

**PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA
DEL PERÚ**
Facultad de Derecho



Informe sobre la Resolución del Tribunal Constitucional
Expediente N° 04532-2013-PA/TC

Trabajo de suficiencia profesional para optar el título
profesional de Abogada

Autora:

Melisa Anita Vilchez Delgado

Revisora:

Johana Lisseth Timana Cruz

Lima, 2023

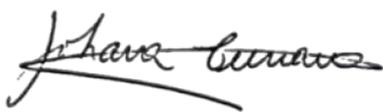
DECLARACIÓN JURADA DE AUTENTICIDAD

Yo, **JOHANNA LISSETH TIMANÁ CRUZ**, docente de la Facultad de Derecho de la **Pontificia Universidad Católica del Perú**, asesor del trabajo de suficiencia profesional titulado, “**Informe sobre la Resolución del Tribunal Constitucional Expediente N° 04532-2013-PA/TC**” del autor **MELISA ANITA VILCHEZ DELGADO**, identificada con el Documentos Nacional de Identidad DNI N° 70500950 y Tarjeta de Identidad de Alumno – TI N° 20100400, dejo constancia de lo siguiente:

- El mencionado documento referido al informe planteado tiene un índice de puntuación de similitud de 35%. Así lo consigna el reporte de similitud emitido por el software *Turnitin* el 1/03/2023.
- 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.

La expedición de la presente constancia tiene el carácter de Declaración Jurada.

En la ciudad de Lima, 1 de marzo del 2023.

<u>Timaná Cruz, Johanna Lisseth</u>	
DNI: 40537593	Firma 
ORCID https://orcid.org/0000-0001-8288-5161	

RESUMEN

Actualmente, dentro de los procesos, la acción de amparo se ha convertido la vía idónea por parte de los contribuyentes para salvaguardar lo que consideran una vulneración a sus derechos con la aplicación de intereses moratorios, alegando en la mayoría de los casos, la vulneración al plazo razonable. En los últimos años, con las resoluciones en sentencias, concretamente acciones de amparo han dado diversos pronunciamientos que, bien dejan sin efecto las resoluciones emitidas, o bien, para que se confirmen el pago de los mismos, bajo un criterio unívoco del Tribunal.

Sin embargo, hasta el momento el Tribunal Constitucional, al no seguir una línea argumentativa uniforme – al contar con votaciones divididas – no ha podido señalar una directriz a seguir en los procesos, ya que ninguno de sus fallos tiene la naturaleza de precedente vinculante, por lo que, al no haber podido crear una tendencia jurisprudencial, fija dentro de los administrados una suerte de “inseguridad jurídica” con relación a los intereses moratorios.

El presente trabajo tiene como objetivo por un lado exponer la naturaleza de los intereses moratorios en materia tributaria, así como las causales por las que se considera que el cobro de los mismos estaría vulnerando el derecho constitucional al plazo razonable, y su consecuente desnaturalización, a la vista de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, basando el presente informe en la Sentencia N° 04532-2013-PA/TC, la cual también buscará analizar la diferencia en aplicación de la jurisprudencia y el precedente vinculante.

ABSTRACT

Currently, the “*Amparo Process*” has become the ideal way for taxpayers to safeguard what they consider a violation of their rights with the application of default interest, alleging in most cases, the violation of the reasonable term. In recent years, with the resolutions in sentences, specifically amparo actions, various pronouncements have been made to annul the resolutions issued, or to confirm their payment. However, to date, the Constitutional Court, by not following a uniform argumentative line – having divided votes – since none of its rulings have the nature of binding precedent, so it has not been able to create a jurisprudential trend.

The objective of this paper is, on the one hand, to determine the nature of default interest in tax matters, as well as the causes for which it is considered that the collection of the same would be violating the constitutional right to a reasonable term, in view of the jurisprudence. of the Constitutional Court, basing this report on Judgment N° 04532-2013-PA/TC, which will also seek to analyze the difference in application of jurisprudence and binding precedent.

ÍNDICE ANALÍTICO

1. Introducción.....	5
2. Justificación de la elección de la resolución.....	6
3. Contexto y hechos del caso.....	7
3.1. Antecedentes.....	7
3.2. Hechos y su conexión con las normas jurídicas aplicables.....	9
3.3. Materia de Controversia de la Resolución.....	11
4. Identificación de los principales problemas jurídicos.....	11
4.1. Problema y Controversias del Expediente N° 04532-2013-PA.....	13
4.1.1. Pago de intereses moratorios en exceso.....	13
4.1.2.1. Definición: Interés moratorio.....	13
4.1.2. Objetivo y aplicación de los intereses moratorios.....	17
4.1.3. Aplicación de los intereses moratorios fuera de plazo.....	18
4.1.4. Pago de intereses moratorios en exceso.....	21
A. Principios vulnerados.....	21
i.Principio de razonabilidad.....	23
ii.Principio del debido proceso.....	24
iii.Principio del plazo razonable.....	25
4.2. Doctrina Jurisprudencial Vinculante vs Precedente Vinculante.....	26
4.2.1. Definición: Doctrina Jurisprudencial Vinculante.....	27
4.2.2. Definición Precedente Vinculante.....	28
4.2.3. Diferencias: Distinción en la aplicación.....	28
4.3. Posición del Tribunal Constitucional.....	28
5. Posición personal y análisis de los problemas jurídicos.....	30
6. Legislación Comparada.....	32
7. Conclusiones.....	33
8. Bibliografía.....	35

1. Introducción

En los últimos años se ha dado un crecimiento normativo tributario, el cual obedece a muchas razones las cuales buscan regular tanto la conducta de la Administración como de los contribuyentes. Así, por un lado, está la indiscutible presencia de nuevos supuestos de hecho que se originan de las diferentes operaciones que realizan los administrados, las cuales necesariamente deberían contar con una regulación normativa, la misma que fundamentará o limitará la actuación tanto de las personas jurídicas como de las personas naturales. Por otro lado, dicho crecimiento normativo se justifica en la misma necesidad que tiene la Administración Tributaria de actualizar su regulación en búsqueda de salvaguardar su propia facultad de recaudación.

Siendo así, si bien no podemos desacreditar el intento de los legisladores por buscar perfeccionar nuestro sistema fiscal, nos vemos inmersos en situaciones donde no necesariamente son las normas las que se encuentran no configuran un hecho sancionable, sino la interpretación y la consecuente incorrecta aplicación o inaplicación que se les da por parte de los juristas y/o jueces.

En el caso concreto podemos notar que la Resolución del Tribunal Constitucional (en adelante “TC”) – Expediente N° 04532-2013-PA/TC; para resolver la controversia, basa sus fundamentos en criterios puramente tributarios, los cuales tienen su base en principios constitucionales. A través de este informe se pretende evaluar si los criterios que utilizó el TC para evaluar la actuación de la Administración Tributaria fueron correctos, válidos y debidamente motivados o, si de lo contrario, determinar si es la aplicación de los intereses moratorios por la demora que tuvo el Tribunal Fiscal son atribuibles a la su actuación poco diligente, lo cual conlleva a que esta sea desproporcionada lo cual devenga indiscutiblemente en inconstitucional.

El presente informe jurídico buscará realizar un análisis de la naturaleza de los intereses moratorios, específicamente desde una visión tributaria de los mismo. Al respecto podemos decir que, si bien forman parte de la deuda tributaria, consideramos que existen diversos factores – distintos en cada caso concreto – que deben ser

tomados en cuenta para el cálculo de estos. En ese sentido, pretendemos desarrollar los principios constitucionales involucrados en el tratamiento de los intereses moratorios tributarios; los límites que pueden o no contener y su interacción con la facultad de recaudación de la Administración.

2. Justificación de la elección de la resolución

Como se ha mencionado, la Administración Tributaria en ejercicio de su facultad fiscalizadora, se ha ocupado de verificar el origen del patrimonio tanto de las personas naturales como de las personas jurídicas, solicitando, a través de sus diferentes herramientas, a los contribuyentes para que justifiquen sus ingresos y demás fuentes de renta presunta, solicitando la diferente documentación necesaria para evidenciar lo declarado por el contribuyente. Asimismo, la SUNAT cuenta también con los procedimientos de fiscalización y/o verificación, configurando diversas sanciones ante el incumplimiento y/u omisión de alguna obligación tributaria.

Tomando en cuenta las líneas anteriores, es preciso indicar que los contribuyentes están vinculados con el Estado mediante la obligación tributaria, la cual exige el cumplimiento de la prestación tributaria, que nacerá cuando se cumpla la hipótesis de incidencia y conllevará todos los efectos que se presentan en las normas tributarias.

Ahora bien, con el incumplimiento de prestaciones de hacer tributarias se configuran determinadas infracciones, las cuales tendrán como consecuencias las sanciones – tipificadas en el Código Tributario. Así, en caso se compruebe la falta; se deberá rectificar o declarar el tributo omitido; esto es sin perjuicio de que este incumplimiento genere la sanción, además de la multa y en caso se opte por la reclamación y/o apelación, se van a configurar los intereses moratorios correspondientes.

Por ello, los intereses moratorios tributarios se presentan como una situación que deben prever los contribuyentes; ya que como veremos en el desarrollo del presente informe; se generarán a partir de la omisión y/o incumplimiento de alguna norma

establecida en la legislación tributaria. Sin embargo, a pesar de que existen normas que regulan tanto el cálculo como la gradualidad de estos; en una visión general del tema pareciera que las normas tributarias no ejercen un diligente control sobre Administración respecto a los intereses moratorios, ya que únicamente contemplan el escenario donde la generación de los mismos se da a consecuencia de una actuación negligente de los administrados. Siendo así, cada vez son más los contribuyentes que sufren por no existir un equilibrio entre la recaudación y protección del ingreso que debe tener la Administración Tributaria; y la capacidad contributiva del contribuyente.

3. Contexto y hechos del caso materia de resolución

El presente informe jurídico tiene como objetivo realizar un análisis jurídico de la Resolución del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 04532-2013-PA; el cual responde al agravio constitucional establecido por Icatom S.A. (en adelante ICATOM) contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (en adelante “SUNAT”).

Para esto se deben plantear los hechos y analizar si la demora en resolver es atribuible al contribuyente, ya que de caso contrario, si se demuestra que la demora es imputable a la administración, éste hecho desnaturalizará la figura de los intereses moratorios, y lo cual generará su inaplicación.

3.1. Antecedentes

La Administración, mediante un procedimiento de fiscalización detectó que durante el ejercicio 2002 la empresa ICATOM había incurrido en una infracción al haber realizado omisiones en los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta.

Frente a esto, notifica a ICATOM, las Resoluciones de Multa N° 101-002-0001905; 101-002-0001906; 101-002-0001907; 101-002-0001908; y, 101-002-0001905, por haber incurrido en las infracciones tipificadas en el numeral

1 del Art. 178° del Texto Único Ordenado del Código Tributario¹; en la medida que los valores impugnados se originaron en mérito a la presentación por parte de ICATOM de declaraciones rectificatorias en relación a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a mayo de 2002.

Esto constituye una infracción relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias, de acuerdo con la Administración, en la medida que no se han incluido en las declaraciones ingresos, rentas, patrimonio, actos gravables o tributos retenidos o percibidos, o se han declarado cifras o datos falso u se ha omitidos circunstancias que influyan en la determinación de la obligación tributaria. Es importante señalar que con la presentación de una declaración jurada rectificatoria en la que se ha declarado una mayor obligación tributaria, ha quedado acreditada la infracción contenida en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

Siendo así, la Administración determina y notifica las cinco resoluciones de multa por lo motivos señalados líneas arriba, frente a las cuales, con fecha 6 de noviembre de 2006; ICATOM interpuso un recurso de reclamación. En respuesta, la SUNAT declaró infundado el recurso mediante la Resolución de Intendencia N° 1050140000946/SUNAT, la cual fue notificada con fecha 31 de mayo de 2007.

Al no compartir el criterio de la SUNAT, al declarar INFUNDADO su recurso de reclamación, el contribuyente, con fecha 9 de julio de 2007, apela ante el

¹ TEXTO ÚNICO ORDENADO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO

Art. 178°. – Infracciones relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias

Constituyen infracciones relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias:

1. No incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o distribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos o declarar cifras falsas o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que incluyan en la determinación y el pago de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de notas de crédito favorables y otros valores similares.

Tribunal Fiscal; el cual confirma la apelada mediante la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01853-1-2012.

Es importante, para efectos del presente informe, resaltar el hecho sobre el cual hace el cuestionamiento a la aplicación de los intereses moratorios, es que el Tribunal Fiscal notificó la resolución con fecha 3 de febrero de 2012, es decir cuatro años y siete meses después de que ICATOM presentó su recurso de apelación.

ICATOM , frente a esta situación, presenta su acción de amparo y base su fundamento al manifestar que se computaron intereses moratorios durante el trámite de su recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal; el cual tardó cuatro años y siete meses en resolverse. La empresa precisa, además, que no tuvo una conducta obstruccionista que pudiera en algún momento haber afectado el desarrollo normal de la apelación.

Asimismo, el contribuyente expone que no se está pronunciando sobre la decisión que tomó el Tribunal Fiscal; es decir, la empresa aceptó la decisión emitida y el consecuente pago de los montos establecidos en las resoluciones de multa fijadas por la SUNAT y posteriormente confirmadas por el Tribunal Fiscal; sino únicamente, ICATOM considera que ha existido un agravio constitucional al contabilizar los intereses generados después de vencido el plazo que tenía el Tribunal Fiscal para pronunciarse respecto a la apelación presentada, ya que este órgano contaba con el plazo de 12 meses, de acuerdo a ley, para resolver la controversia.

Cabe resaltar, que una vez notificada con la demanda constitucional, la SUNAT deduce la excepción de incompetencia por razón de la materia y contesta la demanda; ingresando los autos para resolver la excepción deducida, el juzgado la declaró fundada, y por consiguiente nulo todo lo actuado y concluye el procedimiento. Dicha resolución fue impugnada por ICATOM y la misma fue confirmada por la Primera Sala Civil de Ica, generando con ello que la empresa interponga el correspondiente Recurso de Agravio Constitucional.

3.2. Hechos y su conexión con las normas jurídicas aplicables

De los hechos del caso, se advierte que la deuda contenida en las cinco resoluciones de multa, mencionadas líneas arriba, antes de interponer la apelación ante el Tribunal Fiscal ascendía a S/. 179,890.00 (CIENTO SETENTA Y NUEVE MIL OCHOCIENTOS NOVENTA CON 00/100 SOLES); lo cuales incluían la multa impuesta además de los intereses moratorios tributarios.

Sin embargo, pasados los 4 años y 7 meses, luego de establecida la decisión del Tribunal Fiscal mediante la RTF N° 01853-1-2012, se recalculó el monto a pagar. Sumando la multa establecida, además de los intereses moratorios; la suma total era de S/. 328,932.00 (TRESCIENTOS VEINTIOCHO MIL NOVECIENTOS TREINTA Y DOS SOLES CON 00/100 SOLES); la cual actualizada a la fecha de pago la deuda total ascendía de S/. 330,069.00 (TRESCIENTOS TREINTA MIL SESENTA Y NUEVE CON 00/100 SOLES).

En la siguiente imagen podemos observar la acreencia de monto a pagar acumulado con los intereses moratorios:



Es importante mencionar que dicho cálculo fue efectuado de acuerdo a lo dispuesto en el art 33° del TUO del Código Tributario antes de su modificación realizada en julio de 2014. Al respecto, se establecía que la norma proscribía cualquier suspensión en el cobro de intereses durante la tramitación del recurso de apelación planteado por el contribuyente.

Como podemos observar en el cuadro, sólo con el aumento de los intereses moratorios se está casi duplicando el monto de la infracción como de los intereses que corrían hasta antes de la apelación ante el Tribunal Fiscal. El aumento fue evidentemente legal, esto, en la medida que la proporcionalidad

del aumento cumple con lo establecido en el cuadro de sanciones del Texto Único Ordenado del Código Tributario. Sin embargo, no resulta razonable que la búsqueda de una solución por parte del contribuyente contravenga directamente en sus intereses económicos ya que en el caso concreto no se puede advertir una justificación para que la prolongada demora en resolver por parte del Tribunal Fiscal sea válida, lo cual deslegitima la aplicación de los intereses moratorios.

Ante estos hechos, como se ha mencionado previamente, ICATOM interpone demanda de amparo solicitando se deje sin efecto la Resolución de Ejecución Coactiva N° 101-006-0016924 y se ordene a la SUNAT liquide los intereses legales hasta la fecha en la cual venció el plazo para que el Tribunal Fiscal emita pronunciamiento respecto del recurso de apelación, el cual era de un año.

3.3. Materia de Controversia de la Resolución

ICATOM basa su argumentación en que se computaron intereses moratorios durante el trámite de su recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal, el cual tardó cuatro años y siete meses en resolverse. Dicho plazo afecta su derecho al debido proceso y al plazo razonable lo que ocasiona que la figura de los intereses moratorios se desnaturalice.

El administrado incide, además, que no existió por su parte una conducta obstruccionista frente a la actuación del Tribunal Fiscal que pudiera en algún momento haber afectado el desarrollo normal de la apelación o que genere la demora en resolver.

Siendo así, de acuerdo con el artículo 150° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, el plazo legal máximo que tenía el Tribunal Fiscal para resolver la apelación presentada por ICATOM era de doce meses.

Respecto a lo establecido líneas arriba, es importante indicar que ICATOM al interponer la acción de amparo, materia del presente informe jurídico, no se pronunció sobre la decisión que tomó el Tribunal Fiscal. Es decir, el

administrado manifiesta la conformidad con la resolución y por lo tanto confirma el consecuente pago de los montos establecidos en las resoluciones de multa fijadas por la SUNAT y posteriormente confirmadas por el Tribunal Fiscal; únicamente, ICATOM índice y basa su acción de amparo en la existencia un agravio constitucional al contabilizar los intereses generados después de vencido el plazo que tenía el Tribunal Fiscal para pronunciarse respecto a la apelación presentada.

El Tribunal Constitucional expone respecto a este punto que la finalidad del cobro de intereses moratorios en las deudas tributarias es compensar al acreedor tributario por la demora en el pago, la cual resultará legítima en tanto la demora sea imputable y razonablemente previsible por el deudor tributario.

4. Identificación de los principales problemas jurídicos

En la Memoria 2006 de la SUNAT se informó que, al 31 de diciembre de dicho año el *stock* de expedientes en el ámbito nacional era de 16,068, los que comprendían expedientes de los años 2003 a 2006, por lo que, considerando que a dicha fecha el plazo legal para resolver las reclamaciones era de 6 meses², se deduce que la SUNAT tenía un atraso en resolver de casi 3 años³.

Asimismo, del Informe de Evaluación de la Gestión por Resultados al segundo trimestre 2007 y avances a julio 2007, el porcentaje de solicitudes de devolución⁴ resueltas dentro del plazo legal establecido, era del 16% en el ámbito nacional.

Tomando lo datos presentados podemos señalar que el 84% de las solicitudes de devolución presentadas no eran resueltas dentro del plazo de 45 días hábiles que establece el Código Tributario y no necesariamente por negligencia de la

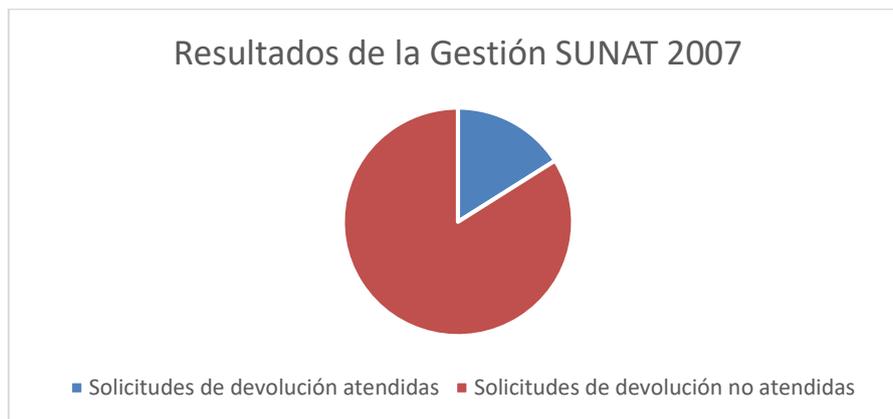
² Es importante mencionar que el plazo señalado en el Memoria 2006 de SUNAT se dio antes de la modificación del Código Tributario; ya que con el Decreto Supremo N° 133-2013-EF -Texto Único Ordenado de Código Tributario, el plazo para resolver las reclamaciones aumenta de 6 a 9 meses.

³ MELÉNDEZ KOHATSY, Patricia. La obligación de resolver en el plazo de la ley. Lima. En: Vectigalia, 2008; pág. 21

⁴ En el caso de las solicitudes de devolución, el plazo que tiene la Administración para resolver no ha variado con la modificación del Código Tributario.

Administración, sino por la falta de logística para atender las solicitudes de los administrados.

En el siguiente cuadro podemos entender de mejor manera el porcentaje de las solicitudes de devolución resueltas:



Ambas situaciones presentadas en los párrafos anteriores son una realidad con la que nuestro sistema tributario ha venido lidiando a lo largo de los diferentes periodos; donde incluso, la misma Administración se encuentra en la búsqueda, a partir de las normas y de la misma jurisprudencia, de una solución a este problema.

Actualmente, es necesario resaltar que la absolución de solicitudes de devolución o respuesta a reclamos no son las únicas etapas donde la demora por parte de la Administración se hace presente. Esta dilación innecesaria y/o indebida se mantiene en las diferentes etapas de los procedimientos; en ese sentido, el Tribunal Fiscal no es ajeno a este tipo de demora; y si bien, los plazos con los que cuenta son mayores; es común que se vea involucrado es situaciones donde su ineficacia, y consecuentemente sea por las diferentes razones que pueda exponer, se manifiesta al momento de resolver las distintas controversias tributarias que se le presentan.

4.1. Problema y Controversias del Expediente N° 04532-2013-PA

Siendo así, la sentencia recaída en el expediente N° 04532-2013-PA; es una clara manifestación del hecho que una demora en la contestación al contribuyente, es este caso por el Tribunal Fiscal, extralimitándose del tiempo

establecido por las normas tributaria; se configura como una manifiesta forma de vulnerar diferentes los diferentes derechos del mismo, donde, además, se ve claramente violentada la capacidad económica del contribuyente al tener que hacerse cargo del pago de un interés moratorio, que en principio, si bien es legal; la actuación de la Administración desconfigura su esencia y lo cual genera la inconstitucionalidad de los intereses moratorios.

El problema que se analiza en la presente sentencia del Tribunal Constitucional es determinar la constitucionalidad del cobro de los intereses moratorios por la demora en resolver la impugnación presentada por el contribuyente, por parte del Tribunal Fiscal.

4.1.1. Definición: Interés moratorio

Para realizar la delimitación conceptual de lo que es el llamado interés moratorio; tomando como punto de partida a la doctrina española consideramos necesario hacer una distinción entre “el deber jurídico general, el deber jurídico particular y la obligación”⁵.

Sobre el particular, es importante señalar que “la obligación viene configurada como aquel vínculo jurídico de carácter patrimonial que nace de una relación jurídica en la que la parte activa ostenta un derecho público subjetivo frente al sujeto obligado, cuyo incumplimiento genera una reacción del ordenamiento jurídico de tipo indemnizatorio”.

En el plano latinoamericano, la legislación colombiana, en su análisis, establece que el derecho tributario regula los hechos económicos, de tal manera que el actuar de la Administración Tributaria tiene como uno de sus principales objetivos “garantizar el cumplimiento de la obligación tributaria sustancial, que como hecho económico si se efectúa dentro del término exigido, se obtiene el pago oportuno del tributo”.

⁵ LOPEZ MARTINEZ, Juan. Régimen Jurídico de los llamados “intereses moratorios” en materia tributaria. Editorial Civitas. Madrid: 1994; p. 179.

De no ser así, por la ausencia de pago va a generar una cartera a favor del Estado que, junto con los respectivos intereses moratorios, es “susceptible de ser recuperada ya sea de forma voluntaria, obteniendo un pago fuera de plazo por ser extemporáneo; o en forma coactiva, por falta de voluntad de pago del administrado”⁶.

Por su parte, tomando como referencia la legislación nacional, el Código Tributario establece que la deuda tributaria estará constituida por el tributo, las multas y los intereses dentro de los cuales, se encuentra fijado el interés moratorio.

De acuerdo con la doctora Núñez, podemos observar que “ni el Código Tributario; ni tampoco ninguna otra norma, ha establecido el alcance de los intereses moratorios tributarios, ante ello, se puede considerar que el tratamiento que se da a los intereses moratorios en el artículo 33° del Código Tributario, no tiene mayores diferencias a lo que se norma en el derecho privado”⁷.

Ahora bien, de acuerdo con la visión del derecho privado, los intereses se formulan como un fenómeno económico y no una figura ideada de Derecho⁸; siendo así, los intereses moratorios serán una derivación de este fenómeno planteado por la doctrina; en la medida que el interés moratorio va a reparar los daños y perjuicios que el retraso culpable o doloso en el pago pudiese causar⁹.

Asimismo, en la misma línea, en la Casación 1958-2009-Lima; se precisa que los intereses moratorios son aquellos que el deudor tributario puede deber, por retener un capital después de la fecha en que debía devolverlo, es decir, son los intereses que regirán en caso de mora. En ese sentido,

⁶ MENJURA, Javier. *Condiciones especiales de pago de intereses moratorios: herramienta de recaudo o instrumento nocivo para el sistema tributario*. En VLEX. Consulta el 20 de junio de 2022.

⁷ NÚÑEZ, Silvia. *¿Cuándo pagar intereses moratorios tributarios?* En: Derecho & Sociedad. Lima: 2014 p.231

⁸ CASTILLO FREYRE, Mario y Felipe OSTERLING PARODI. *Tratado de las obligaciones – Tomo V*. Editorial Pontificia Universidad Católica del Perú. Lima: 1996, p. 263

⁹ CASTILLO FREYRE, Mario y Felipe OSTERLING PARODI. *Tratado de las obligaciones – Tomo V*. Editorial Pontificia Universidad Católica del Perú. Lima: 1996, p. 322

entendemos que el interés moratorio cumple una función económica la cual busca reparar el retardo en la ejecución de una obligación.

Nuestra legislación establece dos tipos de intereses moratorios, los cuales son i) interés moratorio convencional; y ii) interés legal moratorio. Para efectos del presente informe, no ahondaremos en la definición del primer tipo de interés moratorio; solo haremos una referencia a que éste será fijado a voluntad de las partes involucradas; por lo tanto, podemos cerrar su definición indicando que es un interés puramente privado.

Lo que sí será materia de este informe es el tratamiento que se le da al interés legal moratorio, cuyo origen, por su naturaleza, y ante la falta de una postura unívoca, la doctrina hace un consenso e indica que lo encontramos en la norma. Siendo así, hablando específicamente de interés moratorio tributario, podemos referenciarlo en el artículo 33° del Código Tributario.

Así, en base a lo establecido en el citado artículo, no hay una definición de lo que es el interés moratorio, sino que, podemos incidir que la aplicación de este se basa en criterios de la Administración que únicamente se propone la aplicación de los intereses moratorios en cada caso concreto, por lo tanto, entendemos que el criterio que ha sido tomado por la Administración es el de aplicar los intereses desde el día siguiente del vencimiento de la obligación tributaria; sin tomar en cuenta que durante del proceso se vulneraron algunas garantías las cuales ampliaron la suma de los intereses al monto indicados en las líneas anteriores.

Cabe resaltar que el presente informe no pretende cuestionar la naturaleza de los intereses moratorios, sino la aplicación y ejecución de los mismos, los cuales por la forma en la que se resolvió la controversia establecida en la sentencia, éstos han perdido su carácter resarcitorio lo cual directamente desnaturaliza su figura.

En la misma línea, es importante señalar que, a diferencia del interés moratorio regulado en el Código Civil, el cual faculta a las partes a realizar la intimación en mora; en el caso de la deuda tributaria, dicho concepto no existe, ya que basta que el deudor tributario deje de pagar para que se generen automáticamente los intereses moratorios¹⁰.

Por otro lado, de acuerdo con nuestra legislación vigente, el monto del tributo no pagado dentro de los plazos establecidos devenga un interés equivalente a la TIM – Tasa de Interés Moratorio – la cual es fijada por la SUNAT, respecto a los tributos que administra¹¹. La Administración expone que “dicho porcentaje se aplicará desde el día siguiente a la fecha de vencimiento para el pago del tributo hasta la fecha del pago”.

Tomando en consideración lo antes señalado, esto se configura como una diferencia con el interés moratorio regulado por el Código Civil, ya que, en los acuerdos entre privados, se precisa la intimación en mora ante el incumplimiento de la obligación sin embargo en el caso de los intereses moratorios estos se configuran de manera automática ante el incumplimiento del administrado.

En conclusión, cuando se trata de una deuda tributaria, los intereses moratorios se configurarán automáticamente una vez vencido el plazo para el pago de la deuda tributaria.

Sin embargo, es necesario incidir en que existe un punto en común, el cual sobre la base de la propia definición de interés moratorio que contiene el artículo 1242° del Código Civil, “se confirma la tesis de que la aplicación de la tasa de interés moratorio en materia tributaria, tal como su misma denominación lo indica, tiene exclusivamente la finalidad de indemnizar la mora en el pago de la deuda tributaria”.

4.1.2. Objetivo y aplicación de los intereses moratorios

¹⁰ NÚÑEZ, Silvia. *¿Cuándo pagar intereses moratorios tributarios?* En: Derecho & Sociedad. Lima: 2014 p.232

De lo establecido en los párrafos anteriores, podemos entender que el objetivo de los intereses moratorios tributarios son indemnizar a la Administración Tributaria en aquellos casos donde el administrado ha incumplido con alguna disposición económica establecida en la norma.

Al respecto, el artículo 33° del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EG, indica que el monto del tributo no pagado dentro de los plazos indicados en el artículo 29° devengará un interés equivalente a la Tasa de Interés Moratorio (TIM), la cual no podrá la cual no podrá exceder del 10% por encima¹² de la tasa activa del mercado promedio mensual nacional (TAMN) que publique la Superintendencia de Banca y Seguros el último día hábil del mes anterior. Tomando en cuenta este párrafo, es importante mencionar que, en la medida que el interés moratorio se configura como un vínculo jurídico impuesto por la Estado, mediante ley, a los administrados, ese vínculo no tiene por finalidad enriquecer el patrimonio de la Administración, ni se origina a través de un derecho de crédito a través de esta; ya que su fundamento no se basa en un derecho subjetivo de la Administración sino en el ejercicio del poder y la reacción del ordenamiento jurídico ante su incumplimiento¹³.

En este punto, conviene hacer énfasis en los destinatarios del deber de determinar la obligación y consecuente pago de intereses moratorios, los cuales son un grupo de administrados; estos son quienes incurren en mora a causa de la dilación injustificada de una obligación dineraria exigible y vencida a favor del tesoro público¹⁴. Sin embargo, existe también otro tipo de administrados, los cuales se presentan como personas naturales o jurídicas que, aun incurriendo en alguna infracción, la dilación injustificada no se da por una razón imputable a ellos, sino que las razones de esta dilación responderán inequívocamente a la Administración y se

¹² El porcentaje fue modificado mediante la Ley N° 27335, publicada en el año 2000

¹³ PEREZ DE AYALA, Concha. *Temas de derecho Financiero*. Madrid: 1990. Editorial de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid; p. 28

¹⁴ MENJURA, Javier. *Condiciones especiales de pago de intereses moratorios: herramienta de recaudo o instrumento nocivo para el sistema tributario*. En VLEX. Consulta el 10 de mayo del 2022.

basará en su ineficacia y/o incapacidad para resolver dentro del plazo determinado.

Ahora bien, la aplicación o inaplicación de los intereses moratorios; estará sujeta a los criterios que va a manejar el Tribunal Constitucional, los cuales se verán expuestos en cada caso concreto y estarán estrechamente vinculados a cuestionar la constitucionalidad de las normas tributarias. El expediente materia del presente informe es un claro ejemplo de análisis que realiza el Tribunal Constitucional, el cual va a exponer los criterios que utilizará para determinar si el cobro de los intereses moratorios en exceso ha vulnerado algún otro derecho y por lo tanto, su constitucionalidad.

4.1.3. Aplicación de los intereses moratorios fuera de plazo

La doctrina jurídica tributaria, en su mayoría, concuerda en que las sanciones se pueden clasificar como punitivas o como indemnizatorias, donde los intereses moratorios por su la naturaleza, se encuentra en esta segunda categoría.

De lo que se ha indicado en el párrafo anterior, se desprende que si bien la indemnización, por naturaleza, “busca reponer las cosas al estado en que se encontraban antes del producido el daño, los intereses moratorios, para ser propia y puramente indemnizatorios únicamente deberán tener como finalidad compensar a la Administración respecto a las diferencias de cambio que han operado en la deuda tributaria”. Además, que está “compensación” debe estar prevista en la misma norma o tener una base la cual permita realizar el cálculo al término del proceso.

En ese sentido, como punto de partido nos encontramos que en el caso concreto, se genera una clara lesión al administrado ya que no se contempla una correcta aplicación de los intereses moratorios, cuando en el transcurso del procedimiento es la Administración Tributaria y/o Tribunal Fiscal quien se demora en resolver. Cabe mencionar que la

SUNAT establece en la sentencia, existe un recurso como la queja para solicitar que la respuesta por parte del Tribunal Fiscal, pero no existe un medio para solicitar la suspensión y/o recálculo de los intereses moratorios.

El artículo 33 del Código Tributario no señala expresamente que la regla de no exigibilidad de intereses moratorios es aplicable a los supuestos en los cuales el procedimiento de fiscalización exceda el plazo legal.; siendo así, se seguirán computando los intereses moratorios que se originaron desde la fecha de vencimiento del pago del tributo, así como en las demás instancias en las que se dicta una resolución a la controversia.

Al respecto, cabe considerar que la demora por parte del Administración Tributaria en sí misma no es la generadora de intereses moratorios; si así fuera, se los estaría desnaturalizando, toda vez que como se ha señalado en las líneas anteriores, el fundamento de la existencia de los intereses moratorios es justamente la indemnización de la demora en el pago del tributo, por lo que para que la naturaleza indemnizatoria prevalezca, es necesario que tal demora sea imputable al deudor.

Siendo así, es necesario tomar en cuenta que la demora en que incurre la Administración, en la medida que tiene una incidencia directa en la economía del contribuyente, no correspondería ser trasladada al contribuyente – a no ser que se demuestre que el mismo ha generado dicha demora – por lo que no corresponderá que por ella se genere la obligación de pagar intereses moratorios.

Como se dicho en el párrafo anterior, es distinto es el caso en el que contribuyente sí se le es imputable la demora en el pago del interés moratorio; siendo así, el hecho de no pagar oportunamente va a configurar la imputación al deudor tributario, quien deberá asumir además los intereses moratorios por todas las instancias del proceso, inclusive se entiende que el deudor será imputable de los intereses generados por todo el tiempo que duró el procedimiento administrativo y en su caso el judicial.

Este punto tiene una fundamental importancia, ya que va a generar, por un lado, una obligación de resarcir al estado por el incumplimiento de la obligación tributaria, ya que a raíz del tributo no pagado se van a configurar los intereses moratorios de los mismos, pero, además, esta situación se ve equilibrada con una garantía para el contribuyente la cual se ve reflejada en los diferentes plazos que la misma norma le impone a la Administración para resolver los conflictos que le presentan los diferentes contribuyentes.

Tomando en cuenta lo detallado en los párrafos precedentes, será necesario entender que los intereses moratorios se encuentran en una delgada línea, en la cual la Administración debe colocar las directrices claras tanto para el administrados como para su propio actuar, esto para que la búsqueda de su propia indemnización no desnaturalice el objeto de los intereses moratorios, y mucho menos los transforme en un “castigo” que deben cumplir los administrados.

4.1.4. Pago de intereses moratorios en exceso

De los postulados se puede concluir que en nuestro país, la aplicación de intereses moratorios tienen una función puramente económica e indemnizatoria, ya que busca reparar la dilación que tiene el contribuyente en la ejecución de la obligación tributaria.

Esto último constituye parte del análisis del presente informe jurídico; ya que la sentencia presenta la situación en la que el Tribunal Fiscal no respondió oportunamente; ya que respuesta se dio fuera de plazo y esto conllevó a un aumento cuantitativo en el pago a realizar por el deudor tributario.

El problema radica en que, una vez notificada la sentencia en contra del deudor tributario, éste se ha visto obligado a cancelar la suma que adeuda, actualizada de los intereses moratorios a la fecha que abone, que, a ese

momento son descomunales porque, como hemos podido apreciar en la imagen líneas arriba; han aumentado en 82.85%, por la única razón de que su pretensión fue resuelta en un plazo mayor al que disponía el órgano encargado para resolver – en este caso el Tribunal Fiscal.

A. Principios vulnerados: Plazo Razonable

Como se indicó, en el caso de la sentencia materia del presente informe, el Tribunal Fiscal contaba con un plazo legal de 12 meses para emitir la resolución y resolver la controversia planteada, sin embargo, la misma fue emitida con 4 años y 7 meses después, podemos darnos cuenta claramente que el tiempo transcurrido ha tenido un impacto que afecta directamente en la economía del deudor tributario; ya que si bien se ha resuelto la pretensión; la sentencia al llegar en un tiempo que sobrepasa el estimado para la resolución, repercute de manera directa en el patrimonio del deudor tributario quien es el que debe asumir un resarcimiento que sobrepasa los límites de las características indemnizatorias que deberían tener los intereses moratorios por la extensión injustificada del plazo para resolver que tuvo el Tribunal Fiscal

En ese sentido, hay que recordar que resolver significa “solucionar” o “poner fin a un problema o conflicto”. En consecuencia, mientras más se ha demorado la Administración en dar el fallo o emitir un pronunciamiento expreso, más se prolongó el conflicto entre la Administración y el deudor tributario; teniendo como consecuencia efectos lesivos de tipo económico para el administrado quien es quien debe asumir esta lesión, y responder directamente con su patrimonio.

En los antecedentes de la sentencia, la Administración indica que, si bien ha tardado más del plazo establecido, esto ha sido en la medida que el tema a tratar ha tomado más de tiempo que un caso común; por lo cual, será necesario analizar esto desde la perspectiva del criterio del plazo razonable.

El análisis, teniendo como fundamento el plazo razonable, tiene sustento constitucional de acuerdo con la Resolución recaída en el Expediente N° 33778-2004-AA/TC; la cual precisa que, para determinar si el exceso en el plazo constituye una afectación al derecho al debido proceso – si bien, no toda dilación indebida en su acepción procesal va a afectar el debido proceso – se deberá analizar primero si en cada proceso se respetaron las garantías procesales; y si toda pereza en adoptar resoluciones judiciales o toda infracción de los plazos procesales es capaz de convertirse en una noción de dilación indebida la cual vulnera directamente el debido proceso.

En tal sentido, partamos desde el presupuesto que el plazo razonable muchas veces no se configura necesariamente como el plazo legalmente establecido para resolver la generalidad de los casos, ya que estos plazos se encuentra detallados en la norma; sino que para determinarlo, se dependerá en gran medida de las circunstancias específicas de cada caso concreto y se analizará de manera única, ya que cada caso si bien puede tener similitudes, hay factores que pueden variar la demora en la respuesta.

Se postula que el criterio sea el del plazo razonable exigible por los ciudadanos y que el carácter razonable de la duración de un proceso se aprecia según las circunstancias de cada caso teniendo en cuenta:

- La complejidad del asunto
- El comportamiento del recurrente
- La forma en que el asunto ha sido llevado por las autoridades administrativas.

Siendo así, podemos concluir que el plazo razonable constituye una garantía que debe tomar el Tribunal Constitucional para determinar la constitucionalidad de la aplicación de los intereses moratorios tributarios. En tal sentido, el tribunal determina que, en la medida que el contribuyente espera recibir y/u obtener una resolución en un plazo razonable, con la demora por parte del Tribunal Fiscal en emitir un fallo, se han visto

vulnerados el principio de razonabilidad, el principio al debido proceso y el principio al plazo razonable. A continuación, desarrollaremos los referidos principios:

i. Principio de razonabilidad

De acuerdo con el principio de razonabilidad, las decisiones de la autoridad administrativa, cuando creen obligaciones, califiquen infracciones, impongan sanciones o establezcan restricciones a los administrados, deben adaptarse dentro de los límites de la facultad atribuida y manteniendo la debida proporción entre los medios a emplear y los fines públicos que deba tutelar, a fin de que respondan a lo estrictamente necesario para la satisfacción de su cometido¹⁵.

Es necesario exponer que el sustento argumental de la demanda no debe fundarse únicamente en los aspectos recaudadores. Siendo así, podemos determinar que, de acuerdo con el principio de razonabilidad, debe existir una coherencia y/o un equilibrio “entre el antecedente que origina el acto estatal y la consecuencia derivada de aquel; el acto estatal debe acreditar la necesaria disposición o correspondencia entre la causa que lo origina y el efecto buscado”.

Conviene precisar que uno de los elementos que indican la falta de razonabilidad que podría derivar en un tratamiento desigual y por ello, tonar en inconstitucional dicha medida, es decir el cobro de intereses moratorios de forma extemporánea, no se encuentre justificada; ya que incluso para la recaudación de los intereses moratorios, debe existir una relación directa y razonable entre la justificación del cobro con el plazo transcurrido.

¹⁵ NÚÑEZ, Silvia. *¿Cuándo pagar intereses moratorios tributarios?* En: Derecho & Sociedad. Lima: 2014 p.233

Además, la situación del fisco se complica al ser el mismo quien obstruye el cobro de los intereses moratorios al devenir en un proceso extenso el cual únicamente perjudica al contribuyente.

ii. Principio del debido proceso

Al respecto, la Ley del Procedimiento Administrativo General establece que los administrados gozan de todos los derechos y garantías inherentes al debido procedimiento administrativo, que comprende el derecho a exponer sus argumentos, a ofrecer y producir pruebas y a obtener una decisión motivada y fundada en derecho.

Por otro lado, es importante exponer que el Tribunal Fiscal también ha realizado en varias oportunidades comentarios respecto al principio del debido procedimiento, indicante que la vulneración del principio del debido proceso o garantía de defensa acarrea de manera directa la nulidad del acto administrativo emitido.

Se entenderá entonces que el análisis del cumplimiento del principio del debido procedimiento se torna de vital importancia para los administrados como para la Administración Tributaria.

Por su parte, a nivel Constitucional, el artículo 139° de la Constitución Política del Perú establece como principio de la función jurisdiccional la observancia del debido proceso, la cual no sólo se limita a las formalidades propias de un procedimiento judicial, sino que también es aplicable a los procedimientos administrativos.

El pronunciamiento del Tribunal Constitucional es relevante, ya que de este parte y alude a que la vulneración del debido

procedimiento también se puede plasmar en el ámbito tributario, por lo que toda vez que la acción de amparo podrá ser ejercida como un mecanismo de defensa – ante la vulneración del derecho al debido proceso que sostiene el administrado – situación que puede verse en el caso concreto al no estar de acuerdo con la aplicación de los intereses moratorios.

iii. Principio del plazo razonable

El derecho al plazo razonable o ser juzgado dentro de un plazo razonable no se encuentra expresamente establecido en nuestra constitución; sin embargo, la protección y reconocimiento del mismo se ha venido desarrollando por la jurisprudencia constitucional. Al respecto, la doctrina indica que el plazo razonable constituye una manifestación implícita del derecho al debido proceso reconocido en el artículo 139°.3 de la Constitución Política del Perú¹⁶.

Bajo este principio, la celeridad se presenta como un requisito fundamental para que la actividad jurisdiccional alcance sus objetivos de justicia; esto basándonos en la idea de que ya únicamente desde el hecho aislado de estar involucrado en un proceso habrá significado para el administrado una cuota irreparable de sufrimiento, gastos y aún de descrédito público. Por tanto, el derecho a un proceso sin dilaciones indebidas es una garantía y a la vez un derecho subjetivo constitucional, que asiste a todos los sujetos que sean parte de un proceso – independiente del tipo que sea – y que se dirige frente a los órganos del poder administrativo y contencioso administrativo, creando en ellos la obligación de actuar en un plazo razonable.

¹⁶ SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL - EXPEDIENTE N° 295-2021-PH/TC

Tomando en consideración el postulado presentado, el plazo razonable es un principio que deberá tomar en cuenta el órgano competente – en este caso la Administración Tributaria – al momento de resolver sobre alguna situación que versa directamente sobre los intereses del contribuyente.

En relación al inicio y fin del plazo razonable el Tribunal Constitucional establece que el cómputo del plazo razonable del proceso debe iniciarse desde el momento en que la persona conoce de la atribución o del cargo que le afecta a sus intereses y culmina con la decisión que resuelve de manera definitiva su situación jurídica o determina sus derechos u obligaciones.

4.2. Doctrina Jurisprudencial vs Precedente Vinculante

El derecho al plazo razonable constituye un derecho implícito al derecho al debido proceso, siendo así, se encuentra reconocido tanto en los tratados internacionales suscritos por el Perú, como de manera implícita en nuestra Constitución.

Si bien el contenido de este derecho ha sido desarrollado en todas las ramas del derecho, en la medida que la doctrina ha consensuado que su vulneración se puede dar en el ámbito de los procesos administrativos, y teniendo mayor incidencia el ámbito tributario, el Tribunal Constitucional ha venido desarrollando algunos parámetros para determinar los casos donde dicho derecho se ve vulnerado.

Siendo así, si bien el derecho al plazo razonable no se encuentra de manera expresa en la Constitución, sin embargo, ya es en la medida que este vulnera, se estará vulnerando el derecho al debido proceso y tutela jurisdiccional efectiva, por lo que resulta de suma importancia que el Tribunal Constitucional desarrolle el derecho del plazo razonable y tener especial atención al definir las situaciones donde se estaría vulnerando dicho derecho, en el presente caso, es necesario enforzarse en sus posibles vulneraciones sin embargo, al día de hoy aún no podemos encontrar una interpretación homogénea ya que si bien nos

encontramos con doctrina jurisprudencial, la misma al no ser respaldada por si sola no se configura como un precedente vinculante.

4.2.1. Definición: Doctrina Jurisprudencial

Es en la sociedad, donde nace la necesidad de impartir justicia frente a la actuación de particulares que vulneran los diferentes derechos a las personas o para equilibrar situaciones donde los intereses de las partes se ven involucradas; es así, que buscando que esta “justicia” sea imparcial, dicha responsabilidad se le asignó al Estado y actualmente nuestra Constitución¹⁷ manifiesta dicho poder de impartir justicia a través de diferentes mecanismos, entre los cuales encontramos a la jurisprudencia.

Al respecto, es importante mencionar que la jurisprudencia y las sentencias, desempeñan una doble función ya que, de un lado, resuelven el conflicto planteado entre las partes ante el Tribunal – correspondiente – y, de otro lado, coadyuvan al desarrollo del ordenamiento jurídico al aplicar e interpretar sus normas.

4.2.2. Definición Precedente Vinculante

En palabras del doctor Dávila, una primera aproximación conceptual al término precedente sería definirlo como el conjunto de las interpretaciones realizadas por los diferentes órganos competentes, que aplican el derecho y que, de alguna forma vinculan las decisiones de ellos mismos con otros, y así forman una posición unívoca y reiterada.

¹⁷ CONSTITUCIÓN POLÍTICA DEL PERÚ

“**Artículo 139°.-** Son principios y derechos de la función jurisdiccional:

1. La unidad y exclusividad de la función jurisdiccional. No existe ni puede establecerse jurisdicción alguna independiente, con excepción de la militar y la arbitral. No hay proceso judicial por comisión o delegación.
2. [...]”

4.2.3. Diferencias: Distinción en la aplicación

Al respecto, se puede señalar que la posición mayoritaria de la doctrina se inclina por considerar al precedente y la jurisprudencia vinculantes en el mismo sentido, aunque la diferencia sería que en el primero la ratio decidendi debe ser explicada por el Tribunal Constitucional y en el segundo corresponde al aplicador identificar la ratio decidendi vinculante implícita.

Sobre los precedentes vinculantes y la jurisprudencia vinculante corresponde decir que, si bien todo precedente vinculante es jurisprudencia, no toda jurisprudencia es precedente vinculante. Este valor lo deberá otorgar el Tribunal Constitucional y fundamentar las razones por las cuales la aplicación de determinada línea argumentativa debe ser un postulado a seguir en el futuro.

4.3. Posición del Tribunal Constitucional

De acuerdo con lo señalado en las diferentes sentencias, se puede llegar a la conclusión que no existe una tendencia jurisprudencial homogénea por parte del Tribunal Constitucional, incluso en las sentencias no existe una votación unánime, lo cual, dificulta definir con claridad una posición unívoca y reiterada de éste órgano constitucional. Existen sentencias, como la que es materia del presente informe, mediante la cual el Tribunal Constitucional entiende que la actuación del Tribunal Fiscal y su clara demora, logra que el contribuyente válidamente pida y se le conceda la inaplicación de los intereses moratorios.

Sin embargo, en otras sentencias, basándose en análisis similares a los que se presentan en la sentencia materia del presente informe, el Tribunal ha resuelto la aplicación de los intereses moratorios.

A modo a comentario adicional, con el nombramiento de los nuevos miembros del Tribunal Constitucional, se convierte en más que en un anhelo, en una necesidad tanto por parte de los contribuyentes como de la misma

administración tributaria que se homogenice el criterio del tribunal, y que los fallos que se den en un futuro cuenten con la motivación suficiente para que tengan la naturaleza de precedente vinculante.

Respecto a las consecuencias jurídicas que se generan cuando se constata la vulneración del derecho a ser juzgado dentro del plazo razonable, el Tribunal Constitucional expone que la eventual constatación por parte de la judicatura constitucional de la vulneración del derecho a ser juzgado dentro de un plazo razonable no puede ni debe significar el archivo definitivo o la conclusión del proceso judicial de que se trate – en este caso tributario – sino que, bien entendida la cosa, lo que corresponde es la reparación in natura por parte de los órganos jurisdiccionales, la misma que consiste en emitir un pronunciamiento definitivo sobre el fondo del asunto en el plazo más breve posible.

Ciertamente, los contribuyentes acuden a la acción de amparo como la vía idónea ante lo que consideran una vulneración directa a sus derechos, es por lo que, el proceso de amparo no debe verse solo como una coyuntura temporal, sino más bien como una oportunidad invaluable del Tribunal Constitucional –con el nombramiento, mencionado líneas arriba, de sus nuevos miembros – para zanjar el tema y colocar directrices claras tanto para el administrado como para el Estado, lo que permitirá utilizar de manera responsable los recursos administrativos que la ley le franquea, teniendo claro que cualquier situación de ejercicio inadecuado de estos mecanismos tendrán como efecto el incremento de su deuda por la aplicación de intereses moratorios y, para que el Estado logre implementar los mecanismos legislativos y operativos necesarios que le permitan estar en la línea que señala el mismo tribunal.

5. Posición personal y análisis de los problemas jurídicos

En el presente caso se pretende la aplicación de los intereses moratorios como expresión de la facultad de recaudación de la Administración Tributaria esto, en base al análisis de la aplicación constitucional de los intereses moratorios.

En cuando a la recaudación; esta se manifiesta como una facultad de la Administración Tributaria la cual se puede resumir en la facultad que tiene para procurar el pago de los tributos. Siendo así, la Administración cuenta con una serie de herramientas que se le otorga para que pueda ejercer dicha facultad, siendo el cobro de intereses moratorios una de ellas ya que ante esto empezarán a correr a partir del término del plazo que tiene el contribuyente para realizar el pago correspondiente de tributo adeudado.

Para efectos de lo establecido en los párrafos anteriores, será necesario remitirnos al principio de unidad de la Constitución el cual dispone que la interpretación de la constitución exige integrar y no leer las disposiciones de manera aislada¹⁸; siendo así podemos decir que el deber de contribuir debe interpretarse en concordancia con los demás derechos constitucionales. En ese plano aparece la facultad de recaudación, la cual “en nuestro modelo constitucional, se indica que el régimen tributario se encuentra a cargo de la Administración Tributaria, que, a su vez, es la responsable de requerir oportunamente el cumplimiento de la deuda (recaudación tributaria), dentro del periodo legalmente establecido para su ejecución, observando cada uno de los principios y derechos que la Constitución establece”.

Sin embargo, el interés moratorio deja de lado la capacidad contributiva y se enfoca únicamente en el resarcimiento por parte del contribuyente por el pago no oportuno; el tratamiento de los intereses moratorios se vuelve un tema de trascendental importancia ya que su aplicación deberá estar regulada ya que dicha afectación deberá estar justificada con la correcta aplicación de dichos intereses.

Sin embargo, esto no sucede así, ya que sin perjuicio de que exista una regulación pre establecida, al día de hoy aún persiste la incertidumbre sobre la adecuada interpretación de los requisitos que se establecen para determinar la responsabilidad de la demora, tanto del contribuyente como del órgano competente. Esto se debe en parte a que, al día de hoy, tanto el Tribunal Fiscal como el Tribunal Constitucional no han podido homogenizar una línea argumentativa sólida al resolver los distintos casos

¹⁸ Coincidiendo que si bien “el deber de contribuir” no está expresamente en la Constitución pero que se hace referencia a este en varia jurisprudencia.

presentados; siendo así, esto ocasiona que sea imposible obtener un precedente de observancia obligatoria; teniendo en su defecto, distinta jurisprudencia, la cual nos otorga matices de lo que en un futuro podemos esperar se concrete en un precedente.

6. Legislación Comparada

Antes de terminar, es importante señalar que respecto a la exigibilidad del pago de los intereses moratorios tributarios, mientras en el Perú, aún no encuentra una directriz fija que determine su cobro, esto debido a, como ya se ha explicado en el presente informe; que aún no existe una línea argumentativa homogénea para interpretar las características para determinar si se ha vulnerado o no el plazo razonable y así concluir que la abstención del cobro de intereses moratorios, dicha característica dista en algunos casos con otras regulaciones sudamericanas.

Tal es el caso de la regulación chilena, la cual indica en su artículo 53 que todo impuesto o contribución que no se pague dentro del plazo legal se reajustará en el mismo porcentaje de aumento que haya experimentado el índice de precios al consumidor en el periodo comprendido entre el último día del segundo mes que precede al de su vencimiento y el último día del segundo mes que precede al de su pago.

Agrega además que no procederá el reajuste ni se devengarán los intereses penales cuando el atraso en el pago se haya debido a causa imputable a los servicios de impuestos internos o tesorería, lo cual deberá ser declarado por el respectivo director regional o tesorero regional o provincial.

Siendo así, la no exigibilidad dependerá necesariamente de comprobar que la demorar sea imputable a los servicios de impuesto internos o tesorería, en su defecto. Como podemos observar, si bien el cobro de intereses moratorios en Chile, al igual que en Perú, sigue la regla de imputabilidad; en el caso chileno, no se señala los elementos para que esta conducta sea imputable a servicios de impuesto internos o tesorería; en el caso peruano, si bien tampoco hay una regulación para la imputabilidad a la administración tributaria; se vienen desarrollando a través de la doctrina los diferentes

elementos por los cuales se puede considerar que la no exigibilidad sea imputable al órgano resolutor correspondiente.

Como punto adicional, es necesario que la norma chilena toma en cuenta la actuación servicios de impuesto internos o tesorería, es decir, hace referencia a los procesos en sede administrativa, y no contempla los plazos en la sede que superen esta instancia.

7. Conclusiones

La regla de no exigibilidad de cobro de intereses moratorios, es un tema recurrente, sin embargo, que no tuvo una regulación expresa en el Código Tributario, ya que este tema no fue tomado en cuenta en durante su entrada en vigencia; es así, que si bien, es cierto que existen mecanismos como la queja para intentar obtener una respuesta por parte del órgano resolutor, los contribuyente han venido recurriendo al Tribunal Constitucional en búsqueda de protección de sus derechos ante una afectación directa a sus derechos patrimoniales con el cobro injustificado y exigible de los intereses moratorios; siendo así, aparece el proceso de amparo como el mecanismo idóneo para su defensa.

A partir de este punto, es que deviene todo el análisis y evaluación de la aplicación de los intereses moratorios, ya que a consideración del Tribunal Constitucional, lo que debe ser materia de discusión es la imputabilidad del cobro en exceso de los intereses moratorios: es decir si este exceso se ha debido al comportamiento del deudor tributario o si en todo caso, el exceso se debe al comportamiento del órgano resolutor.

En relación con los criterios que maneja el Tribunal Constitucional para determinar si se ha vulnerado o no el plazo razonable y así concluir que la abstención del cobro de intereses moratorios, ordenada a la Administración Tributaria obedecerá de manera singular y única a la relatividad que se presente en el caso concreto; expone que en las situaciones donde el cobro de intereses moratorios extemporáneos se dé de una manera injustificada esto vulnerará el plazo razonable por lo que no será constitucional el cobro de los mismos.

En ese sentido, es necesario dejar en claro que el presente informe no pretende insinuar que los intereses moratorios sean en si inconstitucionales, ya que esto desnaturalizaría el concepto del tributo; donde este concepto recoge como parte del mismo a los intereses moratorios. Los tributos se configuran como el núcleo del deber de contribuir, el cual a su vez es un deber constitucional. Sin embargo, si es necesario indicar que en el caso concreto se da la desnaturalización de los intereses moratorios, en la medida que no se cumplen con las garantías y requisitos necesarios para ser aplicados; así, estos contravienen contra la finalidad del tributo, el cual tiene una finalidad constitucional, siendo así, su aplicación es inconstitucional

Si bien es cierto que con las modificaciones del Código Tributario se ha dado un avance en el tratamiento de los intereses moratorios, sin embargo, esta modificación no cubre de manera total a los derechos de los contribuyentes ya que la protección solo se da en la vía que resuelve el Tribunal Fiscal; sobre la otra vía, que es judicial; aún no se ha propuesto una forma de protección y es una vía mediante la cual también muchos procedimientos terminan; sin embargo consideramos que se debería buscar un método de regular la totalidad de aristas que deja este tema.

Para terminar, estas últimos días la SUNAT ha solicitado la nulidad de la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 03525-2021-PA/TC, ue estableció, como precedente constitucional vinculante, la prohibición de aplicar intereses moratorios después del vencimiento del plazo legal establecido para resolver recursos en materia tributaria, tanto a nivel de la Administración Tributaria como del Poder Judicial

Ahora bien, sin perjuicio de lo establecido líneas arriba referido a la falta de predictibilidad de los fallos en las sentencias que analizaban la aplicación o inaplicación de los intereses moratorios; se había establecido como precedente vinculante la regla sustancial según la cual, en los procedimientos en trámite, se encuentra prohibido aplicar intereses moratorios luego de vencido el plazo legal para resolver los recursos impugnatorios.

Sin embargo, dicha sentencia no ha sido recibida de buena manera por la SUNAT, ya que ha solicitado la nulidad de dicha sentencia, alegando que la misma ocasiona que

las empresas dejarán de pagar más de 12 mil millones de soles perjudicando directamente a la población. Sin embargo, la SUNAT omite indicar que el TC estableció expresamente que corresponde aplicar intereses moratorios cuando la Administración “pueda probar objetivamente que el motivo del retraso es consecuencia de la acreditada conducta de mala fe o temeraria del administrado”. Esta sentencia otorgaba las directrices de actuación tanto para el administrado como para la Administración, sin embargo, si se da marcha atrás y la nulidad procede, generará que la seguridad jurídica del administrado e incluso por los argumentos señalados por la SUNAT, el tema se llegue a politizar; donde lo único que se espera que todos los actores dentro de esta controversia actúen sin ningún sesgo de ningún tipo y acorde a las competencias y responsabilidades que asumen dentro de esta controversia.

8. Bibliografía

- Ayala, C. P. (1990). *Temas de Derecho Financiero*. Madrid: Editorial de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid.
- Blasco, G, F. (2000). *La norma jurisprudencial*. Valencia: Tirant lo Blanch,
- Chávez, S. S. (2014). *Lecciones de Derecho Tributario: Principios Generales y Código Tributario*. Lima: Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú.
- Cornejo, H. M. (1998). Los intereses compensatorios y moratorios en el IGV y en el Impuesto a la Renta. *Themis*, 255-260.
- Dávila A, C. (2021). *Análisis del precedente vinculante en materia tributaria en el Perú*. *Advocatus*, 88-112.
- Freyre, M. C. (1996). *Tratado de la Obligaciones - Tomo V*. Lima: Pontificia Universidad Católica del Perú.
- Galvez, L. C. (2014). *Manual práctico de Fiscalización Tributaria*. Lima: Pacífico Editores.
- Kohatsu, P. M. (2008). La obligación de resolver en el plazo de Ley. *Vectigalia*, 18-26.
- León, L. V. (1998). Intereses moratorios y demora e la Resolución de Expedientes referidos a tributos administrados por la SUNAT. *Ius et Veritas*, 192-195.
- LEY DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO GENERAL - Ley N° 27444. (s.f.).
- Martinez, J. L. (1994). *Régimen Jurídico de los llamados "intereses moratorios" en materia tributaria*. Madrid: Civitas.
- Montenegro, K. P. (2008). Aplicación de intereses en la devolución de pagos indebidos producto de la compensación de oficio. *Vectigalia*, 27-35.

Resolución del Tribunal Fiscal N° 01853-1-2012. (s.f.).

Resolución del Tribunal Fiscal N° 07493-3-2013. (s.f.).

Sentencia Del Tribunal Constitucional - Expediente N° 295-2021-H/TC (s.f).

Sentencia Del Tribunal Constitucional - Expediente N° 2721-2003-AA/TC (s.f).

Riva, S. N. (2014). ¿Cuándo pagar intereses moratorios tributarios? *Derecho & Sociedad*, 229-237.

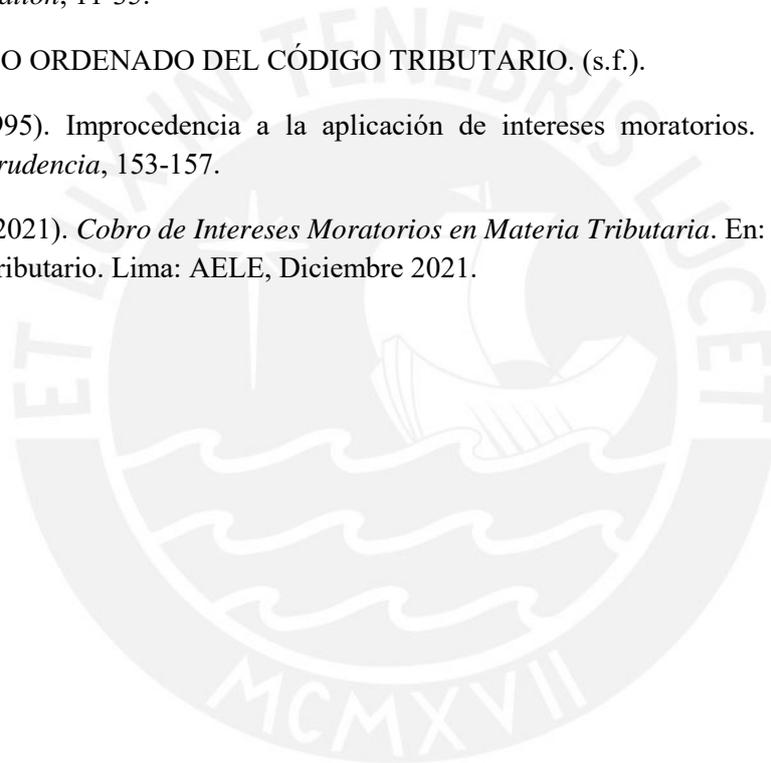
Ruiz de Castilla,F (2021). *Derecho Tributario Peruano*. Lima:Editorial Palestra.

Salazar, M. A. (2008). Tratamiento tributario de los intereses derivados de operaciones de crédito internacional. *Reporte de Colombia para el Congreso de la International Fiscal Association*, 11-35.

TEXTO ÚNICO ORDENADO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO. (s.f.).

varios, A. (1995). Improcedencia a la aplicación de intereses moratorios. *Diálogo con la Jurisprudencia*, 153-157.

Velasco S, P (2021). *Cobro de Intereses Moratorios en Materia Tributaria*. En: Revista Análisis Tributario. Lima: AELE, Diciembre 2021.





TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 04532-2013-PA/TC
ICA
ICATOM SA, REPRESENTADA POR
FERNANDO MARTÍNEZ RAMOS
(GERENTE GENERAL)

SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

En Lima, a los 16 días del mes de agosto de 2018, el Pleno del Tribunal Constitucional, integrado por los señores magistrados Blume Fortini, Miranda Canales, Ramos Núñez, Sardón de Taboada, Ledesma Narváez y Espinosa-Saldaña Barrera pronuncia la siguiente sentencia, con el abocamiento del magistrado Ferrero Costa, aprobado en la sesión de Pleno del día 5 de setiembre de 2017. Asimismo, se agregan el fundamento de voto del magistrado Espinosa-Saldaña Barrera y el voto singular de la magistrada Ledesma Narváez.

ASUNTO

Recurso de agravio constitucional interpuesto por Icatom S.A., representada por Jorge Alejandro Girao Araujo, contra la resolución de fojas 227, de fecha 26 de junio de 2013, que declaró fundada la excepción de incompetencia deducida por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – Sunat.

ANTECEDENTES

Con fecha 25 de julio de 2012, don Fernando Martínez Ramos, representante legal de Icatom S.A., interpone demanda de amparo contra la Sunat solicitando que: (i) se deje sin efecto la Resolución de Ejecución Coactiva 101-006-0016924, de fecha 17 de mayo de 2012, en el extremo que liquida los intereses legales desde la fecha de la imposición de las multas establecidas mediante las Resoluciones 101-002-0001905; 101-002-0001906; 101-002-0001907; 101-002-0001908, y 101-002-0001909 hasta el 17 de mayo de 2012; (ii) se ordene a Sunat liquidar los respectivos intereses legales hasta la fecha en la cual venció el plazo para que el Tribunal Fiscal emitiera pronunciamiento respecto de la apelación interpuesta contra la Resolución 1050140000946/SUNAT, de fecha 31 de mayo de 2007; y (iii) se ordene a la Sunat la devolución del monto cancelado en exceso por la demandante por concepto de los intereses derivados de las multas impuestas.

Con fecha 6 de noviembre de 2006, la recurrente interpuso recurso de reclamación contra las resoluciones de multa precitadas. Mediante Resolución de Intendencia 1050140000946/SUNAT, la Intendencia Regional de Ica declaró infundado dicho recurso el 31 de mayo de 2007. Contra esta última, la demandante interpuso recurso de apelación el 9 de julio de 2007 ante el Tribunal Fiscal, el cual mediante Resolución 01853-1-2012, de fecha 3 de febrero de 2012, confirmó la apelada.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 04532-2013-PA/TC

ICA

ICATOM SA, REPRESENTADA POR

FERNANDO MARTÍNEZ RAMOS

(GERENTE GENERAL)

La demandante manifiesta que, pese a haber impugnado la Resolución de Intendencia 1050140000946/SUNAT en sede administrativa, se computaron intereses moratorios durante el trámite de su recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal, el mismo que tardó cuatro años y siete meses en resolverse. Precisa que no tuvo una conducta obstruccionista que afectara el normal desarrollo del procedimiento de apelación, por lo que el Tribunal Fiscal debió emitir su pronunciamiento respecto de la apelación presentada dentro del plazo legal máximo de doce meses que establece el artículo 150 del Texto Único Ordenado del Código Tributario.

La parte demandada, con fecha 17 de agosto de 2012, deduce la excepción de incompetencia y contesta la demanda. Sostiene que la recurrente no cumplió con agotar la vía administrativa previa, pues de conformidad con lo dispuesto en los artículos 144 último párrafo y 155 del T.U.O. del Código Tributario, esta pudo presentar un recurso de queja luego de vencido el plazo legal establecido para resolver su apelación ante el Tribunal Fiscal (fojas 149). Asimismo, manifiesta que la demandante debió acudir a la vía del proceso contencioso administrativo para cuestionar la resolución administrativa que resolvió dicha apelación.

A través de la resolución de fecha 12 de marzo de 2013, el Tercer Juzgado Civil de la Corte Superior de Justicia de Ica, declaró fundada la excepción de incompetencia deducida por la Sunat, al considerar que la vía procesal del amparo no es la idónea para la ventilación de las pretensiones demandadas. A su turno, mediante resolución de fecha 26 de junio de 2013, la Primera Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Ica confirmó la apelada por similares fundamentos.

FUNDAMENTOS

§1. Delimitación del petitorio

1. El objeto de la demanda consiste en que:
 - (i) Se deje sin efecto la Resolución de Ejecución Coactiva 101-006-0016924, de fecha 17 de mayo de 2012, en el extremo que liquida los intereses legales desde la fecha de la imposición de las multas establecidas mediante las Resoluciones 101-002-0001905; 101-002-0001906; 101-002-0001907; 101-002-0001908, y 101-002-0001909 hasta el 17 de mayo de 2012;



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 04532-2013-PA/TC

ICA

ICATOM SA, REPRESENTADA POR

FERNANDO MARTÍNEZ RAMOS

(GERENTE GENERAL)

- (ii) Se ordene a la Sunat liquidar los respectivos intereses legales únicamente hasta la fecha en la cual venció el plazo para que el Tribunal Fiscal emitiera pronunciamiento respecto de la apelación interpuesta contra la Resolución 1050140000946/SUNAT, de fecha 31 de mayo de 2007; y,
- (iii) Se ordene a la Sunat la devolución del monto cancelado en exceso por la demandante por concepto de intereses generados por las multas impuestas.

§2. Cuestión previa

- 2. Este Tribunal advierte que consta a fojas 136 la Solicitud de Devolución 01546467 presentada por la recurrente a la Sunat pidiendo la devolución del saldo a favor materia de Beneficio – Exportadores correspondiente al periodo tributario 04/2012, mediante la emisión de un cheque no negociable por el importe de S/. 500 000. 00.
- 3. Dicha solicitud fue resuelta por la Intendencia Regional de Ica mediante la Resolución de Intendencia 102-180-0000643, de fecha 4 de junio de 2012, en la cual se autoriza la solicitud de devolución a través de la emisión de un cheque no negociable por el importe de S/. 169 931 y una nota de crédito negociable por la suma de S/. 330 069.00. Esta última fue aplicada por la Intendencia Regional de Ica para la cancelación de las multas tributarias pendientes en las resoluciones cuestionadas; aspecto que debe ser tomado en cuenta para la determinación de los efectos de la presente sentencia.

§3. Procedencia de la demanda

- 4. La parte demandada, con fecha 17 de agosto de 2012, deduce la excepción de incompetencia y contesta la demanda. Señala que la recurrente debió presentar recurso de queja después de vencido el plazo legal establecido en el T.U.O. del Código Tributario para resolver la apelación ante el Tribunal Fiscal (fojas 149). De otro lado, manifiesta que ante la resolución expedida por el Tribunal Fiscal que resolvió la apelación, la demandante debió acudir a la vía del proceso contencioso administrativo.
- 5. Las instancias precedentes declararon fundada la excepción de incompetencia por considerar que la vía del proceso de amparo no era la idónea para resolver el caso, sino la del contencioso administrativo.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 04532-2013-PA/TC

ICA

ICATOM SA, REPRESENTADA POR

FERNANDO MARTÍNEZ RAMOS

(GERENTE GENERAL)

6. Así las cosas, corresponde evaluar, en primer lugar, la procedencia de la demanda en la vía del amparo, de modo que, se analizarán los siguientes aspectos: (i) si se ha agotado la vía administrativa, y (ii) si existen vías igualmente satisfactorias al proceso de amparo. Ello de conformidad con los criterios establecidos por este Tribunal en el Expediente 04082-2012-PA/TC, en el cual se planteó una controversia similar.

Agotamiento de la vía administrativa

7. La demandada refiere que la recurrente debió interponer recurso de queja luego de vencido el plazo legal previsto para que el Tribunal Fiscal resuelva su recurso de apelación. Es decir, cuestiona que la parte demandante no haya agotado los recursos previstos en sede administrativa.

8. Al respecto, este Tribunal advierte que, en efecto, pudo cuestionarse la demora del Tribunal Fiscal en la resolución del recurso de apelación ante el Ministerio de Economía y Finanzas tal y como lo prevén los artículos 144 y 155, literal b, del Código Tributario. Sin embargo, ello no hubiera significado la suspensión del cobro de los intereses moratorios, dado que el procedimiento coactivo se suspende exclusivamente al concurrir alguna de las causales previstas en el artículo 119 del Código Tributario, entre las que no figura la presentación del recurso de queja.

9. Por tanto, el Tribunal Constitucional considera que se configura el supuesto previsto en el artículo 46, inciso 2, del Código Procesal Constitucional, pues por el agotamiento de la vía previa, la agresión podría devenir en irreparable. No cabe, consecuentemente, declarar improcedente la demanda en aplicación del artículo 5, inciso 4, del Código Procesal Constitucional.

Ausencia de vías igualmente satisfactorias

10. Tanto la Sunat, como las instancias precedentes, han considerado que la demanda debe declararse improcedente, dado que el proceso contencioso administrativo constituye la vía procesal para resolver la pretensión de la recurrente.
11. La parte demandada sostiene que, por lo dispuesto en el artículo 157 del Código Tributario, la resolución del Tribunal Fiscal debió ser impugnada mediante el proceso contencioso administrativo. Sin embargo, en tanto eso no ocurrió, la autoridad administrativa llevó a cabo el procedimiento de cobranza coactiva. En



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 04532-2013-PA/TC

ICA

ICATOM SA, REPRESENTADA POR
FERNANDO MARTÍNEZ RAMOS
(GERENTE GENERAL)

ese sentido, precisa que la demandante no cuestiona ni impugna el procedimiento de cobranza coactiva, sino tan solo el monto de intereses cobrados.

12. Sobre el particular, el Tribunal Constitucional advierte que el argumento de la demandada está dirigido a cuestionar que la recurrente no haya impugnado la Resolución de Ejecución Coactiva 101-006-0016924, de fecha 17 de mayo de 2012. Por tanto, corresponde analizar si la posibilidad de impugnar tal resolución en el proceso contencioso administrativo constituye causal de improcedencia de la presente demanda de amparo, en aplicación del artículo 5, inciso 2, del Código Procesal Constitucional.

13. Al respecto, en el fundamento 15 de la sentencia recaída en el Exp. N.º 02383-2013-PA/TC, se ha dejado establecido que la vía ordinaria será “igualmente satisfactoria” a la vía del proceso constitucional de amparo si, de manera copulativa, se demuestra el cumplimiento de los siguientes elementos: i) que la estructura del proceso es idónea para la tutela del derecho; ii) que la resolución que se fuera a emitir podría brindar tutela adecuada; iii) que no existe riesgo de que se produzca la irreparabilidad; y iv) que no existe necesidad de una tutela urgente derivada de la relevancia del derecho o de la gravedad de las consecuencias.

14. En el presente caso, este Tribunal concluye que existe la necesidad de brindar tutela de urgencia, toda vez que conforme lo dispone el propio artículo 157 del Código Tributario, “la presentación de la demanda no interrumpe la ejecución de los actos o resoluciones de la Administración Tributaria”, es decir, se advierte un riesgo de irreparabilidad en la lesión de los bienes de relevancia constitucional invocados por la demandante, tales como el principio de razonabilidad que rige la actuación de la administración pública o el derecho a recurrir en sede administrativa; por lo que es menester emitir un pronunciamiento de fondo.

§4. Análisis de la controversia

15. En el caso de autos, la recurrente cuestiona el cobro de intereses moratorios durante el periodo de impugnación de su deuda tributaria en sede administrativa. De manera específica, el cálculo de los intereses realizado desde el 31 de julio de 2007 –fecha en la cual la Intendencia Regional de Ica elevó el expediente al Tribunal Fiscal– hasta el 3 de febrero de 2012, fecha en la que este último emitió la resolución que resolvió el recurso de apelación planteado. Refiere que al haber



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 04532-2013-PA/TC

ICA

ICATOM SA, REPRESENTADA POR
FERNANDO MARTÍNEZ RAMOS
(GERENTE GENERAL)

excedido en demasía el plazo que tenía el Tribunal Fiscal para resolver dicho recurso lo que corresponde es que los intereses legales sean calculados únicamente hasta la fecha en la cual venció el plazo legal de doce meses, esto es, hasta el 31 de julio de 2008. En ese sentido, alega la vulneración del derecho al debido procedimiento por haberse inobservado el principio de razonabilidad en la aplicación de los intereses moratorios.

§4.1. Sobre la aplicabilidad del criterio establecido en el Expediente 04082-2012-PA/TC

16. En el Expediente 04082-2012-PA/TC, doña Emilia Rosario del Rosario Medina de Baca solicitó, entre otros aspectos, que se inaplique a su caso el artículo 33 del Texto Único Ordenado (TUO) del Código Tributario, referido al cobro de intereses moratorios durante la etapa impugnatoria en el procedimiento contencioso tributario y su respectiva capitalización, en su versión vigente hasta el ejercicio 2006, así como el artículo 3 del Decreto Legislativo 969, que lo modificó, y la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo 981. Al respecto, este Tribunal estableció que el cobro de intereses moratorios resultaba lesivo del derecho a recurrir en sede administrativa, así como del principio de razonabilidad, respecto al tiempo de exceso frente al plazo legal que tuvo el Tribunal Fiscal para resolver el procedimiento contencioso tributario.
17. Si bien en el caso precitado la recurrente era una persona natural que no ejercía actividad económica comercial, mientras que en el caso de autos la demandante es una persona jurídica dedicada a la actividad empresarial, este Tribunal Constitucional considera que el razonamiento establecido en el Expediente 04082-2012-PA/TC, en los extremos referidos a los intereses moratorios y su capitalización, resulta aplicable a la presente controversia.
18. Ello debido a que en ambos supuestos las recurrentes cuestionan el hecho que la Administración Tributaria les haya impuesto el cobro de intereses moratorios durante el periodo de impugnación de su deuda tributaria en sede administrativa por considerar que dicho actuar resulta lesivo del principio de razonabilidad. Es decir que, la distinta naturaleza jurídica de las entidades recurrentes y las divergencias en su configuración y desempeño económico no conllevan *per se* a afirmar que nos encontramos ante supuestos de hecho distintos, ya que, en ambos casos, las demandantes invocan un acto lesivo sustancialmente igual al amparo de



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 04532-2013-PA/TC

ICA

ICATOM SA, REPRESENTADA POR

FERNANDO MARTÍNEZ RAMOS

(GERENTE GENERAL)

una misma situación jurídica, como es en este caso, su condición de contribuyentes titulares del derecho a un debido procedimiento.

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

20. Este criterio, conviene recordar, resulta por demás coherente con el establecido por el Tribunal en el Expediente 0905-2001-AA/TC, donde se reconoció que las personas jurídicas de derecho privado también pueden ser titulares de derechos fundamentales [fundamento 5], y el Expediente 01567-2006-AA/TC, donde se dejó establecida su titularidad del derecho al debido proceso [fundamento 9], cuya exigibilidad no se restringe a los procesos judiciales, sino que se extiende a los procedimientos administrativos [entre otros, los Expediente 04289-2004-PA/TC, fundamento 3 y 03741-2004-PA/TC, fundamento 18].

§4.2. El principio de razonabilidad en la administración pública y su vinculación en las medidas restrictivas de derechos

21. El principio de razonabilidad ha sido entendido por el Tribunal Constitucional como un parámetro indispensable de constitucionalidad que permite determinar la legitimidad de la actuación de los poderes públicos, especialmente cuando ésta afecta el ejercicio de los derechos fundamentales [Expediente 0050-2004-AI/TC, fundamento 109]. Bajo esa lógica el numeral 1.4 del artículo IV del Título Preliminar de la Ley 27444, que regula el Procedimiento Administrativo General, ha reconocido que cuando se trate de una medida restrictiva de algún derecho del administrado, la legitimidad de dicha actuación depende de la concurrencia de dos aspectos fundamentales, de un lado, que la medida haya sido adoptada dentro de



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 04532-2013-PA/TC

ICA

ICATOM SA, REPRESENTADA POR
FERNANDO MARTÍNEZ RAMOS
(GERENTE GENERAL)

los límites de la facultad atribuida y, de otro, que en su aplicación se advierta una debida proporción entre los medios a emplear y los fines públicos que deba tutelar. Así, la precitada norma dispone lo siguiente:

1.4. Principio de razonabilidad.- Las decisiones de la autoridad administrativa, cuando creen obligaciones, califiquen infracciones, impongan sanciones, o establezcan restricciones a los administrados, deben adaptarse dentro de los límites de la facultad atribuida y manteniendo la debida proporción entre los medios a emplear y los fines públicos que deba tutelar, a fin de que respondan a lo estrictamente necesario para la satisfacción de su cometido.

En términos de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, ello implica que el acto estatal “debe acreditar la necesaria disposición o correspondencia entre la causa que lo origina y el efecto buscado”. Es decir que es necesario “acreditar coherencia y equilibrio entre el antecedente que origina el acto estatal y la consecuencia derivada de aquél” [Expediente 0090-2004-AA/TC, fundamento 35].

22. En este caso, corresponde verificar entonces si el periodo por el que le fueron aplicados los intereses moratorios a la empresa demandante resulta lesivo o no del principio de razonabilidad que rige el actuar de la administración tributaria. Tal como fue advertido por este Tribunal en el Expediente 04082-2012-PA/TC, la determinación del periodo durante el cual resulta legítimo el cobro de intereses moratorios por parte de la administración tributaria frente al deudor tributario, adquiere especial trascendencia constitucional en la medida en que al tratarse de una actuación administrativa que tiene incidencia en el derecho al debido procedimiento –en su manifestación de facultad para recurrir las decisiones administrativas–, su legitimidad se encuentra vinculada al principio de razonabilidad desarrollado *supra*.

§4.3. Análisis del presente caso

23. De autos se advierte que la deuda contenida en las cinco resoluciones de multa, a la fecha de haber sido notificadas a la demandante (6 de octubre de 2006), ascendía a un total de S/. 179 890.00 (fojas 5 a 9), incluyendo la multa impuesta además de los intereses capitalizados y moratorios. Luego de la decisión del Tribunal Fiscal, mediante la Resolución de Ejecución Coactiva 101-006-0016924, de fecha 17 de mayo de 2012 (fojas 107), se calcularon nuevamente los intereses capitalizados y moratorios, con lo cual la multa ascendía a un total de S/. 328



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 04532-2013-PA/TC

ICA

ICATOM SA, REPRESENTADA POR

FERNANDO MARTÍNEZ RAMOS

(GERENTE GENERAL)

932.00, monto que, actualizado a la fecha de pago de la deuda fue de S/. 330 069.00, cobrado por medio de la Resolución de Intendencia 102-180-0000643 (fojas 53).

24. Dicho cálculo fue efectuado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 33 del TUO del Código Tributario, modificado por el 6 del Decreto Legislativo 981, entonces vigente al momento del cómputo de los intereses moratorios (desde el 1 de abril de 2007 -de conformidad con lo establecido en la Primera Disposición Complementaria Final de dicho decreto- hasta el 13 de julio de 2014, fecha esta última en la que entra en vigencia la modificatoria del artículo 7 de la Ley 30230, que establece medidas tributarias, de simplificación de procedimientos y permisos para la promoción y dinamización de la inversión en el país).

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

Asimismo, de forma expresa, la norma proscribía cualquier suspensión en el cobro de intereses moratorios durante la tramitación del recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal. Así, la disposición establecía que:

(...)

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

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

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

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

25. Al respecto, cabe indicar que la finalidad del cobro de intereses moratorios en las deudas tributarias es compensar al acreedor tributario por la demora en el pago; finalidad que resultará legítima en tanto la demora sea imputable y razonablemente previsible por el deudor tributario. Así, a partir de lo establecido



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 04532-2013-PA/TC

ICA

ICATOM SA, REPRESENTADA POR
FERNANDO MARTÍNEZ RAMOS
(GERENTE GENERAL)

en la norma materia de análisis y a fin de dilucidar la legitimidad del cobro de intereses moratorios durante el procedimiento contencioso tributario, es importante verificar dos cuestiones esenciales.

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

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

Sin embargo, no sucede lo mismo en el segundo escenario, es decir, durante el tiempo que, más allá del plazo legal, toma la autoridad administrativa para absolver efectivamente los recursos planteados, pues en este caso la demora en el pago de la deuda tributaria no puede ser prevista con certeza por el administrado, claro está, siempre que, el retraso en la resolución de los recursos sea exclusivamente atribuible a la autoridad administrativa, y no así a una actuación dilatoria del contribuyente. De incurrirse en este último supuesto, donde quede evidenciado el carácter inoficioso de la conducta procedimental del administrado, si corresponderá disponer que el contribuyente asuma el pago de los intereses



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 04532-2013-PA/TC

ICA

ICATOM SA, REPRESENTADA POR

FERNANDO MARTÍNEZ RAMOS

(GERENTE GENERAL)

moratorios derivados de su actuación irregular, siempre que se sustenten las razones por las cuales habría incurrido en un actuar dilatorio.

En consecuencia, dado que el derecho a impugnar en sede administrativa no tiene carácter absoluto, sino que puede ser objeto de ciertas restricciones, resulta constitucionalmente legítimo el cobro de intereses moratorios durante los plazos legales que tiene la autoridad administrativa tributaria para resolver los recursos administrativos que prevé el procedimiento contencioso tributario. Lo que sí resulta inconstitucional es su cobro injustificado o irrazonable en el tramo en el que la autoridad administrativa excede el plazo legal por causas atribuibles a ella.

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

29. Así las cosas, en el presente caso corresponde que en el cobro de las multas impuestas a la demandante mediante las Resoluciones 101-002-0001905; 101-002-0001906; 101-002-0001907; 101-002-0001908, y 101-002-0001909, la Sunat suspenda el cómputo de los intereses moratorios durante el tiempo en exceso que, respecto del plazo legal establecido, tomó el Tribunal Fiscal para resolver el recurso de apelación planteado por la recurrente. En ese sentido, corresponde asimismo declarar la nulidad de la Resolución de Intendencia 102-180-0000643 0000643 (fojas 137), de fecha 4 de junio de 2012, en el extremo que dispuso la aplicación del monto consignado en una nota de crédito negociable por el monto de S/. 330 069.00 para la cancelación de las deudas originadas en las resoluciones de multa.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 04532-2013-PA/TC

ICA

ICATOM SA, REPRESENTADA POR

FERNANDO MARTÍNEZ RAMOS

(GERENTE GENERAL)

§4.4. La garantía del plazo razonable como elemento del derecho al debido procedimiento administrativo

30. Si bien la parte recurrente no ha planteado de manera expresa la vulneración de su derecho al plazo razonable, este Tribunal advierte de lo puesto en autos que los cuestionamientos dirigidos contra la administración tributaria, están también relacionados con la presunta inobservancia del derecho al plazo razonable en sede administrativa. En efecto, ello se desprende del tenor de la demanda cuando la recurrente refiere que, a pesar que el Tribunal Fiscal tenía legalmente doce meses para emitir pronunciamiento respecto de la apelación que interpuso contra la Resolución de Intendencia 1050140000946/SUNAT, ello ocurrió luego de cuatro años y siete meses pese a que, según indica, Icatom S.A. no tuvo una conducta obstructiva que afectara el normal desarrollo del procedimiento administrativo (Cfr. fojas 68 y 69). Por lo tanto, en el caso de autos corresponde, en primer término, analizar si es que existió o no una vulneración del derecho al plazo razonable en sede administrativa.

31. Ahora, si bien es cierto que en el presente caso el Tribunal Fiscal no ha sido emplazado, este Colegiado debe advertir que el análisis respecto de la eventual vulneración del derecho al plazo razonable se hará sobre el contexto del procedimiento administrativo tributario como un todo, es decir, las actuaciones seguidas tanto ante la Sunat como ante el propio Tribunal Fiscal. Esto se justifica debido a que se trata de un análisis de puro derecho, que comprende una evaluación objetiva sobre las posibles demoras en que pudiera haber incurrido la administración tributaria en resolver el caso plantado en sede administrativa.

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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 04532-2013-PA/TC

ICA

ICATOM SA, REPRESENTADA POR
FERNANDO MARTÍNEZ RAMOS
(GERENTE GENERAL)

33. Para determinar si en el ámbito de un procedimiento administrativo se ha producido o no la violación del derecho al plazo razonable se deberán evaluar criterios tales como la complejidad del asunto, la actividad o conducta procedimental del administrado, la conducta de la administración pública, así como las consecuencias que la demora produce en las partes [STC 3778-2004-AA/TC, fundamento 21]. De modo enunciativo, se puede afirmar que estos elementos pueden estar referidos a los siguientes aspectos:

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

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

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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 04532-2013-PA/TC

ICA

ICATOM SA, REPRESENTADA POR
FERNANDO MARTÍNEZ RAMOS
(GERENTE GENERAL)

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

34. Si bien en el presente caso el Tribunal Fiscal ya expidió la resolución administrativa que puso fin al procedimiento contencioso tributario (Resolución 01853-1-2012, de fecha 3 de febrero de 2012, fojas 50), de conformidad con la facultad prevista en el artículo 1 del Código Procesal Constitucional, este Tribunal considera necesario verificar de autos si el acto lesivo denunciado por la parte demandante se ha configurado a fin de evitar posteriores conductas similares de la administración tributaria en agravio de los contribuyentes. Para tal efecto, se procederá al análisis de los criterios anteriormente expuestos en el caso concreto.

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

35. Este Tribunal ha establecido que el cómputo del plazo razonable del proceso debe iniciarse desde el momento en que la persona conoce de la atribución o del cargo que le afecta a sus intereses, y culmina con la decisión que resuelve de manera definitiva su situación jurídica o determina sus derechos u obligaciones [Expediente 00295-2012-PHC/TC, fundamento 5]. En el ámbito de los procedimientos administrativos, que el artículo 29 del TUO de la Ley de Procedimientos Administrativos General –Decreto Supremo 006-2017-JUS- los define como el “conjunto de actos y diligencias tramitados en las entidades, conducentes a la emisión de un acto administrativo que produzca efectos jurídicos individuales o individualizables sobre intereses, obligaciones o derechos de los administrados”, resulta claro que el inicio del procedimiento se entiende desde que la administración pone en conocimiento del administrado algún acto administrativo que tenga incidencia en sus intereses.
36. En el presente caso, dado que las Resoluciones de Multa 101-002-0001905; 101-002-0001906; 101-002-0001907; 101-002-0001908; 101-002-0001909 –que fueron objeto de cuestionamiento en sede administrativa por parte de la recurrente– le fueron notificadas con fecha 12 de octubre de 2006 (fojas 5 a 9),



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 04532-2013-PA/TC

ICA

ICATOM SA, REPRESENTADA POR
FERNANDO MARTÍNEZ RAMOS
(GERENTE GENERAL)

esta será tomada en cuenta como término de inicio para efectos de verificar la vulneración o no del plazo razonable en sede administrativa.

37. En relación a la finalización del cómputo del plazo, este Tribunal entiende que el término del procedimiento administrativo opera en el momento en que la autoridad administrativa expide la decisión definitiva que resuelve la situación jurídica de la persona en sede administrativa, lo cual incluye a los recursos que se establecen dentro del propio procedimiento administrativo para cuestionar una primera decisión de la autoridad. En ese sentido, este Tribunal advierte que, en el caso de autos, el procedimiento contencioso tributario culminó con la expedición de la Resolución 01853-1-2012 por parte del Tribunal Fiscal con fecha 3 de febrero de 2012 (fojas 50), considerando además que el artículo 153 del TUO del Código Tributario establece que “[c]ontra lo resuelto por el Tribunal Fiscal no cabe recurso alguno en la vía administrativa” (...).

38. Como se puede advertir el procedimiento administrativo tuvo una duración total de más de cinco años y tres meses. No obstante, la mera constatación de un período prolongado en la resolución de la controversia no supone automáticamente declarar la vulneración del derecho al plazo razonable, por ello, corresponde evaluar los cuatro criterios esbozados anteriormente para determinar si dicha vulneración se ha configurado o no en el caso *sub examine*.

Análisis del derecho al plazo razonable en la presente controversia

- a) *Complejidad del asunto*

39. En el presente caso, este Tribunal advierte que el procedimiento contencioso tributario estuvo enfocado en determinar la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario referida a la declaración de cifras o datos falsos que habrían influido en la determinación de la obligación tributaria de la empresa demandante durante los meses de enero a mayo de 2002 (5 meses).

40. Del expediente se advierte, que la materia a dilucidar era el tributo omitido por la demandante con la presentación de las declaraciones rectificatorias en las que la empresa determinó el tributo a pagar por concepto del pago a cuenta del Impuesto a la Renta. Asimismo, se advierte que, mediante Resolución de Intendencia 1050140000946/SUNAT la Intendencia Regional de Ica rechazó el pedido de la



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 04532-2013-PA/TC

ICA

ICATOM SA, REPRESENTADA POR

FERNANDO MARTÍNEZ RAMOS

(GERENTE GENERAL)

empresa demandante de acumulación con otro reclamo signado con número de expediente 1050340001748 (fojas 28 parte posterior). Por lo tanto, todos estos elementos evidencian que el asunto materia de análisis en el procedimiento contencioso tributario no resultó ser complejo.

b) *Actividad o conducta del interesado*

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

c) *La conducta de las autoridades administrativas*

42. La conducta de la administración tributaria en este caso ha tenido incidencia sobre la dilación del procedimiento. Esto se verifica del hecho que el Tribunal Fiscal demoró más de cuatro años para resolver el recurso de apelación planteado por la empresa recurrente contra la Resolución de Intendencia 1050140000946/SUNAT, pese a que el artículo 150 del Texto Único del Código Tributario establece un plazo legal máximo de hasta doce meses para resolver dicho recurso. Así, mientras que dicho recurso fue presentado el 9 de julio de 2007 (fojas 130), el Tribunal Fiscal lo resolvió recién mediante Resolución 01853-1-2012, de fecha 3 de febrero de 2012; confirmando la Resolución de Intendencia 1050140000946/SUNAT de fecha 31 de mayo de 2007.

43. Ahora, si bien es cierto que el incumplimiento del plazo legal no puede configurar *per se* una violación de la garantía del plazo razonable, toda vez que su evaluación debe tomar en cuenta las circunstancias particulares de cada caso, este Tribunal considera que el tiempo que tomó en este caso la administración tributaria para resolver el recurso de apelación interpuesto por la entidad recurrente en el procedimiento administrativo resultó ser ciertamente excesivo, perjudicando de



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 04532-2013-PA/TC

ICA

ICATOM SA, REPRESENTADA POR

FERNANDO MARTÍNEZ RAMOS

(GERENTE GENERAL)

esa manera al contribuyente y poniéndolo en una situación prolongada de incertidumbre.

44. Asimismo, la excesiva carga procesal señalada por la administración tributaria como un factor que ocasionaría la demora en resolver (fojas 149), no puede ser invocada sin más como motivo justificante del retardo en la absolución de un recurso administrativo, máxime si se tiene en cuenta que en el caso de los procedimientos contencioso tributarios la demora en la resolución de los medios impugnatorios se encuentra directamente vinculada al cobro de intereses moratorios cuyo pago deberá ser asumido a fin de cuentas por los contribuyentes.

d) *Las consecuencias que la demora produce en la situación jurídica del interesado*

45. Finalmente, para este Tribunal resulta evidente que la demora en la resolución del procedimiento administrativo por parte de la administración tributaria se ha traducido en un perjuicio significativo para la demandante. En efecto, ello se aprecia del hecho que, en todo el tiempo que duró el procedimiento la deuda se incrementó aproximadamente en un 180%, siendo que, como se indicó anteriormente, al inicio la deuda total ascendía a un monto de S/. 179 890.00 (fojas 5 a 9) y, luego de la decisión del Tribunal Fiscal, mediante la Resolución de Ejecución Coactiva 101-006-001624, de fecha 17 de mayo de 2012 (fojas 107), la deuda se incrementó y, al momento de ser pagada, ascendía a S/. 330 069.00 (fojas 53).

46. Esta situación, aun cuando ya se haya hecho efectivo el pago de la deuda, evidentemente ha significado un desmedro económico para la parte demandante. En consecuencia, resulta claro que el transcurso del tiempo ha afectado de manera particular la situación de la parte interesada, es decir, del contribuyente.

Conclusión sobre el plazo razonable

47. Luego del análisis de estos cuatro elementos para determinar la razonabilidad del plazo, este Tribunal concluye que las autoridades administrativas a cargo del procedimiento tributario en el presente caso, no actuaron con la debida diligencia y celeridad a fin de resolver en un plazo razonable la situación jurídica de la parte demandante, razón por la cual se ha incurrido en una violación del derecho a que el procedimiento dure un plazo razonable.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 04532-2013-PA/TC

ICA

ICATOM SA, REPRESENTADA POR

FERNANDO MARTÍNEZ RAMOS

(GERENTE GENERAL)

Efectos de la vulneración del derecho al plazo razonable

48. De acuerdo a la doctrina jurisprudencial vinculante establecida en el fundamento 12 de la STC N.º 00295-2012-PHC/TC, el Tribunal Constitucional ha precisado, en el ámbito del proceso penal, que si se constata la violación del derecho a ser juzgado dentro de un plazo razonable como consecuencia de estimarse la demanda, se ordenará al órgano jurisdiccional que conoce el proceso penal que, en el plazo más breve posible, según sea el caso, emita y notifique la correspondiente sentencia que defina la situación jurídica del procesado, bajo apercibimiento. Y es que el plazo para el pronunciamiento definitivo sobre el fondo del asunto no debe ser fijado una vez y para siempre, de modo que sea aplicable en todos los casos, sino que éste debe ser fijado de manera objetiva y razonable por el juez constitucional en atención a las circunstancias concretas de cada caso.

49. En cuanto a los procedimientos administrativos, este Tribunal ha entendido que, ante la constatación de una vulneración al plazo razonable, declarar nulo el procedimiento administrativo y establecer la reposición de las cosas al estado anterior, no podría ser un efecto inmediato o automático, toda vez que las demás garantías procesales que conforman del debido procedimiento sí fueron respetadas. En ese sentido, el hecho de que los plazos máximos de un procedimiento hayan sido incumplidos no tiene como consecuencia directa que las resoluciones finales sean declaradas inválidas y sin efectos legales [STC 3778-2004-AA/TC, fundamento 23].

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

§5. Sobre los efectos del criterio establecido en el Expedientes 04082-2012-PA/TC

51. Finalmente, advertida la existencia de controversias similares a la dilucidada en el Expediente 04082-2012-PA/TC, este Tribunal considera necesario, en aplicación



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 04532-2013-PA/TC

ICA

ICATOM SA, REPRESENTADA POR

FERNANDO MARTÍNEZ RAMOS

(GERENTE GENERAL)

del principio de previsión de consecuencias, precisar los alcances de la aplicación de esta decisión a casos sustancialmente iguales. Con el criterio allí establecido no se ha pretendido revivir procedimientos fenecidos ni mucho menos premiar a los contribuyentes que mantienen obligaciones antiguas con la Sunat. Ello en mérito a dos razones fundamentales: i) al tratarse de un proceso de control concreto, los efectos de lo resuelto sólo vinculan a las partes del mismo, y ii) el razonamiento allí desarrollado no puede ser aplicado retroactivamente, sino sólo a partir de la publicación de la aludida sentencia.

52. En ese sentido, dicho criterio no resulta aplicable a aquellos procedimientos contencioso-tributarios que se encuentren concluidos, esto es aquellos en los que los mecanismos de cobro de la deuda tributaria se hayan agotado en sede administrativa sin que haya existido de por medio recurso administrativo alguno que fuera ejercido por el contribuyente en contra de estos actos de cobranza, o que habiendo existido algún recurso, este haya sido denegado sin que posteriormente el contribuyente haya judicializado su cuestionamiento. Asimismo, tampoco resulta aplicable a aquellos procesos judiciales (contencioso administrativos o procesos constitucionales) que, con anterioridad a la publicación de dicha sentencia, cuenten con resolución judicial firme respecto al cálculo de intereses moratorios.
53. Sí corresponderá, en cambio, la aplicación de estos criterios en aquellos casos en los que, luego de publicada la sentencia, ya sea que se trate de procedimientos contencioso-tributarios o procesos judiciales, aún se encuentren en trámite o pendientes de resolución firme, incluyendo para tal efecto la fase de ejecución del procedimiento o proceso en la que se suele proceder a la liquidación de los intereses moratorios.

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

HA RESUELTO

1. Declarar **FUNDADA** la demanda, por haberse acreditado la vulneración del principio de razonabilidad y del derecho al plazo razonable; en consecuencia, **NULA** la Resolución de Ejecución Coactiva 101-006-0016924 y **NULA** la Resolución de Intendencia 102-180-0000643 en el extremo que aplica el monto



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 04532-2013-PA/TC
ICA
ICATOM SA, REPRESENTADA POR
FERNANDO MARTÍNEZ RAMOS
(GERENTE GENERAL)

consignado en la nota de crédito negociable para la cancelación de las deudas originadas en las resoluciones de multa.

2. **DISPONER** que la Sunat efectúe el cálculo de los intereses moratorios de las multas establecidas en las Resoluciones de Determinación 101-002-0001905; 101-002-0001906; 101-002-0001907; 101-002-0001908, y 101-002-0001909 sin aplicar la regla del cobro de intereses moratorios durante el tiempo en exceso que, respecto del plazo legal establecido, tomó el Tribunal Fiscal para resolver el recurso de apelación planteado por la recurrente, más los costos del proceso.
3. Ordenar que la entidad emplazada y demás entidades competentes en el conocimiento de casos similares, tomen en cuenta, en lo sucesivo, los criterios establecidos en los fundamentos 51 a 53 de la presente sentencia.

Publíquese y notifíquese.

SS.

BLUME FORTINI
MIRANDA CANALES
RAMOS NÚÑEZ
SARDÓN DE TABOADA
ESPINOSA-SALDAÑA BARRERA
FERRERO COSTA

Miranda Canales

[Handwritten signatures and marks]

Lo que certifico:

[Signature]
Flavio Reátegui Apaza
Secretario Relator
TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 04532-2013-PA/TC

ICA

ICATOM S.A. Representado(a) por
FERNANDO MARTINEZ RAMOS -
GERENTE GENERAL

FUNDAMENTO DE VOTO DEL MAGISTRADO ESPINOSA-SALDAÑA BARRERA

Coincido con lo resuelto por mis colegas magistrados, pero al respecto debo señalar lo siguiente:

1. Conviene tener presente que si bien todos los pronunciamientos del Tribunal Constitucional obligan, los mandatos que de ellos se pueden extraer no tienen todos los mismos alcances. Es así que el criterio recogido en el expediente 04082-2012-PA/TC es, como bien ha señalado la sentencia, un criterio, mas no un precedente o una doctrina de este Tribunal.
2. Y es que en un análisis constitucional, el efecto de la sentencia restitutoria que permite volver a una estado anterior no se da en abstracto sobre cualquier discusión de relevancia jurídica, sino que tiene que estar directamente atado a la vulneración de uno o varios derecho fundamentales.
3. En casos como el que se dio en el expediente 04082-2012-PA/TC o en este 04532-2013-PA/TC, el derecho que se encuentra en discusión es el del plazo razonable o, eventualmente, el derecho de propiedad. Las razones que podrían llevar a acreditar la vulneración de estos derechos pasan por realizar exámenes muy concretos y que se refieren a las circunstancias de cada caso en particular. Es así que el análisis para la confiscatoriedad, por ejemplo, requiere la atención, desde una perspectiva subjetiva, de diversos criterios recogidos en la jurisprudencia.
4. Para efectos del análisis del plazo razonable, cabe recordar que el Tribunal Constitucional aprobó como doctrina jurisprudencial algunos criterios que tienen que evaluarse en casos que involucren a este derecho:

"i) la complejidad del asunto, en el que se consideran factores tales como la naturaleza y gravedad del delito, los hechos investigados, los alcances de la actividad probatoria para el esclarecimiento de los hechos, la pluralidad de agraviados o inculpados, o algún otro elemento que permita concluir, con un alto grado de objetividad, que la dilucidación de un determinado asunto resulta particularmente complicada y difícil.

ii) la actividad o conducta procesal del interesado, en el que se evalúa si su actitud ha sido diligente o ha provocado retrasos o demoras en el proceso, por cuanto si la dilación ha sido provocada por él no cabe



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 04532-2013-PA/TC

ICA

ICATOM S.A. Representado(a) por
FERNANDO MARTINEZ RAMOS -
GERENTE GENERAL

calificarla de indebida. En ese sentido, habrá que distinguir entre el uso regular de los medios procesales que la ley prevé y la actitud obstruccionista o la falta de cooperación del interesado, la cual estaría materializada en la interposición de recursos que, desde su origen y de manera manifiesta se encontraban condenados a la desestimación. En todo caso, corresponde al juez demostrar la conducta obstruccionista del interesado; y,

iii) la conducta de las autoridades judiciales, donde se evalúa el grado de celeridad con el que se ha tramitado el proceso, sin perder de vista en ningún momento el especial celo que es exigible a todo juez encargado de dilucidar una causa. Para ello, será preciso examinar las actuaciones u omisiones de los órganos judiciales en la tramitación de la causa. Las indebidas e injustificadas acumulaciones o desacumulaciones de procesos; la suspensión reiterada e injustificada del juicio oral; la admisión y/o la actuación de una prueba manifiestamente impertinente; la reiterada e indebida anulación por parte del órgano jurisdiccional de segundo grado respecto de las decisiones del órgano jurisdiccional de primer grado, etc., vienen a ser ejemplos de lo primero. La inobservancia injustificada de los horarios para la realización de las diligencias; la demora en la tramitación y resolución de los medios impugnatorios, etc., vienen a ser ejemplos de lo segundo."

5. En similar sentido, el proyecto de sentencia adapta dichos criterios al ámbito administrativo, en tanto se habla de un procedimiento administrativo en lugar de un proceso o de la administración en lugar de los jueces. Sin embargo, la principal diferencia radica en la introducción de un cuarto criterio: las consecuencias que la demora produce en la situación jurídica del interesado. Este cuarto criterio tampoco es nuevo en la jurisprudencia pues ya había sido recogido desde el expediente 03778-2004-AA/TC.
6. Al respecto, considero importante explicar que esta diferencia se justifica en el hecho que la doctrina "Arce Paucar" ha sido aplicada en el contexto de un proceso de hábeas corpus en el que el derecho tutelado es el de plazo razonable en conexidad con la libertad personal. En dicho contexto, el análisis de las consecuencias sobre la situación jurídica es en la práctica irrelevante pues la incidencia siempre será intensa y, desde luego, relevante. Sin embargo, en el contexto de procedimientos administrativos, y entre ellos los de orden tributario, cada caso requiere un análisis particular de los efectos de la demora en la situación jurídica concreta. Ello permitirá atender a las diferencias que se presenten en cada caso, siempre que la parte demandante acredite la afectación con cierta gravedad de sus derechos en razón de la demora en resolver por parte de la Administración.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 04532-2013-PA/TC

ICA

ICATOM S.A. Representado(a) por
FERNANDO MARTINEZ RAMOS -
GERENTE GENERAL

7. Por otro lado, y frente a la alegada necesidad de interponer una queja administrativa tributaria como paso ineludible para agotar la vía administrativa y pasar a reclamar tutela de derechos en sede jurisdiccional, conviene anotar que la obligatoriedad de presentar una queja de esta clase es un tema debatible incluso entre los magistrados de este mismo tribunal. En cualquier caso, y tratándose de un amparo, proceso de tutela urgente de derechos fundamentales, y siendo el acto lesivo alegado uno imputable a la Sunat corresponde preguntarse si aquí es factible acogerse a una de las excepciones al agotamiento de la vía administrativa previstas en el mismo Código Procesal Constitucional.
8. De la revisión de lo recogido en el Código Procesal Constitucional, considero que, aun cuando se acepte que estamos ante una queja de ineludible cumplimiento, aquí nos encontramos frente a un supuesto en el cual correspondía iniciar directamente un proceso de amparo.
9. De otra parte, un elemento en el cual existe una diferencia relevante en cuanto al caso recaído en el expediente 04082-2012-PA/TC, radica en que a diferencia de aquel, en este caso la parte demandante, que ha visto afectado su derecho al plazo razonable, es una persona jurídica.
10. En el proyecto de sentencia se ha señalado que ello no tendría relevancia alguna "(...) para establecer un tratamiento diferenciado en el cobro de intereses moratorios a los contribuyentes, toda vez que con dicho cobro no se busca sancionar un eventual provecho económico que pudiera obtener el contribuyente, sino indemnizar al Estado por el no pago oportuno de su acreencia," (fundamento 20)
11. Sin embargo, y a la luz de lo expuesto en este voto, considero que la calidad de persona jurídica sí es un factor importante a tomar en cuenta respecto de la demora produce en la situación jurídica del interesado. Ello tomando en cuenta que en algunos casos será posible que una persona jurídica pueda soportar ciertas cargas económicas que no puedan ser soportadas por personas naturales. En ese sentido, considero que este debe ser un factor más a tomar en cuenta al momento de aplicar los criterios para resolver un caso sobre plazo razonable.

S.

ESPINOSA-SALDAÑA BARRERA

Flavio Reátegui Apaza
Lo que certifico:

Flavio Reátegui Apaza
Flavio Reátegui Apaza
Secretario Relator
TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 04532-2013-PA/TC

ICA

ICATOM S.A. Representado(a) por
FERNANDO MARTINEZ RAMOS -
GERENTE GENERAL

VOTO SINGULAR DE LA MAGISTRADA LEDESMA NARVÁEZ

La mayoría del TC está creando criterios generales que no tienen que ver con el caso concreto y encima obligando a que la Administración tributaria siga tales criterios pese a que no son ni precedente vinculante ni doctrina jurisprudencial vinculante

Considero que la demanda debe declararse **INFUNDADA**, toda vez que la demandante no reclamó a su debido tiempo la demora en resolver el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal, dado que no hizo uso del recurso de queja, regulado en el artículo 144 *in fine* del T.U.O. del Código Tributario, que procede “cuando el Tribunal Fiscal, sin causa justificada, no resuelva dentro del plazo a que se refiere el primer párrafo del artículo 150”.

Asimismo, la mayoría del Tribunal Constitucional ha fijado reglas futuras en este caso concreto (fundamentos 51, 52 y 53), obligando además a toda la Administración Tributaria a seguir tales criterios (punto resolutivo 3), pese a que no constituyen materia de su competencia: A) los criterios del caso Medina de Baca no resultan aplicables a aquellos procedimientos contencioso-tributarios que se encuentren concluidos; B) tampoco resulta aplicable a aquellos procesos judiciales -contencioso administrativos o procesos constitucionales- que, con anterioridad a la publicación de dicha sentencia, cuenten con resolución judicial firme respecto al cálculo de intereses moratorios; y, C) si corresponderá la aplicación de estos criterios en aquellos casos en los que, luego de publicada la sentencia, ya sea que se trate de procedimientos contencioso-tributarios o procesos judiciales, aun se encuentren en trámite o pendientes de resolución firme, incluyendo para tal efecto la fase de ejecución del procedimiento o proceso en la que se suele proceder a la liquidación de los intereses moratorios.

Si los criterios mencionados no son precedente vinculante ni doctrina jurisprudencial vinculante, ni se relacionan con el caso concreto, ¿será justificada dicha actividad legislativa de la mayoría del Tribunal Constitucional? Estimo que no. Al parecer, con ello ya no será necesario que el Tribunal Constitucional resuelva casos más problemáticos o de mayor cuantía sobre intereses moratorios. En otras palabras, se está utilizando este caso para influir en la Administración tributaria ante casos que aún el TC no ha analizado y que deberían merecer un tipo de razonamiento específico. Tales criterios generales de la mayoría del TC no tienen nada ver con el caso concreto. ¿Así se



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 04532-2013-PA/TC

ICA

ICATOM S.A. Representado(a) por
FERNANDO MARTINEZ RAMOS -
GERENTE GENERAL

administra la justicia en nuestro país, desde el más Alto Tribunal? Qué preocupante realidad.

Mis razones son las siguientes:

Del recurso de queja

1. El procedimiento contencioso-tributario del T.U.O. del Código Tributario tiene establecidos como medios impugnatorios el recurso de reclamación ante la Administración Tributaria (Sunat, Aduanas, gobiernos locales, etc.) y el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal. Según los artículos 143 y 157 del referido código, la resolución del Tribunal Fiscal agota la vía administrativa. Luego de él, solo procede la vía judicial del proceso contencioso-administrativo.
2. El T.U.O. del Código Tributario también regula el recurso de queja que, de acuerdo al artículo 155, se presenta cuando, en el trámite del procedimiento contencioso-tributario, existen actuaciones o procedimientos que afecten directamente o infrinjan lo establecido en el Código Tributario, la ley de aduanas o las normas que atribuyan competencia al Tribunal Fiscal. No es, en estricto, un recurso, porque su interposición no supone que la Administración se pronuncie sobre el fondo; pero sí corrige las actuaciones administrativas o procedimientos que devienen en irregulares.
3. Entre las actuaciones administrativas irregulares, dicho código ha establecido en forma muy específica que, cuando se trata del Tribunal Fiscal, cuando no resuelva el recurso de apelación en el plazo legal, procede la queja. El artículo 144 *in fine* impone expresamente que “procede la formulación de la queja a que se refiere el artículo 155 cuando el Tribunal Fiscal, sin causa justificada, no resuelva dentro del plazo a que se refiere el primer párrafo del artículo 150”. Es decir, si el Tribunal Fiscal excede el plazo de doce meses para resolver la apelación, el deudor tributario tiene expedita la vía de la queja para reclamar por la demora injustificada.
4. El trámite de esta queja (por motivo de la demora en resolver la apelación en el plazo legal) se encuentra desarrollada en el Decreto Supremo 136-2008-EF, que regula el procedimiento del recuso de queja contra el Tribunal Fiscal; y, según él se presenta ante el Ministerio de Economía y Finanzas y lo resuelve el ministro en veinte días hábiles, previo descargo del Tribunal Fiscal y previo informe de la Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero, dependencia que pertenece al ministerio.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 04532-2013-PA/TC

ICA

ICATOM S.A. Representado(a) por
FERNANDO MARTINEZ RAMOS -
GERENTE GENERAL

5. En ese sentido, debemos entender que existe un mecanismo procesal específico a favor de los administrados para reclamar, concretamente, cuando el Tribunal Fiscal incumpla su deber funcional de resolver el recurso de apelación en el plazo legal. Por eso, si existe esta vía legalmente establecida para denunciar esta irregularidad, se desprende entonces que, si el deudor tributario no lo interpone, es o porque intencionalmente no desea que se resuelva su recurso en el corto tiempo para, así, no tener que pagar, eventualmente, su deuda en forma inmediata; o, porque es simplemente negligente en la defensa de sus intereses. En ambos casos, el administrado consiente el paso del tiempo.
6. De esto no se sigue que la suscrita justifique que la Administración Tributaria no cumpla con resolver los recursos en un plazo razonable, pues se trata de la infracción de un deber funcional, producto del cual el fisco deja de recaudar los tributos y las multas debidas. Lo que quiero resaltar es que, en paralelo con ello, no es posible tampoco premiar al deudor que impugna, a sabiendas que su actividad recursiva generará intereses moratorios conforme al artículo 33 del T.U.O. del Código Tributario, y, ante el plazo vencido, se mantiene pasivo y no muestra interés en que ésta sea corregida mediante el recurso de queja especialmente habilitado por el legislador.
7. Discrepo con la mayoría del TC en cuanto a su decisión de tomar como criterio solamente la fecha del vencimiento del plazo legal para resolver el recurso de apelación como referencia para suspender la acumulación de intereses, en buena cuenta porque dicha fecha *per se* no discrimina, en ningún sentido, entre los deudores tributarios que son diligentes y los que no, entre los cuales, incluye a aquéllos que deliberadamente no desean pagar al fisco y solo les interesa alargar las deudas con las interposición de recursos administrativos, esperando que en el camino aparezca alguna excepción, una dispensa, algún cambio legislativo o jurisprudencial, que los favorezca.
8. Por ello, en mi opinión, la suspensión de los intereses moratorios debe estar restringido únicamente para aquellos contribuyentes que, con diligencia, han interpuesto el recurso de queja, cuestionando precisamente el exceso de tiempo del Tribunal Fiscal en emitir su resolución en el plazo legal. En ese sentido, hasta el 12 julio 2014, fecha en que se modifica el artículo 33 del T.U.O. del Código Tributario mediante la Ley 30230, el criterio para suspender los intereses moratorios no debe ser a partir del vencimiento del plazo legal máximo para resolver la apelación, sino la presentación del recurso de queja ante el Ministerio de Economía y Finanzas.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 04532-2013-PA/TC

ICA

ICATOM S.A. Representado(a) por
FERNANDO MARTINEZ RAMOS -
GERENTE GENERAL

Análisis del caso concreto

9. En el presente caso, la empresa recurrente cuestiona el procedimiento de ejecución coactiva iniciado por la Sunat con la Resolución de Ejecución Coactiva 101-006-0016924, en vista que ha liquidado su deuda en S/. 328,932.00 nuevos soles, que corresponden a las multas impuestas y a la acumulación de intereses moratorios, liquidación la cual considera arbitraria. Afirma que el Tribunal Fiscal tardó cuatro años y siete meses en resolver su recurso de apelación, lo que vulneró el principio de razonabilidad y, por ello, solo debe pagar los intereses moratorios calculados únicamente hasta la fecha en que el Tribunal Fiscal tuvo plazo para resolver su apelación, que fue el 31 de julio de 2008.
10. En efecto, de autos se aprecia que la recurrente fue notificada el 12 de octubre de 2006 con las resoluciones de multa, expedidas por la Sunat, por razón de haber declarado cifras o datos falsos que inciden en la determinación de la obligación tributaria, contra las cuales interpuso recurso de reclamación, la que fue declarada infundada el 31 de mayo de 2007 mediante la Resolución de Intendencia 1050140000946/SUNAT. Luego, el 9 de julio de 2007, el recurrente presentó recurso de apelación contra la precitada decisión, la cual fue elevada al Tribunal Fiscal el 1 de agosto de 2007 mediante Oficio 326-2007. Con Resolución 1853-1-2012, de fecha 3 de febrero de 2012, el Tribunal Fiscal resuelve el recurso de apelación, declarándolo infundado. Y finalmente, con fecha 2 de mayo de 2012, se notifica la resolución del Tribunal Fiscal y, con fecha 17 de mayo del mismo año, se notifica la Resolución de Ejecución Coactiva 101-006-0016924, que requiere el pago de S/. 328,932.00 nuevos soles.
11. Sobre el particular, debe precisarse que el recurso de apelación de la demandante debió resolverse hasta el 1 de agosto de 2008, plazo de doce meses establecido en el artículo 150 del T.U.O. del Código Tributario, no obstante, el Tribunal Fiscal emitió resolución el 3 de febrero de 2012. Es decir, tuvo un retraso de aproximadamente 3 años y 6 meses; sin embargo, de los autos, no se aprecia que en todo ese tiempo la recurrente haya interpuesto contra el Tribunal Fiscal el recurso de queja regulado en los artículos 144 *in fine* y 155 del T.U.O. del Código Tributario, reclamando por la demora en resolver su recurso.
12. Por lo tanto, consintió el paso del tiempo al no presentar el recurso de queja y, por ende, no es posible que, en etapa de ejecución coactiva del procedimiento contencioso-tributario, recién cuestione la demora y alegue la suspensión de los intereses moratorios por el retraso del Tribunal Fiscal, cuando teniendo la oportunidad no lo hizo.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 04532-2013-PA/TC

ICA

ICATOM S.A. Representado(a) por
FERNANDO MARTINEZ RAMOS -
GERENTE GENERAL

En consecuencia, la demanda de amparo debe declararse **INFUNDADA** en todos sus extremos y continuarse la ejecución coactiva con la liquidación de la deuda notificada por la Sunat.

S.

LEDESMA NARVÁEZ

Lo que certifico:


.....
Flavio Reátegui Apaza
Secretario Relator
TRIBUNAL CONSTITUCIONAL