

PONTIFICIA UNIVERSIDAD
CATÓLICA DEL PERÚ

FACULTAD DE DERECHO



Título completo del trabajo

“Informe Jurídico sobre la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 03525-2021-PA/TC: precedente vinculante sobre la suspensión del cobro de intereses moratorios”

Trabajo de Suficiencia Profesional para optar por el Título de Abogado que presenta:

Johnny Richard Virú Lucas

ASESOR:

Luis Alberto Durán Rojo

Lima, 2023

Informe de Similitud

Yo, LUIS ALBERTO DURAN ROJO, docente de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú, asesor(a) del Trabajo de Suficiencia Profesional titulado **“INFORME JURÍDICO SOBRE LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL RECAÍDA EN EL EXPEDIENTE N° 03525-2021-PA/TC: PRECEDENTE VINCULANTE SOBRE LA SUSPENSIÓN DEL COBRO DE INTERESES MORATORIOS”**, del autor JOHNNY RICHARD VIRU LUCAS, dejo constancia de lo siguiente:

- El mencionado documento tiene un índice de puntuación de similitud de 32%. Así lo consigna el reporte de similitud emitido por el software Turnitin el 10 de julio del 2023.
- He revisado con detalle dicho reporte, así como el Trabajo de Suficiencia Profesional, y no se advierten indicios de plagio.
- Las citas a otros autores y sus respectivas referencias cumplen con las pautas académicas.

Lima, 14 de julio del 2023

<u>Apellidos y nombres del asesor:</u> DURAN ROJO, LUIS ALBERTO	
DNI: 09552537	Firma: 
ORCID: https://orcid.org/0000-0001-6200-6887	

RESUMEN

El Tribunal Constitucional peruano, mediante la Sentencia recaída en el Expediente N° 03525-2021-PA/TC, ha fijado un precedente constitucional vinculante que establece la suspensión de la aplicación de intereses moratorios. La sentencia, más que convencer sobre la primacía de ciertos valores y principios constitucionales sobre otros, lo que ha hecho es generar diversos cuestionamientos y problemas por responder.

El presente Informe tratará de abarcar algunos de los problemas que se han generado a partir de la emisión de la sentencia: la equiparación del plazo razonable al plazo legal, y cómo se han visto comprometidos principios y valores constitucionales como la seguridad jurídica, el deber de contribuir, la capacidad contributiva, y el principio de solidaridad.

PALABRAS CLAVE

Intereses moratorios, precedente vinculante, deber de contribuir, derecho de petición, plazo razonable, plazo legal, jurisprudencia.

ABSTRACT

The Peruvian Constitutional Court, through the Judgment handed down in File N° 03525-2021-PA/TC, has set a binding constitutional precedent that establishes the suspension of the application of moratorium interest. The sentence, more than convincing about the primacy of certain constitutional values and principles over others, what it has done is generate various questions and problems to be answered.

This Report will try to cover some of the problems that have been generated from the issuance of the sentence: the equating of the reasonable term to the legal term, and how constitutional principles and values have been compromised such as legal certainty, the duty to contribute, the contributory capacity, and the principle of solidarity.

KEYWORDS

Moratorium interests, binding precedent, duty to contribute, right of petition, reasonable term, legal term, jurisprudence.

ÍNDICE

PRINCIPALES DATOS DEL CASO	4
I. INTRODUCCIÓN	5
1.1. Justificación de la elección de la resolución	5
1.2. Presentación del caso	5
5	
II. IDENTIFICACIÓN DE LOS HECHOS RELEVANTES	6
2.1. Hechos relevantes del caso	6
2.2. Antecedentes normativos del caso	10
III. IDENTIFICACIÓN DE LOS PRINCIPALES PROBLEMAS JURÍDICOS	14
IV. POSICIÓN DEL CANDIDATO	15
V. ANÁLISIS DE LOS PROBLEMAS JURÍDICOS	16
VI. CONCLUSIONES	33
VII. BIBLIOGRAFÍA	34

PRINCIPALES DATOS DEL CASO

N° EXPEDIENTE	Expediente N° 03525-2021-AA/TC
ÁREAS DEL DERECHO SOBRE LAS CUALES VERSA EL CONTENIDO DEL PRESENTE CASO	Derecho Constitucional, Derecho Tributario, Derecho Administrativo
IDENTIFICACIÓN DE LAS RESOLUCIONES Y SENTENCIAS MÁS IMPORTANTES	<p>Resolución de Determinación N° 022-003-0023481</p> <p>Resolución de Multa N° 022-002-0011670</p> <p>Resolución de Intendencia N° 02501400166566/SUNAT</p> <p>Resolución del Tribunal Fiscal N° 3127-3-2018</p> <p>Resolución del Tribunal Fiscal N° 00128-9-2019</p> <p>Resolución de Ejecución Coactiva N° 023-006-5451368</p> <p>Jurisprudencia relacionada:</p> <p>Expediente N° 04082-2012-PA/TC (caso Medina de Baca)</p> <p>Expediente N° 04532-2013-PA/TC (caso Icatom)</p> <p>Expediente N° 00222-2017-PA/TC (caso Scotiabank)</p> <p>Expediente N° 00225-2017-PA/TC (caso Telefónica)</p>
DEMANDANTE / DENUNCIANTE	Maxco SAC
DEMANDADO / DENUNCIADO	Sunat / Tribunal Fiscal
INSTANCIA ADMINISTRATIVA O JURISDICCIONAL	Tribunal Constitucional

1. INTRODUCCIÓN

1.1. Justificación de la elección de la resolución

Las razones de la elección de esta sentencia del Tribunal Constitucional (TC en adelante) son principalmente tres: su reciente emisión, la interdisciplinariedad que presenta, y la gran controversia que ha causado el precedente vinculante en el mundo académico tributario.

Los temas a tratar son de difícil abordaje, ya que se integran varias áreas del derecho, involucrando sobre todo valores y principios constitucionales, por lo que es necesario un estudio exhaustivo y estructurado de las instituciones y problemas comprometidos.

1.2. Presentación del caso

El caso versa, o debería versar sobre la resolución del Recurso de Agravio Constitucional (RAC en adelante) interpuesto por la empresa Maxco SAC (Maxco o “el demandante” en adelante), en razón de los intereses moratorios que se le pretendía cobrar, habiendo el Tribunal Fiscal (TF en adelante) excedido el plazo legal que tenía para resolver la apelación, interpuesta el 08 de enero de 2013, e ingresada al Tribunal el 14 de febrero del mismo año.

A la fecha de la presentación de la demanda de amparo, el 26 de julio de 2017, el recurso de apelación aún no había sido resuelto, verificándose que habían transcurrido más de 5 años en su resolución, por lo que el demandante alega la vulneración del principio de no confiscatoriedad, y de sus derechos a un procedimiento sin dilaciones indebidas, a formular peticiones con respuesta dentro del plazo legal, y a la proscripción del abuso del derecho.

Ahora bien, el Tribunal declara improcedente la demanda, y pese a ello, analiza y se pronuncia sobre la “inconstitucionalidad de ciertos aspectos relacionados con el cobro de intereses moratorios”, emitiendo además, un precedente constitucional vinculante.

En ese sentido, el problema principal recae en determinar si el precedente vinculante establecido ha sido emitido de forma legítima y sin comprometer valores y principios constitucionales.

Mi posición al respecto es que el precedente emitido no ha sido emitido de forma legítima, pues el Tribunal ha excedido sus atribuciones al establecer un precedente vinculante que no se vincula ni resuelve el caso concreto, y porque ha omitido analizar los criterios establecidos en su propia jurisprudencia. De esa manera, se ven comprometidos valores y principios constitucionales, pues ha primado el derecho de petición sobre el deber de contribuir sin haber efectuado

un test de proporcionalidad. A nivel general, no coincido con la argumentación y poca claridad en el razonamiento del Tribunal.

En esa línea, los problemas secundarios se desprenden de los cuestionamientos que se puede hacer a partir de las reglas fijadas en el precedente vinculante: la vulneración de normas procesales constitucionales, vulneración de principios constitucionales tributarios, y los efectos en temas de devolución del interés, retroactividad, desincentivo de pago oportuno, entre otros.

Los instrumentos normativos que se usan en el presente Informe son la legislación: la Constitución Política del Perú, el Nuevo Código Procesal constitucional (NCPCC en adelante), el Texto Único Ordenado del Código Tributario (TUO del CT en adelante), entre otras normas; así como la jurisprudencia y doctrina relacionada al caso, tales como sentencias anteriores referidas a intereses moratorios (caso Medina de Baca, Icatom, Telefónica, Scotiabank, entre otros), y artículos destacados de relevancia actual en el mundo académico tributario.

2. IDENTIFICACIÓN DE HECHOS RELEVANTES

2.1. Hechos relevantes del caso

A efectos de una mejor comprensión, se plantearán de manera sintética los hechos que comprenden al caso en su totalidad:

PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN

- Mediante una Carta y Requerimiento N° 0221110001528, la Intendencia Lima de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – Sunat (Sunat en adelante) dio inicio a la fiscalización del Impuesto a la Renta por el ejercicio correspondiente al año 2009.
- Como resultado del mencionado procedimiento, se emitió la Resolución de Determinación (RD en adelante) N° 022-003-0023481, y la Resolución de Multa (RM en adelante) N° 022-002-0011670 por la infracción tipificada en el inciso 1 del artículo 178 del TUO del CT.

RECLAMACIÓN

- Maxco interpone recurso de reclamación contra las mencionadas resoluciones.
- 31 de octubre de 2012 □ Se emite la Resolución de Intendencia (RI en adelante) N° 0250140016566, que declaró infundada la reclamación.

APELACIÓN

- 08 de enero de 2013 □ Maxco interpone recurso de apelación contra la mencionada Resolución de Intendencia.
- 14 de febrero de 2013 □ ingresa al TF el expediente de apelación.
- 14 de febrero de 2014 □ vence el plazo legal de 12 meses para que el TF resuelva la apelación

DEMANDA DE AMPARO

- 26 de julio de 2017 □ Maxco interpone demanda de amparo contra la Sunat. Alega que la demora excesiva y superación del plazo del TF para resolver la apelación, así como la no suspensión del cobro de intereses moratorios, vulnera el principio de no confiscatoriedad, así como su derecho a un procedimiento sin dilaciones indebidas, a formular peticiones dentro del plazo legal, y a la proscripción de abuso del derecho.
- Mediante Resolución N° 01, el Decimoprimer Juzgado Constitucional de Lima (JCL en adelante) declara inadmisibile la demanda.
- Se subsanó la demanda y fue admitida por Resolución N° 2.
- 28 de marzo de 2018 □ El Procurador Público de la Sunat contesta la demanda de amparo. Propuso excepción de falta de agotamiento de la vía administrativa, y solicitó la declaración de improcedencia.
- 03 de abril de 2018 □ El Procurador Público del Ministerio de Economía y Finanzas (MEF en adelante) contesta la demanda, y propone dos excepciones: incompetencia y falta de agotamiento de la vía previa.

RESOLUCIÓN DEL RECURSO DE APELACIÓN

- 24 de abril de 2018 □ Se emite la Resolución del TF (RTF en adelante) N° 03127-3-2018, resolviendo la apelación interpuesta por el demandante el 08 de enero de 2013.

En resumen, se declaró nula la RI N° 0250140016566, la RD N° 022-003-0023481 y la RM N° 022-002-0011670 en el extremo del reparo de gastos y costos sin sustentar con comprobante.

Asimismo, declaró la nulidad de la mencionada RI en el extremo del reparo por gastos y costos no sustentado por determinadas obras, y de la sanción de multa que se sustenta en este, y se dejó sin efecto la RD y la RM respecto al referido reparo.

También se revocó la RI en el extremo del reparo por exceso de depreciación de vehículo (tasa de depreciación), y de la sanción de multa relacionada a dicho reparo.

Por último, se confirmó la RI en todo lo demás que contenía; disponiéndose que la Administración proceda conforme a lo expuesto, reliquidando la RD y la RM.

RESOLUCIÓN DE CUMPLIMIENTO

- 28 de junio de 2018 □ La Intendencia Lima emite una RI, que en cumplimiento de la RTF N° 03127-3-2018, declaró fundado en parte el recurso de reclamación, y rectificó la RD y RM.

DEMANDA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVA

- 01 de agosto de 2018 □ Tras haberse emitido la RTF N° 03127-3-2018 recién el 24 de abril de 2018, y ya habiendo interpuesto una demanda de amparo el 26 de julio de 2017, Maxco interpone demanda contencioso-administrativa (DCA en adelante) contra la mencionada RTF, en aras de discutir la NULIDAD de dicha Resolución, así como la de la RD y la de la RM.

APELACIÓN CONTRA LA RESOLUCIÓN DE CUMPLIMIENTO

- Maxco interpone apelación contra la RI emitida el 28 de junio de 2018, que daba cumplimiento a la RTF N° 03127-3-2018.

RESOLUCIÓN DE LA APELACIÓN CONTRA LA RESOLUCIÓN DE CUMPLIMIENTO

- 08 de enero de 2019 □ Se emite la RTF N° 00128-9-2019, que resuelve la apelación interpuesta por Maxco contra RI que en cumplimiento de la RTF N° 03127-3-2018, había declarado fundada en parte el recurso de reclamación, y rectificó la RD y la RM.

Se CONFIRMÓ la RI emitida el 28 de junio de 2018.

RESOLUCIÓN DE EJECUCIÓN COACTIVA

- 05 de abril de 2019 □ Se emite la Resolución de Ejecución Coactiva (REC en adelante) N° 023-006-5451368, que liquidó la multa impuesta al demandante, incluyendo intereses moratorios.
- 17 de abril de 2019 □ Mediante operación bancaria fueron cancelados tanto la multa como los intereses.

DEMANDA DE AMPARO

- 06 de noviembre de 2018 □ Mediante Resolución N° 05, el Decimoprimer JCL declaró infundadas las excepciones interpuestas.
- 24 de abril de 2019 □ El Decimoprimer JCL declaró FUNFADA la demanda, en cuanto a la inaplicación de intereses moratorios.
- 10 de noviembre de 2020 □ La Sala Constitucional Competente revocó la Resolución N° 05, y declaró ineficaz la sentencia que declaró fundada la demanda, y nulo todo lo actuado. Señaló que la pretensión debía discutirse en la vía ordinaria.

RECURSO DE AGRAVIO CONSTITUCIONAL

- 18 de junio de 2021 □ Maxco interpuso RAC. Reiteró las alegaciones de la demanda de amparo.

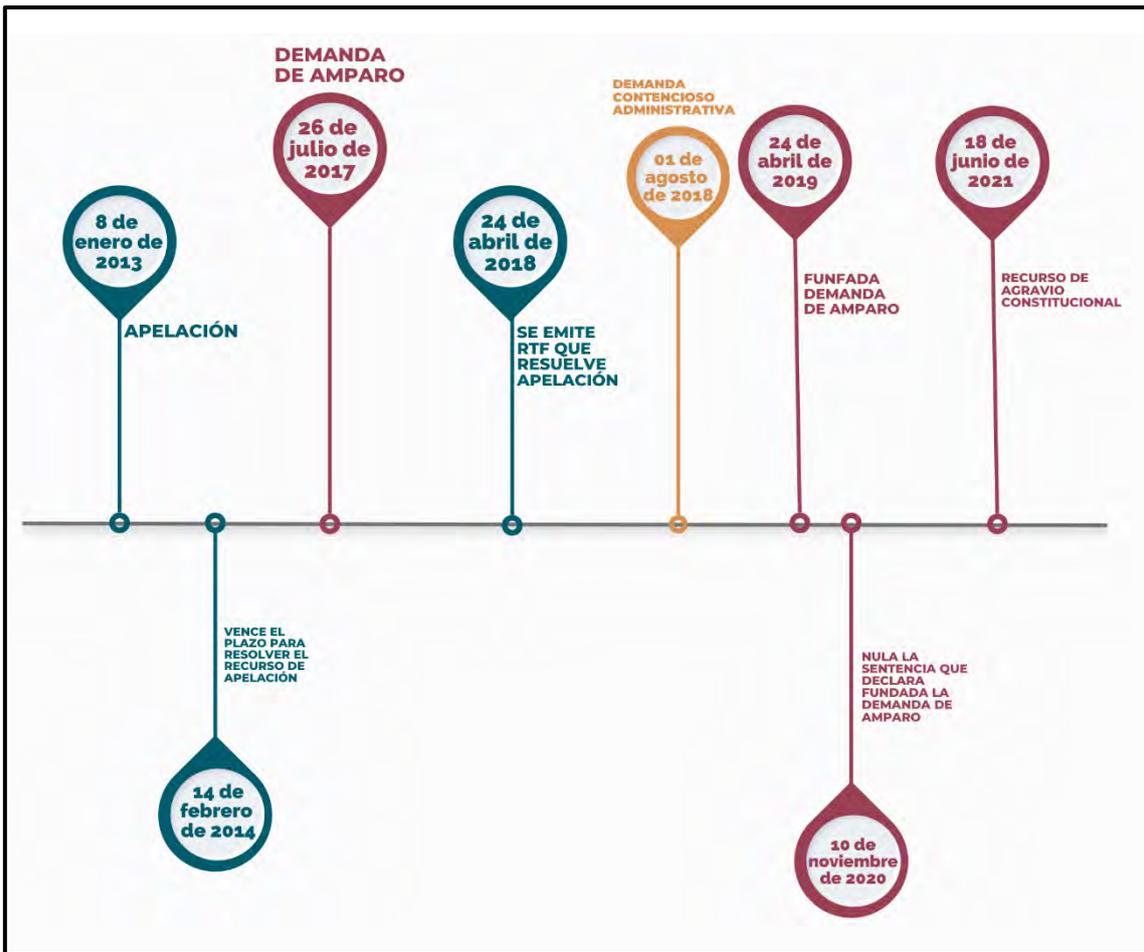
SENTENCIA

- 22 de noviembre de 2022 □ El TC emite sentencia declarando IMPROCEDENTE la demanda. Estableció además, un precedente constitucional vinculante en su fundamento 69.
- 07 de febrero de 2023 □ Se publica la Sentencia.

PEDIDOS DE ACLARACIÓN Y DE NULIDAD

- 13 de febrero de 2023 □ La Sunat presenta pedido de nulidad contra la Sentencia.
- 13 de febrero de 2023 □ la Procuraduría Pública del MEF presenta pedido de aclaración de la Sentencia
- 07 de marzo de 2023 □ El TC emite un Auto, atendiendo el pedido de nulidad presentado por la Sunat, declarándolo improcedente, y entendiéndolo como pedido de aclaración.
- 07 de marzo de 2023 □ El TC emite un Auto, atendiendo el pedido de aclaración presentado por la Procuraduría Pública del MEF, declarándolo improcedente.

Para un mejor manejo, los hechos plasmados y todo el íter de los distintos procedimientos y procesos, pueden resumirse en la siguiente línea de tiempo:



Fuente: elaboración propia

2.2. Antecedentes normativos del caso

Delimitar los antecedentes normativos del caso resulta de suma importancia. Con dicho ejercicio se puede entender con claridad las leyes aplicables al caso Maxco, y las modificaciones legislativas que se han efectuado sobre el art. 33 del TUO del CT, es decir, sobre el cobro de intereses moratorios y su suspensión a lo largo de los años.

Para empezar, debe precisarse que el caso Maxco se rige tanto por las normas del NCP, como por las normas del anterior CPC. Ello en razón de que la Primera Disposición Complementaria Final del NCP señala que las normas previstas en dicho código son de aplicación inmediata, incluso a los procesos en trámite; y sin embargo, las reglas de competencia, los medios impugnatorios interpuestos, los actos procesales con principio de ejecución, y los plazos que hubieran empezado, continuarán rigiéndose por la norma anterior.

Por ello es que se verifica a lo largo de la sentencia que el Tribunal hace referencia a distintos artículos del NCPD referidos al precedente vinculante, agotamiento de las vías previas, cosa juzgada, entre otros.

Por otro lado, es sustancial desarrollar las reformas normativas que ha tenido el art. 33 del CT para delimitar el ámbito temporal de aplicación de intereses moratorios que corresponde al caso.

Antes que nada, es necesario destacar que el primigenio art. 33 no establecía restricción o suspensión alguna del cobro de intereses moratorios tras haberse vencido los plazos máximos establecidos para resolver de los órganos resolutores. Ese fue el **ESQUEMA INICIAL**, uno conforme al cual “el cómputo de los intereses moratorios avanzaba y no se detenía hasta que los contribuyentes pagaran sus deudas o, naturalmente, se resolvieran sus impugnaciones a su favor, extinguiendo tales deudas” (Antezana: 2023).

Posterior a este esquema inicial, se efectuaron en total 3 modificaciones legislativas:

1) En primer lugar, el 15 de marzo de 2007 se publicaba el **Decreto Legislativo N° 981**, que tenía por objeto modificar artículos del TUO del CT aprobado por DS N° 135-99-EF y normas modificatorias.

Sobre los intereses moratorios, este Decreto, con su artículo 6, introdujo la suspensión del cobro de intereses moratorios cuando se haya superado el plazo legal para resolver el recurso de **RECLAMACIÓN**, el cual, conforme al art. 142 del TUO del CT de entonces¹, era de 9 meses² contados a partir de la fecha de presentación del mencionado recurso, y siempre y cuando el vencimiento del plazo fuera imputable a la Administración.

Este Decreto entonces, estableció un supuesto de suspensión del cómputo de intereses moratorios solo respecto de una de las etapas del procedimiento contencioso tributario: la de reclamación.

2) En segundo lugar, el 12 de julio de 2014, se publicó la **Ley N° 30230**, “Ley que establece medidas tributarias, simplificación de procedimientos y permisos para la promoción y dinamización de la inversión en el país”. Mediante el art. 7 de esta ley, se extendió la suspensión del cobro de intereses moratorios, tras vencer el plazo establecido para resolver, a la otra etapa del procedimiento contencioso tributario: la de **APELACIÓN**.

¹ Era el TUO del CT aprobado mediante el Decreto Supremo N° 135-99-EF, publicado el 19 de agosto de 1999.

² Justamente el mismo DL N° 981, mediante su artículo 36, había incrementado el plazo para resolver el recurso de reclamación de 6 a 9 meses.

Si el Tribunal Fiscal excedía el plazo para resolver la apelación (el cual, conforme al art. 150 del TUO del CT³, es de 12 meses contados a partir de la fecha de ingreso de los actuados al Tribunal), y siempre y cuando el vencimiento de dicho plazo fuera imputable a él, se suspendía el cobro de intereses moratorios.

Debe precisarse que no solo se introdujo la suspensión del cobro de intereses moratorios cuando se vencían los 12 meses para resolver la apelación que establece el art. 150, sino que también se introdujo su suspensión tras vencer el plazo máximo establecido para resolver una “apelación contra resolución que resuelve las reclamaciones de cierre, comiso o internamiento”, que, conforme al art. 152, es de 20 días hábiles contados a partir del día siguiente de la recepción del expediente remitido por la Administración Tributaria.

3) En tercer lugar, el 10 de diciembre de 2016, se publicó el Decreto Legislativo N° 1263, “Decreto Legislativo que modifica el Código Tributario”, que introdujo la última modificación. A través de su art. 3, este Decreto modificó el cuarto párrafo del art. 33, introduciendo la suspensión del cobro de intereses moratorios, tras vencerse el plazo de la Administración Tributaria para emitir una resolución de cumplimiento, el cual, conforme al art. 156 del TUO del CT, es de 90 días hábiles de notificado el expediente a la Administración, o de 20 días hábiles en caso se requiera expedir resolución para dar cumplimiento a lo ordenado por el TF en la vía de la queja.

Cabe precisar que el art. 156 no solo comprende los mencionados plazos para que la Administración Tributaria emita una resolución de cumplimiento, sino también un plazo para que el TF resuelva un recurso de apelación contra una resolución de cumplimiento. En ese sentido, esta modificación también introdujo la suspensión del cobro de intereses moratorios tras vencer el plazo que tiene el TF para resolver una apelación contra una resolución de cumplimiento, que, conforme al art. 156, es de 6 meses contados a partir de la fecha de ingreso de los actuados al mencionado Tribunal.

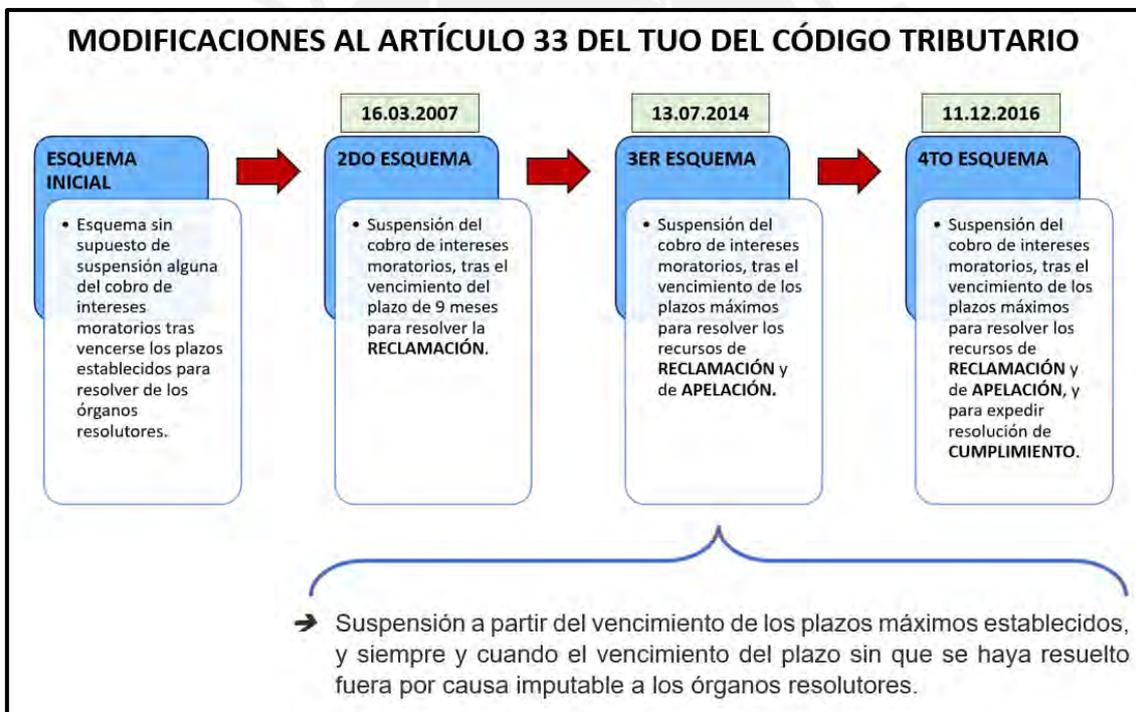
A partir de las modificaciones legislativas al art. 33 reseñadas, se puede identificar 4 esquemas, que rigen a distintos procedimientos contenciosos tributarios según la fecha en que se hayan iniciado:

1. **ESQUEMA INICIAL**, que no establecía suspensión alguna de la aplicación de intereses moratorios, tras vencerse los plazos establecidos para resolver de los órganos resolutores.
2. **2DO ESQUEMA**, al cual se introdujo la suspensión del cobro de intereses moratorios tras vencer el plazo establecido para que se resuelva el recurso de RECLAMACIÓN (9 meses), siempre y cuando el vencimiento del plazo sin que se haya resuelto el mencionado recurso fuera por causa imputable a la Administración Tributaria.

³ Ya el TUO del CT actual, aprobado mediante Decreto Supremo N° 133-2013-EF, publicado el 22 de junio de 2013.

3. **3ER ESQUEMA**, que extendió la suspensión de la aplicación de intereses moratorios a la etapa de APELACIÓN, tras vencerse el plazo máximo para resolver del TF (12 meses), siempre y cuando el vencimiento del plazo sin que se haya resuelto la reclamación o apelación fuera por causa imputable a los órganos resolutores, Administración Tributaria y TF.
4. **4TO ESQUEMA**, mantenido en la actualidad, que extendió la suspensión de la aplicación de intereses moratorios a la “etapa” de CUMPLIMIENTO⁴, tras vencerse los plazos máximos establecidos en el art. 156, siempre y cuando el vencimiento del plazo sin que se haya resuelto la reclamación, apelación, o emitido la resolución de cumplimiento fuera por causa imputable a los órganos resolutores.

Los mencionados esquemas pueden ser reseñados de mejor manera con el siguiente gráfico:



Fuente: elaboración propia.

Cabe destacar que las tres modificaciones efectuadas sobre el art. 33 tienen en común la inaplicabilidad de la suspensión de cobro de intereses moratorios

⁴ La consignada como “etapa” de cumplimiento no es una etapa del procedimiento contencioso tributario conforme al art. 124 del TUO del CT. Se le ha consignado como “etapa” a efectos de abarcar los plazos establecidos en el art. 156 del mencionado texto, para la expedición de una resolución de cumplimiento, y para la resolución del recurso de apelación contra esta.

durante la tramitación de la DCA. Dicha inaplicabilidad nunca fue modificada desde su introducción con la primera modificación al mencionado artículo, siendo que la redacción actual del art. 33 la mantiene.

Ahora, ¿cuál es el ámbito temporal de aplicación de intereses moratorios que le corresponde a Maxco? Pues el que corresponde al segundo esquema, que no preveía aún la suspensión de la aplicación de estos intereses en las etapas de apelación y cumplimiento.

En efecto, revisando los hechos anteriormente establecidos, se tiene que la apelación interpuesta por Maxco contra la RI⁵ que declaró infundada el recurso de reclamación formulado contra la RD y RM, data del 08 de enero del año 2013.

En ese sentido, la apelación interpuesta por Maxco debía ser resuelta por el TF dentro de los 12 meses contados a partir de la fecha de ingreso de los actuados al Tribunal, es decir a partir del 14 de febrero de 2013, teniendo como fecha máxima para resolver, el 14 de febrero de 2014. En ese lapso de tiempo aún no se había publicado la Ley N° 30230, por lo que el hecho de que el TF se excediera el plazo para resolver la apelación, no iba a implicar la suspensión de la aplicación de los intereses moratorios.

3. IDENTIFICACIÓN DE LOS PRINCIPALES PROBLEMAS JURÍDICOS

3.1. Problema principal

¿Ha sido emitido de forma legítima el precedente vinculante establecido por el TC en la Sentencia recaída en el Expediente N° 03525-2021-PA/TC, y sin comprometer valores y principios constitucionales?

3.2. Problemas secundarios

1) PROBLEMAS PROCEDIMENTALES

- ¿Podía el Tribunal Constitucional emitir un precedente vinculante habiendo declarado improcedente la demanda?

2) PROBLEMAS DE FONDO

- ¿Antes de su última modificación, reflejaba el artículo 33 del Código Tributario un “estado de cosas inconstitucionales

⁵ En ese sentido, el TC incurre en error cuando señala en el fundamento 3 de la sentencia que “el recurso de apelación fue interpuesto contra la RD y la RM. El mencionado recurso se interpuso contra la RI que declaró infundado el recurso de reclamación contra los mencionados valores.

- ¿Ha omitido el Tribunal Constitucional los criterios establecidos en su propia jurisprudencia respecto a la suspensión de la aplicación de intereses moratorios, equiparando el plazo razonable al plazo legal
- ¿Cómo se prueba la mala fe y la conducta temeraria?

4. POSICIÓN DEL CANDIDATO

4.1. Respuestas preliminares a los problemas principal y secundarios

De la sentencia emitida se desprenden diversos problemas y cuestionamientos tanto a nivel jurídico, como a nivel de política fiscal⁶.

Considero que el precedente constitucional vinculante establecido por el TC no ha sido emitido de forma legítima, pues el Tribunal no ha seguido los criterios que reiteradamente ha desarrollado en su jurisprudencia, y tampoco ha realizado un adecuado ejercicio de ponderación entre los valores y principios en pugna, lo que ha llevado a que equipare el plazo razonable al plazo legal.

En ese sentido, considero que la sentencia compromete principios y valores constitucionales como la seguridad jurídica, el deber de contribuir, la capacidad contributiva, y el principio de solidaridad.

4.2. Posición individual sobre el fallo de la resolución

El líneas generales, me encuentro en desacuerdo con lo resuelto por el TC, sobre todo con el precedente constitucional vinculante que establece. Considero que la argumentación desarrollada no ha sido la adecuada ni suficiente. El Tribunal no ha desarrollado una argumentación estructurada, no ha efectuado test de proporcionalidad alguno, no ha respetado sus propios criterios, ni ha seguido estructuras lógicas que permitan llegar a un razonamiento con consecuencias concretas y correctas.

En esa línea, mas que convencer sobre la primacía de ciertos valores y principios constitucionales sobre otros, lo que ha hecho su sentencia es generar diversos cuestionamientos y problemas por responder.

Desde el arranque, puede cuestionarse la legitimidad del precedente conforme al orden constitucional y sus normas, así como la omisión de los propios criterios

⁶ Solo se abarcarán los primeros.

establecidos por el Tribunal. Lo cierto es que son los efectos a futuro a partir de esta sentencia los que van a generar repercusiones en ámbito jurídico, ello debido a que se está pasando de un pronunciamiento concreto a una regla para todos los casos, incluyendo, de manera novedosa y sin mayor análisis, una regla de tratamiento en relación a los procesos en el Poder Judicial.

5. ANÁLISIS DE LOS PROBLEMAS JURÍDICOS

1) PROBLEMAS PROCEDIMENTALES

- **¿Podía el Tribunal Constitucional emitir un precedente vinculante habiendo declarado improcedente la demanda?**

No. Considero que el Tribunal, al haber declarado improcedente la demanda, no podía emitir un precedente vinculante.

Para constituir un precedente vinculante, una sentencia ha debido de adquirir la autoridad de **cosa juzgada**. Ello está previsto en el art. VI del NCPC.

¿Cuándo una sentencia del TC adquiere dicha autoridad? El art. 15 del NCPC da la respuesta: cuando la decisión final se pronuncie sobre el fondo.

¿Cómo puede entonces una sentencia ha declarado improcedente la demanda y no ha efectuado un pronunciamiento de fondo adquirir la autoridad de cosa juzgada? Conforme al art. VI mencionado, ello no debería ser posible. A pesar de ello, el TC ha tratado de salvar la situación señalando que ha interpretado que excepcionalmente también se puede establecer un precedente vinculante en una sentencia en la que corresponde declarar improcedente la demanda ante el incumplimiento de un presupuesto procesal, siempre que ello tenga por objetivo el garantizar una debida protección de los DDFF en los procesos ordinarios.

En efecto, tal y como señala el TC, los arts. II y III del NCPC, señalan lo siguiente:

Artículo II. Fines de los procesos constitucionales

Son fines esenciales de los procesos constitucionales **garantizar la vigencia efectiva de los derechos constitucionales reconocidos por la Constitución** y los tratados de derechos humanos; así como los principios de supremacía de la Constitución y fuerza normativa.

Artículo III. Principios procesales

Los procesos constitucionales se desarrollan con arreglo a los principios de dirección judicial del proceso, economía, intermediación, socialización y el principio de gratuidad en la actuación del demandante salvo que se trate de procesos constitucionales iniciados por personas jurídicas contra resoluciones judiciales.

El juez y el Tribunal Constitucional tienen el deber de impulsar de oficio los procesos, salvo en los casos expresamente señalados en el presente código.

Asimismo, el juez y el Tribunal Constitucional **deben adecuar la exigencia de las formalidades previstas en este código al logro de los fines de los procesos constitucionales.** (...)

No obstante, considero que ese razonamiento se ha efectuado sin la realización de un test de proporcionalidad entre los derechos constitucionales respecto de los cuales se estaría garantizando su vigencia efectiva, los cuales no son mencionados por el TC, y otros valores y principios constitucionales.

Acorde a lo que desarrolla en su sentencia, se estaría garantizando la efectiva vigencia del derecho de petición y el de propiedad, pero considero que ello debe ser contrapuesto a valores como la seguridad jurídica y al principio de solidaridad y el deber de contribuir. Podría arribarse a la misma conclusión, pero ello tras un estricto juicio de ponderación y una argumentación basta sobre los valores constitucionales en juego.

Ello es cierto porque se abre una puerta peligrosa para que el Tribunal, cada que considere que debe garantizarse la vigencia efectiva de ciertos derechos constitucionales, pueda sostener que está habilitado a emitir un precedente vinculante, sin pronunciarse sobre el fondo y por tanto, sin verificarse la calidad de cosa juzgada en su sentencia. ¿Qué pasaría si hay otros derechos constitucionales en contraposición de los que quiere asegurar? En línea con el citado autor, el TC no tendría límites si el referido principio (contenido en el art. III del NCP) pudiese ser alegado antojadizamente, y en ese sentido “convalidar dicha situación sería terminar con la seguridad jurídica”.

Por otro lado, es importante resaltar que existe una necesaria vinculación del precedente con el caso concreto. Como señalan Durán y Arbieta (2023), “esta vinculación se deriva de una limitación del TC por su función de ‘legislador negativo’ al momento de resolver un caso planteado por las partes”.

Como señalan los autores, “el poder del TC para innovar el ordenamiento, solo debe aplicarse cuando la regla sea indispensable para resolver el problema jurídico que plantean los solicitantes”.

Lo mencionado tiene respaldo en la propia jurisprudencia del TC, en la que ha establecido que “el precedente constitucional vinculante tiene, por su condición de tal, efectos similares al de una ley”, y que “la regla general externalizada como precedente a partir de un caso concreto, se convierte en una regla preceptiva común que alcanza a todos, y es oponible ante los distintos poderes públicos”. En ese sentido, también ha establecido que “la decisión del TC de establecer que un caso concreto contiene reglas que se proyectan para el futuro como precedente, se encuentra sujeta a que se haya puesto fin al proceso”⁷.

La no verificación de la vinculación de un precedente con el caso concreto supone que el TC se convierta en el órgano legislativo de facto, lo que vulnera el principio de separación de poderes característico del orden democrático constitucional.

⁷ STC EXP. N° 0024-2003-AI/TC

En ese sentido, y en línea con Noguerol (2023), considero que pretender que la sentencia establezca un precedente no solo supone una “transgresión abierta y explícita al NCPC que, debido a su relevancia, no encuentra justificación suficiente en la aplicación del principio de informalidad”, sino una transgresión a los principios que soportan el ordenamiento jurídico.

2) PROBLEMAS DE FONDO

■ ¿Antes de su última modificación, reflejaba el artículo 33 del Código Tributario un “estado de cosas inconstitucionales”?

No. Considero que el artículo 33 del Código Tributario, antes de su última modificación, no reflejaba un estado de cosas inconstitucionales.

Antes que nada, es necesario analizar si el art. 33 del CT, antes de su última modificación, ha venido reflejando un “estado de cosas inconstitucionales”. Ello debido a que el TC menciona a lo largo de su sentencia, e incluso dentro del precedente vinculante, que se trata de un “inconstitucional cobro de intereses moratorios”.

Para dilucidar lo mencionado, hay que delimitar primero la naturaleza de los intereses moratorios. En la doctrina hay dos posiciones discordantes: la primera, considera que tienen una naturaleza indemnizatoria o resarcitoria; mientras que la segunda, considera que tienen una naturaleza sancionatoria o punitiva.

Naturaleza de los intereses moratorios

En el TUO del CT no se establece mayor alcance sobre su naturaleza, tan solo se señala, en el art. 28, que la deuda tributaria está compuesta por el tributo, las multas y los intereses, siendo que estos últimos comprenden al interés moratorio por pago extemporáneo del tributo, al aplicable a las multas, y al aplicable por aplazamiento y/o fraccionamiento de pago.

Para verificar los alcances sobre su naturaleza, es necesario recurrir a normas suplementarias, en este caso el Código Civil (CC en adelante). Como señala Núñez, “el tratamiento que se da a los intereses moratorios en el art. 33 del CT, no tiene mayores diferencias a lo que se norma en el derecho privado, en el cual se asume que el pago de estos intereses constituye un fenómeno económico y no una figura ideada por el derecho, y que el interés moratorio repara los daños y perjuicios que el retraso culpable o doloso en el pago pudiese causar” (2014: 231).

En esa línea, el art. 1242 del CC establece que el interés es moratorio cuando su finalidad es INDEMNIZAR la mora en el pago.

Ahora, conforme al art. 1246 del CC, según su origen, los intereses moratorios, pueden ser de 2 tipos: intereses moratorios convencionales, que son los que son fijados por voluntad de las partes; e intereses moratorios legales, que son los que establecen las normas del ordenamiento jurídico.

En cuanto a los intereses moratorios tributarios, estos son claramente de tipo legal, pues sus alcances en cuanto a forma de devengar, tasa, y supuestos de suspensión, son desarrollados por el art. 33 del CT.

Con ese marco, considero que la función económica de los intereses moratorios resaltada por Núñez, es esencial para comprender su naturaleza INDEMNIZATORIA y no sancionadora. Los intereses no son sanciones pues su finalidad no es sancionar a quien incumple la obligación, que se sancione al deudor poco le importa al acreedor, pues ello no tiene efecto sobre su esfera jurídica, lo que le interesa más bien es que se le indemnice o resarza por la demora en el pago, por no poder disponer del dinero en el plazo establecido.

Esta naturaleza indemnizatoria está directamente relacionada con la exigibilidad de la obligación tributaria y el deber que tiene el deudor tributario de determinar correctamente la obligación, así como pagarla en el momento oportuno.

En efecto, como bien reseñan Durán y Arbieta (2023), lo que es incuestionable es que “existe una deuda determinada que debía pagarse hasta la fecha del vencimiento de la presentación de la declaración jurada respectiva, y es el incumplimiento de esta obligación el que origina los intereses por toda la demora, independientemente de que el deudor impugne la determinación de la Administración Tributaria”.

Posición del Tribunal Constitucional en la Sentencia

En la sentencia materia de análisis, el TC establece que los intereses moratorios tienen naturaleza sancionatoria, sin embargo, no establece mayor argumentación sobre el por qué considera que tienen dicha naturaleza.

Discrepo de la posición adoptada por el Tribunal, pues como se ha desarrollado estos tienen más bien una naturaleza indemnizatoria.

Los intereses moratorios no son sanciones. Las sanciones son impuestas como consecuencia de una infracción, y para ello están previstas las multas, no así los intereses moratorios.

En ese sentido, como señalan Durán y Arbieta (2023), “bien podría el contribuyente pagar su deuda, sin generar el perjuicio del acreedor por cada día que no reciba el dinero, que no deja de existir por la demora en resolver de los órganos resolutores”.

¿Esquema inconstitucional?

¿Puede asumirse, como señala el TC, que el legislador advirtió la inconstitucionalidad del cobro de intereses moratorios? Considero que no. Como resalta Antezana, los intereses moratorios tienen también una naturaleza disuasoria. Ello fue recogido por la Casación N° 4544-2015, “que reconoció implícitamente dicha naturaleza” (2023:25):

En materia tributaria, su finalidad no solo es indemnizatoria, sino el fortalecer la puntualidad en el cumplimiento del pago de los tributos, siendo que más que suplir la pérdida del poder adquisitivo del dinero dejado de pagar, busca resguardar los recursos del Estado contra los riesgos de morosidad o falta de pago de los tributos por parte de los contribuyentes, compensado y resarcido al Estado por el costo de oportunidad que representa el no contar oportunamente con el pago de tributos.

Esta cita resulta precisa, pues, como señala el autor, “es justamente esta naturaleza disuasoria la que caracterizó e informó al esquema inicial del artículo 33, que buscaba disuadir el masivo incumplimiento tributario” (Antezana, 2023: 26)

En efecto, como bien reseña el autor, “fue en el contexto de la crisis social y económica de los años noventa, a fin de disuadir el masivo incumplimiento tributario existente, que en el Código Tributario⁸ se implantó el artículo 33, cuyo tenor estableció que el no pago del tributo dentro de los plazos legales devengaría en la aplicación de intereses moratorios, sin establecer restricción alguna cuando el tributo estuviera impugnado o cuando el plazo legal para resolver dicha impugnación hubiera transcurrido” (2023:25).

En esa línea, Luis Durán Rojo también reseña que el interés moratorio que aplicaba la Sunat siempre fue, desde el gobierno de Fujimori, menor al interés bancario. “La idea era muy sencilla: paga tu tributo y no te financies con el dinero de todos, finánciate en los bancos”⁹.

Gran parte de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional respaldan estas ideas. Resaltando la Sentencia recaída en el Expediente N° 03184-2012-PA/TC (caso Baca Campodónico) emitida el 29 de enero de 2014, en la que el Tribunal reconoce que el primigenio artículo 33 no es inconstitucional, sino que respondía a decisiones de política fiscal: “La Administración Tributaria, simple y llanamente, ha liquidado la deuda aplicando los intereses correspondientes conforme a lo establecido en el Código Tributario. Así el recurrente juzgue que la modificación legal introducida al referido código resulta abusiva, no corresponde a este Colegiado pronunciarse sobre la conveniencia o inconveniencia de la opción

⁸ El aprobado por DL N° 816, publicado el 21 de abril de 1996.

⁹ Ideas sostenidas en el Conversatorio “Análisis multidisciplinario sobre el cobro de intereses moratorios por parte de la Sunat”, realizado por el Departamento de Posgrado de la Facultad de Derecho de la Universidad San Martín de Porres.

elegida por el legislador, en tanto no se advierte la conculcación u amenaza de ningún derecho fundamental”¹⁰.

Por todo ello, considero que el esquema inicial del artículo 33 no reflejó una decisión inconstitucional, sino una decisión de política fiscal, debido al contexto socioeconómico de la época, buscando disuadir el incumplimiento tributario, lo cual, como señala Antezana, “se encuentra en sintonía con el deber constitucional de contribuir, que justifica plenamente al esquema inicial de los intereses moratorios y lo diferencia de los esquemas de otras materias (civil, laboral, ec.), despejando así cualquier indicio de arbitrariedad” (2023: 26).

Ahora bien, lo desarrollado hasta el momento fu respecto del esquema inicial, pero sobre el segundo y tercer esquema ¿“puede asumirse”, como señala el TC, que el legislador advirtió la inconstitucionalidad de la aplicación de intereses moratorios solo para la etapa de reclamación, “puesto que a través de reformas que tuvieron lugar los años 2014 y 2016, eliminó la posibilidad de que se continúen aplicando intereses moratorios una vez vencido el plazo legal para resolver cualquier recurso ante la administración tributaria”?¹¹.

Considero que no. Ello debido a que los intereses moratorios no constituyen una consecuencia del ejercicio del derecho de petición, que como señala el TC, se está viendo transgredido.

Como señalan Durán y Arbieta (2023), “los intereses se devengan en cualquier caso, es decir, pese a que el deudor no impugne el acto administrativo tributario”. En efecto, como se ha señalado, por la demora en resolver de los órganos resolutores no deja de existir el perjuicio por no haber pagado la deuda a tiempo.

- **¿Ha omitido el Tribunal Constitucional los criterios establecidos en su propia jurisprudencia respecto a la suspensión de la aplicación de intereses moratorios, equiparando el plazo razonable al plazo legal?**

Sí. El TC ha omitido los criterios establecidos en su propia jurisprudencia respecto a la suspensión de la aplicación de intereses moratorios, equiparando el plazo razonable al plazo legal

¿Criterio jurisprudencial?

Para empezar, la existencia de una línea o criterio jurisprudencial es controversial.

¹⁰ STC EXP. N° N° 03184-2012-PA/TC. Fundamento 6.

¹¹ Fundamento 51 de la Sentencia.

Algunos juristas como César Gamba Valega y Omar Sar Suárez consideran que **sí existía un criterio o línea jurisprudencial** del TC al resolver controversias sobre el cobro de intereses moratorios habiendo excedido los órganos resolutores el plazo máximo que tenían para resolver.

Sar por ejemplo, considera que las decisiones previas, si bien no tenían el carácter de precedente, constituían una “interpretación uniforme”, “una argumentación que dice que no se puede cobrar intereses cuando se excede el plazo legal”¹².

¿Cuál sería el criterio que estuvo siguiendo el TC? Pues el que habría seguido en casos como el de Medina de Baca, Icatom, e Industrial Paramonga, en los cuales básicamente declaró fundada la demanda en atención a la vulneración del principio de razonabilidad y el derecho al plazo razonable.

Gamba considera que este criterio fue cambiado durante el periodo en el cual la magistrada Marianella Ledesma Narváez fue Presidenta del TC, desde enero de 2020 a diciembre de 2021, pues en los casos de discrepancia, tenía doble voto. Señala que hubieron 3 o 4 sentencias “sobre los mismos hechos” en las que se cambió el criterio de declarar las demandas fundadas en atención al principio de razonabilidad y el derecho al plazo razonable, para declarar improcedentes las demandas. A su juicio, “la justicia tributaria se perdió a partir de los fallos del propio TC, en los se declaraban improcedentes las demandas”¹³.

Otros juristas, como Durán Rojo, difieren de dicha postura, y consideran más bien que **no existía una línea jurisprudencial**. En su consideración “no es verdad que haya una misma línea de precedentes, la historia no empieza con Medina de Baca, empieza un poco más atrás”¹⁴

¿Es cierta dicha afirmación? Sí. Solo hace falta revisar algunas sentencias del TC para corroborarlo.

En la sentencia dictada en el Exp. N° 03373-2012-PA/TC (caso Zevallos Arévalo), emitida el 06 de mayo de 2013, por ejemplo, el Tribunal señaló que “si el actor declara una deuda menor a la que le corresponde, tiene que necesariamente hacerse responsable de asumir tanto la deuda no cancelada oportunamente como los intereses y multas que correspondan”¹⁵.

En esa línea también, en el Exp. N° 03184-2012-PA/TC (caso Baca Campodónico), emitida el 29 de enero de 2014, el Tribunal reiteró el criterio mencionado.

¹² Ideas sostenidas en el Conversatorio “Análisis multidisciplinario sobre el cobro de intereses moratorios por parte de la Sunat”, realizado por el Departamento de Posgrado de la Facultad de Derecho de la Universidad San Martín de Porres.

¹³ Ídem.

¹⁴ Ídem.

¹⁵ Fundamento 4.

Resalta que en el fundamento 6 de esta sentencia, el Tribunal reconoce que el primigenio artículo 33 no es inconstitucional, sino que respondía a decisiones de política fiscal: “La Administración Tributaria, simple y llanamente, ha liquidado la deuda aplicando los intereses correspondientes conforme a lo establecido en el Código Tributario. Así el recurrente juzgue que la modificación legal introducida al referido código resulta abusiva, no corresponde a este Colegiado pronunciarse sobre la conveniencia o inconveniencia de la opción elegida por el legislador, en tanto no se advierte la conculcación u amenaza de ningún derecho fundamental”.

En ese sentido, también señaló que “la pretensión del actor, en sí misma, no resulta atendible debido a que, contrariamente a lo que arguye, persigue un tratamiento discriminatorio respecto del resto de contribuyentes que sí cumplieron con liquidar adecuadamente y cancelar oportunamente sus deudas, o aunque su determinación fue reparada por la Sunat, asumieron su deuda tributaria con los intereses que se generaron”¹⁶

Entonces, si se puede identificar un “criterio” en estas sentencias, este sería que los intereses moratorios debían cobrarse incluso cuando se hubiera pasado el tiempo establecido por el plazo de ley. No obstante, también es posible identificar otro “criterio” posterior a estas sentencias, que es el que corresponde a las consideraciones caso por caso respecto a la vulneración o no del plazo razonable.

El mencionado “criterio” del plazo razonable había sido desarrollado anteriormente en la Sentencia recaída en el Expediente N° 3778-2004-AA/TC (caso no tributario), en la que se señaló que la duración del proceso se debe apreciar según las circunstancias de cada caso concreto y teniendo en cuenta: a) la complejidad del asunto, b) el comportamiento del recurrente, c) la forma en que el asunto ha sido llevado por las autoridades administrativas (es decir, lo que ordinariamente se demora en resolver determinado tipo de proceso, y d) las consecuencias que la demora produce en las partes.

Ese fue el “criterio” que también se siguió en el ámbito tributario. Las sentencias recaídas en los Expedientes N° 04532-2003-PA/TC (caso Icatom), 03468-2019-PA/TC (caso Interbank), 04084-2019-PA/TC (caso Supermercados Peruanos SA), 00222-2017-PA/TC (caso Scotiabank), 00225-2017-PA/TC (caso Telefónica), entre otras. Dichas sentencias también desarrollaron los criterios para evaluar la violación o no del derecho al plazo razonable.

Como se verifica, y conforme señala Antezana, “en un primer momento el TC desestimaba las pretensiones de inaplicación de los intereses moratorios; sin embargo, en un segundo momento, adoptó una línea jurisprudencial que dicta que en cada caso concreto se debe evaluar la complejidad del asunto, la conducta del interesado y la conducta de las autoridades, lo cual hacía imposible que exista divergencia alguna en la interpretación del artículo 33 del Código

¹⁶ STC EXP. N° 03184-2012-PA/TC. Fundamento 7.

Tributario y del derecho al plazo razonable u otros afines, dado que dependía de la evaluación de cada caso concreto”

Con ese marco, considero que la línea jurisprudencial que se ha seguido en el Tribunal respecto a los intereses moratorios no ha sido en lo absoluto consistente o uniforme. Algunos casos se declaraban fundados, otros improcedentes; unos planteaban una naturaleza indemnizatoria de los intereses moratorios, otros una naturaleza sancionatoria; algunos consideran que se agotó la vía previa, otros consideran que se debió interpuesto la queja o accionado el silencio administrativo negativo.

Es justamente por esta falta de uniformidad e inconsistencias que se estableció este “criterio” del plazo razonable, porque debía analizarse las circunstancias particulares de cada caso, que ciertamente eran distintas.

Por ello, coincido con la Sunat cuando señala¹⁷ que “no se puede resolver de la misma manera una multiplicidad de casos que requieren de una respuesta particular y diferenciada, más aún cuando la anterior composición resolvió a favor del Estado en más de 70 casos”, siendo inadecuado no haber recogido los criterios para evaluar la vulneración o no del plazo razonable en su precedente.

Equiparación del plazo razonable al plazo legal

El TC ha establecido básicamente la existencia de un “derecho a ser juzgado en un plazo legal”. Como se ha señalado previamente, existe una necesaria vinculación del precedente con el caso concreto. En el caso materia de análisis, podría concluirse que se ha vulnerado el plazo razonable, ya que se verifica que habían transcurrido más de 5 años en la resolución del recurso de apelación, y el Tribunal hace un escueto repaso de los criterios que sirven para analizar la vulneración o no del mencionado derecho.

En ese sentido, podría llegar a sostenerse que de la verificación de la actividad procesal del interesado, no se verifica una conducta dilatoria, pues como señala el TC, la propia Sunat reconoció expresamente que el retraso fue consecuencia de un actuar abusivo por parte de Maxco. Asimismo, al revisar la RTF, se podría afirmar que el asunto a determinar no era de mayor complejidad, conforme a la jurisprudencia del TC, que señala que determinar si lo declarado por la contribuyente a la Sunat está conformado por información cierta y completa o falsa e incompleta no resulta ser complejo.

Entonces, si bien podría llegarse la conclusión de que en el presente caso se vulneró el plazo razonable (aunque ello no sea así), ello no significa que el TC pueda a partir de este caso, de una pequeña empresa, establecer un criterio uniforme para todos los casos.

¹⁷ En su pedido de nulidad de la Sentencia.

Situación del artículo 33 luego del precedente

Como se ha señalado previamente, un aspecto en común que mantuvieron las 3 modificaciones al artículo 33 del Código Tributario fue la inaplicabilidad de la suspensión del cobro de intereses moratorios durante la tramitación de la demanda contencioso-administrativa, inaplicabilidad que nunca fue modificada desde su introducción con la primera modificación al mencionado artículo.

A pesar de ello, el precedente vinculante ha establecido una regla sustancial que le compete al Poder Judicial, y que va totalmente en contra de lo establecido en el actual artículo 33.

Desde el Ministerio de Economía y Finanzas¹⁸, han señalado mediante la sentencia emitida, “el Tribunal Constitucional asume el rol de un legislador positivo y excede así sus competencias, transgrediendo el principio de corrección funcional y afectando severamente la política tributaria.”

Considero que la decisión del Tribunal Constitucional de incluir al Poder Judicial dentro de su regla ha sido equivocada, pues va en contra de las decisiones del legislador a lo largo de los años de acuerdo al contexto socioeconómico de cada momento, es decir, en contra de las decisiones de política fiscal.

No es solo una coincidencia de que las modificaciones al artículo 33 hayan mantenido la inaplicabilidad de la suspensión del cobro de intereses moratorios durante la tramitación de la demanda contencioso-administrativa.

Coincido con Prado cuando señala que el concluir, en defensa del derecho de petición, que el cómputo de los intereses moratorios también debía suspenderse durante la tramitación del proceso contencioso administrativo, “no es necesariamente la más correcta, porque sino tendríamos que aceptar que la controversia tributaria empieza ante la administración tributaria y termina ante la Corte Suprema, cuando se tratan de dos planos diferentes. Por un lado, la controversia tributaria -altamente especializada- culmina ante el Tribunal Fiscal y por el otro, el contencioso administrativo es un proceso de control de la actividad de la administración y en algunos casos, de tutela de derechos (plena jurisdicción) (2023)”.

Creo que el Poder Judicial, tiene características particulares que han sido completamente omitidas por el TC. Por citar algunas, las principales razones de demoras de los procesos judiciales en el Perú son la alta carga procesal de los juzgados, la suspensión de los juzgados, huelgas, retraso en la entrega de notificaciones, entre otras.

Por ello, y en línea con lo que plantean Camacho y Sotelo (2023), no creo que las consecuencias de la demora en resolver procedimientos y procesos deban recaer en el acreedor tributario. Ello no sucede en otros procesos ni con otro tipo de acreedor.

¹⁸ Conforme al comunicado emitido por el Ministerio, de fecha 21 de febrero de 2023.

Ahora, cabe preguntarse si los jueces realmente van a hacer control difuso contra el artículo 33, o simplemente seguir el precedente. Considero que lo que finalmente van a hacer es aplicar el precedente, que básicamente los obliga a efectuar, en la práctica, una aplicación retroactiva de las modificaciones al mencionado artículo. Como señala Durán, “esto podría suponer que se deje de ver la razonabilidad del expediente para aplicar un precedente que se ha impuesto”¹⁹.

En ese sentido, considero que el Tribunal no ha evaluado con suficiencia ni efectuado un test valorativo sobre el extremo del artículo 33 que establece la inaplicabilidad de la suspensión de los intereses en el proceso contencioso-administrativo. En todo caso, considero que se debió evaluar la constitucionalidad del artículo en el proceso correspondiente.

■ ¿Qué se entiende por procedimiento o proceso en trámite?

Se entiende por procedimiento o proceso en trámite a aquellos casos que no hayan adquirido la autoridad de cosa juzgada.

Debido a la poca claridad que evidencia la sentencia, otro de los problemas que se extraen del precedente constitucional vinculante es determinar a qué casos es aplicable.

Como se ha señalado en el apartado de los antecedentes normativos, las modificaciones legislativas al artículo 33 del Código Tributario evidencian 4 esquemas o momentos, que determinan una aplicación distinta del cobro de intereses moratorios según el momento en que se haya iniciado el caso.

Se entiende por procedimiento o proceso en trámite a aquellos casos que no hayan adquirido la autoridad de cosa juzgada. En ese sentido, el precedente afecta a los siguientes casos:

1. A los que se rigen por el esquema inicial del artículo 33 del Código Tributario, es decir, a los que se iniciaron y siguen en trámite hasta antes de la vigencia de la primera modificación al mencionado artículo (que introdujo la suspensión del cobro de intereses moratorios tras vencer el plazo de 9 meses establecido para la RECLAMACIÓN)

¹⁹ Idea sostenida por el mencionado tributarista en el Conversatorio “Análisis multidisciplinario sobre el Cobro de intereses moratorios por parte de la SUNAT”, realizado por el Departamento de Posgrado de la Facultad de Derecho de la Universidad San Martín de Porres.



2. A los que se rigen por el segundo esquema, es decir, a los que se iniciaron (y están en trámite) desde que inicio la vigencia de la primera modificación hasta el momento en que se efectuó la segunda modificación al artículo 33 (que extendió la suspensión del cobro de intereses moratorios tras vencer el plazo máximo establecido a la etapa de APELACIÓN).



3. A los que se rigen por el tercer esquema, es decir, a los que se iniciaron (y siguen en trámite) desde que inició la vigencia de la segunda modificación hasta el momento en que se efectuó la tercera modificación hoy vigente.



Ahora, cabría preguntarse si el precedente afecta a los procedimientos en fase de cobranza coactiva ¿Estos son procedimientos en trámite?

Del mismo modo, podría cuestionarse si un procedimiento que se encuentra en etapa de cumplimiento, o un proceso que fue resuelto en el Poder Judicial y está en etapa de ejecución de sentencia constituyen procedimientos o procesos en trámite.

A partir de los términos “incluso en los procedimientos (o procesos) en trámite”, también cabría preguntarse si el precedente abre casos ya culminados, pues podría darse el supuesto de que alguien solicite la devolución del interés moratorio pagado a través de una solicitud de devolución²⁰, generando así un “procedimiento en trámite”.

El 13 de abril de 2023, se publicó la Casación N° 6619-2021, que puede ayudar a dilucidar las respuestas, pues se establecieron alcances respecto a la cosa juzgada, que además constituyen precedente vinculante de obligatorio cumplimiento.

En la mencionada Casación, señala que “en salvaguarda del principio de razonabilidad y del derecho al plazo razonable, como elemento del derecho al debido procedimiento administrativo, corresponde suspender la generación de intereses durante el tiempo en exceso que las autoridades administrativas demoraron en resolver los recursos presentados en la instancia de reclamación o apelación”. No obstante, también señala que dicha regla no es aplicable en los siguientes supuestos:

- 1) **A los procedimientos contencioso-tributarios** concluidos o con calidad de cosa decidida que se pronuncie sobre el cálculo de los intereses moratorios, por lo que no es aplicable a los procedimientos que se encuentran en etapa de ejecución;
- 2) **A los procesos judiciales** (contencioso administrativos o constitucionales) que cuenten con resolución judicial firme o con calidad de cosa juzgada que se pronuncie sobre el cálculo de los intereses moratorios, por lo que no es aplicable a la etapa de ejecución de dicha resolución judicial.

Como se verifica, esta sentencia convenientemente ha ayudado a dilucidar las respuestas, basándose en principios constitucionales como lo son los de cosa juzgada, seguridad jurídica, y cosa decidida.

De esa manera, respondiendo a las preguntas antes planteadas un procedimiento en fase cobranza coactiva, solo se vería constituido como un proceso en trámite si es que se apela en los plazos establecidos. De lo contrario, el procedimiento habrá quedado decidido, sin posibilidad a abrirse.

Los procedimientos y procesos en etapa de ejecución, conforme a lo señalado por la Corte Suprema, no entrarían en el supuesto de “en trámite” conforme a la regla sustancial establecida, ya que solo dan cumplimiento a lo ya decidido.

²⁰ Conforme al artículo 38 del TUO del Código Tributario.

Por último, respecto al supuesto de una solicitud de devolución, considero que la misma no constituye un “procedimiento en trámite”, pues es recién a partir de la solicitud que se iniciaría uno.

- **¿Los contribuyentes que sí pagaron su deuda con intereses moratorios devengados incluso luego del vencimiento del plazo legal para resolver de los órganos resolutores podrían solicitar la devolución del interés pagado?**

No. Considero que los contribuyentes que sí pagaron su deuda con intereses moratorios devengados incluso luego del vencimiento del plazo legal para resolver de los órganos resolutores no podrían solicitar la devolución del interés pagado, pero sí podrían alegar una vulneración al principio de igualdad.

En línea con la pregunta anterior, no podría concebirse una devolución del monto correspondiente a los intereses moratorios, devengados habiendo excedido el plazo máximo para resolver de los órganos resolutores, porque a efectos prácticos las reglas establecidas en el precedente afectan solo a los procedimientos en trámite, es decir a los que no hayan adquirido la autoridad de cosa juzgada.

El precedente establecido no genera la posibilidad de abrir casos ya culminados. Lo que sí considero que se puede alegar, y por ello la distinción de este apartado con el anterior, es la vulneración a un principio constitucional, el de igualdad.

Como señala Sevillano, “la igualdad tributaria consiste en tratar igual a aquellos con similar capacidad contributiva y de modo desigual a aquellos con capacidades contributivas diferentes, de tal modo que se propicie una igualdad tributaria reflejada en el similar esfuerzo que debe demandar a los sujetos el pago de un tributo” (2014: 138).

Desde la Sunat, han señalado que el principal perjuicio que se genera a raíz de la sentencia es un efecto no material: “la desigualdad que se genera, ya que hay una contraposición entre el contribuyente que ha pagado y que hace el esfuerzo para pagar sus deudas tributarias, versus el que tiene posibilidades de contratar defensa, de interponer recursos, de prolongar el proceso”, “la desigualdad se genera en la medida que uno tiene los medios y el otro no, uno tiene las oportunidades y el otro no”.²¹

En ese sentido, Durán Rojo también plantea: “si yo pagué correctamente esos intereses cuando fue, y hoy día veo a otra empresa, que por haberse alargado

²¹ Afirmaciones de Renzo Díaz González, procurador de la Sunat, en entrevista para La República.

(su procedimiento o proceso) le están dando este beneficio de condonación de deuda, porque eso es lo que es, ¿yo también puedo pedirlo?, ¿puedo solicitarlo administrativamente?”²².

Es en esa línea que en el comunicado que emitió a raíz de la sentencia, el MEF ha señalado que se genera un trato discriminatorio en perjuicio de los buenos contribuyentes.

¿Se ve comprometido entonces el principio de igualdad? Considero que sí, pues en la práctica quienes tienen más capacidad contributiva se están viendo “exonerados” de pagar intereses, mientras que quienes no la tenían, han terminado pagando los devengados incluso habiendo excedido el plazo legal para resolver de los órganos resolutores.

Además, creo que también se resalta la afectación a este principio desde la perspectiva

Además, considero que este principio se ve también transgredido con la aplicación retroactiva de las modificaciones al artículo 33 que en la práctica se está generando, pues, en línea con Chávez Gonzáles, esta aplicación “de alguna manera afecta el principio de igualdad en perjuicio de los contribuyentes que cumplieron oportunamente sus obligaciones tributarias, por lo que debe haber lugar a la devolución o compensación de los impuestos (en este caso intereses) a fin de respetar este principio” (2009: 178). Sin embargo, como señalo el mencionado autor, “es práctica generalizada de las Naciones dar efecto retroactivo a las leyes tributarias sin lugar a devolución ni compensación de impuestos ya pagados”.

Por último, creo que debe descartarse la afectación a este principio (en el sentido de igualdad ante la ley), desde la perspectiva de Gamba, en la medida que señala que “cuando los contribuyentes incumplen la ley, la Administración aplica intereses, sanciones, multas, pero la Administración pretende sostener que ella va a incumplir la ley y que no va a pasar nada”²³. Esto en razón de que, conforme a lo desarrollado, la Administración no estaba incumpliendo la ley, sino que estaba cumpliendo lo que ella decía, conforme a cada momento (esquema) antes de las modificaciones al artículo 33.

²² Ideas sostenidas en el Conversatorio “Implicancias del precedente vinculante del Tribunal Constitucional sobre los intereses moratorios”, realizado por Junta De Decanos De Colegios de Contadores.

²³ Idea sostenida por el mencionado tributarista en el Conversatorio “Análisis multidisciplinario sobre el Cobro de intereses moratorios por parte de la SUNAT”, realizado por el Departamento de Posgrado de la Facultad de Derecho de la Universidad San Martín de Porres.

■ ¿Cómo se prueba la mala fe y conducta temeraria?

La mala fe y la conducta temeraria son de difícil de probanza. Considero que el Tribunal Constitucional ha impuesto un estándar probatorio alto en menoscabo de la Administración Tributaria.

En efecto, otro de los problemas que se desprende del precedente vinculante establecido es la probanza de la mala fe y la conducta temeraria.

Conforme a la regla sustancial establecida, el cobro o no de los intereses moratorios, se ve supeditado a que, tanto la Administración Tributaria como el Poder Judicial, prueben objetivamente que el motivo del retraso fue consecuencia de la conducta de mala fe o temeraria del administrado.

¿Qué es la mala fe y qué es la temeridad? ¿Son lo mismo o son conceptos distintos? Como bien refiere Palacios Pareja (2016), a lo largo de todo el Código Procesal Civil se hace uso indistinto de las palabras temeridad y mala fe, como si significaran lo mismo, atribuyéndole las mismas consecuencias jurídicas, sin embargo, se trata de dos conceptos distintos.

En ese sentido, el mencionado autor señala que, mientras la temeridad procesal, “consiste en la conducta de quien sabe o debe saber su mínima razón para litigar y, no obstante, lo hace, abusando de la jurisdicción”; la mala fe, “se configura en cambio, por el empleo arbitrario del proceso o actos procesales, en contraposición a los fines de la jurisdicción, con un objeto netamente obstruccionista”.

Pero, ¿cómo se prueba objetivamente la mala fe o la conducta temeraria? Ciertamente es casi imposible. Como señalan Camacho y Sotelo (2023), “si bien el precedente dice que la Administración Tributaria puede probar la mala fe o temeridad del contribuyente al litigar, y así extender el cómputo de intereses moratorios más allá del plazo legal; esta probanza, en nuestro sistema legal, casi no tiene referentes, o es casi imposible”

El Código Tributario no hace referencia a ninguno de estos conceptos. Por ello, en línea con la Norma IX del referido texto, es necesario recurrir a otras normas del ordenamiento jurídico.

En ese sentido, el artículo 112 del Código Procesal Civil (CPC) establece una lista de supuestos en los que se considera ha habido mala fe o conducta temeraria.

Recurrir a este artículo trae más problemas más respuestas. ¿Cuándo sería manifiesta la carencia de fundamento jurídico de la demanda? A juicio de Luis

Durán Rojo, podría sostenerse que un contribuyente tenía carencia de fundamento cuando pierde en la Corte Suprema de la República, y entonces, si siguiéramos esa ruta, siempre habría mala fe o temeridad en el contribuyente cuando pierde un caso²⁴.

Otro problema que recae sobre estos dos conceptos es que el propio Tribunal Constitucional ha establecido que la Sunat no puede presumir la mala fe de los contribuyentes²⁵. Dicha concepción se opone a que ahora la Administración va a tener que probar de forma fehaciente la mala fe o temeridad.

En ese sentido, resaltaría también el principio de licitud, que como señala Prado (2023), “nos lleva a presumir que todos los actos del administrado contribuyente gozan de legalidad”, siendo que la sentencia obliga a la administración fiscal a romper con dicho principio si es que, a raíz del precedente, se le quiere imputar al contribuyente el pago de intereses moratorios.

Al respecto, considero que hubiese sido más adecuado invocar uno de los principios generales del derecho administrativo, el de presunción de veracidad, según el cual, “en la tramitación del procedimiento administrativo, se presume que los documentos y declaraciones formulados por los administrados en la forma prescrita por esta Ley, responden a la verdad de los hechos que ellos afirman”²⁶, y no el principio de licitud, que es un principio de la potestad sancionadora administrativa²⁷, pues los intereses moratorios no constituyen sanciones, sino que son parte de la deuda tributaria y su naturaleza, como se ha señalado, es más bien indemnizatoria y disuasiva.

Retomando la dificultad en la probanza de la mala fe y temeridad, creo que corresponderá a los órganos resolutores evaluar caso por caso los supuestos descritos por el artículo 112 del CPC, guiándose también, de los demás artículos pertinentes del mencionado texto, como lo son los artículos 109, 110, y 111, que refieren a los deberes y responsabilidades de las partes, abogados y apoderados.

Se ha fijado un estándar probatorio alto, y como señala Prado, palabras como “probar objetivamente”, o “acreditada conducta” reflejan este estándar en donde la prueba aportada por la administración debe alcanzar niveles de certeza. “No es posible establecer desde hoy criterios concretos de ese estándar, la jurisprudencia administrativa será la encargada de fijar argumentativamente dichos criterios o niveles de corroboración” (2023).

²⁴ Idea sostenida en el Conversatorio “Implicancias del precedente vinculante del Tribunal Constitucional sobre los intereses moratorios”, realizado por Junta De Decanos De Colegios de Contadores.

²⁵ STC EXP. N° 04082-2012-PA/TC. Fundamento 69.

²⁶ Artículo IV, inciso 1.7 del Título Preliminar del TUO de la Ley N° 27444.

²⁷ Artículo 248, inciso 9 del TUO de la Ley N° 27444.

Creo que lo ideal hubiera sido que el Tribunal siga su propio desarrollo jurisprudencial, en el que desarrolla los criterios para evaluar cuándo se ve vulnerado el plazo razonable: la complejidad del asunto, la actividad procesal del interesado, la conducta de las autoridades, y la afectación generada en la situación jurídica de la persona involucrada en el proceso. Dichos criterios fueron omitidos por completo en las reglas del precedente vinculante.

CONCLUSIONES

La sentencia emitida sobre el caso Maxco evidencia problemas a nivel procesal, sustancial y de política fiscal. El tribunal no ha desarrollado una adecuada argumentación en su sentencia, y las reglas establecidas en el precedente constitucional vinculante son cuestionables.

El Tribunal no ha respetado los criterios establecidos en su propia jurisprudencia respecto a la suspensión del cobro de intereses moratorios, siendo que con su fallo ha terminado por equiparar el plazo razonable al plazo legal.

El precedente afecta solo a casos que no han adquirido la autoridad de cosa juzgada. En ese sentido, los contribuyentes que pagaron su deuda con intereses moratorios devengados incluso luego de vencer el plazo máximo para resolver de los órganos resolutores no podrían solicitar una devolución, comprometiendo así el principio de igualdad tributaria.

La única manera ahora (ya que antes se analizaba caso por caso según el criterio del plazo razonable) de que se computen intereses moratorios luego de vencido el plazo legal de los órganos resolutores para resolver es acreditando de manera fehaciente la mala fe o temeridad del administrado o justiciable, lo que en la práctica es sumamente difícil.

BIBLIOGRAFÍA

Antezana, C. (2023) “La ilegitimidad e irrazonabilidad del precedente vinculante del Tribunal Constitucional que dispone la inaplicación de los intereses moratorios en materia tributaria”. Gaceta Constitucional, (184), 23-38.

Camacho, M. & Sotelo, E. (2023) “Litigios e Intereses moratorios tributarios”. Ministerio de Economía y Finanzas. Recuperado de:
https://www.mef.gob.pe/es/?option=com_content&view=article&id=7676&Itemid=102627

Chávez, Á. (2009) “El Principio de la "Retroactividad" de la Ley Tributaria en la Constitución Política de 1993”. Derecho & Sociedad, (33), 171-178. Recuperado de:
<https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/17468>

Durán, L. y Arbieta, H. (2023) “Reflexiones sobre la posición del Tribunal Constitucionoal peruano respecto a los intereses moratorios en materia tributaria”. Ius Et Veritas.

El Peruano (2023) “Sentencia del TC desincentiva el pago oportuno”. El Peruano. Diario Oficial del Bicentenario. Recuperado de:
<https://www.elperuano.pe/noticia/206217-sentencia-del-tc-desincentiva-el-pago-oportuno>

Noguerol, E. (2023) “Caso MAXCO: Análisis de la sentencia del Tribunal Constitucional N.º 10/2023”. Enfoque Derecho. Recuperado de:
<https://www.enfoquederecho.com/2023/03/06/caso-maxco-analisis-de-la-sentencia-del-tribunal-constitucional-n-o-10-2023/>

Núñez, S. (2014). “¿Cuándo pagar Intereses Moratorios Tributarios?”. Derecho & Sociedad, (43), 229-237. Recuperado de:
<https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/12572>

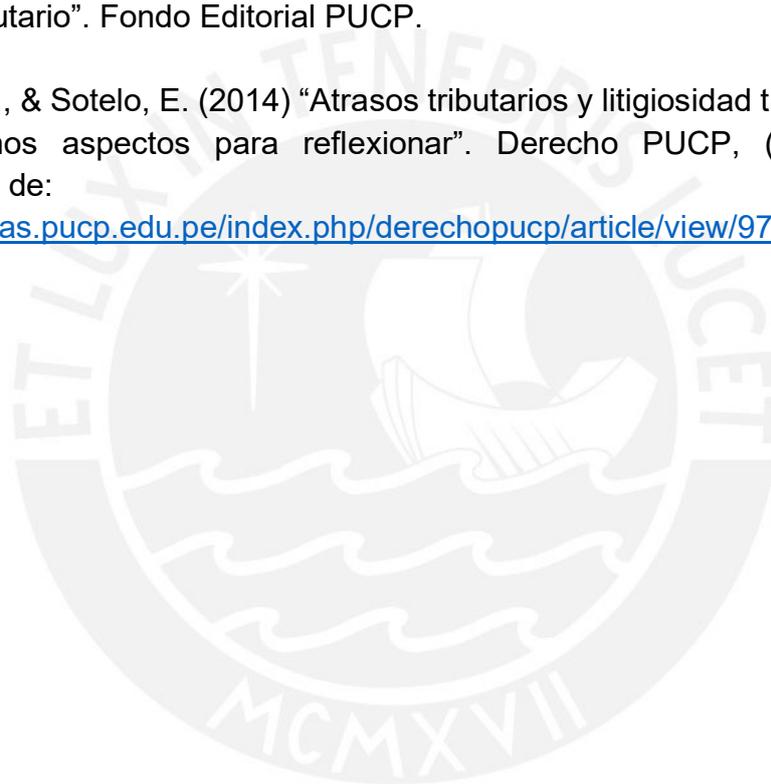
Palacios, E. (2016) “Temeridad o Mala Fe”. En Código Procesal Civil Comentado. Gaceta Jurídica, pp. 654-662). Recuperado de:
<http://www.estudiopalacios.net/inc/Temeridad%20o%20mala%20fe.pdf>

Prado, R. (2023) “¿Los pecadores se benefician de los justos? Entendiendo el precedente MAXCO. [STC 03525-2021-PA/TC]”. Litigio 360. Recuperado de: <https://rpb.pe/los-pecadores-se-benefician-de-los-justos-entendiendo-el-precedente-maxco-stc-03525-2021-pa-tc/>

Salazar, E. (2023) “Renzo Díaz González: TC inaplica intereses tributarios con un fallo que perjudica a todos los peruanos”. La República. Recuperado de: <https://larepublica.pe/economia/2023/02/23/renzo-diaz-gonzalez-tc-inaplica-intereses-tributarios-con-un-fallo-que-perjudica-a-todos-los-peruanos-sunat-tribunal-constitucional-recaudacion-tributaria-1134015>

Sevillano, S. (2014) “Lecciones de Derecho Tributario. Principios Generales y Código Tributario”. Fondo Editorial PUCP.

Sevillano, S., & Sotelo, E. (2014) “Atrasos tributarios y litigiosidad tributaria en el Perú, algunos aspectos para reflexionar”. Derecho PUCP, (72), 71-101. Recuperado de: <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechopucp/article/view/9771/10182>





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.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

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

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

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



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



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

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

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

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



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

Sobre la aplicación de intereses moratorios en las deudas tributarias

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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



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

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

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

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

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

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



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

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

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

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

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

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

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

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

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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

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

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

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

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

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



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



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

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

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

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



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

