



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Pleno. Sentencia 23/2025

EXP. N.º 03026-2022-PA/TC
LIMA
MINDSHARE PERÚ SAC

SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

En Lima, a los 21 días del mes de octubre de 2024, los magistrados Pacheco Zerga (presidenta), Domínguez Haro (vicepresidente), Morales Saravia, con fundamento de voto que se agrega, Gutiérrez Ticse, Ochoa Cardich y Hernández Chávez han emitido la presente sentencia. El magistrado Monteagudo Valdez, con fecha posterior, votó a favor de la sentencia. Los magistrados intervinientes firman digitalmente en señal de conformidad con lo votado.



ASUNTO

Recurso de agravio constitucional interpuesto por Mindshare Perú SAC contra la Resolución 3, de fecha 23 de julio de 2021¹, 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 31 de julio de 2017, Mindshare Perú SAC, interpone demanda de amparo contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (Sunat) y el Ministerio de Economía y Finanzas², con el objeto de que se ordene retrotraer las cosas al estado anterior a la afectación de sus derechos constitucionales al debido proceso, en su vertiente referida al plazo razonable, a la tutela jurisdiccional efectiva, a la seguridad jurídica y a la confianza legítima; así como de los principios de razonabilidad de las sanciones, de no confiscatoriedad de los tributos y proscripción del abuso de derecho. Solicita la inaplicación de la regla de capitalización de intereses efectuada hasta el 31 de diciembre de 2005 y de los intereses moratorios generados durante los periodos en que Sunat y el Tribunal Fiscal excedieron los plazos legales para pronunciarse sobre los recursos de reclamación y apelación, respecto de su deuda tributaria por concepto de Impuesto a la Renta del ejercicio de 2004; en

Esta es una representación impresa cuya autenticidad puede ser contrastada con la representación imprimible localizada en la sede digital del Tribunal Constitucional. La verificación puede ser efectuada a partir de la fecha de publicación web de la presente resolución. Base legal: Decreto Legislativo N.º 1412, Decreto Supremo N.º 029-2021-PCM y la Directiva N.º 002-2021-PCM/SGTD.

URL: <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2025/03026-2022-AA.pdf>

¹ Foja 722.

² Foja 81.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03026-2022-PA/TC
LIMA
MINDSHARE PERÚ SAC

consecuencia, también solicita la nulidad de la Resolución de Intendencia N.º 0150150001525, y la reliquidación de los intereses moratorios con arreglo a la Constitución y al criterio expuesto en la sentencia emitida en el Expediente 04082-2012-PA/TC.

Sostiene que, en el marco del procedimiento de fiscalización iniciado en su contra en relación con el Impuesto a la Renta del año 2004, la Sunat emitió la Resolución de Determinación N.º 022-003-0002855 y la Resolución de Multa N.º 022-002-0003239, que fueron cuestionadas el 16 de enero de 2006, mediante recurso de reclamación, el mismo que fue desestimado por la Resolución de Intendencia N.º 025-014-0012178/SUNAT, del 31 de mayo de 2010. Afirma que, posteriormente, el 27 de julio de 2010, apeló la mencionada resolución de intendencia, por lo que el Tribunal Fiscal emitió la RTF 01280-4-2017, del 10 de febrero de 2017, que confirmó en parte los valores determinados en su contra, y ordenó que la Sunat recalculase la deuda tributaria. Refiere que, en cumplimiento de dicho mandato, se emitió la Resolución de Intendencia N.º 0150150001525, del 27 de junio de 2017, que rectificó el monto del tributo impago contenido en la Resolución de Determinación N.º 022-003-0002855 y de la sanción contenida en la Resolución de Multa N.º 122-002-0000795, más los intereses moratorios correspondientes, y determinó que la deuda actualizada al 27 de junio de 2017 ascendía a un total de 681 884.00 soles. Acota que, al encontrarse disconforme con dicha liquidación, el 21 de julio de 2017 interpuso recurso de apelación contra la referida resolución de intendencia.

Finalmente, asevera que la Administración tributaria tardó más de 10 años en resolver el procedimiento contencioso-tributario iniciado en su contra, pese a que contaba con 18 meses para resolver tanto su recurso de reclamación como el de apelación (6 meses para el recurso de reclamación y 12 meses para el de apelación), lo que ha generado un incremento desmedido e injustificado en los intereses moratorios que la Sunat pretende ejecutar como parte de la deuda tributaria que se le imputa.

La Procuraduría Pública de la Sunat, mediante escrito del 13 de julio de 2018³, deduce la excepción de falta de agotamiento de la vía administrativa y contesta la demanda sosteniendo que la deuda materia de

³ Foja 377.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03026-2022-PA/TC
LIMA
MINDSHARE PERÚ SAC

litis ha sido cancelada y extinguida por la recurrente, incluyendo los intereses moratorios y capitalizados, por lo que la presente demanda deviene improcedente por sustracción de la materia; que el proceso contencioso-administrativo constituye una vía igualmente satisfactoria a la cual debe acudir la parte recurrente para dilucidar su pretensión; que la aplicación de los intereses capitalizados y moratorios cumplen una finalidad constitucionalmente valiosa que justifica su aplicación en todo supuesto que se haya incurrido en el incumplimiento del deber de contribuir; que la parte demandante, ante la demora de la Administración en resolver sus recursos impugnativos, pudo acogerse al silencio administrativo negativo, pero no se ejerció dicho mecanismo procesal para salvaguardar sus intereses; y que el principio de no confiscatoriedad no puede constituir un límite a la aplicación y generación de intereses moratorios, pues estos no se establecen ni se generan en función del patrimonio de un sujeto, sino por el incumplimiento de un deber, lo cual no puede tener una vocación confiscatoria.

El 16 de julio de 2018, el procurador adjunto a cargo de los Asuntos Judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas deduce la excepción de incompetencia⁴. Asimismo, contesta la demanda sosteniendo que no existe amenaza o acto concreto que acredite la vulneración de los derechos constitucionales invocados por la recurrente, por cuanto el artículo 33 del Código Tributario no tiene carácter de autoaplicativo; que la demanda deviene improcedente porque la actora, antes de incoar la demanda de amparo, acudió a la vía ordinaria a fin de cuestionar la resolución emitida por el Tribunal Fiscal; que no se advierte una dilación indebida en el trámite del procedimiento contencioso-tributario, pues la controversia planteada por la recurrente se refiere a operaciones complejas; que el cobro de intereses moratorios y la regla de capitalización de intereses, *per se*, no vulneran ni representan un riesgo para los derechos fundamentales al plazo razonable, a formular peticiones ante la autoridad competente con respuesta dentro del plazo legal, a la igualdad en materia tributaria, al derecho a la propiedad, al principio de no confiscatoriedad de los tributos y al principio constitucional de razonabilidad; y que el cobro de intereses no afecta derecho constitucional alguno, debido a que se generan por el incumplimiento de los administrados de su deber de contribuir y no por la actuación de la Administración tributaria o del Poder Judicial, quienes

⁴ Foja 466.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03026-2022-PA/TC
LIMA
MINDSHARE PERÚ SAC

únicamente ejercen sus funciones al determinar el incumplimiento o al resolver la controversia, razón por la cual el contribuyente tiene la responsabilidad de asumir las consecuencias de su incumplimiento.

El Decimoprimer Juzgado Especializado en lo Constitucional, Subespecialidad en Temas Tributarios, Aduaneros e Indecopi de Lima, mediante Resolución 9, de fecha 29 de noviembre de 2019⁵, declara improcedente la demanda, fundamentalmente por considerar que la demanda fue incoada fuera del plazo legal establecido en el Código Procesal Constitucional del 2004. Por tal razón, concluye que, en el presente caso, no resulta aplicable los criterios establecidos en la sentencia recaída en el Expediente 04082-2012-PA/TC (Caso Medina de Baca), toda vez que, el procedimiento contencioso-tributario ya cuenta con un pronunciamiento final (RTF 01280-4-2017), el mismo que adquirió firmeza al no haber sido impugnado judicialmente de forma oportuna.

Posteriormente, la Sala Superior revisora, mediante Resolución 3, de fecha 23 de julio de 2021⁶, confirma la apelada, principalmente por estimar que el proceso de amparo es residual; en dicho sentido, aduce que el proceso contencioso-administrativo es la vía igualmente satisfactoria al amparo en la cual se debe ventilar la controversia planteada por la recurrente, por lo que resulta de aplicación el artículo 5, inciso 2 del Código Procesal Constitucional de 2004. Asimismo, sostiene que las pretensiones no denotan contenido constitucional afectado, por lo cual también resulta aplicable la causal de improcedencia del numeral 1, artículo 5 del referido Código.

FUNDAMENTOS

Delimitación del petitorio y procedencia de la demanda

1. La recurrente solicita la inaplicación a su caso de la regla de capitalización de intereses efectuada hasta el 31 de diciembre de 2005 y de los intereses moratorios generados durante los períodos en que la Sunat y el Tribunal Fiscal excedieron los plazos legales para pronunciarse sobre los recursos de reclamación y apelación,

⁵ Foja 606.

⁶ Foja 722.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03026-2022-PA/TC
LIMA
MINDSHARE PERÚ SAC

respecto de la deuda tributaria por concepto de Impuesto a la Renta del ejercicio de 2004 que se le atribuye; asimismo, también solicita la nulidad de la Resolución de Intendencia N.º 0150150001525 y la reliquidación de los intereses moratorios con arreglo a la Constitución y al criterio expuesto en la sentencia emitida en el Expediente 04082-2012-PA/TC.

2. Identifica como acto lesivo la demora arbitraria de las emplazadas en resolver los recursos de reclamación y apelación que formuló en contra de la Resolución de Determinación N.º 022-003-0002855 y la Resolución de Multa N.º 022-002-0003239, actuación que le estaría devengando la aplicación de intereses moratorios a la deuda tributaria que se le imputa, fuera del plazo legal para resolver dichos recursos, lo que vulneraría sus derechos constitucionales al debido proceso, en su vertiente referida al plazo razonable, a la tutela jurisdiccional efectiva, a la seguridad jurídica y a la confianza legítima; así como los principios de razonabilidad de las sanciones, de no confiscatoriedad de los tributos y proscripción del abuso de derecho.

Análisis de la controversia

3. De los actuados se ha podido apreciar que, a través de la RTF 01280-4-2017, del 10 de febrero de 2017⁷, el Tribunal Fiscal confirmó en parte los valores determinados en contra de la recurrente, respecto de su deuda tributaria por concepto de Impuesto a la Renta del ejercicio de 2004, y ordenó a la Sunat que recalcule la deuda tributaria que se le imputa. Es así como, en cumplimiento de tal mandato, la Administración tributaria emitió la Resolución de Intendencia N.º 0150150001525, del 27 de junio de 2017⁸, a través de la cual rectificó el monto del tributo impago contenido en la Resolución de Determinación N.º 022-003-0002855, así como la sanción contenida en la Resolución de Multa N.º 122-002-0000795, más los intereses moratorios correspondientes, y determinó que la deuda actualizada al 27 de junio de 2017 asciende a un total de 681 884.00 soles. Contra dicha resolución, la demandante interpuso

⁷ Foja 25.

⁸ Foja 18.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03026-2022-PA/TC
LIMA
MINDSHARE PERÚ SAC

recurso de apelación el 21 de julio de 2017, que fue desestimado por el Tribunal Fiscal mediante RTF N.º 10405-4-2017, de fecha 24 de noviembre de 2017⁹.

4. Al respecto, si bien la recurrente solicita la inaplicación a su caso de los intereses moratorios y capitalización de intereses generados durante los periodos en que la Sunat y el Tribunal Fiscal han excedido los plazos legales para pronunciarse sobre los recursos de reclamación y apelación, respecto de su deuda tributaria por concepto de Impuesto a la Renta del ejercicio de 2004; cabe precisar que, conforme a lo expuesto en la demanda, a la contestación realizada por la Procuraduría Pública del MEF y a la búsqueda efectuada en la página web del Poder Judicial (<https://cej.pj.gob.pe/cej/forms/detalleform.html>), se evidencia que, a la fecha, la recurrente ya ha acudido a la vía del proceso-contencioso administrativo, a fin de cuestionar la deuda tributaria confirmada por la Resolución del Tribunal Fiscal 01280-4-2017 (Expediente 07330-2017-0-1801-JR-CA-22). En dicho proceso se emitió la resolución de vista del 30 de noviembre de 2023, por la que se revocó la sentencia de primera instancia y se declaró infundada la demanda; cabe resaltar que, frente a dicha resolución, la demandante interpuso recurso de casación, el mismo que se encuentra pendiente de resolver.
5. Siendo ello así, en el presente caso, no resulta oportuno pronunciarse sobre este extremo de la demanda; y ello porque, a la fecha, los intereses moratorios cuya razonabilidad cuestiona la actora no se encuentran determinados de manera definitiva, en vista de que se encuentra pendiente de resolución el proceso contencioso-administrativo en el cual se discute la validez de la deuda tributaria y de las multas que dieron origen a dichos intereses. Es así como, en caso de obtener un pronunciamiento favorable en dicha sede, no existiría deuda ni intereses por ejecutar.
6. De la misma forma, debe resaltarse que, en caso la Corte Suprema desestime el citado recurso de casación, teniendo en cuenta el criterio establecido por este Colegiado en el precedente vinculante

⁹ Foja 459.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03026-2022-PA/TC
LIMA
MINDSHARE PERÚ SAC

emitido en la Sentencia 10/2023, recaída en el Expediente 03525-2021-PA/TC, publicado en el diario oficial *El Peruano* el 11 de febrero de 2023, la demandante tendrá expedito su derecho de acudir a la vía del proceso contencioso-administrativo para cuestionar el cobro excesivo que, en su caso, la Sunat hubiese ejecutado por concepto de intereses moratorios, en relación con la deuda tributaria por concepto de Impuesto a la Renta del ejercicio de 2004. Esto porque, conforme se alega en la presente demanda, la Administración tributaria habría excedido los plazos con los que contaba para resolver sus recursos de reclamación y apelación, lo que habría generado un incremento arbitrario de dichos intereses.

7. Asimismo, en cuanto a la nulidad de la Resolución de Intendencia N.º 0150150001525 (que en cumplimiento de la Resolución del Tribunal Fiscal 01280-4-2017, reliquidó la deuda tributaria que se confirmó en contra de la actora), así como los intereses moratorios aplicables a la misma; este Colegiado estima que tal pretensión también deviene improcedente, ya que, conforme a lo manifestado precedentemente, en el proceso contencioso-administrativo signado en el Expediente 07330-2017-0-1801-JR-CA-22 se viene discutiendo la validez del mencionado pronunciamiento del Tribunal Fiscal; por lo que, corresponde, en dicho proceso, determinar sus efectos o alcances.
8. De igual manera, en cuanto a la inaplicación de la regla de la capitalización de intereses moratorios requerida, se debe precisar que también dicha pretensión debe ser absuelta en el proceso contencioso-administrativo antes citado, 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).
9. Sin perjuicio de lo antes expuesto, corresponde disponer notificar la presente sentencia al órgano jurisdiccional a cargo del trámite Expediente 07330-2017-0-1801-JR-CA-22, para los fines correspondientes.

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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03026-2022-PA/TC
LIMA
MINDSHARE PERÚ SAC

HA RESUELTO

1. Declarar **IMPROCEDENTE** la demanda.
2. Notificar la presente sentencia a la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República, para los fines correspondientes.

Publíquese y notifíquese.

SS.

**PACHECO ZERGA
DOMÍNGUEZ HARO
MORALES SARAVIA
GUTIÉRREZ TICSE
MONTEAGUDO VALDEZ
OCHOA CARDICH
HERNÁNDEZ CHÁVEZ**

PONENTE DOMÍNGUEZ HARO



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03026-2022-PA/TC
LIMA
MINDSHARE PERÚ SAC

**FUNDAMENTO DE VOTO DEL MAGISTRADO
MORALES SARA VIA**

Si bien estoy de acuerdo con el sentido del fallo de la sentencia, considero pertinente realizar algunas precisiones en relación a los fundamentos jurídicos 4 y 6 de la ponencia.

En ellos se señala que, a la fecha está pendiente de pronunciamiento un recurso de casación al interior de un proceso contencioso administrativo iniciado por el amparista, siendo la pretensión en dicho proceso la validez de la deuda tributaria y las multas respectivas. Sin embargo, de una búsqueda en el sistema de Consulta de Expedientes Judiciales se puede observar que, a la fecha, ya existe un pronunciamiento que pone fin a la controversia subyacente.

Al respecto, la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en temas Tributarios y Aduaneros a través de la Resolución 33, de fecha 13 de agosto de 2024, señaló que la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema a través de la Resolución s/n, de fecha 16 de julio de 2024, declaró improcedente el recurso de casación.

En ese sentido, se advierte que, a la fecha de la presente sentencia, la Corte Suprema ya ha expedido pronunciamiento sobre el recurso de casación interpuesto en el expediente 07330-2017-0-1801-JR-CA-22.

S.

MORALES SARA VIA