



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Pleno. Sentencia 150/2024

EXP. N.º 02696-2022-PA/TC
LIMA
SAN FERNANDO S.A.

SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

En Lima, a los 26 días del mes de abril de 2024, los magistrados Morales Saravia (presidente), Gutiérrez Ticse, Domínguez Haro, Monteagudo Valdez, Ochoa Cardich y Hernández Chávez han emitido la presente sentencia. La magistrada Pacheco Zerga (vicepresidenta), emitió voto singular, que se agrega. Los magistrados intervinientes firman digitalmente en señal de conformidad con lo votado.

ASUNTO

Recurso de agravio constitucional interpuesto por San Fernando S.A. contra la resolución de fojas 661, de fecha 30 de abril de 2021, expedida por la Primera Sala Constitucional de la Corte Superior de Justicia de Lima, que declaró improcedente la demanda de amparo de autos.

ANTECEDENTES

Con fecha 27 de agosto de 2018 [cfr. fojas 352], San Fernando S.A. interpone demanda de amparo contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (Sunat) y el Tribunal Fiscal, a fin que:

- Se ordene que la demandada efectúe el cálculo de los intereses moratorios de las deudas contenidas en las liquidaciones de cobranza 000-014875-04 a 000-014878-04; 000-014880-04 a 000-014907-04; 000-014909-04 a 000-014918-04; 000-014920-04; 000-014921-04; 000-01437-04 a 000-014952-04; 000-014954-04 a 000-014958-04; 000-014960-04 a 000-014971-04; 000-014973-04 a 000-014983-04, confirmadas por la Resolución del Tribunal Fiscal 3660-A-2018, sin aplicar la regla del cobro de intereses moratorios durante la etapa en que la Sunat y el Tribunal Fiscal excedieron los plazos máximos para resolver los recursos impugnatorios, y durante el tiempo en que la Sunat excedió el plazo legalmente establecido para dar cumplimiento a la RTF 1471-A-2010; por ende, se deje sin



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02696-2022-PA/TC
LIMA
SAN FERNANDO S.A.

efecto la RTF 3660-A-2018 y las liquidaciones de cobranza antes señaladas.

Accesoriamente, solicita:

- Se prohíba a la Administración tributaria realizar cualquier acto destinado a hacer cobro de los intereses moratorios.
- Se ordene que la Administración tributaria que cumpla con restituir a su favor cualquier importe que esta le hubiere abonado por concepto de los inconstitucionales intereses moratorios computados cuando la Administración excedió los plazos para resolver; así como los intereses legales que pudieran haberse devengado.

En resumen, el recurrente denuncia que la demora excesiva e injustificada en el trámite del procedimiento contencioso-tributario por ocasión de las resoluciones y liquidaciones de cobranza, incluyendo el cumplimiento de la RTF 1471-A-2010, ha generado que la Administración aduanera liquide un incremento desproporcionado, abusivo, confiscatorio y continuo de su deuda tributaria, lo cual vulnera su derecho al debido proceso y el principio de razonabilidad.

Mediante Resolución 1 [cfr. fojas 617], de fecha 21 de enero de 2019, el Decimoprimer Juzgado Constitucional Sub Especializado en Asuntos Tributarios, Aduaneros e Indecopi de la Corte Superior de Justicia de Lima declara improcedente de plano la demanda, en aplicación del artículo 5, inciso 2, del Código Procesal Constitucional (vigente al momento de la interposición de la demanda), por considerar que el proceso contencioso-administrativo, en donde existen juzgados contenciosos administrativos subespecializados en temas tributarios, constituye la vía igualmente satisfactoria para resolver la demanda.

A su turno, la Sala superior revisora, mediante Resolución 4 [cfr. fojas 661] de fecha 30 de abril de 2021, confirma la apelada, por similares fundamentos.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02696-2022-PA/TC
LIMA
SAN FERNANDO S.A.

FUNDAMENTOS

Delimitación del petitorio

1. En el presente caso, la parte demandante solicita que la demandada efectúe el cálculo de los intereses moratorios de las deudas contenidas en las liquidaciones de cobranza 000-014875-04 a 000-014878-04; 000-014880-04 a 000-014907-04; 000-014909-04 a 000-014918-04; 000-014920-04; 000-014921-04; 000-01437-04 a 000-014952-04; 000-014954-04 a 000-014958-04; 000-014960-04 a 000-014971-04; 000-014973-04 a 000-014983-04, confirmadas por la Resolución del Tribunal Fiscal 3660-A-2018, sin aplicar la regla del cobro de intereses moratorios durante la etapa en que la Sunat y el Tribunal Fiscal excedieron los plazos máximos para resolver los recursos impugnatorios, y durante el tiempo en que la Sunat excedió el plazo legalmente establecido para dar cumplimiento a la RTF 1471-A-2010; por ende, pide que se deje sin efecto la RTF 3660-A-2018 y las liquidaciones de cobranza antes señaladas.

Asimismo, solicita que la Administración tributaria se abstenga de realizar cualquier acto destinado al cobro de los intereses moratorios y que se restituya cualquier importe que hubiera abogado por el cobro de los mencionados intereses.

Sobre el precedente en materia tributaria

2. En reciente pronunciamiento emitido por este Tribunal Constitucional en la Sentencia 10/2023, recaído en el Expediente 03525-2021-PA/TC, publicado en el diario oficial *El Peruano* el 11 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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02696-2022-PA/TC
LIMA
SAN FERNANDO S.A.

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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02696-2022-PA/TC
LIMA
SAN FERNANDO S.A.

inconstitucional cobro de intereses moratorios o por el retraso en la emisión de una resolución en la que se presumía que se realizaría dicho inconstitucional cobro, debe ser declarada improcedente en aplicación del artículo 7, inciso 2, del NCPCo. En tal caso, se tiene 30 días hábiles contados a partir de la fecha de notificación de la resolución de improcedencia para acudir al proceso contencioso administrativo, en el que deberá observarse la regla sustancial de este precedente”.

3. En tal sentido, 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 presuma la aplicación de intereses moratorios luego de vencido el plazo legal para resolver dicho recurso, deben 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 que las reglas del precedente constitucional antes citado y la pretensión demandada, se advierte que, en el presente caso, corresponde aplicar la regla procesal antes descrita, pues, la parte demandante viene solicitando la inaplicación de los intereses moratorios devenidos de la deuda tributaria contenidas en las liquidaciones de cobranza 000-014875-04 a 000-014878-04; 000-014880-04 a 000-014907-04; 000-014909-04 a 000-014918-04; 000-014920-04; 000-014921-04; 000-01437-04 a 000-014952-04; 000-014954-04 a 000-014958-04; 000-014960-04 a 000-014971-04; 000-014973-04 a 000-014983-04, confirmadas por la Resolución del Tribunal Fiscal 3660-A-2018, sin aplicar la regla del cobro de intereses moratorios; que se abstengan de cobrar los mismos y que se devuelvan los intereses pagados, en caso se hubieran hecho. Razón por la cual, corresponde declarar la improcedencia de la demanda.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02696-2022-PA/TC
LIMA
SAN FERNANDO S.A.

5. A mayor abundamiento, de los actuados se ha podido apreciar que ha transcurrido aproximadamente 3 años, 8 meses y 18 días entre la fecha de interposición del recurso de reclamación, de fecha 5 de enero de 2005 (fojas 47) y la Resolución de Intendencia 0003B0000/2008-000327, de fecha 23 de septiembre de 2008 (fojas 58)). Lo propio sucedió con el recurso de apelación, el cual se interpuso el 20 de octubre de 2008 (fojas 74) y se resolvió por Resolución del Tribunal Fiscal 01471-A-2010, de fecha 9 de febrero de 2010 (fojas 77), la misma que declaró nula e insubsistente la resolución de intendencia cuestionada y ordenó a la Sunat emitir nuevo pronunciamiento, habiendo transcurrido 1 año, 3 meses y 17 días. Posteriormente, en fecha 17 de julio de 2015, la Administración Tributaria, en cumplimiento de la citada RTF, emitió la Resolución de Gerencia No. 393000/2015 (fojas 82), la cual fue apelada por el recurrente (fojas 151), y fue resuelta mediante Resolución del Tribunal Fiscal 03660-A-2018, de fecha 15 de mayo de 2018, habiendo transcurrido 3 años para la emisión de la decisión administrativa final. Tales hechos corresponden ser valorados por el juez del proceso contencioso en su oportunidad.
6. Siendo ello así, corresponde declarar la improcedencia de la demanda, y otorgar a la parte demandante 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, proceso en el cual se deberá observar la regla sustancial antes referida, para su resolución definitiva. Sin perjuicio de esto, cabe señalar que el derecho de la recurrente a esperar la emisión de una resolución que observe la regla sustancial establecida en el precedente antes aludido, se encuentra garantizado en su derecho de acción que puede ejercitar contra la resolución administrativa que se emita, cuando su contenido no respete los criterios vinculantes establecidos por este Colegiado, la misma que podrá ser cuestionada a través del proceso contencioso-administrativo.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02696-2022-PA/TC
LIMA
SAN FERNANDO S.A.

7. En cuanto a la pretensión referida a la inaplicación del artículo 33 del Código Tributario, en lo que se refiere a la capitalización de intereses moratorios, se debe precisar que también dicha pretensión debe ser absuelta en sede contencioso-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 aplicar 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.

8. Por último, en cuanto a que se deje sin efecto el cobro realizado por la Administración tributaria y la devolución de los importes pagados o que se paguen por conceptos de intereses moratorios generados fuera del plazo legal para resolver los medios impugnatorios al interior del procedimiento contencioso tributario relativos, también corresponde declarar la improcedencia de la demanda; por cuanto, conforme los señalado precedentemente, a la fecha no se cuenta con un pronunciamiento final que determine el total de la deuda tributaria que le correspondería asumir a la recurrente; asimismo, no debe perderse de vista 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 le hubieran cobrado por los intereses moratorios 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.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02696-2022-PA/TC
LIMA
SAN FERNANDO S.A.

Por estas consideraciones, 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.

**MORALES SARA VIA
GUTIÉRREZ TICSE
DOMÍNGUEZ HARO
MONTEAGUDO VALDEZ
OCHOA CARDICH
HERNÁNDEZ CHÁVEZ**

POLENTE MONTEAGUDO VALDEZ



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02696-2022-PA/TC
LIMA
SAN FERNANDO S.A.

VOTO SINGULAR DE LA MAGISTRADA PACHECO ZERGA

Con el debido respeto por la posición de mis colegas magistrados, emito el presente voto singular por los siguientes motivos:

1. Considero que la demanda debe ser estimada por las razones dadas por el Tribunal Constitucional en la sentencia del expediente N.º 03525-2021-PA/TC¹ a la que me remito y aquí sólo cito en los párrafos siguientes:

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

En efecto, si en razón de lo previsto por una ley, como resultado de la interposición de un recurso impugnatorio administrativo, el administrado se ve perjudicado por el retraso más allá del plazo legal para resolverlo, y dicho retraso no es su responsabilidad, entonces, dicha ley viola su derecho de petición; y si dicho perjuicio se manifiesta bajo la forma del cobro de una deuda tributaria, este deviene en cualitativamente confiscatorio y, por ende, en violatorio del derecho a la propiedad”².

“[...] lo cierto es que, respecto de las deudas tributarias y de los recursos interpuestos con anterioridad a las reformas de los años 2014 y 2016, el tribunal fiscal ha computado los intereses moratorios incluso luego de vencido el plazo legal para resolver el recurso de apelación. Tal proceder es manifiestamente inconstitucional, puesto que, tal como se ha argumentado, la imposibilidad de aplicar tales intereses luego de cumplido el plazo legal, no es consecuencia de lo

¹ Publicada en el diario oficial *El Peruano* el 11 de febrero de 2023.

² Fundamento 50.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02696-2022-PA/TC
LIMA
SAN FERNANDO S.A.

que pueda o no establecer la ley, sino de las exigencias provenientes directamente del contenido constitucionalmente protegido de los derechos fundamentales de petición y de propiedad”³.

“No obstante, es evidente que permitir que se cobren intereses moratorios hasta que se resuelva en definitiva el procedimiento tributario, con prescindencia de que se haya superado el plazo legal, se convierte en un incentivo indebido para no resolver dentro de dicho plazo y hacerlo más bien en un tiempo exageradamente dilatado, pues mientras mayor sea la demora, más se incrementará la deuda tributaria. Es evidente que dicho escenario se encuentra reñido con los valores constitucionales tributarios y, en particular, con los derechos fundamentales de petición y de propiedad. El contribuyente en ningún caso debe verse perjudicado como consecuencia del incumplimiento de la ley, cuando este es ajeno a su responsabilidad”⁴.

2. En el caso de autos, la sentencia en mayoría señala que “se ha podido apreciar que ha transcurrido aproximadamente 3 años, 8 meses y 18 días entre la fecha de interposición del recurso de reclamación, de fecha 5 de enero de 2005 (fojas 47) y la Resolución de Intendencia 0003B0000/2008-000327, de fecha 23 de septiembre de 2008 (fojas 58). Lo propio sucedió con el recurso de apelación, el cual se interpuso el 20 de octubre de 2008 (fojas 74) y se resolvió por Resolución del Tribunal Fiscal 01471-A-2010, de fecha 9 de febrero de 2010 (fojas 77), la misma que declaró nula e insubsistente la resolución de intendencia cuestionada y ordenó a la Sunat emitir nuevo pronunciamiento, habiendo transcurrido 1 año, 3 meses y 17 días. Posteriormente, en fecha 17 de julio de 2015, la Administración Tributaria, en cumplimiento de la citada RTF, emitió la Resolución de Gerencia No. 393000/2015 (fojas 82), la cual fue apelada por el recurrente (fojas 151), y fue resuelta mediante Resolución del Tribunal Fiscal 03660-A-2018, de fecha 15 de mayo de 2018, habiendo

³ Fundamento 52.

⁴ Fundamento 59.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02696-2022-PA/TC
LIMA
SAN FERNANDO S.A.

transcurrido 3 años para la emisión de la decisión administrativa final”⁵.

3. Por tanto, en virtud de las razones arriba expuestas, el cobro de intereses moratorios durante el tiempo en que la administración tributaria excedió el plazo legal para resolver, sin culpa del administrado, vulnera los derechos de petición y de propiedad.

Por estas consideraciones, mi voto es por:

1. Declarar **FUNDADA** la demanda.
2. **DISPONER** que la parte demandada efectúe el cálculo de los intereses moratorios sin aplicar la regla del cobro de intereses moratorios durante el tiempo en exceso que, respecto del plazo legal establecido, tomó la administración tributaria para resolver los medios impugnatorios planteados por la recurrente.
3. **ORDENAR** a la parte demandada el pago de costos procesales.

S.

PACHECO ZERGA

⁵ Fundamento 5.