

























pueda libremente escoger la persona o entidad presuntamente afectada, sino que ello debe realizarse en estricto cumplimiento de los parámetros establecidos en el Expediente 02383-2013-PA/TC, como ya se ha indicado.

25. Por otro lado, debe también mencionarse que la impugnación solo en el extremo del pago de los intereses moratorios es un asunto que no debe ser examinado en la justicia constitucional, sobre todo si, como ha ocurrido en este caso, la entidad recurrente decidió iniciar un proceso contencioso administrativo en el que impugnó la validez de las resoluciones de la Sunat y del Tribunal Fiscal. Al respecto, el artículo 28 del Código Tributario dispone que la deuda tributaria está constituida por el tributo, las multas y los intereses. Por ello, el hecho de presentar una demanda de amparo con el propósito de cuestionar las resoluciones administrativas que reconocían la deuda tributaria, cuando ello también fue efectuado en el proceso contencioso administrativo que inició la propia entidad recurrente, solo demuestra que Scotiabank Perú S.A.A inició prematuramente el trámite en la justicia constitucional.
26. De lo expuesto, es posible concluir que, en el supuesto que se hubiese amparado la demanda en la sede contencioso administrativa, se habría declarado la nulidad de las resoluciones administrativas que son el soporte de los intereses moratorios. Ahora bien, la entidad recurrente podría argumentar que el recurso de casación (que puso fin al proceso contencioso administrativo) fue declarado infundado por la Sala Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República mediante Cas. 9261-2016-LIMA, de fecha 4 de julio de 2017 -tal y como se puede apreciar en el portal web del sistema de consulta de expedientes judiciales de la referida Corte Suprema- y que, en ese sentido, ya sería competente la justicia constitucional para conocer de este caso.
27. Sin embargo, este Tribunal considera que esta forma de entender la justicia constitucional afectaría la lógica residual y excepcional que brinda el proceso de amparo. Como ha señalado Néstor Sagüés,

únicamente es admisible el amparo, entonces, ante la inoperancia de todos los demás trámites procesales ya legislados, para atender idóneamente el problema plantado: el amparo, se ha dicho, presupone el desamparo. De allí que el empleo de esta especialísima acción requiere de una madurez particular de jueces y letrados: se desnaturaliza tanto al amparo utilizándolo para el planteo de cualquier litis, como rechazándolo siempre, arguyendo que hay vías judiciales o administrativas para el caso litigioso [Sagüés, Néstor. “Acción de Amparo”, en Derecho Procesal Constitucional. Tomo 3. Buenos Aires, Editorial Astrea, pág. 176].
28. De esta manera, no por el hecho que el proceso contencioso ya haya culminado se puede sostener que se habilita un pronunciamiento de fondo de este Tribunal. En efecto, si se llegara a alentar esta lectura de las reglas establecidas en la normatividad procesal constitucional, se alentaría la interposición de demandas paralelas con el propósito que, en una de ellas, se acepte lo solicitado por los



presuntos afectados. Esto, además, generaría un recurrente e innecesario uso de la justicia constitucional.

29. En este caso, la justicia constitucional fue activada prematuramente, ya que existían trámites procesales que podían atender de forma idónea y efectiva los argumentos planteados por la entidad recurrente. Por ello, también es improcedente la demanda por este motivo.

### **§3. Consideraciones en relación con la presunta vulneración del derecho al plazo razonable en sede administrativa**

30. Sin perjuicio de lo expuesto en el apartado anterior, el Tribunal también desea destacar que, en el desarrollo del proceso contencioso tributario, la entidad recurrente no interpuso ninguno de los mecanismos que establece la ley para el cuestionamiento de la dilación a nivel administrativo.
31. En efecto, de la revisión de los actuados en sede administrativa se advierte que Scotiabank Perú S.A.A no hizo uso de los mecanismos legales pertinentes para cuestionar una eventual demora en la resolución de la controversia. Sobre ello, el Código Tributario regula, en el artículo 115, el recurso de queja, el cual se presenta cuando, en el trámite del procedimiento contencioso tributario, existan 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.
32. Ahora bien, no se trata, ciertamente, de un recurso en sentido estricto, ya que su interposición no supone que la Administración se pronuncie sobre el fondo. Sin embargo, sí permite corregir las actuaciones administrativas o procedimientos que devienen en irregulares. Entre las actuaciones administrativas irregulares, dicho código ha establecido en forma 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* dispone 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.
33. 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.



34. De este modo, la queja se configura como 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 ello, se puede afirmar que existían canales específicos para cuestionar esta clase de irregularidades. En este caso, el no utilizar esta clase de mecanismos bien es un accionar negligente por parte de la entidad recurrente, ya que, eventualmente, supone la idea que no impugna el plazo que emplea la administración para resolver.
35. La suspensión de los intereses moratorios debe estar restringida 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 todo caso, aunque se podría sostener que no existe el deber de agotar la vía previa debido a que la administración no habría resuelto la controversia dentro del plazo establecido por la ley, lo cierto es que esto tampoco supone que, al interior de los respectivos procesos -sean administrativos o judiciales- los presuntos perjudicados no utilicen los respectivos mecanismos dispensados por la ley para cuestionar la conducta de las autoridades estatales.
36. La justicia constitucional demanda que, por lo general, las personas o entidades supuestamente afectadas por alguna conducta -sea del poder público o de parte de privados- no consientan, en el marco de la actuación de aquellas, alguna posible vulneración de derechos fundamentales; antes bien, la competencia de la justicia constitucional solo podrá ser activada cuando las conductas cuestionadas hubiesen sido debidamente impugnadas al interior del proceso respectivo.
37. Los criterios relativos a la determinación del plazo razonable, los cuales han sido ampliamente desarrollados en la jurisprudencia de este Tribunal, también confirman esta lectura en relación con la impugnación, en el seno del proceso respectivo, de todas aquellas conductas que puedan generar posibles vulneraciones a los derechos fundamentales. En efecto, se ha precisado que, cuando se examina el criterio sobre la actividad o conducta procesal del interesado, se debe analizar, entre otros factores, la diligencia de su conducta [STC 00295-2012-HC, fundamento 4].
38. De este modo, cuando ha sido el presunto afectado el que ha dejado consentir el transcurso del tiempo -al no emplear los mecanismos procesales que la ley prevé-, no se encontraría facultado a cuestionar, con posterioridad, la dilación respectiva en el marco de un proceso constitucional. Para este Tribunal, es determinante examinar, para evaluar la procedencia de un proceso de tutela de derechos, si es que se ha denunciado, empleando los mecanismos procesales regulados en la ley, las presuntas vulneraciones de los derechos apenas estas se hayan conocido.
39. De similar forma, sería innecesario un eventual pronunciamiento sobre el punto relativo a la supuesta vulneración del derecho al plazo razonable en sede administrativa. En efecto, en la medida en que la administración emitió un pronunciamiento definitivo, y ha resuelto la situación jurídica de la entidad



recurrente, no resulta necesario analizar el fondo del caso, ya que la finalidad de los procesos constitucionales es la de reponer la situación al estado de cosas previo a la interposición de la demanda. Por lo demás, y como se ha indicado, los cuestionamientos sobre el cálculo de los intereses moratorios debieron ser expuestos en la vía contencioso administrativa y no en la vía del amparo, tal y como se indicó *supra*.

40. De todo lo expuesto, también estima que los argumentos expuestos refuerzan la declaratoria de improcedencia en el caso *sub litis*, ya que los cuestionamientos relacionados a una eventual vulneración del plazo razonable no fueron controvertidos a través del uso de los mecanismos procesales pertinentes, a lo que debe agregarse que, pese a que conocía plenamente de la supuesta demora, la entidad ahora recurrente no inició ningún reclamo judicial sobre este punto de forma inmediata.
41. Corresponde, por ello también, desestimar la demanda.

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

#### **HA RESUELTO**

Declarar **IMPROCEDENTE** la demanda de amparo.

Publíquese y notifíquese.

**SS.**

**LEDESMA NARVÁEZ  
MIRANDA CANALES  
ESPINOSA-SALDAÑA BARRERA**

**PONENTE LEDESMA NARVÁEZ**



### FUNDAMENTO DE VOTO DEL MAGISTRADO MIRANDA CANALES

Si bien coincido con la ponencia en cuanto a que debe declararse **IMPROCEDENTE** la demanda de autos; no obstante, a renglón seguido me permito exponer las razones por las que arribo a tal conclusión.

1. Con fecha 15 de noviembre de 2013, Scotiabank Perú SAA interpone demanda de amparo en contra de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (Sunat) y el Tribunal Fiscal (MEF), solicitando que se ordene a la primera de ellas abstenerse de liquidar y requerir a la parte demandante el pago de intereses moratorios devengados desde el inicio del séptimo mes contado a partir de la fecha de ingreso al Tribunal Fiscal del recurso de apelación interpuesto contra la Resolución de Intendencia 015-4-11940, hasta la fecha en la que se expidió la Resolución 07517-1-2003 que resolvió dicho recurso por primera vez, es decir, el 30 de diciembre de 2003, y desde la fecha en que los actuados fueron devueltos por el Tribunal Fiscal a la Sunat (30 de diciembre de 2003), hasta el 31 de marzo de 2007, fecha en la que se produjo un importante cambio normativo en materia de cómputo de intereses [primera pretensión autónoma].

Asimismo, pretende se inaplique al caso concreto el artículo 33 del Código Tributario y, en consecuencia, se disponga la suspensión del cobro de intereses moratorios tanto durante la etapa de reclamación ante la Sunat como durante la etapa de apelación ante el Tribunal Fiscal, es decir, desde el 1 de abril de 2007 hasta el 11 de noviembre de 2013 [segunda pretensión autónoma]. En esa línea, persigue que, en caso de no ampararse las dos primeras pretensiones autónomas, se ordene a Sunat abstenerse de liquidar y requerir a la parte demandante el pago de intereses moratorios devengados desde la fecha de inicio del procedimiento administrativo (23 de diciembre de 1999) hasta el 11 de noviembre de 2013 [pretensión subordinada].

De otro lado, pide que se ordene a Sunat que, al liquidar y requerir el pago de intereses moratorios a la parte recurrente, se abstenga de capitalizar intereses por el periodo en el cual estuvo vigente el artículo 33 del Código Tributario, es decir hasta el 24 de diciembre de 2006 [tercera pretensión autónoma]. Y se ordene a dicha entidad abstenerse de liquidar y requerir a la demandante el pago de intereses moratorios devengados desde la interposición de demanda de amparo hasta la fecha en que se expida un fallo definitivo con calidad de cosa juzgada [cuarta pretensión autónoma].

#### Procedencia de la demanda

2. Resulta claro que el objeto de la demanda es cuestionar la no suspensión del cómputo de intereses moratorios y su capitalización que se produciría en la liquidación de la deuda tributaria una vez culminado el trámite del procedimiento contencioso tributario recaído en autos.



3. Asimismo, resulta conveniente dar a conocer el *íter* procedimental de la impugnación a la que hace alusión la parte demandante:
  - Producto de la fiscalización seguida al recurrente, Sunat emitió las Resoluciones de Determinación 012030000408 y 012030000409 (f. 20 a 144), giradas por el impuesto general a las ventas de los ejercicios 1997 y 1998, y las Resoluciones de Multa 012020001305 a 012020001319, emitidas por la infracción tipificada en los numerales 1 y 2 del artículo 178 del Código Tributario.
  - Los referidos actos administrativos fueron reclamados por la recurrente (Expedientes 015340008520 y 015340008705, de fechas 19 de enero y 10 de febrero de 2000 respectivamente), emitiéndose la Resolución de Intendencia 015411040 (f. 189), en fecha 18 de julio de 2000, que decretó la acumulación de los antes citados expedientes de reclamación e improcedente tales reclamos.
  - Contra la Resolución de Intendencia 015411040 la recurrente interpuso recurso de apelación, siendo que mediante Resolución 07517-1-2003 (f. 341), de fecha 30 de diciembre de 2003, el Tribunal Fiscal resolvió aceptar el desistimiento parcial, confirmar la citada resolución en el extremo referido al cálculo de proporcionalidad del crédito fiscal y declarar la nulidad de la misma en lo demás que contienen, ordenando en consecuencia que la Administración emita nuevo pronunciamiento.
  - Así las cosas, Sunat mediante la Resolución de Intendencia 0150150001042 (f. 347), de fecha 30 de noviembre de 2011, da cumplimiento a lo dispuesto por el Tribunal Fiscal, y resuelve declarar infundada la impugnación ante lo cual se interpone recurso de apelación. Es así que dicho colegiado administrativo emite la Resolución 14935-5-2013 (f. 478), de fecha 24 de setiembre de 2013, en la que confirma la referida resolución de intendencia.
4. Estando al estado de las cosas, la recurrente decide prolongar el debate en la vía ordinaria, por lo que interpone demanda contenciosa administrativa cuestionando la Resolución 14935-5-2013, esto en fecha 21 de noviembre de 2013, es decir a solo días de haber recurrido a la vía constitucional mediante la demanda de amparo de autos.

**Precisiones sobre el cuestionamiento de intereses moratorios tributarios en el proceso constitucional de amparo**

5. Ahora bien, es menester anotar lo dicho por el legislador sobre la obligación tributaria en el artículo 1 del TUO del Código Tributario:





(...) es de derecho público, es el vínculo entre el acreedor y el deudor tributario, establecido por ley, que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria, siendo exigible coactivamente.

6. Más allá de las discusiones que pudieran presentarse en la doctrina, entiendo como la obligación del deudor tributario [contribuyente o responsable] la de efectuar el pago del tributo<sup>1</sup> [prestación tributaria], a favor del acreedor tributario [el Estado], que por mandato de la ley ha sido impuesto —obviamente delimitada por la Constitución—, cuyo incumplimiento es exigible mediante cobro coactivo.
7. Del mismo modo, el Tribunal Constitucional ha sostenido que en el Estado Social y Democrático de Derecho, el fundamento de la imposición no se limita únicamente a una cuestión de Poder Estatal, sino que incorpora a su razón de ser el deber de todo ciudadano al sostenimiento de los gastos públicos, deber que (...) originalmente fuera entendido respecto al cumplimiento de obligaciones sustanciales y formales relacionadas con el pago [STC 06089-2006-PA, fundamento 18], siendo la primera, aquella prestación esencial o fundamental de la relación jurídico-tributaria, esto es, el pago del tributo<sup>2</sup>; y la segunda, todas las demás que deben realizarse para cumplir con la primera<sup>3</sup>.
8. Por su parte el artículo 28 del mismo Código, señala que la deuda tributaria está constituida por el tributo, la multa y los intereses, señalando que este último es moratorio en los casos de pago extemporáneo del tributo y en la aplicación de multas. En ese sentido, el Tribunal Constitucional señaló que los intereses moratorios son aplicados por el no cumplimiento oportuno de una obligación tributaria [STC 04082-2012-PA, fundamento 45], en ese sentido resulta posible reconocer en ellos su accesoriedad<sup>4</sup>, debido a que se originan siempre y cuando exista alguna obligación de pago de tributos pendiente y vencida. En razón de esto, se le considera como un componente de la deuda tributaria, al encontrar justificación en su relación con la prestación tributaria.
9. De este modo es posible afirmar que al dejarse sin efecto la obligación tributaria a través del procedimiento contencioso tributario o, en su caso, a través del proceso contencioso administrativo, la decisión alcanza también a los intereses. De allí que no es posible justificar un pronunciamiento en sede constitucional sobre los intereses de un tributo que aún se encuentra siendo discutido ante la autoridad administrativa o judicial ordinaria. Comprendiendo incluso a aquellas situaciones en las que el contribuyente decide cancelar la deuda tributaria de manera previa, durante o una vez

<sup>1</sup> El que nace una vez realizado el hecho generador (conocido como hecho imponible) previsto por ley.

<sup>2</sup> Así entendido por el legislador al redactar el artículo 28 del TUO del Código Tributario.

<sup>3</sup> Por citar las establecidas en los artículos 87 a 91 del citado Código.

<sup>4</sup> A mayor abundamiento tenemos lo expuesto por la doctrina sobre el particular, señalando que *los intereses moratorios tienen naturaleza de prestaciones accesorias de la obligación principal de pago del tributo, de forma que su primer requisito de exigibilidad será, precisamente, la existencia de dicha obligación principal. En tal sentido, señala que se necesita la existencia de una obligación pecuniaria jurídicamente debida y que se produzca el incumplimiento de los plazos en los que dicha prestación tuvo que ser cumplida* (ver LÓPEZ MARTÍNEZ, Juan, Régimen Jurídico de los llamados "intereses moratorios" en materia tributaria, Civitas, 1994, Madrid, pp. 140 y ss.).



culminado el procedimiento contencioso tributario, pues como se anota, bien podría la autoridad administrativa o jurisdiccional ordinaria dejarla sin efecto y de ser el caso disponer la devolución de lo indebidamente abonado.

10. Aquí cabe preguntarse si en el contexto descrito, ¿la respuesta de la justicia constitucional tendría efectos restitutivos? El Tribunal Constitucional ha dejado establecido en su jurisprudencia que la eficacia restitutoria del proceso de amparo conlleva ineludiblemente reponer o restituir las cosas al estado anterior a la vulneración o [amenaza] de un derecho constitucional [resolución recaída en el Expediente 00658-2013-PA/TC, fundamento 3], pero si la amenaza invocada se basa en perjuicios que escapan de una captación objetiva, no podría hablarse de efectos restitutivos ya que se dispondría el no cobro de intereses moratorios, ya sea por capitalización o por el exceso del plazo para resolver, de una deuda que aún se discute y bien podría dejarse sin efecto, lográndose un pronunciamiento cuyos efectos podrían o no materializarse dependiendo de lo que decida la autoridad administrativa o, en su caso, la judicial ordinaria sobre la obligación principal.
11. Situación distinta se presenta cuando tenemos un pronunciamiento definitivo en sede administrativa y que se decide no controvertir en sede judicial, o de recurrir a esta última, una vez concluido el proceso, ya que en ese momento existiría una obligación tributaria no susceptible de ser discutida y, por ende, su liquidación podría contener estos intereses, quedando expedita para ser requerida a través de un procedimiento de cobranza coactiva por la Administración Tributaria —sin avizorarse una posible suspensión del mismo ante el dictado de alguna medida cautelar o posible conclusión ante la declaratoria de inexistencia de la obligación—, situaciones que imprimen certeza e inminencia a la amenaza de vulneración de algún derecho constitucional. Así también, en aquellos casos en los que se decide abonar la deuda de manera previa o durante el procedimiento contencioso tributario, que una vez concluido decide no prolongar el debate en sede judicial, o de recurrir a esta, culminado dicho proceso, pues resulta necesario evaluar la violación de algún derecho constitucional que se produciría liquidación final.

El mismo análisis se extiende al caso de las multas que pese a no tener la naturaleza de tributos, se imponen por el incumplimiento de las obligaciones formales que giran en torno al pago de este.

12. En complemento de lo expuesto, tenemos que de conformidad con el artículo 2 del Código Procesal Constitucional, tratándose del cuestionamiento de un acto futuro (amenaza de violación), esta amenaza debe ser cierta y de inminente realización; presupuesto, claro está, que debe observarse a la fecha de interposición de la demanda<sup>5</sup> o en fecha posterior si se decide prolongar el debate ordinario en el proceso

---

<sup>5</sup> Actualmente, en el artículo 8 del *nuevo* Código Procesal Constitucional, la amenaza se regula en los siguientes términos:

“Cuando se invoque la **amenaza o violación de actos** que tienen como sustento la aplicación



contencioso administrativo. El primer requisito —la certeza de la amenaza— tiene que ver con la posibilidad de que el acto pueda ser efectivamente realizado, jurídica o materialmente. Por ello, en la sentencia recaída en el Expediente 00091-2004-PA/TC se sostuvo que, para que el acto futuro pueda ser considerado cierto, es preciso que se encuentre fundado en hechos reales y no imaginarios [fundamento 8]. En segundo lugar, no basta con demostrar la plausibilidad de la amenaza. Es preciso, además, que esta sea de inminente realización; es decir, que esté pronta a suceder. Se descarta, así, que mediante el amparo se puedan cuestionar actos futuros remotos, sobre los cuales existe una indeterminación temporal de que puedan acaecer.

13. Advierto que la reclamación constitucional se presenta aun cuando los acotes efectuados por Sunat, contenidos en las Resoluciones de Determinación 012030000408 y 012030000409 se encontraban siendo discutidos en la vía ordinaria [Expediente 9655-2013-0-1801-JR-CA-20], y es que mientras se prolongue la discusión sobre la procedencia o no de la obligación de pago de tributo, también constituye una conjetura afirmar que tales intereses representan una amenaza en los términos expuesto por el Código Procesal Constitucional y la jurisprudencia constitucional, puesto que podrían o no materializarse dependiendo de lo que se decida la autoridad judicial, conforme acontece en el presente caso.
14. Atendiendo a las circunstancias del caso y a la fundamentación descrita puedo colegir que la amenaza denunciada no satisface el requisito de certeza que requiere el cuestionamiento de actos futuros; por ende, debe rechazarse la demanda de autos.

**S.**

**MIRANDA CANALES**

---

de una norma incompatible con la Constitución, la sentencia que declare fundada la demanda dispondrá, además, la inaplicabilidad de la citada norma”.

Ahora, si bien no se dice expresamente que la amenaza debe ser cierta e inminente, ello no desconoce tal carácter, desarrollado incluso por la jurisprudencia constitucional.



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

Coincido en el voto de la mayoría en tanto que la presente demanda debe ser declarada **IMPROCEDENTE**. Ahora bien, y sin perjuicio de ello, me permito realizar las siguientes consideraciones:

1. En primer lugar, debo hacer notar, como he señalado en alguna otra ocasión, que el caso “Medina de Baca” no era un precedente o una doctrina jurisprudencial del Tribunal Constitucional peruano, sino solamente un criterio en un caso concreto, el cual podía o no ser seguido en casos posteriores<sup>6</sup>. Y estas consideraciones, de igual manera, se sostienen para los casos que se dieron en los Exps. N<sup>os</sup> 04532-2013-PA/TC y 00225-2017-PA/TC.
2. En ese sentido, en cuanto al presente caso, debe tenerse presente que la empresa recurrente no solo efectuó el pago de la deuda tributaria con los intereses moratorios fijados por la administración (fojas 1818), sino que recurrió, en el proceso contencioso administrativo, la nulidad de la resolución del Tribunal Fiscal N<sup>o</sup> 14935-5-2013, y del procedimiento en su totalidad. Esta pretensión, en los términos así planteados en su demanda, incide sobre la deuda tributaria y a su vez sobre los intereses moratorios.
3. Debe recordarse que este Tribunal en las sentencias referidas *supra* ha aceptado discutir la mora del procedimiento tributario porque acreditó la necesidad de tutela urgente ante una amenaza de violación a los derechos constitucionales reclamados que era cierta y de inminente realización; es decir, de perjuicio real, efectivo, tangible, concreto e ineludible (0340-2013-PA/TC FJ. 2). Sin embargo, este Tribunal no ha considerado discutir en sede de amparo los pagos efectuados por los contribuyentes de intereses moratorios (*Cfr.* 00073-2019-PA/TC), pues la vía correspondiente es el proceso contencioso administrativo, y, sobre todo, porque no resulta posible verificar una situación de irreparabilidad o una necesidad de tutela urgente sustentada en la gravedad de las consecuencias.
4. En complemento de lo expuesto, tenemos que, de conformidad con la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, y *a contrario* del artículo 1 del Nuevo Código Procesal Constitucional, no se corresponde con la finalidad de protección a través de los procesos constitucionales la amenaza de violación que no sea cierta y de inminente realización. Asimismo, este presupuesto debe observarse a la fecha de interposición de la demanda. El primer requisito —la certeza de la amenaza— tiene que ver con la posibilidad de que el acto pueda ser efectivamente realizado, jurídica o materialmente. Por ello, en la sentencia recaída en el Expediente 00091-2004-PA/TC se sostuvo que, para que el acto futuro pueda ser considerado cierto, es preciso que se encuentre fundado en hechos reales y no imaginarios [FJ. 8]. En segundo lugar, no basta con

<sup>6</sup> ESPINOSA-SALDAÑA, Eloy. *El Derecho administrativo y tributario en la jurisprudencia constitucional*, Gaceta Jurídica, Lima, 2021, p. 32.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00222-2017-PA/TC  
LIMA  
SCOTIABANK PERÚ S.A.A.

demostrar la plausibilidad de la amenaza. Es preciso, además, que esta sea de inminente realización; es decir, que esté pronta a suceder. Se descarta, así, que mediante el amparo se puedan cuestionar actos futuros remotos, sobre los cuales existe una indeterminación temporal de que puedan acaecer.

5. A su vez, es necesario hacer notar que en el proceso contencioso administrativo se declaró y confirmó que la demanda de la empresa recurrente era infundada, por lo que tampoco resulta posible constatar la amenaza de violación alegada y menos que exista *prima facie* una incidencia negativa, directa, concreta y sin justificación razonable en los derechos invocados en su demanda.

S.

**ESPINOSA-SALDAÑA BARRERA**



**VOTO SINGULAR DEL MAGISTRADO ERNESTO BLUME FORTINI EN EL QUE OPINA QUE DEBE DECLARARSE FUNDADA LA DEMANDA POR HABERSE VULNERADO EL DERECHO FUNDAMENTAL AL PLAZO RAZONABLE**

**Sobre la votación y el quórum legal**

En primer lugar, quiero dejar sentada mi posición con relación a la votación efectuada en el presente proceso; posición que oportunamente manifesté en la sesión del pleno de fecha 9 de noviembre de 2021 y que plasmo a continuación.

1. La ausencia del magistrado Ramos Núñez, producto de su lamentable fallecimiento, afectó la composición del Pleno del Tribunal Constitucional y dificulta alcanzar el quorum necesario para su instalación y, en ciertos supuestos, para la votación de las propuestas de resoluciones que son programadas para su debate y votación en cada sesión.
2. En las circunstancias actuales, si la actual composición del Pleno acepta la abstención de un magistrado, este quedaría compuesto por el número mínimo de magistrados que se necesitan para instalar una sesión de Pleno y proceder con la discusión y votación de las causas agendadas. Sin embargo, si dos magistrados piden su abstención en un caso y sus pedidos son aceptados, se produce inmediatamente una falta de quorum para la votación en el expediente en el que se hayan aprobado tales abstenciones. Esto a pesar de que la sesión del pleno se haya instalado con el quorum mínimo requerido.
3. Hago hincapié en ello, dado que, en el presente caso, ha sucedido esta situación, pues se han aceptado los pedidos de abstención de los magistrados Ferrero Costa y Sardón de Taboada, cuya ausencia al momento del debate del presente proceso generó el quiebre del quórum y, en consecuencia, cualquier acto procesal ejecutado sin cumplimiento del mismo resulta contrario a lo dispuesto por el artículo 5 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional y por el artículo 10 del Reglamento Normativo del Tribunal Constitucional, y, por lo tanto, es nulo.
4. Pese a que hice esta precisión al inicio del debate de la presente causa, mis colegas magistrados Miranda Canales, Ledesma Narváez y Espinosa-Saldaña han considerado seguir adelante con la votación, por estimar que solo dicha regla es aplicable para la instalación de las sesiones del pleno, cuestión con la que discrepo. Un caso claro de esta situación ocurre cuando dos magistrados, sin razón aparente, abandonan la sesión del pleno, lo que impide continuar con la misma por falta de quórum. En tal caso, no puede proseguirse tampoco con la votación de los casos, esto pese a que la instalación de la sesión fue con el quórum exigido.
5. A mi juicio, para solucionar este impase tendrían que reconsiderarse las abstenciones antes referidas, o por lo menos una de ellas, de tal suerte que se garantice el quórum



exigido por ley y por las reglas de un debido proceso.

### **Sobre la materia controvertida**

En segundo término, respecto a la presente controversia y en la línea trazada en mis votos emitidos en casos similares al presente, debo dejar sentada mi posición, que plasmó a continuación.

6. Sin perjuicio de lo precisado en los puntos 1 a 5 que anteceden y dado que me veo en la obligación de emitir un voto en el presente caso, respetuosamente, presento las razones por las que discrepo de la resolución de mayoría, mediante la que se ha decidido declarar IMPROCEDENTE la demanda, por cuanto, a mi juicio, esta debe ser declarada FUNDADA por los argumentos que paso a exponer.

### **Delimitación del petitorio**

7. En el caso de autos la recurrente solicita que se ordena a la Sunat se abstenga de liquidar y requerir el pago de los intereses moratorios devengados desde el 23 de diciembre de 1999 (fecha de notificación de las Resoluciones de Determinación 012-03-0000408 y 12-03-0000409) hasta el 31 de marzo de 2007; se inaplique el artículo 33 del Código Tributario, que prescribe que solo se suspenden el cobro de intereses moratorios durante la etapa de reclamación ante la Sunat y no durante la etapa de apelación; y, como consecuencia de ello, se suspenda el cobro de intereses moratorios desde el 1 de abril de 2007 hasta el 11 de noviembre de 2013. Asimismo, solicita que se ordene a la Sunat se abstenga de liquidar y requerir el pago de los intereses moratorios antes aludidos, porque ello vulnera los derechos al plazo razonable, a la igualdad ante la ley en materia tributaria, a la propiedad (infracción del principio de no confiscatoriedad) y al acceso a la justicia.

### **Análisis de la controversia**

8. El Tribunal Constitucional en reiterada jurisprudencia ha señalado que 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. [Expediente 04179-2014-PHC/TC, fundamento 9; Expediente 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 sus derechos y obligaciones.
9. 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 [Expediente 3778-2004-AA/TC, fundamento 21].

10. Si bien en el presente caso el Tribunal Fiscal ya expidió la resolución administrativa que puso fin al procedimiento contencioso tributario (Resolución 14935-5-2013, de fecha 24 de setiembre de 2013, fojas 560), de conformidad con la facultad prevista en el artículo 1 del Código Procesal Constitucional, considero necesario verificar si el acto lesivo denunciado por la entidad demandante se ha configurado a fin de evitar posteriores conductas similares de la entidad demanda en agravio de los contribuyentes.
11. El Tribunal Constitucional 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 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 004-2019-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.
12. En el presente caso, dado que las Resoluciones de Determinación 012-03-0000408 y 012-03-0000409 –que fueron objeto de cuestionamiento en sede administrativa por parte de la recurrente– le fueron notificadas con fecha 23 de diciembre de 1999, esta será tomada en cuenta como término de inicio para efectos de verificar la vulneración o no al plazo razonable.
13. En relación a la finalización del cómputo del plazo, se 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 del administrado 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, se advierte que, en el caso de autos, el procedimiento contencioso tributario culminó con la expedición de la Resolución 14935-5-2013 por parte del Tribunal Fiscal con fecha 24 de setiembre de 2013 (fojas 560), 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” (...).
14. Como se puede advertir el procedimiento administrativo tuvo una duración total de





más de trece años. 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 existió o no.

15. Sobre la *complejidad del asunto*, en el presente caso, se advierte que el procedimiento contencioso tributario resultó ser complejo debido a los diversos cruces de información con los múltiples proveedores del demandante que fueron necesarios a fin de determinar la veracidad de las operaciones de compra y venta de oro, así como por la necesidad que hubo de verificar con diversas diligencias, la existencia de las mismas, todo ello aunado al gran volumen de información y datos que debieron constatarse.
16. En cuanto a la *actividad o conducta procedimental de la entidad interesada*, no se advierte que la misma haya incurrido en algún tipo de acción que haya provocado la dilación del procedimiento. Sin embargo, la Sunat sostiene que el demandante no interpuso recurso de queja ni se acogió al silencio administrativo, lo cual significaría una actitud pasiva por su parte. Al respecto, cabe indicar que dicha afirmación no resulta de recibo, toda vez que avalar dicho razonamiento implicaría trasladar la responsabilidad por la demora en la resolución de un recurso administrativo al administrado, lo que equivaldría incluso a imponerle una sanción por no haber ejercido un derecho.
17. Asimismo, sobre lo alegado por la parte demandada respecto a la gran cantidad de material documentario presentado por el demandante, se advierte que ello no puede constituir un medio obstruccionista, puesto que fueron documentos dirigidos al impulso del procedimiento y a materializar el derecho de defensa en el marco del mismo.
18. Respecto de la *conducta de la Sunat y del Tribunal Fiscal en la dilación del procedimiento*, se verifica en primer lugar, que el Tribunal Fiscal demoró más de tres años para resolver el primer recurso de apelación planteado por la entidad recurrente contra la Resolución de Intendencia 11940, de fecha 18 de julio de 2000, pese a que el artículo 150 del Código Tributario, vigente en ese momento, establecía un plazo máximo de doce meses para su resolución. Así, mientras que dicho recurso fue presentado el 9 de agosto de 2000, el Tribunal Fiscal lo resolvió mediante Resolución 07517-1-2003 del Tribunal Fiscal, de fecha 30 de diciembre de 2003; allí dispuso la nulidad del extremo de la resolución apelada referido a la verificación de las operaciones de compra venta respecto de las cuales se pedía el reconocimiento del crédito tributario, por lo que se ordenó a Sunat emitir un nuevo pronunciamiento en dicho extremo.
19. Ahora bien, un segundo momento en el que se pone en evidencia el actuar dilatorio de la autoridad administrativa, se advierte en los casi ocho años que la Sunat demoró en dar cumplimiento a lo dispuesto por el Tribunal Fiscal, pues fue recién con la



Resolución de Intendencia 0150150001042, de fecha 30 de noviembre de 2011, que esta entidad declaró infundada la impugnación formulada por el Banco tras concluir su labor de verificación. Finalmente, el Tribunal Fiscal tardó aproximadamente un año y ocho meses en resolver el segundo recurso de apelación interpuesto por el demandante, a pesar de que el referido artículo 150 del Código Tributario mantenía el plazo máximo de doce meses para su resolución.

20. 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, considero que el tiempo que tomó en este caso la administración tributaria para resolver los recursos planteados por la parte recurrente en el procedimiento administrativo resultó ser excesivo, perjudicando de esa manera al contribuyente y poniéndolo en una situación prolongada de incertidumbre. Aun cuando se tratara de un caso complejo por la cantidad y volumen de la información que se tenía que procesar, como se indicó *supra*, no se advierte razón alguna que justifique un lapso de ocho años en labores de verificación de operaciones comerciales.
21. Asimismo, la excesiva carga procesal alegada por la administración tributaria, 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 vinculada al cobro de intereses moratorios cuyo pago, en principio, debe ser asumido por los contribuyentes.
22. Finalmente, sobre *las consecuencias que la demora produce en la situación jurídica del interesado*, resulta evidente que la excesiva demora en la resolución del procedimiento administrativo por parte tanto de la Sunat como del Tribunal Fiscal se ha traducido en un perjuicio significativo para el demandante. En efecto, ello se aprecia del hecho que, como ha señalado el demandante y que no ha sido refutado por ninguna de las entidades demandadas, en todo el tiempo que duró el procedimiento la deuda se incrementó aproximadamente en un 890%.
23. Esta situación, aun cuando la parte demandante haya hecho efectivo el pago del monto total de la deuda el 14 de febrero de 2014 (fojas 1854), ha significado un desmedro económico para la misma. En consecuencia, resulta claro que el transcurso del tiempo ha afectado de manera particular la situación del contribuyente.
24. Teniendo en cuenta el análisis anterior, se puede concluir que las autoridades administrativas a cargo del procedimiento tributario del recurrente, no actuaron con la debida diligencia y celeridad a fin de resolver, dentro de un plazo razonable, la situación jurídica del demandante, razón por la cual se ha incurrido en una violación del derecho a que el procedimiento dure un plazo razonable.
25. Dado que en el presente caso no resulta posible requerir a la administración tributaria



que emita un pronunciamiento definitivo que ponga fin al procedimiento administrativo, puesto que ello ya ha ocurrido, a mi juicio, ello no impide que se pueda disponer dejar sin efecto aquellos actos administrativos en los extremos que hayan incidido de manera negativa en el patrimonio del demandante, como consecuencia del excesivo tiempo que tomó a la administración determinar la deuda tributaria, específicamente, por la imputación de intereses moratorios durante este tiempo en exceso, que, según señala el demandante, se incrementó en 890% la deuda tributaria de origen.

26. Según se aprecia de autos, la deuda acotada inicial fue de S/ 48.000.000.00 (f. 3444).
27. Por otro lado, de fojas 1818 a 1857, se advierte que el demandante procedió a cancelar el monto total de la deuda tributaria imputada bajo protesta “y sin reconocer la existencia, legalidad o exigibilidad” de la misma, por considerarla un pago indebido. El monto total cancelado en pagos fraccionados ascendió a S/1,076, 449,526.00.
28. Siendo ello así, es evidente que el cobro imputado por intereses moratorios (ascendente a S/ 1,028,449,526) resulta irrazonable y desproporcionado, lo cual únicamente es consecuencia directa de la demora de la administración tributaria en determinar la deuda tributaria, pues ello generó que esta sufriera un incremento exorbitante en la liquidación de los intereses imputados a la deuda original por el transcurso de los aproximadamente 14 años de duración del procedimiento administrativo –ello como consecuencia de la inobservancia los plazos que establecía el artículo 142 del Código Tributario (Decreto Supremo 135-99-EF, norma aplicable al caso) para el inicio y culminación de dicho tipo de procedimientos–. Por tal motivo, resulta evidente que el cobro por intereses moratorios resulta excesivo y lesivo del derecho de propiedad del demandante, pues afecta su patrimonio con la exigencia de un pago exorbitante indebido, razón por la cual, a mi juicio, este extremo también corresponde ser amparado.
29. Siendo ello así, a mi juicio, corresponde disponer que la administración tributaria proceda a recalcular el monto de los intereses moratorios únicamente por el periodo de tiempo que la ley establece para la duración de dicho procedimiento, siendo que el exceso cobrado debe ser devuelto al demandante.
30. Finalmente, cabe imponer a los demandados el pago de los costos procesales, de conformidad con el artículo 28 del Código Procesal Constitucional.

### Sentido de mi voto

Mi voto es por declarar **FUNDADA** la demanda, por haberse acreditado la vulneración de los derechos al plazo razonable y de propiedad. En consecuencia, **DEJAR SIN EFECTO** la Resolución del Tribunal Fiscal 14935-5-2013, del 11 de noviembre de 2013, la Resolución de Intendencia 0150150001042, las Resoluciones de Determinación 012-



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00222-2017-PA/TC  
LIMA  
SCOTIABANK PERÚ S.A.A.

03-0000408 y 12-03-0000409 y la Resolución de Ejecución Coactiva 011-006-0044596, en el extremo que establecieron la obligación de pago de intereses moratorios en contra del demandante. **DISPONER** que la Sunat efectúe un nuevo 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 por el artículo 142 del Código Tributario (Decreto Supremo 135-99-EF), tomó la administración tributaria para resolver los medios impugnatorios planteados por la recurrente, y proceda a la devolución respectiva, más intereses y el pago de los costos del proceso.

S.

**BLUME FORTINI**