



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

## Pleno. Sentencia 61/2022

EXP. N.º 04084-2019-PA/TC  
LIMA  
SUPERMERCADOS PERUANOS SA

### RAZÓN DE RELATORÍA

En la sesión del Pleno del Tribunal Constitucional, de fecha 1 de febrero de 2022, se reunieron los magistrados a efectos de pronunciarse sobre el Expediente 04084-2019-PA/TC.

Los magistrados Miranda Canales (con fundamento de voto), Ledesma Narváez y Espinosa-Saldaña Barrera (con fundamento de voto) votaron, coincidiendo por:

Declarar **IMPROCEDENTE** la demanda de amparo.

Por su parte, los magistrados Ferrero Costa, Sardón de Taboada y Blume Fortini votaron por:

Declarar **FUNDADA** la demanda, por haberse acreditado la violación al derecho al plazo razonable. En consecuencia, **DISPONER** que la Sunat efectúe el cálculo de los intereses moratorios sin aplicar la regla del cobro de intereses moratorios durante el tiempo en exceso que, respecto del plazo legal establecido, tomó la administración tributaria para resolver los medios impugnatorios planteados por la recurrente, conforme a los fundamentos de la presente sentencia.

**ORDENAR** a la parte demandada el pago de costos procesales, cuya liquidación se efectuará en ejecución de sentencia.

Estando a la votación descrita, se consideró aplicar el artículo 10-A del Reglamento Normativo del Tribunal Constitucional, en el que, entre otras cosas, se establece el voto decisorio del presidente del Tribunal Constitucional en las causas en que se produzca empate en la votación. Así entonces, se declaró fundada la demanda de amparo, mediante sentencia que se encuentra conformado por los votos de los magistrados Ferrero Costa, Sardón de Taboada y Blume Fortini.

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 esta razón en señal de conformidad.

Flavio Reátegui Apaza  
Secretario Relator

SS.

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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04084-2019-PA/TC  
LIMA  
SUPERMERCADOS PERUANOS SA

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

Con el debido respeto por la posición de nuestro colega magistrado emitimos el presente voto singular por las siguientes consideraciones:

Con fecha 15 de agosto de 2016, la parte recurrente interpone demanda de amparo contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (Sunat). De manera concreta, solicita que se declare inaplicable el artículo 33 del Código Tributario, referente a la amenaza cierta e inminente de la aplicación de intereses moratorios sobre la deuda tributaria relativa al Impuesto a la Renta del ejercicio gravable 2008, los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre del ejercicio gravable 2008 y a las multas impuestas por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario; y que se mantenga dicho interés únicamente por el periodo de impugnación (apelación), dentro del plazo previsto en el artículo 150 del Código Tributario. También solicita que se deje sin efecto cualquier cobro derivado de la aplicación de la cuestionada norma.

Al respecto, advertimos que, mediante escrito 000401-2022-ES, el Procurador Público de la Sunat, Hilton Giobanny Mejía Aguilar, anexó la RTF 09351-9-2021, de fecha 25 de octubre de 2021, la cual resuelve, entre otras, revocar las resoluciones de intendencia 0150140011466 y 0150140011520 del 29 de agosto y 30 de setiembre, respectivamente y ordenó que se proceda de acuerdo con la citada resolución. En relación a ello, consideramos que no existe sustracción de la materia, pues aun no ha culminado el procedimiento tributario, *máxime* si no obra en autos la resolución de cumplimiento. Aunado a ello, si bien en la parte considerativa de la RTF 09351-9-2021 se menciona que corresponde la suspensión de intereses moratorios, ello no necesariamente será así conforme referiremos.

Del procedimiento subyacente, se advierte que el recurso de reclamación, presentado el 20 de febrero de 2014, fue resuelto mediante RI 0150140011466, notificada el 29 de agosto de 2014, esto es, dentro del plazo legal estipulado en el artículo 142 del TUO del Código Tributario.

De otro lado, el recurso de apelación contra la citada RI fue interpuesto el 15 de octubre de 2014, es decir cuando ya estaba vigente la Ley 30230 que modificaba el artículo 33 del TUO del Código Tributario y que establecía la suspensión del cómputo de intereses moratorios una vez vencido el plazo para resolver la apelación (así como la reclamación y la emisión de la resolución de cumplimiento). Esta norma fue modificada por el artículo 3 del Decreto Legislativo 1263 que mantiene con mínimas variantes la misma regulación.

Sin embargo, tanto las citadas modificatorias (tanto la contenida en la Ley 30230 como la del Decreto Legislativo 1263) señalan que la suspensión de la aplicación de los intereses moratorios operará *siempre y cuando el vencimiento de los plazos para resolver la reclamación o la apelación, así como para emitir la resolución de cumplimiento, se haya dado por causa imputable a los órganos resolutores.*



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04084-2019-PA/TC  
LIMA  
SUPERMERCADOS PERUANOS SA

Así pues, la suspensión de la aplicación de los intereses moratorios no es automática o inexorable, pues el Código Tributario abre la posibilidad que no opere en el supuesto descrito en el párrafo precedente.

En ese sentido, teniendo en cuenta: a) la irrazonabilidad del cobro de intereses moratorios respecto del exceso de tiempo que más allá de los plazos legales toma la administración en resolver; y, b) aún cuando en el presente caso, la apelación se presentó estando vigente la modificatoria de la Ley 30230, existe la posibilidad que esta suspensión no se aplique y que se advierte que el retraso en resolver no es atribuible a la administrada como se verá a continuación; 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.

Análisis del derecho al plazo razonable en la presente controversia

#### Complejidad del asunto

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

En consecuencia, la controversia administrativa no resulta un hecho complejo, pues alude a si lo declarado y pagado por la recurrente por concepto de IR tiene sustento o no (específicamente están en discusión los reparos efectuados por la administración a los gastos por servicios de relaciones comunitarias no acreditados fehacientemente, al exceso de mermas de mercaderías de la sección de alimentos frescos no sustentados fehacientemente, entre otros). 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 la RTF.

#### Actividad o conducta del interesado

En cuanto a la actividad o conducta procedimental de la recurrente, no se advierte que dicha empresa haya incurrido en algún tipo de acción que haya provocado la dilación del procedimiento. Asimismo, este Tribunal no advierte que la empresa demandante haya presentado gran cantidad de acervo documental al interior del procedimiento y, de



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04084-2019-PA/TC  
LIMA  
SUPERMERCADOS PERUANOS SA

haber sido este el caso, se debe advertir que ello tampoco comportaría una conducta obstruccionista, dado que en todo caso se estaría ante el ejercicio legítimo del derecho de defensa por parte del administrado.

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

Respecto a lo alegado sobre la no interposición de la queja conforme al artículo 155 del TUO del Código Tributario, se debe señalar que dicho artículo prescribe lo siguiente:

La queja se presenta cuando existan actuaciones o procedimientos que afecten directamente o infrinjan lo establecido en este Código, en la Ley General de Aduanas, su reglamento y disposiciones administrativas en materia aduanera; así como en las demás normas que atribuyan competencia al Tribunal Fiscal.

La queja es resuelta por:

- a) La Oficina de Atención de Quejas del Tribunal Fiscal dentro del plazo de veinte (20) días hábiles de presentada la queja, tratándose de quejas contra la Administración Tributaria.
- b) El Ministro de Economía y Finanzas dentro del plazo de veinte (20) días hábiles, tratándose de quejas contra el Tribunal Fiscal.

La queja (no “recurso de queja”) tiene una regulación similar a la queja contenida en el numeral 169.1 del artículo 169 del Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, y su naturaleza no es la de un recurso, pues no cuestiona una decisión concreta sino una conducta. Así, la queja se aproxima más a la denuncia que al recurso. Es decir, procede contra la conducta del funcionario encargado de la tramitación del expediente que perjudique al administrado.

La queja prevista en el aludido artículo 155 no es, pues, un recurso de revisión de decisiones de instancias inferiores sino una suerte de denuncia contra el funcionario por cuya acción u omisión se ve afectado el procedimiento administrativo. Por ello, la queja no es resuelta por una instancia jerárquicamente superior en el procedimiento administrativo, sino por la Oficina de Atención de Quejas del Tribunal Fiscal o por el Ministro de Economía y Finanza, según el caso.

#### La conducta de las autoridades administrativas

De acuerdo con lo establecido por el artículo 142 del Código Tributario, la Sunat debe resolver el recurso de reclamación en un plazo máximo de 9 meses (antes, 6 meses) y 12 meses si la controversia versa sobre la aplicación de las normas de los precios de transferencia. 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.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04084-2019-PA/TC  
LIMA  
SUPERMERCADOS PERUANOS SA

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.

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

En este apartado, no deja de llamar la atención que, mientras la Sunat demoró en resolver el recurso de reclamación interpuesto aproximadamente 7 meses; el TF demoró casi 7 años en resolver el recurso de apelación planteado, lo cual es un indicativo que sí era posible resolver las cuestiones controvertidas dentro del plazo legal.

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

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

Ahora bien, en el caso en concreto, resulta evidente que la demora producida por la parte demandada ha generado una grave amenaza al patrimonio de la demandante, pues del total de la deuda tributaria, pues, como se ha señalado, la suspensión de la aplicación de intereses moratorios no es inexorable, al estar sujeta a que la administración considere que la demora en resolver se haya debido a causa imputable a los órganos resolutores. De hecho, en el escrito 000400-22-ES, la Procuraduría del MEF, califica la conducta de la administración como diligente, lo cual la lleva a concluir que no es responsable de la demora en resolver la apelación, pues dicho retraso obedeció a lo complejo de la materia analizada y a la cantidad de escritos presentados por la contribuyente.

Si a criterio de la administración tributaria la razón del retraso no es responsabilidad suya, ello abre la posibilidad para que amparándose en la versión actual del artículo 33 del TUO del Código Tributario, no se suspenda la aplicación de los intereses moratorios.

#### Conclusión sobre el plazo razonable



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04084-2019-PA/TC  
LIMA  
SUPERMERCADOS PERUANOS SA

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

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.

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

Dado que, en el presente caso, se ha emitido la RTF 09351-9-2021 consideramos 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.

Sin perjuicio de ello, atendiendo a que la RTF 09351-9-2021 revocó la RI 0150140011466, y que la Sunat debe emitir una resolución de cumplimiento, se debe ordenar a ésta última que emita dicho pronunciamiento (resolución de cumplimiento) dentro del plazo fijado en el artículo 156 del TUO del Código Tributario para que emita la resolución de cumplimiento, sin aplicar la regla del cobro de intereses moratorios.

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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04084-2019-PA/TC  
LIMA  
SUPERMERCADOS PERUANOS SA

Por estos fundamentos, considero que se debe

Declarar **FUNDADA** la demanda, por haberse acreditado la violación al derecho al plazo razonable. En consecuencia, **DISPONER** que 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.

**ORDENAR** a la parte demandada el pago de costos procesales, cuya liquidación se efectuará en ejecución de sentencia.

**S.**

**FERRERO COSTA**



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04084-2019-PA/TC  
LIMA  
SUPERMERCADOS PERUANOS SA

## VOTO SINGULAR DEL MAGISTRADO SARDÓN DE TABOADA

Emito el presente voto singular por las siguientes consideraciones.

La recurrente, invocando el derecho al plazo razonable, denuncia la excesiva duración del procedimiento contencioso tributario que sigue respecto a la deuda tributaria relativa al: a) impuesto a la renta (IR) de 2008, b) pagos a cuenta del IR de 2008; y, c) las multas interpuestas en base al numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario por la declaración de tal impuesto y periodos. Accesoriamente, solicita la inaplicación del artículo 33 del TUO del Código Tributario en lo referente a los intereses moratorios sobre la deuda mencionada. Ello respecto del periodo que exceda los plazos previstos en los artículos 142 y 150 del mencionado código. Asevera que la deuda tributaria contiene intereses moratorios que vulnera el principio de no confiscatoriedad. Requiere que los intereses moratorios se mantengan únicamente por los periodos de impugnación dentro de los plazos previstos en el Código tributario.

### *Procedencia de la demanda*

### *Íter procedimental y agotamiento de la vía administrativa*

El 20 de febrero de 2014, la contribuyente presentó recurso de reclamación (folio 319) contra las RD 054-003-0045297 a 12-003-0045309 y las RM 012-002-0023668 a 012-002-0023680 (folio 160 a 317).

Mediante RI 0150140011466, notificada el 23 de setiembre de 2014 (folio 338) se declaró infundado el recurso de reclamación. El 15 de octubre de 2014 apeló dicha RI (folio 426), ingresando al TF el 18 de noviembre de 2014 (folio 1118).

Tras la presentación del recurso de agravio constitucional y estando el expediente en el Tribunal Constitucional, se emitió la RTF 09351-9-2021 según la información proporcionada por las partes y que obra en el sistema de consulta de expedientes del portal institucional del TF, en el que se detalla que el expediente administrativo fue devuelto a la Sunat y recibido por ésta el 2 de noviembre de 2021.

Mediante escrito 000401-2022-ES, de 1 de febrero de 2022, que obra en el cuaderno del Tribunal Constitucional, la Sunat anexa la RTF 09351-9-2021, en uno de cuyos extremos se revoca la RI 0150140011466 “debiendo la Administración proceder de acuerdo con lo dispuesto en la presente resolución”, es decir, la Sunat debe emitir una resolución de cumplimiento (así por ejemplo, deberá emitir un nuevo pronunciamiento respecto de los pagos a cuenta del IR 2008, lo cual acarreará también la reliquidación de las multas asociadas a los reparos por dichos pagos a cuenta).

Si bien es cierto que en la citada RTF se señala que corresponde la suspensión del cómputo de intereses moratorios en atención a lo establecido en el artículo 33 del TUO del Código Tributario (modificado por la Ley 30230 y por el Decreto Legislativo 1263), se debe señalar que dicha suspensión no es automática (como se evaluará más adelante),



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04084-2019-PA/TC  
LIMA  
SUPERMERCADOS PERUANOS SA

máxime si en la propia RTF se especifica que no resulta de aplicación al caso el criterio jurisprudencial establecido por el Tribunal Constitucional en las sentencias emitidas en los Expedientes 04082-2021-PA/TC y 04532-2013-PA/TC (casos Medina de Baca e Icatom, respectivamente). A ello se debe sumar el hecho que está aún en curso el procedimiento contencioso tributario y que es materia de controversia la presunta vulneración del derecho al plazo razonable. Por ello no puede alegarse sustracción de la materia.

A la presentación de la demanda había transcurrido más de un año desde el ingreso de la apelación al TF sin que se resuelva. Por consiguiente, este Tribunal considera que se configura el supuesto previsto en el artículo 43, inciso 3, del Código Procesal Constitucional, pues la vía previa no se resuelve en los plazos fijados para su resolución. No cabe, consecuentemente, declarar improcedente la demanda en aplicación del artículo 7, inciso 4, del Código Procesal Constitucional (artículo 46, inciso 3 y artículo 5, inciso 4 del anterior código).

Si bien es cierto que tras la presentación de la demanda, se emitió la RTF, ésta fue expedida **varios años** después de presentado el recurso de apelación en sede administrativa y con su emisión aún no concluye el procedimiento contencioso tributario.

#### Ausencia de vías igualmente satisfactorias

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

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

#### Inexistencia de vía paralela

En este punto, es necesario recordar que el artículo 7, inciso 3, del Código Procesal Constitucional, dispone que una demanda de amparo debe declararse improcedente cuando “el agraviado haya recurrido previamente a otro proceso judicial para pedir



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04084-2019-PA/TC  
LIMA  
SUPERMERCADOS PERUANOS SA

tutela respecto de su derecho constitucional”. De otro lado, el artículo 7, inciso 5 señala que es causal de improcedencia de la demanda la litispendencia por la existencia de otro proceso constitucional.

En el presente caso no se advierte que acontezcan estos supuestos (no ha sido acreditado documentalmente por las partes, ni tampoco se ha planteado, por ejemplo, una excepción de litispendencia). En consecuencia, no corresponde desestimar la demanda en aplicación de los artículos 7, incisos 3 y 5 del Código Procesal Constitucional (artículos 5, incisos 3 y 5 del anterior código).

#### *Análisis de la controversia*

En el caso de autos, la recurrente denuncia la excesiva duración del procedimiento contencioso tributario. Como pretensión accesorias cuestiona el cobro de intereses moratorios durante el periodo de impugnación de su deuda tributaria en sede administrativa; específicamente aquellos generados fuera del plazo legal para resolver las impugnaciones planteadas en el procedimiento contencioso administrativo. En esa línea, alega la vulneración del derecho al debido procedimiento, por haberse inobservado el principio de razonabilidad en la aplicación de los intereses moratorios, lo que acarrea una amenaza de menoscabo en su patrimonio.

#### Línea jurisprudencial

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.

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.

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,



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04084-2019-PA/TC  
LIMA  
SUPERMERCADOS PERUANOS SA

su condición de contribuyentes titulares del derecho a un debido procedimiento. Lo mismo se ha afirmado en las sentencias emitidas en los expedientes 02051-2016-PA/TC y 00225-2017-PA/TC.

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.

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

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 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.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04084-2019-PA/TC  
LIMA  
SUPERMERCADOS PERUANOS SA

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 del presente caso*

En el caso de autos, la recurrente solicita la inaplicación del artículo 33 del TUO del Código Tributario.

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

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

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

Asimismo, la disposición proscribía cualquier suspensión en el cobro de intereses moratorios durante la tramitación del recurso de apelación ante el TF. 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.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04084-2019-PA/TC  
LIMA  
SUPERMERCADOS PERUANOS SA

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

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

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

Al respecto, cabe indicar que la finalidad del cobro de intereses moratorios en las deudas tributarias es compensar al acreedor tributario por la demora en el pago. 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.

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

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

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.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04084-2019-PA/TC  
LIMA  
SUPERMERCADOS PERUANOS SA

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.

Por otro lado, no se 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 de intereses moratorios durante el tiempo en exceso que, respecto del plazo legal establecido, tomase la administración tributaria para resolver, resulta aplicable durante la tramitación de ambos recursos (reclamación y apelación).

Así, en el presente caso, se advierte que el recurso de reclamación, presentado el 20 de febrero de 2014, fue resuelto mediante RI 0150140011466, notificada el 29 de agosto de 2014. Atendiendo a ello, se verifica que dicho recurso fue resuelto dentro del plazo legal estipulado en el artículo 142 del TUO del Código Tributario.

De otro lado, el recurso de apelación contra la citada RI fue interpuesto el 15 de octubre de 2014, es decir cuando ya estaba vigente la Ley 30230 que modificaba el artículo 33 del TUO del Código Tributario y que establecía la suspensión del cómputo de intereses moratorios una vez vencido el plazo para resolver la apelación (así como la reclamación y la emisión de la resolución de cumplimiento). Esta norma fue modificada por el artículo 3 del Decreto Legislativo 1263 que mantiene con mínimas variantes la misma regulación.

Sin embargo, las citadas modificatorias (tanto la contenida en la Ley 30230 como la del Decreto Legislativo 1263) señalan que la suspensión de la aplicación de los intereses moratorios operará *siempre y cuando el vencimiento de los plazos para resolver la reclamación o la apelación, así como para emitir la resolución de cumplimiento, se haya dado por causa imputable a los órganos resolutores.*

Quiere esto decir que la suspensión de la aplicación de los intereses moratorios no es automática o inexorable, pues el Código Tributario abre la posibilidad que no opere en el supuesto descrito en el párrafo precedente.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04084-2019-PA/TC  
LIMA  
SUPERMERCADOS PERUANOS SA

Atendiendo a lo expuesto acerca de: a) la irrazonabilidad del cobro de intereses moratorios respecto del exceso de tiempo que más allá de los plazos legales toma la administración en resolver; y, b) aún cuando en el presente caso, la apelación se presentó estando vigente la modificatoria de la Ley 30230, existe la posibilidad que esta suspensión no se aplique y que se advierte que el retraso en resolver no es atribuible a la administrada como se verá a continuación; 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.

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

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

El análisis respecto de la eventual vulneración del derecho al plazo razonable se hará sobre el contexto del procedimiento administrativo tributario como un todo, es decir, las actuaciones seguidas 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.

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

Para determinar si en el ámbito de un procedimiento administrativo se ha producido o no la 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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04084-2019-PA/TC  
LIMA  
SUPERMERCADOS PERUANOS SA

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

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

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

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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04084-2019-PA/TC  
LIMA  
SUPERMERCADOS PERUANOS SA

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

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

En el presente caso, dado que el 20 de febrero de 2014 se cuestionaron las resoluciones de determinación y de multa, ésta será la fecha que será tomada en cuenta como inicio para efectos de verificar la vulneración o no del plazo razonable en sede administrativa.

Con relación a la finalización del cómputo del plazo, se entiende que el término del procedimiento administrativo opera en el momento en que la autoridad administrativa expide la decisión definitiva que resuelve la situación jurídica de la persona en sede administrativa, lo cual incluye a los recursos que se establecen dentro del propio procedimiento administrativo para cuestionar una primera decisión de la autoridad. En ese sentido, este Tribunal advierte que, en el caso de autos, mediante RTF 09351-9-2021, se ha resuelto la apelación pendiente, revocándose la RI impugnada y ordenando a la Sunat emitir una resolución de cumplimiento. Así, aún no concluye el procedimiento contencioso tributario.

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

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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04084-2019-PA/TC  
LIMA  
SUPERMERCADOS PERUANOS SA

18 meses. Es decir, las controversias relacionadas a precios de transferencia constituyen un tema más complejo, y por el cual la administración requiere de un mayor tiempo para su resolución.

En consecuencia, la controversia administrativa no resulta un hecho complejo, pues alude a si lo declarado y pagado por la recurrente por concepto de IR tiene sustento o no (específicamente están en discusión los reparos efectuados por la administración a los gastos por servicios de relaciones comunitarias no acreditados fehacientemente, al exceso de mermas de mercaderías de la sección de alimentos frescos no sustentados fehacientemente, entre otros). 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 la RTF.

#### Actividad o conducta del interesado

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

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

Respecto a lo alegado sobre la no interposición de la queja conforme al artículo 155 del TUO del Código Tributario, se debe señalar que dicho artículo prescribe lo siguiente:

La queja se presenta cuando existan actuaciones o procedimientos que afecten directamente o infrinjan lo establecido en este Código, en la Ley General de Aduanas, su reglamento y disposiciones administrativas en materia aduanera; así como en las demás normas que atribuyan competencia al Tribunal Fiscal.

La queja es resuelta por:

- a) La Oficina de Atención de Quejas del Tribunal Fiscal dentro del plazo de veinte (20) días hábiles de presentada la queja, tratándose de quejas contra la Administración Tributaria.
- b) El Ministro de Economía y Finanzas dentro del plazo de veinte (20) días hábiles, tratándose de quejas contra el Tribunal Fiscal.

La queja (no “recurso de queja”) tiene una regulación similar a la queja contenida en el numeral 169.1 del artículo 169 del Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, y su naturaleza no es la de un recurso, pues no cuestiona una decisión concreta sino una conducta. Así, la queja se aproxima más a la denuncia que al recurso. Es decir, procede



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04084-2019-PA/TC  
LIMA  
SUPERMERCADOS PERUANOS SA

contra la conducta del funcionario encargado de la tramitación del expediente que perjudique al administrado.

La queja prevista en el aludido artículo 155 no es, pues, un recurso de revisión de decisiones de instancias inferiores sino una suerte de denuncia contra el funcionario por cuya acción u omisión se ve afectado el procedimiento administrativo. Por ello, la queja no es resuelta por una instancia jerárquicamente superior en el procedimiento administrativo, sino por la Oficina de Atención de Quejas del Tribunal Fiscal o por el Ministro de Economía y Finanzas, según el caso.

Ciertamente, en la sentencia emitida en el Expediente 0005-2010-PA/TC se estableció como doctrina jurisprudencial vinculante (artículo VI del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional) que la queja es vía previa para cuestionar el procedimiento de ejecución coactiva de la Sunat. Sin embargo, esta sentencia incurre en el error, dicho esto muy respetuosamente, de llamar y entender a dicha queja como un “recurso” (cfr. fundamentos 8, 9 y 14), contrariamente al texto del Código Tributario y a la naturaleza de esta queja.

Atendiendo a lo expuesto, no puede exigirse al administrado el presentar esta queja, ni para agotar la vía previa ni usarse como indicio de conducta negligente, pues en modo alguno el hecho que la presente o no, significa un retraso o un obstáculo para que la administración tributaria resuelva los recursos planteados por los contribuyentes.

#### La conducta de las autoridades administrativas

De acuerdo con lo establecido por el artículo 142 del Código Tributario, la Sunat debe resolver el recurso de reclamación en un plazo máximo de 9 meses (antes, 6 meses) y 12 meses si la controversia versa sobre la aplicación de las normas de los precios de transferencia. Por su parte, el artículo 150 del mismo código establece que el Tribunal Fiscal tiene un plazo de 12 meses para resolver los recursos de apelación, y 18 meses para temas más complejos, específicamente controversias relacionadas con los precios de transferencia internacional.

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

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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04084-2019-PA/TC  
LIMA  
SUPERMERCADOS PERUANOS SA

En este apartado, no deja de llamar la atención que, mientras la Sunat demoró en resolver el recurso de reclamación interpuesto aproximadamente 7 meses; el TF demoró casi 7 años en resolver el recurso de apelación planteado, lo cual es un indicativo que sí era posible resolver las cuestiones controvertidas dentro del plazo legal.

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

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

Ahora bien, en el caso en concreto, resulta evidente que la demora producida por la parte demandada ha generado una grave amenaza al patrimonio de la demandante, pues del total de la deuda tributaria, pues, como se ha señalado, la suspensión de la aplicación de intereses moratorios no es inexorable, al estar sujeta a que la administración considere que la demora en resolver se haya debido a causa imputable a los órganos resolutores. De hecho, en el escrito 000400-22-ES, de 1 de febrero de 2022, que obra en el cuaderno del Tribunal Constitucional, la Procuraduría del MEF, en representación del TF, califica la conducta de la administración como diligente, lo cual la lleva a concluir que no es responsable de la demora en resolver la apelación, pues dicho retraso obedeció a lo complejo de la materia analizada y a la cantidad de escritos presentados por la contribuyente.

Si a criterio de la administración tributaria la razón del retraso no es responsabilidad suya, ello abre la posibilidad para que amparándose en la versión actual del artículo 33 del TUO del Código Tributario, no se suspenda la aplicación de los intereses moratorios.

#### Conclusión sobre el plazo razonable

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

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

De acuerdo con la doctrina jurisprudencial vinculante establecida en el fundamento 12 de la sentencia del Expediente 00295-2012-PHC/TC, 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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04084-2019-PA/TC  
LIMA  
SUPERMERCADOS PERUANOS SA

definitivo sobre el fondo del asunto no debe ser fijado una vez y para siempre, de modo que sea aplicable en todos los casos, sino que este debe ser fijado de manera objetiva y razonable por el juez constitucional en atención a las circunstancias concretas de cada caso.

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

Atendiendo al íter procedimental que se presenta en el presente caso, se debe requerir a la Administración Tributaria que emita un pronunciamiento definitivo que ponga fin al procedimiento, pues la RTF 09351-9-2021 ha revocado la RI 0150140011466, ordenando a la Sunat que emita un nuevo pronunciamiento, el cual debe emitirse dentro del plazo fijado en el artículo 156 del TUO del Código Tributario para que emita la resolución de cumplimiento.

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

Por estos fundamentos, considero que se debe

Declarar **FUNDADA** la demanda, por haberse acreditado la vulneración al derecho al plazo razonable. En consecuencia, **DISPONER** que el Tribunal Fiscal y la Sunat procedan conforme a lo indicado en los fundamentos desarrollados *supra*.

**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.

**ORDENAR** a la parte demandada el pago de costos procesales, cuya liquidación se efectuará en ejecución de sentencia.

S.

**SARDÓN DE TABOADA**



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04084-2019-PA/TC  
LIMA  
SUPERMERCADOS PERUANOS SA

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

Me adhiero al voto singular del magistrado Sardón de Taboada por los fundamentos que en él se expresan y a los cuales me remito como parte del presente voto. En tal sentido, mi voto es porque se declare **FUNDADA** la demanda, por haberse acreditado la vulneración 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. **ORDENAR** a la parte demandada el pago de costos procesales, cuya liquidación se efectuará en ejecución de sentencia.

S.

**BLUME FORTINI**



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04084-2019-PA/TC  
LIMA  
SUPERMERCADOS PERUANOS SA

## **VOTO DE LOS MAGISTRADOS MIRANDA CANALES, LEDESMA NARVÁEZ Y ESPINOSA-SALDAÑA BARRERA**

### **ASUNTO**

Recurso de agravio constitucional interpuesto por don Percy Bardales Castro, abogado de Supermercados Peruanos SA, contra la resolución de fojas 1515, de fecha 8 de julio de 2019, expedida por la Segunda Sala Constitucional de la Corte Superior de Justicia de Lima, que declaró fundada la excepción de falta de agotamiento de la vía previa.

### **ANTECEDENTES**

Con fecha 15 de agosto de 2016, la parte recurrente interpone demanda de amparo contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (Sunat). De manera concreta, solicita que se declare inaplicable el artículo 33 del Código Tributario, referente a la amenaza cierta e inminente de la aplicación de intereses moratorios sobre la deuda tributaria relativa al Impuesto a la Renta del ejercicio gravable 2008, los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre del ejercicio gravable 2008 y a las multas impuestas por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario; y que se mantenga dicho interés únicamente por el periodo de impugnación (apelación), dentro del plazo previsto en el artículo 150 del Código Tributario. También solicita que se deje sin efecto cualquier cobro derivado de la aplicación de la cuestionada norma.

Alega la vulneración de sus derechos constitucionales al plazo razonable, a formular peticiones ante autoridad competente con respuesta dentro del plazo legal y a la proscripción del abuso de derecho, así como de los principios de no confiscatoriedad y de razonabilidad.

Con fecha 2 de marzo de 2017, el Decimoprimer Juzgado Constitucional Sub Especializado en Asuntos Tributarios, Aduaneros e Indecopi de la Corte Superior de Justicia de Lima, resolvió admitir a trámite la demanda de amparo (fojas 1097).

El procurador público de la Sunat contesta la demanda y deduce las excepciones de incompetencia, de falta de agotamiento de la vía previa y de oscuridad en la forma de proponer la demanda (fojas 1114).

Con fecha 17 de setiembre de 2018, el Decimoprimer Juzgado Constitucional Sub Especializado en Asuntos Tributarios, Aduaneros e Indecopi de la Corte Superior de Justicia de Lima declaró fundada la excepción de falta de agotamiento de la vía previa deducida por la parte demandada y, en consecuencia, improcedente la demanda de amparo. Según el juzgado, la parte demandante pretende cuestionar los intereses moratorios de la deuda tributaria, pese a que el Tribunal Fiscal no habría resuelto aún el recurso de apelación interpuesto (fojas 1443).



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04084-2019-PA/TC  
LIMA  
SUPERMERCADOS PERUANOS SA

A su turno, con fecha 8 de julio de 2019, la Segunda Sala Constitucional Permanente de la Corte Superior de Justicia de Lima confirmó la apelada por similares fundamentos (fojas 1515).

## FUNDAMENTOS

### Delimitación del petitorio

1. Este Tribunal advierte que, si bien la parte demandante solicita la inaplicación a su caso del artículo 33 del Código Tributario, en concreto pretende la nulidad de las resoluciones de determinación 012-003-0045298 y 012-003-0045309 -giradas por el impuesto a la renta del ejercicio 2008- y de las resoluciones de multa 012-002-0023668 y 012-002-0023669 a 012-002-0023680 -giradas por la comisión de la infracción del numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario correspondiente al impuesto a la renta del ejercicio 2008-.

### Procedencia de la demanda

2. Este Tribunal ha precisado en su jurisprudencia en materia tributaria que existen vías ordinarias que pueden considerarse como específicas e igualmente satisfactorias al proceso de amparo (Cfr. sentencias y autos emitidos en los Expedientes 01939-2013-PA/TC, 03417-2011-AA/TC, 00611-2009-PA/TC, 02612-2008-PA/TC, 05920-2008-PA/TC, 04921-2007-PA/TC, 02879-2012-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 (Cfr. sentencia recaída en el Expediente 00867-2013-PA/TC, fundamento 9).
3. De esta manera, y teniendo en cuenta el análisis sobre la pertinencia de la vía constitucional, debe entenderse, como regla general, que la demanda contencioso administrativa (artículo 157 y siguientes del TUE vigente del Código Tributario), el recurso de apelación (artículo 122 del TUE 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 cuales deberían encausarse pretensiones de carácter tributario, y se debe optar por ellas y no por la vía excepcional del amparo (sentencia recaída en el Expediente 00867-2013-PA/TC, fundamento 10).
4. No obstante, en determinados supuestos o circunstancias específicas de algún caso concreto, podría ser necesario admitir a trámite las demandas de amparo con contenido tributario; por ejemplo, con respecto situaciones excepcionales o urgentísimas en las que no sería posible encontrar protección idónea u oportuna en la vía procesal ordinaria.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04084-2019-PA/TC  
LIMA  
SUPERMERCADOS PERUANOS SA

5. Ello ha sido previsto en el precedente constitucional establecido en la sentencia emitida en el Expediente 02383-2013-PA/TC, cuando se hace referencia a la procedencia del amparo considerando los criterios de tutela idónea y de urgencia *iusfundamental*. Como parte de las reglas de dicho precedente se estableció lo siguiente:

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

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

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

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

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

6. Así, de manera excepcional, y en atención a las singularidades de cada caso que deberían ser acreditadas por la parte demandante, este Tribunal considera que, en lo esencial, solo cabría acudir a la vía subsidiaria del amparo con respecto de: (i) asuntos que no podrían discutirse o cuestionarse en la vía ordinaria; (ii) asuntos para los cuales este Tribunal haya determinado expresamente, aplicando debidamente el análisis de pertinencia de la vía constitucional antes mencionado, que el amparo es la vía idónea, y siempre que se presenten los mismos elementos o propiedades relevantes del caso de que se trate asuntos de suma urgencia, sea por la importancia *iusfundamental* de lo discutido o por la gravedad o irreparabilidad del daño que podría ocurrir si no se brinda una protección especial, como la que puede obtenerse a través de los procesos constitucionales (sentencia emitida en el Expediente 00867-2013-PA/TC, fundamento 12).
7. Así, en el caso del cuestionamiento de la acumulación indebida de intereses en el monto total de la deuda tributaria, sea por la *demora* en resolver los recursos del procedimiento contencioso tributario, y/o por la aplicación de la capitalización de intereses en el tiempo que estuvo vigente en el artículo 33 del Código Tributario,



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04084-2019-PA/TC  
LIMA  
SUPERMERCADOS PERUANOS SA

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. sentencia emitida en el Expediente 03744-2018-PA/TC, fundamento 13).
10. En esta línea, es necesario recordar que este Tribunal, en reiterada jurisprudencia, ha establecido que, para impugnar este tipo de actos administrativos, se puede recurrir a otra vía procesal igualmente satisfactoria. Así, en el auto emitido en el Expediente 01547-2014-PA/TC, de fecha 22 de marzo de 2016, se estableció expresamente que:

Al respecto, es necesario distinguir (como lo ha hecho este Tribunal en su jurisprudencia) entre “amparos contra actos basados en aplicación de normas” y “amparos contra normas autoaplicativas” (cfr., por todas, RTC Exp. 02308-2004-PA/TC, f.j. 7 y ss.), que son supuestos distintos: en el primero el acto de aplicación es el que se reputa como lesivo o amenazante (el cual también puede discutirse en la vía ordinaria); en el otro se evalúa los efectos perniciosos de una norma autoaplicativa o de eficacia inmediata (fundamento 21).
11. Por tanto, en tales escenarios, lo que en realidad se solicita es la inaplicación de un acto administrativo sustentado en una norma. Al respecto, para ventilar dicho cuestionamiento, debe resaltarse que el proceso contencioso administrativo cuenta con una estructura idónea y que la resolución emitida en dicho proceso puede brindar tutela adecuada (sentencias emitidas en los Expedientes 03213-2017-PA/TC, 05538-2016-PA/TC, 04372-2016-PA/TC, entre otras).
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 (auto emitido en el Expediente 03403-2013-PA/TC, fundamento 7).

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

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

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



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 sentencia recaída en el Expediente 03184-2012-PA/TC, este Tribunal sostuvo que:

La carga de determinar y declarar correctamente sus deudas tributarias así como la de 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 (fundamentos 4-7).

17. Sin embargo, en la sentencia dictada en el Expediente 04082-2012-PA/TC (fundamentos 57-72), se analizó, desde la perspectiva del derecho de acceso a los recursos en sede administrativa, la constitucionalidad en dicho caso concreto del cobro de los intereses generados durante el trámite del procedimiento contencioso-tributario, incluida la capitalización de intereses durante el tiempo en que estuvo vigente su exigencia en el artículo 33 del Código Tributario.
18. También es cierto que en la sentencia dictada en el Expediente 04532-2013-PA/TC (fundamentos 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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04084-2019-PA/TC  
LIMA  
SUPERMERCADOS PERUANOS SA

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 sentencia dictada en el Expediente 03741-2004-PA/TC se estableció la siguiente regla:

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

20. En realidad, dicha regla se encontraba plenamente justificada por lo expresado en el fundamento 35 de aquella sentencia, donde se hizo hincapié en 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 administrativo, cuando la ley haya habilitado un mecanismo bien en todo caso, de manera amplia y con todas las garantías, ante el Poder Judicial, mediante el proceso contencioso administrativo o, incluso, a través del propio recurso de amparo cuando se trate de la afectación de derechos fundamentales (fundamento 23).

22. Al respecto, este Tribunal advierte que la facultad de impugnar las actuaciones de la administración tributaria y del Tribunal Fiscal no resulta menoscabada por el cobro de intereses legales, integrantes de la deuda tributaria, como sí ocurriría, por



ejemplo, si el ejercicio de dicha facultad estuviese supeditado 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, este Tribunal considera oportuno recordar que el contenido constitucionalmente protegido de este derecho constituye una manifestación implícita del derecho al debido proceso reconocido en el artículo 139.3 de la Constitución, y despliega sus efectos jurídicos a todo tipo de proceso o procedimiento penal, civil, laboral, administrativo, corporativo, etc. (sentencias emitidas en los Expedientes 04179-2014-PHC/TC, fundamento 9; STC 00295-2012-PHC/TC, fundamento 2).
26. Así, el plazo de un proceso o un procedimiento será razonable solo 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 (sentencia recaída en el Expediente 03778-2004-AA/TC, fundamento 21).
28. Sin ánimo de exhaustividad, puede afirmarse que estos elementos pueden estar referidos a los siguientes aspectos:

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



concluir, con un grado de objetividad, que la dilucidación de un determinado asunto resulta particularmente complicada y difícil;

**ii) La actividad o conducta procedimental del administrado:** Se evalúa si su actitud ha sido diligente o ha provocado retrasos o demoras en el procedimiento, por cuanto si 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 (sentencia dictada en el Expediente 04532-2013-PA/TC, fundamento 33).

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



de recursos impugnativos o mecanismos de cuestionamiento de la actuación de la administración, durante el procedimiento contencioso administrativo, por cuanto el contribuyente pudo prever el cobro de tales intereses durante el plazo que el 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 de 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 con 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, previstos en el precedente establecido en la sentencia emitida en el Expediente 02383-2013-PA/TC.
34. De esta manera, resultará indispensable, de forma previa al cuestionamiento judicial de la actuación de la administración tributaria y el Tribunal Fiscal, que los contribuyentes hagan un uso adecuado (y no abusivo) de los mecanismos legales que el ordenamiento jurídico ha previsto para que puedan posteriormente acudir a la vía ordinaria y, excepcionalmente, a la vía constitucional, como es el caso de los recursos de reclamación, apelación (incluyendo ante la denegatoria ficta) y la interposición de la queja.
35. Con ello se evitará que el procedimiento contencioso tributario dure más de lo previsto por ley e incluso, vulnere el derecho al plazo razonable en sede administrativa, lo que a su vez desincentivaría, en principio, posteriores cuestionamientos al cómputo de intereses moratorios, incluida la capitalización de intereses en el período que estuvo vigente.
36. Si bien aquello es un aspecto de medular importancia para el contribuyente desde una perspectiva subjetiva, también es cierto que lo anterior coadyuvará a la realización de la dimensión objetiva del principio de regularidad del sistema jurídico, que en línea con la jurisprudencia de este Tribunal (sentencia emitida en el Expediente 00168-2005-PC/TC, fundamento 8), constituye un principio constitucional básico que prescribe el respeto al sistema de fuentes del ordenamiento y su correspondiente eficacia, y cuya naturaleza democrática radica en el mandato -que de él se desprende- según el cual todos los poderes públicos, privados y los ciudadanos, deben guiar, por igual, su conducta según el derecho.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04084-2019-PA/TC  
LIMA  
SUPERMERCADOS PERUANOS SA

37. Siendo ello así, este Tribunal considera que no todo exceso en el plazo de resolución de los recursos administrativos y/o mecanismos de cuestionamiento interpuestos contra la actuación de la administración constituye una vulneración del derecho al plazo razonable durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario, puesto que ello dependerá de la evaluación en cada caso concreto de todos los criterios mencionados previamente, esto es, la complejidad del asunto, la actividad o conducta procedimental del administrado, la conducta de la administración pública, así como las consecuencias que la demora produce en las partes.
38. Adicionalmente, se debe 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 este manifiesta su voluntad de impugnar u objetar la actuación de aquella, bajo las formalidades de ley, y que la vía administrativa se agota con la resolución del Tribunal Fiscal que resuelve la controversia de manera definitiva y causa 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, en cuya labor tiene como límites, entre otros, los principios de razonabilidad e interdicción de la arbitrariedad.
41. En efecto, tal y como puede apreciarse en el siguiente cuadro, la regulación de la aplicación de intereses moratorios durante el procedimiento contencioso tributario, luego del vencimiento de los plazos máximos legales establecidos para la resolución de los recursos y/o mecanismos de cuestionamiento de los actos de la administración, ha sido objeto de diversas modificaciones desde hace 13 años, 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>
La aplicación de los intereses moratorios se suspenderá a	La aplicación de los intereses moratorios se suspenderá a	La aplicación de los intereses moratorios se suspenderá a



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04084-2019-PA/TC  
LIMA  
SUPERMERCADOS PERUANOS SA

<p>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>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>partir del vencimiento de los plazos máximos establecidos en los artículos 142, 150, 152 y 156 hasta la emisión de la resolución que culmine el procedimiento de reclamación ante la administración tributaria o de apelación ante el Tribunal Fiscal o la emisión de resolución de cumplimiento por la administración tributaria, siempre y cuando el vencimiento del plazo sin que se haya resuelto la reclamación o apelación o emitido la resolución de cumplimiento fuera por causa imputable a dichos órganos resolutores.</p>
--	--	---

42. Asimismo, corresponde precisar que este Tribunal ha entendido que, ante la constatación de una vulneración al plazo razonable, declarar nulo el procedimiento administrativo y establecer la reposición de las cosas al estado anterior no podría ser un efecto inmediato o automático, toda vez que las demás garantías procesales que conforman del debido procedimiento sí fueron respetadas. En ese sentido, el hecho de que los plazos máximos de un procedimiento hayan sido incumplidos no tiene como consecuencia directa que las resoluciones finales sean declaradas inválidas y sin efectos legales (sentencia dictada en el Expediente 03778-2004-AA/TC, fundamento 23).
43. Pero más allá de ello, es 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 enfatizado 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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04084-2019-PA/TC  
LIMA  
SUPERMERCADOS PERUANOS SA

Fundamental (sentencia emitida en el Expediente 03741-2004-PA/TC, fundamento 6).

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

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

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



que efectivamente se necesita para resolver diligentemente los recursos que se interponga, de reclamación o apelación.

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

#### Análisis del caso concreto

54. En el presente caso, la empresa recurrente sostiene que la demora indebida en tramitar su recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal viene incrementando exageradamente los intereses moratorios, lo cual, a su juicio, resulta irrazonable y desproporcionado. Afirma que se viene cometiendo un abuso del derecho y se ha infringido el principio de no confiscatoriedad, al haberse incluido la acumulación



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04084-2019-PA/TC  
LIMA  
SUPERMERCADOS PERUANOS SA

de intereses luego del vencimiento de los plazos legales para resolver sus recursos.

55. Sin embargo, tal como se ha explicado extensamente en los párrafos anteriores, en los casos en los que se denuncie una indebida acumulación de intereses en la deuda tributaria por la demora en resolver los recursos del procedimiento contencioso tributario, la vía correspondiente donde se debe dilucidar la controversia, salvo situaciones excepcionales debidamente justificadas en cada caso, será la del proceso contencioso-administrativo, pues cuenta con una estructura idónea para evaluar la pretensión de autos y brindarle tutela adecuada.
56. Más aún cuando la controversia que se plantea no tiene que ver en sí con el derecho al plazo razonable del procedimiento contencioso tributario, sino solo con la acumulación de intereses moratorios.
57. Por otro lado, respecto a la invocación de la garantía del plazo razonable, cabe precisar que el objeto de la reclamación constitucional no se sustenta en la necesidad de obtener un pronunciamiento definitivo en sede administrativa, sino en denunciar que el exceso del plazo para resolver por parte de las autoridades administrativas dará como resultado final una posible aplicación de intereses moratorios por dicho exceso. En todo caso, a la fecha existe ya un pronunciamiento por parte del Tribunal Fiscal (Resolución 09351-9-2021) sobre el recurso de apelación que interpuso la empresa demandante -demora en resolver que hizo notar en su demanda a efectos de sustentar la posible no suspensión de intereses-.
58. Por todo ello, la demanda de autos debe ser rechazada, en aplicación del artículo 5, inciso 2, del antiguo Código Procesal Constitucional, vigente al momento de la interposición de la demanda, hoy artículo 7, inciso 2, del Nuevo Código Procesal Constitucional.

Por estos fundamentos, y con los fundamentos de voto de los magistrados Miranda Canales y Espinosa-Saldaña Barrera, que se agregan, consideramos que el fallo debería ser el siguiente:

Declarar **IMPROCEDENTE** la demanda de amparo.

SS.

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

**PONENTE LEDESMA NARVÁEZ**



## FUNDAMENTO DE VOTO DEL MAGISTRADO MIRANDA CANALES

Si bien coincido con la ponencia en cuanto a que debe declararse **IMPROCEDENTE** la demanda de autos; no obstante, a renglón seguido me permito exponer las razones por las que arribo a tal conclusión.

1. La demanda de amparo tiene por objeto que se declare inaplicable el artículo 33 del Código Tributario, referente a la amenaza cierta e inminente de la aplicación de intereses moratorios sobre la deuda tributaria relativa al impuesto a la renta del ejercicio gravable 2008, los pagos a cuenta del impuesto a la renta de enero a diciembre del ejercicio gravable 2008 y a las multas impuestas por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, manteniéndose dicho interés únicamente por el periodo de impugnación (apelación), dentro del plazo previsto en el artículo 150 del Código Tributario; solicita, además, que se deje sin efecto cualquier cobro derivado de la aplicación de la cuestionada norma.

Alega la vulneración de sus derechos constitucionales al plazo razonable, a formular peticiones ante autoridad competente con respuesta dentro del plazo legal, a la proscripción del abuso de derecho, al principio de no confiscatoriedad y al principio de razonabilidad.

### *Sobre la amenaza cierta e inminente*

2. 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.

3. 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>2</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.
4. 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 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,

---

<sup>2</sup> El que nace una vez realizado el hecho generador (conocido como hecho imponible) previsto por ley.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04084-2019-PA/TC  
LIMA  
SUPERMERCADOS PERUANOS SA

el pago del tributo<sup>3</sup>; y la segunda, todas las demás que deben realizarse para cumplir con la primera<sup>4</sup>.

5. 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>5</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.
6. 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.
7. Aquí cabe preguntarse si en el contexto descrito, ¿la respuesta de la justicia constitucional tendría efectos restitutivos? El Tribunal Constitucional ha dejado establecido en su jurisprudencia que la eficacia restitutoria del proceso de amparo conlleva ineludiblemente reponer o restituir las cosas al estado anterior a la vulneración o [amenaza] de un derecho constitucional [resolución recaída en el Expediente 00658-2013-PA/TC, fundamento 3], pero si la amenaza invocada se basa en perjuicios que escapan de una captación objetiva, 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.
8. 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

<sup>3</sup> Así entendido por el legislador al redactar el artículo 28 del TUO del Código Tributario.

<sup>4</sup> Por citar las establecidas en los artículos 87 a 91 del citado Código.

<sup>5</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 04084-2019-PA/TC  
LIMA  
SUPERMERCADOS PERUANOS SA

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.

9. En complemento de lo expuesto, tenemos que de conformidad con el artículo 8 del *nuevo* Código Procesal Constitucional<sup>6</sup> 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. El primer requisito —la certeza de la amenaza— tiene que ver con la posibilidad de que el acto pueda ser efectivamente realizado, jurídica o materialmente. Por ello, en la sentencia recaída en el Expediente 00091-2004-PA/TC se sostuvo que, para que el acto futuro pueda ser considerado cierto, es preciso que se encuentre fundado en hechos reales y no imaginarios [fundamento 8]. En segundo lugar, no basta con demostrar la plausibilidad de la amenaza. Es preciso, además, que esta sea de inminente realización; es decir, que esté pronta a suceder. Se descarta, así, que mediante el amparo se puedan cuestionar actos futuros remotos, sobre los cuales existe una indeterminación temporal de que puedan acaecer.
10. Ahora bien, la presente controversia carece de especial trascendencia constitucional, debido a que a la fecha de interposición de la demanda aún se encontraba en giro el procedimiento contencioso tributario recaído en autos —Expediente 0150350008086—, en el cual se discutían tanto la determinación y las sanciones que Sunat le atribuye al actor. Por tanto, el cobro de intereses moratorios en tal fecha no era una amenaza cierta e inminente, ya que no puede suponerse al

---

<sup>6</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”.

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 04084-2019-PA/TC  
LIMA  
SUPERMERCADOS PERUANOS SA

interponerse la demanda que el Tribunal Fiscal rechazaría el recurso de apelación contra la Resolución de Intendencia 0150140011466, que declaró infundado el recurso de reclamación deducido por la hoy recurrente.

11. Respecto a la invocación de la garantía del plazo razonable, cabe señalar que el objeto de la reclamación constitucional no se sustenta en la necesidad de obtener un pronunciamiento definitivo en sede administrativa, sino en denunciar que el exceso del plazo para resolver por parte de las autoridades administrativas dará como resultado final una posible aplicación de intereses moratorios por dicho exceso, como ha sido señalado en el fundamento 1 de este voto.
12. Atendiendo a las circunstancias del caso y a la fundamentación descrita puedo colegir que la amenaza denunciada no satisface el requisito de certeza que requiere el cuestionamiento de actos futuros; por ende, debe rechazarse la presente demanda.

**S.**

**MIRANDA CANALES**



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04084-2019-PA/TC  
LIMA  
SUPERMERCADOS PERUANOS SA

## **FUNDAMENTO DE VOTO DEL MAGISTRADO ESPINOSA-SALDAÑA BARRERA**

Coincido con el sentido de lo resuelto por mis colegas. Sin embargo, considero necesario señalar lo siguiente:

1. Con fecha 15 de agosto de 2016, la parte recurrente interpone demanda de amparo contra la Sunat. Solicita que se declare inaplicable el artículo 33 del Código Tributario, referente a la amenaza cierta e inminente de la aplicación de intereses moratorios sobre la deuda tributaria relativa al Impuesto a la Renta del ejercicio gravable 2008, los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre del ejercicio gravable 2008 y a las multas impuestas por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario (nulidad de las resoluciones de determinación 012-003-0045298 y 012-003-0045309 -giradas por el impuesto a la renta del ejercicio 2008- y de las resoluciones de multa 012-002-0023668 y 012-002-0023669 a 012-002-0023680) y que se mantenga dicho interés únicamente por el periodo de impugnación (apelación), dentro del plazo previsto en el artículo 150 del Código Tributario.
2. Como se aprecia, lo que se alega es la amenaza en la aplicación de intereses moratorios sobre la deuda tributaria. Al respecto, se está ante una amenaza a un derecho fundamental cuando nos encontramos ante un hecho futuro que constituye un peligro próximo (cierto e inminente), en tanto y en cuanto configura una incidencia negativa, concreta, directa y sin justificación razonable a ese derecho fundamental.
3. En el caso de autos, la demanda del presente proceso se presentó cuando se encontraba pendiente de resolver el recurso de apelación interpuesto contra la Resolución de Intendencia 0150140011466, que habría declarado infundado su recurso de reclamación. Por ello, el alegado cobro de intereses moratorios no constituía una amenaza cierta al no existir deuda definitiva en sede administrativa a la fecha de interposición de la demanda, y es que estos podían o no materializarse dependiendo de lo que decida la autoridad administrativa respecto de la deuda tributaria acotada y las multas impuestas.
4. Por otro lado, respecto a la invocación de la garantía del plazo razonable, cabe precisar que el objeto de la reclamación constitucional no se sustenta en la necesidad de obtener un pronunciamiento definitivo en sede administrativa, sino en denunciar que el exceso del plazo para resolver por parte de las autoridades administrativas dará como resultado final una posible aplicación de intereses moratorios por dicho exceso.
5. Asimismo, estimo conveniente precisar que, a la fecha, existe ya un pronunciamiento por parte del Tribunal Fiscal (Resolución 09351-9-2021) sobre el recurso de apelación que interpuso la empresa demandante -demora en resolver que



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04084-2019-PA/TC  
LIMA  
SUPERMERCADOS PERUANOS SA

hizo notar en su demanda a efectos de sustentar la posible no suspensión de intereses-.

6. No obstante esto, debo recordar que en estos casos, en los que se denuncie una indebida acumulación de intereses en la deuda tributaria por la demora en resolver los recursos del procedimiento contencioso tributario, la vía correspondiente donde se debe dilucidar la controversia, salvo situaciones excepcionales debidamente justificadas en cada caso, será la del proceso contencioso-administrativo, pues cuenta con una estructura idónea para evaluar la pretensión de autos y brindarle tutela adecuada.
7. En consecuencia, la demanda de amparo de autos debe ser declarada **IMPROCEDENTE**.
8. El criterio señalado en el fundamento 3 *supra*, ha constituido el voto mayoritario en diversa jurisprudencia, con el voto de calidad de la presidente del Tribunal Constitucional. Sin embargo, el actual presidente del Tribunal Constitucional, en el tema en cuestión, ha tenido una posición distinta a la mayoría y al tener voto de calidad, cambia el resultado. En ese sentido, debe entenderse que el cambio de criterio, obedece a que el voto de calidad del presidente del Tribunal, ahora corresponde a la posición contraria y no, a que los magistrados que antes teníamos el voto mayoritario, hubiésemos cambiado de criterio.

S.

**ESPINOSA-SALDAÑA BARRERA**