



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

## Pleno. Sentencia 68/2022

EXP. N.º 01851-2020-PA/TC  
LIMA  
CORPORACIÓN PESQUERA  
INCA S. A. C. (COPEINCA  
S. A. C.)

### RAZÓN DE RELATORÍA

En la sesión del Pleno del Tribunal Constitucional de fecha 27 de enero de 2022, se reunieron los magistrados a efectos de pronunciarse sobre la demanda que dio origen al Expediente 01851-2020-PA/TC.

Los magistrados Miranda Canales, Ledesma Narváez y Espinosa-Saldaña Barrera, votaron, en mayoría, por:

Declarar **IMPROCEDENTE** la demanda de amparo

Por su parte, los magistrados Sardón de Taboada (ponente) y Blume Fortini, votaron, en minoría, por declarar fundada y ordenar la demanda.

Es así, entonces, que la sentencia se encuentra conformada por los votos de los magistrados Miranda Canales, Ledesma Narváez y Espinosa-Saldaña Barrera.

Sin la participación del magistrado Ferrero Costa por abstención aceptada por la Sala Segunda, con fecha 2 de marzo de 2021.

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.

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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01851-2020-PA/TC  
LIMA  
CORPORACIÓN PESQUERA INCA  
S. A. C. (COPEINCA S. A. C.)

### **VOTO SINGULAR DEL MAGISTRADO MIRANDA CANALES**

Con el mayor respeto por la ponencia de mi colega magistrado, disiento de lo resuelto en la misma por las siguientes razones:

1. Mediante la demanda de amparo interpuesta por la recurrente el 17 de mayo de 2017, se solicita como pretensión principal la abstención de Sunat en cuanto a la liquidación y cobro de las Resoluciones de Multa 081-002-0006423, 081-002-0006424, 081-002-0006425 y 081-002-0006426, debido a que la rebaja prevista para la infracción implica reducirla en un 90 %, por lo que la multa impuesta es desproporcionada e irrazonable. Como pretensión subordinada solicita que la Administración Tributaria se abstenga de liquidar y requerir el pago de intereses moratorios por la demora injustificada (excediendo el plazo legal), del Tribunal Fiscal en resolver el recurso de apelación presentado por Copeinca SAC contra la Resolución de Intendencia 0850140001411, de fecha 7 de julio de 2010. Asimismo, como pretensión condicionada, en caso de que se ampare alguna de las pretensiones anteriores, solicita que se ordene a la emplazada devolver lo pagado como consecuencia de la cobranza coactiva iniciada mediante Resolución de Ejecución Coactiva 011-006-0051566. Manifiesta que se están vulnerando sus derechos a la propiedad, a la igualdad, a un plazo razonable y el principio de razonabilidad. Al respecto, debe evaluarse si dicha pretensión ha de ser resuelta por la vía del amparo o si existe una vía ordinaria igualmente satisfactoria.
2. Al respecto, debe evaluarse si lo pretendido en la demanda, será dilucidado en una vía diferente a la constitucional, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 7.2 del *nuevo* Código Procesal Constitucional.
3. 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.
4. En el presente caso, desde una perspectiva objetiva, tenemos que el proceso contencioso-administrativo, regulado por el Texto Único Ordenado de la Ley 27584, aprobado por el Decreto Supremo 011-2019-JUS, cuenta con una estructura idónea para acoger la pretensión del demandante y darle tutela adecuada. En efecto, conforme se advierte de autos se pretende dejar sin efecto actos administrativos



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01851-2020-PA/TC  
LIMA  
CORPORACIÓN PESQUERA INCA  
S. A. C. (COPEINCA S. A. C.)

emitidos por la Administración (tales como: las Resoluciones de Multa 081-002-0006423, 081-002-0006424, 081-002-0006425 y 081-002-0006426). Es decir, el proceso contencioso-administrativo ha sido diseñado con la finalidad de ventilar pretensiones como la planteada por el demandante en el presente caso, tal como lo prevén los artículos 4.6, 5.1 y 5.2 del Texto Único Ordenado de la citada Ley.

5. Por otro lado, atendiendo a una perspectiva subjetiva, en el caso de autos no se ha acreditado un riesgo de irreparabilidad del derecho en caso de que se transite por la vía ordinaria. De igual manera, tampoco se verifica la necesidad de tutela urgente derivada de la relevancia del derecho en cuestión o de la gravedad del daño que podría ocurrir, en la medida en que los procesos contenciosos-administrativos cuentan con plazos céleres y adecuados al derecho que se pretende resguardar y, además, dejan abierta la posibilidad de hacer uso de las medidas cautelares pertinentes a fin de garantizar la eficacia de la ejecución de la sentencia.
6. Por lo expuesto, en el caso concreto existe una vía igualmente satisfactoria, que es el proceso contencioso-administrativo, siendo de aplicación el artículo 7.2 del *nuevo* Código Procesal Constitucional.
7. De otro lado, respecto a la inaplicación de los intereses moratorios (artículo 33 del TUO del Código Tributario), cabe señalar que la recurrente optó por prolongar la discusión sobre la procedencia o no de las multas impuestas en la vía ordinaria. Y es que, se interpuso demanda contenciosa administrativa solicitando la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal 01446-3-2017 (cfr. Expediente 06690-2017-0-1801-JR-CA-19), de cuya deuda provienen los intereses ahora cuestionados en esta sede.
8. Sobre el particular, 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.

Y es que, más allá de las discusiones que pudieran presentarse en la doctrina, puedo entenderla como la obligación del deudor tributario [contribuyente o responsable] de efectuar el pago del tributo<sup>1</sup> [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.

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 una cuestión de Poder Estatal, sino que incorpora a su razón de ser el deber de todo

---

<sup>1</sup> El que nace una vez realizado el hecho generador (conocido como hecho imponible) previsto por ley.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01851-2020-PA/TC  
LIMA  
CORPORACIÓN PESQUERA INCA  
S. A. C. (COPEINCA S. A. C.)

ciudadano al sostenimiento de los gastos públicos, deber que (...) originalmente fuera entendido respecto al cumplimiento de obligaciones sustanciales y formales relacionadas con el pago [STC 06089-2006-PA, fundamento 18], siendo la primera, aquella prestación esencial o fundamental de la relación jurídico-tributaria, esto es, el pago del tributo<sup>2</sup>; y la segunda, todas las demás que deben realizarse para cumplir con la primera<sup>3</sup>.

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 [STC 04082-2012-PA, fundamento 45], en ese sentido resulta posible reconocer en ellos su accesoriedad<sup>4</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.

De este modo es posible afirmar que al dejarse sin efecto la obligación tributaria 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. **Comprendiendo incluso a aquellas situaciones en las que el contribuyente decide cancelar la deuda tributaria de manera previa o durante el procedimiento contencioso tributario, pues como se dijo bien podría dejarse sin efecto y de ser el caso disponer la devolución de lo indebidamente abonado.**

Situación esta última que acontece en el presente caso ya que según afirman las partes procesales la deuda tributaria ha sido cancelada.

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

<sup>2</sup> Así entendido por el legislador al redactar el artículo 28 del TUO del Código Tributario.

<sup>3</sup> Por citar las establecidas en los artículos 87 a 91 del citado Código.

<sup>4</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 01851-2020-PA/TC  
LIMA  
CORPORACIÓN PESQUERA INCA  
S. A. C. (COPEINCA S. A. C.)

Expediente 00658-2013-PA/TC, fundamento 3], pero si la amenaza invocada se basa en perjuicios que escapan de una captación objetiva, no podría hablarse de efectos restitutivos ya que se dispondría el no cobro de intereses moratorios, ya sea por capitalización o por el exceso del plazo para resolver, de una deuda que aún se discute y bien podría dejarse sin efecto, lográndose un pronunciamiento cuyos efectos podrían o no materializarse dependiendo de lo que decida la autoridad administrativa o, en su caso, la judicial ordinaria sobre la obligación principal. Comprendiendo incluso a aquellas situaciones en las que el contribuyente decide cancelar la deuda tributaria de manera previa o durante el procedimiento contencioso tributario, pues como se dijo bien podría dejarse sin efecto y de ser el caso disponer la devolución de lo indebidamente abonado.

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. Así también, en aquellos casos en los que se decide abonar la deuda de manera previa o durante el procedimiento contencioso tributario, que una vez concluido decide no prolongar el debate en sede judicial, o de recurrir a esta, culminado dicho proceso, pues resulta necesario evaluar la violación de algún derecho constitucional que se produciría liquidación final.

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.

En complemento de lo expuesto, tenemos que de conformidad con el artículo 8 del *nuevo* Código Procesal Constitucional y la jurisprudencia desarrollada por este Tribunal, 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 o en fecha posterior si es que se decide controvertir la obligación tributaria o las sanciones en la vía ordinaria<sup>5</sup>. El primer requisito —la certeza de la amenaza— tiene que ver con la

---

<sup>5</sup> Actualmente, en el artículo 8 del *nuevo* Código Procesal Constitucional, la amenaza se regula en los siguientes términos:

“Cuando se invoque la **amenaza o violación de actos** que tienen como sustento la aplicación de una norma incompatible con la Constitución, la sentencia que declare fundada la demanda dispondrá, además, la inaplicabilidad de la citada norma”.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01851-2020-PA/TC  
LIMA  
CORPORACIÓN PESQUERA INCA  
S. A. C. (COPEINCA S. A. C.)

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.

9. Por todo lo expuesto, corresponde rechazar por improcedente la demanda bajo análisis.

En consecuencia, el sentido de mi voto es por declarar **IMPROCEDENTE** la demanda de autos.

S.

**MIRANDA CANALES**

---

Ahora, si bien no se dice expresamente que la amenaza debe ser cierta e inminente, ello no desconoce tal carácter, desarrollado incluso por la jurisprudencia constitucional.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01851-2020-PA/TC  
LIMA  
CORPORACIÓN PESQUERA INCA  
S. A. C. (COPEINCA S. A. C.)

### **VOTO SINGULAR DE LA MAGISTRADA LEDESMA NARVÁEZ**

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

Corporación Pesquera Inca SAC (Copeinca SAC.) interpone demanda de amparo contra la Sunat con la finalidad de que se disponga que se abstenga de liquidar y requerir el pago de las Resoluciones de Multa 081-002-0006423, 081-002-0006424, 081-002-0006425 y 081-002-0006426 mediante la Resolución de Ejecución Coactiva 011-006-0051566, debido a que la rebaja prevista para la infracción implica reducirla en un 90 %, por lo que la multa impuesta es desproporcionada e irrazonable. Asimismo, pide se abstenga de liquidar y requerir el pago de intereses moratorios por la demora injustificada (excediendo el plazo legal), del Tribunal Fiscal en resolver el recurso de apelación presentado por Copeinca SAC contra la Resolución de Intendencia 085-014-0001411, de 7 de julio de 2010. Manifiesta que se están vulnerando sus derechos a la propiedad, a la igualdad, a un plazo razonable y el principio de razonabilidad.

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

1. Este Tribunal ha precisado en su jurisprudencia en materia tributaria que existen vías ordinarias que pueden considerarse como específicas e igualmente satisfactorias al proceso de amparo (Cfr. STC Exp. 01939-2013-PA/TC, STC Exp. 3417-2011-AA/TC, RTC Exp. 00611-2009-PA/TC, RTC Exp. 2612-2008-PA/TC, RTC Exp. 5920-2008-PA/TC, RTC Exp. 4921-2007-PA/TC, RTC Exp. 2879-2012-PA/TC, entre otras). Sin embargo, también es cierto que en diversas ocasiones este Tribunal ha admitido la procedencia de los denominados “amparos tributarios”, aunque, en algunas oportunidades, sin tomar suficientemente en cuenta lo dispuesto por el Código Procesal Constitucional sobre la subsidiariedad del amparo (STC Exp. 00867-2013-PA/TC, FJ 9).
2. 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).
3. No obstante lo anterior, en determinados supuestos o circunstancias específicas de algún caso concreto, podría ser necesario admitir a trámite las demandas de amparo





**TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

EXP. N.º 01851-2020-PA/TC  
LIMA  
CORPORACIÓN PESQUERA INCA  
S. A. C. (COPEINCA S. A. C.)

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.

4. 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:

[...] 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.

5. Así, de manera excepcional, y en atención a las singularidades de cada caso que deberían ser acreditadas por la parte demandante, considero 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).





TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01851-2020-PA/TC  
LIMA  
CORPORACIÓN PESQUERA INCA  
S. A. C. (COPEINCA S. A. C.)

6. De ahí que el cuestionamiento de la demanda del monto de las sanciones de multa (rebaja del 90%) sea una controversia que no corresponde que sea ventilado en el amparo, sino en el proceso contencioso administrativo por ser la vía igualmente satisfactoria.
7. Asimismo, sobre el cuestionamiento de la acumulación indebida de intereses en el monto total de la deuda tributaria, sea por la *demora* en resolver los recursos del procedimiento contencioso tributario, y/o por la aplicación de la capitalización de intereses en el tiempo que estuvo vigente en el artículo 33 del Código Tributario, debe tenerse presente que el proceso contencioso administrativo cuenta con una estructura idónea para evaluar tales pretensiones y brindarles tutela adecuada. Lo anterior se aplica también cuando la deuda exigible se encuentre en etapa de ejecución coactiva, por cuanto en dicho supuesto el verdadero acto lesivo es el acto administrativo que agota la vía administrativa, por el cual se confirma el monto de la deuda tributaria, incluidos los intereses moratorios.
8. En efecto, el artículo 3 del TUO de la Ley 27584, Ley que regula el proceso contencioso administrativo, aprobado por Decreto Supremo 011-2019-JUS, indica que “las actuaciones de la administración pública sólo pueden ser impugnadas en el proceso contencioso administrativo, salvo los casos en que se pueda recurrir a los procesos constitucionales”. Asimismo, según el inciso 2 del artículo 4 de dicho TUO de la Ley 27584, son impugnables en este proceso las siguientes actuaciones administrativas: “El silencio administrativo, la inercia y cualquier otra omisión de la administración pública”.
9. Además, cuando se cuestiona la aplicación del artículo 33 del Código Tributario en un caso concreto y se solicita su inaplicación, debe considerarse que en realidad con dicho pedido se objeta un acto administrativo que se sustentaría en una norma tributaria que regula, en abstracto, el pago de intereses moratorios y que no es autoaplicativa (Cfr. STC Exp. 03744-2018-PA/TC, FJ 13).
10. En este sentido, es necesario recordar que este Tribunal, en reiterada jurisprudencia, ha establecido que, para impugnar este tipo de actos administrativos, se puede recurrir a otra vía procesal igualmente satisfactoria. Así, en el 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).

11. Por tanto, en tales escenarios, lo que en realidad se solicita es la inaplicación de un acto administrativo sustentado en una norma. Al respecto, para ventilar dicho



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01851-2020-PA/TC  
LIMA  
CORPORACIÓN PESQUERA INCA  
S. A. C. (COPEINCA S. A. C.)

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 (SSTC Exps. 03213-2017-PA/TC, 05538- 2016-PA/TC, 04372-2016-PA/TC, entre otros).

12. Asimismo, desde una perspectiva subjetiva, en el proceso contencioso administrativo, son especialmente procedentes las medidas cautelares (cfr. artículo 40 del TUO vigente de la Ley 27584); por lo que, en principio, no existe riesgo de que se produzca irreparabilidad. Asimismo, se advierte que dicho riesgo de irreparabilidad queda desvirtuado, más aún, en los escenarios en los cuales los contribuyentes hayan liquidado la deuda tributaria que impugnan judicialmente, lo que da cuenta de que el presunto agravio económico no ha generado una situación que no pueda ser reparada a través de los mecanismos legales correspondientes.
13. Además, 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).

14. En efecto, desde una perspectiva subjetiva, tendrán relevancia iusfundamental, en principio, por presuntamente vulnerar el derecho a la propiedad, aquellos cuestionamientos en los que se acredite que los hechos del caso inciden en supuestos como los mencionados previamente o cuando la administración tributaria incurra en actos u omisiones de similar índole que afecten principios y derechos constitucionales y cuya gravedad sea manifiesta. Ello es así por cuanto “no todo lo que resta o disminuye la propiedad o riqueza de los individuos, expolia irrazonablemente o desmerece el derecho de propiedad”<sup>6</sup>.
15. 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**

---

<sup>6</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 01851-2020-PA/TC  
LIMA  
CORPORACIÓN PESQUERA INCA  
S. A. C. (COPEINCA S. A. C.)

**tributaria, sea por la demora en resolver los recursos del procedimiento contencioso tributario, y/o por la aplicación de la capitalización de intereses en el tiempo que estuvo vigente en el artículo 33 del Código Tributario, esto es, hasta el 24 de diciembre del 2006, la vía correspondiente donde se deberá dilucidar la controversia, salvo situaciones excepcionales debidamente justificadas en cada caso, es el proceso contencioso-administrativo.**

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

16. Este Tribunal ha tenido ocasión de pronunciarse respecto al cuestionamiento del cómputo de intereses moratorios durante el trámite del procedimiento contencioso tributario realizado en demandas de amparo. Así, por ejemplo, en la STC Exp. 03184-2012-PA/TC, este 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).

17. 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.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01851-2020-PA/TC  
LIMA  
CORPORACIÓN PESQUERA INCA  
S. A. C. (COPEINCA S. A. C.)

18. 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 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.

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

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

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

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

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

la posibilidad material de poderlas enervar, bien en el propio procedimiento



**TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

EXP. N.º 01851-2020-PA/TC  
LIMA  
CORPORACIÓN PESQUERA INCA  
S. A. C. (COPEINCA S. A. C.)

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).

22. Al respecto, advierto que la facultad de impugnar las actuaciones de la Administración Tributaria y del Tribunal Fiscal no resulta menoscabada por el cobro de intereses legales, integrantes de la deuda tributaria, como sí ocurriría, por ejemplo, en caso el ejercicio de dicha facultad se encontrase supeditada al pago de una multa o al pago de una tasa para enervarla.
23. Ello es así por cuanto, en primer lugar, el pago de dichos intereses no se exige como requisito previo para dar trámite al recurso de reclamación o apelación, o para la 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.
24. Asimismo, la decisión de pagar la deuda tributaria, que incluye los intereses, la multa y los correspondientes intereses, es de entera responsabilidad del contribuyente, quien decide finalmente la oportunidad en la que realizará dicho pago, asumiendo para tal efecto las consecuencias jurídicas previstas en el ordenamiento jurídico-tributario por el pago extemporáneo de aquella.
25. Por otro lado, en cuanto al argumento de la incidencia en el derecho al plazo razonable del proceso, considero oportuno recordar que el contenido constitucionalmente protegido de este derecho constituye una manifestación implícita del derecho al debido proceso reconocido en el artículo 139.3 de la Constitución y despliega sus efectos jurídicos a todo tipo de proceso o procedimiento penal, civil, laboral, administrativo, corporativo, etc. (STC Exp. 04179-2014-PHC/TC, FJ 9; STC Exp. 00295-2012-PHC/TC, FJ 2).
26. Así, el plazo de un proceso o un procedimiento será razonable sólo si es que aquél comprende un lapso de tiempo que resulte necesario y suficiente para el desarrollo de las actuaciones procesales necesarias y pertinentes que requiere el caso concreto, así como para el ejercicio de los derechos de las partes de acuerdo a sus intereses, a fin de obtener una respuesta definitiva en la que se determinen los derechos u obligaciones de las partes.
27. Además, para determinar si en el ámbito de un procedimiento administrativo se ha producido o no la violación del derecho al plazo razonable se deberán evaluar criterios tales como la complejidad del asunto, la actividad o conducta procedimental del administrado, la conducta de la administración pública, así como las consecuencias que la demora produce en las partes (STC Exp. 03778-2004-AA/TC, fundamento 21).



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01851-2020-PA/TC  
LIMA  
CORPORACIÓN PESQUERA INCA  
S. A. C. (COPEINCA S. A. C.)

28. Sin ánimo de exhaustividad, puede afirmarse que estos elementos pueden estar referidos a los siguientes aspectos:

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

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

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

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

29. De este modo, la eventual vulneración del derecho fundamental al plazo razonable en sede administrativa deberá evaluarse en cada caso, de acuerdo a las circunstancias jurídicas y fácticas correspondientes. De todas formas, deberá tenerse en cuenta que, en tanto la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal se encuentren dentro de los plazos legales para resolver los recursos y/o mecanismos de cuestionamiento interpuestos en el marco de un procedimiento contencioso tributario, carecerá de asidero constitucional el cuestionamiento del cómputo de intereses legales con base en este derecho fundamental.
30. Efectivamente, el cobro de intereses moratorios durante el plazo legal con que cuenta la autoridad tributaria para resolver los recursos administrativos y/o mecanismos de cuestionamiento presentados, resulta una restricción legítima y razonable del derecho en mención, toda vez que la generación de intereses





**TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

EXP. N.º 01851-2020-PA/TC  
LIMA  
CORPORACIÓN PESQUERA INCA  
S. A. C. (COPEINCA S. A. C.)

moratorios es consecuencia de la demora en el pago del tributo y de la multa correspondiente, lo que se prolonga a su vez en el tiempo por la interposición del recurso y/o mecanismo de cuestionamiento planteados por el contribuyente con miras a dejar sin efecto la deuda tributaria o cuestionar cualquier actuación de la Administración.

31. De esta forma, con el establecimiento por el legislador del cobro de intereses moratorios se pretende evitar un ejercicio abusivo o temerario de la interposición de recursos impugnativos o mecanismos de cuestionamiento de la actuación de la Administración, durante el procedimiento contencioso administrativo, por cuanto el contribuyente pudo prever el cobro de tales intereses durante el plazo que el legislador otorga a la autoridad administrativa (Administración Tributaria y Tribunal Fiscal) para resolver los recursos y mecanismos de cuestionamiento interpuestos.
32. Asimismo, debe tenerse presente que el legislador ha previsto, como se precisó previamente, que desde la entrada en vigencia del Código Tributario y sus correspondientes modificatorias, el artículo 144 del citado código siempre reguló la posibilidad de interponer un recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal en el supuesto que la Administración Tributaria no resolviera en el plazo legal.
33. Además, no debe olvidarse que, si el Tribunal Fiscal excede los plazos legales que tiene para resolver las apelaciones o quejas interpuestas por los contribuyentes, en virtud del inciso 2 del artículo 4 del TUO de la Ley 27584, Ley que regula el proceso contencioso administrativo, aprobado por Decreto Supremo 011-2019-JUS, y de acuerdo a lo indicado en la presente sentencia, los contribuyentes deberán acudir a dicha vía ordinaria. Excepcionalmente, podrán acudir a la vía del amparo, siempre que se verifique lo indicado en la presente sentencia, 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.
34. De esta manera, resultará indispensable, de forma previa al cuestionamiento judicial de la actuación de la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal, que los contribuyentes hagan un uso adecuado (y no abusivo) de los mecanismos legales que el ordenamiento jurídico ha previsto para que puedan posteriormente acudir a la vía ordinaria y, excepcionalmente, a la vía constitucional, como es el caso de los recursos de reclamación, apelación (incluyendo ante la denegatoria ficta) y la interposición de la queja.
35. Con ello se evitará que el procedimiento contencioso tributario dure más de lo previsto por ley e incluso, vulnere el derecho al plazo razonable en sede administrativa, lo que a su vez desincentivaría, en principio, posteriores cuestionamientos al cómputo de intereses moratorios, incluida la capitalización de intereses en el período que estuvo vigente.





**TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

EXP. N.º 01851-2020-PA/TC  
LIMA  
CORPORACIÓN PESQUERA INCA  
S. A. C. (COPEINCA S. A. C.)

36. Si bien aquello es un aspecto de medular importancia para el contribuyente desde una perspectiva subjetiva, también es cierto que lo anterior coadyuvará a la realización de la dimensión objetiva del principio de regularidad del sistema jurídico, que de acuerdo a la jurisprudencia de este Tribunal (STC Exp. 00168-2005-PC/TC, 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.
37. Siendo ello así, considero que no todo exceso en el plazo de resolución de los recursos administrativos y/o mecanismos de cuestionamiento interpuestos contra la actuación de la Administración constituye una vulneración del derecho al plazo razonable durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario, puesto que ello dependerá de la evaluación en cada caso concreto de todos los criterios mencionados previamente, esto es, la complejidad del asunto, la actividad o conducta procedimental del administrado, la conducta de la administración pública, así como las consecuencias que la demora produce en las partes.
38. Adicionalmente, 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 se tiene para resolver los recursos impugnatorios y/o mecanismos de cuestionamiento a su actuación.
39. Por ello, mal se haría en establecer en abstracto y para todos los casos cuándo se inicia el cómputo del plazo razonable del procedimiento contencioso tributario. En todo caso, debe tenerse presente que el cuestionamiento del contribuyente a la actuación de la Administración Tributaria se materializa cuando éste manifiesta su voluntad de impugnar u objetar la actuación de aquélla, bajo las formalidades de ley y que la vía administrativa se agota con la resolución del Tribunal Fiscal que resuelve la controversia de manera definitiva y causan estado.
40. A esto último debe añadirse que la regulación del cómputo de intereses moratorios establecida en el artículo 33 del Código Tributario es un asunto de naturaleza legal, que, como tal, es expresión del principio de libre configuración de la ley con que cuenta el legislador democrático, teniendo como límites, entre otros, los principios de razonabilidad e interdicción de la arbitrariedad.
41. En efecto, tal y como puede apreciarse en el siguiente cuadro, la regulación de la aplicación de intereses moratorios durante el procedimiento contencioso tributario, luego del vencimiento de los plazos máximos legales establecidos para la resolución de los recursos y/o mecanismos de cuestionamiento de los actos de la



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01851-2020-PA/TC  
LIMA  
CORPORACIÓN PESQUERA INCA  
S. A. C. (COPEINCA S. A. C.)

Administración, ha sido objeto de diversas modificaciones desde hace 13 años, como se advierte a continuación:

<b>Párrafo incorporado por el artículo 6 del Decreto Legislativo 981, publicado el 15 de marzo de 2007</b>	<b>Cuarto párrafo modificado por el artículo 7 de la Ley 30230, publicada el 12 julio 2014</b>	<b>Cuarto párrafo modificado por el artículo 3 del Decreto Legislativo 1263, publicado el 10 diciembre 2016</b>
<p>La aplicación de los intereses moratorios se suspenderá a partir del vencimiento de los plazos máximos establecidos en el Artículo 142 hasta la emisión de la resolución que culmine el procedimiento de reclamación ante la Administración Tributaria, siempre y cuando el vencimiento del plazo sin que se haya resuelto la reclamación fuera por causa imputable a ésta.</p> <p>Durante el período de suspensión la deuda será actualizada en función del Índice de Precios al Consumidor.</p> <p>Las dilaciones en el procedimiento por causa imputable al deudor no se tendrán en cuenta a efectos de la suspensión de los intereses moratorios.</p> <p>La suspensión de intereses no es aplicable a la etapa de apelación ante el Tribunal Fiscal ni durante la tramitación de la demanda contencioso-administrativa.</p>	<p>La aplicación de los intereses moratorios se suspenderá a partir del vencimiento de los plazos máximos establecidos en los Artículos 142, 150 y 152 hasta la emisión de la resolución que culmine el procedimiento de reclamación ante la Administración Tributaria o de apelación ante el Tribunal Fiscal, siempre y cuando el vencimiento del plazo sin que se haya resuelto la reclamación o apelación fuera por causa imputable a dichos órganos resolutores.</p> <p>[...]</p> <p>La suspensión de intereses no es aplicable durante la tramitación de la demanda contencioso-administrativa.</p>	<p>La aplicación de los intereses moratorios se suspenderá a partir del vencimiento de los plazos máximos establecidos en los Artículos 142, 150, 152 y 156 hasta la emisión de la resolución que culmine el procedimiento de reclamación ante la Administración Tributaria o de apelación ante el Tribunal Fiscal o la emisión de resolución de cumplimiento por la Administración Tributaria, siempre y cuando el vencimiento del plazo sin que se haya resuelto la reclamación o apelación o emitido la resolución de cumplimiento fuera por causa imputable a dichos órganos resolutores.</p>

42. Asimismo, corresponde precisar que este Tribunal ha entendido que, ante la constatación de una vulneración al plazo razonable, declarar nulo el procedimiento administrativo y establecer la reposición de las cosas al estado anterior, no podría ser un efecto inmediato o automático, toda vez que las demás garantías procesales que conforman del debido procedimiento sí fueron respetadas. En ese sentido, el



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01851-2020-PA/TC  
LIMA  
CORPORACIÓN PESQUERA INCA  
S. A. C. (COPEINCA S. A. C.)

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).

43. 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.
44. En varias oportunidades este Tribunal ha explicitado que la Administración, al igual que los poderes del Estado y los órganos constitucionales, se encuentran sometidos, 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).
45. Por ello, la legitimidad de los actos administrativos no viene determinada por el respeto a la ley sino por su vinculación a la Constitución, lo que también se ha establecido bajo el denominado “principio de legalidad”, que, en realidad, pese a dicha nomenclatura, alude a la concretización de la supremacía jurídica de la Constitución en el ámbito de las actuaciones de la Administración.

**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**

46. En relación a la capitalización de intereses, 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.
47. 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.

48. 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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01851-2020-PA/TC  
LIMA  
CORPORACIÓN PESQUERA INCA  
S. A. C. (COPEINCA S. A. C.)

capitalización de intereses de las deudas tributarias solo estuvo vigente durante siete años (1999-2005).

49. Ahora bien, se tiene 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.
50. 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.
51. 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.
52. Por el contrario, el juez constitucional sí será competente, siempre que no se configuren los supuestos del artículo 7 del Nuevo 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.

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

53. Tal como se ha venido señalando, la imposición de intereses moratorios y la capitalización de intereses está en el marco de lo constitucionalmente permitido al legislador; siendo que la acumulación de ellos pretende disuadir y compensar la



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01851-2020-PA/TC  
LIMA  
CORPORACIÓN PESQUERA INCA  
S. A. C. (COPEINCA S. A. C.)

pérdida de oportunidad del Estado de recibir los tributos en el tiempo debido para el financiamiento del gasto público.

54. Sin embargo, esa acumulación de intereses moratorios no puede ser infinita en el tiempo, sobre todo, si la demora en resolver los recursos del administrado es por causa imputable a la Administración Tributaria o al Tribunal Fiscal y si el contribuyente no acude a la denegatoria ficta del recurso de reclamación o al proceso contencioso administrativo conforme al artículo 2.4 del TUO de la Ley 27584 en el supuesto de que el Tribunal Fiscal demore en resolver el recurso de apelación. Pues, tal como se ha adelantado, la acumulación de intereses moratorios y la capitalización de intereses solamente son constitucionales siempre y cuando no se obligue al contribuyente a pagarlos fuera del “plazo razonable”.
55. Si bien el “plazo legal” para resolver los recursos de los contribuyentes es una estipulación del legislador regulada en el Código Tributario y estos deben ser cumplidos por la Administración Pública, con las consecuencias administrativas o de otra índole que la ley establezca a los funcionarios en caso de exceso; no obstante, a efectos de las exigencias mínimas de la Constitución, la acumulación de intereses moratorios y la capitalización de intereses (cuando estuvo vigente) solo será legítimo siempre que no supere el plazo razonable, el cual se determina en cada caso concreto conforme a los criterios ya mencionados *supra*, esto es, “complejidad del asunto”, “la actividad o conducta procedimental del administrado”, “la conducta de la administración pública” y “las consecuencia que la demora produce en la situación jurídica del interesado”.
56. Y es que el plazo razonable es distinto al plazo legal. El exceso en el plazo legal no supone necesariamente la afectación del plazo razonable, porque este se determina según las circunstancias específicas de cada caso concreto. Por ello, cuando un contribuyente reclame que la acumulación de intereses moratorios (antes de las modificatorias del artículo 33 del Código Tributario) y la capitalización de intereses (cuando estuvo vigente) se restrinja solamente al plazo legal es, en la práctica trasladarle a la Administración Tributaria el costo del tiempo que empleará en resolver adecuadamente el recurso cuando ello debe ser carga del contribuyente, quien debe asumir el riesgo de su impugnación durante el tiempo que efectivamente se necesita para resolver diligentemente los recursos que se interponga, de reclamación o apelación.
57. En efecto, lo conveniente es que la Administración Pública tenga el tiempo adecuado para resolver la controversia planteada por el administrado y ello no necesariamente resulta en el plazo legal. “Y es que si bien el derecho a un plazo razonable alude frecuentemente a evitar dilaciones indebidas, esta manifestación del debido proceso también está dirigida a evitar plazos excesivamente breves que no permitan sustanciar debidamente la causa” (STC Exp. 03987-2010-PHC/TC, fundamento 5).



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01851-2020-PA/TC  
LIMA  
CORPORACIÓN PESQUERA INCA  
S. A. C. (COPEINCA S. A. C.)

58. De ahí que, para la Constitución la acumulación de intereses de la deuda tributaria más allá del plazo legal del Código Tributario para pronunciarse sobre los recursos administrativos del contribuyente no resulta *per se* relevante, en la medida que dicho plazo a razón de la naturaleza de cada caso en concreto podría resultar insuficiente o breve. Solamente será relevante constitucionalmente cuando la Administración, con todas sus instancias, sobrepase el plazo razonable del procedimiento contencioso tributario.
59. 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*.
60. De esta manera, dicha verificación constituye una *conditio sine qua non* a efectos de poder determinar si correspondía la acumulación de intereses o si debía suspenderse. De esta forma, **la evaluación de la acumulación de intereses está 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 los intereses moratorios o de la capitalización de intereses pueda constituir la pretensión principal.**

**Análisis del caso concreto**

61. La presente demanda persigue el cuestionamiento del monto de las sanciones multa (reducción del 90%) y que se prohíba a la Administración Tributaria que cobre intereses moratorios. La empresa recurrente sostiene que las multas han resultado desproporcionadas y que existe una demora indebida en tramitar el expediente administrativo, lo cual ha derivado en el incremento exagerado de los intereses moratorios, que resulta irrazonable y desproporcionado.
62. Sin embargo, tal como se ha explicado extensamente en los párrafos anteriores, la denuncia contra las sanciones de multa, así como 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





## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01851-2020-PA/TC  
LIMA  
CORPORACIÓN PESQUERA INCA  
S. A. C. (COPEINCA S. A. C.)

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.

63. En ese sentido, la demanda debe ser rechazada de plano.

### **Acerca de la constitucionalidad del Nuevo Código Procesal Constitucional**

64. Teniendo en cuenta que en el presente caso se aplica el Nuevo Código Procesal Constitucional, Ley 31307, publicado en el diario oficial *El Peruano* el 23 de julio de 2021, es mi deber de jueza constitucional dejar constancia de que dicha ley es manifiestamente contraria a la Constitución y que cuando ha sido sometida a control del Tribunal Constitucional mediante un proceso de inconstitucionalidad [Expedientes 00025-2021-PI/TC y 00028-2021-PI/TC], tres magistrados, en una motivación sin ningún sustento y tan sólo de tres párrafos, han hecho posible que dicha ley, pese a su inconstitucionalidad, se aplique sin ningún cuestionamiento.
65. En otras palabras, **el poder de los votos y no el de las razones jurídicas** ha caracterizado la historia de esta ley: el Poder Legislativo tenía los votos, así es que sin mayor deliberación e incumpliendo su propio reglamento, aprobó la ley. Luego, el Tribunal Constitucional, con tres votos que no tenían mayor justificación y alegando un argumento sin fundamento, convalidó dicho accionar del Poder Legislativo. Serán la ciudadanía, la opinión pública o la academia, entre otros, los que emitirán su punto de vista crítico para que estas situaciones no se repitan.
66. Un Código Procesal Constitucional, que se debería constituir en una de las leyes más importantes del ordenamiento jurídico peruano, dado que regula los procesos de defensa de los derechos fundamentales y el control del poder, tiene hoy una versión que está vigente por el poder de los votos y no de las razones jurídicas. Es claro que ello deslegitima el Estado de Derecho y en especial la justicia constitucional. Este nuevo código es inconstitucional, irrefutablemente, por vicios formales (más allá de los vicios materiales). Lo voy a exponer de modo breve.
67. La Ley 31307, Nuevo Código Procesal Constitucional, por ser una ley orgánica (artículo 200 de la Constitución), no se debió ser exonerada del dictamen de comisión. El artículo 73 del Reglamento del Congreso regula las etapas del procedimiento legislativo así como la excepción para que la Junta de Portavoces pueda exonerar a algunas etapas de tal procedimiento, pero además, y esto es lo más relevante, establece de modo expreso que “Esta excepción no se aplica a iniciativas de reforma constitucional, de leyes orgánicas ni de iniciativas sobre materia tributaria o presupuestal”.





TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01851-2020-PA/TC  
LIMA  
CORPORACIÓN PESQUERA INCA  
S. A. C. (COPEINCA S. A. C.)

68. Asimismo, concordante con el artículo antes citado, el artículo 31-A, inciso 2, del Reglamento del Congreso de la República, regula, entre otras competencias de la Junta de Portavoces, “La exoneración, previa presentación de escrito sustentado del Grupo Parlamentario solicitante y con la aprobación de los tres quintos de los miembros del Congreso allí representados, de los trámites de envío a comisiones y prepublicación”, y luego, expresamente, establece que “Esta regla no se aplica a iniciativas de reforma constitucional, de leyes orgánicas ni de iniciativas que propongan normas sobre materia tributaria o presupuestal, de conformidad con lo que establece el artículo 73 del Reglamento del Congreso”.
69. Como se aprecia, el Reglamento del Congreso, en tanto norma que forma parte del bloque de constitucionalidad, dispone que en los casos de leyes orgánicas, la Junta de Portavoces no puede exonerar del envío a comisiones en ningún supuesto. En el caso de las observaciones del Presidente de la República a la autógrafa de una proposición aprobada, éstas “se tramitan como cualquier proposición” [de ley] (artículo 79 del Reglamento del Congreso).
70. Por tanto, ante las observaciones del Presidente de la República a una proposición de ley correspondía tramitarla como cualquier proposición de ley y, como parte de dicho trámite, enviarla a la respectiva comisión, resultando prohibido que la Junta de Portavoces exonere del trámite de envío a comisión cuando se trata de leyes orgánicas.
71. En el caso del Nuevo Código Procesal Constitucional, mediante sesión virtual de la Junta de Portavoces celebrada el 12 de julio de 2021 se acordó exonerar del dictamen a las observaciones formuladas por el Poder Ejecutivo a la Autógrafa de Ley, pese a que se trataba de una ley orgánica. Esta exoneración resultaba claramente contraria al propio Reglamento del Congreso y con ello al respectivo bloque de constitucionalidad, por lo que correspondía declarar la inconstitucionalidad del Nuevo Código Procesal Constitucional por haber incurrido en vicios formales. El Congreso de la República no respetó el procedimiento de formación de la ley que el mismo fijó.
72. Carece de fundamento el argumento de los tres magistrados que salvaron esta ley. Ellos sostienen que conforme al último párrafo del artículo 79 del Reglamento del Congreso, el trámite de una autógrafa de ley observada por el Presidente de la República debe pasar a comisión sólo si fue exonerada inicialmente de dicho trámite, de modo que en el caso del Nuevo Código Procesal Constitucional, al haber pasado ya por una comisión dictaminadora [antes de su primera votación], podía exonerarse a la autógrafa observada de dicho código.
73. Este argumento de los tres magistrados es incorrecto pues dicho párrafo es aplicable sólo cuando se trata de leyes distintas a las leyes orgánicas o de reforma constitucional, entre otras. Lo digo una vez más. En el caso de las leyes orgánicas



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01851-2020-PA/TC  
LIMA  
CORPORACIÓN PESQUERA INCA  
S. A. C. (COPEINCA S. A. C.)

la Junta de Portavoces del Congreso de la República está prohibida de exonerar el envío a comisiones. Las observaciones del Presidente de la República a la autógrafa del Nuevo Código Procesal Constitucional debieron recibir un dictamen de la comisión respectiva y, por tratarse de una ley orgánica, no podían ser objeto de ninguna exoneración sobre el trámite a comisión.

74. Pese a la manifiesta inconstitucionalidad del Nuevo Código Procesal Constitucional y atendiendo a que, formalmente, una sentencia del Tribunal Constitucional, con el voto de tres magistrados, ha convalidado, en abstracto y por razones de forma, dicho código, debo proceder a aplicarlo en el caso de autos, reservándome el pronunciamiento en los casos que por razones de fondo se pueda realizar el respectivo control de constitucionalidad.

Dicho esto, mi voto entonces es por declarar **IMPROCEDENTE** la demanda de amparo en aplicación del artículo 7, inciso 2, del Código Procesal Constitucional.

S.

**LEDESMA NARVÁEZ**



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01851-2020-PA/TC  
LIMA  
CORPORACIÓN PESQUERA INCA  
S. A. C. (COPEINCA S. A. C.)

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

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

1. La recurrente solicita que se dejen sin efecto la resoluciones de multa 081-002-0006423, 081-002-0006424, 081-002-0006425 y 081-002-0006426, emitidas por la supuesta infracción del numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario y cuyos valores fueron confirmados en un procedimiento contencioso tributario y exigidas mediante la Resolución de Ejecución Coactiva 011-006-0051566. **Sostiene que de la rebaja de la multa (prevista por la rectificación de la declaración antes de que la Sunat le requiera la regularización del pago), la cual implica reducirla en un 90 %, se colige que las multas impuestas son desproporcionadas e irrazonables.** Como pretensión subordinada, en caso no se acoja la pretensión principal, solicita que se disponga la inaplicación de los intereses moratorios siguiendo el criterio jurisprudencial aplicado en la sentencia dictada en el Expediente 04082-2012-PA/TC, toda vez que ha incrementado exorbitantemente la deuda por la demora excesiva del Tribunal Fiscal en resolver su recurso de apelación. En cualquier caso, solicita la devolución de los montos pagados. Alega la vulneración de los derechos constitucionales a la propiedad, igualdad y plazo razonable, así como del principio de razonabilidad.
2. Si bien es cierto estas pretensiones fueron planteadas en la demanda, en su recurso de agravio constitucional, la actora solo impugna la parte concerniente al cobro excesivo de los intereses moratorios, con lo cual, el objeto del presente proceso es que la Sunat se abstenga de liquidar y requerir el pago de los intereses moratorios por la demora injustificada (excediendo el plazo legal), del Tribunal Fiscal en resolver el recurso de apelación presentado por Copeinca S. A. C. contra la Resolución de Intendencia 085-014-0001411, de 7 de julio de 2010. Así pues, en su recurso de agravio constitucional, la actora solo impugna la parte concerniente al cobro excesivo de los intereses moratorios, por lo que éste será el objeto de análisis del presente voto.

#### **Análisis del caso concreto**

3. El 26 de febrero de 2009, la recurrente presentó recurso de reclamación contra las resoluciones de multa (RM) 081-002-0006423, 081-002-0006424, 081-002-0006425 y 081-002-0006426 (folios 11 a 14), por la infracción contenida en el artículo 178.1 del TUO del Código Tributario referidas a la omisión de declaración y pago de los aportes de los trabajadores pesqueros al seguro social, del período abril a julio de 2007.
4. Mediante Resolución de Intendencia Regional de Piura (RI) 085-014-0001411,



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01851-2020-PA/TC  
LIMA  
CORPORACIÓN PESQUERA INCA  
S. A. C. (COPEINCA S. A. C.)

notificada el 13 de julio de 2010 (folio 19) se declaró infundada la reclamación. Esta decisión fue apelada el 4 de agosto de 2010 (folio 31).

5. A través de la Resolución de TF (RTF) 01446-3-2017 (folio 412) notificada el 20 de febrero de 2017, se revocó la citada RI en un extremo, confirmándola respecto a las RM mencionadas. Respecto a estas RM concluyó aquí el procedimiento contencioso tributario.
6. Mediante la Resolución de ejecución coactiva 011-006-0051566 (folio 169) notificada el 20 de marzo de 2017 (folio 17) se inició el procedimiento de cobranza coactiva, requiriéndole el pago de S/1'129,278 en un plazo de 7 días hábiles. En su escrito de 25 de abril de 2018 (folio 330) la actora afirma haber pagado bajo protesto la deuda en su totalidad.
7. La parte demandante interpuso demanda contenciosa administrativa solicitando la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal 01446-3-2017 (cfr. Expediente 06690-2017-0-1801-JR-CA-19), la misma que concluyó declarándose infundada la demanda (según consulta efectuada en <https://cej.pj.gob.pe/cej/forms/detalleform.html>). En tal sentido, la deuda fue confirmada por el órgano judicial.
8. De lo expuesto, se desprende que la parte demandante pretende reclamar una deuda proveniente de los intereses como consecuencia de, entre otras razones, optar por prolongar la discusión sobre la procedencia o no de las multas impuestas en la vía ordinaria.
9. No solo eso, sino que además el cuestionamiento de la acumulación indebida de intereses en el monto total de la deuda tributaria, al encontrarse en etapa de ejecución coactiva o incluso, al haberse pagado en su totalidad, en cualquiera de dichos supuestos, estamos frente a actos que provienen de la aplicación concreta de la norma, con lo cual el verdadero acto lesivo recae en actos administrativos, cuya impugnación corresponde ser conocida en la vía del contencioso administrativo, en la que además, es posible exigirse la inaplicación de la ley.
10. Dicha vía será la pertinente en el presente caso, toda vez que, en el análisis de la presunta violación del plazo razonable para resolver recursos impugnatorios, podrá plantearse si la *demora* se debió a causa de los actos u omisiones de las demandadas en resolver los recursos del procedimiento contencioso tributario, por la resolución en sede del contencioso administrativo y/o por la aplicación de la capitalización de intereses del artículo 33 del Código Tributario.
11. Ello de conformidad con lo establecido en el artículo 3 del TUO de la Ley 27584, Ley que regula el proceso contencioso administrativo, aprobado por Decreto Supremo 011-2019-JUS, que indica que “las actuaciones de la administración



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01851-2020-PA/TC  
LIMA  
CORPORACIÓN PESQUERA INCA  
S. A. C. (COPEINCA S. A. C.)

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”.

12. Así, en el análisis de la vía igualmente satisfactoria para la pretendida reposición de los alegados derechos de la parte demandada, el presente caso deberá ser dilucidado en la vía del contencioso administrativo, tanto más si conforme se advierte de autos, lo que pretende es la devolución de lo pagado, incluyendo los intereses moratorios cancelados el 31 de marzo de 2017 bajo protesto (folio 337), hecho que incluso excluye la situación de tutela urgente que es condición para la procedencia de los procesos constitucionales. Por todo lo expuesto, corresponde rechazar por improcedente la demanda bajo análisis.

En consecuencia, el sentido de mi voto es por declarar **IMPROCEDENTE** la demanda de autos.

S.

**ESPINOSA-SALDAÑA BARRERA**



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01851-2020-PA/TC  
LIMA  
CORPORACIÓN PESQUERA INCA  
S. A. C. (COPEINCA S. A. C.)

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

### **ASUNTO**

Recurso de agravio constitucional interpuesto por Corporación Pesquera Inca S. A. C. (Copeinca S. A. C.) contra la resolución 12, de 19 de noviembre de 2019, expedida por la Segunda Sala Constitucional Permanente de la Corte Superior de Justicia de Lima, de folio 436, que declaró improcedente la demanda de autos; y,

### **ANTECEDENTES**

#### *Demanda*

El 17 de mayo de 2017, la empresa demandante interpuso demanda de amparo contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (Sunat) y el Procurador Público a cargo de sus asuntos judiciales, con la finalidad de que se disponga que se abstenga de liquidar y requerir el pago de las Resoluciones de Multa 081-002-0006423, 081-002-0006424, 081-002-0006425 y 081-002-0006426 mediante la Resolución de Ejecución Coactiva 011-006-0051566, debido a que la rebaja prevista para la infracción implica reducirla en un 90 %, por lo que la multa impuesta es desproporcionada e irrazonable. Como pretensión subordinada solicita que la Sunat se abstenga de liquidar y requerir el pago de intereses moratorios por la demora injustificada (excediendo el plazo legal), del Tribunal Fiscal en resolver el recurso de apelación presentado por Copeinca S. A. C. contra la Resolución de Intendencia 085-014-0001411, de 7 de julio de 2010. Asimismo, como pretensión condicionada, en caso de que se ampare alguna de las pretensiones anteriores, solicita que se ordene a la Sunat devolver lo pagado como consecuencia de la cobranza coactiva. Manifiesta que se están vulnerando sus derechos a la propiedad, a la igualdad, a un plazo razonable y el principio de razonabilidad.

#### *Auto admisorio*

Mediante Resolución 1, de 19 de junio de 2017, el Décimo Primer Juzgado Especializado en lo Constitucional Subespecialidad en temas tributarios, aduaneros e Indecopi de la Corte Superior de Justicia de Lima, admitió a trámite la demanda incorporando al Tribunal Fiscal (TF) como demandada.

#### *Contestaciones de la demanda*

El 13 de marzo de 2018, la Procuraduría Pública de la Sunat dedujo la excepción de falta de agotamiento de la vía administrativa, pues considera que la actora no interpuso queja por la demora en resolver en sede administrativa, agregando que la controversia se está analizando en un proceso contencioso administrativo. Asimismo, contestó la demanda, sosteniendo que las cuestiones vinculadas a la rebaja de las multas impuestas y a los beneficios tributarios en general así como los intereses moratorios, no



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01851-2020-PA/TC  
LIMA  
CORPORACIÓN PESQUERA INCA  
S. A. C. (COPEINCA S. A. C.)

constituyen derecho constitucional, por lo que no corresponde ser tutelado en la vía del proceso constitucional de amparo, debiendo declararse improcedente. Añade que a la actora no le correspondía acceder a la rebaja del régimen de incentivos y que la aplicación de intereses moratorios es consecuencia del deber de contribuir.

El 16 de marzo de 2018, el Procurador Público a cargo de los asuntos judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas (MEF), en representación del TF, dedujo la excepción de falta de agotamiento de la vía previa considerando que la demandante debe acudir al proceso contencioso administrativo. También deduce la excepción de incompetencia por razón de la materia, considerando que la vía del amparo no constituye la vía idónea, sino la del proceso de inconstitucionalidad. Respecto del fondo, expresó que no existe amenaza de vulneración de derecho ni principio constitucional alguno.

### *Resolución de primera instancia o grado*

Mediante Resolución 4, de 3 de julio de 2018, el Décimo Primer Juzgado Especializado en lo Constitucional Subespecialidad en temas tributarios, aduaneros e Indecopi de la Corte Superior de Justicia de Lima, declaró infundadas las excepciones deducidas e improcedente la demanda en aplicación del artículo 5, inciso 1 del Código Procesal Constitucional, entonces vigente, considerando que la demandante cumplió con pagar el integro de la deuda tributaria.

### *Resolución de segunda instancia o grado*

A través de la Resolución 12, de 19 de noviembre de 2019, la Sala Superior, confirmó la apelada en todos sus extremos. Argumentó que la demandante tenía expedita la vía del proceso contencioso administrativo para la dilucidación de su pretensión y que, de hecho, acudió a ella: siendo de aplicación los incisos 2 y 3 del artículo 5 del Código Procesal Constitucional, entonces vigente.

## FUNDAMENTOS

### *Delimitación de la controversia*

1. La recurrente solicita que se dejen sin efecto las resoluciones de multa 081-002-0006423, 081-002-0006424, 081-002-0006425 y 081-002-0006426, emitidas por la supuesta infracción del numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario y cuyos valores fueron confirmados en un procedimiento contencioso tributario y exigidas mediante la Resolución de Ejecución Coactiva 011-006-0051566. Sostiene que de la rebaja de la multa (prevista por la rectificación de la declaración antes de que la Sunat le requiera la regularización del pago), la cual implica reducirla en un 90 %, se colige que las multas impuestas son desproporcionadas e irrazonables. Como pretensión subordinada, en caso no se acoja la pretensión principal, solicita que se disponga la inaplicación de los intereses moratorios siguiendo el criterio





**TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

EXP. N.º 01851-2020-PA/TC  
LIMA  
CORPORACIÓN PESQUERA INCA  
S. A. C. (COPEINCA S. A. C.)

jurisprudencial aplicado en la sentencia dictada en el Expediente 04082-2012-PA/TC, toda vez que ha incrementado exorbitantemente la deuda por la demora excesiva del Tribunal Fiscal en resolver su recurso de apelación. En cualquier caso, solicita la devolución de los montos pagados. Alega la vulneración de los derechos constitucionales a la propiedad, igualdad y plazo razonable, así como del principio de razonabilidad.

2. Si bien es cierto estas pretensiones fueron planteadas en la demanda, en su recurso de agravio constitucional, la actora solo impugna la parte concerniente al cobro excesivo de los intereses moratorios, por lo que éste será el objeto de análisis de fondo de la presente sentencia.

*Procedencia de la demanda*

*Íter procedimental y agotamiento de la vía administrativa*

3. El 26 de febrero de 2009, la recurrente presentó recurso de reclamación contra las resoluciones de multa (RM) 081-002-0006423, 081-002-0006424, 081-002-0006425 y 081-002-0006426 (folios 11 a 14), por la infracción contenida en el artículo 178.1 del TUO del Código Tributario referidas a la omisión de declaración y pago de los aportes de los trabajadores pesqueros al seguro social, del período abril a julio de 2007.
4. Mediante Resolución de Intendencia Regional de Piura (RI) 085-014-0001411, notificada el 13 de julio de 2010 (folio 19) se declaró infundada la reclamación. Esta decisión fue apelada el 4 de agosto de 2010 (folio 31).
5. A través de la Resolución de TF (RTF) 01446-3-2017 (folio 412) notificada el 20 de febrero de 2017, se revocó la citada RI en un extremo, confirmándola respecto a las RM mencionadas. Respecto a estas RM concluyó aquí el procedimiento contencioso tributario.
6. Mediante la Resolución de ejecución coactiva 011-006-0051566 (folio 169) notificada el 20 de marzo de 2017 (folio 17) se inició el procedimiento de cobranza coactiva, requiriéndole el pago de S/1'129,278 en un plazo de 7 días hábiles. En su escrito de 25 de abril de 2018 (folio 330) la actora afirma haber pagado bajo protesto la deuda.
7. Si bien es cierto, este pago podría llevar a afirmar que se ha producido la sustracción de la materia en una interpretación a contrario sensu del segundo párrafo del artículo 1 del Código Procesal Constitucional, aprobado por la Ley 31307 (también segundo párrafo del artículo 1 del anterior código, vigente cuando se interpuso la demanda), también es cierto que esta no es una conclusión inexorable, pues el artículo 1, habilita al juez constitucional, atendiendo al agravio



**TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

EXP. N.º 01851-2020-PA/TC  
LIMA  
CORPORACIÓN PESQUERA INCA  
S. A. C. (COPEINCA S. A. C.)

producido, a pronunciarse sobre el fondo del asunto y, eventualmente, estimar la demanda.

8. Sin perjuicio de ello, debe tenerse presente que se cuestiona la vulneración del derecho de propiedad, al haber tenido que destinar parte de su patrimonio al pago de una deuda tributaria, que, según alega la recurrente, fue emitida transgrediendo derechos y principios constitucionales, deuda que quedó fijada en el procedimiento contencioso tributario descrito y que cuando se interpuso de la demanda había concluido.
9. No cabe, consecuentemente, declarar improcedente la demanda en aplicación de los artículos 7, inciso 4 y 43 del Código Procesal Constitucional (artículos 5, inciso 4 y 46 del anterior código).

Ausencia de vías igualmente satisfactorias

10. Cuando se presentó la demanda, se encontraba vigente el TUO de la Ley 27584, que regula el proceso contencioso administrativo, aprobado mediante Decreto Supremo 013-2008-JUS, hoy TUO de la Ley 27584, aprobado por Decreto Supremo 011-2019-JUS. En ambos (artículos 20 y 21, así como artículos 19 y 20, respectivamente), se indica que es requisito para la procedencia de la demanda, el agotamiento de la vía administrativa, existiendo un catálogo de excepciones a dicha exigencia.
11. Como se ha señalado en los fundamentos anteriores, lo que se cuestiona a través de este proceso de amparo es la determinación de la deuda tributaria (que quedó fijada al terminar el procedimiento contencioso tributario). Es esta deuda y el procedimiento contencioso tributario en el que se discutió ella, el objeto principal del reclamo de la actora. Al iniciarse el procedimiento de cobranza coactiva, se le requirió el pago de S/1'129,278 en un plazo de 7 días hábiles. Para ello la Sunat se basó en los artículos 117 y 118 del TUO del Código Tributario que habilitan 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. Ello configura una amenaza cierta e inminente a los derechos fundamentales alegados.
12. También se debe tener presente que la posibilidad de alegar al interior del procedimiento de cobranza coactiva, además, es aún más restringida que en un proceso judicial de ejecución, toda vez que, conforme al artículo 117 del TUO del Código Tributario, “el Ejecutor Coactivo no admitirá escritos que entorpezcan o dilaten su trámite, bajo responsabilidad”.



**TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

EXP. N.º 01851-2020-PA/TC  
LIMA  
CORPORACIÓN PESQUERA INCA  
S. A. C. (COPEINCA S. A. C.)

13. 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 TUO 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.
14. Además, el citado artículo 122 del TUO del Código Tributario precisa que el recurso judicial previsto contra las resoluciones emitidas en un procedimiento de cobranza coactiva tributaria solo sirve para analizar si el procedimiento de cobranza coactiva se ha seguido conforme a ley, si que pueda analizarse al fondo del asunto o la procedencia de la cobranza.
15. Es decir, cuestionar las resoluciones de cobranza coactiva en sede judicial ordinaria no hubiesen servido para el propósito principal que encierra la presente demanda de amparo, esto es, cuestionar la determinación del deuda en sí o, dicho de otra manera, la imposición de las multas.
16. Recurrir al cuestionamiento en sede judicial ordinaria apenas emitida la RTF con la que concluyó el procedimiento contencioso tributario, tampoco hubiese servido para detener la cobranza coactiva de la deuda, pues conforme al artículo 119 del TUO del Código Tributario, el procedimiento de cobranza coactiva solo se suspende por la causales ahí descritas, entre las que encuentra, en su inciso 1, la adopción de una medida cautelar que ordene dicha suspensión, emitida en un proceso de amparo, no en otro tipo de proceso judicial.
17. La amenaza configurada con el fin del procedimiento contencioso tributario y la imposición concreta o inminente de medidas cautelares en el procedimiento de cobranza coactiva, habría impulsado a la empresa a efectuar el pago de la deuda.
18. La necesidad de un pronunciamiento de fondo se condice con el momento en que se interpuso la demanda, que fue en el año 2017, y ello se agudiza por el hecho de que el reclamo en sede administrativa es de 26 de febrero de 2009. Hace casi 13 años. Asimismo, no debe resultar ajeno el hecho 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.
19. 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.



**TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

EXP. N.º 01851-2020-PA/TC  
LIMA  
CORPORACIÓN PESQUERA INCA  
S. A. C. (COPEINCA S. A. C.)

20. Así, el proceso constitucional de amparo es la vía idónea para brindar una adecuada tutela del derecho invocado, porque, al presentarse la demanda, el riesgo de que la agresión resulte irreparable era inminente y, por lo tanto, exigía 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.
21. 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 actual Código Procesal Constitucional (artículo 5, inciso 2, del anterior código).

Inexistencia de vía paralela

22. Según el artículo 7, inciso 3 del Código Procesal Constitucional, aprobado por la Ley 31307 (artículo 5, inciso 3, del anterior código), una demanda de amparo debe declararse improcedente cuando “el agraviado haya recurrido previamente a otro proceso judicial para pedir tutela respecto de su derecho constitucional”.
23. En el expediente 06690-2017-0-1801-JR-CA-19 (copias de cuya demanda y auto admisorio obran de folios 183 a 192), la recurrente ha impugnado la RTF 01446-3-2017, así como las resoluciones de multa citadas, en un proceso contencioso administrativo. Ha solicitado allí la nulidad de estas, porque, a juicio de la actora, el TF desconoce su derecho a acogerse a la rebaja del 90% de la multa, que le corresponde pues, antes de cualquier notificación o requerimiento del tributo a regularizar, declaró lo omitido.
24. Si bien ambos procesos tienen las mismas partes, no queda claro que pueda decirse lo mismo respecto de su objeto. En efecto, en el expediente 06690-2017-0-1801-JR-CA-19 se está impugnando la RTF 01446-3-2017, porque según la recurrente el TF desconoce su derecho a acogerse a la rebaja del 90% de la multa que le corresponde, pues declaró el tributo omitido antes que la Sunat se lo requiera. Denuncia que no puede obligársele a pagar toda la multa como requisito para acceder a la citada rebaja. Por ende, solicita que se le devuelva la suma pagada por tal concepto.
25. Nótese que en la demanda del presente proceso de amparo, a diferencia del proceso contencioso administrativo, se cuestiona la multa en sí, bajo el argumento que la rebaja del 90% es indicio de su desproporción. Respecto a la pretensión consistente en el no cobro de intereses moratorios relativos al exceso de tiempo que tomó el TF en resolver su apelación, se advierte que esta pretensión es exclusiva del proceso de amparo, pues no está planteada en la demanda contencioso-administrativa.



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01851-2020-PA/TC  
LIMA  
CORPORACIÓN PESQUERA INCA  
S. A. C. (COPEINCA S. A. C.)

Atendiendo a ello, no puede afirmarse categóricamente que las pretensiones sean idénticas.

26. Sin embargo, más allá del debate acerca de la identidad o no de las pretensiones contenidas en las demandas del proceso contencioso administrativo y en la de amparo, respectivamente; lo cierto es que ambas demandas fueron presentadas en la misma fecha (17 de mayo de 2017), por lo que no puede aseverarse que aquélla haya sido previa a ésta.
27. Por lo tanto, no acontece la causal de improcedencia prevista en el artículo 7 inciso 3 del actual código (artículo 5, inciso 3, del código anterior), pues el agraviado **no recurrió previamente** a otro proceso judicial.
28. De otro lado, tampoco se advierte que haya litispendencia por la interposición de otro proceso constitucional, causal de improcedencia contemplada en el artículo 7, inciso 5 del Código Procesal Constitucional (artículo 5, inciso 5 del anterior código).
29. **Sin perjuicio de ello**, como se detalló en el fundamento 2 *supra*, a través de su recurso de agravio constitucional, la actora solo impugna la parte concerniente al cobro excesivo de los intereses moratorios, pues entiende que el monto principal de la deuda tributaria, es decir las multas, quedaron fijadas con el término del proceso contencioso administrativo que promovió. Por ello, el pronunciamiento de fondo que sigue atañe a la evaluación del presunto cobro excesivo de intereses moratorios y su relación con el derecho al plazo razonable.

### *Análisis de la controversia*

#### Línea jurisprudencial

30. 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. El mismo criterio su utilizó en la sentencia emitida en el Expediente 01808-2013-PA/TC.



**TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

EXP. N.º 01851-2020-PA/TC  
LIMA  
CORPORACIÓN PESQUERA INCA  
S. A. C. (COPEINCA S. A. C.)

31. Por otro lado, 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.
32. En ambos supuestos, las personas 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. Lo mismo se ha afirmado en las sentencias emitidas en los expedientes 02288-2018-PA/TC, 02051-2016-PA/TC y 00225-2017-PA/TC.
33. 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 razón alguna 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 uso económico que puedan dar al monto que adeudan a la administración tributaria no justifican 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.
34. Este criterio, por demás, es 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 otras, las sentencias emitidas en los Expedientes 04289-2004-PA/TC, fundamento 3 y 03741-2004-PA/TC, fundamento 18).

**Razonabilidad en la actuación de la administración pública**

35. El principio de razonabilidad es 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





TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01851-2020-PA/TC  
LIMA  
CORPORACIÓN PESQUERA INCA  
S. A. C. (COPEINCA S. A. C.)

ejercicio de los derechos fundamentales (sentencia emitida en el Expediente 0050-2004-AI/TC, fundamento 109). En la misma 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.

36. En este caso, corresponde verificar entonces si el periodo por el que le fueron aplicados los intereses moratorios a la empresa demandante resulta lesivo del principio de razonabilidad que debe regir 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 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.

*Análisis de la aplicación de los intereses moratorios en el presente caso*

37. En el caso de autos, la recurrente solicita la inaplicación del artículo 33 del TUO del Código Tributario.
38. Más allá de los montos específicos que se le pretenda cobrar a la demandante, lo que compete en este proceso de amparo es analizar la validez del cobro de los intereses moratorios respecto al exceso en resolver los recursos interpuestos por la actora en el procedimiento contencioso tributario descrito en los fundamentos 1 a 3 supra.
39. Conforme al artículo 33 del TUO del Código Tributario, en su redacción original, los intereses moratorios se computaban diariamente desde el día siguiente a la fecha de vencimiento de la deuda tributaria hasta la fecha de su pago inclusive. Esta regla fue modificada parcialmente por el artículo 6 del Decreto Legislativo 981, vigente desde el 1 de abril de 2007 -de conformidad con lo establecido en la Primera Disposición Complementaria Final de dicho decreto- hasta el 13 de julio de 2014,





**TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

EXP. N.º 01851-2020-PA/TC  
LIMA  
CORPORACIÓN PESQUERA INCA  
S. A. C. (COPEINCA S. A. C.)

fecha esta última en la que entró en vigor la modificatoria del artículo 7 de la Ley 30230 (a partir de esta última ley ya no se computan los intereses moratorios respecto al exceso de tiempo que demore la administración tributaria en resolver según los artículos 142, 150 y 156 del TUO del Código Tributario).

40. 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.
41. Asimismo, la disposición proscribía cualquier suspensión en el cobro de intereses moratorios durante la tramitación del recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal. Así, 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.

42. 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. Esta finalidad es legítima en tanto la demora sea imputable al 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.
43. 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



**TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

EXP. N.º 01851-2020-PA/TC  
LIMA  
CORPORACIÓN PESQUERA INCA  
S. A. C. (COPEINCA S. A. C.)

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.

44. 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 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 la ley otorga a la autoridad administrativa para resolver su recurso, como una de las implicancias del ejercicio de su derecho.
45. 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 resolver 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 atribuible a la autoridad administrativa, y no así a una actuación dilatoria del contribuyente. De incurrirse en este último supuesto, 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.
46. 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 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.
47. Por otro lado, este Tribunal no advierte una razón 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. Si bien cada uno de ellos es resuelto por distintas entidades administrativas (Sunat y Tribunal Fiscal, respectivamente), ello no determina naturaleza disímil a estos mecanismos impugnatorios. 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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01851-2020-PA/TC  
LIMA  
CORPORACIÓN PESQUERA INCA  
S. A. C. (COPEINCA S. A. C.)

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).

48. Así, en el presente caso corresponde que, en el cobro de la deuda tributaria del 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.
49. Concretamente, corresponde que, respecto al período transcurrido desde que se cumplió un año para resolver el recurso de apelación ingresado al Tribunal Fiscal, no se cobren intereses moratorios. Por lo demás, el cálculo de los intereses moratorios debe seguir lo establecido en el citado artículo 33 del TUO del Código Tributario.
50. Bajo la misma lógica de razonamiento tampoco corresponde que se cobren intereses moratorios respecto al exceso de tiempo que tuvo la Sunat para resolver el recurso de reclamación interpuesto por la contribuyente. En caso de que haya valores que hayan sido cancelados por la contribuyente, incluyendo intereses moratorios excesivos (respecto al plazo que tenía la administración para resolver los recursos de la actora), esos montos (respecto al exceso) deben ser devueltos a la contribuyente.

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

51. La recurrente alega la vulneración de su derecho al plazo razonable en sede administrativa.
52. 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, ya que se trata de un análisis de puro derecho, que comprende una evaluación sobre las posibles demoras en que pudiera haber incurrido la administración tributaria en resolver el caso planteado en sede administrativa.
53. 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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01851-2020-PA/TC  
LIMA  
CORPORACIÓN PESQUERA INCA  
S. A. C. (COPEINCA S. A. C.)

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.

54. Para determinar si en el ámbito de un procedimiento administrativo se ha producido o no la violación del derecho al plazo razonable se deben 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.
- 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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01851-2020-PA/TC  
LIMA  
CORPORACIÓN PESQUERA INCA  
S. A. C. (COPEINCA S. A. C.)

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.

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”.

55. 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.
56. 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.
57. 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).
58. En el presente caso, dado que el 26 de febrero de 2009 se presentó recurso de reclamación contra las resoluciones de multa mencionadas, ésta será la fecha que será tomadas en cuenta como término de inicio para efectos de verificar la vulneración o no del plazo razonable en sede administrativa.
59. 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



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01851-2020-PA/TC  
LIMA  
CORPORACIÓN PESQUERA INCA  
S. A. C. (COPEINCA S. A. C.)

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 TF notificó a la contribuyente la RTF 01446-3-2017, el 20 de marzo de 2017, poniendo fin al procedimiento contencioso tributario.

60. 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.

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

#### Complejidad del asunto

61. La controversia administrativa no configura un hecho complejo, ya que los artículos 142 y 150 del Código Tributario han delimitado los plazos para la resolución de los recursos de reclamación y apelación, respectivamente. Así, dichos enunciados normativos establecen en el caso del recurso de reclamación, el plazo máximo para resolverlo es de 9 meses, contado desde la presentación del recurso y de 12 meses si la controversia versa sobre la aplicación de las normas de los precios de transferencia. Por su parte, la apelación cuenta con un plazo máximo para resolver de 12 meses; sin embargo, si la controversia radica sobre precios de transferencia internacional, el plazo máximo es de 18 meses. Es decir, las controversias relacionadas a precios de transferencia constituyen un tema más complejo, y por el cual la administración requiere de un mayor tiempo para su resolución.
62. En consecuencia, la controversia administrativa no resulta un hecho complejo, pues alude a si le corresponde a la contribuyente acogerse el régimen de incentivos previsto en el artículo 179 a) del TUO del Código Tributario, es decir, si al haber declarado el tributo omitido antes del requerimiento de la Sunat, le corresponde una rebaja del 90% en las multas. En cualquier caso, todos los plazos tanto el regular como el excepcional, descritos en el fundamento anterior habían vencido con largueza al momento de emitirse tanto la RI como la RTF.

#### Actividad o conducta del interesado

63. 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, este Tribunal no advierte que la empresa demandante haya presentado gran cantidad de acervo documental al interior del procedimiento y, de haber sido este el caso, se debe advertir que ello tampoco comportaría una conducta obstruccionista, dado que en todo caso se estaría ante el ejercicio legítimo del derecho de defensa por parte del administrado.





**TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

EXP. N.º 01851-2020-PA/TC  
LIMA  
CORPORACIÓN PESQUERA INCA  
S. A. C. (COPEINCA S. A. C.)

64. Incluso, puede afirmarse que la actividad de la contribuyente ha permitido que la administración encuentre errores y ordene corregirlos. Así, como se ha detallado en el fundamento 3 supra, la apelación planteada por la contribuyente permitió el TF revocar parcialmente la RI 085-014-0001441.
65. Por lo expuesto, este Tribunal no advierte que la conducta desplegada por la recurrente hubiese perjudicado el desarrollo normal del procedimiento administrativo.

La conducta de las autoridades administrativas

66. 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.
67. 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 se ha incurrido, teniendo en cuenta que han excedido los plazos otorgados por la mencionada ley.
68. 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

69. 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”.



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01851-2020-PA/TC  
LIMA  
CORPORACIÓN PESQUERA INCA  
S. A. C. (COPEINCA S. A. C.)

70. 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, pues del total de la deuda tributaria, gran parte corresponde a los intereses moratorios.

### Conclusión sobre el plazo razonable

71. Luego del análisis de estos cuatro elementos para determinar la razonabilidad del plazo, se verifica 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

72. 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 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.
73. 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).
74. Dado que en el presente caso no resulta posible requerir a la Administración Tributaria que emita un pronunciamiento definitivo que ponga fin al procedimiento, puesto que ello ya ha ocurrido, considera necesario instar a que las entidades emplazadas no vuelvan a incurrir en las acciones u omisiones que motivaron la interposición de la presente demanda. Más aun cuando, de conformidad con el numeral 1.9 del artículo IV del TUO de la Ley de Procedimientos Administrativos General –Decreto Supremo 006-2017-JUS, los procedimientos administrativos se deben sustentar en virtud del principio de celeridad, según el cual se debe alcanzar una decisión en tiempo razonable.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01851-2020-PA/TC  
LIMA  
CORPORACIÓN PESQUERA INCA  
S. A. C. (COPEINCA S. A. C.)

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

Por estos fundamentos, nuestro voto es por lo siguiente:

1. Declarar **FUNDADA** la demanda, en cuanto al extremo objeto de recurso de agravio constitucional, 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, conforme a los fundamentos de la presente sentencia, devolviendo el monto cancelado en exceso por la demandante.
2. **ORDENAR** a las demandadas el pago de costos procesales. cuya liquidación se debe efectuar en ejecución de sentencia.

SS.

**SARDÓN DE TABOADA**  
**BLUME FORTINI**

<b>PONENTE SARDÓN DE TABOADA</b>
----------------------------------