



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Pleno. Sentencia 60/2024

EXP. N.º 02477-2019-PA/TC
LIMA
BANCO INTERAMERICANO
DE FINANZAS S.A.

SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

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

ASUNTO

Recurso de agravio constitucional interpuesto por el Banco Interamericano contra la Resolución 8, de fecha 23 de enero de 2019¹, expedida por la Segunda Sala Constitucional de la Corte Superior de Justicia de Lima, que declaró improcedente la demanda de autos.

ANTECEDENTES

Con fecha 25 de abril de 2018, el Banco Interamericano de Finanzas S.A. interpone demanda de amparo² contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (Sunat) y el Tribunal Fiscal. Solicita el cese de la afectación de los principios de culpabilidad, tipicidad, razonabilidad, no confiscatoriedad y el debido proceso, con motivo de la emisión y notificación por parte de la Administración tributaria de las multas emitidas por la supuesta comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2005, imputando objetivamente responsabilidad tributaria a la empresa, sin seguir el procedimiento sancionador previo.

Solicita también que se retrotraigan las cosas al estado anterior a la afectación del principio de razonabilidad y a los derechos de petición, de

¹ Foja 270.

² Foja 142.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02477-2019-PA/TC
LIMA
BANCO INTERAMERICAN
DE FINANZAS S.A.

propiedad y de igualdad, que se origina por la actualización irrazonable de la supuesta deuda tributaria asociada a las resoluciones de determinación correspondientes al Impuesto a la Renta de los ejercicios 2005; además de las multas emitidas por la supuesta comisión de la infracción tipificada en el numeral 1, del artículo 178 del Código Tributario por los mencionados tributos y períodos, sobre la base de la tasa de interés moratorio (TIM), a todas luces irrazonable y desigual en comparación con aquella que paga la Administración tributaria por la devolución del pago indebido o por error. Por ello, solicita que se calcule sobre una tasa de interés moratorio razonable, como es aquella relativa a la tasa de devolución de pagos indebidos que efectúa la Sunat, y se efectúe respecto a la deuda devengada por el término legal de resolución de las impugnaciones administrativas.

Como pretensiones accesorias, solicita que se deje sin efecto cualquier acto administrativo que contenga, confirme o ponga a cobro la deuda tributaria por las multas antes aludidas y los intereses moratorios por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2005; se ordene a la Administración tributaria se abstenga de exigir su pago o despliegue acciones tendientes a su cobro; se actualice la deuda tributaria aplicando un interés moratorio razonable y, en su caso, se devuelva lo pagado por dicho concepto. Finalmente, solicita que se disponga la quiebra de cualquier acto administrativo, y que se realice una reliquidación aplicando una tasa de interés equivalente a la establecida para el supuesto de devolución de pagos indebidos o por error puntualmente, respecto de la deuda por interés moratorio devengada por el término legal de resolución de las impugnaciones relativas al reclamo y la apelación administrativa.

El Decimoprimer Jgado Constitucional Subespecializado en Asuntos Tributarios Aduaneros e Indecopi de Lima, mediante Resolución 1, de 13 junio de 2018³ declara improcedente la demanda, tras advertir que a tal fecha no se había concluido el procedimiento contencioso-tributario, al encontrarse pendiente de resolución el recurso de apelación interpuesto ante el Tribunal Fiscal; y por tanto, no se podía afirmar que

³ Foja 199.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02477-2019-PA/TC
LIMA
BANCO INTERAMERICAN
DE FINANZAS S.A.

sin la emisión del RTF por el Tribunal Fiscal existía una concreta e inminente amenaza de cobro de los intereses moratorios con la tasa del 14.4 %, ya que dicho cobro dependería de lo que resolviera el Tribunal Fiscal.

La Sala revisora, mediante Resolución 8, de fecha 23 de enero de 2019⁴, empleando argumentos similares a los del *a quo*, confirma la apelada y declara improcedente la demanda.

Mediante auto del Tribunal Constitucional del 29 de octubre de 2021, se admite a trámite la demanda en esta sede, y se corre traslado a la parte demandada de la demanda y sus recaudos, de las resoluciones judiciales de primera y segunda instancia, y del recurso de agravio constitucional, para que, en el plazo de 10 días hábiles, pueda ejercitar su derecho de defensa.

Con fecha 24 de marzo de 2022, mediante escrito presentado a esta sede⁵, el procurador público de la Sunat deduce la excepción de falta de agotamiento de la vía previa. Asimismo, contesta la demanda solicitando que sea declarada improcedente o infundada, al considerar que el proceso contencioso-administrativo es una vía igualmente satisfactoria para la dilucidación de la controversia. Manifiesta que en el procedimiento de fiscalización se respetó el procedimiento administrativo sancionador previsto en los artículos 164 a 188 del Código Tributario, así como los principios de la potestad sancionadora prescritos en el artículo 171 del Código Tributario, como legalidad, tipicidad y proporcionalidad; en tal sentido, enfatiza que las multas impuestas al demandante no lesionan derecho ni principio alguno. Además, precisa que los intereses moratorios se generan únicamente por el incumplimiento del deber de contribuir, y no por la actuación de la Administración tributaria, en la medida en que los intereses moratorios tienen una finalidad compensatoria y una finalidad resarcitoria a favor del Estado frente a la no disposición oportuna del dinero proveniente de una obligación tributaria, los cuales se generan

⁴ Foja 270.

⁵ Escrito con registro 01681-2022-ES.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02477-2019-PA/TC
LIMA
BANCO INTERAMERICAN
DE FINANZAS S.A.

exclusivamente por la renuencia del contribuyente a cumplir con su deber de contribuir. Agrega que no existió una dilación indebida en el trámite del procedimiento contencioso-tributario, pues la controversia planteada por la parte actora se refiere operaciones complejas.

Con fecha 28 de marzo de 2022 el procurador público del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal, contesta la demanda⁶ solicitando que sea declarada improcedente o infundada. Afirma que el proceso contencioso-administrativo constituye una vía igualmente satisfactoria y que no existe dilación indebida, porque la controversia contencioso-tributaria corresponde a operaciones complejas; que no puede considerarse que la aplicación de intereses moratorios y su capitalización constituya afectación a derecho constitucional alguno, pues si el contribuyente desea evitar el pago de intereses debe adecuar su conducta a lo que el ordenamiento exige, esto es, cumplir oportuna y debidamente con sus obligaciones tributarias; que los intereses moratorios tributarios en el Perú nunca fueron exagerados o arbitrarios en lo que representan (costo de oportunidad, actualización de deuda impaga, riesgos), y que, por su naturaleza, no constituyen una sanción (ni económica, ni jurídica), sino que cumplen una importantísima función conductual disuasoria (del incumplimiento y del litigio temerario o estratégico).

FUNDAMENTOS

Delimitación del petitorio

1. De la demanda se aprecia que la recurrente pretende lo siguiente:
 - El cese de la afectación de los principios de culpabilidad, tipicidad, razonabilidad, no confiscatoriedad y el debido proceso, que se habría producido por haberle impuesto multas sin seguir el procedimiento sancionador previo (imputación objetiva de responsabilidad tributaria). Las multas impuestas se sustentarían

⁶ Escrito con registro 01711-2022-ES.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02477-2019-PA/TC
LIMA
BANCO INTERAMERICAN
DE FINANZAS S.A.

en la supuesta comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2005.

- Se retrotraigan las cosas al estado anterior a la afectación del principio de razonabilidad y de los derechos de petición, de propiedad y de igualdad, producida por la actualización irrazonable sobre la base de la tasa de interés moratorio (TIM) equivalente a 14.1 %, de la supuesta deuda tributaria que tendría pendiente, asociada a las resoluciones de determinación correspondientes al Impuesto a la Renta del 2005, además de las multas impuestas antes referidas. Considera dicha actualización lesiva por la irrazonabilidad y desigualdad de la tasa en comparación con la que pagaría la Administración tributaria por la devolución del pago indebido o por error. Por ello, solicita que se calcule tal actualización sobre una tasa de interés moratorio razonable, como lo sería la tasa de devolución de pagos indebidos que efectúa la Sunat, equivalente al 6 %, y únicamente por el término legal de resolución de las impugnaciones administrativas.
- Se deje sin efecto cualquier acto administrativo que contenga, confirme o ponga a cobro la deuda tributaria por las multas antes aludidas y los intereses moratorios por el impuesto a la renta del ejercicio señalado, se ordene a la Administración tributaria se abstenga de exigir su pago o despliegue acciones tendientes a su cobro, se actualice la deuda tributaria aplicando un interés moratorio razonable y, en su caso que devuelva lo pagado por dicho concepto.
- Se disponga la quiebra de cualquier acto administrativo, para su correcta reliquidación aplicando una tasa de interés equivalente a la establecida para el supuesto de devolución de pagos indebidos o por error puntualmente, sobre la deuda por interés moratorio devengada por el término legal de resolución de las impugnaciones relativas al reclamo y la apelación administrativa.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02477-2019-PA/TC
LIMA
BANCO INTERAMERICAN
DE FINANZAS S.A.

Análisis de la controversia

2. En principio, es importante anotar que el actual diseño de residualidad de los procesos constitucionales exige, en el análisis de la evaluación de causas, verificar que no existan vías procesales igualmente satisfactorias que permitan la revisión de las pretensiones que se presenten en sede constitucional; esto, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 7.2 del Nuevo Código Procesal Constitucional y el desarrollo de dicha causal efectuado en la sentencia recaída en el Expediente 02383-2013-PA/TC. Esto es así, debido a que el primer nivel de protección de los derechos fundamentales le corresponde a los jueces del Poder Judicial, a través de los procesos judiciales ordinarios, en la medida en que todos los jueces de la República imparten justicia con arreglo a la Constitución y las leyes y, por ende, ellos también garantizan una adecuada protección de los derechos y libertades reconocidos por la Constitución. Sostener lo contrario significaría afirmar que el amparo es el único medio para salvaguardar los derechos fundamentales, a pesar de que a través de otros procesos judiciales también es posible obtener la misma tutela.
3. De los actuados se ha podido apreciar que el recurrente cuestiona la deuda tributaria que se le imputa, en relación con el Impuesto a la Renta del ejercicio 2005, así como las multas que se le impusieron por la supuesta comisión de la infracción tipificada en el numeral 1, del artículo 178 del Código Tributario. Asimismo, cuestiona la proporcionalidad de los intereses de dicha deuda tributaria, la cual se calculó sobre la base de la tasa de interés moratorio (TIM) equivalente a 14.1 %.
4. Al respecto, en el año 2007 la Sunat inició un procedimiento de fiscalización en contra de la parte demandante, a fin de verificar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias del Impuesto a la Renta del ejercicio 2005; como consecuencia de dicho procedimiento se emitió la Resolución de Determinación N.º 012-003-0014433,



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02477-2019-PA/TC
LIMA
BANCO INTERAMERICAN
DE FINANZAS S.A.

correspondiente a la determinación del impuesto a la renta por el ejercicio 2005 y la Resolución de Multa N.º 012-002-0013282, por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario. Con fecha 27 de abril de 2008, la parte demandante interpuso recurso de reclamación en contra de las citadas resoluciones, el cual fue desestimado mediante la Resolución de Intendencia 0150140008967, del 19 de febrero de 2010⁷. Posteriormente, el 6 de abril de 2010, la parte demandante interpuso recurso de apelación, que fue resuelto luego de casi 10 años, por Resolución del Tribunal Fiscal 08060-3-2020, de fecha 17 de diciembre de 2020⁸, y a través de la cual se revocó un extremo de la deuda imputada en su contra, y se dispuso la liquidación de los montos confirmados. Asimismo, se advierte que la demandante, con fecha 7 de abril de 2021, interpuso demanda contencioso-administrativa⁹ en la que solicitó la nulidad del extremo de la RTF 08060-3-2020 que le fue adverso, siendo que a la fecha dicho proceso judicial se encuentra pendiente.

5. De la revisión de los actuados, así como de la consulta realizada en la página web del Poder Judicial, se aprecia que, a través del proceso contencioso-administrativo signado en el Expediente 02309-2021-0-1801-JR-CA-21, la recurrente viene cuestionando la parte de la deuda tributaria relacionada al Impuesto a la Renta del ejercicio 2005 y la multa que se le impuso por la supuesta comisión de la infracción tipificada en el numeral 1, del artículo 178 del Código Tributario, que no fue revocada por la RTF 08060-3-2020.
6. Siendo ello así, este Colegiado considera que la pretensión de la recurrente relacionada con el cuestionamiento de las multas que se le impusieron por la supuesta comisión de la infracción tipificada en el numeral 1, del artículo 178 del Código Tributario, por el Impuesto a

⁷ Anexo 3-A del escrito con registro 1681-2022-ES.

⁸ Anexo 3-B del escrito con registro 1681-2022-ES.

⁹ Anexo 3-C del escrito con registro 1681-2022-ES.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02477-2019-PA/TC
LIMA
BANCO INTERAMERICAN
DE FINANZAS S.A.

la Renta del ejercicio 2005, deviene improcedente, pues, conforme lo indicado anteriormente, a la fecha, la demandante, *motu proprio*, optó por acudir a la vía del proceso contencioso-administrativo a fin de cuestionar la validez tanto de la deuda tributaria como de la multa que se le imputa. Debe resaltarse que este proceso ordinario cuenta con una estación probatoria amplia, en la que se podrá dilucidarse si la recurrente incurrió en la infracción imputada, o no, y si la Administración siguió adecuadamente el procedimiento sancionador previo (imputación objetiva de responsabilidad tributaria).

7. De la misma forma, en cuanto a la pretensión de la recurrente por la que cuestiona el incremento desproporcionado de los intereses moratorios de la deuda asociada a las resoluciones de determinación correspondientes al Impuesto a la Renta del 2005 y de sus multas, al calcularse su valor sobre la base de la tasa de interés moratorio (TIM) equivalente a 14.1 %, y no sobre la tasa de devolución de pagos indebidos que efectúa la Sunat, equivalente al 6 %, debe precisarse que, dado el contexto anteriormente descrito, en el presente caso no resulta oportuno pronunciarse sobre este extremo de la demanda; ello porque, a la fecha, los intereses moratorios cuya razonabilidad cuestiona la parte actora no se encuentran determinados de manera definitiva, en vista 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 generaron dichos intereses. De este modo, en caso de obtener un pronunciamiento favorable en dicha sede, no existiría deuda ni intereses por reliquidar y/o ejecutar. En dicho sentido, en el contexto de las actuales circunstancias, también corresponde declarar la improcedencia de la demanda en relación con este extremo.
8. Sin perjuicio de lo anterior, debe señalarse que, en caso la deuda tributaria imputada a la recurrente sea confirmada dentro del citado proceso judicial, la demandante tiene expedido su derecho para acudir a la vía ordinaria, a fin de cuestionar la aplicación de la tasa de interés moratorio (TIM) en el cálculo de los intereses moratorios aplicables



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02477-2019-PA/TC
LIMA
BANCO INTERAMERICAN
DE FINANZAS S.A.

a las multas emitidas por la supuesta comisión de la infracción tipificada en el numeral 1, del artículo 178 del Código Tributario, por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2005, instancia en la que podrá ofrecer los medios de prueba técnicos y jurídicos, necesarios para sustentar su posición.

9. Por último, en cuanto a que se deje sin efecto el cobro realizado por la Administración tributaria y la devolución 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 Código Procesal Constitucional. En efecto, este Tribunal considera que el proceso contencioso-administrativo constituye la vía igualmente satisfactoria a través de la cual el demandante podría reclamar la devolución de los montos que, a su parecer, habría pagado indebidamente por los intereses moratorios que se generaron 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.
10. Sin perjuicio de lo antes expuesto, y en tanto el recurrente pretende cuestionar la liquidación y cobro excesivo de intereses moratorios generados fuera del plazo legal para resolver los medios impugnatorios que interpuso al interior del procedimiento contencioso tributario, cabe precisar que tal pretensión se encuentra vinculada con las reglas establecidas en pronunciamiento emitido por este Tribunal Constitucional en la Sentencia 10/2023, recaído en el



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02477-2019-PA/TC
LIMA
BANCO INTERAMERICAN
DE FINANZAS S.A.

Expediente 03525-2021-PA/TC, publicado en el diario oficial *El Peruano* el 11 de febrero de 2023, las cuales pueden ser invocadas a su favor al interior del proceso contencioso-administrativo que accione, si así lo decide.

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

HA RESUELTO

Declarar **IMPROCEDENTE** la demanda.

Publíquese y notifíquese.

SS.

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

PONENTE OCHOA CARDICH



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02477-2019-PA/TC
LIMA
BANCO INTERAMERICAN
DE FINANZAS S.A.

FUNDAMENTO DE VOTO DE LA MAGISTRADA PACHECO ZERGA

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

1. La razón que me lleva a votar por la improcedencia de la presente demanda es porque, a la fecha, la controversia ya no se encuentra en sede administrativa, como ocurría cuando se planteó la demanda de amparo (2018), sino en sede judicial.
2. En efecto, la sentencia de autos señala que “en el año 2007, la Sunat inició un procedimiento de fiscalización en contra de la demandante, a fin de verificar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias del Impuesto a la Renta del ejercicio 2005; como consecuencia de dicho procedimiento se emitió la Resolución de Determinación N.º 012-003-0014433, correspondiente a la determinación del impuesto a la renta por el ejercicio 2005 y la Resolución de Multa N.º 012-002-0013282, por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario. Con fecha 27 de abril de 2008 la actora interpuso recurso de reclamación en contra de las citadas resoluciones, el cual fue desestimado mediante la Resolución de Intendencia 0150140008967, del 19 de febrero de 2010. Posteriormente, el 6 de abril de 2010, la demandante interpuso recurso de apelación, que fue resuelto luego de casi 10 años, por Resolución del Tribunal Fiscal 08060-3-2020, de fecha 17 de diciembre de 2020, y a través de la cual se revocó un extremo de la deuda imputada en su contra, disponiéndose la liquidación de los montos confirmados. Asimismo, se advierte que la demandante, con fecha 7 de abril de 2021, interpuso demanda contenciosa administrativa solicitando la nulidad del extremo de la RTF 08060-3-2020 que le fue adverso, siendo que **a la**



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02477-2019-PA/TC
LIMA
BANCO INTERAMERICAN
DE FINANZAS S.A.

**fecha dicho proceso judicial se encuentra pendiente” (énfasis
añadido)¹⁰.**

S.

PACHECO ZERGA

¹⁰ Fundamento 4.