



EXP. N.º 00268-2023-PA/TC
LIMA
DANPER TRUJILLO SAC

SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

En Lima, a los 5 días del mes de abril de 2024, la Sala Primera del Tribunal Constitucional, integrada por los magistrados Domínguez Haro –convocado para dirimir la discordia suscitada por el voto singular de la magistrada Pacheco Zerga que se agrega–, Monteagudo Valdez y Ochoa Cardich, ha emitido la presente sentencia. Los magistrados intervinientes firman digitalmente en señal de conformidad con lo votado.

ASUNTO

Recurso de agravio constitucional interpuesto por Danper Trujillo SAC contra la resolución de foja 855, de fecha 27 de octubre de 2022¹, expedida por la Tercera Sala Constitucional de la Corte Superior de Justicia de Lima que, confirmando la apelada, declaró improcedente la demanda.

ANTECEDENTES

Con fecha 6 de enero de 2022 (f. 2), la recurrente interpuso demanda de amparo² contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. Como pretensión principal, solicitó:

- Se ordene retrotraer las cosas al estado anterior a la afectación a los derechos constitucionales: (i) a un procedimiento sin dilaciones indebidas; (ii) a formular peticiones ante la autoridad competente con respuesta dentro del plazo legal; (iii) a la proscripción del abuso del derecho; (iv) al principio de no confiscatoriedad de los tributos; y (v) al principio constitucional de razonabilidad.

Como primera pretensión accesoria, solicitó que:

- Se disponga la inaplicación del artículo 7 de la Ley 27038, recogido en el artículo 33 del Decreto Supremo 135-99-EF, TUO del Código Tributario, y de la parte pertinente de la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo 981, ambos en cuanto establecen la regla de capitalización de los intereses moratorios para los años 2001 a 2002 de la deuda tributaria por: (i) la multa por la supuesta

¹ Foja 855

² Foja 2



EXP. N.º 00268-2023-PA/TC
LIMA
DANPER TRUJILLO SAC

comisión de la infracción del numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, relativa al impuesto a la renta del Régimen Agrario del ejercicio 2002; y (ii) el Pago a Cuenta del impuesto a la renta del Régimen Agrario de marzo de 2002.

- Se disponga la inaplicación del artículo 33 del Código Tributario y de la Tercera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo 981, en cuanto a la aplicación de intereses moratorios relativa a su deuda tributaria antes referida, manteniéndose dicho interés únicamente al período de impugnación (apelación), dentro del plazo previsto en el artículo 150 (12 meses) del Código Tributario.

Como segunda pretensión accesoría, solicitó que:

- Se deje sin efecto el cobro y/o que se revierta o devuelva el pago que hubiese efectuado por los intereses moratorios derivados de su deuda tributaria que fue confirmada por la Resolución de Intendencia 0650140000746/SUNAT y la Resolución del Tribunal Fiscal 11777-2-2014; desde el momento en que transcurrió el plazo establecido en el artículo 150 del Código Tributario. Además, se deje sin efecto y/o se reintegre el cobro asociado a la capitalización de los intereses moratorios efectuado por la deuda tributaria impugnada antes mencionada por los años 2002 a 2005.

Alegó que la violación a sus derechos constitucionales señalados *supra* se ha originado por la demora arbitraria en resolver los medios impugnatorios presentados, periodo en el que se continuó devengando y aplicando los intereses moratorios fuera del plazo legal de resolución, y por la aplicación de la regla de capitalización de intereses moratorios, lo que a su consideración resulta una medida que ha incrementado desproporcionadamente su deuda tributaria.

Mediante Resolución 1, de fecha 16 de febrero de 2022³, el Décimo Primer Juzgado Constitucional Subespecializado en Asuntos Tributarios, Aduaneros e Indecopi de Lima, admitió a trámite la demanda.

Con fecha 4 de abril de 2022⁴, la Procuraduría Pública de la Sunat

³ Foja 252

⁴ Foja 630



EXP. N.º 00268-2023-PA/TC
LIMA
DANPER TRUJILLO SAC

formuló las excepciones de prescripción, de falta de agotamiento de la vía previa y de cosa juzgada y contestó la demanda solicitando que sea declarada improcedente o infundada. Expresó que se ha producido la sustracción de la materia, pues los intereses moratorios que se cuestionan fueron cancelados voluntariamente por la recurrente el 19 de mayo de 2015, además que, en caso que se cuestionen las actuaciones administrativas relacionadas con los intereses moratorios, corresponde dilucidarse en la vía del proceso contencioso-administrativo. Asimismo, señaló que la aplicación de los intereses moratorios no vulnera *per se* derecho constitucional alguno, ya que, por el contrario, cumplen una finalidad constitucionalmente valiosa que justifica su aplicación en todo supuesto en que se haya incurrido en el incumplimiento del deber de contribuir. De otro lado, en relación con la demora en resolver los medios impugnatorios, alegó que el plazo razonable es distinto al plazo legal, por lo que excederse de este último no configura automáticamente la vulneración al plazo razonable.

Mediante Resolución 4, de fecha 24 de mayo de 2022⁵, el Décimo Primer Juzgado Constitucional Subespecializado en Asuntos Tributarios, Aduaneros e Indecopi de Lima declaró improcedente la demanda en aplicación del artículo 7, numeral 7 del Nuevo Código Procesal Constitucional, al advertir que la Resolución de Intendencia 0650150000211, en cumplimiento de la RTF 11777-2-2014, le fue notificado a la recurrente el 27 de mayo de 2015, mientras que la demanda fue presentada el 6 de enero de 2022, esto es, cuando ya había transcurrido en exceso el plazo para interponer la demanda de amparo, en consecuencia, declaró que carece de objeto pronunciarse respecto de las excepciones planteadas.

La Sala Superior revisora, mediante Resolución 3, de fecha 27 de octubre de 2022⁶, confirmó la apelada por iguales fundamentos.

FUNDAMENTOS

Delimitación del petitorio

1. La empresa recurrente ha planteado las siguientes pretensiones:
 - Se ordene retrotraer las cosas al estado anterior a la afectación a los

⁵ Foja 818

⁶ Foja 855



EXP. N.º 00268-2023-PA/TC
LIMA
DANPER TRUJILLO SAC

derechos constitucionales: (i) a un procedimiento sin dilaciones indebidas; (ii) a formular peticiones ante la autoridad competente con respuesta dentro del plazo legal; (iii) a la proscripción del abuso del derecho; (iv) al principio de no confiscatoriedad de los tributos; y (v) al principio constitucional de razonabilidad (pretensión principal).

- Se disponga la inaplicación del artículo 7 de la Ley 27038, recogido en el artículo 33 del Decreto Supremo 135-99-EF, TUO del Código Tributario, y de la parte pertinente de la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo 981, ambos, en cuanto establecen la regla de capitalización de los intereses moratorios para los años 2001 a 2002 de la deuda tributaria por: (i) la multa por la supuesta comisión de la infracción del numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, relativa al impuesto a la renta del Régimen Agrario del ejercicio 2002; (ii) el Pago a Cuenta del impuesto a la renta del Régimen Agrario de marzo de 2002.
- Se disponga la inaplicación del artículo 33 del Código Tributario y de la Tercera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo 981, en cuanto a la aplicación de los intereses moratorios relativa a su deuda tributaria, manteniéndose dicho interés únicamente al período de impugnación (apelación), dentro del plazo previsto en el artículo 150 (12 meses) del Código Tributario (primera pretensión accesoria).
- Se deje sin efecto el cobro y/o que se revierta o devuelva el pago que hubiese efectuado por los intereses moratorios derivados de su deuda tributaria que fue confirmada por la Resolución de Intendencia 0650140000746/Sunat y la Resolución del Tribunal Fiscal 11777-2-2014; desde el momento en que transcurrió el plazo establecido en el artículo 150 del Código Tributario. Además, se deje sin efecto y/o se le reintegre el cobro asociado a la capitalización de los intereses moratorios efectuado por la deuda tributaria impugnada antes mencionada, por los años 2002 a 2005 (segunda pretensión accesoria).

Sobre el precedente en materia tributaria

2. En el reciente pronunciamiento emitido por este Tribunal Constitucional en la Sentencia 10/2023, recaída en el Expediente 03525-2021-PA/TC,



EXP. N.º 00268-2023-PA/TC
LIMA
DANPER TRUJILLO SAC

publicado en el diario oficial *El Peruano* el 11 de febrero de 2023, se ha establecido como precedente constitucional, las siguientes reglas:

Regla sustancial: A partir del día siguiente de la publicación de esta sentencia, incluso en los procedimientos en trámite, la Administración Tributaria, se encuentra prohibida de aplicar intereses moratorios luego de que se haya vencido el plazo legal para resolver el recurso administrativo, con prescindencia de la fecha en que haya sido determinada la deuda tributaria y con prescindencia de la fecha que haya sido interpuesto dicho recurso, a menos de que pueda probar objetivamente que el motivo del retraso es consecuencia de la acreditada conducta de mala fe o temeraria del administrado. El Poder Judicial, incluso en los procesos en trámite, se encuentra en la obligación de ejercer control difuso sobre el artículo 33 del TUO del Código Tributario, si este fue aplicado por el periodo en el que permitía el cómputo de intereses moratorios luego de vencido el plazo legal para resolver un recurso en el proceso administrativo tributario, y, por consiguiente, debe declarar la nulidad del acto administrativo que hubiese realizado dicho inconstitucional cómputo y corregirlo. Dicho cómputo será válido solo si la administración tributaria acredita objetivamente que el motivo del retraso fue consecuencia de la conducta de mala fe o temeraria del administrado.

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

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

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



EXP. N.º 00268-2023-PA/TC
LIMA
DANPER TRUJILLO SAC

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

3. En tal sentido, las pretensiones relacionadas con el cuestionamiento de resoluciones administrativas que pretendan el cobro de deudas tributarias que incluyan intereses moratorios o que se encuentren vinculadas al cuestionamiento de la demora en la emisión de una resolución administrativa en la que se presume la aplicación de intereses moratorios luego de vencido el plazo legal para resolver dicho recurso, corresponden ser evaluadas en el proceso contencioso-administrativo, por ser dicha vía procesal igualmente satisfactoria al amparo para el análisis de este tipo de petitorio, esto de conformidad con el artículo 7.2 del Nuevo Código Procesal Constitucional.

Análisis de la controversia

4. Teniendo en cuenta las reglas del precedente constitucional citado y la pretensión demandada, se advierte que, en el presente caso, corresponde aplicar la regla procesal descrita, pues la parte demandante está solicitando la inaplicación de los intereses moratorios devenidos de la deuda tributaria correspondiente tanto al impuesto a la renta como al impuesto a la renta del régimen agrario del ejercicio 2002. Razón por la cual corresponde declarar la improcedencia de la demanda.
5. A mayor abundamiento, de los actuados se ha podido apreciar que, durante el trámite del recurso de apelación hubo demora por parte de la Administración. En efecto, el recurso de reclamación interpuesto contra las Resoluciones de Determinación 0620030000881 a 0620030000888 y la Resolución de Multa 0620020001315 fue interpuesto el 16 de julio de 2007 y resuelto por Resolución de Intendencia 065140000746, de fecha 31 de enero de 2008⁷. Asimismo, el recurso de apelación fue interpuesto el 7 de abril de 2008 y resuelto por RTF 11777-2-2014, de fecha 26 de setiembre de 2014⁸. Como puede apreciarse de las fechas señaladas, el plazo para resolver los recursos interpuestos fue excedido. Tal exceso también ha sido reconocido por la emplazada con la emisión del Informe 000206-2022-SUNAT/7G0300, de fecha 25 de marzo de 2022⁹, donde

⁷ Foja 204

⁸ Foja 226

⁹ Foja 278



EXP. N.º 00268-2023-PA/TC
LIMA
DANPER TRUJILLO SAC

detalla el tiempo de dilación acaecido en el procedimiento tributario seguido contra la recurrente, que incluye el tiempo de demora en la emisión de la resolución de cumplimiento (15 días, para la dación de la Resolución de Intendencia 0650150000211/SUNAT, de fecha 18 de mayo de 2015). En ese sentido, tales hechos corresponden ser valorados por el juez del proceso contencioso en su oportunidad.

6. Siendo así, corresponde declarar la improcedencia de la demanda y otorgar a la recurrente el plazo de 30 días hábiles contados desde el día siguiente a la notificación de la presente sentencia, a los efectos de que, de considerarlo pertinente, acuda al proceso contencioso-administrativo a solicitar tutela jurisdiccional, por ser dicha vía procesal la idónea para el análisis de su pretensión referida al cobro de los intereses moratorios, proceso en el cual se deberá observar la regla sustancial antes referida para su resolución definitiva.
7. En cuanto a la pretensión referida a la inaplicación de la capitalización de intereses moratorios, se debe precisar que también dicha pretensión debe ser absuelta en sede contenciosa-administrativa en virtud de lo dispuesto por el artículo 7.2 del Nuevo Código Procesal Constitucional, por ser la vía igualmente satisfactoria al amparo, oportunidad en la que corresponderá que el juez contencioso aplique los criterios establecidos en la sentencia emitida en el Expediente 04082-2012-PA/TC (Caso Medina de Baca); más aún cuando, en el presente caso, no se ha acreditado la existencia de un riesgo de irreparabilidad de los derechos invocados, ni se ha demostrado la necesidad de tutela urgente derivada de la relevancia del derecho en cuestión o de la gravedad de algún daño que podría ocurrir de transitar por la vía ordinaria, que permita habilitar el proceso de amparo para analizar el fondo de la controversia, esto debido a la cancelación de la deuda tributaria conforme ha manifestado la propia recurrente¹⁰.
8. Por último, en cuanto a la devolución o reintegro de los importes pagados por conceptos de intereses capitalizados y moratorios generados fuera del plazo legal para resolver los medios impugnatorios al interior del procedimiento contencioso tributario y la reliquidación de la deuda tributaria que se le imputa al recurrente; también corresponde declarar la improcedencia de la demanda en aplicación del artículo 7.2 del Nuevo

¹⁰ Foja 11



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00268-2023-PA/TC
LIMA
DANPER TRUJILLO SAC

Código Procesal Constitucional, dado que el proceso contencioso-administrativo constituye la vía igualmente satisfactoria en la cual el demandante puede reclamar la devolución de los montos que indebidamente se hubiera pagado por los intereses (moratorios y capitalizados) generados fuera de los plazos legales con los que contaba la Administración Tributaria para resolver sus recursos de reclamación y apelación; más aún cuando, en el presente caso, no se ha acreditado la existencia de un riesgo de irreparabilidad de los derechos invocados, ni se ha demostrado la necesidad de tutela urgente derivada de la relevancia del derecho en cuestión o de la gravedad de algún daño que podría ocurrir de transitar por la vía ordinaria, que permita habilitar el proceso de amparo para analizar el fondo de este extremo de la controversia.

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

HA RESUELTO

1. Declarar **IMPROCEDENTE** la demanda.
2. **OTORGAR** a la parte demandante el plazo de 30 días hábiles contados a partir de la fecha de notificación de la presente sentencia para acudir al proceso contencioso-administrativo, si así lo considera pertinente, para dilucidar su pretensión de inaplicación de los intereses moratorios.

Publíquese y notifíquese.

SS.

DOMÍNGUEZ HARO
MONTEAGUDO VALDEZ
OCHOA CARDICH

PONENTE MONTEAGUDO VALDEZ



EXP. N.º 00268-2023-PA/TC
LIMA
DANPER TRUJILLO SAC

VOTO SINGULAR DE LA MAGISTRADA PACHECO ZERGA

Con el mayor respeto por la posición de mis colegas magistrados, emito el presente voto singular por las siguientes consideraciones.

1. La pretensión versa sobre el no cobro de intereses moratorios tributarios respecto al exceso de tiempo que tomó la administración en resolver sus recursos en sede administrativa. Además, pide que no se le aplique la regla de capitalización de intereses. En estricto, se pide la inaplicación de normas autoaplicativas.
2. Si bien es cierto en la ponencia se aplica el precedente contenido en la sentencia emitida en el expediente 03325-2021-PA/TC, debo recordar que no suscribí dicho precedente, pues emití un voto singular, pues considero que debía ingresarse a resolver el fondo del asunto en el proceso de amparo.
3. En relación a las citadas pretensiones, de los documentos que obran en el expediente, se debe señalar que en el presente caso:
 - Se agotó la vía previa, pues el proceso contencioso tributario en sede administrativa concluyó.
 - Al concluir el procedimiento contencioso tributario con la RTF cuestionada, se abría las puertas para la cobranza coactiva de la deuda tributaria. Ésta habilita a la administración a hacer efectiva una acreencia tributaria a través del embargo, la tasación y el remate de los bienes del deudor, sin necesidad de recurrir a una autoridad jurisdiccional, salvo que la empresa cumpla con su obligación tributaria dentro de los siguientes 7 días, de conformidad con el artículo 117 del Texto Único Ordenado (TUO) del Código Tributario. Ello configura una amenaza cierta e inminente a los derechos fundamentales alegados.
 - Si bien es cierto, el pago realizado por la actora podría llevar a afirmar que ha acontecido la sustracción de la materia, en aplicación a contrario sensu del segundo párrafo del artículo 1 del Nuevo Código Procesal Constitucional¹¹, también es cierto que esta no es una conclusión inexorable, pues el citado artículo 1, habilita

¹¹ También segundo párrafo del artículo 1 del anterior código, vigente cuando se interpuso la demanda



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00268-2023-PA/TC
LIMA
DANPER TRUJILLO SAC

al juez constitucional, atendiendo al agravio producido, a pronunciarse sobre el fondo del asunto y, eventualmente, estimar la demanda.

- Asimismo, se debe tener presente que la posibilidad de alegar al interior del procedimiento de cobranza coactiva, además, es aún más restringida que en un proceso judicial de ejecución; pues, conforme al artículo 117 del TUO del Código Tributario, “el Ejecutor Coactivo no admitirá escritos que entorpezcan o dilaten su trámite, bajo responsabilidad”.
- Debe resaltarse que según el artículo 122 del TUO del Código Tributario se exige que previa a la impugnación judicial de la detracción del patrimonio de parte de la Sunat, esta debe ser cobrada por la citada entidad, lo cual afectaría el derecho a la propiedad de la accionante y su derecho a la tutela judicial efectiva, al obstaculizarse el acceso al recurso impugnatorio.
- La necesidad de un pronunciamiento de fondo se condice con el momento en que se interpuso la demanda, que fue en el año 2022, y ello se agudiza por el hecho de que el reclamo en sede administrativa es de 16 de julio de 2007. Hace 16 años. Asimismo, no debe resultar ajeno el hecho que existen dos pronunciamientos de primera y segunda instancia judicial que, en buena cuenta, han contribuido a que hasta la fecha no exista pronunciamiento definitivo.
- En consecuencia, un proceso contencioso administrativo no puede considerarse una alternativa al amparo de autos, ni menos una vía igualmente satisfactoria frente al mismo. En consecuencia, no cabe desestimar la demanda en aplicación del artículo 7, inciso 2 del Nuevo Código Procesal Constitucional¹².

4. En síntesis, no estamos ante una demanda manifiestamente improcedente. De otro lado, se verifica que, si bien es cierto se admitió a trámite la demanda¹³, solo se emplazó con ésta a la Sunat y no al Tribunal Fiscal, cuya representación procesal la ejerce el Ministerio de Economía y Finanzas, pese que el procedimiento contencioso tributario contó con su participación. Soslayar la participación del Tribunal Fiscal, representado por el MEF; o pretender resolverla solo en esta sede,

¹² Artículo 5, inciso 2 del anterior código

¹³ Folio 252



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00268-2023-PA/TC
LIMA
DANPER TRUJILLO SAC

significaría vulnerar sus derechos de defensa y a la pluralidad de instancias, respectivamente.

5. Por lo tanto, en aplicación del artículo 116 del Nuevo Código Procesal Constitucional, deben anularse las resoluciones que han incurrido en vicios procesales que inciden en el sentido de la decisión y retrotraer el proceso hasta el estado inmediato anterior a la ocurrencia del vicio. En consecuencia, corresponde declarar la nulidad de las resoluciones emitidas desde el auto admisorio¹⁴, incluyendo las sentencias de primera y segunda instancia; y disponer que la demanda sea admitida a trámite, emplazando a la Sunat y al Tribunal Fiscal, representado por el MEF.

S.

PACHECO ZERGA

¹⁴ Resolución 1, de 16 de febrero de 2022