



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 04532-2013-PA/TC

ICA

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

### SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

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

#### ASUNTO

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

#### ANTECEDENTES

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

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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 04532-2013-PA/TC

ICA

ICATOM SA, REPRESENTADA POR

FERNANDO MARTÍNEZ RAMOS

(GERENTE GENERAL)

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

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

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

## FUNDAMENTOS

### §1. Delimitación del petitorio

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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 04532-2013-PA/TC

ICA

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

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

## §2. Cuestión previa

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

## §3. Procedencia de la demanda

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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 04532-2013-PA/TC

ICA

ICATOM SA, REPRESENTADA POR

FERNANDO MARTÍNEZ RAMOS

(GERENTE GENERAL)

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

*Agotamiento de la vía administrativa*

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

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

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

*Ausencia de vías igualmente satisfactorias*

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



**TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**



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

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

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

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

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

**§4. Análisis de la controversia**

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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 04532-2013-PA/TC

ICA

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

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

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

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



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 04532-2013-PA/TC

ICA

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

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

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

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

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

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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 04532-2013-PA/TC

ICA

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

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

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

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

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

§4.3. Análisis del presente caso

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





TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 04532-2013-PA/TC

ICA

ICATOM SA, REPRESENTADA POR

FERNANDO MARTÍNEZ RAMOS

(GERENTE GENERAL)

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 04532-2013-PA/TC

ICA

ICATOM SA, REPRESENTADA POR

FERNANDO MARTÍNEZ RAMOS

(GERENTE GENERAL)

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

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

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

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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 04532-2013-PA/TC

ICA

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

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

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

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

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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 04532-2013-PA/TC

ICA

ICATOM SA, REPRESENTADA POR

FERNANDO MARTÍNEZ RAMOS

(GERENTE GENERAL)

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

30. Si bien la parte recurrente no ha planteado de manera expresa la vulneración de su derecho al plazo razonable, este Tribunal advierte de lo puesto en autos que los cuestionamientos dirigidos contra la administración tributaria, están también relacionados con la presunta inobservancia del derecho al plazo razonable en sede administrativa. En efecto, ello se desprende del tenor de la demanda cuando la recurrente refiere que, a pesar que el Tribunal Fiscal tenía legalmente doce meses para emitir pronunciamiento respecto de la apelación que interpuso contra la Resolución de Intendencia 1050140000946/SUNAT, ello ocurrió luego de cuatro años y siete meses pese a que, según indica, Icatom S.A. no tuvo una conducta obstructiva que afectara el normal desarrollo del procedimiento administrativo (Cfr. fojas 68 y 69). Por lo tanto, en el caso de autos corresponde, en primer término, analizar si es que existió o no una vulneración del derecho al plazo razonable en sede administrativa.
31. Ahora, si bien es cierto que en el presente caso el Tribunal Fiscal no ha sido emplazado, este Colegiado debe advertir que el análisis respecto de la eventual vulneración del derecho al plazo razonable se hará sobre el contexto del procedimiento administrativo tributario como un todo, es decir, las actuaciones seguidas tanto ante la Sunat como ante el propio Tribunal Fiscal. Esto se justifica debido a que se trata de un análisis de puro derecho, que comprende una evaluación objetiva sobre las posibles demoras en que pudiera haber incurrido la administración tributaria en resolver el caso plantado en sede administrativa.
32. Como ha sido reiterado en reciente jurisprudencia de este Tribunal, el contenido del derecho al plazo razonable del proceso constituye una manifestación implícita del derecho al debido proceso reconocido en el artículo 139.3 de la Constitución y despliega sus efectos jurídicos a todo tipo de proceso o procedimiento penal, civil, laboral, administrativo, corporativo, etc. [STC 04179-2014-PHC/TC, fundamento 9; STC 00295-2012-PHC/TC, fundamento 2]. Así, el plazo de un proceso o un procedimiento será razonable sólo si es que aquél comprende un lapso de tiempo que resulte necesario y suficiente para el desarrollo de las actuaciones procesales necesarias y pertinentes que requiere el caso concreto, así como para el ejercicio de los derechos de las partes de acuerdo a sus intereses, a fin de obtener una respuesta definitiva en la que se determinen los derechos u obligaciones de las partes.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 04532-2013-PA/TC

ICA

ICATOM SA, REPRESENTADA POR

FERNANDO MARTÍNEZ RAMOS

(GERENTE GENERAL)

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

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

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

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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 04532-2013-PA/TC

ICA

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

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

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

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

35. Este Tribunal ha establecido que el cómputo del plazo razonable del proceso debe iniciarse desde el momento en que la persona conoce de la atribución o del cargo que le afecta a sus intereses, y culmina con la decisión que resuelve de manera definitiva su situación jurídica o determina sus derechos u obligaciones [Expediente 00295-2012-PHC/TC, fundamento 5]. En el ámbito de los procedimientos administrativos, que el artículo 29 del TUO de la Ley de Procedimientos Administrativos General –Decreto Supremo 006-2017-JUS- los define como el “conjunto de actos y diligencias tramitados en las entidades, conducentes a la emisión de un acto administrativo que produzca efectos jurídicos individuales o individualizables sobre intereses, obligaciones o derechos de los administrados”, resulta claro que el inicio del procedimiento se entiende desde que la administración pone en conocimiento del administrado algún acto administrativo que tenga incidencia en sus intereses.

36. En el presente caso, dado que las Resoluciones de Multa 101-002-0001905; 101-002-0001906; 101-002-0001907; 101-002-0001908; 101-002-0001909 –que fueron objeto de cuestionamiento en sede administrativa por parte de la recurrente– le fueron notificadas con fecha 12 de octubre de 2006 (fojas 5 a 9),



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 04532-2013-PA/TC

ICA

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

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

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

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

*Análisis del derecho al plazo razonable en la presente controversia*

a) *Complejidad del asunto*

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

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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 04532-2013-PA/TC

ICA

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

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

b) *Actividad o conducta del interesado*

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

c) *La conducta de las autoridades administrativas*

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

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





TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 04532-2013-PA/TC

ICA

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

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

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

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

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

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

*Conclusión sobre el plazo razonable*

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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 04532-2013-PA/TC

ICA

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

*Efectos de la vulneración del derecho al plazo razonable*

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

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

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

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

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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 04532-2013-PA/TC

ICA

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

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

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

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

**HA RESUELTO**

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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



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

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

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

Publíquese y notifíquese.

SS.

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

*Miranda Canales*  
7

*[Handwritten signatures and initials]*

**Lo que certifico:**

*[Signature]*  
Flavio Reátegui Apaza  
Secretario Relator  
TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 04532-2013-PA/TC

ICA

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

### FUNDAMENTO DE VOTO DEL MAGISTRADO ESPINOSA-SALDAÑA BARRERA

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

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

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

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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 04532-2013-PA/TC

ICA

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

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

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

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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 04532-2013-PA/TC

ICA

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

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

S.

ESPINOSA-SALDAÑA BARRERA

*Flavio Reátegui Aprza*  
Lo que certifico:

*Flavio Reátegui Aprza*  
Flavio Reátegui Aprza  
Secretario Relator  
TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 04532-2013-PA/TC

ICA

ICATOM S.A. Representado(a) por

FERNANDO MARTINEZ RAMOS -

GERENTE GENERAL

### VOTO SINGULAR DE LA MAGISTRADA LEDESMA NARVÁEZ

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

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

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

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





TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 04532-2013-PA/TC

ICA

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

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

Mis razones son las siguientes:

#### Del recurso de queja

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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 04532-2013-PA/TC

ICA

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

5. En ese sentido, debemos entender que existe un mecanismo procesal específico a favor de los administrados para reclamar, concretamente, cuando el Tribunal Fiscal incumpla su deber funcional de resolver el recurso de apelación en el plazo legal. Por eso, si existe esta vía legalmente establecida para denunciar esta irregularidad, se desprende entonces que, si el deudor tributario no lo interpone, es o porque intencionalmente no desee que se resuelva su recurso en el corto tiempo para, así, no tener que pagar, eventualmente, su deuda en forma inmediata; o, porque es simplemente negligente en la defensa de sus intereses. En ambos casos, el administrado consiente el paso del tiempo.

6. De esto no se sigue que la suscrita justifique que la Administración Tributaria no cumpla con resolver los recursos en un plazo razonable, pues se trata de la infracción de un deber funcional, producto del cual el fisco deja de recaudar los tributos y las multas debidas. Lo que quiero resaltar es que, en paralelo con ello, no es posible tampoco premiar al deudor que impugna, a sabiendas que su actividad recursiva generará intereses moratorios conforme al artículo 33 del T.U.O. del Código Tributario, y, ante el plazo vencido, se mantiene pasivo y no muestra interés en que ésta sea corregida mediante el recurso de queja especialmente habilitado por el legislador.

7. Discrepo con la mayoría del TC en cuanto a su decisión de tomar como criterio solamente la fecha del vencimiento del plazo legal para resolver el recurso de apelación como referencia para suspender la acumulación de intereses, en buena cuenta porque dicha fecha *per se* no discrimina, en ningún sentido, entre los deudores tributarios que son diligentes y los que no, entre los cuales, incluye a aquéllos que deliberadamente no desean pagar al fisco y solo les interesa alargar las deudas con la interposición de recursos administrativos, esperando que en el camino aparezca alguna excepción, una dispensa, algún cambio legislativo o jurisprudencial, que los favorezca.

8. Por ello, en mi opinión, la suspensión de los intereses moratorios debe estar restringido únicamente para aquellos contribuyentes que, con diligencia, han interpuesto el recurso de queja, cuestionando precisamente el exceso de tiempo del Tribunal Fiscal en emitir su resolución en el plazo legal. En ese sentido, hasta el 12 julio 2014, fecha en que se modifica el artículo 33 del T.U.O. del Código Tributario mediante la Ley 30230, el criterio para suspender los intereses moratorios no debe ser a partir del vencimiento del plazo legal máximo para resolver la apelación, sino la presentación del recurso de queja ante el Ministerio de Economía y Finanzas.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 04532-2013-PA/TC

ICA

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

### Análisis del caso concreto

9. En el presente caso, la empresa recurrente cuestiona el procedimiento de ejecución coactiva iniciado por la Sunat con la Resolución de Ejecución Coactiva 101-006-0016924, en vista que ha liquidado su deuda en S/. 328,932.00 nuevos soles, que corresponden a las multas impuestas y a la acumulación de intereses moratorios, liquidación la cual considera arbitraria. Afirma que el Tribunal Fiscal tardó cuatro años y siete meses en resolver su recurso de apelación, lo que vulneró el principio de razonabilidad y, por ello, solo debe pagar los intereses moratorios calculados únicamente hasta la fecha en que el Tribunal Fiscal tuvo plazo para resolver su apelación, que fue el 31 de julio de 2008.

10. En efecto, de autos se aprecia que la recurrente fue notificada el 12 de octubre de 2006 con las resoluciones de multa, expedidas por la Sunat, por razón de haber declarado cifras o datos falsos que inciden en la determinación de la obligación tributaria, contra las cuales interpuso recurso de reclamación, la que fue declarada infundada el 31 de mayo de 2007 mediante la Resolución de Intendencia 1050140000946/SUNAT. Luego, el 9 de julio de 2007, el recurrente presentó recurso de apelación contra la precitada decisión, la cual fue elevada al Tribunal Fiscal el 1 de agosto de 2007 mediante Oficio 326-2007. Con Resolución 1853-1-2012, de fecha 3 de febrero de 2012, el Tribunal Fiscal resuelve el recurso de apelación, declarándolo infundado. Y finalmente, con fecha 2 de mayo de 2012, se notifica la resolución del Tribunal Fiscal y, con fecha 17 de mayo del mismo año, se notifica la Resolución de Ejecución Coactiva 101-006-0016924, que requiere el pago de S/. 328,932.00 nuevos soles.

11. Sobre el particular, debe precisarse que el recurso de apelación de la demandante debió resolverse hasta el 1 de agosto de 2008, plazo de doce meses establecido en el artículo 150 del T.U.O. del Código Tributario, no obstante, el Tribunal Fiscal emitió resolución el 3 de febrero de 2012. Es decir, tuvo un retraso de aproximadamente 3 años y 6 meses; sin embargo, de los autos, no se aprecia que en todo ese tiempo la recurrente haya interpuesto contra el Tribunal Fiscal el recurso de queja regulado en los artículos 144 *in fine* y 155 del T.U.O. del Código Tributario, reclamando por la demora en resolver su recurso.

12. Por lo tanto, consintió el paso del tiempo al no presentar el recurso de queja y, por ende, no es posible que, en etapa de ejecución coactiva del procedimiento contencioso-tributario, recién cuestione la demora y alegue la suspensión de los intereses moratorios por el retraso del Tribunal Fiscal, cuando teniendo la oportunidad no lo hizo.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 04532-2013-PA/TC

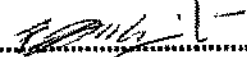
ICA

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

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

  
LEDESMA NARVÁEZ

**Lo que certifico:**

  
Flavio Reátegui Apaza  
Secretario Relator  
TRIBUNAL CONSTITUCIONAL