el Expediente 0905-2001-AA/TC, donde se reconoció que las personas jurídicas de derecho privado también pueden ser titulares de derechos fundamentales (fundamento 5), y el Expediente 01567-2006-AA/TC, donde se dejó establecida su 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 demandante resulta lesivo o no del principio de razonabilidad que rige el actuar de la administración tributaria. Tal como fue advertido por este Tribunal en el Expediente 04082-2012-PA/TC, la determinación del periodo durante el cual resulta legítimo el cobro de intereses moratorios por parte de la administración tributaria frente al deudor tributario, adquiere especial trascendencia constitucional en la medida en que al tratarse de una actuación administrativa que tiene incidencia en el derecho al debido procedimiento –en su manifestación de facultad para recurrir las decisiones administrativas–, su legitimidad se encuentra vinculada al principio de razonabilidad desarrollado *supra*.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 05289-2016-PA/TC
LIMA
ALPHA CONSULT

Análisis del presente caso

De autos se advierte que la deuda consignada en la Resolución de Ejecución Coactiva 023-006-3063253, asciende a S/3'359,033, suma que incluye los intereses moratorios incluso por el tiempo en exceso que tomó el TF para resolver la apelación en sede administrativa. Dicha resolución de ejecución coactiva ha materializado lo ordenado por la RTF 09292-1-2015.

Lo anterior demuestra que existe una deuda tributaria en la cual se incluye el cómputo de intereses moratorios de conformidad con la versión entonces vigente del artículo 33 del TUO del Código Tributario.

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 05289-2016-PA/TC
LIMA
ALPHA CONSULT

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

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

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

En consecuencia, dado que el derecho a impugnar en sede administrativa no tiene carácter absoluto, sino que puede ser objeto de ciertas restricciones, resulta constitucionalmente



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 05289-2016-PA/TC
LIMA
ALPHA CONSULT

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

Así las cosas, en el presente caso corresponde que, en el cobro de las resoluciones de determinación y 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.

Así las cosas, en el presente caso corresponde que, respecto al período transcurrido desde el ingreso al Tribunal Fiscal del recurso de apelación contra la RI 015040006856, la Sunat suspenda el cómputo de los intereses moratorios durante el tiempo en exceso que, respecto del plazo legal establecido, tomó el Tribunal Fiscal para resolver el recurso de apelación planteado por la recurrente el 6 de diciembre de 2008 (folios 61) e ingresado al TF el 11 de febrero de 2008 (folios 85), que desembocó en la emisión de la RTF 09292-1-2015, de 18 de setiembre de 2015 (folios 87).

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

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.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 05289-2016-PA/TC
LIMA
ALPHA CONSULT

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

Para determinar si en el ámbito de un procedimiento administrativo se ha producido o no la vulneración 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, se puede afirmar que estos elementos pueden estar referidos a los siguientes aspectos:

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

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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 05289-2016-PA/TC
LIMA
ALPHA CONSULT

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 09292-1-2015), de conformidad con la facultad prevista en el artículo 1 del Código Procesal Constitucional, es necesario verificar de autos si el acto lesivo denunciado por la demandante 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”.

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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 05289-2016-PA/TC
LIMA
ALPHA CONSULT

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

En el presente caso, dado que el 16 de abril de 2007 se cuestionaron las resoluciones de determinación y las resoluciones de multa del ejercicio fiscal 2004, 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, este Tribunal advierte que, en el caso de autos, el procedimiento contencioso tributario culminó con la expedición de la RTF 09292-1-2015, de 18 de setiembre de 2015, considerando 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 8 años y meses. No obstante, la mera constatación de un periodo prolongado en la resolución de la controversia no supone automáticamente declarar la vulneración del derecho al plazo razonable; por ello, corresponde evaluar los cuatro criterios esbozados anteriormente para determinar si dicha vulneración se ha configurado, o no, en el caso *sub examine*.

Análisis del derecho al plazo razonable en la presente controversia

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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 05289-2016-PA/TC
LIMA
ALPHA CONSULT

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 e Impuesto General a las Ventas tiene sustento o no, respecto de aspectos tales como gastos no sustentados, entre otros.

Actividad o conducta del interesado

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

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

Así, examinados los factores valorativos del referido principio, se advierte que no se ha cumplido con justificar de forma fehaciente la excesiva demora en la que 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. Llama la atención que mientras el recurso de reclamación fue resuelto en alrededor de 7 meses, la apelación tomó 7 años y meses en ser dilucidada.

Asimismo, la excesiva carga procesal 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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 05289-2016-PA/TC
LIMA
ALPHA CONSULT

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

Ahora bien, en el caso en concreto, resulta evidente que la demora producida por las demandadas ha generado una grave amenaza al patrimonio de la demandante. Como se puede advertir de autos, del anexo de la Resolución Coactiva 023-006-3063253, gran parte de la deuda tributaria corresponde a intereses moratorios (folios 102).

Conclusión sobre el plazo razonable

Luego del análisis de estos cuatro elementos para determinar la razonabilidad del plazo, se verifica que se ha incurrido en una transgresión 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, este Tribunal ha precisado, en el ámbito del proceso penal, que si se constata la vulneración 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 del debido procedimiento sí fueron respetadas. En ese sentido, el hecho de que los plazos máximos de un procedimiento hayan sido incumplidos no tiene como consecuencia directa que las resoluciones finales sean declaradas inválidas y sin efectos legales (sentencia recaída en el Expediente 03778-2004-PA/TC, fundamento 23).

Atendiendo a ello, correspondería requerir a la administración tributaria que emita un pronunciamiento definitivo que ponga fin al procedimiento contencioso tributario. Sin



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 05289-2016-PA/TC
LIMA
ALPHA CONSULT

embargo, dado que en el presente caso ya culminó el procedimiento contencioso tributario no corresponde fijar un plazo específico para la culminación del mismo.

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

Por estos fundamentos, considero que se debe declarar **FUNDADA** la demanda, por haberse acreditado la violación al derecho al plazo razonable. En consecuencia; nulidad **NULAS** la resolución del Tribunal Fiscal 04783-Q-2015, de 22 de diciembre de 2015, que declaró infundada la queja, así como la resolución y la Resolución de ejecución coactiva 023-006-3063253, de 26 de octubre de 2015, que requirió el pago de la deuda tributaria y **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.

S.

SARDÓN DE TABOADA