

**PONTIFICIA UNIVERSIDAD
CATÓLICA DEL PERÚ**

FACULTAD DE DERECHO



Programa de Segunda Especialidad en Derecho Procesal

La queja tributaria y su tratamiento en las sentencias del
Tribunal Constitucional, en los casos Supermercados
Peruanos S.A. (Expediente No. 04084-2019-PA/TC) y
Scotiabank Perú S.A.A. (Expediente No. 0222-2017-PA/TC)

Trabajo académico para optar el título de Segunda
Especialidad en Derecho Procesal

Autor:

Diana Elsa Ruiz Quispe

Asesor:

Julio Martín Wong Abad

Lima, 2022

Declaración jurada de autenticidad

Yo, WONG ABAD, JULIO MARTIN, docente de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú, asesor del trabajo académico titulado, “La queja tributaria y su tratamiento en las sentencias del Tribunal Constitucional, en los casos Supermercados Peruanos S.A. (Expediente No. 04084-2019-PA/TC) y Scotiabank Perú S.A.A. (Expediente No. 0222-2017-PA/TC)” de la autora RUIZ QUISPE, DIANA ELSA, dejo constancia de lo siguiente:

- El mencionado documento tiene un índice de puntuación de similitud de 14%. Así lo consigna el reporte de similitud emitido por el software *Turnitin* el 01/03/2023.
- He revisado con detalle dicho reporte y confirmo que cada una de las coincidencias detectadas no constituyen plagio alguno.
- Las citas a otros autores y sus respectivas referencias cumplen con las pautas académicas.

Lima, 02 de marzo de 2023

<u>WONG ABAD, JULIO MARTIN</u>	
DNI: 08805805	
ORCID https://orcid.org/0000-0003-0484-6882	

DEDICATORIA

A mi hermana Katherine por ser mi ejemplo de perseverancia y valentía.



RESUMEN

El presente artículo jurídico se analiza la figura de la queja tributaria, a la luz de dos casos emblemáticos recaídos en los Expedientes Nos. 04084-2019-PA/TC (caso Supermercados Peruanos S.A) y 0222-2017-PA/TC (Caso Scotiabank Perú S.A.A.), en donde se han identificado posturas distintas entre sí, evidenciando la falta de consenso entre los magistrados del Tribunal Constitucional, en torno a esta figura jurídica. Por un lado, se sostiene que la queja, como remedio procedimental, no brinda una respuesta idónea a la vulneración de derechos constitucionales, ante la dilación excesiva incurrida por los entes administrativos, tal como el derecho al plazo razonable; y, por otro lado, se señala que su no interposición implica que el contribuyente ha consentido el transcurso del tiempo, por lo que no podrá acceder a la tutela constitucional, solicitando la suspensión de intereses moratorios generados fuera del plazo legal que tienen para resolver la SUNAT y el Tribunal Fiscal. Justamente, el estudio de la divergencia de criterios se realiza con el objetivo de determinar si resulta adecuado sustentar que la no utilización de la queja tributaria impide que el contribuyente pueda solicitar la referida suspensión en la vía de amparo. A partir del análisis de las citadas sentencias, se concluye en un sentido opuesto al criterio contenido en el caso Scotiabank, es decir, que la no interposición de la queja tributaria no imposibilita, en absoluto, que el contribuyente acceda a la tutela constitucional, debido a su naturaleza optativa.

Palabras clave

Queja tributaria, Procedimiento administrativo, Tribunal Constitucional, dilaciones excesivas, intereses moratorios.

ABSTRACT

This legal article analyzes the tax complaint figure, in focus of two emblematic sentences reported in Files Nos. 04084-2019-PA/TC (Supermercados Peruanos S.A case) and 0222-2017-PA/TC (Scotiabank Peru S.A.A. case), where different positions have been identified, evidencing the lack of consensus among the magistrates of the Constitutional Court, around this legal figure. On the one hand, it is argued that the tax complaint, as a procedural remedy, does not provide an appropriate response to constitutional rights violation, given undue delays incurred by administrative entities, such as the right to a reasonable time; and, on the other hand, it is pointed out that its non-filing implies that the taxpayer has consented to the passage of time, for which reason they will not be able to access constitutional protection, requesting the suspension of default interest generated outside the legal term that they have to resolve the SUNAT and the Tax Court. Precisely, the study of the divergence of criteria is carried out with the objective of determining if it is appropriate to sustain that the non-use of the tax complaint prevents the taxpayer from requesting the mentioned suspension in the amparo proceedings. Based on the analysis of the aforementioned sentences, it is concluded in a sense opposite to the criterion contained in the Scotiabank case, that is, that the non-filing of the tax complaint does not make it impossible, at all, for the taxpayer to access constitutional protection, due to its optional nature.

Keywords

Tax complaint, Administrative Procedure, Constitutional Court, Undue delays, default interest.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	0
SECCIÓN I: LA QUEJA, EN MATERIA TRIBUTARIA: ¿REMEDIO O RECURSO ADMINISTRATIVO?	2
1.1. Acerca del remedio y recurso administrativo, y sus diferencias... 3	
1.2. Acerca de la naturaleza y finalidad jurídica de la queja tributaria . 4	
SECCIÓN II: TRATAMIENTO DE LA FIGURA DE LA QUEJA TRIBUTARIA EN LAS SENTENCIAS DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL, A LA LUZ DE LOS CASOS SUPERMERCADOS PERUANOS S.A. (Expediente. No. 04084-2019-PA/TC) Y SCOTIABANK PERÚ S.A.A. (Expediente No. 0222-2017-PA/TC).. 7	
2.1. Caso Supermercados Peruanos: La queja tributaria como remedio, de naturaleza facultativa, que no garantiza una solución idónea ante la dilación excesiva de los órganos resolutores..... 8	
2.2. Caso Scotiabank: la queja tributaria como mecanismo procesal específico para subsanar la demora de los entes administrativos en resolver en los plazos establecidos por ley 11	
SECCIÓN III: LA QUEJA TRIBUTARIA: ¿NECESARIO Y EFICIENTE?	15
3.1. La queja no es recurso administrativo, sino un remedio procedimental dirigido a reencauzar el procedimiento a como está legalmente establecido en el Código Tributario, por lo que su interposición no agota la vía administrativa 15	
3.2. Mediante la queja, no es posible tutelar la violación a algún derecho constitucional, así como tampoco se puede pretender la inaplicación de alguna norma legal inconstitucional, pues tanto la Oficina de Atención de Quejas del Tribunal Fiscal como el Ministerio de Economía y Finanzas, encargados de resolver las quejas formuladas por los contribuyentes, no tienen asignadas dichas competencias..... 18	
3.3. La queja no es una vía procedimental de obligatoria aplicación a fin de señalar el cumplimiento de la vía previa, por lo que su no	

interposición no genera cargas al administrado, al ser un comportamiento puramente discrecional.....	22
3.4. Con respecto a la conducta procedimental del administrado, la no interposición de la queja no refleja un comportamiento poco diligente del contribuyente, que implica consentir la dilación indebida de los órganos resolutores	23
3.5. La queja tributaria, en la práctica, ha reflejado su poca utilidad e ineficacia.....	25
CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	26
BIBLIOGRAFÍA	30



INTRODUCCIÓN

Los retrasos o demoras excesivas en resolver los recursos impugnativos por parte de las entidades tributarias (SUNAT y el Tribunal Fiscal) son problemas muy comunes, que sitúan a los contribuyentes en una incertidumbre e inseguridad jurídica, vulnerando una serie de derechos constitucionales; entre ellos, el derecho a un procedimiento sin dilaciones indebidas.

Frente a esta problemática, el ordenamiento jurídico, a través del artículo 92, literal h), del Texto Único Ordenado del Código Tributario, ha otorgado a todo contribuyente el derecho de interponer la queja, a fin de ejecutar su derecho de defensa frente a actuaciones o procedimientos defectuosos, y reencauzarlo a lo legalmente previsto.

En ese sentido, planteamos la siguiente interrogante: ¿su no utilización implica un actuar negligente del contribuyente y, por ende, no podrá acceder a la tutela constitucional, en búsqueda de la inaplicación de los intereses moratorios, que se generaron fuera de los plazos máximos que tenían para resolver los entes administrativos? El Tribunal Constitucional, en torno al tema, ha emitido una respuesta discordante. Por ello, a partir del análisis de dos casos emblemáticos, se tendrá por objetivo principal dar respuesta a la citada interrogante.

A dicho fin, el presente artículo contará con tres secciones. En primer lugar, se procederá a conceptualizar y diferenciar las figuras de remedio y recurso administrativo, para acto seguido abordar la naturaleza y finalidad jurídica de la queja tributaria. En segundo lugar, analizaremos los casos Supermercados Peruanos S.A. (Expediente No. 04084-2019-PA/TC) y caso Scotiabank Perú S.A.A. (Expediente No. 0222-2017-PA/TC), a fin de evidenciar el disímil tratamiento que se le da a la queja tributaria. Finalmente, a partir de dicho

análisis, se procederá a exponer los argumentos dirigidos a determinar la necesidad y utilidad de la queja en el procedimiento contencioso tributario.

Cada una de estas secciones estará apoyada en doctrina nacional y, principalmente, en base al desarrollo jurisprudencial del Tribunal Constitucional, Poder Judicial (Corte Superior y Corte Suprema) y el Tribunal Fiscal.



SECCIÓN I: LA QUEJA, EN MATERIA TRIBUTARIA: ¿REMEDIO O RECURSO ADMINISTRATIVO?

Mediante el Decreto Supremo No. 135-99-EF, de fecha 18 de agosto de 1999, que aprueba el Texto Único Ordenado del Código Tributario, el legislador, en su artículo 155, le confiere a la figura de la queja el calificativo de recurso. No obstante, de manera paradójica, no es diseñado para cuestionar aspectos de fondo, sino, meramente, de forma. Veamos:

Artículo 155.- RECURSO DE QUEJA

El recurso de queja se presenta cuando existan actuaciones o procedimientos que afecten directamente o infrinjan lo establecido en este Código; debiendo ser resuelto por:

- a) El Tribunal Fiscal dentro del plazo de veinte (20) días hábiles de presentado el recurso, tratándose de recursos contra la Administración Tributaria.
- b) El Ministro de Economía y Finanzas dentro del plazo de veinte (20) días, tratándose de recursos contra el Tribunal Fiscal.

Al respecto, Chau y Lozano (2001) resaltan que el calificativo de “recurso” es impropio, toda vez que - a diferencia del ámbito civil, en donde la queja sirve para reexaminar la resolución que declara inadmisibles o improcedentes el recurso de apelación o casación -, en materia tributaria, está destinada meramente a corregir el curso del procedimiento, a fin de garantizar la emisión de un acto administrativo válido.

Así las cosas, años después, el mal llamado “recurso de queja” es modificado, mediante el Decreto Supremo No. 133-2013-EF, con fecha 22 de junio de 2013, en el cual, el legislador suprime el referido calificativo, señalando que esta se presenta con el objetivo de corregir las actuaciones administrativas o procedimientos que atentan contra los derechos o intereses de los contribuyentes en el trámite del procedimiento contencioso tributario.

A pesar de dicha modificación, como se analizará en la siguiente sección, ciertos miembros del Tribunal Constitucional, así como autores nacionales, continúan tratando a la queja tributaria como un recurso administrativo, sosteniendo que, ante la demora en resolver del Tribunal Fiscal, su interposición agota la vía previa, posibilitando al justiciable “diligente” a solicitar la suspensión de los intereses moratorios generados fuera del plazo legal, en la vía de amparo.

En esa línea, el presente capítulo tendrá por objetivo determinar la naturaleza y finalidad jurídica de la queja, en materia tributaria.

1.1. Acerca del remedio y recurso administrativo, y sus diferencias

Los remedios administrativos, de manera general, han sido configurados en nuestro ordenamiento jurídico para corregir los defectos o errores que se pueden suscitar en la tramitación del procedimiento administrativo. Nótese a partir de lo anterior, su relevancia; la cual yace en procurar que los administrados obtengan una resolución fundada en derecho – vertiente del derecho a la tutela jurisdiccional efectiva -, evitando que se emitan actos administrativos inválidos, al no respetarse la forma y el procedimiento de los mismos.

Por su parte, el recurso administrativo se refiere a la facultad que detenta el administrado para ejercerlo como acto de impugnación y defensa frente a actos administrativos, que pueden resultar lesivos a los intereses de los particulares o contrarios a derecho. En palabras de Serra (1981), se trata de una defensa legal que le permite al afectado impugnar un acto administrativo, a fin de que, una vez comprobada su ilegalidad, se revoque, anule o reforme.

A modo de resumen, se presenta el siguiente cuadro que grafica las diferencias del remedio y el recurso:

	REMEDIO	RECURSO
¿Qué se impugna?	Se interpone para corregir o subsanar actuaciones en el trámite del procedimiento, que atentan contra los derechos o intereses de los contribuyentes. Se cuestionan aspectos de forma.	Se impugnan actos administrativos, dirigidos a cuestionar aspectos de fondo.
Finalidad	Se busca la subsanación de errores o defectos en la tramitación del procedimiento.	Se busca revocar, ratificar o reformar actos administrativos.
Efectos	Se determina la responsabilidad de la autoridad que cometió el error o defecto en el procedimiento.	Tendiente a declarar la invalidez del acto administrativo. Susceptible de agotar la vía administrativa.

Elaboración propia

Teniendo en cuenta dichos conceptos, a continuación, se procede a analizar la naturaleza y finalidad jurídica de la queja tributaria.

1.2. Acerca de la naturaleza y finalidad jurídica de la queja tributaria

Esta figura jurídica, actualmente, se encuentra regulada en el artículo 155 del T.U.O. del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo No.

133-2013-EF. Si bien, a través del referido artículo, no se obtiene propiamente una definición de la queja, sí se detalla su procedencia. Veamos:

(226) Artículo 155°.- QUEJA

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

De lo expuesto, se desprende que la queja se presenta cuando existe algún defecto en el curso del procedimiento que vulnere los derechos o intereses de los administrados.

Ahora bien, en cuanto a su naturaleza, de acuerdo con Robles (2018), corresponde a un remedio procesal, en tanto está destinada a subsanar los errores de tramitación que afecten al deudor tributario en el procedimiento contencioso tributario.

Lo anterior concuerda con Bustinza (s/f), quien sostiene que, a través de la queja, la Administración Tributaria podrá revisar y subsanar los vicios procesales, reencauzando correctamente el procedimiento. De ese modo, sostiene que no se podrán resolver cuestiones de fondo, tales como la validez de reparos al crédito fiscal o el nacimiento de la obligación tributaria.

Lo citado previamente, ha sido reconocido por la propia Autoridad Tributaria, a través de su RTF No. 07036-5-2006, señalando que la queja, en efecto, es un remedio procesal; por tanto, no ha sido configurada para cuestionar actos emitidos por la Administración, susceptibles de ser impugnados en el procedimiento contencioso tributario sino para corregir y

encauzar el procedimiento bajo el marco legal establecido (Tribunal Fiscal, 2006).

Ello, de igual forma, es congruente con el criterio contenido en la RTF No. 09448-1-2004, el cual establece que la queja no es la vía idónea para impugnar resoluciones formalmente emitidas, puesto que ello corresponderá, según el estadio del procedimiento, al recurso de reclamación (competencia de la SUNAT) o al recurso de apelación (competencia del Tribunal Fiscal, como máxima instancia administrativa, en materia tributaria) (Tribunal Fiscal, 2004).

Por todo lo expuesto, se tiene que la queja es un remedio procedimental tendiente a la subsanación de errores o defectos en la tramitación del procedimiento tributario. Es decir, su naturaleza jurídica, en definitiva, no es de un recurso, sino de un remedio administrativo, toda vez que lo que se persigue con su interposición es la corrección de defectos o actuaciones indebidas, que transgreden derechos o intereses de los contribuyentes al interior del procedimiento; y, de ningún modo, se pretende la nulidad o revocatoria de un acto administrativo.

Asimismo, en cuanto a su finalidad jurídica, la queja tributaria está dirigida a reencauzar el procedimiento a lo legalmente previsto en la norma; de esta forma, se garantiza la emisión de un acto administrativo, que puede producir efectos jurídicos válidos, sean individuales o individualizables sobre intereses, obligaciones o derechos de los contribuyentes.

En ese entender, al no ser la queja un recurso, ni tener el objeto de impugnar un acto administrativo, resulta incorrecto aducir que su interposición agota la vía administrativa, máxime cuando su interposición

no resulta obligatoria, debido a su carácter optativo. Este aspecto será abordado con mayor precisión en las siguientes secciones.

SECCIÓN II: TRATAMIENTO DE LA FIGURA DE LA QUEJA TRIBUTARIA EN LAS SENTENCIAS DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL, A LA LUZ DE LOS CASOS SUPERMERCADOS PERUANOS S.A. (Expediente. No. 04084-2019-PA/TC) Y SCOTIABANK PERÚ S.A.A. (Expediente No. 0222-2017-PA/TC)

En el presente capítulo se expondrán dos casos emblemáticos, que han sido emitidos recientemente por el Tribunal Constitucional, y que recaen en los Expedientes No. 04084-2019-PA/TC (Caso Supermercados Peruanos S.A.) y No. 0222-2017-PA/TC (caso Scotiabank Perú S.A.A.). Ambos casos han sido elegidos con la finalidad de evidenciar el desacuerdo de la antigua composición del Tribunal Constitucional, relativo a la obligatoriedad de presentar la queja tributaria para acceder al proceso constitucional.

Como se podrá apreciar en las próximas líneas, existen dos posturas:

- 1) La queja como remedio de naturaleza facultativa, que no garantiza una solución idónea ante la dilación excesiva de los órganos resolutores; y
- 2) La queja como acto de diligencia del contribuyente, que agota la vía previa para obtener tutela constitucional.

Así pues, esperando que la actual composición del TC encuentre una posición consensuada y, sobre todo, correcta del tema, procederemos a contrastar el tratamiento de la queja tributaria en las sentencias del Tribunal Constitucional:

2.1. Caso Supermercados Peruanos: La queja tributaria como remedio, de naturaleza facultativa, que no garantiza una solución idónea ante la dilación excesiva de los órganos resolutores

La reciente sentencia recaída en el expediente No. 04084-2019-PA/TC, de fecha 1 de febrero de 2022, resolvió, por voto decisorio del ex presidente del Tribunal Constitucional, Ferrero Costa, declarar fundada la demanda, al haberse acreditado, en el caso concreto, la vulneración del derecho al plazo razonable; en consecuencia se dispuso la suspensión del cobro de los intereses moratorios durante el tiempo en exceso en que incurrió la Autoridad Tributaria en resolver el medio impugnatorios planteado en la vía administrativa.

En efecto, la sentencia denota la inconstitucionalidad del cobro de los intereses moratorios fuera del plazo legal para resolver, en razón a la irrazonabilidad del cobro que va más allá del plazo legal establecido en el Código Tributaria. Asimismo, de acuerdo con el ex magistrado Sardón de Taboada, el Tribunal Fiscal no ha podido explicar, de forma fehaciente, los motivos de la demora excesiva de casi 7 años para resolver el recurso de apelación, considerando que la Sunat demoró tan solo 7 meses para resolver el recurso de reclamación planteado.

Ahora bien, en cuanto a la naturaleza de la queja en la presente sentencia, el ex magistrado Ferrero Costa, en su voto singular, señala textualmente que la misma no constituye un recurso, en tanto está dirigida a cuestionar una conducta y no una decisión, por lo que se asemejaría más a una denuncia; que, en materia tributaria, estaría dirigida contra el funcionario que ha actuado de forma irregular en el procedimiento administrativo.

En ese entender, nótese que el tratamiento que se le otorga a la figura de la queja es la de un remedio, toda vez que no está dirigida a impugnar decisiones de instancias inferiores, como bien lo haría el recurso de

reclamación o de apelación, sino de corregir los defectos u omisiones que hayan afectado el correcto curso del procedimiento, esto, en simples palabras, sería reencauzar el procedimiento a lo legalmente previsto, por lo que, en consecuencia, la queja no sería una solución idónea para tutelar derechos constitucionales.

Aunado a lo anterior, de acuerdo con el ex magistrado Sardón de Taboada, en su voto singular, la queja no garantiza una solución idónea ante la dilación excesiva de los órganos resolutores, por lo que no se deberá exigir su interposición para agotar la vía previa, ni como indicio de negligencia; argumentar lo contrario involucraría, a todas luces, desconocer el carácter facultativo de la queja.

Considerando lo anterior, a continuación, exponemos los diversos pronunciamientos que avalan la postura del TC en el caso Supermercados Peruanos S.A.:

A) Pronunciamientos que avalan la postura del Tribunal Constitucional en el presente caso

En relación con el presente apartado, se exponen los siguientes pronunciamientos:

A.1) Pronunciamiento de la Corte Superior: Expediente No. 02658-2022

El criterio establecido en el citado pronunciamiento gira en torno a la procedencia de la demanda contencioso administrativa, el

cual indica que la RTF de queja no causa estado, al tratarse de un remedio procesal. Veamos:

SUMILLA: “En el caso concreto no se está ante un acto administrativo que haya causado estado, requisito sine qua non para el ejercicio de la acción contencioso administrativa, pues del propio texto del acto administrativo impugnado a través de la demanda –esto es, la Resolución del Tribunal Fiscal número 00119-Q-2022 del diecisiete de enero del dos mil veintidós– se evidencia, per se, que no existe –ni podría existir, en rigor– un pronunciamiento de fondo en materia tributaria, sino una decisión desestimatoria de la queja planteada por la empresa contribuyente con motivo de la tramitación de un procedimiento de ejecución coactiva.

La queja no es un recurso impugnatorio que resuelva el fondo del asunto, ni un medio de impugnación contra actos administrativos, pues importa únicamente un remedio procesal a través del cual los administrados solicitan al órgano competente la subsanación de la inactividad procedimental o la tramitación desviada del procedimiento, y por tanto, no puede pretenderse que la queja administrativa constituya un recurso administrativo y menos que cause estado, pues se desnaturalizaría su finalidad”.

Dicho de otro modo, la queja administrativa, en efecto, no constituye un recurso administrativo, así como tampoco un medio de impugnación contra actos administrativos, sino que se trata de un remedio procesal, por lo que no agota la vía previa.

A.2) Doctrina nacional: Claudia Vega

De acuerdo con Vega (2011), la queja administrativa se configura, ciertamente, como un mecanismo procesal, que tiene

como finalidad la corrección de los defectos que pudieran presentarse en la tramitación del procedimiento administrativo; por tanto, su naturaleza es de un remedio procedimental a favor de los administrados, a fin de que los mismos puedan proteger sus derechos e intereses frente a actuaciones u omisiones de los entes administrativos.

En ese entender, se tiene que el denominado “recurso de queja”, en realidad, no es un recurso impugnativo, pues su interposición no se dirige contra un acto administrativo, sino que es un remedio procedimental cuya finalidad es la de salvaguardar la forma y el procedimiento a como está legalmente establecido en el Código Tributario: medio de reencauce.

Considerando todo lo anterior, en el siguiente acápite, procederemos a exponer el caso Scotiabank, que presenta un pronunciamiento notoriamente distante con el presente.

2.2. Caso Scotiabank: la queja tributaria como mecanismo procesal específico para subsanar la demora de los entes administrativos en resolver en los plazos establecidos por ley

La Sentencia recaída en el expediente No. 0222-2017-PA/TC, materia de análisis, de fecha 9 de noviembre de 2021, resolvió, por voto mayoritario de los ex magistrados Ledesma Narváez, Miranda Canales y Espinosa-Saldaña Barrera, declarar improcedente la demanda de amparo interpuesta por Scotiabank Perú S.A.A. en contra de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal, en representación del Ministerio de Economía y Finanzas.

Los citados magistrados consideraron que la demanda interpuesta no resultaba procedente, toda vez que existía una vía igualmente satisfactoria al amparo como es el proceso contencioso administrativo para acoger y dar tutela adecuada a las pretensiones de Scotiabank, relativos a la inaplicación del artículo 33 del Código Tributario, que habilita el cobro de los intereses moratorios.

Lo anterior, principalmente, porque, a su consideración, la vía ordinaria presentaba una estructura idónea para resolver la controversia, en tanto, el órgano jurisdiccional podía disponer la suspensión del cobro de los intereses moratorios, inaplicando el referido artículo, mediante control difuso; así como también declarar la nulidad de las resoluciones administrativas que determinaban la deuda tributaria, máxime cuando no se acreditó fehacientemente el riesgo de irreparabilidad en el caso.

Adicionalmente, con respecto a la vulneración del derecho al plazo razonable de Scotiabank - debido a la excesiva duración del procedimiento contencioso tributario, en donde el Tribunal Fiscal demoró más de 3 años en resolver el recurso de apelación y la Sunat, casi 8 años para dar cumplimiento a lo dispuesto por la autoridad tributaria - se argumentó, en el numeral 38, que la Compañía no estaría facultada a cuestionar la demora incurrida por los órganos resolutores en un proceso constitucional, toda vez que la misma consintió el transcurso del tiempo, al no haber utilizado los mecanismos procesales pertinentes que el ordenamiento jurídico prevé, tal como la queja. En adelante, nos enfocaremos en exponer el tratamiento de dicha figura jurídica en la sentencia.

Así las cosas, en cuanto a su naturaleza, el TC reconoce, en el numeral 32, que no se trataría de un recurso, pues su interposición no está dirigida a pronunciarse sobre el fondo del asunto sino a corregir las actuaciones o procedimientos irregulares, entre estas, la demora injustificada en resolver

de los entes administrativos dentro de los plazos legales, que establece el Código Tributario.

En cuanto a su definición y finalidad, la sentencia, en el numeral 34, sostiene que se trata de un mecanismo procesal específico que ostentan los administrados para poder reclamar el incumplimiento del deber funcional de los órganos resolutores, por lo que, atendiendo a su finalidad de cuestionar toda clase de irregularidades en el procedimiento, su no interposición devendrá en un accionar negligente por parte del recurrente.

En otras palabras, la queja tributaria se trataría de un mecanismo procesal específico para subsanar la demora de los entes administrativos en resolver en los plazos establecidos por ley (actuación irregular). En caso de no interponer dicha figura jurídica, se tendrá por consentida la dilación excesiva.

Siguiendo la misma línea, relativo a las consecuencias de su no utilización, en el numeral 35, el TC mayoritariamente establece una restricción, indicando que la suspensión de los intereses moratorios solo se encontrará supeditada para aquellos contribuyentes que, de manera diligente, interpusieron la queja, cuestionando la conducta de los entes administrativos. De este modo, tal como se puede advertir en el numeral 38, la queja se configuraría como un mecanismo procesal determinante para la procedibilidad del proceso de tutela de derechos.

Nótese, hasta este punto, el evidente traslado de responsabilidad al contribuyente (carga) de una figura meramente facultativa; cuando dicha responsabilidad debería estar dirigida a los órganos resolutores que, sin causa justificada, no resolvieron en el plazo legal establecido. En el siguiente capítulo, se ahondará más al respecto.

Sin perjuicio de lo anterior, a continuación, expondremos los diversos pronunciamientos que avalan la postura del TC en el caso Scotiabank.

B) Pronunciamientos que avalan la postura del Tribunal Constitucional en el presente caso

En relación con el presente apartado, se exponen los siguientes pronunciamientos:

B).1 Pronunciamiento del Tribunal Constitucional: Expediente No. 0005-2010-PA/TC (Caso UNITRONIC)

En el presente caso, el Tribunal Constitucional estableció como doctrina jurisprudencial vinculante que la queja se configuraba como una vía previa para cuestionar el procedimiento de ejecución coactiva de la Sunat.

Consideramos esta decisión resulta errada, toda vez que, tal como se explicó anteriormente, mediante la queja tributaria no se impugna ninguna actuación de la Administración Tributaria; señalar lo contrario vulnera a todas luces su naturaleza para la cual fue creada.

B).2 Doctrina nacional: Díaz y Guzmán

De acuerdo con Díaz y Guzmán (2015), el contribuyente debe, de manera previa, superar la falta de pronunciamiento de los órganos resolutores, a través de la queja o el silencio

administrativo negativo, a fin de que sea procedente el proceso de amparo; ello en virtud a su carácter residual y excepcional.

Asimismo, sostienen que, a fin de que el contribuyente pueda recurrir al proceso de amparo, deberá previamente acreditar haber interpuesto la queja tributario, cual vía previa.

Al respecto, contrariamente a lo que argumentan los citados autores, sostenemos que la queja y el silencio administrativo negativo no son vías procedimentales de obligatoria aplicación para recurrir al proceso de Amparo (principio de legalidad), ni tampoco brindan una tutela idónea a la violación de derechos constitucionales ante una dilación indebida.

Frente a lo anterior, en las siguientes líneas, detallaremos los argumentos, por los cuales nos apartamos del criterio establecido en el caso Scotiabank.

SECCIÓN III: LA QUEJA TRIBUTARIA: ¿NECESARIO Y EFICIENTE?

En la presente sección, se tendrá por objetivo determinar si la interposición de la queja tributaria resulta necesaria y eficiente, ante el incremento exorbitante de la deuda tributaria, a causa de la dilación excesiva en resolver de los entes administrativos. Veamos:

3.1. La queja no es recurso administrativo, sino un remedio procedimental dirigido a reencauzar el procedimiento a como está legalmente establecido en el Código Tributario, por lo que su interposición no agota la vía administrativa

Al respecto, es menester tener presente lo dispuesto en el artículo 169.1) del artículo 169 de la Ley de Procedimiento Administrativo General (en adelante, LPAG), que delimita el objeto de la queja; ello lo constituyen los defectos de tramitación, tales como la paralización, incumplimiento de los plazos de procedimiento previstos en la ley o de los deberes funcionales y omisión de trámites.

Por su parte, en el artículo 155 del Código Tributario, se tiene que la queja se presenta cuando existen actuaciones o procedimientos que atente contra la forma y el procedimiento estipulados en las normas tributarias correspondientes.

Así las cosas, se tiene que la queja no es un recurso que sirva para la impugnación de acto administrativo; caso sí sucede con los recursos de reclamación y apelación, regulados en los artículos 137 y 145 del Código Tributario, respectivamente, los cuales sí tienen carácter de recursos impugnativos de actos administrativos, máxime si se tiene en cuenta que, a través de la apelación, se obtiene la Resolución del Tribunal Fiscal (en adelante, RTF) que agota la vía administrativa, es decir, pone fin a la vía procedimental.

Ello encuentra sustento en la RTF No. 05612-1-2007, de fecha 22 de junio de 2007: el propio Tribunal Fiscal reconoce que, a diferencia de la queja, los recursos de reclamación y apelación de puro derecho son las vías para cuestionar los valores tributarios que emite la Administración, tales como las resoluciones de determinación y las resoluciones de multa (Tribunal Fiscal, 2007).

En esa línea, se tiene que la queja no apertura una instancia adicional (es decir, no es un tercera instancia), toda vez que no tiene la finalidad de revocar o nulificar un acto administrativo, sino la de subsanar defectos o

irregularidades en la tramitación del procedimiento, cual remedio procedimental.

Esto último ha sido reconocido por el propio Tribunal Fiscal, máxima instancia tributaria, en su Resolución de Observancia Obligatoria No. 02632-2-2005, en la cual sostiene que la naturaleza de la queja es la de un remedio procesal dirigida a corregir las actuaciones y reencauzar el procedimiento bajo lo legalmente previsto en las normas tributarias (Tribunal Fiscal, 2005).

En ese mismo sentido, en palabras de Danós (2007), la queja, en efecto, no constituye un recurso administrativo, dado que no está diseñada legalmente para impugnar actos administrativos, sino que se configura como un remedio que la ley ha otorgado a los administrados para que puedan denunciar los defectos o anomalías que se pudieran producir en la tramitación del procedimiento, a fin de subsanarlos antes de su finalización. Por dicha razón, esta figura jurídica se fundamenta en los principios de celeridad, eficacia y simplicidad del procedimiento.

De lo anteriormente expuesto, se tiene que la queja constituye un remedio procedimental que tiene como finalidad reencauzar el procedimiento, que está en trámite, a lo legalmente previsto en el Código Tributario, y así corregir la lesión al interés del administrado.

Por lo tanto, considerando la naturaleza y finalidad de la queja tributaria, su interposición no está dirigida a agotar la vía previa, pues no se trata, en absoluto, de un recurso impugnativo.

Sin perjuicio de lo anterior, se debe tener en cuenta lo establecido en el segundo párrafo del artículo 43 del Nuevo Código Procesal Constitucional. Veamos:

Artículo 43. Agotamiento de las vías previas

El amparo solo procede cuando se hayan agotado las vías previas. En caso de duda sobre el agotamiento de la vía previa se preferirá dar trámite a la demanda de amparo.

No será exigible el agotamiento de las vías previas si:

- 1) Una resolución, que no sea la última en la vía administrativa, es ejecutada antes de vencerse el plazo para que quede consentida;
- 2) por el agotamiento de la vía previa la agresión pudiera convertirse en irreparable;
- 3) la vía previa no se encuentra expresamente regulada o ha sido iniciada innecesariamente por el afectado; o
- 4) no se resuelve la vía previa en los plazos fijados para su resolución.

Al respecto, se podrá advertir que existen cuatro excepciones al agotamiento de la vía previa, por lo que, considerando que tenemos casos, en donde los entes administrativos han excedido en demasía los plazos legales para resolver; en base al numeral 4 de la precitada norma, en principio, no se requerirá agotar la vía administrativa.

3.2. Mediante la queja, no es posible tutelar la violación a algún derecho constitucional, así como tampoco se puede pretender la inaplicación de alguna norma legal inconstitucional, pues tanto la Oficina de Atención de Quejas del Tribunal Fiscal como el Ministerio de Economía y Finanzas, encargados de resolver las quejas formuladas por los contribuyentes, no tienen asignadas dichas competencias

En el presente acápite, se debe apreciar, previamente, que, tanto en el caso de Scotiabank como el caso de Supermercados Peruanos S.A., previamente citados, se discute la legitimidad de la duración de un procedimiento que ha sobrepasado los plazos máximos fijados, conforme a lo establecido en los artículos 142 y 150 del Código Tributario, razón por la cual se solicitaron, en ambos procesos de amparo, la inaplicación del artículo 33 de la referida norma, relativo al cobro de los intereses moratorios, al ser vulneratorio a los derechos constitucionales, principalmente, el derecho al plazo razonable o, dicho de otro modo, el derecho a un procedimiento sin dilaciones indebidas.

Esto es así porque, en cuanto al caso de Scotiabank, la parte recurrente sostuvo que el procedimiento tuvo una duración total de más de 13 años, tiempo en donde el Tribunal Fiscal demoró más de 3 años en resolver el primer recurso de apelación y la SUNAT, casi 8 años en dar cumplimiento a lo dispuesto por la Autoridad Tributaria. Como consecuencia de la dilación, la deuda se incrementó en un 890%, debido, principalmente, a los intereses moratorios generados fuera del plazo legal.

De la misma forma, en cuanto al caso de Supermercados Peruanos, el Tribunal Fiscal demoró casi 7 años en resolver el recurso de apelación formulado por la Compañía, pese a que la SUNAT resolvió el recurso de reclamación en tan solo 7 meses. Frente a esta demora indebida, se ha incrementado exageradamente los intereses moratorios, deviniendo, de acuerdo con la parte demandante, en irrazonables y desproporcionados.

Frente a esta situación, el Tribunal Constitucional, mediante Expediente No. 04532-2013-PA/TC, ha indicado que el cobro de los intereses moratorios resulta legítimo durante los plazos legales que prevé el procedimiento contencioso tributario; no obstante, reconoce que deviene en inconstitucional si los intereses moratorios se generan en el tramo en el que los órganos resolutores exceden los plazos máximos fijados por el Código Tributario por causas atribuibles a ella (Sentencia 04532-2013-PA/TC, Tribunal Constitucional, 2018).

En razón a lo anterior, sostenemos que las demoras excesivas e injustificadas incurridas por la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal en el procedimiento contencioso tributario para resolver los recursos de reclamación y apelación, respectivamente, ponen en grave peligro los derechos de los administrados, en tanto los sitúan en una incertidumbre e inseguridad jurídica, al no obtener una respuesta pronta y cumplida; y que, además, atenta contra su patrimonio, dado que, por el pasar del tiempo, la deuda tributaria se incrementa abismalmente.

Esta situación conlleva a que muchos contribuyentes pretendan recurrir al proceso de amparo constitucional en busca de tutela de sus derechos constitucionales, entre ellos: el derecho a un procedimiento sin dilaciones indebidas, el derecho a formular peticiones ante la autoridad competente con respuesta dentro del plazo legal, el derecho a la proscripción del abuso del derecho, el principio de no confiscatoriedad, al principio constitucional de razonabilidad, entre otros.

Sobre lo anterior, cabe preguntarnos lo siguiente: ¿con la interposición de la queja, en el procedimiento, se podrán tutelar los derechos constitucionales vulnerados por la demora incurrida por la Administración y el Tribunal Fiscal o inaplicar una norma legal? La respuesta, sin lugar a dudas, es no, puesto que, a través de la queja, no se puede tutelar la violación a algún derecho constitucional, ni mucho menos la inaplicación de normal legal, tal como el artículo 33 del Código Tributario; sino la de proteger el interés lesionado del administrado por algún defecto o irregularidad en el trámite del procedimiento, reencauzándolo a lo legalmente previsto en las normas correspondientes.

Con la finalidad de sustentar lo anterior, se debe tener en cuenta lo establecido en el segundo párrafo del artículo 155 del Código Tributario, el cual indica quiénes son los órganos competentes para resolver la queja:

- 1) Para las quejas contra la Administración Tributaria, resuelve la Oficina de Atención de Quejas.
- 2) Para las quejas contra el Tribunal Fiscal, resuelve el Ministerio de Economía y Finanzas (en adelante, MEF).

Ahora bien, con respecto a sus facultades, se debe tener en cuenta que las mismas carecen de la facultad para conocer un caso, en vía de queja, en

que lo que se pretenda sea la tutela de derechos constitucionales vulnerados y, como consecuencia, la inaplicación del artículo 33 del Código Tributario. Ello en razón de que los referidos funcionarios del MEF no son jueces, tal como un juez constitucional en la vía de amparo, que brinden tutela de derechos,

Así pues, con la interposición de la queja tributaria, ante la demora excesiva, en el mejor de los casos, solo se logrará agilizar la respuesta de los órganos resolutores – aunque, de acuerdo con Landa (2012), el Ministerio de Economía suele justificar la demora señalando la imposibilidad física de hacerlo -; y también se sancionará a la autoridad encargada de resolver.

Sin embargo, nada de ello será lo suficientemente relevante para el contribuyente, pues - frente a una deuda tributaria que viene incrementándose exageradamente debido a la dilación indebida - lo que se pretenderá, en realidad, es la suspensión del cobro de los intereses moratorios generados por el exceso en demasía del plazo legal para resolver, atribuibles únicamente a los órganos resolutores.

Por lo tanto, considerando que los funcionarios del MEF, que resuelven la queja, no tienen asignada competencia alguna para tutelar derechos o pronunciarse sobre la constitucionalidad o no de la aplicación de una norma legal, los contribuyentes no podrán esperar que, mediante el referido remedio, se protejan sus derechos constitucionales, como el derecho a un procedimiento sin dilaciones indebidas, vulnerados por la excesiva dilación, así como tampoco que se inaplique una norma legal inconstitucional.

3.3. La queja no es una vía procedimental de obligatoria aplicación a fin de señalar el cumplimiento de la vía previa, por lo que su no interposición no genera cargas al administrado, al ser un comportamiento puramente discrecional

En efecto, considerando la propia naturaleza de la queja, se puede apreciar que su interposición deriva de un comportamiento puramente discrecional del contribuyente, a fin de que denuncie las irregularidades o defectos en la tramitación del procedimiento. Es decir, su utilización es opcional. Por tanto, en base a este razonamiento, no generan cargas al administrado.

Este carácter facultativo de la queja ha sido ratificado por la Sexta Sala Contenciosa Administrativa en el Expediente No. 06778-2019, en su considerando décimo cuarto, en el cual enfatizan que su no interposición no implica que el contribuyente haya consentido la dilación. Veamos:

DECIMO CUARTO.- Sin perjuicio de lo expuesto, se aprecia además que las entidades demandadas alegan que la accionante no interpuso queja ni recurrió al silencio administrativo negativo para cuestionar las demoras imputables a los órganos resolutores; es decir, habría consentido las dilaciones incurridas durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario.

Al respecto, se advierte que el argumento formulado por las entidades demandadas carece de asidero, toda vez que los mecanismos de defensa identificados ostentan carácter facultativo a favor del administrado, siendo que su falta de interposición no implica en modo alguno que los contribuyentes muestren su conformidad con las demoras incurridas durante el desarrollo del procedimiento administrativo.

Sin embargo, como bien se analizó en el capítulo anterior, a través de la Sentencia recaída en el expediente No. 0222-2017-PA/TC (Caso Scotiabank), el TC pretende obligar a los contribuyentes a interponer la queja en el procedimiento contencioso tributario como indicio de diligencia; de lo contrario, no procederá su solicitud de suspensión de los intereses moratorios en la vía de amparo.

Consideramos que esta sentencia refleja un retroceso de lo avanzado en relación a la figura de la queja, pues, en lugar de reforzar el derecho de toda persona a un procedimiento sin dilaciones indebidas, rechazando el actuar negligente de ciertos funcionarios que, sin causa justificada, no resolvieron en un plazo razonable los recursos formulados - lo cual genera incrementos exagerados en la deuda tributaria, a causa de los intereses moratorios-; el TC se ha enfocado en trasladar una carga al contribuyente de una figura meramente facultativa, desconociendo el origen de la problemática, que deviene enteramente de los órganos resolutores (SUNAT y Tribunal Fiscal), y no de los administrados.

3.4. Con respecto a la conducta procedimental del administrado, la no interposición de la queja no refleja un comportamiento poco diligente del contribuyente, que implica consentir la dilación indebida de los órganos resolutores

El Tribunal Constitucional ha establecido, como doctrina jurisprudencial vinculante, en materia tributaria, cuatro factores para determinar la duración legítima del procedimiento: 1) la complejidad del asunto; 2) la actividad o conducta procedimental del administrado; 3) la conducta de la administración pública; y 4) las consecuencias que la demora produce en la situación jurídica del interesado.

Con respecto a la actividad o conducta procedimental del administrado, el Tribunal Constitucional, en su Sentencia 04532-2013-PA/TC, ha indicado que el análisis debe girar en torno a identificar si la actitud del interesado ha sido diligente o ha provocado retrasos en el procedimiento – en caso se evidencie esto último, es decir, que la dilación fue imputable a él, no cabe la calificación de indebida - (Sentencia 04532-2013-PA/TC, Tribunal Constitucional, 2018).

Del mismo modo, Salinas (2012) sostiene que el análisis de la conducta del interesado debe centrarse en determinar si su actuar estuvo destinado a dilatar el asunto, como un recurso estratégico para ganar tiempo o alterar su finalidad.

Ahora bien, teniendo en cuenta lo anterior, la interrogante que se plantea es la siguiente: ¿la no interposición de la queja constituye un actuar obstruccionista en el procedimiento, dado que implica un obstáculo o un retraso para que los órganos resolutores resuelvan los recursos formulados? La respuesta es no. No se percibe cómo la no interposición de la queja obstruye el trámite del procedimiento.

En adición, el ex Magistrado Sardón de Taboada, en su voto singular, a través de la Sentencia del Tribunal Constitucional, recaída en el expediente No. 04084-2019-PA/TC (caso Supermercados Peruanos S.A.) ha sostenido que el no uso de la queja no representa un indicio de conducta negligente por parte del contribuyente, toda vez que, independientemente de su presentación, no representa un retraso u obstáculo para que los entes administrativos resuelvan los recursos formulados. Veamos:

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

En tal sentido, resultaría incorrecto respaldar que, ante la omisión de su ejercicio, el contribuyente ha consentido la demora o el retraso irrazonable por parte de las autoridades administrativas, pues ello implicaría desconocer el carácter optativo de la queja, creando obligaciones a comportamientos discrecionales del contribuyente.

3.5. La queja tributaria, en la práctica, ha reflejado su poca utilidad e ineficacia

Tal como lo señala Landa (2012), citando la Resolución Ministerial No. 256-2002-EF/10 y diversos informes de la Defensoría del Contribuyente, la interposición de la queja en la práctica resulta ser inútil, toda vez que el MEF ha venido declarándolas infundadas, argumentando que, debido la excesiva carga de expedientes, se justifica la demora.

Asimismo, el propio Tribunal Fiscal, a través de su RTF No. 03282-2-2005, de fecha 25 de mayo de 2005, ha enfatizado que, con respecto a la demoras incurridas por los órganos resolutores, no existe fundamento para interponer la queja, toda vez que existen vías legales alternativas, como la denegatoria ficta (Tribunal Fiscal, 2005).

En otras palabras, la máxima instancia administrativa, en materia tributaria, no encuentra eficacia en la queja ante las dilaciones indebidas, por lo que, en la práctica, si el contribuyente interpone la misma, esta sería rechazada, por cuanto existen otras vías alternativas.

Considerando esta situación, se debe tener en cuenta la sentencia de Juan Humberto Sánchez vs Honduras, de fecha 7 de junio de 2003, en la cual la Corte Interamericana de Derechos humanos (en adelante, la Corte) ha señalado, en su considerando 121, que no basta que existan los mecanismos formalmente en el ordenamiento jurídico, sino que los mismos deben ser efectivos, es decir, deben dar resultados o respuestas a las violaciones de derechos humanos (Sentencia de 7 de junio de 2003, Corte Interamericana de Derechos Humanos, 2001).

En esa misma línea, se tiene el caso Ivcher Brostein vs Perú, en la cual la Corte ha indicado, de manera enfática, que los mecanismos que no demuestren una utilidad y eficacia en la práctica devienen en ilusorios

(Sentencia de 6 de febrero de 2001, Corte Interamericana de Derechos Humanos, 2001).

Teniendo en cuenta lo anterior, en efecto, consideramos que, así como existen normas ineficaces en la práctica, también existen mecanismos procesales (recursos o remedios) que poco o nada aportan en la defensa de los administrados o justiciables.

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

En las siguientes líneas, detallaremos las siguientes conclusiones:

- 1) Los remedios yacen en nuestro ordenamiento jurídico, a fin de que, ante alguna actuación indebida o defectuosa que se pudiera presentar en la tramitación del procedimiento, se corrijan y, de ese modo, reencauzar dicho procedimiento a lo legalmente previsto.
- 2) Los recursos, por su parte, están destinados a impugnar actos administrativos, que se estiman han sido emitidos vulnerando el ordenamiento jurídico, por lo cual se busca que se revoque, ratifique o reforme.
- 3) La naturaleza de la queja deviene en un remedio procedimental, con carácter excepcional, que tiene como finalidad jurídica la corrección de actuaciones o procedimientos que sobrevienen en irregulares, a fin de garantizar la emisión de un acto administrativo válido.
- 4) La queja tributaria cuenta con un carácter excepcional, es decir, su interposición es facultativa; en consecuencia, sostenemos que no se generan cargas al contribuyente por el no uso de dicho remedio. Señalar lo

contrario implicaría crear obligaciones a comportamientos discrecionales, lo cual resulta contrario a derecho.

- 5) Resulta incorrecto tratar a la queja como un recurso administrativo, dado que, a través de su interposición, no se impugna un acto administrativo, con el objetivo de que se resuelvan temas de fondo (tal como lo hacen los recursos de reclamación o de apelación) sino que, por el contrario, se respeta la forma y el procedimiento, de acuerdo al marco legal establecido en el Código Tributario.
- 6) La anterior composición del Tribunal Constitucional ha emitido criterios discordantes entre sí, en torno a la figura de la queja tributaria, lo que evidencia el debate que existe en torno a la misma como mecanismo procedimental.
- 7) En cuanto al caso Supermercado Peruanos, se tiene el siguiente criterio:
 - El “recurso de queja” no es un recurso administrativo, sino un remedio procedimental a favor del administrado, a fin que reencauzar el procedimiento a lo legalmente previsto en el Código Tributario.
 - Su naturaleza es facultativa, por lo que no es posible cargar al administrado exigiendo su interposición en el procedimiento, sea como un indicativo de falta de diligencia o una vía previa al proceso de amparo.
- 8) En cuanto al caso Scotiabank, se tiene el siguiente criterio:
 - El ordenamiento otorga a los administrados una serie de mecanismos legales pertinentes ante actuaciones irregulares de los entes administrativos, entre estos, se encuentra la queja.

- La no interposición de la queja tributaria en el procedimiento administrativo evidencia el contribuyente ha consentido el transcurso del tiempo, por lo que no podrá acceder a la tutela constitucional.
- 9) Se concluye en un sentido opuesto al criterio contenido en el caso Scotiabank, toda vez que la sentencia no toma en cuenta el carácter optativo de la queja tributaria, es decir, desconoce que depende meramente del contribuyente decidir si la interpone o no, en base a los intereses que persigue. Si, de acuerdo con el caso, lo que se pretende es la tutela de derechos constitucionales – entre ellos, el derecho al plazo razonable -, la queja no es la vía idónea, toda vez que, mediante la misma, no se puede inaplicar una norma legal constitucional, como es el artículo 33 del Código Tributario, en que se sustente la violación de derechos constitucionales. Así las cosas, al ser innecesaria a sus intereses, resulta incorrecto que se pretenda restringir su acceso a la tutela constitucional por su no utilización.
 - 10) La exigencia de interponer la queja en el procedimiento contencioso tributario para que pueda proceder la tutela constitucional, a través de la vía de amparo, representa un requisito que no brinda una respuesta idónea a la vulneración de derechos constitucionales, cargando al contribuyente de una formalidad innecesaria.

En las siguientes líneas, detallaremos las siguientes recomendaciones:

- 1) Incentivar el desarrollo de trabajos de investigación, referidos a la protección de derechos de los contribuyentes, que nutran la jurisprudencia emitida por el Tribunal Constitucional.
- 2) El máximo intérprete de la Constitución debe continuar dotando de contenido a los cuatro criterios que determinan la vulneración del derecho

al plazo razonable; principalmente el de la actuación procedimental del administrado, con el objetivo de optimizar su identificación, evaluación e interacción en cada caso concreto.

- 3) Fortalecer los mecanismos procedimentales que se le otorgan a los contribuyentes, a través de una clara y precisa regulación, a fin de que su utilización sea la más idónea y eficaz para contrarrestar la vulneración de su derecho o interés en el caso concreto.



BIBLIOGRAFÍA

Bustanza, R. (s/f). La queja contra las administraciones tributarias en el CXIX Seminario de Derecho Tributario. [Presentación de diapositivas]. PDF.

https://www.mef.gob.pe/defensoria/boletines/CXIX_dcho_tributario_2016.pdf

Chau, L. & Lozano, O. (2001). La Queja como medio para cuestionar las actuaciones de la administración tributaria. *Derecho & Sociedad*, (17), 105-114.

<https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/16844>

Danós Ordóñez, J. (2007). La Impugnación de los Actos de Trámite en el Procedimiento Administrativo y la Queja. *Derecho & Sociedad*, (28), 267-271.

<https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/17237>

Díaz, R., & Guzmán, R. (2015). El derecho al plazo razonable en el procedimiento contencioso tributario y su incidencia en el cobro de intereses moratorios. *Revista Análisis Tributario*, 25-31.

Landa, C. (2012). El plazo razonable en el procedimiento contencioso-tributario. En *Reflexiones sobre los procedimientos tributarios y aduaneros desde la perspectiva de los derechos de los administrados* (pp. 119-152). Palestra Editores S.A.C.

Resolución del Tribunal Fiscal No. 02632-2-2005 (2005, 27 de abril). Tribunal Fiscal.

Resolución del Tribunal Fiscal No. 03257-5-2007 (2007, 10 de abril). Tribunal Fiscal.

https://cdn.www.gob.pe/uploads/document/file/459721/2007_5_03257.pdf

Resolución del Tribunal Fiscal No. 03282-2-2005 (2005, 25 de mayo). Tribunal Fiscal

Resolución del Tribunal Fiscal No. 05612-1-2007 (2007, 22 de junio). Tribunal Fiscal

https://cdn.www.gob.pe/uploads/document/file/459710/2007_1_05612.pdf?v=1576773231

Resolución del Tribunal Fiscal No. 07036-5-2006 (2006, 28 de diciembre). Tribunal Fiscal

https://cdn.www.gob.pe/uploads/document/file/459708/2006_5_07036.pdf?v=1617617539

Resolución del Tribunal Fiscal No. 09448-1-2004 (2004, 30 de noviembre). Tribunal Fiscal

http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2004/1/2004_1_09448.pdf

Robles, C. (2018). La Queja como remedio procedimental. En *La SUNAT y los procedimientos administrativos tributarios* (pp. 165-182). Pontificia Universidad Católica del Perú, Fondo Editorial.

Salinas, D. (2012). *El "plazo razonable" del proceso en la jurisprudencia contemporánea*. Palestra.

Sentencia de 6 de febrero de 2001 (2001, 6 de febrero). Corte Interamericana de Derechos Humanos.

https://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_74_esp.pdf

Sentencia de 7 de junio de 2003 (2003, 7 de junio). Corte Interamericana de Derechos Humanos.

https://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_99_esp.pdf

Sentencia No. 04084-2019-PA/TC (Tribunal Constitucional 1 de febrero de 2022).

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2022/04084-2019-AA.pdf>

Sentencia No. 04532-2013-PA/TC (2018, 16 de agosto). Tribunal Constitucional.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2018/04532-2013-AA.pdf>

Sentencia No. 02658-2022 (Corte Superior 7 de octubre de 2022).

Sentencia No. 0222-2017-PA/TC (Tribunal Constitucional 9 de noviembre de 2022).

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2017/00222-2017-AA%20ResolucionCT.pdf>

Sentencia 0005-2010-PA/TC (Tribunal Constitucional 29 de enero de 2014).
Obtenido de <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2014/00005-2010-AA.pdf>

Serra, A. (1981). *Derecho Administrativo*. Segundo Tomo, décima edición, Ed. Porrúa S.A.

Vega, C. (2011). Derecho y Procedimiento Administrativo, Queja por defecto de tramitación. *Revista de Actualidad Gubernamental*, (38), X-1.

