

PONTIFICIA UNIVERSIDAD
CATÓLICA DEL PERÚ

FACULTAD DE DERECHO



Informe Jurídico sobre la Resolución del Tribunal
Constitucional N° 03525-2021-PA/TC

Trabajo de Suficiencia Profesional para optar el Título de Abogada que
presenta:

Gabriela Bertha Aiquipa Meza

ASESOR:

Hugo Andrés León Manco


Lima, 2025

INFORME DE SIMILITUD

Yo, HUGO ANDRÉS LEÓN MANCO, docente de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú, asesor del trabajo de suficiencia profesional titulado "Informe Jurídico sobre el EXP. N.º 03525-2021-PA/TC (Pleno. Sentencia 10/2023)", de la autora GABRIELA BERTHA AIQUIPA MEZA, dejo constancia de lo siguiente:

- El mencionado documento tiene un índice de puntuación de similitud de 22%. Así lo consigna el reporte de similitud emitido por el software Turnitin el 11 de julio del 2025.
- He revisado con detalle dicho reporte, así como el Trabajo Académico, y no se advierten indicios de plagio.
- Las citas a otros autores y sus respectivas referencias cumplen con las pautas académicas.

Lima, 15 de julio del 2025

| | |
|---|--|
| <u>Apellidos y nombres del asesor:</u> HUGO LEÓN MANCO | |
| DNI: 09834484 | Firma:  |
| ORCID: https://orcid.org/0000-0002-0958-5856 | |

RESUMEN

El presente informe jurídico analizará la controversia respecto al cobro de intereses moratorios por parte de la administración tributaria en los casos en que el Estado exceda el plazo legal para resolver recursos administrativos. Tal análisis partirá de la resolución de sentencia del Exp. N° 03525-2021-PA/TC, conocida como el Caso Maxco, en el cual se evalúa cómo el Tribunal Fiscal demoró más allá del plazo legalmente establecido para resolver una apelación, mientras la SUNAT continuó computando intereses moratorios, lo cual generó una carga económica excesiva que llegó a contraponerse con derechos fundamentales del contribuyente y principios constitucionales.

El análisis se fundamenta en instrumentos normativos como la Constitución Política del Perú, así como los arts. 33 y 150 del Código Tributario, que regulan el cómputo de intereses y los plazos para resolver recursos administrativos. Asimismo, se recurrirá a doctrina y jurisprudencia del Tribunal Constitucional para abordar las figuras jurídicas relevantes del caso.

Siendo así, se concluirá la inconstitucionalidad del cobro de intereses moratorios por períodos atribuibles a la inacción estatal, en este caso el Tribunal Fiscal, dado que vulneran derechos fundamentales como el de petición y propiedad. En ese sentido, el precedente vinculante que el Pleno del Tribunal Constitucional establece en la sentencia del Caso Maxco representa un sustancial avance en la tutela de los derechos de los contribuyentes ante prácticas desproporcionadas de la administración pública, la cual debe obrar dentro de los límites que establece el Estado de Derecho y buen gobierno.

Palabras clave

Intereses moratorios - buen gobierno - administración pública – plazo legal

ABSTRACT

This legal paper will analyze the controversy surrounding the collection of late payment interest by the tax administration in cases where the government exceeds the legal deadline for resolving administrative appeals. The analysis will begin with the ruling in Case N° 03525-2021-PA/TC, known as the Maxco Case, which examines how the Tax Court delayed resolving an appeal beyond the legal timeframe while SUNAT continued to calculate default interest, thereby imposing an excessive economic burden that conflicted with fundamental people rights and constitutional principles.

The analysis will be based on regulatory instruments such as the Peruvian Political Constitution, as well as articles 33 and 150 of the Tax Code, which govern the calculation of interest and the deadlines for resolving administrative appeals. Relevant doctrine and the jurisprudence of the Constitutional Court will also be used to address the key legal concepts in this case. Ultimately, it will be concluded that charging late payment interest for periods attributable to state inaction—specifically the Tax Court—violates fundamental rights such as the right to petition and property. In this sense, the binding precedent established by the Constitutional Court in the Maxco Case ruling represents a significant step forward in protecting taxpayers rights against disproportionate practices by the public administration, which must operate within the limits set by the rule of law and the principles of good governance.

Keywords

Default interest - good governance - public administration - legal deadline

ÍNDICE

| | |
|--|-----------|
| PRINCIPALES DATOS DEL CASO..... | 4 |
| I. INTRODUCCIÓN..... | 5 |
| I.1. Justificación de la elección de la resolución..... | 5 |
| I.2. Presentación del caso..... | 6 |
| II. IDENTIFICACIÓN DE LOS HECHOS RELEVANTES..... | 7 |
| II.1. Hechos relevantes del caso Maxco..... | 7 |
| II.2. Modificaciones normativas relacionadas al caso Maxco..... | 11 |
| III. IDENTIFICACIÓN DE LOS PRINCIPALES PROBLEMAS JURÍDICOS..... | 12 |
| III.1. Problema principal..... | 12 |
| III.2. Problemas secundarios..... | 12 |
| III.3. Problema complementario..... | 12 |
| IV. POSICIÓN DE LA CANDIDATA..... | 13 |
| IV.1. Respuestas preliminares a los problemas principal y secundarios..... | 13 |
| IV.2. Posición individual sobre la decisión de la resolución..... | 14 |
| V. ANÁLISIS DE LOS PROBLEMAS JURÍDICOS..... | 15 |
| VI. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES..... | 34 |
| BIBLIOGRAFÍA..... | 36 |

PRINCIPALES DATOS DEL CASO

| | |
|---|---|
| N° Expediente | Exp. N° 03525-2021-PA/TC |
| Áreas del Derecho sobre las cuales versa el contenido del presente caso | Derecho Constitucional, Derecho Administrativo, Derecho Tributario, Derecho Público y Buen Gobierno |
| Identificación de las resoluciones más importantes | Resolución de Determinación N° 022-003-0023481 Resolución de Multa N° 022-002-0011670 Resolución de Intendencia N° 0250140016566/SUNAT Resolución de Ejecución Coactiva N° 023-006-5451368 Resolución del Tribunal Fiscal N° 03127-3-2018 |
| Demandante | Maxco S.A.C. |
| Demandados | SUNAT y Tribunal Fiscal |
| Instancia jurisdiccional | Tribunal Constitucional |

I. INTRODUCCIÓN

I.1. Justificación de la elección de la resolución

La resolución del Tribunal Constitucional (en adelante TC) perteneciente al Exp. N° 03525-2021-PA/TC (en adelante “resolución del caso Maxco”), representa una oportunidad para profundizar en temas tan relevantes como los límites constitucionales en la actuación de la administración pública y la defensa de los derechos fundamentales de los contribuyentes, temas vinculados al ámbito del Derecho Público y Buen Gobierno. Ello, porque se hace evidente que, la conducta de la administración pública posee un gran impacto sobre la sociedad, en la medida de que sus acciones influyen directamente en los derechos de los ciudadanos.

En ese sentido, la resolución del caso Maxco es de un carácter complejo, porque involucra un conflicto entre la potestad tributaria estatal y la efectiva garantía de derechos fundamentales como son el derecho de propiedad (vinculado al principio de no confiscatoriedad) y el derecho de petición. En esta sentencia, el TC no solo se limita en pronunciarse sobre la legalidad del cobro de intereses moratorios en un contexto de inacción administrativa, sino que cuestiona la constitucionalidad de dicha conducta, puesto que se trata de un cobro cuando el incumplimiento del plazo legal es atribuible al Estado y no al contribuyente.

Es así que, la resolución del caso Maxco no solo concierne temas tributarios en su totalidad, sino que también involucra principios y límites que tienen como principal función determinar la conducta de la administración pública en su relación con los ciudadanos. Estos principios y límites están relacionados con el buen gobierno como pilar de un Estado Constitucional Moderno. Siendo así, la complejidad de esta resolución radica, por lo tanto, en el impacto estructural que tiene sobre la forma en que el Estado debe ejercer su poder frente a los ciudadanos en el marco de la política fiscal.

Teniendo en cuenta ello, en el análisis de los problemas jurídicos de esta resolución, se pretende abrir un espacio de reflexión respecto al impacto que las actuaciones del Estado –y, en particular, de sus entidades administrativas– tienen sobre derechos que son reconocidos a favor de los contribuyentes, así como también se busca evidenciar la necesidad de que tales actuaciones se enmarquen en los lineamientos que conforman el concepto de buen gobierno.

En consecuencia, las conclusiones del presente informe jurídico aspiran a servir como insumo para el debate sobre los límites constitucionales de la actuación administrativa, específicamente a partir del criterio establecido por el TC con relación a la aplicación de intereses moratorios en los casos donde la responsabilidad de demora en resolver los recursos administrativos recae en el Estado y no en el contribuyente que impugnó. Además, se busca demostrar cómo este tipo de prácticas afecta la relación entre el poder tributario del Estado sobre el ejercicio de los derechos y principios reconocidos por la Constitución a favor de todos los ciudadanos.

I.2. Presentación del caso

Respecto al caso bajo cuestión, este tiene como marco de controversia la aplicación de intereses moratorios luego de haber transcurrido el plazo legalmente establecido por el Código Tributario (en adelante CT). En este caso, la empresa Maxco S.A.C. interpuso una demanda de amparo contra la SUNAT y el Tribunal Fiscal (en adelante TF) a razón de dicha aplicación, ya que, a pesar de que el TF no había resuelto el recurso de apelación –dentro del plazo de 12 meses establecido por el CT– presentado por la referida empresa, la SUNAT continuó computando los referidos intereses, lo cual incrementó significativamente su deuda tributaria sin que exista responsabilidad por parte del contribuyente. Es así que, la empresa Maxco sustentó su demanda alegando que dicho cómputo de intereses, fuera del plazo legalmente establecido, vulneraba sus derechos de petición y propiedad, este último concretizado en la afectación al principio de no confiscatoriedad.

Frente a ello, en la resolución que el TC emite respecto a la demanda de amparo presentada, el máximo órgano de interpretación de la Constitución, con el propósito de proteger los derechos de los contribuyentes, emitió un precedente vinculante que estableció límites a la administración tributaria respecto a su actuación en la aplicación de intereses moratorios.

Siendo así, además de jurisprudencia y doctrina, la normativa que se tiene en consideración –principalmente– es la Constitución Política del Perú, el Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General (en adelante la LPAG) y el Código Tributario, en particular los arts. 33 y 150, referidos al cobro de intereses moratorios y al plazo legal para resolver los recursos de apelación por parte del TF, respectivamente.

Ahora bien, con relación al método jurídico a ser empleado, el presente informe aplica el método jurídico dogmático, a través del cual se identifican, sistematizan y analizan las normas y principios jurídicos que se ven involucrados en el caso en concreto. Asimismo, se recurre a una interpretación sistemática que permite involucrar la potestad tributaria del Estado con la protección de los derechos reconocidos por la Constitución a favor de los contribuyentes.

Es por ello que, la estructura de este informe jurídico empieza con el reconocimiento de los principales hechos del caso Maxco, seguido de la formulación de los principales problemas jurídicos, los cuales se expresan mediante una pregunta principal, preguntas secundarias y una complementaria. Posteriormente, se expone la posición asumida respecto de dichos problemas y la resolución de sentencia en cuestión. Y finalmente, se desarrolla un análisis sobre los problemas jurídicos identificados, con el propósito de arribar a conclusiones y proponer las recomendaciones pertinentes.

II. IDENTIFICACIÓN DE LOS HECHOS RELEVANTES

II.1. Hechos relevantes del caso Maxco

Con la finalidad de comprender los hechos que conciernen la resolución de sentencia bajo análisis, corresponde identificar lo siguiente:

Procedimiento de Fiscalización

Luego de haberse efectuado la fiscalización correspondiente al Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, la SUNAT, el 09/01/2012, notificó a la empresa Maxco las Resoluciones de Determinación N° 022-003-0023481 y Multa N° 022-002-0011670 a razón de la infracción tipificada en el inc. 1 del art. 178 del CT.

Recurso de reclamación

El 06/02/2012, la empresa Maxco interpuso recurso de reclamación contra las referidas resoluciones. Frente a lo cual, el 31/10/2012, la SUNAT emitió la Resolución de Intendencia N° 0250140016566/SUNAT que declaraba infundado dicho recurso.

Recurso de apelación

El 08/01/2013 la empresa Maxco interpuso recurso de apelación ante el TF contra la referida Resolución de Intendencia. El 14/02/2013 ingresa el Exp. N° 2508-2013 de apelación y empieza a computarse el plazo de 12 meses legalmente establecido, siendo el 14/02/2014 la fecha límite para que el TF emita resolución.

Demanda de amparo

Interposición de la demanda:

El 26/07/2017, la empresa Maxco, bajo el argumento de que la SUNAT y el TF se encontraban vulnerando sus derechos a un debido procedimiento, a la petición administrativa, a la proscripción del abuso de derecho y el principio de no confiscatoriedad, interpuso demanda de amparo contra dichas instituciones públicas. Al respecto, alegó que la vulneración de los referidos derechos se daba por la conducta del TF al no emitir resolución dentro del plazo establecido por ley luego de haber interpuesto un recurso de apelación. Dicha demora, sustentó, hacía que la SUNAT continúe computando intereses moratorios aun cuando la demora en emisión de la resolución era responsabilidad del TF; razón por la cual, solicitó que se inaplique el art. 33 del CT, dado que no era admisible que se continúe computando los intereses moratorios sobre su deuda tributaria, cuando el retraso para la resolución de su apelación no era su responsabilidad.

Posteriormente, habiendo declarado la admisibilidad de la demanda, mediante sus procuradores públicos, la SUNAT y el Ministerio de Economía y Finanzas (en adelante el MEF), presentaron sus descargos.

Descargos de la SUNAT:

Dentro de sus fundamentos, la SUNAT señaló que no corresponde la inaplicación del art. 33 del CT, respecto al cómputo de los intereses moratorios, dado que es la consecuencia que el CT establece frente al incumplimiento del deber de contribuir. Asimismo, sostuvo que dicha inaplicación no está referida directamente al contenido constitucionalmente protegido de los derechos alegados por la empresa.

Descargos del MEF:

Como parte de sus fundamentos, el MEF hizo énfasis en que el cobro de intereses moratorios no vulnera los derechos alegados en la demanda, ya que estos intereses

eran de obligatoria aplicación en la actualización de la deuda tributaria. Por ende, coincidió con la SUNAT al sostener que el cómputo y cobro de los intereses moratorios es el resultado de una conducta antijurídica del contribuyente: el incumplimiento del deber de contribuir.

Sentencias de primera y segunda instancia:

Mediante resolución de sentencia del 24/04/2019, el Decimoprimer Juzgado Constitucional de Lima de primera instancia declaró fundada la demanda con relación a la inaplicación del art. 33 del CT.

En vista de las apelaciones presentadas, mediante resolución del 10/11/2020, la Sala Constitucional competente declaró ineficaz la sentencia emitida por la primera instancia y nulo todo lo actuado. Al respecto, argumentó que la pretensión de la parte demandante debía discutirse en la vía ordinaria.

Recurso de agravio constitucional:

El 18/06/2021, la empresa Maxco presentó recurso de agravio constitucional reiterando las alegaciones presentadas en su demanda de amparo.

Resolución de sentencia del TC

El 22/11/2022 el TC, a pesar de haber declarado la improcedencia de la demanda interpuesta, –bajo el sustento de que el proceso contencioso administrativo era la vía ordinaria igualmente satisfactoria para la tutela de los derechos alegados– consideró necesario pronunciarse sobre la presunta inconstitucionalidad de ciertos aspectos relacionados con el cobro de intereses moratorios regulado en el art. 33 del CT. Ello, en atención a su deber de garantizar la protección de los derechos constitucionalmente reconocidos.

Respecto a su análisis concluyó lo siguiente:

- Existe una afectación directa al derecho de petición y propiedad cuando, aún no sea responsabilidad del administrado, se computa el cobro de intereses una vez vencido el plazo legalmente establecido para resolver un recurso.
- La prohibición de aplicar intereses moratorios, cuando el plazo legalmente establecido ha vencido, se sustenta en la exigencia de que debe garantizarse

el contenido constitucionalmente protegido de los referidos derechos. Las deudas tributarias y recursos que se interpusieron antes de las reformas del art. 33 del CT deben responder a dicha exigencia y no solo limitarse a lo dispuesto por la ley.

- No resulta razonable ni constitucionalmente admisible que el Estado cobre intereses moratorios en periodos en los cuales ha incumplido con resolver dentro del plazo legalmente establecido.
- Lo que está en discusión no es la justificación del retraso en resolver las controversias dentro de los plazos legales, sino que dicho retraso no tiene por qué perjudicar al contribuyente, si es responsabilidad de los órganos resolutores del procedimiento contencioso tributario.

Es por ello que, luego del análisis previamente expuesto, el TC estableció un precedente constitucional vinculante mediante el cual estableció una regla sustancial de obligatorio cumplimiento según la cual dispuso que, con prescindencia a las fechas de determinación de la deuda tributaria e interposición de recursos, está prohibido de que la administración tributaria aplique intereses moratorios cuando el plazo legalmente establecido para resolver un recurso administrativo ya ha vencido.

Esta prohibición, aplicable incluso a procedimientos en trámite, estableció como excepción la posibilidad de que la administración –objetivamente– acredite la conducta de mala fe o temeraria del administrado como causa del retraso. De igual modo, dispuso que el Poder Judicial está obligado a ejercer control difuso sobre el art. 33 del CT en los casos en que este haya permitido el cómputo de intereses más allá del plazo legal, tanto en sede administrativa como judicial, salvo que también se acredite la excepción mencionada.

Cabe señalar que, recién el 24/04/2018, el TF emitió la Resolución N° 03127-3-2018, mediante la cual resolvió la apelación interpuesta por la empresa Maxco. Dicha resolución declaró fundado en parte el recurso de reclamación, y rectificó las citadas Resoluciones de Determinación y Multa.

Es así que, el 05/04/2019 se emitió la Resolución de Ejecución Coactiva N° 023-006-5451368, la misma que liquidó la multa impuesta a la empresa Maxco, incluyendo los

intereses moratorios. Dicha deuda tributaria fue cancelada en su totalidad el 17/04/2019.

Para una mejor comprensión de los hechos y las fechas en que se dieron, resulta pertinente considerar la siguiente línea de tiempo:



Gráfico de elaboración propia

II.2. Modificaciones normativas relacionadas al caso Maxco

Con relación a los hechos previamente expuestos, resulta necesario tener presente las modificaciones que el art. 33 del CT ha tenido a lo largo de los años, ya que estas han introducido limitaciones al cobro de intereses moratorios cuando el retraso es responsabilidad del órgano resolutor.

En ese sentido, en el siguiente gráfico se muestra que, inicialmente, en el texto original del art. 33 del CT no se incluía una regulación respecto a la suspensión del cómputo de intereses moratorios en la deuda tributaria, hasta que se dieron las modificaciones que tienen su entrada en vigencia de acuerdo al siguiente gráfico:



Gráfico de elaboración propia

Entonces, teniendo en cuenta la vigencia de las modificaciones y la fecha de interposición del recurso de apelación de la empresa Maxco (08/01/2013), el ámbito

temporal de aplicación de intereses moratorios que le corresponde a la mencionada empresa es la concerniente a la modificación del Decreto Legislativo N° 981. Es decir, en el caso Maxco aún no se aplicaba formalmente la suspensión del cómputo de intereses moratorios por exceso en el plazo para resolver en las etapas de apelación y cumplimiento.

III. IDENTIFICACIÓN DE LOS PRINCIPALES PROBLEMAS JURÍDICOS

Teniendo en cuenta que este caso plantea una situación que permite analizar el equilibrio entre la potestad tributaria y el respeto de los derechos fundamentales del contribuyente, corresponde formular las siguientes preguntas:

III.1. Problema principal

¿Es constitucionalmente admisible que la administración tributaria compute intereses moratorios por el periodo en que excede el plazo legal para resolver un recurso administrativo tributario, aun cuando dicha demora no sea atribuible al contribuyente?

III.2. Problemas secundarios

- ¿El cobro de intereses moratorios por parte de la administración responde a una lógica indemnizatoria o sancionadora?
- ¿Qué efectos genera sobre los derechos del contribuyente el cobro de intereses moratorios, cuando el retraso en resolver es responsabilidad exclusiva de la administración pública?

III.3. Problema complementario

- ¿La suspensión del cobro de intereses moratorios por demora del Estado podría incentivar la litigiosidad para evitar el pago oportuno de las obligaciones tributarias y afectar los ingresos estatales?

IV. POSICIÓN DE LA CANDIDATA

IV.1. Respuestas preliminares a los problemas principal y secundarios

Respecto a la constitucionalidad del cómputo de intereses moratorios luego de que se haya excedido el plazo legal para resolver el recurso administrativo, considero que ello no es admisible si se está dentro de un Estado de Derecho en donde el órgano resolutor administrativo debe respetar los derechos fundamentales del contribuyente. En ese sentido, no es constitucionalmente admisible que la administración tributaria compute tales intereses cuando el retraso en resolver el recurso administrativo tributario sea responsabilidad del órgano resolutor, siendo en este caso el TF.

Tal afirmación la sostengo, porque se tiene que partir de la naturaleza jurídica de los intereses moratorios, y al respecto Gastón Fernández menciona que su naturaleza responde a una lógica indemnizatoria, ya que buscan compensar la privación del uso de un capital (1991, p.186). Entonces, es evidente que los intereses moratorios –en principio– no tienen una finalidad sancionadora, ya que su principal propósito es resarcir al Estado respecto a la falta de ingreso oportuno que no ven percibidos por el no pago de una deuda tributaria.

Sin embargo, esta lógica se distorsiona cuando la administración tributaria aplica intereses moratorios –incluso– cuando existen situaciones donde la demora en resolver es responsabilidad exclusiva del Estado, tal como se advierte en el caso Maxco. Siendo así, realizar el cobro de estos intereses, a pesar de que el retraso para la emisión de resolución sea responsabilidad del organismo resolutor administrativo, afecta gravemente los derechos fundamentales del contribuyente, particularmente los derechos de petición y de propiedad, este último vinculado con el principio de no confiscatoriedad.

Dicha afectación se da en la medida de que, se convierte el ejercicio legítimo de cuestionar actos emitidos por la administración (derecho de petición) en un factor de perjuicio, lo cual vulnera la confianza legítima del administrado impugnante y restringe la presentación de recursos impugnatorios por el riesgo de que se apliquen arbitrariamente los intereses moratorios, como se da en el caso Maxco. Asimismo, el cobro de estos intereses por causa externa al contribuyente afecta el derecho de propiedad, ya que se afecta uno de los principios que restringe a la potestad tributaria

para que no afecte injustificadamente la propiedad privada: el principio de no confiscatoriedad.

Así, ha de tenerse en cuenta que, de acuerdo a lo que menciona Jorge Danós, el principio constitucional de no confiscatoriedad es una derivación del derecho de propiedad, dado que protege la propiedad en sentido subjetivo para que una ley tributaria no afecte desproporcionadamente a la esfera patrimonial del administrado (1994, p. 139). Entonces, en el caso Maxco, si bien a la fecha en que el demandante presentó su recurso de apelación ante el TF, aún se encontraba vigente el art. 33 del CT que establecía que no era aplicable la suspensión de intereses durante la etapa de apelación ante el referido Tribunal, ello no quita el hecho de que dicha norma era inconstitucional y, por ende, no era legítima su aplicación. En ese sentido, su aplicación resultaba ser una afectación desproporcionada a la esfera patrimonial del administrado.

Ahora, si bien se podría asumir que la suspensión del cómputo de intereses moratorios –cuando el retraso es imputable a la administración pública– podría incentivar a los contribuyentes a dilatar los procedimientos con la finalidad de no pagar oportunamente sus obligaciones tributarias, dicha afirmación parte de una presunción injustificada de la mala fe, lo cual no se adecúa al derecho de petición que tienen todos los administrados. El derecho de petición no puede verse limitado por una lógica que suponga un abuso de su uso, ya que su ejercicio constituye una garantía fundamental frente a potenciales excesos y/o errores de la administración pública.

IV.2. Posición individual sobre la decisión de la resolución

Con relación a la resolución de sentencia que será analizada en el presente informe jurídico, comparto el pronunciamiento sustantivo del TC respecto a la limitación de aplicación de intereses moratorios por parte de la administración tributaria. Considero que su pronunciamiento, seguido del respectivo establecimiento del precedente constitucional vinculante, es un gran aporte para proteger y garantizar el efectivo ejercicio de los derechos de los contribuyentes frente al comportamiento del Estado, a través de la administración pública, y la cobranza de deudas tributarias.

La sentencia acierta que, en el caso Maxco se afectan los derechos de petición y propiedad al computar intereses moratorios más allá del plazo legalmente establecido

para resolver los recursos administrativos, cuando la demora no es atribuible al contribuyente. Asimismo, comparto la interpretación constitucional del art. 33 del CT en la medida en que el Tribunal reconoce que la aplicación automática de intereses moratorios debe ser compatible con los principios constitucionales que rigen la administración tributaria: legalidad, capacidad contributiva, no confiscatoriedad y razonabilidad.

En ese sentido, estoy en la posición de que el Estado no puede verse beneficiado –económicamente– de su propia ineficiencia, trasladando al contribuyente las consecuencias de su retardo que, si bien podría estar justificado, excede del periodo previsto legalmente. Aquella actitud, solo calificaría a la administración pública como una administración arbitraria y no garante de los derechos fundamentales de los contribuyentes, alejándose así a la idea de un Estado de Derecho y buen gobierno.

Desde esta perspectiva, considero que, si bien el precedente establecido en el caso Maxco representa un avance sustancial en la tutela de los derechos fundamentales de los contribuyentes frente a prácticas desproporcionadas de la administración tributaria, el TC debe prever criterios generales claros para interpretar la excepción basada en la conducta de "mala fe o temeraria" del administrado. Esta indeterminación genera incertidumbre jurídica que puede afectar tanto a la administración como al propio contribuyente. Por ello, sostengo que el Tribunal debió tener en cuenta en su precedente una delimitación de esta excepción, estableciendo lineamientos que permitan orientar su interpretación. En ese sentido, tales lineamientos o criterios serían el soporte que refuerce la seguridad jurídica y garantice una aplicación razonable y equilibrada del precedente por parte de la administración tributaria.

V. ANÁLISIS DE LOS PROBLEMAS JURÍDICOS

Desde una perspectiva constitucional y de buen gobierno, resulta cuestionable la aplicación de intereses moratorios cuando la administración pública –ya sea la SUNAT o el TF como en este caso– incumple los plazos legalmente previstos para resolver los recursos administrativos interpuestos por el contribuyente.

Ahora bien, para comprender la perspectiva del presente análisis, es esencial comprender lo que es un buen gobierno y cómo es que este valor y principio tiene

influencia en cómo la administración pública tiene que actuar frente a los ciudadanos. Siendo así, al ser un concepto relativamente nuevo a lo largo de estas últimas décadas, autores como Alberto Castro, refieren que el buen gobierno ofrece un nuevo paradigma del Derecho basado en la calidad de las decisiones, el respeto de los derechos fundamentales de los ciudadanos y el correcto ejercicio de la discrecionalidad (2014, p. 250). De ese modo, el buen gobierno se sitúa como un limitante de la libre discrecionalidad del Estado, el cual está obligado a actuar de acuerdo a principios que garanticen el correcto funcionamiento de la potestad administrativa y su impacto sobre los derechos de los ciudadanos que parten a ser el eje central de la administración pública.

Así, se tiene que el buen gobierno trae consigo el fortalecimiento de la actuación del Estado frente a sus ciudadanos y que, por consiguiente, esta actuación no solo debe ser de acuerdo al principio de legalidad, sino que también tiene que darse dentro de los parámetros de legitimidad que permita un correcto respeto del interés público.

Y es en esa línea que, el caso Maxco constituye un claro ejemplo de cómo el TC, al advertir la inconstitucionalidad de la aplicación de intereses moratorios una vez culminado el plazo legal para resolver los recursos administrativos, ejerció su rol de control frente a una actuación administrativa lesiva a los derechos fundamentales del contribuyente por parte de la SUNAT.

En ese contexto, resulta pertinente identificar si la aplicación de intereses moratorios responde realmente a una lógica indemnizatoria o si, por el contrario, adquiere una naturaleza sancionadora. Esta identificación resulta fundamental, pues permite analizar si el cobro de estos intereses, durante el periodo en que la demora en resolver es atribuible al propio Estado, resulta compatible con los principios constitucionales que conforman la potestad tributaria y la relación entre el Estado y los contribuyentes.

Ahora bien, es necesario partir de una visión general –con relación a las obligaciones y responsabilidad civil– sobre la clasificación y finalidades de los intereses en el ámbito jurídico, para finalmente aterrizar en el análisis específico de los intereses moratorios en el ámbito tributario, poniendo especial énfasis en el caso Maxco, en el cual el TC analiza los efectos de su aplicación cuando la demora en resolver es atribuible al propio Estado.

Siendo así, es esencial tener presente que la deuda por intereses tiene siempre un carácter de obligación accesoria, lo que implica que no pueden existir sin una deuda principal que la respalde (Fernández, 1991, p. 190). En ese sentido, atendiendo a la clasificación que el Código Civil peruano opta respecto a los intereses, Gastón Fernández señala que, con relación al criterio de origen, el Código Civil clasifica a los intereses en convencionales y legales; y, con relación a su naturaleza y finalidad, están los intereses compensatorios y moratorios (1991, p. 179-180). Esta idea resulta fundamental para comprender no solo el origen de la obligación de pagar intereses, sino su función dentro de una relación jurídica determinada.

A partir de dicha clasificación, corresponde centrarse en los intereses moratorios, cuya finalidad específica se diferencia de los intereses compensatorios. Mientras estos últimos cumplen una función de retribución por el uso del dinero, y no debe entenderse como una forma de indemnizar el lucro cesante; en los casos donde el incumplimiento se da por responsabilidad del deudor, y salvo que las partes acuerden lo contrario, este interés es reemplazado por el interés moratorio, cuyo propósito es indemnizar al acreedor por el perjuicio ocasionado por la mora (Villagrasa, 1998, p. 149-150). Siendo así, esta distinción es importante para comprender la naturaleza indemnizatoria de los intereses moratorios dentro del Derecho Civil, ya que permite analizar su aplicación en el Derecho Tributario, especialmente cuando su exigibilidad no responde a una conducta atribuible al contribuyente como se advierte en el caso Maxco.

En ese sentido, para tratar a los intereses moratorios en el ámbito tributario, resulta pertinente partir de la composición de la deuda tributaria, la cual se encuentra conformada, de acuerdo a lo previsto en el art. 28 en el CT, por el tributo, las multas y los intereses, siendo estos de naturaleza moratoria.

Al respecto, Silvia Nuñez resalta que el tratamiento otorgado por el art. 33 del CT con relación a los intereses moratorios, no difiere sustancialmente del que se les asigna en el Derecho Civil, en el cual dichos intereses tienen como finalidad reparar los daños y perjuicios derivados de la falta de ejecución de una obligación a causa de la demora de pago, ya sea culposo o doloso (2014, p. 231). Es por ello que, visto desde el ámbito tributario, el acreedor vendría a ser el Estado que se encontraría perjudicado por el

tiempo en que no percibe el pago oportuno de los contribuyentes respecto a sus deudas tributarias.

Ahora, teniendo en cuenta ello, a diferencia de lo que menciona superficialmente el TC en la resolución sentencia¹, sobre la supuesta naturaleza sancionatoria de estos intereses, la autora Nuñez refiere –acertadamente– que la naturaleza jurídica del interés por mora en el ámbito tributario es indemnizatoria, y tienen su origen en la norma (art. 28 del CT), además de que su generación se da automáticamente, ya que basta con que el contribuyente no cancele su deuda para que se empiecen a generarse estos intereses (Nuñez, 2014, p. 232). Es por ello que, en el caso Maxco, la empresa al interponer el recurso de apelación, no detenía el cómputo de intereses por mora, ya que estos se generaban desde el día posterior a la fecha de vencimiento hasta la fecha en que se cancelara la deuda tributaria establecida en las resoluciones respectivas.

No obstante, esta naturaleza indemnizatoria de los intereses por mora –reconocida por la regulación del Derecho Civil y trasladada a la regulación tributaria– entra en tensión cuando el supuesto de hecho que da lugar a estos intereses no es atribuible al contribuyente, sino a la administración pública. Precisamente, en el caso Maxco, el TC analiza los efectos de esta aplicación automática de intereses en un contexto en el cual el contribuyente ejerció su derecho a interponer un recurso de apelación de acuerdo a ley, frente a lo cual el TF excedió el plazo previamente dispuesto en el art. 150 del CT.

En ese contexto, la aplicación de los intereses moratorios deja de tener una finalidad indemnizatoria, en la medida que, en este caso, no se da un perjuicio real al Estado que le sea atribuible al administrado. Por lo contrario, los intereses moratorios pasan a tener una finalidad sancionadora que afecta injustificadamente derechos fundamentales que serán desarrollados en el presente análisis.

En efecto, la lógica indemnizatoria que justifica los intereses moratorios se respalda en la existencia de un perjuicio real al acreedor por parte del deudor. Sin embargo, en el Derecho Tributario, esta lógica se desnaturaliza cuando la propia administración es

¹ Fundamento 59: “El Tribunal Constitucional no solo entiende el argumento de la complejidad de los asuntos tributarios, sino que no descarta la tesis de que los intereses moratorios no tienen solamente una naturaleza sancionatoria (...)”.

la que incumple sus deberes y, aun así, traslada al contribuyente las consecuencias de su inacción. Ello se evidencia perfectamente en el caso Maxco, en el cual el TF excedió el plazo de 12 meses que se establece para resolver un recurso de apelación, de acuerdo al art. 150 del CT. Sin embargo, a pesar de dicha situación, la SUNAT computó intereses moratorios durante tal periodo, generando una carga económica que no era consecuencia de un incumplimiento del contribuyente, sino de la ineficiencia administrativa.

De ese modo, en el presente caso, no se está cuestionando la demora de emisión de resolución del TF, la cual puede o no estar justificada, lo que se está cuestionando es que dicha demora sea causa de un cobro de intereses que afecta directamente al contribuyente, cuando este solo ejerció su derecho de petición.

Respecto al derecho de petición, este es reconocido en el inc. 20 del art. 2 de la Constitución, cuando se menciona que toda persona tiene derecho a la formulación de peticiones ante la autoridad competente, la misma que tiene el deber de dar respuesta respetando los plazos establecidos por la ley, bajo propia responsabilidad. Con relación a este derecho, las autoras Idarmis Knight y Marla Iris coinciden en que este se basa en que todo ciudadano tiene derecho a recurrir a cualquier autoridad cuando ve lesionado sus intereses particulares, con el fin de que dicha autoridad intervenga para dar solución a sus problemas (2023). Es decir, cualquier persona, sea natural o jurídica, tiene el pleno derecho de dirigirse a la autoridad que considere competente para presentar solicitudes vinculadas a sus intereses. Y es esta autoridad, la encargada de atender adecuadamente dichas solicitudes, con el objetivo de que se concrete el ejercicio efectivo del derecho de petición del solicitante.

Asimismo, el Pleno del TC en su sentencia del Exp. N° 3741-2004-AA/TC, respecto al derecho de petición y su desarrollo constitucional, ha sostenido que este derecho no solo comprende la facultad de presentar solicitudes individuales o colectivas ante la administración —como reclamos, pedidos de información, consultas o solicitudes de gracia—, sino también el derecho a cuestionar actos emitidos por la propia administración, tal cual lo reconoce la legislación peruana a través del inc. 2 del art. 117 de la LPAG². En ese sentido, el derecho de petición abarca tanto la iniciativa

² Art. 117.- Derecho de petición administrativa

117.2. El derecho de petición administrativa comprende las facultades (...) de contradecir actos administrativos (...).

ciudadana de vincularse voluntariamente con el poder público, como el derecho de contradecir decisiones administrativas a través de recursos o del proceso contencioso-administrativo (2005, p. 10). Como derecho subjetivo, impone obligaciones claras a la administración: recibir la solicitud sin restricciones, acusar su ingreso, darle trámite, resolverla de manera motivada y comunicar la decisión dentro del plazo legal (Tribunal Constitucional, 2005, p. 10).

En vista de ello, se advierte que en el caso Maxco el derecho de petición fue vulnerado en su dimensión más estructural. En este caso la empresa interpuso oportunamente un recurso de apelación contra el TF, ejerciendo legítimamente la facultad que tiene de contradecir un acto administrativo que afectaba su esfera jurídica que, en dicho caso, fue la resolución de intendencia y resoluciones de determinación y multa emitidas por la SUNAT. Sin embargo, la administración no cumplió con su deber de resolver dentro del plazo legal previsto, omitiendo así una de las obligaciones que la Constitución y la LPAG disponen.

Inclusive, en este caso el TF no solo excedió los 12 meses que el art. 150 del CT establece como plazo máximo en resolver los recursos impugnatorios, sino que dicha conducta hizo que se genere intereses moratorios en contra del contribuyente sin que este último haya tenido la responsabilidad. De ese modo, se evidencia que el TF, además de incumplir con su deber de responder oportunamente –de acuerdo al derecho de petición del recurrente–, trasladó las consecuencias de dicha conducta al contribuyente impugnante.

Surge entonces la interrogante de si, además de haberse afectado el derecho de petición por no atenderse la solicitud en el plazo establecido en la ley, este derecho también fue vaciado de contenido, en la medida de que el hecho de ejercerlo –al contradecir el acto administrativo– terminó perjudicando al propio contribuyente impugnante quien solo ejercía un derecho constitucionalmente reconocido.

Con relación a este interrogante, Tomás Vidal establece que el derecho de petición también se sustenta en el deber de los poderes públicos de tramitar y responder las solicitudes de los ciudadanos para que, justamente, se dé efectividad a este derecho (1999, p. 271). Es así que, se hace esencial la actuación de la administración para que el derecho de petición se haga efectivo; sin embargo, se dan los casos en que, en lugar de cumplir con ese deber estatal, el Estado termina trasladando al

administrado las consecuencias de su propia ineficiencia, como ocurre en el caso Maxco, responsabilizando así al contribuyente por las deficiencias del sistema administrativo tributario.

En ese sentido, tal conducta del Estado, que involucra el traslado de las consecuencias de su propia deficiencia en la administración pública, –claramente– vacía de contenido el derecho de petición, y convierte el ejercicio de este derecho constitucional, en un factor de perjuicio económico contra la persona que recurre a los recursos impugnatorios. Es por ello que, dicha situación es considerada como una paradoja, pues, como hace referencia Luis Miguel Sánchez, no solo se está vulnerando el derecho de petición en sí (por no atender eficientemente el recurso administrativo presentado), sino que el contribuyente impugnante se ve envuelto en una situación que perjudica aún más su situación económica luego de haber ejercido tal derecho (2023). En consecuencia, es evidente que en casos como el de Maxco, la actuación del Estado desnaturaliza el derecho de petición, ya que lejos de ser un mecanismo de protección frente a decisiones administrativas, se transforma en una desventaja para quien legítimamente busca respuesta de una autoridad.

Al respecto, el TC, al pronunciarse sobre el derecho de petición en el caso bajo análisis, reafirma que este derecho puede verse vulnerado cuando la administración no resuelve dentro del plazo legal los recursos presentados por los contribuyentes. En su análisis, el Pleno advierte que el art. 33 del CT, en su redacción previa a las modificaciones introducidas por la Ley N.º 30230 (en el año 2014) y el Decreto Legislativo N.º 1363 (en el año 2016), autorizaba la aplicación de los intereses moratorios –incluso– en situaciones en las que la administración había incumplido el plazo legalmente previsto para resolver. Así pues, el citado artículo como norma legal, contrariamente a garantizar el derecho de petición, lo contradecía abiertamente, dado que daba lugar a imponer al contribuyente una consecuencia económica derivada de una omisión de la administración pública. En tal sentido, la norma legal en sí misma configuraba una vulneración al contenido constitucionalmente protegido del derecho de petición, ya que se desconocía el deber del Estado de brindar una respuesta oportuna, y se trasladaba al contribuyente –quien presentaba dentro de lo legítimamente permitido un recurso administrativo– un perjuicio injustificado, que además resultaba ser una clara situación de indefensión.

Además, con todo lo anteriormente mencionado, es pertinente traer a colación lo concerniente al principio de confianza legítima, un principio clave para comprender la relación entre la potestad tributaria y los contribuyentes, en la medida de que estos últimos tienen que verse protegidos por principios que garanticen un correcto ejercicio de la administración pública. En esa línea, Jaime Rodríguez-Arana afirma que el principio de confianza legítima se sustenta en valores como la seguridad jurídica y racionalidad, además de cumplir una labor limitante frente a la arbitrariedad administrativa y prohibir todo tipo de incerteza (2013, p. 65). Esta incerteza puede verse cuando no se respetan los plazos establecidos legalmente, dado que la seguridad jurídica se sustenta en las normas vigentes, y el hecho de que no se respeten, genera una desconfianza por parte de los ciudadanos que acuden al Estado para presentar recursos administrativos que esperan sean resueltos de acuerdo a ley. Siendo así, este principio sirve como garantía para los ciudadanos frente a decisiones que contradigan los estándares establecidos.

En el caso Maxco, este principio se ve afectado cuando el contribuyente, actuando conforme al derecho de petición que posee, y confiando en que el Estado resolverá dentro del plazo previsto legalmente, se ve sorprendido con el cobro de intereses por mora originado por la propia inacción del TF, lo cual ignora los plazos legales, además de contradecir abiertamente las expectativas legítimas del referido derecho.

Ahora bien, otro principio que se ve afectado es el principio de principio de buena administración. Este principio forma parte de los principios que conforman el buen gobierno, en la medida que es la manifestación del buen gobierno en la actividad administrativa. Y al respecto, Alberto Castro refiere que, en tanto principio del buen gobierno, el principio de buena administración no solo se limita a exigir que los funcionarios se abstengan de actuar de manera indebida, sino que involucra la obligación de que sus funciones se den con responsabilidad, y estén orientadas al interés general, así como al fortalecimiento de la confianza ciudadana en los actos administrativos (2014, p. 254). Siendo así, el principio de buena administración exige una actuación pública responsable y orientada al interés general, de manera que se consolide la legitimidad del Estado.

De ese modo, puede advertirse que, los principios de confianza legítima y buena administración están estrechamente relacionados, dado que ambos exigen que la

actuación del Estado sea coherente, racional y orientada al interés general, con el fin de preservar la legitimidad institucional que se ve realizada mediante el fortalecimiento de la confianza que los ciudadanos deberían alcanzar con relación a las instituciones públicas.

Respecto al caso Maxco, dicha conexión se evidencia, en cuanto el contribuyente actuó conforme al marco normativo vigente, presentando su recurso de apelación en los plazos establecidos legalmente y, legítimamente, confió en que el Estado actuaría con diligencia y previsibilidad de acuerdo a ley. Sin embargo, la SUNAT aplicó intereses moratorios, inclusive, en el tiempo en que el TF excedió el plazo previsto legalmente para resolver, destruyendo así una expectativa fundada en la legalidad y en el correcto funcionamiento del sistema administrativo tributario.

Con todo ello, y regresando concretamente al tratamiento del derecho de petición, es posible identificar que la afectación de los principios mencionados, tienen un impacto directo en el ejercicio de este derecho. Ello porque, cuando el Estado genera expectativas en el ciudadano, como el resolver su recurso administrativo dentro del plazo legal, y luego actúa de forma ineficiente o hasta arbitraria, no solo está defraudando la confianza generada en el ciudadano que espera legítimamente la resolución de su caso, sino que vacía de contenido el derecho fundamental a solicitar y obtener una respuesta oportuna y razonable.

Y de acuerdo a lo mencionado anteriormente, en el caso Maxco, el derecho de petición se desnaturaliza, porque, además de no haberse obtenido oportunamente una respuesta por parte del TF, lo realmente cuestionable es que, a razón de dicha ineficiencia, se pretenda cobrar intereses moratorios en perjuicio económico del contribuyente, quien optó por la apelación como medio de defensa de sus derechos y en confianza de la actuación del Estado.

Ahora, si bien es cierto que la materia tributaria presenta una alta complejidad técnica y que, en ciertos casos, los órganos administrativos sobrellevan una alta carga de expedientes que podría justificar las demoras en emitir una resolución, ello no exime al Estado del deber que tiene respecto a resolver dentro de los plazos legalmente establecidos. Siendo así, lo cuestionable no es el cómputo de intereses moratorios en sí, sino que el cobro de tales intereses se dé por el periodo de retraso por parte de la administración pública y sea asumido por el contribuyente impugnante. En tales

casos, no existe una conducta imputable al contribuyente que dé lugar a indemnizar al Estado como acreedor de la deuda tributaria.

Además, debe tenerse en cuenta que el derecho de petición no solo implica la facultad de presentar una solicitud o impugnar una decisión, sino también la garantía de recibir una respuesta oportuna, motivada y dentro del plazo reconocido legalmente. Así lo reconoció el TC en el Exp. N° 04082-2012, conocido como el Caso Medina de Baca, en el que señaló que, incluso cuando existan razones prácticas para la demora, dichas razones no son justificación para que el contribuyente tenga que cargar con las consecuencias económicas de una ineficiencia que no es responsabilidad suya (2016). Por el contrario, como se ha mencionado, al imponer las consecuencias de la deficiencia del Estado para resolver los recursos impugnatorios dentro del plazo, se está desnaturalizando el derecho de petición, ya que deja de ser una garantía para convertirse en una fuente de perjuicio del contribuyente, quien acudió legítimamente a la administración para ejercer un derecho constitucionalmente reconocido.

Ahora bien, la afectación del derecho de petición en este caso, trae consigo también la afectación al derecho de propiedad del contribuyente. Ello en la medida de que la persona impugnante se ve comprometida económicamente cuando la administración pública aplica intereses moratorios en periodos en los que esta misma ha incumplido con resolver dentro del tiempo previsto por la ley. Con relación a ello, mediante el art. 70 de la Constitución, se ha reconocido que el derecho de propiedad es inviolable y que el Estado tiene el deber de garantizarlo.

Siendo así, de acuerdo a lo que plantea Reynaldo Tantaleán, este derecho posee una doble dimensión: la primera gira en torno al deber del Estado de proteger la propiedad privada; y la segunda se basa en la facultad de este mismo Estado, de exigir obligaciones que permitan cuidar que el ejercicio de tal derecho se realice en armonía con el bien común y dentro de los límites legalmente establecidos (2020, p. 98). En ese sentido, el derecho de propiedad implica no solo una garantía frente al Estado de proteger la propiedad privada, sino también un ejercicio regulado conforme al interés general y a los límites legales.

Asimismo, en la resolución del Exp. N° 02243-2010-PA/TC, el Pleno del TC ha establecido que, cuando el Estado interviene en el disfrute y realización del derecho de propiedad, este debe de hacerlo respetando los preceptos legales, así como

también tiene que ser una intervención necesaria y proporcionada, además de tener una finalidad que logre un objetivo legítimo (2010). Así pues, muy aparte de que la intervención estatal en la propiedad privada debe ser respaldada por un precepto legal, esta intervención también debe ser sustentada en el interés general, necesidad y proporcionalidad.

Es así que, se reconoce que el Estado tiene la potestad de intervenir en la propiedad de las personas cuando lo hace respetando los parámetros previamente descritos y, justamente, a esta potestad, en el ámbito de los tributos, se le llama: la potestad tributaria.

En esa línea, Francisco Ruiz de Castilla refiere que la potestad tributaria es la facultad del Estado, mediante –principalmente– el poder legislativo, de establecer y estructurar los tributos respetando los principios tributarios que establece la Constitución (2017, p. 129-131). De ese modo, es que solo mediante ley o decreto legislativo, en situaciones de delegación de facultades al ejecutivo, se crean los tributos, los mismos que son objeto de cobro por parte de la SUNAT a fin de que se recauden ingresos para financiar proyectos a beneficio de la sociedad y sus necesidades.

Entonces, se tiene que la potestad tributaria del Estado se encuentra justificada en la necesidad de recaudar recursos para garantizar una adecuada prestación de servicios que atiendan las necesidades sociales, lo cual trae consigo que su ejercicio –ya sea mediante la SUNAT u otra entidad pública– debe darse dentro los límites constitucionales y los derechos de los contribuyentes, quienes no tienen que verse perjudicados injustamente.

Por tanto, si bien la potestad tributaria tiene como propósito la satisfacción del interés general de la sociedad, esta no puede ejercerse de manera arbitraria ni desproporcionada, dado que su ejercicio tiene influencia directa sobre el derecho fundamental de propiedad. En un contexto de buen gobierno, toda actuación estatal —incluida la recaudación tributaria— debe ser acorde a los principios de legalidad, razonabilidad y buena administración, garantizando una administración pública que priorice el respeto a los derechos y el interés público.

En ese sentido, la actuación del Estado respecto al derecho de propiedad, no solo hace referencia a la protección contra expropiaciones arbitrarias, sino que también

prohíbe toda afectación injustificada, desproporcionada o abusiva del patrimonio privado por parte del Estado, incluyendo en esas prohibiciones las cargas tributarias arbitrarias.

Al respecto, la carga tributaria entendida como la relación entre los impuestos que paga el contribuyente y el total de los ingresos netos, juega un papel importante dentro del derecho de propiedad, porque es mediante la carga tributaria que puede evidenciarse la posible desproporcionalidad entre los impuestos que finalmente el contribuyente paga y los ingresos que este tiene como persona jurídica o natural.

Ahora bien, en el caso Maxco, se pone en evidencia una afectación sustancial al patrimonio del contribuyente, ya que se le traslada una carga económica derivada de una omisión atribuible a la administración pública: la falta de pronunciamiento sobre un recurso administrativo. Específicamente, la SUNAT continúa exigiendo el pago de intereses moratorios, a pesar de que fue el TF el que incumplió con resolver dentro del plazo legalmente establecido. Y, es por medio de dicha actuación, que se genera una carga tributaria arbitraria y confiscatoria, pues no solo se exige el tributo en discusión, sino también intereses acumulados injustamente tras vencido el plazo para resolver.

Siendo así, corresponde ahondar más en lo que se conoce como el principio de no confiscatoriedad, un principio directamente relacionado con el derecho de propiedad que se encuentra reconocido en el párrafo segundo del art. 74 de la Constitución, el cual menciona –expresamente– la prohibición de que exista un tributo con efecto confiscatorio.

Con relación a este principio, Francisco Ruiz de Castilla sostiene que este pretende proteger la propiedad privada en la medida de que debe existir proporción entre el monto del tributo y el total del patrimonio del contribuyente (2017, p. 140). Asimismo, el autor continúa señalando que el principio de no confiscatoriedad también tiene como finalidad resguardar la capacidad de los contribuyentes para continuar sus actividades con la mayor normalidad y estabilidad posible; así como también trata de proteger el nivel de bienestar frente a la carga económica generada por el sistema tributario (Ruiz de Castilla, 2017, p. 141). En esa línea, el principio de no confiscatoriedad no solo limita el poder tributario por parte de la SUNAT, en este caso,

sino que también tiene un rol protector frente a afectaciones desproporcionadas que comprometan la estabilidad económica y el bienestar del contribuyente.

Además, este principio posee una dimensión cualitativa y otra dimensión cuantitativa. Respecto a la confiscatoriedad cuantitativa, esta hace referencia a, por ejemplo, cuando la base imponible o la alícuota del impuesto son excesivamente elevadas; mientras que la confiscatoriedad cualitativa se enfoca en el comportamiento de la administración tributaria que perjudican a los administrados (Ruiz de Castilla, 2017, p. 141-142). Entonces, el principio de no confiscatoriedad opera no solo frente a tributos desproporcionados en términos cuantitativos, sino que también hace frente a actuaciones administrativas que, sin alterar la norma tributaria, causan efectos perjudiciales e injustificados al contribuyente en el plano cualitativo.

Y es justamente este último supuesto –la confiscatoriedad cualitativa– el que se presenta en el caso Maxco, pues queda claro que no se cuestiona la deuda tributaria entendida como el tributo a cobrar más los intereses moratorios que se computan dentro del plazo legalmente establecido, sino se cuestiona la conducta de la administración al continuar generando intereses moratorios durante un periodo en el que incumplió con su obligación legal de resolver la apelación presentada por el administrado. Así, es la inacción del Estado la que causa un resultado confiscatorio en perjuicio del contribuyente, quien deberá asumir una carga tributaria desproporcionada a causa de intereses moratorios que no resultan constitucionalmente admisibles por ser responsabilidad del Estado el retraso y no del contribuyente impugnante.

Solo basta mencionar que la deuda inicial de la empresa Maxco, como multa impuesta, ascendía a S/. 143 389.00, monto que aumentó a S/. 242 929.00 por la aplicación de intereses moratorios que se computaron durante un tiempo que supera los 5 años. Ello, porque se tiene que la emisión de la resolución de ejecución coactiva se emitió el 05/04/2019, cuando la presentación del recurso de apelación fue el 08/01/2013. Es decir, la referida empresa tuvo que pagar S/. 99 540.00 de intereses, lo cual significa que los intereses moratorios constituyeron el 69% de la deuda original, un porcentaje que va en contra del principio de no confiscatoriedad, teniendo en cuenta que la demora fue responsabilidad del Estado.

Y es justamente esta misma línea argumentativa que el TC sigue en la resolución de sentencia del caso Maxco. Pues, el citado Tribunal es claro en calificar el cobro de intereses moratorios, una vez vencido el plazo legal para resolver un recurso, como un acto cualitativamente confiscatorio que, por ende, afecta el derecho de propiedad.

Esta calificación que se da al comportamiento de la administración tributaria en el caso Maxco, responde al perjuicio general que se causa, ya que el contribuyente no solo enfrenta, como se ha mencionado, el cobro del tributo originalmente cuestionado, sino también una acumulación de intereses generada por la propia inacción del Estado. Dicha carga impuesta injustificadamente, y al margen de una conducta atribuible al administrador, distorsiona por completo la naturaleza indemnizatoria de los intereses moratorios.

Al respecto, se ha considerado que la aplicación de los intereses por mora, a pesar de no haberse resuelto el recurso administrativo dentro del plazo establecido legalmente, no vulnera el derecho de propiedad, ya que el cobro de tales intereses es una consecuencia necesaria que se da por el incumplimiento del contribuyente que no pagó el tributo en el plazo oportuno (Durán & Arbieto, 2023, p. 267). Es decir, bajo dicha concepción, los intereses moratorios serían justificados en todos los casos como resultado automático del impago del contribuyente, incluyendo las situaciones en que sea la administración pública la responsable en la demora de resolver el recurso dentro del plazo previsto.

Siendo así, la correspondiente deuda tributaria debería ser exigida ni bien sea notificada la resolución de determinación o la orden de pago, y que, impugnar la referida deuda, no elimina ni suspende su exigibilidad, siendo que los intereses moratorios son legítimos independientemente de lo que ocurra durante el procedimiento impugnatorio (Durán & Arbieto, 2023, p. 267).

Ahora, si bien es válido el especial énfasis que se da a la recaudación de tributos, no debe omitirse considerar que en casos como el de Maxco, las deudas tributarias incluyen intereses moratorios excesivos que se generan por el Estado y su retraso en resolver. Y es que no se cuestiona el cobro de tributos en sí, sino que las consecuencias de una deficiente actuación estatal impliquen una carga económica injustificada que implique un aumento de la deuda tributaria –que incluye a los

intereses– del contribuyente de manera confiscatoria, lo cual va en contra de los principios que rigen la potestad tributaria en un Estado Constitucional de Derecho.

Específicamente, en el caso Maxco se aborda el conflicto de la aplicación de intereses moratorios y cómo es que estos llegan a ser el 69% de la deuda original, lo cual no se cuestionaría si es que tales intereses se produjeron por un retraso causado por la actuación del contribuyente, supuesto que no es así. La afectación al principio de no confiscatoriedad se da porque el cómputo de los referidos intereses es producto de un retraso del Estado en emitir una resolución que responda la contradicción al acto administrativo que la empresa Maxco presentó mediante apelación.

Por lo tanto, cuando el Estado exige el pago de intereses moratorios durante un periodo en el que no ha cumplido con resolver dentro del plazo legalmente establecido, está trasladando al contribuyente una carga económica excesiva que vulnera el principio de no confiscatoriedad, ello teniendo en cuenta que, en el caso Maxco, el TF tardó más de 5 años en resolver la apelación, cuando el plazo legal es de 1 año.

De ese modo, con todo lo mencionado, la aplicación de intereses moratorios, cuando el retraso en emitir resolución es responsabilidad exclusiva de la administración pública, genera una grave afectación directa a los derechos del contribuyente. Particularmente, se vulneran los derechos de petición, y el de propiedad relacionado al principio de no confiscatoriedad. Esta actuación por parte de la administración no solo vacía de contenido el legítimo ejercicio del derecho a recurrir a instancia para presentar recursos impugnatorios, sino que traslada injustamente al administrado las consecuencias de una ineficiencia estatal, generando una carga económica no justificable en temas de razonabilidad.

Ahora bien, Francisco Eguiguren, ha resaltado que la demora del TF en emitir resolución afecta tanto al contribuyente –al computar más intereses que debe asumir– como al propio Estado, que ve retrasada la posibilidad de cobrar los tributos que le corresponde (2021). Al respecto, es de importancia precisar que, no se niega que el no pago del contribuyente tiene un impacto hacia la recaudación de tributos por la potestad tributaria; sin embargo, se debe enfatizar que dicha afectación que sobrelleva el Estado es por su propia responsabilidad: el retraso en resolver por parte del TF.

Con relación a ello, debe tenerse en cuenta que el TF es un órgano resolutorio del MEF, que constituye la última instancia administrativa en materia tributaria y aduanera. En ese sentido, el TF, al ser un órgano del MEF que, a su vez, es un organismo del Poder Ejecutivo que, a su vez, es un poder del Estado; debe ser considerado como un órgano que forma parte del Estado y, por ende, cuando se hace referencia a este, en realidad se está hablando de la actuación estatal.

La afirmación sobre que el Estado se ve afectado por la demora que toma el TF en emitir resolución, resulta ser una visión fragmentada del aparato estatal, pues concibe al TF como un órgano ajeno al Estado mismo, cuando –en realidad– el TF no es una entidad ajena a este, sino que, como se ha mencionado, actúa a su nombre al ser un órgano resolutorio del MEF, un organismo principal del Poder Ejecutivo. De ese modo, el TF, dentro de su actuación como última instancia administrativa en materia tributaria y aduanera en controversias dadas entre los contribuyentes y la administración tributaria, no puede desligarse de la responsabilidad estatal.

Siendo así, desde la óptica del buen gobierno, autores como Schmidt-Assmann conciben al derecho administrativo contemporáneo, bajo una visión de ciencia de la dirección, la misma que propone una administración basada en una organización cooperativa y no cerrada ni piramidal; de ese modo, todos los órganos estatales actúan en coordinación y de forma coherente, eficiente y orientada a garantizar el interés general y los derechos de los ciudadanos (2006). Entonces, bajo dicha lógica, cuando el TF incumple sus deberes de resolver dentro del plazo legal, no es que el Estado se vea perjudicado como un tercero ajeno a la situación, sino que se afecta a sí mismo, dañando la legitimidad de sus propias decisiones y vulnerando los principios constitucionales que deben regir bajo su actuación.

En ese sentido, el contribuyente no debería cargar con las consecuencias de esta desarticulación institucional, especialmente, si el modelo de buen gobierno exige una administración unificada, responsable y respetuosa de los derechos fundamentales.

Por su parte, también se ha sostenido que, aún en los casos en lo que la responsabilidad de la demora sea del TF o la administración tributaria, las consecuencias deben ser asumidas por el administrado que no cancela su deuda tributaria oportunamente, ya que tal impago perjudica al Estado al no poder disponer del dinero adeudado (Durán & Arbieto, 2023, p. 263-265). Es decir, el ciudadano

debería, desde un inicio, asumir el pago de la deuda tributaria si es que no desea que las consecuencias de una posible demora de la administración pública le perjudiquen en términos económicos.

Esta posición demuestra una visión hacia la protección de la recaudación de tributos como eje prioritario de la política tributaria del Estado, la cual está orientada a garantizar los recursos para el cumplimiento de los fines públicos. Sin embargo, como se ha mencionado, es importante tener en cuenta que la potestad tributaria debe –necesariamente– ejercerse dentro de los límites que establece un Estado de Derecho y buen gobierno.

Siendo así, con relación al caso Maxco, no es jurídicamente admisible que el Estado traslade al administrado las consecuencias de su propia ineficiencia. Por ende, no es justificable, en ningún sentido, el perjuicio económico al contribuyente que, en uso de sus facultades constitucionales, presentó un recurso de apelación frente al cual no recibió respuesta alguna a pesar de que existe un plazo legal para hacerlo, conforme lo señala el art. 150 del CT.

Asimismo, respecto al monto que el Estado va a dejar de percibir por la no aplicación del cobro de intereses moratorios que se dan fuera del plazo establecido legalmente para resolver recursos por parte de la administración pública, debe tenerse presente que dicha falta de cobro, en realidad, no es un monto de dinero que deba percibirse, pues como se ha desarrollado, este cobro resulta contrario a lo legítimamente permitido dentro de una potestad tributaria que está regida por normas y principios que protegen los derechos de los contribuyentes.

Siendo así, tal como lo menciona Emilio Noguero, “es inexacto que la Sentencia genere un daño al fisco, cuando, por el contrario, se trata de dinero que no le debería corresponder” (2023). En consecuencia, no puede hablarse de una vulneración a la potestad tributaria y la recaudación de tributos, cuando lo que se deja de percibir proviene de una práctica inconstitucional. En este caso, no se está buscando afectar los ingresos estatales, sino corregir una afectación de derechos fundamentales, lo cual fortalece y no debilita el sistema tributario.

Ahora bien, debe enfatizarse que en casos como los de Maxco, no solo se afecta al contribuyente, sino que también se compromete la propia legitimidad del Estado

cuando sus órganos, como el TF, incumplen los plazos legales establecidos. En un Estado de Derecho, el respeto a la legalidad es primordial tanto por parte de los administrados, como también por parte de las entidades públicas y más, si se tiene en cuenta que es el principio de legalidad, el principio que sirve de pieza angular del Derecho Administrativo.

Si el Estado, mediante sus órganos administrativos, como el TF, no asume responsabilidad por el incumplimiento de los plazos establecidos por la ley –como el dado en el art. 150 del CT para resolver apelaciones–, se estaría dando lugar a una actuación irresponsable sin consecuencias jurídicas, lo cual afecta directamente los derechos fundamentales analizados en el presente informe. Inclusive, este supuesto resulta aún más cuestionable si se tiene en cuenta que los administrados, en los procedimientos administrativos, están obligados a cumplir estrictamente con plazos procesales bajo sanción de inadmisibilidad o pérdida de derechos.

Por lo tanto, no se trata de equiparar esta discusión con la noción del plazo razonable o la justificación del retraso de emisión de resoluciones por parte del TF, sino de reafirmar que el plazo legal debe ser exigible también al Estado, cuya sujeción a la norma es lo fundamental en el principio de legalidad y de la confianza que debe dar a los ciudadanos.

Ahora bien, el MEF, producto del precedente vinculante expuesto en la resolución de sentencia del caso Maxco, se pronunció al señalar que, la eliminación de gran parte de los intereses moratorios de las deudas en controversias de índole tributario generará que se promueva la litigiosidad, en lugar de reducirla (Noguerol, 2023). Esta idea contribuye a la postura crítica según la cual este precedente del TC incentivaría a los contribuyentes a presentar recursos impugnatorios con el objetivo de postergar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y generar la suspensión del cómputo de intereses moratorios durante la etapa recursiva ante el TF o en el proceso contencioso-administrativo.

Desde esta perspectiva, se plantea que la suspensión de cobro de intereses por mora –luego de haberse cumplido el plazo legal para resolver– podría ser usado por los contribuyentes como una herramienta para dilatar los procedimientos administrativos y, en consecuencia, evitar la cancelación de sus obligaciones tributarias.

Con relación a ello, Emilio Nogueroles señala que dicha afirmación desvirtúa el hecho de cuestionar la arbitrariedad que puede presentarse en el ejercicio del poder público, lo cual es reconocido como un derecho por la Constitución (2023). Pues, si es que se pretende que, por el solo hecho de cuestionar un acto administrativo, ya se está incurriendo en instrumentalizar los mecanismos de control de las decisiones administrativas, se está alegando que el contribuyente siempre va actuar de mala fe cuando ejerza su derecho a interponer un recurso administrativo.

Al respecto, el TC, mediante la sentencia del Caso Medina de Baca, se ha pronunciado al respecto, señalando que no debe asumirse, sin hechos específicos probados, la mala fe del contribuyente y reprimir el ejercicio legítimo de sus derechos mediante sanciones (2016). De ese modo, es evidente que, afirmar que los contribuyentes harán un uso abusivo del precedente no genera una base legítima para limitar el ejercicio del derecho de petición.

De hecho, la forma adecuada de abordar el problema de la litigiosidad no consiste en desalentar la interposición de recursos impugnatorios —cuya existencia se sustenta en controlar las decisiones administrativas y judiciales—, sino, como bien señala Emilio Nogueroles, la solución está en promover la seguridad jurídica, la claridad normativa y una aplicación coherente del Derecho (2023). El cuestionamiento de la actuación del poder público es parte esencial del concepto de un buen gobierno y Estado de Derecho, por lo que restringir su ejercicio, bajo presunciones de que se estaría cometiendo un abuso de derecho —al derecho de petición, por ejemplo— resulta inaceptable. Por lo tanto, la solución de la litigiosidad no está en restringir derechos, sino en fortalecer la seguridad jurídica y, en este caso, la calidad de la actuación administrativa tributaria.

Ahora, en la regla sustancial del precedente que se da en el caso Maxco, se establece como excepción la comprobación de una conducta de mala fe o temeraria por parte del contribuyente impugnante. Es decir, en los casos que se pruebe objetivamente que el retraso para la resolución del recurso administrativo —luego de haberse vencido el plazo previsto legalmente— sea por responsabilidad de una conducta temeraria o de mala fe por parte del contribuyente que impugnó, los intereses por mora serán computados y cobrados en la deuda tributaria.

No obstante, es de considerar que el TC, para el establecimiento del referido precedente, debió prever la incertidumbre en la interpretación de la conducta de “mala fe” por parte del administrado como excepción a la regla sustancial que prohíbe el cobro de intereses moratorios.

Al respecto, de acuerdo a Fabián Novak, la mala fe constituye el comportamiento intencional de una persona para causar un perjuicio o aprovechamiento indebido en el uso de un determinado derecho que le es reconocido (1997, p. 109). Siendo así, queda evidente que la mala fe resulta ser una conducta compleja de comprobar, dado que se refiere a la “intención” del comportamiento del administrado, el mismo que debería ser comprobado objetivamente para no recaer en meras suposiciones que perjudiquen a las partes de un procedimiento administrativo.

De esta manera, al no establecerse criterios claros para la determinación de la mala fe o temeridad del administrado, se deja un vacío interpretativo que genera incertidumbre jurídica tanto para la administración pública que, en la práctica, probar la mala fe o temeridad le resulta difícil, como para el administrado que podría verse desincentivado en el ejercicio legítimo del derecho de defensa, especialmente en un sistema en el cual la carga probatoria suele recaer sobre el contribuyente.

Siendo así, es necesario que en futuras resoluciones el TC establezca criterios que permitan una interpretación de la consulta de mala fe o temeraria del administrado. Y entre dichos criterios podría considerarse los mismos reconocidos en el art. 112 del Código Procesal Civil, los mismos que tienen que ser asumidos de acuerdo a cada caso a verse y, lejos de restringir derechos, permitirán proteger la finalidad legítima del precedente discutido y brindar mayor seguridad jurídica a la administración y a los contribuyentes.

VI. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Con todo lo anteriormente mencionado, se concluye que el cobro de intereses moratorios por periodos en que la administración pública incumple lo previsto legalmente, respecto a los plazos para resolver los recursos administrativos, es inconstitucional, en la medida de que se vulnera derechos fundamentales como el de petición, relacionado con los principios de confianza legítima y buena administración, y el de propiedad, relacionado con el principio de no confiscatoriedad.

Asimismo, el referido cobro desvirtúa la finalidad de los intereses moratorios dentro del ámbito tributario, ya que lejos de seguir la naturaleza indemnizatoria que estos tienen, se termina transformando en sanciones injustificadas cuando la demora es responsabilidad del Estado individualizado en la administración pública.

Es inaceptable que se traslade la ineficiencia estatal al contribuyente, quien legítimamente optó por ejercer un derecho que le es reconocido por normas de rango constitucional y legal. Siendo así, y en un contexto en el cual el ciudadano forma parte del eje central de la administración pública, es importante emplear prácticas que respeten lo que es un buen gobierno, pilar esencial de un Estado Constitucional Moderno.

En ese sentido, el precedente constitucional vinculante, que se establece mediante el caso Maxco, representa un avance sustancial en la tutela de los derechos fundamentales de los contribuyentes frente a prácticas desproporcionadas de la administración tributaria, la cual debe actuar de acuerdo a un auténtico Estado de Derecho y buen gobierno.

No obstante, también es de resaltar que el TC, al establecer el referido precedente, deja un vacío interpretativo al no precisar criterios claros para determinar la conducta de “mala fe o temeridad”. En ese sentido, siguiendo los lineamientos que tiene el ámbito tributario, es importante considerar el art. 112 del Código Procesal Civil con relación a la conducta de mala fe y temeridad.

BIBLIOGRAFÍA

Castro, A. (2014). Legalidad, buenas prácticas administrativas y eficacia en el sector público: un análisis desde la perspectiva jurídica del buen gobierno. En: Alberto Castro (ed.). *Buen gobierno y derechos humanos. Nuevas perspectivas en el derecho público para fortalecer la legitimidad democrática de la administración pública en el Perú*. Lima: Facultad de Derecho PUCP, 243-269

Danós Ordóñez, J. (1994). El régimen tributario de la Constitución: estudio preliminar. *THEMIS Revista De Derecho*, (29), 131-145. <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/view/11467>

Eguiguren Praeli, F (2021). El caso Telefónica y el derecho al plazo razonable | Francisco Eguiguren (Transcripción). *IUS 360*. Transcripción de entrevista. <https://ius360.com/el-caso-telefonica-y-el-derecho-al-plazo-razonable-francisco-eguiguren-transcripcion/>

Durán Rojo, L., & Arbieta Alfaro, H. M. (2023). Reflexiones sobre la posición del Tribunal Constitucional peruano respecto a los intereses moratorios en materia tributaria. *IUS ET VERITAS*, (66), 258-269. <https://doi.org/10.18800/iusetveritas.202301.016>

Fernández Cruz, G. (1991). La naturaleza jurídica de los intereses: punto de conexión entre derecho y economía. *Derecho PUCP*, (45), 177-213. <https://doi.org/10.18800/derechopucp.199101.006>

Knight Soto, I, & Delgado Knight, M. (2023). El Derecho de Petición. Una mirada a su dimensión defensiva y de participación ciudadana. *Estudios constitucionales*, 21 (1), 200-218. Epub 31 de julio de 2023. https://www.scielo.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0718-52002023000100200&lng=en&nrm=iso&tlng=en

Noguerol Uceda, E. (2023) “Caso MAXCO: Análisis de la sentencia del Tribunal Constitucional N.º 10/2023”. Enfoque Derecho. <https://enfoquederecho.com/caso-maxco-analisis-de-la-sentencia-del-tribunal-constitucional-n-o-10-2023/>

Novak Talavera, F. (1997). Los principios generales del derecho: la buena fe y el abuso del derecho. *Agenda Internacional*, 4(9), 109-134. <https://doi.org/10.18800/agenda.199702.005>

Núñez Rivas, S. Y. (2014). ¿Cuándo Pagar Intereses Moratorios Tributarios? *Derecho & Sociedad*, (43), 229-237. <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/12572>

Rodríguez-Arana, J. (2013). El principio general del derecho de confianza legítima. *Ciencia Jurídica*, 2(4), 59–70. <https://doi.org/10.15174/cj.v2i2.39>

Ruiz de Castilla, F. (2017). Derecho tributario: temas básicos. *Pontificia Universidad Católica del Perú. Fondo Editorial*, Colección Lo Esencial del Derecho, (11). <https://hdl.handle.net/20.500.14657/170670>

Sánchez Bao, L. (2023). El interés en resolver: la SUNAT, el Tribunal Constitucional y los intereses moratorios. *Enfoque Derecho*. <https://enfoquederecho.com/el-interes-en-resolver-la-sunat-el-tribunal-constitucional-y-los-intereses-moratorios/>

Schmidt-Assmann, E. (2006). Cuestiones fundamentales sobre la reforma de la teoría general del derecho administrativo, en: Javier Barnes (ed.). *Innovación y reforma en el derecho administrativo*. Sevilla: Editorial Derecho Global, 28-46 y 96-46.

Tantaleán Odar, R. (2020). El derecho de propiedad desde la óptica del Tribunal Constitucional peruano. *Derecho y Cambio Social*, (62), 96-102. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=7626205>

Tribunal Constitucional (2010). *Expediente N° 02243-2010-PA/TC*. Resolución del 16 de diciembre de 2010. <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2011/02243-2010-AA%20Resolucion.html>

Tribunal Constitucional (2005). *Expediente N° 3741-2004-PA/TC*. Resolución del 14 de noviembre de 2005. <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2006/03741-2004-AA.pdf>

Tribunal Constitucional (2016). *Expediente N° 04082-2012-PA/TC*. Resolución del 10 de mayo de 2016. <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2016/04082-2012-AA.pdf>

Vidal Marín, T. (1999). El derecho de petición. *Parlamento y Constitución*, (03), 261-281. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=197147>

Villagrasa Alcaide, C. (1998). La deuda de intereses. *Tesis doctoral presentada para la obtención del grado de doctor*. Barcelona: Universitat de Barcelona. <https://hdl.handle.net/2445/41537>





EXP. N.º 03525-2021-PA/TC
LIMA
MAXCO S.A.

RAZÓN DE RELATORÍA

En la sesión del Pleno del Tribunal Constitucional, de fecha 22 de noviembre de 2022, los magistrados Morales Saravia, Gutiérrez Ticse, Domínguez Haro, Monteagudo Valdez y Ochoa Cardich han emitido la sentencia que resuelve:

1. Declarar **IMPROCEDENTE** la demanda.

Se concede un plazo de 30 días hábiles contados a partir de la fecha de notificación de la presente sentencia para acudir al proceso contencioso administrativo, en el que deberá observarse la regla sustancial del precedente de esta sentencia.

2. En aplicación del artículo VI del Título Preliminar del Nuevo Código Procesal Constitucional, **ESTABLECER** como precedente constitucional vinculante las reglas contenidas en el fundamento 69 *supra*.
3. **NOTIFICAR** la presente sentencia a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, al Tribunal Fiscal, al Ministerio de Economía y Finanzas y al Poder Judicial.

Por su parte, la magistrada Pacheco Zerga emitió un voto singular por: i) declarar fundada la demanda; ii) 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 del presente voto, devolviendo el monto cancelado en exceso por la demandante; iii) ordenar a la parte demandada el pago de costos procesales; iv) en aplicación del artículo VI del Título Preliminar Del Nuevo Código Procesal Constitucional, establecer como precedente constitucional vinculante las reglas contenidas en el fundamento 25 *supra*; y v) notificar el presente voto a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, al Tribunal Fiscal, al Ministerio de Economía y Finanzas y al Poder Judicial.

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

Flavio Reátegui Apaza
Secretario Relator

SS.

MORALES SARAVIA
PACHECO ZERGA
GUTIÉRREZ TICSE
DOMÍNGUEZ HARO
MONTEAGUDO VALDEZ
OCHOA CARDICH



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03525-2021-PA/TC
LIMA
MAXCO S.A.

SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

En Lima, a los 22 días del mes de noviembre de 2022, el Pleno del Tribunal Constitucional, conformado por los magistrados Morales Saravia, Pacheco Zerga, Gutiérrez Ticse, Domínguez Haro, Monteagudo Valdez y Ochoa Cardich, pronuncia la siguiente sentencia; con el voto singular de la magistrada Pacheco Zerga, que se agrega. Sin la participación del magistrado Ferrero Costa.

ASUNTO

Recurso de agravio constitucional interpuesto por Maxco SAC contra la Resolución 6, de fecha 10 de noviembre de 2020, de fojas 880, expedida por la Primera Sala Constitucional de la Corte Superior de Justicia de Lima, que reformando la apelada, que declaró fundada la excepción de falta de agotamiento de la vía administrativa, ineficaz la Resolución 8, de fecha 24 de abril de 2019, y nulo todo lo actuado.

ANTECEDENTES

Con fecha 26 de julio de 2017, Maxco SAC. interpone demanda de amparo contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (Sunat). Alega la vulneración de sus derechos fundamentales a un procedimiento sin dilaciones indebidas, a formular peticiones con respuesta dentro del plazo legal, a la proscripción del abuso del derecho y al principio de confiscatoriedad de los tributos. Sostiene que la violación de los mencionados derechos se produce por la excesiva demora del Tribunal Fiscal para resolver la apelación de expediente 2508-2013, con el consecuente devengo y aplicación de intereses moratorios, fuera del plazo legal de resolución (fojas 218).

En ese sentido, solicita la inaplicación del artículo 33 del Texto Único Ordenado (TUO) del Código Tributario, en lo referido a la aplicación de intereses moratorios sobre la deuda tributaria relativa a la multa impuesta por la supuesta comisión de la infracción tipificada en el número 1 del artículo 178 del TUO Código Tributario, con relación al impuesto a la renta del ejercicio 2009, debiéndose mantener dicho interés únicamente por el período previsto legalmente para resolver la apelación, conforme al artículo 150 del TUO del Código Tributario. Asimismo, solicita que la administración tributaria se abstenga de cobrar intereses moratorios, derivados de la deuda tributaria discutida en el expediente de apelación relativo a la Resolución de Intendencia 0250140016566/SUNAT, desde el momento en que se superó el plazo establecido en el artículo 150 de Código Tributario.

Mediante Resolución 1, el Decimoprimer Juzgado Constitucional de Lima declaró inadmisibles las demandas, por considerar que los fundamentos de hecho y el petitorio no guardaban congruencia (fojas 270). Subsana la demanda, esta fue admitida por Resolución 2 (fojas 277).



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03525-2021-PA/TC
LIMA
MAXCO S.A.

El procurador público de la Sunat, mediante escrito de fecha 28 de marzo de 2018, contesta la demanda. Propone la excepción de falta de agotamiento de la vía administrativa en la medida que la recurrente no interpuso recurso de queja ni hizo uso del silencio administrativo negativo, por lo que la demanda debe ser declarada improcedente. Asimismo, manifiesta que la inaplicación de intereses moratorios no está referida en forma directa al contenido constitucionalmente protegido de los derechos fundamentales invocados, máxime si dichos intereses moratorios representan una consecuencia prevista en el ordenamiento ante la verificación de una conducta antijurídica; es decir, el incumplimiento del deber de contribuir. Refiere que la vía contenciosa administrativa es la adecuada para discutir las pretensiones de la recurrente (fojas 430).

El procurador público del Ministerio de Economía y Finanzas, mediante escrito de fecha 3 de abril de 2018, contesta la demanda. Propone la excepción de incompetencia, en tanto que la inaplicación del artículo 33 del TUO del Código Tributario debe ser discutida en un proceso de inconstitucionalidad, puesto que no se trata de una norma autoaplicativa. Asimismo, deduce la excepción de falta de agotamiento de la vía previa, en la medida que existiría una vía igualmente satisfactoria (sic). Además, sostiene que la aplicación de los intereses moratorios no vulnera los derechos fundamentales alegados, porque el cobro de intereses moratorios, hasta antes de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo 969, resultaba imperativa en la actualización de la deuda tributaria, por lo que su inaplicación a situaciones anteriores no es posible. Agrega que los intereses moratorios se generan única y exclusivamente por la verificación de una conducta antijurídica del contribuyente, quien debe asumir las consecuencias del incumplimiento del deber de contribuir (fojas 544).

El Decimoprimer Juzgado Constitucional de Lima, mediante Resolución 5, de fecha 6 de noviembre de 2018, declaró infundadas las excepciones de incompetencia y falta de agotamiento de la vía administrativa (fojas 647). Asimismo, mediante resolución 8, de fecha 24 de abril de 2019, declaró fundada la demanda en cuanto a la inaplicación, para su caso, del artículo 33 del TUO del Código Tributario. Sostiene que la dilación del procedimiento tributario es responsabilidad del Tribunal Fiscal, pues, atendiendo al contenido de la resolución 3127-3-2018, la empresa recurrente tuvo razones suficientes para litigar, más aún si se resolvieron a su favor parte de los reparos reclamados y apelados. En consecuencia, exoneró del pago de los intereses moratorios a la demandante (fojas 743).

La Sala Constitucional competente, mediante resolución 6, de fecha 10 de noviembre de 2020, revocó la Resolución 5 (que declaró infundadas las excepciones propuestas) y declaró ineficaz la sentencia de fecha 24 de abril de 2019, y nulo todo lo actuado. Argumenta que la pretensión de la recurrente cuestiona resoluciones administrativas de carácter tributario, por lo que ello debe discutirse en la vía ordinaria. Asimismo, aduce que, a la fecha de interposición de la demanda, no podría considerarse



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03525-2021-PA/TC
LIMA
MAXCO S.A.

como agotada la vía administrativa, pues la resolución cuestionada no versa sobre un acto administrativo firme y tampoco se ha acreditado el riesgo de irreparabilidad (fojas 1073).

Mediante escrito de fecha 18 de junio de 2021, la recurrente interpone recurso de agravio constitucional (fojas 1020). Argumenta que desde la interposición de la demanda se está violando los derechos al plazo razonable, a la no confiscatoriedad y de petición, y se está cometiendo abuso del derecho, pues adeuda ante la administración tributaria intereses moratorios cuyo cobro no corresponde, pues fueron devengados luego del cumplimiento del plazo legal para resolver el recurso de apelación. Asimismo, expresa que la demora en la resolución de la controversia no puede afectar al contribuyente, de forma tal que se vea perjudicado en su situación jurídica, y que esta empeore respecto a la oportunidad en que inició su reclamo, sobre todo si se advierte que la causa no es imputable a él.

FUNDAMENTOS

Delimitación del petitorio

1. La recurrente solicita la inaplicación del artículo 33 del Texto Único Ordenado (TUO) del Código Tributario, en cuanto a la aplicación de los intereses moratorios atribuidos a la multa impuesta por la presunta comisión de una infracción tipificada en el artículo 178.1 del TUO del Código Tributario, relativa al Impuesto a la Renta 2009. Refiere que debe mantenerse dicho cobro únicamente por el periodo legal previsto para resolver el recurso de apelación interpuesto en sede administrativa, de conformidad con el artículo 150 del citado Código. Como consecuencia de ello, solicita que se prohíba a la administración tributaria cobrar intereses moratorios en el expediente de apelación relativo a la Resolución de intendencia 0250140016566/SUNAT, desde el momento en que se cumplió el plazo legal para resolver, establecido en el artículo 150 del TUO del Código Tributario hasta que el Tribunal Fiscal emita su pronunciamiento.
2. Alega la violación de sus derechos a un procedimiento sin dilaciones indebidas, a formular peticiones ante la autoridad competente con respuesta dentro del plazo legal, a la proscripción del abuso del derecho y el principio de no confiscatoriedad tributaria.
3. Conforme se aprecia de la demanda, el recurso de apelación interpuesto contra la Resolución de Determinación N.º 022-003-0023481 y la Resolución de Multa 022-002-0011670, data de 8 de enero de 2013. El expediente de apelación ingresó al Tribunal Fiscal el 14 de febrero de 2013 (fojas 433).
4. Asimismo, del análisis de la Resolución del Tribunal Fiscal 03127-3-2018, del 24 de abril de 2018 (630), y de la Resolución del Tribunal Fiscal 00128-9-2019, del 8



de enero de 2019 (fojas 1188, vuelta), se advierte que la deuda tributaria producto de los intereses moratorios, luego de 6 años, aproximadamente, ya ha sido determinada.

5. Por otro lado, de la Resolución de Ejecución Coactiva 023-006-5451368, del 5 de abril de 2019 (fojas 1190 vuelta), se aprecia que la emplazada liquidó la multa impuesta a la recurrente, incluyendo los intereses moratorios, hecho que evidencia la materialización de la aplicación de la norma materia de cuestionamiento. Asimismo, se encuentra acreditado que tanto la multa como los intereses han sido cancelados vía operación bancaria (número de pago Sunat – NPS 1641076569, fojas 1190 vuelta), el 17 de abril de 2019.

Análisis de procedibilidad de la demanda

6. A la fecha de presentación de la demanda, esto es, el 26 de julio de 2017, se encontraba pendiente la resolución del recurso de apelación interpuesto contra la Resolución de Determinación N.º 022-003-0023481 y la Resolución de Multa 022-002-0011670, y, por lo tanto, la vía previa aún no se había agotado. Sin embargo, el artículo 43, inciso 4, del Nuevo Código Procesal Constitucional (NCPCo.), establece que no será exigible tal agotamiento si “no se resuelve la vía previa en los plazos fijados para su resolución”.
7. Pues bien, a la fecha de presentación de la demanda, el Tribunal Fiscal se había excedido ampliamente del plazo establecido en el artículo 150 del TUO del Código Tributario para emitir pronunciamiento. A lo que cabe agregar que Sunat ha reconocido expresamente que el retraso no ha sido consecuencia de un actuar abusivo por parte de la empresa recurrente (cfr. fojas 491). Por consiguiente, en el presente caso, no era exigible el agotamiento de la vía administrativa previa.
8. Ahora bien, tal como lo hacía el artículo 5, inciso 2, del Código Procesal Constitucional derogado, el artículo 7, inciso 2, del NCPCo., establece que el proceso de amparo no procede cuando existan vías procesales específicas igualmente satisfactorias para la protección del derecho invocado. De ello deriva con claridad la voluntad del legislador de hacer del proceso de amparo un proceso residual de tutela de urgencia.
9. En esa línea, en el fundamento 15 de la sentencia recaída en el Expediente 02383-2013-PA/TC, que tiene condición de precedente constitucional vinculante, este Tribunal dejó establecido que una vía procesal ordinaria será igualmente satisfactoria a la vía del amparo si, de manera copulativa, cumple con los siguientes elementos: i) la estructura del proceso es idónea para la tutela del derecho; ii) la resolución que se fuera a emitir podría brindar tutela adecuada; iii) no existe riesgo de que se produzca la irreparabilidad de daño; y iv) no existe necesidad de una



tutela urgente derivada de la relevancia del derecho o de la gravedad de las consecuencias.

10. El diseño legislativo del proceso contencioso administrativo posee la estructura y la configuración tutelar para controlar la validez de una resolución administrativa que pretenda el cobro de una deuda tributaria que incluya intereses moratorios, y cuya previsión normativa se considere violatoria de los derechos fundamentales.
11. Cierto es que, para controlar la validez de actos administrativos en el proceso contencioso administrativo, el artículo 18 de la Ley 27584, como regla, se exige el agotamiento de la vía administrativa, y que las excepciones a dicho agotamiento, previstas en el artículo 19 de la dicha ley, no son exactamente las mismas que son aplicables en el proceso de amparo (artículo 43 del NCPCo.). Sin embargo, también es cierto que, en cualquier momento a partir del cumplimiento del plazo legal para resolver un determinado recurso, el administrado puede acogerse al silencio administrativo negativo dando por agotada la vía administrativa, debiendo recordarse que, tal como establece el artículo 4, inciso 2, de la Ley 27584, también es impugnabile a través del proceso contencioso administrativo, “el silencio administrativo, la inercia y cualquier otra omisión de la administración pública”.
12. De otro lado, la empresa recurrente no ha argumentado por qué en su caso se justifica una tutela de urgencia. Es decir, no ha justificado por qué su caso concreto reviste características de tal gravedad que permitirían pronosticar razonablemente un daño constitucional irreparable en caso de que el asunto se ventile en el proceso contencioso administrativo y no en el proceso de amparo. De hecho, dado que la alegada afectación *iusfundamental* se encuentra relacionada con una supuesta indebida incidencia económica sobre el patrimonio de la empresa demandante ocasionada por un cobro tributario, al tratarse de una persona jurídica con fines de lucro, el riesgo de irreparabilidad del daño, con mayor motivo, no resulta verosímil.
13. Así las cosas, el proceso contencioso administrativo constituye una vía igualmente satisfactoria para controlar una resolución administrativa de cobro de una deuda tributaria que sea acusada de computar inconstitucionalmente intereses moratorios o para controlar la inercia de la administración tributaria al resolver un recurso administrativo en circunstancias en las que, en razón de una disposición legal, se vislumbra que se producirá dicho cobro inconstitucional. Y, desde luego, no cabe llegar a una conclusión distinta por el hecho de que la alegada inconstitucionalidad tenga como fuente lo previsto en una norma legal, puesto que, tal como establece el artículo 138 de la Constitución, el ejercicio del poder-deber del control difuso de constitucionalidad de las normas, corresponde llevarse a cabo “[e]n todo proceso” y no solo en los procesos constitucionales de tutela de derechos.
14. En consecuencia, en virtud de las razones expuestas, en aplicación del artículo 7, inciso 2, del NCPCo., corresponde declarar la improcedencia de la demanda.



15. Ahora bien, sin perjuicio de lo antedicho, en su condición de supremo interprete de la Constitución (artículo 1 de la Ley 28301 – Ley Orgánica del Tribunal Constitucional), más allá de que, como consecuencia del incumplimiento de algún presupuesto procesal, un proceso de amparo resulte improcedente, este Colegiado tiene la obligación de asegurar una debida protección de los derechos fundamentales en la jurisdicción ordinaria, de forma tal que, no solo procesal, sino también materialmente, su condición de vía igualmente satisfactoria resulte objetivamente garantizada.
16. Por ello, a continuación, el Tribunal Constitucional ingresará a analizar la alegada inconstitucionalidad de ciertos aspectos relacionados con el cobro de intereses moratorios, regulado por el artículo 33 del TUO del Código Tributario.

Potestad tributaria y obligación tributaria

17. La potestad tributaria constituye el poder que tiene el Estado para imponer a los particulares el pago de los tributos, la cual no puede ser ejercida de manera discrecional o de forma arbitraria, sino que se encuentra sujeta a los principios de reserva de ley, de igualdad, de capacidad contributiva, de no confiscatoriedad tributaria y al respeto, en general, de los derechos fundamentales.
18. En esa línea, en atención al principio de legalidad regulado por el artículo 74 de la Constitución, solo es posible exigir el pago de tributos cuando estos hayan sido regulados mediante norma de rango legal. Las únicas excepciones a dicho principio son los aranceles y tasas. Asimismo, los elementos que conforman el tributo (hecho generador, sujeto obligado, materia imponible y alícuota), deben ser regulados observando este principio. (Cfr. Sentencia recaída en el Expediente 02762-2022-PA/TC, fundamento 4 y ss.).
19. El artículo 28 del TUO Código Tributario detalla que la deuda tributaria se encuentra constituida por el tributo, las multas y los intereses, y estos últimos comprenden:
 - 1) El interés moratorio por el pago extemporáneo del tributo a que se refiere el artículo 33;
 - 2) El interés moratorio aplicable a las multas a que se refiere el artículo 181; y,
 - 3) El interés por aplazamiento y/o fraccionamiento de pago previsto en el artículo 36.
20. Asimismo, el artículo 3 del TUO del citado Código establece los supuestos bajo los cuales la obligación tributaria es exigible, siendo estos:
 1. Cuando deba ser determinada por el deudor tributario, desde el día siguiente al vencimiento del plazo fijado por Ley o reglamento y, a falta de este plazo, a partir del décimo sexto día del mes siguiente al nacimiento de la obligación.

Tratándose de tributos administrados por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT, desde el día siguiente al vencimiento del plazo fijado en el Artículo



29 de este Código o en la oportunidad prevista en las normas especiales en el supuesto contemplado en el inciso e) de dicho artículo.

2. Cuando deba ser determinada por la Administración Tributaria, desde el día siguiente al vencimiento del plazo para el pago que figure en la resolución que contenga la determinación de la deuda tributaria. A falta de este plazo, a partir del décimo sexto día siguiente al de su notificación.
21. Teniendo en cuenta las normas antes referidas, se aprecia que, en principio, la obligación de la declaración tributaria y su pago queda a cargo del contribuyente, obligación que, de acuerdo con el artículo 29 del TUO del Código Tributario, para el caso de tributos de liquidación anual (como lo es el impuesto a la renta), deben producirse dentro de los 3 primeros meses del año siguiente de producido el hecho imponible. Siendo ello así, en la medida que el contribuyente cumpla con la declaración y pago dentro del plazo antes referido, no se generan intereses, esto en el entendido de que su declaración de impuestos constituye la determinación de la deuda a cancelar a favor del Estado.
22. Sin embargo, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 43 del TUO del Código Tributario, la administración tributaria cuenta con un plazo de 4 años para revisar dicha declaración y pago, y de 6 años en los casos en los que no se presentó la mencionada declaración, para exigir el pago de tributos y aplicar sanciones respectivas.

Sobre el deber de contribuir y el principio de no confiscatoriedad tributaria

23. El proceso de determinación de la existencia de obligaciones tributarias a favor del Estado requiere de verificación técnica para la identificación de la capacidad contributiva de los administrados. Por ello, puede sostenerse que el procedimiento administrativo tributario tiene un carácter altamente especializado. No obstante, desde luego, ello no implica que se encuentre al margen del escrupuloso respeto de los derechos fundamentales. En efecto, la Administración Tributaria se encuentra en la obligación de respetar y garantizar los derechos fundamentales de los administrados, así como los principios y valores constitucionales, especialmente cuando estos han sido dotados de contenido a través de los pronunciamientos del Tribunal Constitucional.
24. En ese sentido, debe tenerse presente que el Tribunal Constitucional, en la evaluación de la potestad tributaria, ha resaltado que todo tributo surge como presupuesto funcional del Estado constitucional y cuenta con las siguientes características:

Por un lado, su capacidad productiva y su flexibilidad, que le permite adaptarse a las necesidades financieras de cada momento, y lo convierten en un instrumento crucial para afrontar las crecientes necesidades financieras del Estado Social. Por otro lado, (...) su aptitud para producir un efecto de redistribución de rentas,



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03525-2021-PA/TC
LIMA
MAXCO S.A.

compatible con los derechos y libertades constitucionales, al permitir detraer mayores recursos económicos de las economías privadas más favorecidas, y menos (o incluso ninguno) de las menos favorecidas'. (Cfr. sentencia recaída en el Expediente 06030-2007-PA/TC, fundamento 6).

25. Asimismo, respecto de las normas relacionadas con el deber de contribuir, ha tenido oportunidad de señalar que:

“... son reglas de orden público tributario que todos los contribuyentes deben obedecer, por cuanto conducen a fines completamente legítimos: contribuir, por un lado, a la detección de aquellas personas que no cumplen la obligación social de tributar, y, por otro, a la promoción del bienestar general que se fundamenta en la Justicia y en el desarrollo integral y equilibrado de la Nación (artículo 44 de la Constitución), mediante la contribución equitativa del gasto social”. (Cfr. Sentencia recaída en el Expediente 1203-2008-PA/TC, fundamento 5).

26. Por su parte, en cuanto al principio constitucional de no confiscatoriedad tributaria, ha señalado que:

(...) tiene la estructura propia de lo que se denomina un 'concepto jurídico indeterminado'. Es decir, su contenido constitucionalmente protegido no puede ser precisado en términos generales y abstractos, sino que debe ser analizado y observado en cada caso, teniendo en consideración la clase de tributo y las circunstancias concretas de quienes estén obligados a sufragarlo. No obstante, teniendo en cuenta las funciones que cumple en nuestro Estado democrático de derecho, es posible afirmar, con carácter general, que se transgrede el principio de no confiscatoriedad de los tributos cada vez que un tributo excede el límite que razonablemente puede admitirse como justificado en un régimen en el que se ha garantizado constitucionalmente el derecho subjetivo a la propiedad” (Cfr. Sentencia recaída en el expediente 00041-2004-PI/TC, fundamento 57).

27. Asimismo, conforme a la jurisprudencia de este Tribunal, el principio de no confiscatoriedad

es un parámetro de observancia que la Constitución impone a los órganos que ejercen la potestad tributaria al momento de fijar la base imponible y la tasa del impuesto...[De ahí que, se transgreda este principio cuando] el tributo excede el límite que razonablemente puede admitirse como justificado en un régimen en el que se ha garantizado constitucionalmente el derecho subjetivo a la propiedad y, además, ha considerado a ésta como institución, como uno de los componentes básicos y esenciales de nuestro modelo de Constitución económica. (Cfr. Sentencia recaída en el Expediente 02727-2002-PA/TC, fundamento 5)

28. Ahora bien, es fundamental tener presente que, tal como ha sostenido este Colegiado, el principio de no confiscatoriedad, en su íntima vinculación con el derecho fundamental a la propiedad, no solo puede evaluarse en un sentido cuantitativo relacionado con la imposibilidad, como se dijo, de detraer irrazonable y desproporcionadamente un *quantum* sustancial del patrimonio de los administrados, sino también en un sentido cualitativo, de modo tal que su violación se produce



“cuando se produzca una sustracción ilegítima de la propiedad por vulneración de otros principios tributarios, sin que en estos casos interese el monto de lo sustraído, pudiendo ser incluso perfectamente soportable por el contribuyente” (Cfr. Sentencia recaída en el Expediente 00041-2004-PI/TC, fundamento 56).

29. Así, por ejemplo, si se produce la exigencia del pago de una deuda tributaria como consecuencia de la aplicación de una ley violatoria de algún derecho fundamental, la afectación de la propiedad producida como consecuencia de tal exigencia de pago resulta cualitativamente confiscatoria, con prescindencia de si el contribuyente se encontraba en razonable capacidad económica de asumirlo.
30. Lo expuesto, permite concluir, por un lado, que, en atención al deber de contribuir es posible restringir razonablemente el derecho de propiedad de aquellos particulares que revelen notoria capacidad económica, y, por otro lado, que, en virtud del principio de no confiscatoriedad tributaria, cuantitativamente, tal gravamen no puede superar el límite que razonablemente los contribuyentes pueden asumir, y cualitativamente, con prescindencia del *quantum* del cobro, este debe ser consecuencia de una normativa y de actos que resulten compatibles con los principios constitucionales tributarios y, en general, con los derechos fundamentales.

Sobre el derecho fundamental de petición

31. Con relación al derecho fundamental de petición, la Constitución, en el artículo 2, numeral 20, preceptúa que toda persona tiene derecho “[a] formular peticiones, individual o colectivamente, por escrito ante la autoridad competente, la que está obligada a dar al interesado una respuesta también por escrito dentro del plazo legal, bajo responsabilidad”.
32. El Tribunal Constitucional ha tenido oportunidad de desarrollar sus alcances en su jurisprudencia, y ha precisado que este derecho cuenta con dos aspectos:

(...) el primer aspecto es el relacionado estrictamente con la libertad reconocida a cualquier persona para formular pedidos escritos a la autoridad competente; y, el segundo, unido irremediabilmente al anterior, está referido a la obligación de la referida autoridad de otorgar una respuesta al peticionante.

Esta respuesta oficial, de conformidad con lo previsto en el inciso 20) del artículo 2 de la Constitución, deberá necesariamente hacerse por escrito y en el plazo que la ley establezca. Asimismo, la autoridad tiene la obligación de realizar todos aquellos actos que sean necesarios para evaluar materialmente el contenido de la petición y expresar el pronunciamiento correspondiente, el mismo que contendrá los motivos por los que se acuerda acceder o no a lo peticionado, debiendo comunicar lo resuelto al interesado o interesados.

Sobre la materia debe insistirse en que es preciso que la contestación oficial sea motivada; por ende, no es admisible jurídicamente la mera puesta en conocimiento al peticionante de la decisión adoptada por el funcionario público correspondiente.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03525-2021-PA/TC
LIMA
MAXCO S.A.

En consecuencia, la acción oficial de no contestar una petición o hacerlo inmotivadamente trae como consecuencia su invalidez por violación, por omisión de un deber jurídico claro e inexcusable”. (Cfr. sentencia recaída en el Expediente 01042-2002-PA/TC, fundamento 2.2.4).

33. Así, este derecho conlleva un conjunto de obligaciones para el Estado que constituyen garantías a favor de los particulares. Entre tales obligaciones se encuentran:
- a) Facilitar los medios para que el ciudadano pueda ejercitar el derecho de petición sin trabas absurdas o innecesarias.
 - b) Abstenerse de cualquier forma o modo de sanción al peticionante, por el solo hecho de haber ejercido dicho derecho.
 - c) Admitir y tramitar el petitorio.
 - d) Resolver en el plazo señalado por la ley de la materia la petición planteada, ofreciendo la correspondiente fundamentación de la determinación.
 - e) Comunicar al peticionante la decisión adoptada. (Cfr. sentencia recaída en el Expediente 01042-2002-PA/TC, fundamento 2.2.4)
34. A la luz de lo expuesto, una de las formas en que se materializa el derecho fundamental de petición en sede administrativa es a través del ejercicio de la impugnación. En efecto, tal como ha destacado este Tribunal (cfr. sentencia recaída en el Expediente 01004-2011-PA/TC, fundamento 8), ello ha sido correctamente concretizado por el legislador cuando al desarrollar el denominado “derecho de petición administrativa”, ha establecido que este “comprende las facultades de presentar solicitudes en interés particular del administrado, de realizar solicitudes en interés general de la colectividad, *de contradecir actos administrativos*, las facultades de pedir informaciones, de formular consultas y de presentar solicitudes de gracia” (artículo 106.2 de La Ley N° 27444 – Ley del Procedimiento Administrativo General; énfasis agregado).
35. De manera tal que, entre otros casos, el derecho fundamental de petición resulta afectado si, tal como establece el artículo 2, inciso 20, de la Constitución, el respectivo recurso impugnatorio no es resuelto “dentro del plazo legal” o si, de cualquier forma, el peticionante resulta perjudicado por el llano ejercicio del derecho, más aún si dicho perjuicio se verifica a pesar de que, por responsabilidad no atribuible a él, el recurso no ha sido resuelto dentro de dicho plazo.
36. Así pues, el contenido constitucionalmente protegido del derecho fundamental de petición genera respecto de la Administración Pública y, en general, respecto de cualquier autoridad, la obligación constitucional de realizar su mayor esfuerzo para resolver las peticiones conforme a Derecho y dentro del plazo legal establecido por la norma pertinente.
37. Ahora bien, dicho esto, no debe confundirse el contenido protegido del derecho de petición con el contenido protegido del derecho a que los recursos sean resueltos dentro de un plazo razonable.



38. Tal como se ha enfatizado, en el caso del derecho de petición existe la exigencia constitucional de que la persona que lo ejerce reciba una respuesta debidamente argumentada por escrito “dentro del plazo legal, bajo responsabilidad”. Así, por imperativo constitucional, en el respeto por el plazo legalmente establecido para absolver la petición, anida la legitimidad de una fuente de origen democrático, más allá de cuyo límite temporal establecido no podrá incidirse negativamente sobre los derechos fundamentales del peticionante. De lo contrario, no solo tendría lugar la inobservancia de lo exigido por el artículo 2, inciso 20, de la Norma Fundamental y se vería frustrada la razonable expectativa del peticionante de que el recurso sea resuelto dentro del plazo instituido por el legislador democrático, sino que, paradójicamente, a la larga, resultaría perjudicado por el ejercicio válido de un derecho fundamental.
39. Desde luego, una excepción al criterio recién expuesto, estaría representada por el hecho de que la superación del plazo legal sea consecuencia de la conducta de mala fe o temeraria por parte del administrado. Ello, no obstante, tendría que ser objetivamente acreditado por el Estado.
40. Ahora bien, que, en razón del contenido protegido del derecho de petición, resulte inconstitucional afectar en alguna medida los derechos fundamentales del peticionante luego de transcurrido el plazo legal para resolver un recurso, no significa que transcurrido dicho plazo necesariamente se haya violado el plazo razonable para resolverlo. En efecto, la complejidad del asunto aún puede justificar constitucionalmente la adopción de una decisión más allá del plazo legal, librando de este modo a la autoridad pública de cualquier tipo de responsabilidad administrativa.
41. Recuérdesse que el artículo 8.1 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, establece el derecho al plazo razonable del proceso en que se determinen los derechos y obligaciones de la persona, de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otra índole. En ese sentido, debe tenerse presente que, aunque el artículo 8 de la Convención se denomina “Garantías judiciales”, la Corte Interamericana de Derechos Humanos (Corte IDH), ha establecido que dicho precepto “no se aplica solamente a jueces y tribunales judiciales. Las garantías que establece esta norma deben ser observadas en los distintos procedimientos en que los órganos estatales adoptan decisiones sobre la determinación de los derechos de las personas, ya que el Estado también otorga a autoridades administrativas, colegiadas o unipersonales, la función de adoptar decisiones que determinan derechos” (cfr. Corte IDH. Caso Claude Reyes y otros vs. Chile. Sentencia del 19 de septiembre de 2006, párrafo 118; Caso Barbani Duarte y otros vs. Uruguay. Sentencia del 13 de octubre de 2011, párrafo 118). A juicio del referido tribunal supranacional ello significa que “cualquier actuación u omisión de los órganos estatales dentro de un proceso, sea administrativo sancionatorio o jurisdiccional, debe respetar el debido proceso legal.



Además, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 8.1 de la Convención, es claro que, en la determinación de los derechos y obligaciones de las personas, de orden penal, civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter, se deben observar ‘las debidas garantías’ que aseguren, según el procedimiento de que se trate, el derecho al debido proceso” (cfr. Corte IDH. Caso Pollo Rivera y otros vs. Perú. Sentencia del 21 de octubre de 2016, párrafo 209).

42. Así las cosas, también en el procedimiento administrativo tributario debe respetarse el derecho a que este no extienda más allá de un plazo razonable, como componente del derecho fundamental al debido proceso.

Al respecto, la Corte ha considerado preciso tomar en cuenta varios elementos para determinar la razonabilidad del plazo en el que se desarrolla un proceso: a) complejidad del asunto, b) actividad procesal del interesado, c) conducta de las autoridades judiciales y d) afectación generada en la situación jurídica de la persona involucrada en el proceso. No obstante, la pertinencia de aplicar esos criterios para determinar la razonabilidad del plazo de un proceso depende de las circunstancias de cada caso, pues [en ocasiones] el deber del Estado de satisfacer plenamente los requerimientos de la justicia prevalece sobre la garantía del plazo razonable. En todo caso, corresponde al Estado demostrar las razones por las cuales un proceso [ha] tomado un período determinado que exceda los límites del plazo razonable. (cfr. Corte IDH. Caso Anzualdo Castro vs. Perú. Sentencia del 22 de septiembre de 2009, párrafo 156).

43. Así las cosas, no debe confundirse el encontrarse aún dentro del plazo razonable para resolver un recurso con la habilitación para imponer cargas al peticionante, puesto que, en razón del contenido constitucionalmente protegido del derecho de petición que exige dar respuesta dentro del plazo legal, transcurrido este no cabe válidamente afectar los derechos de quien lo ejerce.
44. De esta manera, la Constitución ha querido establecer el cumplimiento del plazo legal en la atención de peticiones, como una garantía constitucional a favor del peticionante, a fin de que este no se vea perjudicado en sus intereses cuando la autoridad por alguna razón, no puede cumplir con dicho plazo. Por ello, en el ámbito administrativo el legislador también le ha habilitado al administrado, por mandato legal, la posibilidad de acogerse al silencio negativo, con la finalidad de que, de encontrarse regulada la existencia de medios impugnatorios y de un órgano de segunda instancia administrativa, este pueda acudir directamente a ella mediante resolución ficta, o dar por agotada la vía administrativa para acudir a la sede judicial a discutir su pretensión. Tal facultad, conforme ha sido desarrollado en la jurisprudencia, es optativa para el administrado, pues este puede esperar a que la administración resuelva su petición –incluso fuera del plazo– o invocar el acogimiento del silencio administrativo para proseguir con su impugnación (Cfr. sentencia recaída en el Expediente 01003-1998-AA/TC).
45. Así, la exigencia de resolver las peticiones dentro del plazo legal, implica para la persona que ejerce el derecho una obligación razonable de asumir las consecuencias



que se puedan generar durante dicho plazo, quedando liberada de ellas cuando este se encuentre vencido, a menos que ello sea por responsabilidad exclusiva, objetiva y acreditadamente atribuible a ella.

Sobre la aplicación de intereses moratorios en las deudas tributarias

46. Ni el texto original del artículo 33 del TUO del Código Tributario, que regula la figura de los intereses moratorios, ni sus primeras modificaciones, incluyeron alguna referencia a la suspensión en su aplicación. Fue recién mediante el Decreto Legislativo 981, publicado el 14 de marzo de 2007, que modificó el artículo 33 del TUO del Código Tributario, que se establece la regla de suspensión del cobro de intereses moratorios en los términos siguientes:

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

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.

47. Luego, el artículo 7 de la Ley 30230, publicada el 11 de julio de 2014, modificó el anterior precepto en los términos siguientes:

La aplicación de los intereses moratorios se suspenderá a partir del vencimiento de los plazos máximos establecidos en los Artículos 142, 150 y 152 hasta la emisión de la resolución que culmine el procedimiento de reclamación ante la Administración Tributaria o de apelación ante el Tribunal Fiscal, siempre y cuando el vencimiento del plazo sin que se haya resuelto la reclamación o apelación fuera por causa imputable a dichos órganos resolutores [...].

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

48. Actualmente, el cuarto párrafo del artículo 33 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, modificado por el artículo 3 del Decreto Legislativo 1263, del 10 de diciembre de 2016, actualmente vigente, dispone lo siguiente:

La aplicación de los intereses moratorios se suspenderá a partir del vencimiento de los plazos máximos establecidos en los Artículos 142, 150, 152 y 156 hasta la emisión de la resolución que culmine el procedimiento de reclamación ante la Administración Tributaria o de apelación ante el Tribunal Fiscal o la emisión de resolución de cumplimiento por la Administración Tributaria, siempre y cuando el vencimiento del plazo sin que se haya



resuelto la reclamación o apelación o emitido la resolución de cumplimiento fuera por causa imputable a dichos órganos resolutores.

49. Como se aprecia, en la primera ocasión en la que se reguló la suspensión de la aplicación de los intereses moratorios (Decreto Legislativo 981 del año 2007), se estableció que dicha suspensión operaba solo una vez vencido el plazo legal para resolver el recurso de reclamación ante Sunat, sin perjuicio de lo cual se dispuso que “[l]a suspensión de intereses no es aplicable a la etapa de apelación ante el Tribunal Fiscal”. Es decir, se estableció expresamente que, a pesar de que pueda encontrarse vencido el plazo legal para resolver el recurso de apelación ante el tribunal fiscal, sin causa atribuible al administrado, los intereses moratorios continuarían computándose.

50. A la luz de lo expuesto *supra*, autorizar legalmente el cobro de intereses moratorios una vez vencido el plazo legal para resolver un recurso es violatorio del derecho de petición y del derecho de propiedad, y resulta cualitativamente confiscatorio, a menos que tal vencimiento pueda ser atribuido a la responsabilidad del administrado.

En efecto, si en razón de lo previsto por una ley, como resultado de la interposición de un recurso impugnatorio administrativo, el administrado se ve perjudicado por el retraso más allá del plazo legal para resolverlo, y dicho retraso no es su responsabilidad, entonces, dicha ley viola su derecho de petición; y si dicho perjuicio se manifiesta bajo la forma del cobro de una deuda tributaria, este deviene en cualitativamente confiscatorio y, por ende, en violatorio del derecho a la propiedad.

51. Con posterioridad, bien puede asumirse que el legislador advirtió la inconstitucionalidad descrita, puesto que a través de reformas que tuvieron lugar los años 2014 (Ley 30230) y 2016 (Decreto Legislativo 1263), eliminó la posibilidad de que pueda continuar el cómputo de intereses moratorios una vez vencido el plazo legal para resolver cualquier recurso ante la administración tributaria, incluyendo, por supuesto, el recurso de apelación ante el tribunal fiscal, con excepción de aquellos casos en los que el vencimiento del plazo sea por causa atribuible al administrado.

52. Sin perjuicio de esta conveniente rectificación, lo cierto es que, respecto de las deudas tributarias y de los recursos interpuestos con anterioridad a las reformas de los años 2014 y 2016, el tribunal fiscal ha computado los intereses moratorios incluso luego de vencido el plazo legal para resolver el recurso de apelación. Tal proceder es manifiestamente inconstitucional, puesto que, tal como se ha argumentado, la imposibilidad de aplicar tales intereses luego de cumplido el plazo legal, no es consecuencia de lo que pueda o no establecer la ley, sino de las exigencias provenientes directamente del contenido constitucionalmente protegido de los derechos fundamentales de petición y de propiedad. De esta manera, el



Ministerio de Economía y Finanzas (MEF) se equivoca cuando afirma que “no existe el derecho constitucional a la extinción de intereses por demora, siendo estos una consecuencia legal en su aplicación” (fojas 549). Una vez que se cumple el plazo legal para resolver, tal derecho fundamental sí existe y debe asumirse que fue justamente esa la razón por la que la legislación fue modificada.

53. El MEF, tal como lo ha hecho en otros casos, ha justificado la demora manifestando lo siguiente:

“...se trata de operaciones complejas, NO SENCILLAS, NO AUTOMÁTICAS Y MENOS DE SOLUCIÓN QUE NO AMERITE ANÁLISIS Y CONTRASTE DE ELEMENTOS (...).

(...) si existe una controversia entre el importe de la deuda tributaria precisamente ocurre porque el Estado peruano a través de la SUNAT llevó un trabajo profesional sistematizado, con apego al ordenamiento constitucional y legal respecto de las operaciones declaradas. No se trata simplemente de una simple tramitología o verificación de documentos, sino un análisis pormenorizado para cada situación u operación que la accionante exterioriza, y que no puede ser validada automáticamente por el fisco” (fojas 574- 575).

“En tal sentido, consideramos que existen razones, tales como la complejidad del expediente, la carga procesal y las actuaciones propias de cada caso en particular, como la evaluación de los medios probatorios presentados y los papeles de trabajo del procedimiento de fiscalización, que justificara la demora en la resolución del expediente N° 2508-20163” (fojas 578).

54. En esa misma línea, en el Informe N° 018-2018-EF/40.07.3, ha sostenido lo siguiente:

(...) el Tribunal Fiscal afronta una alta carga procesal, la que se debe principalmente al incremento de la actividad fiscalizadora de las administraciones tributarias, así como al hecho que el Tribunal, al tener competencia nacional, resuelve los recursos de apelación formulados respecto de todas las administraciones tributarias de la República (fojas 542).

55. El Tribunal Constitucional, a la luz incluso de su propia experiencia, coincide con que en ocasiones la carga procesal y la complejidad de los casos pueden ser elementos que justifiquen el retraso en resolverlos dentro de los plazos legales. Pero ello no es lo que se encuentra en discusión. Sucede sencillamente que, en razón de las exigencias provenientes del contenido protegido de los derechos fundamentales de petición y de propiedad, dicho retraso, justificado o no, no puede válidamente ocasionar algún tipo de perjuicio para el contribuyente, a menos que sea atribuible a su responsabilidad.

56. Por otra parte, el MEF también ha sostenido que “la actualización de las deudas tributarias con intereses moratorios es una práctica mundial que cumple determinados objetivos en el comportamiento de los agentes económicos. El incumplimiento en el pago o el pago no oportuno de tributos, ocasiona la necesidad



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03525-2021-PA/TC
LIMA
MAXCO S.A.

de calcular un componente adicional de actualización para compensar el valor del dinero en el tiempo” (fojas 565).

57. Ello tampoco es algo que este Tribunal ponga en cuestión. Dicha actualización es, en efecto, razonable e incluso constitucionalmente imprescindible. Pero cuando ella pretende proyectarse incluso más allá del plazo que el legislador ha estipulado para la resolución de un recurso, sin que tal retraso sea atribuible al peticionante, lo que finalmente se consigue es que su propiedad responda por una responsabilidad de la que carece, violando así el contenido protegido de este derecho fundamental.
58. Por supuesto que ello podría relativizarse si, a pesar de que los asuntos relacionados con deudas tributarias suelen revestir complejidad, los plazos establecidos por el legislador fueran irrazonablemente cortos. Pero, como se sabe, no es ese el caso, puesto que el plazo para resolver un recurso de reclamación, como regla, es de 9 meses (artículo 148 del TUO del Código Tributario), y el previsto para resolver un recurso de apelación es, como regla, de 1 año (artículo 150 TUO del Código Tributario).
59. El Tribunal Constitucional no solo entiende el argumento de la complejidad de los asuntos tributarios, sino que no descarta la tesis de que los intereses moratorios no tienen solamente una naturaleza sancionatoria, y su razón subyacente principal es compensar el tiempo en que un capital, que a juicio de la administración tributaria debió haberse situado en las arcas del Estado en provecho de la cobertura de necesidades públicas, se mantuvo en poder del contribuyente.

No obstante, es evidente que permitir que se cobren intereses moratorios hasta que se resuelva en definitiva el procedimiento tributario, con prescindencia de que se haya superado el plazo legal, se convierte en un incentivo indebido para no resolver dentro de dicho plazo y hacerlo más bien en un tiempo exageradamente dilatado, pues mientras mayor sea la demora, más se incrementará la deuda tributaria. Es evidente que dicho escenario se encuentra reñido con los valores constitucionales tributarios y, en particular, con los derechos fundamentales de petición y de propiedad. El contribuyente en ningún caso debe verse perjudicado como consecuencia del incumplimiento de la ley, cuando este es ajeno a su responsabilidad.

60. Así, por ejemplo, en el caso de autos, transcurrieron más de 6 años entre la fecha de interposición del recurso de apelación (del 8 de enero de 2013), y su resolución definitiva con la emisión de la Resolución de Ejecución Coactiva 023-006-5451368, del 5 de abril de 2019 (fojas 1190 vuelta). Como consecuencia de ello, la empresa ha debido liquidar intereses moratorios por S/. 99 540.00, incrementándose la multa impuesta de S/. 143 389.00 a S/. 242 929.00. Es decir, los intereses moratorios pasaron a ser el 69 % de la deuda original, algo constitucionalmente inaceptable.



61. Es imperativo que la administración tributaria agote todo esfuerzo posible en recaudar correctamente el tributo de los contribuyentes en tiempo oportuno. Como regla, el procedimiento administrativo tributario no debe excederse en el tiempo, ya que la decisión administrativa a adoptarse se encuentra vinculada con la recaudación tributaria que sustenta la inversión pública en las necesidades básicas de la nación. La demora no solo impide el cobro inmediato y oportuno de la deuda tributaria, sino que también incrementa el gasto público durante el tiempo que demore dicha determinación (pago de remuneraciones, pago de consultorías externas, etc.). Tales externalidades negativas, desde una lectura constitucional, no forman parte del espíritu de la regulación del procedimiento administrativo tributario, pues su finalidad primordial es la recaudación tributaria en tiempo oportuno. Es evitar tales externalidades el incentivo que debe llevar al Estado a resolver en un tiempo prudencial.
62. Por otra parte, si bien, tal como se ha indicado, las reformas de las que ha sido objeto el artículo 33 del TUO del Código Tributario, han permitido, en sede administrativa, adecuar el régimen de suspensión de aplicación de intereses moratorios a las exigencias constitucionales; no ha sucedido lo mismo en lo que respecta a la sede judicial, puesto que incluso en la actualidad el referido artículo 33 dispone que “[l]a suspensión de intereses no es aplicable durante la tramitación de la demanda contencioso-administrativa”. Es decir, de acuerdo con lo establecido por el precepto, incluso vencidos los plazos legales para resolver la demanda y los eventuales recursos impugnatorios que se presenten en el proceso contencioso administrativo, continuarán aplicándose los intereses moratorios.
63. A juicio del Tribunal Constitucional ello resulta inconstitucional. En efecto, el derecho de acceso a la jurisdicción es una manifestación del derecho fundamental a la tutela jurisdiccional efectiva, y el derecho a los recursos judiciales es una manifestación del derecho fundamental al debido proceso (artículo 139, inciso 3, de la Constitución). Por ende, su ejercicio no puede resultar perjudicado por el cobro de intereses moratorios luego de vencidos los plazos legales para la expedición de las respectivas resoluciones, a menos que tal vencimiento sea responsabilidad del justiciable. Si ello se permitiera, la adecuada rectificación que ha operado respecto de la normativa aplicable a la sede administrativa, se vería paradójicamente frustrada en sede judicial, al permitirse aquí el cómputo de tales intereses *sine die*, dando lugar a una evidente violación del derecho de propiedad.
64. Tal como se mencionó con anterioridad, ello no significa, necesariamente, que resolver fuera de los plazos legales suponga violar el plazo razonable de resolución. En ocasiones, la complejidad del asunto u otros factores, puede justificar el retraso. Pero ello significa tan solo que la autoridad no será responsable de ello y que aún será válida una decisión sobre el fondo, mas no que, más allá del cumplimiento del plazo instituido por el legislador democrático, pueda continuar incidiéndose sobre



la propiedad del justiciable, quien se ha limitado a ejercer los derechos fundamentales procesales que la Constitución le confiere.

65. Así pues, el origen de la problemática anida en el artículo 33 del TUO del Código Tributario, cuyo texto, hasta antes de las reformas de los años 2014 (a través de la Ley 30230) y 2016 (a través del Decreto Legislativo 1263), establecía que la suspensión de intereses moratorios no era aplicable a la etapa de apelación ante el Tribunal Fiscal, y que aún hoy dispone que tal suspensión no opera en el proceso contencioso administrativo.
66. Y es cierto que la administración tributaria, en razón del principio de legalidad al que se encuentra sometida, a diferencia del Poder Jurisdiccional, no tiene la competencia para ejercer motu proprio el control difuso de constitucionalidad de las leyes. No obstante, es también inequívoco que dicha administración, y ciertamente también el Poder Judicial, sí se encuentran vinculados por los criterios de este Tribunal en tanto supremo intérprete de la Constitución. Por ello, en aplicación del artículo VI del Título Preliminar del NCPCo., el Tribunal Constitucional considera pertinente establecer un precedente constitucional vinculante.

Sobre la viabilidad de establecer un precedente constitucional vinculante es esta causa

67. A juicio de este Tribunal, el instituto procesal idóneo para garantizar una constitucional aplicación del artículo 33 del TUO del Código Tributario, tanto por parte de la Administración Tributaria como por parte del Poder Judicial, es el precedente constitucional vinculante, regulado en el artículo VI del Título Preliminar del NCPCo., pues este es de observancia obligatoria para todo poder público.
68. Por ello, si bien el referido artículo VI establece que este Tribunal puede instituir un precedente constitucional vinculante en las sentencias “que adquieren la autoridad de cosa juzgada”, y el artículo 15 del mismo NCPCo. dispone que goza de dicha autoridad “la decisión final que se pronuncie sobre el fondo”, en aplicación del principio procesal en virtud del cual, la exigencia de las formalidades previstas en el Código debe adecuarse al logro de los fines de los procesos constitucionales (artículo III del Título Preliminar del NCPCo.), uno de los cuales es garantizar la efectiva vigencia de los derechos fundamentales (artículo I del Título Preliminar del NCPCo.), el Tribunal Constitucional interpreta que excepcionalmente también cabe establecer un precedente en una sentencia en la que, ante el incumplimiento de un presupuesto procesal, corresponde declarar la improcedencia de la demanda, siempre que ello tenga por objetivo garantizar la debida protección de los derechos fundamentales en los procesos ordinarios.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03525-2021-PA/TC
LIMA
MAXCO S.A.

69. Ello es justamente lo que acontece en este caso, motivo por el cual, a efectos de solucionar la problemática constitucional descrita en esta sentencia, se procede a establecer el siguiente precedente constitucional vinculante:

Regla sustancial:

A partir del día siguiente de la publicación de esta sentencia, incluso en los procedimientos en trámite, la Administración Tributaria, se encuentra prohibida de aplicar intereses moratorios luego de que se haya vencido el plazo legal para resolver el recurso administrativo, con prescindencia de la fecha en que haya sido determinada la deuda tributaria y con prescindencia de la fecha que haya sido interpuesto dicho recurso, a menos de que pueda probar objetivamente que el motivo del retraso es consecuencia de la acreditada conducta de mala fe o temeraria del administrado.

El Poder Judicial, incluso en los procesos en trámite, se encuentra en la obligación de ejercer control difuso sobre el artículo 33 del TUO del Código Tributario, si este fue aplicado por el periodo en el que permitía el cómputo de intereses moratorios luego de vencido el plazo legal para resolver un recurso en el proceso administrativo tributario, y, por consiguiente, debe declarar la nulidad del acto administrativo que hubiese realizado dicho inconstitucional cómputo y corregirlo. Dicho cómputo será válido solo si la administración tributaria acredita objetivamente que el motivo del retraso fue consecuencia de la conducta de mala fe o temeraria del administrado.

Asimismo, el Poder Judicial debe ejercer control difuso contra el artículo 33 del TUO del Código Tributario, y no aplicar intereses moratorios luego de vencidos los plazos legales para resolver la demanda o los recursos impugnatorios en el proceso contencioso administrativo, a menos de que pueda objetivamente acreditarse que el motivo del retraso fue consecuencia de la conducta de mala fe o temeraria del justiciable.

Regla procesal:

En el caso de los recursos de apelación interpuestos que se encuentran en trámite ante el tribunal fiscal y cuyo plazo legal para ser resueltos se haya superado, se tiene derecho a esperar la emisión de una resolución que deberá observar la regla sustancial de este precedente o a acogerse al silencio administrativo negativo para dilucidar el asunto obligatoriamente en un proceso contencioso administrativo, por ser una vía igualmente satisfactoria, y no en un proceso de amparo.

Toda demanda de amparo en trámite que haya sido interpuesta cuestionando una resolución administrativa por el inconstitucional cobro de intereses moratorios o por el retraso en la emisión de una resolución en la que se presumía que se realizaría dicho inconstitucional cobro, debe ser declarada improcedente en aplicación del artículo 7, inciso 2, del NCPCo. En tal caso, se tiene 30 días hábiles contados a partir de la fecha de notificación de la resolución de improcedencia para



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03525-2021-PA/TC
LIMA
MAXCO S.A.

acudir al proceso contencioso administrativo, en el que deberá observarse la regla sustancial de este precedente.

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

HA RESUELTO

1. Declarar **IMPROCEDENTE** la demanda.

Se concede un plazo de 30 días hábiles contados a partir de la fecha de notificación de la presente sentencia para acudir al proceso contencioso administrativo, en el que deberá observarse la regla sustancial del precedente de esta sentencia.

2. En aplicación del artículo VI del Título Preliminar del Nuevo Código Procesal Constitucional, **ESTABLECER** como precedente constitucional vinculante las reglas contenidas en el fundamento 69 *supra*.
3. **NOTIFICAR** la presente sentencia a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, al Tribunal Fiscal, al Ministerio de Economía y Finanzas y al Poder Judicial.

Publíquese y notifíquese.

SS.

**MORALES SARA VIA
GUTIÉRREZ TICSE
DOMÍNGUEZ HARO
MONTEAGUDO VALDEZ
OCHOA CARDICH**

PONENTE OCHOA CARDICH



VOTO SINGULAR DE LA MAGISTRADA PACHECO ZERGA

Con el debido respeto por la posición de mis colegas magistrados, emito el presente voto singular, pues si bien coincido con parte de la argumentación y del precedente vinculante establecido en la sentencia, discrepo de la declaratoria de improcedencia de la demanda, así como de una parte de la regla procesal, por los argumentos que expodré a continuación.

1. A la fecha de presentación de la demanda, esto es el 26 de julio de 2017, se encontraba pendiente la resolución del recurso de apelación interpuesto contra la Resolución de Intendencia 0250140016566/SUNAT (que declaró infundada la reclamación contra la Resolución de Determinación 022-003-0023481 y la Resolución de Multa 022-002-0011670), y, por lo tanto, la vía previa aún no se había agotado. Sin embargo, el artículo 43, inciso 4, del Nuevo Código Procesal Constitucional (artículo 46, inciso 4, del derogado Código), establece que no será exigible tal agotamiento si “no se resuelve la vía previa en los plazos fijados para su resolución”.
2. Pues bien, a la fecha de presentación de la demanda, el Tribunal Fiscal se había excedido ampliamente del plazo establecido en el artículo 150 del TUO del Código Tributario para emitir pronunciamiento. A lo que cabe agregar que la Sunat ha reconocido expresamente que el retraso no ha sido consecuencia de un actuar abusivo por parte de la empresa recurrente¹. Por consiguiente, en el presente caso, no era exigible el agotamiento de la vía administrativa previa.
3. Ahora bien, el artículo 7, inciso 2, del Nuevo Código Procesal Constitucional (artículo 5, inciso 2, del derogado Código), establece que el proceso de amparo no procede cuando existan vías procesales específicas igualmente satisfactorias para la protección del derecho invocado.
4. En esa línea, en el fundamento 15 de la sentencia recaída en el expediente 02383-2013-PA/TC, que tiene condición de precedente constitucional vinculante, este Tribunal dejó establecido que una vía procesal ordinaria será igualmente satisfactoria a la vía del amparo si, de manera copulativa, cumple con los siguientes elementos: i) la estructura del proceso es idónea para la tutela del derecho; ii) la resolución que se fuera a emitir podría brindar tutela adecuada; iii) no existe riesgo de que se produzca la irreparabilidad de daño; y iv) no existe necesidad de una tutela urgente derivada de la relevancia del derecho o de la gravedad de las consecuencias.
5. 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

¹ Folio 491



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.

6. Como hemos mencionado, la vía previa no resolvió en los plazos legalmente previstos. Esta situación está contemplada como una excepción al agotamiento de la vía previa para los procesos de amparo, mas no para el proceso contencioso administrativo. Una eventual demanda contencioso-administrativa podría ser 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).
7. En este punto es necesario evaluar los argumentos esgrimidos por la Sunat en su contestación de la demanda, referido a que la administrada debió haber presentado un “recurso de queja” al interior del procedimiento contencioso tributario o haber hecho uso del silencio administrativo negativo.
8. 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 atribuyen 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.
9. 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 004-2019-JUS, Texto Único Ordenado de la Ley 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.
 10. 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.

11. 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, entonces vigente) 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.
12. 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.
13. De otro lado, la figura del silencio administrativo negativo, implica que, en cualquier momento a partir del cumplimiento del plazo legal para resolver un determinado recurso, el administrado **puede** acogerse al silencio administrativo negativo dando por agotada la vía administrativa, pues, tal como establece el artículo 4, inciso 2, del TUO de la Ley 27584, que regula el proceso contencioso administrativo, también es impugnabile a través de este tipo de proceso, “el silencio administrativo, la inercia y cualquier otra omisión de la administración pública”.
14. Al respecto, debe tenerse presente que, tal como está diseñada esta figura en nuestro ordenamiento legal (TUO de la Ley 27444, tanto en su versión aprobada por Decreto Supremo 004-2019-JUS, vigente actualmente, como en la versión aprobada por Decreto Supremo 006-2017-JUS, vigente cuando se interpuso la presente demanda de amparo), el silencio administrativo negativo **es un mecanismo optativo** para el administrado, quien, si así lo desea, puede hacer uso de dicha figura (siendo exigible solo para acudir al proceso contencioso administrativo) o seguir esperando la resolución administrativa que resuelva su solicitud.
15. La jurisprudencia del Tribunal Constitucional describe claramente el carácter optativo para el administrado del silencio administrativo negativo, al cual puede acogerse, mediante a una resolución ficta, para recurrir a una siguiente instancia en la Administración o dar por agotada la vía administrativa a fin de acudir a la sede judicial. Así, en la sentencia recaída en el fundamento 3 de la sentencia emitida en el expediente 01003-1998-AA/TC, este Tribunal estableció lo siguiente:

[El silencio administrativo negativo] consagra una facultad del administrado a la que, si así lo desea, podrá acogerse. No se trata de una obligación; por lo tanto, la no resolución del recurso impugnatorio dentro del plazo [...] no puede considerarse



como causal de exclusión de la potestad del administrado de esperar el pronunciamiento expreso de la administración. [...]

El silencio administrativo constituye un privilegio del administrado ante la Administración, para protegerlo ante la eventual mora de ésta en la resolución de su petición. Se trata de “una simple ficción de efectos estrictamente procesales, limitados, además, a abrir la vía de recurso”, en sustitución del acto expreso; pero “*en beneficio del particular únicamente*”, así “el acceso a la vía jurisdiccional una vez cumplidos los plazos [queda] abierto indefinidamente en tanto la Administración no [dicte] la resolución expresa” (subrayado nuestro, Eduardo García de Enterría y Tomás-Ramón Fernández. *Curso de Derecho Administrativo*, 7ª ed., Edit. Civitas S.A., Madrid, 1996, p. 573). Sobre el particular, deben resaltarse dos aspectos: Se trata de una presunción en beneficio del particular únicamente, y su efecto es abrir la vía jurisdiccional, indefinidamente, en tanto la Administración no haya resuelto expresamente el recurso.

16. En esa línea, pretender que el contribuyente tenga que invocar forzosamente el silencio administrativo negativo **para agotar la vía administrativa y acudir exclusivamente** al proceso contencioso administrativo, **implica desnaturalizar el carácter facultativo del silencio administrativo negativo y vaciar de contenido** el artículo 43, inciso 4, del Nuevo Código Procesal Constitucional (artículo 46, inciso 4 del derogado Código) que establece como una excepción al agotamiento de la vía previa, el hecho que ésta no se resuelva en los plazos legales fijados para su resolución. Seguir esa línea argumentativa, pese a la clara prescripción de la norma procesal constitucional, significaría que el administrado nunca podría acudir al proceso judicial de amparo en el supuesto de que la vía previa no se resuelva en el plazo legal fijado, pues tendría que invocar el silencio administrativo negativo para así recurrir, exclusivamente, al proceso judicial contencioso administrativo.
17. Respecto a la necesidad de tutela de urgencia, ésta ha quedado en evidencia al haberse realizado la cobranza coactiva. El procedimiento de cobranza coactiva habilita a la administración a hacer efectiva una acreencia tributaria a través del embargo, la tasación y el remate de los bienes del deudor, sin necesidad de recurrir a una autoridad jurisdiccional, salvo que la empresa cumpla con su obligación tributaria dentro de los siguientes siete días, de conformidad con el artículo 117 del TUO del Código Tributario, lo cual configura una amenaza cierta e inminente a los derechos fundamentales alegados.
18. También se debe tener presente que la posibilidad de alegar al interior del procedimiento de cobranza coactiva es aún más restringida que en un proceso judicial de ejecución, toda vez que, conforme al artículo 117 del TUO del Código Tributario, “el Ejecutor Coactivo no admitirá escritos que entorpezcan o dilaten su trámite, bajo responsabilidad”.
19. De este modo, si cualquier persona (natural o jurídica) deseaba evitar la imposición de, por ejemplo, embargos sobre sus cuentas bancarias, en el breve lapso de siete



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03525-2021-PA/TC
LIMA
MAXCO S.A.

días, no le queda más alternativa que la de cancelar la deuda tributaria (incluidos los intereses moratorios), como ha ocurrido en el presente caso.

20. De otro lado, la necesidad de un pronunciamiento de fondo se condice con el momento en que se interpuso la demanda, que fue en el año 2017, y ello se agudiza por el hecho de que el reclamo en sede administrativa es de 6 de febrero de 2012². Es decir, hace 10 años y 11 meses que la recurrente se encuentra en litigio.
21. Por consiguiente, cualquier demora adicional, como el supuesto de remitir el caso a la vía ordinaria, sería perjudicial, puesto que podría tornarse en irreparable la lesión al derecho invocado, ya que la relevancia del derecho involucrado o la gravedad del daño que podría generarse vuelve inexigible a la actora que transite por la vía ordinaria.
22. El Tribunal Constitucional tampoco puede ser indiferente al contexto socioeconómico en el que se presenta este caso y otros similares. Así, la situación de las empresas, que son las que generan el empleo y la riqueza que necesita el país, es sumamente difícil por efectos de la pandemia y la actual coyuntura política. En ese contexto, no se debe perder de vista que la mayor parte de empresas en el Perú son PYMES y más de 135,000 cerraron en los dos últimos años³. Asimismo, que son las empresas formales las que generan puestos de trabajo y permiten la redistribución de la riqueza que el país necesita. De acuerdo al INEI entre abril del 2021 y marzo del 2022 la tasa de informalidad laboral en las ciudades se elevó al 70.6%, tres veces más que los formales y en el área rural el 95,3 de la población ocupada es informal⁴. Esto significa que la tasa del empleo formal, y con él las esperanzas de tener un trabajo decente, cayó a 29.4% en el mismo periodo. Analistas y especialistas coinciden en que se debe atraer la inversión privada para elevar el empleo formal⁵. Por tanto, las empresas formales requieren el apoyo de las instituciones del Estado, que en el caso de las que administramos justicia, se concreta en resolver con celeridad y equidad las demandas que presenten.
23. En resumen, el proceso constitucional de amparo es la vía idónea para brindar una adecuada tutela en el caso de autos, puesto que, desde que se presentó la demanda, el riesgo de que la agresión resultase irreparable era inminente, lo que justificaba

² Al respecto, obsérvese que el recurso de reclamación, con el cual se inicia el procedimiento contencioso tributario, fue presentado el 6 de febrero de 2012, como se advierte a folio 109.

³ Cfr. El Economista, Gestión, 14 de junio de 2022, <https://www.eleconomista.com.mx/empresas/Mas-de-135000-pymes-cerraron-en-Peru-en-los-dos-ultimos-anos-20220613-0134.html> En ese mismo medio, la Cámara de Comercio de Lima informa que, a junio del presente año, la informalidad de las micro y pequeñas empresas se elevó a un 85%, es decir, un 15% superior al nivel previo a la pandemia

⁴ Cfr. <https://www.inei.gob.pe/media/MenuRecursivo/boletines/02-informe-tecnico-empleo-nacional-ene-feb-mar-2022.pdf>

⁵ Cfr. <https://vigilante.pe/2022/06/16/inei-hay-1-8-millones-mas-de-informales-que-hace-un-ano-en-zonas-urbanas/#:~:text=Entre%20abril%20del%202021%20y,para%20elevar%20el%20empleo%20formal.>



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03525-2021-PA/TC
LIMA
MAXCO S.A.

una tutela de urgencia, que hacía inexigible el agotamiento de las vías previas, conforme al artículo 46, inciso 2, del derogado Código Procesal Constitucional (artículo 43, inciso 2, del Nuevo Código Procesal Constitucional) y tal como ha sido destacado por el Tribunal Constitucional en las sentencias emitidas en los expedientes 04532-2013-PA/TC y 04082-2012-PA/TC.

24. En consecuencia, un proceso contencioso administrativo no puede considerarse una vía igualmente satisfactoria al amparo de autos. Por tanto, no cabe desestimar la demanda en aplicación del artículo 7, inciso 2, del Nuevo Código Procesal Constitucional (artículo 5, inciso 2, del derogado Código).
25. Finalmente, coincido con mis colegas en la necesidad del precedente constitucional vinculante, que, a mi juicio, debería tener el siguiente tenor:
- i) A partir del día siguiente de la publicación de esta sentencia, incluso en los procedimientos en trámite, la Administración Tributaria se encuentra prohibida de aplicar intereses moratorios luego de que se haya vencido el plazo legal para resolver el recurso administrativo, con prescindencia de la fecha en que haya sido determinada la deuda tributaria y con prescindencia de la fecha que haya sido interpuesto dicho recurso, a menos que pueda probar objetivamente que el motivo del retraso es consecuencia de la mala fe o de la conducta obstruccionista del administrado.
 - ii) El Poder Judicial, incluso en los procesos en trámite, se encuentra en la obligación de ejercer control difuso sobre el artículo 33 del TUO del Código Tributario si este fue aplicado por el periodo en el que permitía el cómputo de intereses moratorios luego de vencido el plazo legal para resolver un recurso en el proceso administrativo tributario, y, por consiguiente, debe declarar la nulidad del acto administrativo que hubiese realizado dicho inconstitucional cómputo y corregirlo. Este cómputo será válido solo si la Administración Tributaria acredita objetivamente que el motivo del retraso fue consecuencia de la mala fe o de la conducta obstruccionista del administrado.
26. Finalmente, al declararse fundada la demanda corresponde ordenar el pago de costos procesales conforme al artículo 28 del Nuevo Código Procesal Constitucional (artículo 56 del anterior código).

Por estos fundamentos, considero que se debe:

1. Declarar **FUNDADA** la demanda.
2. **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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03525-2021-PA/TC
LIMA
MAXCO S.A.

medios impugnatorios planteados por la recurrente, conforme a los fundamentos del presente voto, devolviendo el monto cancelado en exceso por la demandante.

3. **ORDENAR** a la parte demandada el pago de costos procesales.
4. En aplicación del artículo VI del Título Preliminar del Nuevo Código Procesal Constitucional, **ESTABLECER** como precedente constitucional vinculante las reglas contenidas en el fundamento 25 *supra*.
5. **NOTIFICAR** el presente voto a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, al Tribunal Fiscal, al Ministerio de Economía y Finanzas y al Poder Judicial.

S.

PACHECO ZERGA

