

**PONTIFICIA UNIVERSIDAD
CATÓLICA DEL PERÚ**

Facultad de Derecho



Informe Jurídico sobre la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el
Expediente No. 03525-2021-PA/TC

Trabajo de suficiencia profesional para optar el título profesional de Abogada

Autora:

Samantha Sofía Niño de Guzmán Velásquez

Asesor:

Christian Alex Delgado Suárez

Lima, 2023

Informe de Similitud


Yo, CHRISTIAN ALEX DELGADO SUAREZ, docente de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú, asesor(a) del trabajo académico titulado **“INFORME JURÍDICO SOBRE LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL RECAÍDA EN EL EXPEDIENTE NO. 03525-2021-PA/TC”**, del autor SAMANTHA NIÑO DE GUZMAN VELASQUEZ, dejo constancia de lo siguiente:

-El mencionado documento tiene un índice de puntuación de similitud de 33%. Así lo consigna el reporte de similitud emitido por el software Turnitin el 14 de julio del 2023.

-He revisado con detalle dicho reporte, así como el Trabajo Académico, y no se advierten indicios de plagio.

-Las citas a otros autores y sus respectivas referencias cumplen con las pautas académicas.

Lima, 19 de julio del 2023

<u>Apellidos y nombres del asesor / de la asesora:</u> DELGADO SUAREZ, CHRISTIAN ALEX	
DNI: 43234974	Firma: 
ORCID: https://orcid.org/0000-0001-5629-8609	

RESUMEN

Este informe tiene como finalidad analizar la sentencia emitida por el Tribunal Constitucional en el Expediente No. 03525-2021-PA/TC, a través de la cual, declara improcedente la demanda de amparo de Maxco S.A. sobre el inconstitucional cobro de intereses moratorios por supuestamente existir una vía específica igualmente satisfactoria para la tutela de la pretensión del accionante; y a su vez, se establece un precedente vinculante. A tal efecto, evaluaremos las instituciones jurídicas de vía previa, vía específica, vía igualmente satisfactoria y precedente vinculante; y aplicaremos el Código Procesal Constitucional y la Ley No. 27584, Ley que Regula el Proceso Contencioso, con la finalidad de determinar si para el caso concreto el amparo resultaba ser la vía idónea; o si por el contrario, el accionante debió acudir al proceso contencioso administrativo como lo ha señalado el Tribunal Constitucional. A su vez, determinaremos si la regla procesal del precedente vinculante establecida en la sentencia sublitis es constitucional, o si, por el contrario, vulnera el derecho a la tutela jurisdiccional efectiva.

Palabras clave:

Vía previa, Vía Igualmente Satisfactoria, Precedente Vinculante, Derecho a la Tutela Jurisdiccional Efectiva, Seguridad Jurídica.

ABSTRACT

This report analyzes the ruling issued by the Constitutional Court in Case N° 03525-2021-PA/TC, in which it declared the amparo lawsuit filed by Maxco S.A., regarding the unconstitutionality of the collection of late payment interest by the administrative tax entity, inadmissible and issued a substantive and procedural rule in this regard. This report analyzes the Constitutional Court's decision and whether the administrative litigation process was a specific and equally satisfactory remedy for the specific case as the amparo process. For this purpose, the Constitutional Procedural Code and Law N° 27584, Law that Regulates the Contentious-Administrative Process, are applied. Likewise, this report will analyze the constitutionality of the procedural rule established by the Constitutional Court, and whether or not it violates the effective jurisdictional protection of the plaintiffs.

Keywords

Prior action, Equally Satisfactory Action, Binding Precedent, Right to Effective Jurisdictional Protection, Legal Certainty.

ÍNDICE

I.	INTRODUCCIÓN.....	4
II.	IDENTIFICACIÓN DE LOS HECHOS RELEVANTES.....	5
	Procedimiento Administrativo Tributario.....	5
	Postura de las Partes.....	7
	Sentencia de Primera Instancia.....	9
	Sentencia de Segunda Instancia.....	10
	Sentencia No. 3525-2021-PA/TC Del Tribunal Constitucional.....	11
	Voto Singular de la Magistrada Pacheco Zerga.....	13
III.	PROBLEMAS JURÍDICOS DETECTADOS.....	14
IV.	MARCO CONCEPTUAL.....	15
	Normas.....	15
	Conceptos.....	16
V.	ANÁLISIS DE LOS PROBLEMAS JURÍDICOS IDENTIFICADOS.....	19
	Primer Problema Jurídico.....	19
	Segundo Problema Jurídico.....	28
	Tercer Problema Jurídico.....	34
VI.	CONCLUSIONES.....	41
VII.	PROPUESTA.....	42
VIII.	REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	45

I. INTRODUCCIÓN

La Sentencia No. 03525-2021-PA/TC, emitida por el Tribunal Constitucional, contiene un pronunciamiento que resulta de suma importancia para los operadores jurídicos y los administrados, pues, sin perjuicio de haber declarado improcedente la demanda de amparo interpuesta por Maxco S.A. (en adelante, “Maxco” o la “Compañía”), ingresa al fondo de la controversia y establece un precedente vinculante respecto al cobro de intereses moratorios por parte de la administración tributaria, y “finaliza” el debate en esa materia, el mismo que ha sido objeto de diversos pronunciamientos por parte del Tribunal Constitucional a lo largo de los años, tales como el Caso Telefónica del Perú S.A.A. (en adelante, “Telefónica”) y el Caso Scotiabank Perú S.A.A. (en adelante, “Scotiabank” o el “Banco”) que serán analizados en el presente trabajo.

Debo expresar que la relevancia de esta Sentencia recae en que marca un hito trascendental en la defensa de derechos constitucionales de los contribuyentes para no verse perversamente perjudicados por la demora en resolver los recursos administrativo imputable a la Administración Pública. Sin embargo, la sentencia establece una regla procesal muy controversial, pues cierra completamente las puertas al proceso de amparo para tutelar los derechos vulnerados a los contribuyentes en el marco del cobro inconstitucional de intereses moratorios.

Por todo lo dicho, este informe tiene como propósito identificar determinados problemas jurídicos que permitan analizar a profundidad las instituciones jurídicas vinculadas a la materia controvertida en la Sentencia No. 03525-2021-PA/TC. Precisamente porque, tomando en consideración las premisas del Supremo Intérprete de la Constitución y el sentido de su decisión, se genera el espacio para analizar temas como (i) la vía previa; (ii) la vía igualmente satisfactoria; y, (iii) la institución del precedente vinculante. Dicho análisis se llevará a cabo en base a la doctrina más destacada de la materia

-nacional como extranjera-, a la misma jurisprudencia del Tribunal Constitucional y a la legislación aplicable.

En consecuencia, las conclusiones que se deriven del presente informe son de suma importancia pues abren un debate respecto al precedente fijado por el Tribunal Constitucional y la constitucionalidad de su decisión.

II. IDENTIFICACIÓN DE LOS HECHOS RELEVANTES:

Procedimiento Administrativo Tributario

21. El 9 de enero de 2012, Maxco fue notificado con las siguientes resoluciones administrativas:
 - (i) Resolución de Determinación No. 022-003-0023481 (en adelante, la “Resolución de Determinación”) emitida por el IR del ejercicio gravable 2009.
 - (ii) Resolución de Multa No. 022-002-0011670 (en adelante, la “Resolución de Multa”).

22. El 6 de febrero de 2012, Maxco inició el procedimiento administrativo tributario con la presentación de un recurso de reclamación en contra de las antes mencionadas resoluciones administrativas.

Al respecto, el artículo 142° del Código Tributario vigente en dicho momento, establecía que la SUNAT tiene nueve (9) meses de plazo para pronunciarse sobre el recurso de reclamación, el mismo que empezará a computarse desde su fecha de interposición.

23. En virtud de ello y en cumplimiento con los plazos normados por ley, el 31 de octubre de 2012, la SUNAT declaró infundado el recurso de reclamación, a

través de la Resolución de Intendencia No. 0250140016566/SUNAT (en adelante, la “Resolución de Intendencia”).

24. A tal efecto, el 8 de enero de 2013, Maxco apeló la Resolución de Intendencia. El recurso de apelación subió al Tribunal Fiscal el **18 de febrero del 2013** y se signó en el Expediente No. 2508-2013.

Al respecto, el artículo 150° del Código Tributario vigente en dicho momento, establecía doce (12) meses de plazo para que el Tribunal Fiscal se pronuncie sobre la apelación interpuesta. Dicho plazo se empieza a computar a partir de la fecha de ingreso del recurso a esa instancia. Por tanto, el Tribunal Fiscal tenía máximo hasta el 18 de febrero del 2014 para pronunciarse sobre la apelación presentada por Maxco.

25. Sin embargo, el Tribunal Fiscal tardó mucho más del plazo establecido legalmente y recién resolvió el recurso de apelación el 24 de abril de 2018, mediante la Resolución del Tribunal Fiscal No. 03127-3-2018 del 24 de abril de 2018, esto es, más de cuatro (4) años después del plazo máximo.
26. Después de ello, el 5 de abril de 2019, se emitió la Resolución de Ejecución Coactiva No. 023-006-5451368 donde la SUNAT estableció la multa capital de la Compañía e incluyó los intereses moratorios devengados hasta la fecha.

Tanto la multa como los intereses moratorios fueron cancelados por Maxco el 17 de abril de 2019 mediante una operación bancaria.

27. En suma, el tiempo de duración del procedimiento administrativo tributario tomó un aproximado de seis (6) años en resolverse, tal y como podemos apreciar del siguiente cuadro:



Gráfico de elaboración propia

Postura De Las Partes

28. El 26 de julio de 2017, Maxco presentó demanda de amparo contra la SUNAT y el Tribunal fiscal. En dicha demanda, la Compañía alegó que la excesiva demora de la entidad para resolver su recurso de apelación vulneró sus derechos constitucionales y le generó un agravio al computar, durante ese periodo, intereses moratorios en aplicación del artículo 33° del Código Tributario.

En consecuencia, Maxco solicitó la inaplicación del referido artículo respecto a la aplicación de los intereses moratorios sobre la deuda capital, cuya disposición normativa vigente en el momento en que suscitó la controversia era la siguiente:

“Artículo 33.- INTERESES MORATORIOS

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 exceder del 10% (diez por ciento) por encima de la tasa activa del mercado promedio mensual en moneda nacional (TAMN) que publique la Superintendencia de Banca y Seguros el último día hábil del mes anterior.”

A tal efecto, Maxco solicitó, mediante la inaplicación de dicho artículo, que se debía mantener el cómputo del interés moratorio únicamente hasta el 18 de febrero del 2014, fecha en la que vencía el plazo legal para resolver la apelación interpuesta, en virtud de lo dispuesto por el artículo 150° del Código Tributario.

29. Ahora bien, después de ser notificados con la demanda de amparo de Maxco, el Tribunal Fiscal y la SUNAT contestaron de la siguiente manera:

(i) Defensa de la SUNAT

El Procurador Público de la SUNAT propuso la **excepción de falta de agotamiento de la vía administrativa**. Fundamentó su excepción en que la Compañía no interpuso recurso de queja ni aplicó el silencio administrativo negativo respecto a los valores de la Resolución de Intendencia, motivo por el cual, la demanda debe ser desestimada (improcedencia).

El Procurador indicó que el proceso contencioso administrativo resultaba ser una vía específica igualmente satisfactoria para Maxco en este caso, pues contaba con una estructura idónea para resolver la litis, aunado al hecho de que no existía la necesidad de una tutela urgente ni el riesgo de irreparabilidad.

Finalmente, indicó que la aplicación de intereses moratorios no tiene referencia directa con el contenido constitucionalmente protegido de los derechos fundamentales invocados, puesto que su cómputo y consecuente aplicación es una consecuencia jurídica directa frente al incumplimiento del deber de contribuir, el mismo que se encuentra previsto normativamente.

(ii) Defensa del Tribunal Fiscal

El Procurador Público del Tribunal Fiscal propuso la **excepción de incompetencia**. Fundamentó su excepción en que la pretensión de Maxco referida a la inaplicación del artículo 33° del Código Tributario, debía ser discutida en un proceso de inconstitucionalidad y no en un proceso de amparo.

Aunado a ello, propuso la **excepción de falta de agotamiento de la vía previa**. Fundamentó su excepción en que el proceso contencioso constituía una vía específica igualmente satisfactoria, toda vez que, contaba con una estación probatoria donde podría ventilarse el cobro de intereses moratorios cuestionado¹.

Finalmente, sostuvo que la aplicación de los intereses moratorios no vulnera derechos constitucionales, pues no solo es necesaria para la actualización de la deuda tributaria, sino que se encuentra prevista normativamente frente a la verificación de una conducta antijurídica, como es el incumplimiento del deber de contribuir.

Sentencia De Primera Instancia

- 210.** De manera previa a la emisión de la sentencia de primera instancia, el 6 de noviembre de 2018, el Primer Juzgado Constitucional de Lima emitió un Auto en el que **declaró infundadas las excepciones de falta de agotamiento de la vía administrativa e incompetencia, propuestas por el Tribunal Fiscal y la SUNAT.**

El Juzgado sustentó su decisión señalando que la excepción de incompetencia tiene por finalidad denunciar la aptitud del juez que conoce el caso para ejercer su función jurisdiccional por razón de territorio, materia, cuantía, turno y/o grado y que, en este caso, se advierte que Maxco solicitó la inaplicación del artículo 33° del Código Tributario por estarse amenazando sus derechos constitucionales. De forma tal que, su pedido no es abstracto y no procede el proceso de inconstitucionalidad en este caso.

Respecto a la falta de agotamiento de la vía administrativa, el Juzgado señaló que, a la fecha de emisión de su resolución, ya había concluido el procedimiento administrativo, pues el recurso de apelación había sido resuelto a través de la

¹ El Tribunal Fiscal confunde vía previa con vía igualmente satisfactoria.

Resolución No. 127-3-2018, de manera que con dicho pronunciamiento se hacía evidente la amenaza cierta e inminente de la Compañía.

211. Posteriormente, el 24 de abril de 2019, el Juzgado emitió sentencia declarando fundada la demanda de amparo respecto a la inaplicación del artículo 33° del Código Tributario; toda vez que la demora en el trámite del procedimiento tributario fue responsabilidad de la entidad administrativa; y en consecuencia, exoneró del pago de los intereses moratorios a Maxco.
212. En virtud a dichos pronunciamientos, la SUNAT y el Tribunal Fiscal apelaron el Auto en el extremo que declaró infundada la excepción de falta de agotamiento de la vía administrativa, por las siguientes razones:
- (i) La SUNAT sustentó que no existía un pronunciamiento que concluya la vía administrativa cuando Maxco interpuso su demanda.
 - (ii) El Tribunal Fiscal sustentó que el proceso contencioso era una vía específica igualmente satisfactoria para cuestionar toda la deuda tributaria que incluye los intereses².
213. Asimismo, la SUNAT y el Tribunal Fiscal presentaron recursos de apelación contra la Sentencia de Primera Instancia.

Sentencia De Segunda Instancia

214. El 10 de noviembre de 2020, la Primera Sala Constitucional de Lima revocó el Auto en el extremo que declaró infundada la excepción de falta de agotamiento de la vía administrativa, y reformándola declaró fundada dicha excepción. En consecuencia, declaró nulo todo lo actuado.

La Sala sustentó su decisión en que la demanda fue interpuesta antes de que el Tribunal Fiscal se pronunciará sobre el recurso de apelación de la Compañía, es

²Nuevamente, el Tribunal Fiscal confunde conceptos.

decir, sin haberse concluido la vía administrativa. Asimismo, el Colegiado señala que, si bien el Tribunal Fiscal excedió el plazo legal para emitir la resolución que causa estado, la recurrente no acredita haber interpuesto recurso de queja por la excesiva demora de la administración en resolver su recurso de apelación. De forma tal que la vía previa no ha concluido a la fecha de interposición de la demanda.

215. Finalmente, la Sala señaló que en la medida de que el objeto de cuestionamiento de la demanda recae sobre resoluciones administrativas tributarias, la controversia debió de ventilarse en la vía ordinaria especializada, que se erige como vía específica igualmente satisfactoria, donde inclusive se puede aplicar control difuso. Máxime, cuando no se acredita riesgo de irreparabilidad o la necesidad de una tutela urgente que justifiquen un proceso de amparo para este caso.
216. Frente a ello, Maxco interpuso Recurso de Agravio Constitucional. Fundamentó su recurso en que, desde la fecha de presentación de la demanda se han estado vulnerando sus derechos constitucionales al plazo razonable, a la no confiscatoriedad, entre otros.

Asimismo, la Compañía alegó que se está cometiendo abuso del derecho, dado que, a la fecha, adeuda ante la administración tributaria una suma exorbitante de intereses moratorios que han sido computados durante el plazo en exceso que tardó el Tribunal Fiscal en resolver su recurso de apelación.

Sentencia No. 3525-2021-PA/TC Del Tribunal Constitucional

217. El Tribunal Constitucional declaró la improcedencia la demanda de amparo de Maxco porque en su concepción, el proceso contencioso administrativo resultaba ser una vía específica igualmente satisfactoria para que tutele sus derechos. En virtud de ello, le otorgó a la Compañía el plazo de treinta (30) días hábiles para acudir a la vía ordinaria.

El Colegiado sustentó su decisión señalando lo siguiente:

- (i) Que, en el caso concreto no resultaba exigible el agotamiento de la vía previa, pues la misma no se había resuelto en los plazos legales fijados.
- (ii) Que, sin perjuicio de ello, con la aplicación del silencio administrativo negativo, Maxco tuvo la posibilidad de acudir al proceso contencioso administrativo, el cual resultaba ser una vía específica igualmente satisfactoria para tutelar sus derechos, por dos razones:

- i. No se ha verificado la necesidad de una tutela de urgencia.
- ii. El proceso contencioso administrativo tiene la estructura y la configuración tutelar requerida para que controlar la validez de una resolución administrativa que pretenda el cobro de una deuda tributaria que incluya intereses moratorios, y en dicho proceso, los jueces tienen la facultad de aplicar el control difuso.

218. Sin perjuicio de haber declarado improcedente la demanda de amparo, el Colegiado estableció un precedente vinculante con el siguiente comando:

- (i) La regla sustancial prohíbe, incluso en los procesos en trámite, el cobro de intereses moratorios por parte de la Administración Tributaria cuando el plazo legal para resolver el recurso administrativo haya vencido, y que el Poder Judicial, incluso en los procesos en trámite, tiene la obligación de ejercer control difuso sobre el artículo 33° del Código Tributario, y por ende, será nula la resolución administrativa que hubiese realizado el inconstitucional cómputo. El cómputo solo será válido si la demora de la administración fue por la mala fe o temeridad del contribuyente.
- (ii) La regla procesal establece que todos los procesos de amparo en trámite y por iniciarse sobre el inconstitucional cobro de intereses moratorios deben ser declarados improcedentes, por ser el proceso contencioso administrativo la vía idónea para tutelar las pretensiones de esa materia.

De forma tal que, se les aperturará el plazo de treinta (30) días a los justiciables para que puedan acudir a la vía del proceso contencioso.

Asimismo, en caso la vía previa no haya finalizado por la demora de la administración, el contribuyente debe aplicar el silencio administrativo negativo para aperturar la acción contenciosa, por resultar ser esa vía la idónea para tutelar esta materia.

Podemos advertir ello en el Fundamento 69 de la Sentencia bajo análisis.

Voto Singular De La Magistrada Pacheco Zerga

219. A través de Voto Singular, la Magistrada Pacheco Zerga disiente de la resolución de sus colegas magistrados en base a los argumentos que expongo a continuación.
220. El primer argumento de la Magistrada es que, a la fecha de interposición de la demanda de amparo, no estaba estipulado en la Ley No. 27584, Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo, que una excepción al agotamiento de la vía administrativa era que no se resuelvan los recursos en los plazos legalmente previstos, como si en los procesos de amparo.

Es decir, en dicho momento, presentar una demanda contenciosa administrativa sin que se haya culminado con el procedimiento administrativo era una causal de improcedencia. Ello, a diferencia del proceso de amparo, donde si se podía presentar demanda contra una resolución administrativa sin que haya finalizado el procedimiento administrativo, en tanto que este último no haya concluido por la demora de la entidad en resolver los recursos administrativos.

221. El segundo argumento es que, a diferencia de lo alegado por la SUNAT, respecto a que Maxco debió interponer recurso de queja para finalizar la vía administrativa, señaló que la queja no tiene naturaleza de recurso pues no cuestiona una decisión sino una conducta de la administración. Por ende, la

queja no representa un recurso que deba ser interpuesto y resuelto para agotar la vía administrativa.

222. El tercer argumento es que obligar al contribuyente a aplicar el silencio administrativo negativo para agotar la vía previa y acudir al proceso contencioso administrativo desnaturaliza el carácter optativo de dicha institución y vacía de contenido al artículo 43°, inciso 4 del Nuevo Código Procesal Constitucional, que establece como una excepción al agotamiento de la vía administrativa el hecho de que ésta no resuelva en los plazos legales previstos.
223. Por todo lo dicho, la Magistrada señala que a su juicio la demanda debió ser declarada procedente y fundada.

III. PROBLEMAS JURÍDICOS DETECTADOS:

La sentencia bajo análisis nos permite formularnos algunos cuestionamientos respecto a la decisión del Colegiado, puntualmente sobre la procedencia del amparo y el precedente vinculante establecido, las mismas que son transversales al estudio de instituciones jurídicas como la vía igualmente satisfactoria, el precedente vinculante y la tutela jurisdiccional efectiva.

En ese sentido, abordare los problemas jurídicos advertidos a través de las siguientes preguntas:

- (i) **Primer Problema Jurídico:** En el caso de Maxco, ¿el proceso contencioso administrativo resultaba ser una vía específica igualmente satisfactoria que el proceso de amparo?
- (ii) **Segundo Problema Jurídico:** ¿la regla procesal establecida como precedente vinculante por el Tribunal Constitucional es constitucional?
- (iii) **Tercer Problema Jurídico:** ¿El Tribunal Constitucional ha incumplido su deber de unificar la jurisprudencia y mantener la igualdad en la

interpretación de la Constitución a consecuencia de la sentencia bajo análisis en comparación con las diferentes sentencias emitidas previamente respecto a la materia de los intereses moratorios?

Las sentencias a comparar serán las siguientes:

- i. **Caso Telefónica, sentencia del Expediente No. 225-2017-PA/TC**, donde se declaró fundada la demanda de amparo y en consecuencia, se le ordenó a la SUNAT que no le aplique a Telefónica los intereses moratorios durante el tiempo en exceso que tardó el Tribunal Fiscal en resolver su apelación.
- ii. **Caso Scotiabank, sentencia del Expediente No. 222-2017-PA/TC**, donde se declaró improcedente la demanda de amparo, ya que el proceso contencioso administrativo resultaba ser una vía específica igualmente satisfactoria para resolver el caso.

IV. MARCO CONCEPTUAL:

Normas

41. **Constitución Política del Perú:** dado que parte trascendental de este informe es el análisis de constitucionalidad de la regla procesal establecida en el precedente, en base a la vulneración del derecho a la tutela jurisdiccional efectiva, resulta indispensable referirnos al artículo 139° de la Carta Magna.
42. **Nuevo Código Procesal Constitucional:** siendo que los problemas jurídicos que se resolverán en el presente informe son de índole procesal constitucional, es de suma relevancia hacer alusión a este instrumento jurídico.

En ese sentido, las instituciones materia de análisis serán las siguientes: (i) vía igualmente satisfactoria como causal de improcedencia de los procesos

constitucionales (inciso 2 del artículo 7°); y **(ii)** agotamiento de las vías previas (artículo 43°); y **(iii)** precedente vinculante (artículo VI del Título Preliminar);

Es necesario precisar que, es aplicable a este caso el Nuevo Código Procesal Constitucional; toda vez que, en virtud de lo establecido en su Primera Disposición Complementaria Final entró vigencia con efecto inmediato el 24 de julio de 2021; es decir, de manera previa a la emisión de la sentencia bajo análisis.

Sin perjuicio de ello, nos referiremos al Código Procesal Constitucional del 2004 en lo que se refiere a la excepción al agotamiento de las vías previas cuando no se resuelve dentro de los plazos fijados para su resolución (inciso 4 del artículo 46°). Ello, toda vez que dicho cuerpo normativo regía a la fecha de presentación de la demanda de Maxco y resulta trascendental para resolver la controversia que nos ocupa.

43. **Ley No. 27584, Ley que regula el Proceso Contencioso Administrativo:** esta norma será la base para analizar si la acción contenciosa administrativa (ACA) resulta ser la vía específica igualmente satisfactoria que el proceso de amparo, toda vez que regula los aspectos procesales trascendentales para dicha evaluación tales como, las pretensiones que se pueden plantear en dicho proceso y sus requisitos de procedencia. Específicamente serán de utilidad los artículos 4° y 18° del referido cuerpo normativo.
44. **Código Tributario:** en la medida que me referiré al **(i)** plazo legal que tiene el Tribunal Fiscal para resolver un recurso de apelación interpuesto por un administrado, y la figura jurídica de los **(ii)** intereses moratorios; es necesario hacer referencia a las normas legales que contienen dichas instituciones. Estas son, los artículos 33° y 150° del referido cuerpo normativo.

Conceptos

45. **Vía específica igualmente satisfactoria:** regulado como una causal de improcedencia en el inciso 2 del artículo 7° del Nuevo Código Procesal Constitucional.

De dicha norma, se advierte que los procesos constitucionales, tales como el proceso de amparo, no proceden en cuanto medie una vía específica igualmente satisfactoria a la cual el agraviado deba recurrir preliminarmente, a fin de obtener tutela para su derecho vulnerado.

Sagüés indica que es requisito para admitir un proceso de amparo averiguar si los procesos ordinarios resultan ser idóneos para solucionar la problemática planteada por el accionante, pues no es suficiente la mera existencia de un proceso ordinario para desestimar un amparo, sino que ese ese proceso ordinario sea efectivamente útil para lograr la satisfacción del derecho en cuestión (1988: p. 169)

Sobre el particular, en el Fundamento Jurídico 15 del Expediente No. 02383-2013-PA/TC, el Tribunal Constitucional determinó como precedente vinculante los siguientes criterios para determinar cuándo una vía judicial resulta ser igualmente satisfactoria para tutelar el derecho que la vía constitucional: (i) Que la estructura de la vía ordinaria sea idónea para tutelar el derecho en cuestión (ii) Que la estructura de la vía ordinaria pueda brindar una tutela adecuada, (iii) Que no exista riesgo de irreparabilidad, (iv) Que no haya necesidad de impartir una tutela de urgencia. Ahondaremos sobre este punto más adelante.

De forma tal que, si se cumplen dichos criterios, el accionante debe optar por acudir a la vía judicial ordinaria.

46. **Vía previa:** regulado en el artículo 43° del Nuevo Código Procesal Constitucional, que establece que procederá el amparo únicamente cuando la vía previa se haya agotado, con la excepción de que la misma no haya concluido porque no se resolvió en los plazos establecidos normativamente. Dicha

excepción estuvo prevista en el inciso 4 del artículo 46 del Código Procesal Constitucional del 2004.

Pues bien, de la lectura de dichas normas se advierte que el proceso de amparo procede en la medida que se hayan agotado las vías previas, teniendo como una de sus excepciones, el supuesto en el que la Administración Pública no haya resuelto los recursos impugnatorios en el plazo legalmente establecido para ello.

Por su parte, el Tribunal Constitucional en el Expediente No. 1567-2006-PA/TC, indica que la vía previa se refiere a que el supuesto agraviado debe “*agotar los recursos jerárquicos*” como requisito de procedencia para acudir a la vía constitucional y obtener un pronunciamiento de fondo sobre la controversia.

Adviértase que la vía previa es definida como aquella a la que debe recurrirse previamente a la interposición de una demanda de amparo, siendo esta exigible para que esta última sea admitida, salvo se aluda a algún supuesto de excepción contenido en el artículo 43° del Nuevo Código Procesal Constitucional.

47. **Precedente Vinculante:** el artículo VII del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional señala que se declarará precedente vinculante en las sentencias del Tribunal Constitucional con carácter de cosa juzgada cuando así se exprese de manera textual y se señale cuál es el extremo normativo.

En línea con ello, el artículo 15° del Nuevo Código Procesal Constitucional se refiere a la cosa juzgada y señala que “*en los procesos constitucionales solo adquiere calidad de cosa juzgada la decisión final que se pronuncie sobre el fondo*” (el subrayado es agregado)

Nótese que la facultad de fijar precedentes vinculantes es del Tribunal Constitucional, la cual debe señalarse expresamente en la sentencia que los establezca y dicha sentencia debe tener carácter de cosa juzgada, esto es, que en la misma se haya emitido un pronunciamiento sobre el fondo de la controversia.

Ahora bien, a mayor ahondamiento, el Tribunal Constitucional, en el Expediente No. 0024-2003-AI/TC, señala que el precedente vinculante es regla jurídica que, en virtud de su establecimiento en una sentencia, se convierte en una suerte de “*parámetro normativo*” para el futuro respecto a los casos similares, en los cuales hay una obligación de cumplir con lo establecido como precedente.

En buena cuenta, el precedente vinculante es una regla establecida por el Tribunal Constitucional de obligatorio cumplimiento para todos los operadores de justicia. Esta creación de reglas responde a la función del Tribunal Constitucional de, además de resolver conflictos, unificar la jurisprudencia y establecer políticas jurisdiccionales para la aplicación del derecho nacional en nuestro ordenamiento.

V. ANÁLISIS DE LOS PROBLEMAS JURÍDICOS:

Primer Problema Jurídico

51. Tomando en consideración que el Tribunal Constitucional declaró improcedente la demanda de amparo interpuesta por Maxco por considerar que no era la vía idónea para solicitar tutela jurisdiccional, aludiendo a que debió recurrir al proceso ordinario, surge la siguiente pregunta: *¿el proceso contencioso administrativo resultaba ser una vía específica igualmente satisfactoria respecto al proceso de amparo para Maxco?*

i. Sobre El Proceso De Amparo

52. El proceso de amparo es un “*proceso autónomo que tiene como finalidad esencial la protección de los derechos fundamentales frente a violaciones actuales o amenazas inminentes de su transición*” (Landa; 2007: pg. 552).

De esta forma, se trata de una “tutela privilegiada” que parte del presupuesto de la existencia de una “*inseguridad o incertidumbre respecto a la violación de un*

derecho constitucional” que tiene como finalidad proteger el derecho fundamental en cuestión (Abad; 2004: p. 96).

53. Así, se puede apreciar que este tipo de derecho busca tutelar un bien jurídico de suma importancia para la sociedad, como son los derechos constitucionales. De ello se desprende **la naturaleza especial del amparo**, y que tenga un procedimiento más célere que un proceso ordinario.
54. Es en virtud de su naturaleza especial, es que al amparo no se puede acudir en todos los casos, no es un proceso alternativo, sino **residual**. Esto quiere decir, que solo se podrá acudir al proceso de amparo si no puede **tutelar el derecho en cuestión a través de otros procesos judiciales**; o si no existe una vía judicial ordinaria prevista por el ordenamiento jurídico que permita la misma protección (Castillo Córdova; 2005: p. 3.4).
55. Ello se materializa en el numeral 2 del artículo 5° del Código Procesal Constitucional del 2004, y en el numeral 2 del artículo 7° del Nuevo Código Procesal Constitucional.

Así, el legislador ha establecido que, si existe una vía específica igualmente satisfactoria al proceso de amparo para la tutela del derecho invocado por el accionante, la demanda debe ser declarada improcedente, pues este último debió acudir a la vía ordinaria y no recargar a la justicia constitucional, la cual está destinada meramente a procesos de urgencia y que no puedan ser tutelados por otra vía, precisamente por la residualidad del proceso de amparo.

56. A nivel jurisprudencial, el Tribunal Constitucional estableció en el mencionado Precedente Elego Ríos, los siguientes criterios, **que deben cumplirse en su totalidad**, para concluir que, en efecto, debe optarse por la vía ordinaria y no por el proceso de amparo.

Desde la **perspectiva objetiva**, que se refiere a la idoneidad del proceso, se encuentran los siguientes subniveles (Osorio y Castillo, 2015: p. 319):

(i) Que la estructura del proceso ordinario resulte idónea para la tutela del derecho.

Se trata de analizar no sólo si existe una vía ordinaria para tutelar el derecho en cuestión; sino, se debe ir un paso más allá, y se debe evaluar si esa vía es célere, eficaz y tuitiva.

En buena cuenta, se debe analizar si la configuración legal (regulación) del proceso ordinario resulta adecuado para tutelar el derecho en cuestión, para lo que se debe analizar que pretensiones pueden plantearse en uno y otro proceso, los plazos a seguir, la existencia y efectividad de las medidas cautelares reguladas en uno y otro proceso que puedan frenar los efectos del acto supuestamente vulneratorio, entre otros aspectos (Sosa, 2018: p. 90)

(ii) Que la resolución que se fuera a emitir en el proceso ordinario pueda brindar tutela adecuada.

Se trata de analizar en los hechos, si la vía ordinaria puede brindar la tutela que se reclama, a efectos de evitar que la vía ordinaria, identificada como adecuada por su estructura, en la práctica carezca de utilidad.

Ello ocurrirá si la vía ordinaria careciera de condiciones o insumos técnico-jurídicos idóneos para resolver debidamente lo que es puesto a su consideración. Dicha situación generaría que el proceso ordinario, que en principio podría discutir la causa, termine brindando una tutela indebida o deficiente a los derechos constitucionales alegados por el justiciable (Sosa, 2018: p.92).

Desde la **perspectiva subjetiva**, que centra el análisis en la satisfacción que brinda el proceso, se encuentran los siguientes subniveles (Osorio y Castillo, 2015: p. 319):

(iv) Que no existe riesgo de que se produzca la irreparabilidad.

Bajo esta perspectiva, el proceso ordinario no será una vía igualmente satisfactoria si su tránsito genera un grave riesgo de irreparabilidad en el derecho afectado (Sosa, 2018: p.94).

A decir del Tribunal Constitucional, en la sentencia del Expediente No. 00906-2009-AA, la vía ordinaria será igualmente satisfactoria al proceso de amparo si el hecho de que el justiciable transite por ella no le genera un riesgo de daño irreparable al derecho constitucional afectado.

(iv) Que no existe necesidad de una tutela urgente derivada de la relevancia del derecho o de la gravedad de las consecuencias.

Se refiere a que, *“aun existiendo vías judiciales específicas igualmente satisfactorias, la resolución de la pretensión planteada exige, en virtud de las circunstancias del caso, una tutela jurisdiccional urgentísima y perentoria”*³.

En otras palabras, bajo este requisito se debe evaluar si es que, a pesar de existir un proceso ordinario alternativo igualmente satisfactorio, la necesidad de tutela, por las circunstancias del caso, son de tal magnitud, que requieren que el juez constitucional resuelva el caso mediante un proceso de amparo.

57. Sin embargo, de manera previa a analizar las condiciones de Elgo Ríos sobre la vía igualmente satisfactoria, se debe analizar si existe una vía específica para solicitar tutela de la pretensión en cuestión.

³ Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente No. 09387-2006-AA

La **vía específica** es definida como aquella “*vía judicial ordinaria específica a través de la cual pueda encausarse una pretensión equivalente a la que podría llevarse en el proceso de amparo*” (Sosa, 2018: 86).

Esto quiere decir que, **antes de proceder a comparar una vía judicial ordinaria y el proceso de amparo a efectos de saber cuál es la vía más satisfactoria para el justiciable, se debe determinar si existe un proceso judicial ordinario en el que pueda dilucidarse el asunto que se pretende llevar a un proceso de amparo** (Sosa, 2018:86).

i. Análisis Del Caso Concreto

ii.1 Respecto a la pretensión de Maxco: proceso de amparo contra norma autoaplicativa

58. Ahora bien, a efectos de analizar si el proceso contencioso era una vía igualmente satisfactoria, debo partir por dilucidar cuál es el acto lesivo que motivó el proceso de amparo iniciado por Maxco.

Sobre este punto existen dos tesis: (i) la de la Compañía, que se trata de un **amparo contra norma autaplicativa**, y, por ende, solicitó como pretensión la inaplicación del artículo 33° del Código Tributario; y, (ii) la tesis del Tribunal Constitucional, que variando el petitorio de Maxco, sostuvo que se trataba de un **amparo contra resolución administrativa**.

Más allá de concluir cual tesis es la correcta, la finalidad de este acápite es evidenciar que con cualquier de las dos tesis, el proceso contencioso no resultaba ser una vía igualmente satisfactoria para Maxco.

59. En efecto, la pretensión de la Compañía fue la inaplicación del artículo 33° del Código Tributario, cuya disposición normativa vigente en el momento en que se suscitó la controversia es la citada en el numeral 2.8 del presente informe.

- 5.10. Sobre el particular, el artículo 3° del Código Procesal Constitucional del 2004, vigente al momento en que Maxco interpuso su demanda, y el artículo 8° del Nuevo Código Procesal Constitucional, establecen la procedencia de este tipo de procesos de amparo cuando la amenaza o vulneración de los actos invocados se basa en la aplicación de una norma autoaplicativa incompatible con la Constitución. De forma tal que, la sentencia que declare fundada la demanda dispondrá, además, la inaplicabilidad de la citada norma.
- 5.11. Sobre el particular, el Tribunal Constitucional, señala que una norma autoaplicativa es aquella que para ser eficaz no este condicionada a algún acto posterior o a una reglamentación legislativa posterior, sino su sola entrada en vigencia; y si es el caso, de que dicha norma afecte algún derecho constitucional, esta afectación puede ser materia de un proceso de amparo, el mismo que es procedente para estos casos⁴.
- 5.12. En buena cuenta, un proceso de amparo contra norma autoaplicativa tiene como finalidad suspender los efectos de los actos inconstitucionales derivados de la aplicación de dicha norma.
- 5.13. Entonces, la finalidad de Maxco a través de su pretensión, la inaplicación del artículo 33° del Código Tributario, era que no se le computen los intereses moratorios por el plazo excesivo que demoró el Tribunal Fiscal en resolver su recurso de apelación, pues dicho acto resultaba ser lesivo a sus derechos constitucionales.

En efecto, el artículo 150° del Código Tributario establece que el Tribunal Fiscal tiene el plazo de un (1) año desde que recibe el expediente para resolver el recurso de apelación interpuesto. En este caso, el Tribunal Fiscal recibió el expediente el 18 de febrero de 2014; sin embargo, recién resolvió el recurso en el año 2018, y durante todo ese tiempo, inconstitucionalmente, continuó computando intereses moratorios en desmedro de los derechos fundamentales de la Compañía.

⁴ Sentencia recaída en el Expediente No. 00615-2011-PA/TC,

- 5.14. Ahora bien, el Tribunal Constitucional ha señalado que la procedencia del amparo contra normas autoaplicativas está condicionada a que: (i) la norma legal a la que se le imputa el agravio sea una norma de eficacia inmediata; y, que (ii) afecte directamente derechos subjetivos constitucionales⁵.

Cumplida esa condición, la demanda de amparo debe ser declarada procedente de plano, pues el Tribunal Constitucional en su sentencia recaída en el Expediente No. 06519-2015-PA/TC ya ha señalado que para el caso de amparo contra norma autoaplicativa no existe vía específica ni igualmente satisfactoria que el proceso de amparo. **Siendo ello así, el amparo era la vía idónea para tutelar la pretensión de la Compañía.**

- 5.15. Además, recordemos que, **cuando Maxco presentó su demanda de amparo, aún no se había emitido una resolución que ponga fin a la vía administrativa.** Por ello, la pretensión de la Compañía era de prevención, puntualmente, solicitó la abstención a la administración tributaria de realizar el cómputo de intereses moratorios durante el periodo que excedió el plazo legal para que esta resuelva su recurso de apelación, en base a la inaplicación del artículo 33° del Código Tributario.

Y dicha pretensión ni siquiera era posible de ser tutelada en el proceso contencioso administrativo, pues la Ley No. 27584, norma que regula el proceso contencioso administrativo, regula taxativamente en el artículo 4° cuales son las pretensiones que pueden solicitarse en dicho proceso, y dentro de ellas, no figura la inaplicación de una norma legal o la abstención de la administración pública.

- 5.16. Por ende, tal y como Maxco planteó su demanda, como amparo contra norma autoaplicativa, no había otra vía específica donde solicitar tutela que no sea el proceso de amparo.

⁵ Resolución del Expediente No. 615-2011-PA/TC

ii.1 Respeto al cambio de pretensión de Maxco por parte del Tribunal

Constitucional: amparo contra acto administrativo

5.17. Sin embargo, el Tribunal Constitucional, a la luz del principio de suplencia de queja deficiente, básicamente varió la pretensión de la Compañía (amparo contra norma autoaplicativa) y consideró que lo solicitado por Maxco era en realidad un amparo **contra resolución administrativa**. Por ello, el Tribunal Constitucional concluyó en que la vía idónea para tutelar dicha pretensión era el proceso contencioso administrativo.

5.18. Ahora bien, es importante pronunciarme respecto a la suplencia de queja deficiente. El Tribunal Constitucional, en la sentencia recaída en el Expediente No. 00250-2008-PHD/TC, señala que este es un principio que adecua el pedido de la parte conforme a derecho, pero en beneficio del accionante (pro actione) y al acceso a la justicia del mismo.

Por su parte, Burgoa señala que el principio en cuestión implica que el juzgador no se ciña puntualmente a lo expuesto en la demanda, sino que, a efectos de conceder al accionante la protección requerida, haga valer de oficio cualquier aspecto inconstitucional de los actos reclamados (199: 298).

5.19. Así, en virtud del principio de suplencia de queja deficiente, el juez constitucional puede suplir los errores procesales que haya tenido el justiciable al plantear su demanda, **pero en beneficio del accionante**.

En este caso, el juez ha considerado y analizado que la pretensión de Maxco no era una inaplicación de norma autoaplicativa, sino un amparo contra resolución administrativa. En el supuesto de que la pretensión de la Compañía haya sido mal planteada, la suplencia de queja deficiente aplicada por el Tribunal Constitucional es controversial, pues no solo no motivó la razón de dicha variación, sino que, además, **fue en menoscabo del accionante**. Me explico a continuación.

520. Maxco solicitó en su pretensión la inaplicación del artículo 33° del Código Tributario; es decir, un amparo contra norma autoaplicativa en el que no cabe duda que la vía idónea era el proceso constitucional de amparo.

Sin embargo, el Tribunal Constitucional al considerar que en realidad se trataba de un amparo contra el acto administrativo final que emitiera el Tribunal Fiscal en respuesta de la apelación interpuesta por Maxco; concluyó en que dicha pretensión si era pasible de ser tutelada en un proceso contencioso, por resultar una vía idónea; y, por ende, declaró improcedente la demanda de amparo de la Compañía.

521. **Independientemente de que la tesis del Tribunal Constitucional** (amparo contra acto administrativo) **sea correcta o no y, muy aparte de haber utilizado la figura de suplencia de queja deficiente de manera controversial, corresponde analizar si bajo dicha tesis, el proceso contencioso administrativo resultaba ser una vía específica igualmente satisfactoria al proceso de amparo.** Considero que **LA RESPUESTA ES NEGATIVA.**

522. Ahora bien, corresponde analizar si el proceso contencioso administrativo resultaba ser una vía específica igualmente satisfactoria al proceso de amparo. Considero que la respuesta es negativa.

523. Es menester tomar en cuenta que la demanda de amparo fue interpuesta en el año 2017, cuando la vía previa del procedimiento administrativo no había concluido puesto que se encontraba pendiente la resolución del recurso de apelación interpuesto por la Compañía.

A pesar de ello, el inciso 4 del artículo 46° del Código Procesal Constitucional, del 2004, establecía como excepción al agotamiento de la vía previa, que la misma no se haya resuelto en los plazos legales fijados.

Este es el supuesto en el que Maxco se encontraba, pues, a la fecha de presentación de la demanda, el Tribunal Fiscal había excedido ampliamente el plazo que tenía para pronunciarse sobre el recurso de apelación interpuesto por

la Compañía. Por lo que, en aplicación del citado artículo, la Compañía podía acudir a un proceso de amparo a efectos de recibir tutela sin necesidad de que la vía previa haya concluido.

524. Sin embargo, dicha excepción no estaba regulada en la Ley No. 27584, norma que regula el proceso contencioso administrativo, vigente al tiempo de la interposición de la demanda. Por el contrario, tal norma en su artículo 18° indicaba que era requisito para la interposición de la demanda contenciosa administrativa el **agotamiento de la vía administrativa**, lo cual en este caso no había ocurrido.
525. Es decir, **el proceso contencioso administrativo ni siquiera era una vía específica a la cual Maxco podía acudir para tutelar su pretensión**, por lo que no se debió ni siquiera ingresar al análisis de los requisitos de Elgo Ríos sobre idoneidad como mal hizo el Colegiado, porque no existía un proceso ordinario al cual se pueda acudir para tutelar la pretensión de Maxco.
526. Sin embargo, a efectos de forzar la improcedencia del amparo, el Tribunal Constitucional señaló que **la Compañía podía y debía aplicar el silencio administrativo negativo, y así, aperturar la vía ordinaria del proceso contencioso administrativo**.
527. No comparto la salida brindada por el Tribunal Constitucional; toda vez que, el silencio administrativo negativo es una **potestad del administrado**, quien puede acogerse al mismo para dar por terminada la vía previa, más no es una obligación. Así lo ha establecido la jurisprudencia del Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el Expediente No. 01003-1998-AA/TC⁶.
528. Por ello, obligar a Maxco a aplicar forzosamente el silencio administrativo negativo para aperturar el proceso ordinario significa desnaturalizar el carácter optativo del silencio administrativo negativo y vaciar de contenido el artículo 43° inciso 4 del Código Procesal Constitucional del 2004, norma que regula la

⁶Fundamento 3

excepción de falta de agotamiento de la vía previa para recurrir al proceso de amparo, como ocurre precisamente en este caso.

Segundo Problema Jurídico

529. Después de declarar improcedente la demanda interpuesta por Maxco, el Tribunal Constitucional ingresa al fondo de la controversia a efectos de sentar un precedente vinculante, el mismo que consta de una regla sustancial y una regla procesal mencionadas en el numeral de 2.18 de este informe.

En virtud de ello, cabe preguntarnos: *¿la regla procesal establecida como precedente vinculante por el Tribunal Constitucional es constitucional?*

530. Debo partir por señalar, tal y como se cita en el numeral 2.18 de este informe, la regla sustancial establece la prohibición de la administración tributaria de cobrar intereses moratorios que se computen luego de vencido el plazo legal para resolver los recursos administrativos, y que el Poder Judicial debe respetar dicha regla e inaplicar en tales casos el artículo 33° del Código Tributario, mediante control difuso. Con ello, se zanja definitivamente la problemática sobre intereses moratorios.
531. Ahora bien, respecto a la **regla procesal**, el Tribunal Constitucional básicamente establece que el proceso contencioso administrativo representa una vía igualmente satisfactoria para TODOS los recurrentes que aleguen el inconstitucional cobro de intereses moratorios fuera del plazo legal.
532. Parecería que, en principio, la regla procesal establecida por el Tribunal Constitucional es válida, pues, a través de la regla sustancial establecida en el precedente vinculante, el Colegiado le está dando a los Jueces Contenciosos todas las herramientas para tutelar de manera idónea los intereses de los administrados en este tipo de casos, de manera que no resultaría necesario acudir al proceso de amparo para solicitar dicha tutela.

533. Sin embargo, no es posible dejar de lado dos (2) temas trascendentales que establece la regla procesal:

- (i) Que **toda demanda de amparo en trámite** que haya sido interpuesta cuestionando el inconstitucional cobro de intereses moratorios; o, por el retraso en la emisión de una resolución en la que se presumía que se realizaría dicho inconstitucional cobro, **debe ser declarada improcedente**; debiéndose aperturar la vía del proceso contencioso en un plazo de treinta (30) días para que el justiciable acuda a esa vía; y,
- (ii) Que **toda demanda de amparo futura que se pueda interponer** sobre esa misma materia, **deba ser declarada improcedente**

En buena cuenta, el Tribunal Constitucional ha cerrado de manera definitiva las puertas del amparo para todos los casos en los que se cuestione el cobro de intereses moratorios luego de vencido el plazo legal para resolver los recursos administrativos. Es ahí donde radica la pregunta sobre la constitucionalidad de la regla procesal.

534. Para responder el segundo problema jurídico debo abordar la siguiente sub pregunta: **¿La regla procesal vulnera el derecho a la tutela jurisdiccional efectiva? La respuesta es que si.**

535. Es preciso definir qué se entiende por tutela jurisdiccional efectiva, principio de la función jurisdiccional que se encuentra amparado en el inciso 3 del artículo 139° de la Constitución. Sobre el particular, Priori Posada señala este principio se compone de derechos constitucionales que deben cumplirse eficazmente a efectos de otorgarle al proceso, medio de protección de todos los derechos constitucionales, validez constitucional (Priori 2019: p.79)

536. En tal sentido, este principio exige que toda persona tenga la libertad y posibilidad de acudir a un proceso para solicitar la protección de cualquier derecho e interés, el cual debe reunir las mínimas garantías para que se expida

una decisión justa, motivada y definitiva sobre el fondo de la controversia (Priori 2019: p.79).

537. Ahora bien, en este caso, la regla procesal ha vulnerado dos de los derechos que contiene la tutela jurisdiccional efectiva:

(i) Derecho de acceso a la justicia

Se trata del derecho que le asiste a todo sujeto a efectos de acudir a los órganos jurisdiccionales para solicitar la protección de cualquier derecho o interés frente a cualquier situación de lesión o amenaza de lesión en la que se encuentre (Priori 2019: p.84).

Ahora bien, a este derecho constitucional, como cualquier otro, se le puede imponer una serie de condiciones para su ejercicio, pero de ninguna manera, dichas condiciones pueden suponer, entre otros, la imposibilidad de acceder al proceso, pues ello supone una barrera en el acceso a la justicia, la misma que deviene en inconstitucional (Priori 2019: p.85).

Esto es precisamente lo que ha ocurrido en el presente caso, **pues el Tribunal Constitucional le ha cerrado las puertas del amparo a todos los justiciables que cuestionen el inconstitucional cobro de intereses moratorios**, sin tomar en cuenta la existencia del Precedente Elgo Ríos.

En efecto, el Precedente Elgo Ríos, establece cuatro requisitos señalados en el numeral 5.6 del presente informe, los cuales deben ser examinados caso por caso para determinar cuando la vía ordinaria, como el proceso contencioso administrativo, resulta ser una vía igualmente satisfactoria al proceso de amparo. Dichos requisitos deben cumplirse copulativamente, pues, de no cumplirse uno de ellos, automáticamente sugiere que la vía ordinaria no es idónea y se debe optar por el proceso de amparo.

Sin embargo, el Tribunal Constitucional ha vaciado de contenido al citado precedente, pues ha traído abajo los requisitos establecidos por este para analizar la vía igualmente satisfactoria y de plano ha cerrado las puertas del amparo **por una cuestión de materia** (cobro inconstitucional de intereses moratorios).

Dicha regla es evidentemente inconstitucional, pues nada obsta que existan personas naturales o jurídicas que se encuentren frente a este tipo de controversias y requieran una tutela de urgencia porque corren el riesgo de que su afectación se convierta en irreparable.

En el caso de personas jurídicas, la vulneración consistiría en la emisión de la resolución final del Tribunal Fiscal que le imputa el cobro de excesivos e inconstitucionales intereses moratorios cuyo inicio de ejecución coactiva puede llevarlas a la bancarrota; en el caso de personas naturales, puede derivarlas a una situación de insolvencia para su subsistencia, por poner algunos ejemplos.

El hecho de que este tipo de casos sean la excepción y no la regla no implica que no existan, razón por la cual es absolutamente lesivo para los justiciables cerrar rotundamente las puertas del proceso de amparo sin evaluar el caso concreto.

En efecto, cada caso debe ser examinado bajo sus propias particularidades y en virtud de ello declarar la procedencia o improcedencia del proceso de amparo.

El Tribunal Constitucional, en aras de aligerar su carga de trabajo, no puede correr el riesgo de dejar indefensos a los justiciables. Sus decisiones no pueden ser motivadas por la eficiencia; sino, la misma debe ser garantista y, bajo ninguna circunstancia, deber correrse el riesgo de vulnerar el derecho al acceso a la justicia.

(ii) Derecho a la efectividad

Priori señala que lo que se espera de un proceso es que se emita una sentencia que concluya la controversia, con incidencia directa en el derecho material por cuya protección fue iniciado el proceso. Es decir, efectividad en que la decisión jurisdiccional dictada sobre la pretensión planteada, tenga incidencia directa en el ámbito de la realidad (2019: p. 132).

Y, es precisamente este derecho el que se está vulnerando al declarar que todas las demandas de amparo en trámite sobre el inconstitucional cobro de intereses moratorios deban ser declaradas improcedentes. Ello, toda vez que muchos otros justiciables, al igual que en el caso de Maxco, empresa que interpuso su demanda en el 2017, enfrenten años litigando sin obtener tutela a un derecho que, como bien ha señalado el Tribunal Constitucional, ha sido vulnerado.

En buena cuenta, los justiciables han transitado todo el proceso sin conseguir ningún tipo de amparo, cuando la idea de iniciar un proceso judicial es obtener un pronunciamiento final que cambie la situación jurídica del accionante de forma adecuada, oportuna y eficaz.

Por el contrario, ahora son obligados a iniciar un proceso contencioso para tutelar una pretensión perfectamente amparable por los jueces constitucionales, aun cuando ni siquiera se ha ingresado a evaluar cada caso concreto ante una necesidad de tutela urgente.

Mal hace el Tribunal Constitucional en asumir que todos los casos pueden ser reconducidos al proceso contencioso administrativo sin generar consecuencias negativas para los justiciables y lo peor es que llega a esa concepción sin siquiera haber evaluado cada caso presentado ante su jurisdicción. Una actitud muy poco garantista.

538. Por todo lo expuesto, **no estoy de acuerdo con la regla procesal fijada por el Tribunal Constitucional en la sentencia bajo análisis**, pues vulnera el derecho a la tutela jurisdiccional efectiva de los justiciables.

En primer lugar, porque es inconstitucional declarar improcedente a todas las demandas de amparo en trámite por el inconstitucional cobro de intereses moratorios que vienen litigando hace años sin examinar la necesidad de una tutela de urgencia que requiere cada caso y porque puede haber casos en los que iniciar un proceso ordinario de cero genere la irreparabilidad del derecho.

No debemos perder de vista que, **una de las características mas importantes del proceso de amparo es que brinda una tutela URGENTE** a los justiciables, dado que protege derechos fundamentales que por su naturaleza requieren de un proceso con un diseño especial que genere mayor efectividad a los justiciables (Abad; 2009: p. 223).

Y, en segundo lugar, tampoco es válido arriesgarse a cerrar las puertas del amparo a cualquier caso de inconstitucional cobro de intereses moratorios, pues la idoneidad y la necesidad de urgencia, como lo establece el Precedente Elgo Ríos, deben examinarse caso por caso y **no por una cuestión de materia.**

Además, partiendo de que la regla sustancial proscribiera cualquier cobro inconstitucional de intereses moratorios, los casos de este tipo se reducirían considerablemente, siendo que sí resultaría necesario examinar si es que los pocos casos que ameriten un pronunciamiento judicial cumplen con los elementos establecidos en el Precedente Elgo Ríos.

539. Finalmente, es preciso mencionar que la regla procesal ha vulnerado el **principio de seguridad jurídica**, pues cambia las reglas del juego para todos los justiciables sin ningún aviso previo.

En efecto, los accionantes han presentado sus demandas de amparo por el inconstitucional cobro de interés moratorios en base a los requisitos

establecidos en el Precedente Elgo Ríos. Dicho precedente establece que la vía igualmente satisfactoria debe analizarse en el caso concreto, y cuáles son las condiciones que deben cumplir para acudir a la vía ordinaria o a la vía constitucional. Así, en virtud de dicha información han determinado que su pretensión debe ventilarse en el proceso de amparo.

Sin embargo, la regla procesal en cuestión ha erradicado todo lo que los accionantes creían conocer y, sin evaluar el cumplimiento de los requisitos caso por caso, ha declarado improcedentes todas las demandas de amparo en trámite por una cuestión de materia (cobro inconstitucional de intereses moratorios). Nada más inconstitucional.

Tercer Problema Jurídico

540. A lo largo de los años, el cobro de excesivos intereses moratorios por parte de la administración tributaria (SUNAT), computados durante el plazo de demora del Tribunal Fiscal en resolver los recursos administrativos, ha sido judicializados por diversas empresas en sede constitucional.

Es así como, muchos de estos procesos han sido materia de pronunciamiento por parte del Supremo Intérprete de la Constitución, razón por la cual nos preguntamos: **¿El Tribunal Constitucional ha cumplido su deber de unificar la jurisprudencia y mantener la igualdad en la interpretación de la Constitución en virtud de la sentencia bajo análisis en comparación con las sentencias emitidas previamente respecto a la materia de los intereses moratorios?**

541. Para responder a esta pregunta, compararemos la decisión del Tribunal Constitucional en el caso que nos ocupa con los casos de **Telefónica**, (pronunciamiento emitido en la Sentencia recaída en el Expediente No. 225-2017-PA/TC) y **Scotiabank** (pronunciamiento emitido en la Sentencia recaída en el Expediente No. 222-2017-PA/TC). Veamos:

Es preciso señalar que en este caso existió una particularidad, ya que la sentencia se basa en la emisión de siete (7) Votos, de los cuales cuatro (4) declararon PROCEDENTE y FUNDADA la demanda, razón por la cual ganó dicha decisión por mayoría.

De esa forma, **el voto en mayoría consideró que el proceso contencioso administrativo no era ser una vía igualmente satisfactoria para que Telefónica tutele su pretensión.** Inclusive, el Voto Singular de los Magistrados Blume Fortini y Sardón de Taboada señalaron que la necesidad de brindar una tutela urgente se basaba en los siguientes motivos:

- (i) Telefónica contaba con una resolución final en sede administrativa que declaraba la existencia de la deuda.
- (ii) Telefónica contaba con una resolución coactiva que ordenaba la cobranza coactiva de la deuda.
- (iii) Telefónica tenía la necesidad de un pronunciamiento de fondo por los años que viene litigando, dado que interpuso la demanda en el año 2013, y ello se agudiza por el año en el que se emitieron los reclamos (año 2000 y 2001).

Ahora bien, al momento en que Telefónica interpuso su demanda de amparo, existían dos procesos contenciosos administrativos en los cuales la Compañía solicitaba la NULIDAD de las resoluciones administrativas que declaraban su deuda.

En este caso, contrario a lo que ocurrió en el Caso Scotiabank como veremos más adelante, la existencia de los procesos contenciosos administrativos no fue una razón para rechazar la demanda de amparo, sino que por el contrario, los

Magistrados señalaron que en los procesos contenciosos se discutía la deuda con relación al capital mientras que en el proceso constitucional sus intereses.

En tal sentido, se concluyó que en el proceso contencioso administrativo se invocó la correcta interpretación y aplicación de las disposiciones normativas referidas a la determinación de la obligación tributaria, mientras que el proceso de amparo se plantea en defensa del derecho de propiedad y de los principios de razonabilidad y proporcionalidad para el cobro de intereses moratorios. Por tanto, en este caso, los procesos contenciosos administrativos existentes no generaron el rechazo de la demanda como en el Caso Scotiabank.

ii. Respeto Al Caso De Scotiabank

El Tribunal Constitucional declaró IMPROCEDENTE la demanda de amparo interpuesta por el Banco por considerar que el proceso contencioso administrativo resultaba ser una vía igualmente satisfactoria para que el justiciable tutele su pretensión.

Al respecto, el Tribunal Constitucional señaló que, si bien desde la perspectiva objetiva, el proceso contencioso administrativo era una vía idónea igualmente satisfactoria para la tutela del derecho invocado, debía analizarse si es que desde una perspectiva subjetiva existía la posibilidad de resolver sobre el fondo de la controversia.

Asimismo, el Tribunal Constitucional señaló que **cuando se trata de asuntos relacionados con sumas de dinero, en principio esa clase de demandas no demuestran una situación que pueda generar un daño que no pueda ser reparable, por lo que esa clase de pretensión bien puede ser reclamada en vía ordinaria, pero que eso no impide que en algunos casos particulares exista una deuda que pueda generar un importante impacto que amerite la tutela constitucional.**

Sin embargo, concluyó que ese no era el caso del Banco, pues, a la fecha de resolución del caso, Scotiabank ya había pagado la deuda y continuaba operando con normalidad. En ese sentido, no se acreditaba la urgencia y bien pudo haber acudido al proceso contencioso para hacer valer su derecho.

Aunado a ello, el Tribunal Constitucional también rechazó la demanda de Scotiabank porque consideró que esta había acudido de manera prematura a la justicia constitucional. Ello, toda vez que, después de presentar su demanda de amparo, el Banco inició un proceso contencioso administrativo cuestionando las resoluciones administrativas que reconocían la deuda tributaria, más no en el extremo de intereses moratorios.

Sin embargo, el Tribunal Constitucional consideró que la deuda tributaria estaba constituida también por intereses moratorios. Siendo ello así, atacar a la resolución administrativa que reconoce la multa atacaba también a sus intereses. Entonces, en el supuesto de que se hubiese amparado la demanda en la vía ordinaria se hubiera declarado la nulidad de las resoluciones administrativas que son el soporte de los intereses que en el proceso de amparo se impugnan.

Por ello, el Tribunal Constitucional concluyó que la justicia constitucional fue activada prematuramente porque existían trámites que podían atender de forma idónea y efectiva los argumentos planteados por el Banco.

Finalmente, el Tribunal Constitucional se refirió a la queja; y, al respecto, señaló que la suspensión de los intereses moratorios debe estar restringida únicamente para aquellos contribuyentes que, con diligencia, han interpuesto el recurso de queja en sede administrativa. En buena cuenta, aunque el Tribunal niega que la queja sea un recurso que ponga fin a vía previa, por su línea argumentativa parece condicionar la imposición de la queja a la atención de la solicitud de suspensión de interés moratorios en sede constitucional.

542. Ahora bien, la procedencia de la demanda para el caso Telefónica y la improcedencia de la demanda para el Caso Scotiabank y Maxco S.A., bien puede

atender al hecho de que para el primero existía una resolución coactiva que acreditaba la necesidad de una tutela de urgencia, mientras que para los dos últimos casos no⁷.

Por ello, considero que el Tribunal Constitucional ha tenido un criterio de urgencia bien unificado en las sentencias comparadas. Es decir, el Tribunal Constitucional ha marcado una línea jurisprudencial en la que considera al proceso contencioso administrativo una vía igualmente satisfactoria para impugnar intereses moratorios, pero que el tema de la tutela de urgencia bien puede variar en cada caso; y, en atención a ello, el Colegiado ha considerado que contar con una resolución coactiva si es meritorio de una tutela de urgencia que deba ser atendida en un proceso de amparo.

543. A pesar de la uniformización en el extremo mencionado de la tutela de urgencia, es evidente que la jurisprudencia del Tribunal Constitucional no ha conciliado en otras instituciones jurídicas relevantes para analizar el caso de los intereses moratorios en un proceso de amparo, y nos ha brindado fallos no uniformizados **que no coadyuvan con la seguridad jurídica de los justiciables**. Veamos:

- (i) En primer lugar, en el Caso Telefónica existían procesos contenciosos administrativos en trámite paralelamente al amparo, pero ello no fue una razón para rechazar la demanda, pues los magistrados entendieron que en la vía ordinaria se atacaba la deuda capital establecida en las resoluciones administrativas y en vía constitucional los intereses moratorios.

Sin embargo, para el Caso de Scotiabank, la existencia de procesos contenciosos administrativos fue una razón que coadyuvó a rechazar la demanda de amparo, por considerar que el Banco había acudido de manera prematura a la justicia constitucional.

Por el contrario, no se pronunció sobre el particular en el caso de Maxco, a pesar de que la Compañía interpuso una demanda contenciosa

⁷ Muy aparte de ello, sostengo mi posición de que en el caso materia de análisis, por sus particularidades, el contencioso ni siquiera resultaba ser una vía específica

administrativa el 1 de agosto de 2018 solicitando la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal No. 03127-3-2018 el 24 de abril de 2018. Por lo que no hay consenso sobre este punto.

- (ii) En segundo lugar, en el caso Scotiabank los magistrados se pronunciaron sobre la necesidad de interponer queja en sede administrativa para denunciar la demora de la administración en resolver los recursos interpuestos por los administrados. Ello, como una suerte de requisito para solicitar la suspensión de intereses moratorios en sede judicial. Sin embargo, en el Caso Telefónica, los Magistrados no evaluaron si la accionante cumplió o no con este “requisito” para estimar su demanda.

Esta falta de uniformización generó que en el Caso Maxco la no interposición de queja por parte de la empresa en sede administrativa sea el principal argumento de la SUNAT y el Tribunal Fiscal en sede judicial para desestimar la demanda de amparo. Sin embargo, el voto mayoritario del Tribunal Constitucional no se pronunció respecto a este cuestionamiento en su sentencia. Esta es una importante deficiencia por parte del Tribunal, ya que, de cara a futuros procesos de este tipo que se tramitan en la vía ordinaria (por mandato constitucional del precedente) el tema de la interposición de queja será un argumento sujeto a debate sin seguridad jurídica.

Ello, dado que en una sentencia (Caso Scotiabank) el Tribunal ha considerado que la queja es determinante para la solicitud de suspensión de intereses moratorios, en otros casos como Telefónica no lo ha tomado en cuenta; y, en el Caso Maxco, la Magistrada Pacheco Zegarra, la única magistrada que se pronunció al respecto, señaló que la queja no era necesaria para solicitar justicia en sede judicial. Sin una uniformización al respecto, ¿cómo irán a fallar los jueces en la vía ordinaria? No se sabe, pero puede estar sujeto a diversas interpretaciones que no generen seguridad jurídica para los justiciables.

- (iii) En tercer lugar, en el Caso Scotiabank, el Tribunal Constitucional señala expresamente que, si bien considera que el proceso contencioso administrativo es una vía igualmente satisfactoria para solicitar la suspensión de intereses moratorios, que eso no impide que, en algunos casos particulares, la existencia de alguna deuda pueda generar un importante impacto que habilite la justicia constitucional.

Sin embargo, a pesar de haber señalado ello en el Caso Telefónica, en el Caso Maxco, el Tribunal Constitucional emitió una regla procesal en la que declaró que NINGUNA demanda de amparo sobre la suspensión de intereses moratorios podía ser vista en ese constitucional y que por ende todas las demandas en trámite debían ser rechazadas.

Ello no solo desintegra la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, sino que, a su vez, vacía de contenido al Precedente Elgo Ríos, el cual establece los requisitos por los que la vía ordinaria sería igualmente satisfactoria que el proceso de amparo.

Incluso, luego de establecer dicha regla y declarar improcedente a todas las demandas de amparo en trámite, el Tribunal les otorgó el plazo de treinta (30) días a los justiciables para que soliciten su pretensión en la vía ordinaria, oportunidad que no fue concedida para Scotiabank, y que, a la fecha, cuenta con una sentencia con carácter de cosa juzgada que desestima su pedido y con el plazo ampliamente vencido para acceder a la vía ordinaria.

544. En virtud de todo lo mencionado, es claro que el Tribunal Constitucional ha incumplido su deber de unificar la jurisprudencia, pero a su vez ha mantenido líneas argumentativas desiguales en casos manifiestamente similares que han terminado por negar el acceso a la justicia a muchos demandantes, lo cual es **manifiestamente lesivo para la justicia constitucional y para los derechos de los justiciables.**

VI. CONCLUSIONES:

61. El proceso contencioso administrativo no resultaba ser una vía específica igualmente satisfactoria para Maxco. En primer lugar, porque la Compañía solicitó la inaplicación de una norma legal, y en ese supuesto no existe vía específica más que el proceso de amparo. En el supuesto de que Maxco haya pretendido un amparo contra resolución administrativa, como alega el Tribunal Constitucional, el proceso contencioso administrativo tampoco resultaba ser una vía específica, dado que al no haberse agotado la vía previa cuando Maxco interpuso su demanda, la demanda contenciosa administrativa iba a ser declarada improcedente y no iba a ser pasible de tutelarse su pretensión.
62. La regla procesal establecida en la sentencia bajo análisis es manifiestamente inconstitucional, toda vez que vulnera el derecho a la efectividad, al obligar a todos los justiciables que tienen demandas de amparo en trámite vuelvan a fojas cero (0) e inicien un proceso contencioso administrativos, sin advertir si alguno requiere una tutela de urgencia en virtud de lo establecido en el Precedente Elgo Ríos.
- Asimismo, vulnera el derecho de acceso a la justicia al cerrar las puertas del amparo a todos los justiciables por razón de materia (cobro inconstitucional de intereses moratorios) sin detenerse a evaluar si cada caso concreto cumple o no los requisitos establecidos en el referido precedente.
63. Es claro que el Tribunal Constitucional ha variado drásticamente su jurisprudencia respecto a tres casos emblemáticos sobre cobro inconstitucional de intereses moratorios, esto es, Maxco, Telefónica y Scotiabank, lo cual genera que los justiciables se encuentren en una zona gris sin seguridad jurídica respecto a futuros procesos judiciales que versen sobre esta materia. Ello claramente va en contra de la obligación de la institución del Tribunal Constitucional de unificar la jurisprudencia.

VII. PROPUESTA:

71. En la medida que me he ocupado líneas arriba de tres (3) problemas procesales-constitucionales recaídos en el Expediente No. 03525-2021-AA/TC, en las líneas siguientes del presente informe desarrollaré las repercusiones de la sentencia mencionada, siendo la principal atingencia la referida a la vulneración de la seguridad jurídica de los justiciables en virtud de la regla procesal contenida en el Expediente No. 03525-2021-AA/TC.
72. Pues bien, en este punto debo incidir en que la seguridad jurídica es un “[p]rincipio esencial en el Estado de Derecho en la medida que la sumisión a unas reglas de juego jurídico conocidas de antemano por todos facilita la buena fe en el tráfico jurídico y dota a las relaciones jurídicas de la fortaleza necesaria para la armonía social” (Rodríguez-Arana, 2007: 251)

De lo mencionado anteriormente, se puede concluir que el principio de seguridad jurídica tiene carácter esencial en nuestro ordenamiento jurídico, toda vez que dirige y sirve de parámetro para que los justiciables analicen y tomen decisiones, en razón de cuál es la mejor vía para solicitar tutela ante sus derechos vulnerados.

73. Ahora bien, en el caso concreto, el Tribunal Constitucional establece en el Fundamento Jurídico 69 de la sentencia bajo análisis un precedente de observancia obligatoria en materia procesal, que establece que cualquier demanda de amparo en trámite sobre el tema del inconstitucional cobro de intereses moratorios debe ser declarada improcedente; y, en consecuencia, los justiciables tienen treinta (30) para acudir al ACA.

Como se podrá apreciar, el Tribunal Constitucional fija la regla procesal en caso existan demandas de amparo que cuestione una resolución administrativa en alguno de los siguientes supuestos: (i) inconstitucional cobro de intereses moratorios; o, (ii) retraso en la emisión de una resolución en la que se presumía que se realizaría dicho inconstitucional cobro.

74 En ese sentido, cabe preguntarnos: ¿con el establecimiento de la regla procesal contenida en el Expediente No. 03525-2021-AA/TC, el Tribunal Constitucional no estaría vulnerando la seguridad jurídica de los demandantes que buscaban tutela efectiva y celeridad de sus derechos vulnerados y que interpusieron su demanda previamente a la emisión de la Sentencia?

Sí existe una vulneración del principio de la seguridad jurídica, en razón de que existen gravísimos efectos retroactivos a partir de la fijación de la regla procesal citada previamente.

75 En efecto, a los justiciables que han interpuesto una demanda de amparo en alguno de los casos descritos en el numeral 7.3. del presente informe, el Tribunal Constitucional les **negará la tutela jurisdiccional efectiva de sus derechos vulnerados, sin analizar el fondo de la demanda, declarando directamente la improcedencia**. Ello, sin siquiera analizar si es que dichas demandas cumplen o no los requisitos del Precedente Elgo Ríos, lo cual, de alguna manera, vacía de contenido a dicho precedente.

Lo anterior es grave no solamente en la medida que el Tribunal Constitucional no realiza una revisión caso por caso de las demandas presentadas por los justiciables; sino, además, vulnera la seguridad jurídica en razón de que los demandantes iniciaron un proceso con la certeza de que el proceso de amparo **sí es una vía igualmente satisfactoria que el proceso contencioso administrativo**, en estricto sentido de lo dispuesto por el Precedente Elgo Ríos.

76. Ahora bien, los efectos retroactivos antes mencionados, además, implican que los justiciables inicien un proceso contencioso administrativo prácticamente desde cero (0), en razón de que el Tribunal Constitucional dictará de manera directa la improcedencia, como se indicó líneas arriba.

Lo anterior, evidenciaría que la regla procesal contenida en el Expediente No. 03525-2021-AA/TC tiene efectos *ex tunc*; es decir, efectos retroactivos. Estos efectos retroactivos implican directamente un **cambio en las reglas de juego**

para los justiciables que, partiendo de las reglas de la vía igualmente satisfactoria estipuladas en el Precedente Elgo Ríos, ahora deben necesariamente acudir a un proceso contencioso administrativo.

77. A raíz de lo anterior, soy de la opinión de que los precedentes fijados por el Tribunal Constitucional, a fin de preservar la legítima expectativa de los justiciables (principio de seguridad jurídica), deben tener carácter *ex nunc*; es decir, efectos desde el momento en el que se fijan las reglas procesales contenidas en los precedentes vinculantes.

Con la aplicación de la referida propuesta, se garantizaría la seguridad jurídica de los justiciables, siendo que, pese a los años que se encuentren litigando, encontrarán una respuesta de la autoridad constitucional en el marco de sus legítimas expectativas, en estricto sentido de las reglas que se encontraban vigentes al momento de interponer su demanda, a fin de conseguir tutela efectiva a la vulneración de sus derechos. Y además, tendrán clara las nuevas reglas de juego establecidas por el precedente a futuro, dándoles, bien que mal, ya que la nueva regla puede ser sumamente controversial, la oportunidad de adecuarse a dichos cambios y no que los mismos los tomen por sorpresa y les generen lesiones a aquellos que, en efecto, requieren una tutela urgente.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS:

Doctrina:

ABASA, S (2004). El proceso constitucional de amparo. Lima: Gaceta Jurídica.

ABAD, S (2009). La reforma del proceso de amparo. Avances, problemas y agenda pendiente. Lima: Palestra Editores.

BURGOA, I (1999). El juicio de amparo. México: Editorial Porrúa.

CASTILLO-CÓRDOVA, L 82205). El amparo residual en el Perú. Una cuestión de ser o no ser. Justicia Constitucional: Revista de Jurisprudencia y Doctrina.

CASTILLO-CÓRDOVA, L (2007). La determinación de la vía igualmente satisfactoria en el amparo. A propósito de la reciente recomendación de la Sala Penal de la Corte Suprema. Lima: Universidad de Piura.

LANDA, C (2007). Tribunal Constitucional y Estado Democrático. Lima: Palestra Editores.

OSORIO, R y CASTILLO D (2015). La vía igualmente satisfactoria al proceso de amparo: implicancias del precedente Elgo Ríos en la pretensión de reposición de trabajadores del sector privado. Revista: Derecho & Sociedad, Núm 51.

PRIORI, G (2019). El proceso y la tutela de los derechos. (Lo Esencial del Derecho: 42). Lima: PUCP.

RODRIGUEZ-Arana, J. (2007). Principio de seguridad jurídica y técnica normativa. Revista de Derecho Administrativo, 3, 251-268.

SAGUES, N (1988). Acción de amparo. Derecho Procesal Constitucional. Tomo III, Editorial Astrea, Buenos Aires.

SOSA, J (2018). Acceso a la justicia constitucional: procedencia del amparo y del recurso de agravio constitucional. Gaceta Jurídica: Lima.

Jurisprudencia del Tribunal Constitucional:

Expediente No. 01003-1998-AA/TC. Sentencia 6 de agosto de 2002.

Expediente No. 442-2003/AA/TC. Sentencia 19 de abril de 2004.

Expediente No. 0024-2003-AI/TC. Sentencia 10 de octubre de 2005.

Expediente No. 549-2004/HC/TC. Sentencia 21 de enero de 2005.

Expediente No. 9387-2006-PA/TC. Sentencia 9 de enero de 2007.

Expediente No. 01567-2006-AA/TC. Sentencia 30 de abril de 2006.

Expediente No. 00250-2008-PHD/TC. Sentencia 31 de enero de 2008.

Expediente No. 00906-2009-PA/TC. Sentencia 25 de octubre de 2010.

Expediente No. 00615-2011-AA/TC. Sentencia 8 de abril de 2011.

Expediente No. 02383-2013-PA/TC. Sentencia 12 de mayo de 2015.

Expediente No. 04082-2012-PA/TC. Sentencia 10 de mayo de 2016.

Expediente No. 04532-2013-PA/TC. Sentencia 16 de agosto de 2018.

Expediente No. 06519-2015-PA/TC. Sentencia 21 de marzo de 2019.

Expediente No. 00222-2017-PA/TC. Sentencia 9 de noviembre de 2021.

Expediente No. 00225-2017-PA/TC. Sentencia 28 de marzo de 2021.

Expediente No. 03525-2021-AA/TC. Sentencia de 22 de noviembre de 2022.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Pleno. Sentencia 10/2023

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

RAZÓN DE RELATORÍA

Firmado digitalmente por:
REATEGUI APAZA Flavio
Adolfo FAU 20217267618 soft
Motivo: Doy fe
Fecha: 07/02/2023 06:16:50-0500

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

1. Declarar **IMPROCEDENTE** la demanda.

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

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

Por su parte, la magistrada Pacheco Zerga emitió un voto singular por: i) declarar fundada la demanda; ii) disponer que la Sunat efectúe el cálculo de los intereses moratorios sin aplicar la regla del cobro de intereses moratorios durante el tiempo en exceso que, respecto del plazo legal establecido, tomó la administración tributaria para resolver los medios impugnatorios planteados por la recurrente, conforme a los fundamentos del presente voto, devolviendo el monto cancelado en exceso por la demandante; iii) ordenar a la parte demandada el pago de costos procesales; iv) en aplicación del artículo VI del Título Preliminar Del Nuevo Código Procesal Constitucional, establecer como precedente constitucional vinculante las reglas contenidas en el fundamento 25 *supra*; y v) notificar el presente voto a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, al Tribunal Fiscal, al Ministerio de Economía y Finanzas y al Poder Judicial.

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

Flavio Reátegui Apaza
Secretario Relator

SS.

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

Firmado digitalmente por:
MORALES SARAVIA Francisco
Humberto FAU 20217267618 soft
Motivo: En señal de
conformidad
Fecha: 02/02/2023 17:09:49-0500

Firmado digitalmente por:
PACHECO ZERGA LUZ IMELDA
FIR 02860240 hard
Motivo: En señal de
conformidad
Fecha: 02/02/2023 16:27:32-0500

Firmado digitalmente por:
GUTIERREZ TICSE Luis
Gustavo FAU 20217267618 soft
Motivo: En señal de
conformidad
Fecha: 27/01/2023 15:44:59-0500

Firmado digitalmente por:
OCHOA CARDICH Cesar
Augusto FAU 20217267618 soft
Motivo: En señal de
conformidad
Fecha: 31/01/2023 14:20:42-0500

Firmado digitalmente por:
MONTEAGUDO VALDEZ Manuel
FAU 20217267618 soft
Motivo: En señal de
conformidad
Fecha: 06/02/2023 17:00:03-0500

Firmado digitalmente por:
DOMINGUEZ HARO Helder FAU
20217267618 soft
Motivo: En señal de
conformidad
Fecha: 01/02/2023 21:04:08-0500



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

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

SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

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

ASUNTO

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

ANTECEDENTES

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

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

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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

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

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

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

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

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



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

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

FUNDAMENTOS

Delimitación del petitorio

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



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

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

Análisis de procedibilidad de la demanda

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



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

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



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

Potestad tributaria y obligación tributaria

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

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



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

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

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

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

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



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

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

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

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

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

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

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

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



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

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

Sobre el derecho fundamental de petición

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

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

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

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



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

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



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



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

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

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

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



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

Sobre la aplicación de intereses moratorios en las deudas tributarias

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

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

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

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

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

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

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

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



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

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

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

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

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

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

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

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

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



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

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

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

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



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



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

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

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

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



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

Regla sustancial:

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

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

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

Regla procesal:

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

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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

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

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

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

HA RESUELTO

1. Declarar **IMPROCEDENTE** la demanda.

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

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

Publíquese y notifíquese.

SS.

**MORALES SARAVIA
GUTIÉRREZ TICSE
DOMÍNGUEZ HARO
MONTEAGUDO VALDEZ
OCHOA CARDICH**

PONENTE OCHOA CARDICH



VOTO SINGULAR DE LA MAGISTRADA PACHECO ZERGA

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

1. A la fecha de presentación de la demanda, esto es el 26 de julio de 2017, se encontraba pendiente la resolución del recurso de apelación interpuesto contra la Resolución de Intendencia 0250140016566/SUNAT (que declaró infundada la reclamación contra la Resolución de Determinación 022-003-0023481 y la Resolución de Multa 022-002-0011670), y, por lo tanto, la vía previa aún no se había agotado. Sin embargo, el artículo 43, inciso 4, del Nuevo Código Procesal Constitucional (artículo 46, inciso 4, del derogado Código), establece que no será exigible tal agotamiento si “no se resuelve la vía previa en los plazos fijados para su resolución”.
2. Pues bien, a la fecha de presentación de la demanda, el Tribunal Fiscal se había excedido ampliamente del plazo establecido en el artículo 150 del TUO del Código Tributario para emitir pronunciamiento. A lo que cabe agregar que la Sunat ha reconocido expresamente que el retraso no ha sido consecuencia de un actuar abusivo por parte de la empresa recurrente¹. Por consiguiente, en el presente caso, no era exigible el agotamiento de la vía administrativa previa.
3. Ahora bien, el artículo 7, inciso 2, del Nuevo Código Procesal Constitucional (artículo 5, inciso 2, del derogado Código), establece que el proceso de amparo no procede cuando existan vías procesales específicas igualmente satisfactorias para la protección del derecho invocado.
4. En esa línea, en el fundamento 15 de la sentencia recaída en el expediente 02383-2013-PA/TC, que tiene condición de precedente constitucional vinculante, este Tribunal dejó establecido que una vía procesal ordinaria será igualmente satisfactoria a la vía del amparo si, de manera copulativa, cumple con los siguientes elementos: i) la estructura del proceso es idónea para la tutela del derecho; ii) la resolución que se fuera a emitir podría brindar tutela adecuada; iii) no existe riesgo de que se produzca la irreparabilidad de daño; y iv) no existe necesidad de una tutela urgente derivada de la relevancia del derecho o de la gravedad de las consecuencias.
5. Cuando se presentó la demanda, se encontraba vigente el TUO de la Ley 27584, que regula el proceso contencioso administrativo, aprobado mediante Decreto Supremo 013-2008-JUS, hoy TUO de la Ley 27584, aprobado por Decreto

¹ Folio 491



Supremo 011-2019-JUS. En ambos (artículos 20 y 21, así como artículos 19 y 20, respectivamente), se indica que es requisito para la procedencia de la demanda, el agotamiento de la vía administrativa, existiendo un catálogo de excepciones a dicha exigencia.

6. Como hemos mencionado, la vía previa no resolvió en los plazos legalmente previstos. Esta situación está contemplada como una excepción al agotamiento de la vía previa para los procesos de amparo, mas no para el proceso contencioso administrativo. Una eventual demanda contencioso-administrativa podría ser declarada improcedente, al no cumplir con la exigencia de agotamiento de la vía administrativa, ni encajar en los supuestos de excepción (artículo 22, inciso 3 del TUO de la Ley 27584; antes artículo 23, inciso 3).
7. En este punto es necesario evaluar los argumentos esgrimidos por la Sunat en su contestación de la demanda, referido a que la administrada debió haber presentado un “recurso de queja” al interior del procedimiento contencioso tributario o haber hecho uso del silencio administrativo negativo.
8. Respecto a lo alegado sobre la no interposición de la queja conforme al artículo 155 del TUO del Código Tributario, se debe señalar que dicho artículo prescribe lo siguiente:

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

La queja es resuelta por:

 - a) La Oficina de Atención de Quejas del Tribunal Fiscal dentro del plazo de veinte (20) días hábiles de presentada la queja, tratándose de quejas contra la Administración Tributaria.
 - b) El Ministro de Economía y Finanzas dentro del plazo de veinte (20) días hábiles, tratándose de quejas contra el Tribunal Fiscal.
9. La queja (no “recurso de queja”) tiene una regulación similar a la queja contenida en el numeral 169.1 del artículo 169 del Decreto Supremo 004-2019-JUS, Texto Único Ordenado de la Ley 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, y su naturaleza no es la de un recurso, pues no cuestiona una decisión concreta sino una conducta. Así, la queja se aproxima más a la denuncia que al recurso. Es decir, procede contra la conducta del funcionario encargado de la tramitación del expediente que perjudique al administrado.
10. La queja prevista en el aludido artículo 155 no es, pues, un recurso de revisión de decisiones de instancias inferiores sino una suerte de denuncia contra el funcionario por cuya acción u omisión se ve afectado el procedimiento administrativo. Por ello,



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

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

la queja no es resuelta por una instancia jerárquicamente superior en el procedimiento administrativo, sino por la Oficina de Atención de Quejas del Tribunal Fiscal o por el ministro de Economía y Finanzas, según el caso.

11. Ciertamente, en la sentencia emitida en el Expediente 0005-2010-PA/TC se estableció como doctrina jurisprudencial vinculante (artículo VI del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional, entonces vigente) que la queja es vía previa para cuestionar el procedimiento de ejecución coactiva de la Sunat. Sin embargo, esta sentencia incurre en el error, dicho esto muy respetuosamente, de llamar y entender a dicha queja como un “recurso” (cfr. fundamentos 8, 9 y 14), contrariamente al texto del Código Tributario y a la naturaleza de esta queja.
12. No puede exigirse al administrado el presentar esta queja, ni para agotar la vía previa ni usarse como indicio de conducta negligente, pues en modo alguno el hecho que la presente o no, significa un retraso o un obstáculo para que la administración tributaria resuelva los recursos planteados por los contribuyentes.
13. De otro lado, la figura del silencio administrativo negativo, implica que, en cualquier momento a partir del cumplimiento del plazo legal para resolver un determinado recurso, el administrado **puede** acogerse al silencio administrativo negativo dando por agotada la vía administrativa, pues, tal como establece el artículo 4, inciso 2, del TUO de la Ley 27584, que regula el proceso contencioso administrativo, también es impugnabile a través de este tipo de proceso, “el silencio administrativo, la inercia y cualquier otra omisión de la administración pública”.
14. Al respecto, debe tenerse presente que, tal como está diseñada esta figura en nuestro ordenamiento legal (TUO de la Ley 27444, tanto en su versión aprobada por Decreto Supremo 004-2019-JUS, vigente actualmente, como en la versión aprobada por Decreto Supremo 006-2017-JUS, vigente cuando se interpuso la presente demanda de amparo), el silencio administrativo negativo **es un mecanismo optativo** para el administrado, quien, si así lo desea, puede hacer uso de dicha figura (siendo exigible solo para acudir al proceso contencioso administrativo) o seguir esperando la resolución administrativa que resuelva su solicitud.
15. La jurisprudencia del Tribunal Constitucional describe claramente el carácter optativo para el administrado del silencio administrativo negativo, al cual puede acogerse, mediante a una resolución ficta, para recurrir a una siguiente instancia en la Administración o dar por agotada la vía administrativa a fin de acudir a la sede judicial. Así, en la sentencia recaída en el fundamento 3 de la sentencia emitida en el expediente 01003-1998-AA/TC, este Tribunal estableció lo siguiente:

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



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

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

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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

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

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

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

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

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

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

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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

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

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

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

Por estos fundamentos, considero que se debe:

1. Declarar **FUNDADA** la demanda.
2. **DISPONER** que la Sunat efectúe el cálculo de los intereses moratorios sin aplicar la regla del cobro de intereses moratorios durante el tiempo en exceso que, respecto del plazo legal establecido, tomó la administración tributaria para resolver los



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

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

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

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

S.

PACHECO ZERGA

