



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Pleno. Sentencia 470/2023

EXP. N.º 04087-2019-PA/TC
LIMA
SOLGAS SA

SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

En Lima, a los 20 días del mes de diciembre de 2023, los magistrados Morales Saravia (presidente), Gutiérrez Ticse, Domínguez Haro, Monteagudo Valdez y Ochoa Cardich 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 Solgas S.A. contra la resolución de fojas 677, de fecha 11 de junio de 2019, expedida por la Segunda Sala Constitucional de la Corte Superior de Justicia de Lima, que declaró fundada la excepción de falta de agotamiento de la vía previa e improcedente la demanda de amparo de autos.

ANTECEDENTES

Con fecha 25 de julio de 2017, Solgas S.A. interpone demanda de amparo [fojas 224], contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (Sunat). Solicita que se ordene retrotraer las cosas al estado anterior a la afectación de sus derechos a un procedimiento sin dilaciones indebidas, a formular peticiones ante la autoridad competente con respuesta dentro del plazo legal, a la proscripción del abuso del derecho y del principio de no confiscatoriedad de los tributos, que vienen siendo lesionados por la demora arbitraria del Tribunal Fiscal en resolver los recursos impugnatorios interpuestos contra la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, la multa asociada al referido tributo y las multas vinculadas a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de abril y mayo de 2007; deudas a las que se estarían aplicando y devengando intereses moratorios fuera del plazo legal para resolverlos, lo cual incrementa de manera desproporcionada su deuda tributaria, por el solo legítimo ejercicio de su derecho a impugnar actos administrativos.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04087-2019-PA/TC
LIMA
SOLGAS SA

Como consecuencia de ello, solicita que se declare inaplicable el artículo 33 del Código Tributario, manteniéndose el interés moratorio únicamente por el periodo previsto legalmente para resolver el recurso de apelación, conforme al artículos 150 (12 meses) del Código Tributario. Asimismo, solicita que se prohíba a la Sunat que le cobre intereses moratorios derivados de la deuda contenida en la Resolución de Intendencia 0150140010200 y, de ser el caso, se ordene a la Administración tributaria y/o cualquier funcionario que devuelva los importes pagados o que se paguen por dicho concepto, generados fuera del plazo legal para resolver los recursos de reclamación y apelación al interior del procedimiento contencioso-tributario.

Mediante Resolución 2 [fojas 279], de fecha 23 de noviembre de 2017, el Decimoprimer Juzgado Constitucional Sub Especializado en Asuntos Tributarios, Aduaneros e Indecopi de Lima, admite a trámite la demanda e incorpora al Tribunal Fiscal como parte demandada.

Con fecha 28 de marzo de 2018 [fojas 379] la Procuraduría Pública de la Sunat formula la excepción de falta de agotamiento de la vía previa y contesta la demanda solicitando que sea declarada improcedente, al considerar que ha sido interpuesta cuando el Tribunal Fiscal aún no ha emitido pronunciamiento sobre su recurso de apelación y su deuda tributaria no ha sido determinada de manera definitiva, por lo que la supuesta afectación no resulta cierta o de inminente realización, además de que no existe procedimiento de cobranza coactiva. Agrega que la suspensión de intereses moratorios debe estar restringida para aquellos contribuyentes que con diligencia han interpuesto el recurso de queja. Asimismo, señala que el proceso contencioso-administrativo es la vía ordinaria igualmente satisfactoria, máxime si no se ha acreditado amenaza inminente ni necesidad de tutela urgente. Argumenta que la aplicación de intereses moratorios no vulnera *per se* derecho constitucional alguno, por el contrario, cumple una finalidad constitucionalmente valiosa que justifica su aplicación en todo supuesto en que se haya incurrido en el incumplimiento del deber de contribuir, principalmente si tienen una finalidad compensatoria y no sancionadora. Asevera que, si bien algunas etapas del procedimiento administrativo-tributario duraron un tiempo mayor al plazo legal, lo cierto es que dicha duración encuentra una justificación objetiva y razonable, dado que no puede equipararse el plazo legal con el plazo razonable, ya que este último comprende un lapso de tiempo que obedece a las actuaciones procesales necesarias y pertinentes



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04087-2019-PA/TC
LIMA
SOLGAS SA

que requiere el caso concreto y al ejercicio de los derechos de las partes de acuerdo a sus intereses

Con fecha 3 de abril de 2018 [fojas 495] la procuradora pública del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal, deduce las excepciones de incompetencia y de falta de agotamiento de la vía previa; asimismo, contesta la demanda solicitando que sea declarada improcedente o infundada. Expresa que la pretensión del demandante no resulta de orden constitucional, máxime si no se advierte de manera clara afectación alguna a los derechos constitucionales invocados, ni directa ni indirectamente; además de que el proceso de inconstitucionalidad vendría a ser la vía igualmente satisfactoria para el caso de inaplicación de las normas referidas a la aplicación de intereses y su capitalización. De otro lado, sostiene que los intereses moratorios y su capitalización no vulneran derecho ni principio alguno, pues cumplen una finalidad constitucionalmente valiosa, ya que integran y posibilitan el deber constitucional de contribuir, pues no sólo se generan para resarcir al Estado por el incumplimiento del deber constitucional, sino que constituyen un mecanismo disuasivo del incumplimiento del deber de contribuir; por tanto, su aplicación no resulta arbitraria.

Mediante Resolución 5 [fojas 580], de fecha 21 de setiembre de 2018, el Decimoprimer Juzgado Constitucional Sub Especializado en Asuntos Tributarios, Aduaneros e Indecopi de Lima, declara infundada la excepción de incompetencia, fundada la excepción de falta de agotamiento de la vía previa e improcedente la demanda, tras considerar que no se ha concluido el procedimiento contencioso-tributario, pues el recurso de apelación se encuentra pendiente de resolución por parte del Tribunal Fiscal.

Mediante Resolución 12 [fojas 677], de fecha 11 de junio de 2019, la Segunda Sala Constitucional de la Corte Superior de Justicia de Lima confirma la apelada en el extremo materia de impugnación, por lo que declaró fundada la excepción de falta de agotamiento de la vía previa e improcedente la demanda, por similar fundamento.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04087-2019-PA/TC
LIMA
SOLGAS SA

FUNDAMENTOS

Delimitación del petitorio

1. En líneas generales, la parte recurrente solicita la tutela de sus derechos a un procedimiento sin dilaciones indebidas, a formular peticiones ante la autoridad competente con respuesta dentro del plazo legal, a la proscripción del abuso del derecho y al principio de no confiscatoriedad de los tributos, que estarían siendo lesionados por la demora arbitraria de las demandadas en resolver los recursos impugnatorios relativos al Impuesto a la Renta del ejercicio 2007; la multa asociada al referido tributo y las multas vinculadas a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de abril y mayo de 2007,; conducta lesiva que, alega, le estaría generando la aplicación de intereses moratorios fuera del plazo legal para resolverlos, hecho que incrementa de manera desproporcionada su deuda tributaria, por el solo legítimo ejercicio de su derecho a impugnar actos administrativos.
2. Por tal motivo, solicita la inaplicación del artículo 33 del Código Tributario, manteniéndose el interés moratorio únicamente por el periodo previsto legalmente para resolver el recurso de apelación, conforme al artículo 150 (12 meses) del Código Tributario. Asimismo, solicita que se prohíba a la Sunat que le cobre intereses moratorios derivados de la deuda contenida en la Resolución de Intendencia 0150140010200, y se le devuelvan aquellos montos pagados o que se paguen por dicho concepto, generados fuera del plazo legal para resolver dichos recursos.

Sobre el precedente en materia tributaria

3. En el 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 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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04087-2019-PA/TC
LIMA
SOLGAS SA

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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04087-2019-PA/TC
LIMA
SOLGAS SA

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”.

4. 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, corresponde que sean 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

5. 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 correspondiente al Impuesto a la Renta del ejercicio 2007; la multa asociada al referido tributo; y las multas vinculadas a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de abril y mayo de 2007. Siendo ello así, corresponde declarar la improcedencia de la demanda.
6. A mayor abundamiento, de los actuados se ha podido apreciar que, si bien la Resolución de Intendencia 0150140010200, de fecha 30 de marzo de 2012 (fojas 136), fue emitida dentro del plazo establecido en el artículo 142 del Código Tributario; ello no sucedió con el recurso de apelación, el cual se interpuso el 18 de mayo de 2012 y se resolvió por RTF 04711-3-2021, de fecha 2 de junio de 2021 (contenida en el escrito con registro 4636-2021-ES), habiendo transcurrido más de 9 años para la emisión de la decisión



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04087-2019-PA/TC
LIMA
SOLGAS SA

administrativa final. Tales hechos deben ser valorados por el juez del proceso contencioso en su oportunidad.

7. Siendo ello 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. Sin perjuicio de ello, cabe precisar 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.
8. Por último, en cuanto a la devolución de los importes pagados o que se paguen por conceptos de intereses moratorios generados fuera del plazo legal, dicho extremo de la demanda también corresponde ser declarado improcedente, en aplicación del artículo 7.2 del Nuevo Código Procesal Constitucional, dado que el proceso contencioso-administrativo constituye la vía igualmente satisfactoria en la que la demandante puede reclamar la devolución de dichos montos; 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 estas consideraciones, el Tribunal Constitucional, con la autoridad que le confiere la Constitución Política del Perú,



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04087-2019-PA/TC
LIMA
SOLGAS SA

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 a su caso del artículo 33 del Código Tributario referida a los intereses moratorios.

Publíquese y notifíquese.

SS.

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

PONENTE GUTIÉRREZ TICSE



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04087-2019-PA/TC
LIMA
SOLGAS SA

VOTO SINGULAR DE LA MAGISTRADA PACHECO ZERGA

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

1. Considero que el proceso constitucional de amparo es la vía idónea para brindar una adecuada tutela a los derechos invocados en el caso de autos, pues lo pretendido en la demanda de amparo –esto es, el no cobro de intereses moratorios durante el tiempo en que la administración tributaria excedió los plazos legales para resolver– no podría ser atendido en sede administrativa, ya que, según el Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el expediente N.º 03525-2021-PA/TC, “la administración tributaria, en razón del principio de legalidad al que se encuentra sometida, a diferencia del Poder Jurisdiccional, no tiene la competencia para ejercer *motu proprio* el control difuso de constitucionalidad de las leyes”¹.
2. Por tales motivos, la demandante se encontraba eximida de agotar la vía previa por el riesgo de que la agresión pudiera convertirse en irreparable, conforme al artículo 46, inciso 2, del Código Procesal Constitucional, vigente a la fecha de interposición de la demanda².
3. En cuanto al fondo del asunto, considero que la demanda debe ser estimada por las razones dadas por el Tribunal Constitucional en la referida sentencia del expediente N.º 03525-2021-PA/TC³, 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

¹ Fundamento 66.

² Artículo 43, inciso 2, del Nuevo Código Procesal Constitucional.

³ Publicada en el diario oficial *El Peruano* el 11 de febrero de 2023.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04087-2019-PA/TC
LIMA
SOLGAS SA

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”⁴.

“[...] 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 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”⁵.

“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

⁴ Fundamento 50.

⁵ Fundamento 52.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04087-2019-PA/TC
LIMA
SOLGAS SA

incumplimiento de la ley, cuando este es ajeno a su responsabilidad”⁶.

4. En el caso de autos, la sentencia en mayoría señala que “se ha podido apreciar que, si bien la Resolución de Intendencia 0150140010200, de fecha 30 de marzo de 2012 (fojas 136), fue emitida dentro del plazo establecido en el artículo 142 del Código Tributario; ello no sucedió con el recurso de apelación, el cual se interpuso el 18 de mayo de 2012 y se resolvió por RTF 04711-3-2021, de fecha 2 de junio de 2021 (contenida en el escrito con registro 4636-2021-ES), habiendo transcurrido más de 9 años para la emisión de la decisión administrativa final.”⁷.
5. 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

⁶ Fundamento 59.

⁷ Fundamento 6.