



EXP. N.º 04217-2023-PA/TC
LIMA
TERPEL COMERCIAL DEL PERÚ
SRL

SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

En Lima, a los 18 días del mes de agosto de 2026, la Sala Primera del Tribunal Constitucional, integrada por los magistrados Hernández Chávez, Morales Saravia y Monteagudo Valdez, emite la presente sentencia. Los magistrados intervinientes firman digitalmente en señal de conformidad con lo votado.



ASUNTO

Recurso de agravio constitucional interpuesto por Terpel Comercial del Perú SRL contra la Resolución 5¹, de fecha 17 de julio de 2023, expedida por la Tercera Sala Constitucional de la Corte Superior de Justicia de Lima, que declaró improcedente la demanda de autos.

ANTECEDENTES

Con fecha 31 de mayo de 2021², Terpel Comercial del Perú SRL interpuso demanda de amparo, subsanada mediante escrito del 22 de octubre de 2021³, contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (Sunat) y el Tribunal Fiscal con el fin de solicitar lo siguiente:

- a) Se disponga el cese a la afectación a los derechos constitucionales por la violación a los principios: (i) de culpabilidad, (ii) tipicidad, (iii) razonabilidad, (iv) no confiscatoriedad, (v) 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 los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, imputando objetivamente responsabilidad tributaria sin seguir el procedimiento sancionador previo (primera pretensión principal).
- b) Se disponga que se deje sin efecto cualquier acto administrativo que contenga o confirme o ponga a cobro la deuda tributaria de la Compañía por las multas emitidas por el numeral 1 del Artículo 178 del Código

¹ Foja 954

² Foja 98

³ Foja 271



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04217-2023-PA/TC
LIMA
TERPEL COMERCIAL DEL PERÚ
SRL

Tributario y relativas a los Pagos a Cuenta del Impuesto a la Renta de 2008 (primera pretensión accesorio a la primera pretensión principal).

- c) Se ordene a la Administración Tributaria que se abstenga de exigir el pago de las multas emitidas por el numeral 1 del Artículo 178 del Código Tributario y relativas a los Pagos a Cuenta del Impuesto a la Renta de 2008 y/o despliegue cualquier acción tendiente a su cobro coactivo y en su caso, que devuelva lo pagado por dicho concepto más los intereses correspondientes, hasta la fecha de su devolución efectiva (segunda pretensión accesorio a la primera pretensión principal).
- d) La inaplicación de los intereses moratorios contenidos en las Resoluciones de Multa No. 012-002-0028153 y No. 012-002-0028154, dada la violación al derecho a un procedimiento sin dilaciones indebidas (Artículo 139º numeral 3 de la Constitución); a formular peticiones ante la autoridad competente (artículo 2º numeral 20 de la Constitución); a la proscripción del abuso del derecho (artículo 103º de la Constitución); al principio de no confiscatoriedad de los tributos (artículo 74º de la Constitución) y; a la tutela procesal efectiva. La violación a tales derechos constitucionales se produce porque la autoridad tributaria y el Tribunal Fiscal pretenden imputarle a la Compañía los intereses moratorios que se generaron durante la resolución de los distintos procedimientos en donde la autoridad tributaria terminó declarando la nulidad de los valores relativos al Impuesto a la Renta de 2006 por razones atribuibles únicamente a ella y en modo alguno a la Compañía (segunda pretensión principal).
- e) La inaplicación para el caso concreto de la Compañía, del Artículo 33º del Código Tributario y de la Tercera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo No. 981 en cuanto a la aplicación de intereses moratorios por la deuda tributaria relativa a la multa asociada a los Pagos a Cuenta del Impuesto a la Renta de 2008, emitida en razón de la pretendida comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario, implicándose dicho interés (primera pretensión accesorio a la segunda pretensión principal).

En síntesis, la empresa recurrente alegó que la violación de sus derechos fundamentales se originó debido a la demora por parte de la Administración Tributaria y del Tribunal Fiscal en resolver sus recursos de reclamación y de apelación, y que este último aún no ha sido resuelto, por lo que se continúa



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04217-2023-PA/TC
LIMA
TERPEL COMERCIAL DEL PERÚ
SRL

devengando y aplicando los intereses moratorios fuera del plazo legal de resolución, generando una indebida acumulación de intereses moratorios, los que ocasionaron un incremento irrazonable en su deuda tributaria, llegando a ser confiscatorios.

El Décimo Primer Juzgado Constitucional Subespecializado en Temas Tributarios y Aduaneros e Indecopi de Lima, mediante Resolución 2, de fecha 7 de enero de 2022⁴, admitió a trámite la demanda.

Mediante escrito de fecha 17 de marzo de 2022⁵, el procurador público del Ministerio de Economía y Finanzas contestó la demanda y solicitó que sea declarada improcedente o infundada. Señaló que el proceso contencioso-administrativo constituye una vía igualmente satisfactoria; que las resoluciones de multa se encuentran arregladas a Derecho y no se ha transgredido el principio de tipicidad; que la potestad sancionadora conferida a la Administración Tributaria es determinada de manera objetiva de conformidad con el artículo 165 del Código Tributario; que la recurrente no ha cumplido con acreditar que las multas impuestas hayan tenido un efecto confiscatorio en su patrimonio; que el plazo legal no es igual al plazo razonable, por lo que no cualquier demora en resolver genera una consecuencia en el procedimiento, sino solo aquella que es injustificada; y que los intereses moratorios y su capitalización no vulneran principio alguno, pues no solo se generan por el incumplimiento del deber de contribuir, sino que también constituyen un mecanismo disuasivo ante este incumplimiento. Agregó que las alegaciones en torno a una dilación indebida no resultan amparables, dado que se trata de operaciones complejas, que ameritan un análisis y contraste de elementos.

Con fecha 17 de marzo de 2022⁶, la Sunat dedujo la excepción de cosa juzgada; asimismo, contestó la demanda y solicitó que sea declarada improcedente o infundada. Alegó que se ha producido la sustracción de la materia controvertida, dado que el Tribunal Fiscal, a través de la RTF 08105-3-2018, revocó las resoluciones de multa 012-002-0028153 y 012-002-0028154. Agregó que la Sunat y el Tribunal Fiscal no aplicaron intereses moratorios durante la demora en resolver la reclamación ni la apelación administrativa. De igual forma, las pretensiones de la demandante no están relacionadas en forma directa al contenido constitucionalmente protegido de los derechos que invoca. En relación a los intereses moratorios, sostuvo que no tienen por finalidad infringir represión en el contribuyente, sino compensar al Estado por el no pago

⁴ Foja 281

⁵ Foja 328

⁶ Foja 426



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04217-2023-PA/TC
LIMA
TERPEL COMERCIAL DEL PERÚ
SRL

oportuno de la deuda tributaria; 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 el que se haya incurrido en el incumplimiento del deber de contribuir; máxime si tienen una finalidad compensatoria y no sancionadora. Sostuvo que el proceso contencioso-administrativo es la vía ordinaria igualmente satisfactoria en la que se debe dilucidar la presente controversia y que la recurrente no se ha acogido al silencio administrativo negativo por la omisión de resolver el recurso de apelación por parte del Tribunal Fiscal, ni ha interpuesto la queja para suspender los intereses moratorios, por lo que ha consentido la demora.

El juzgado de primera instancia, mediante Resolución 8, de fecha 6 de septiembre de 2022⁷, declaró improcedente la demanda, fundamentalmente, por considerar que no existe amenaza cierta e inminente a los derechos invocados por la recurrente, toda vez que, a la fecha, el Tribunal Fiscal no se ha pronunciado de forma definitiva, respecto a la existencia de deuda tributaria en la determinación de pagos a cuenta del impuesto a la renta de enero y febrero de 2008, por lo que, aun no se ha determinado la existencia de la obligación tributaria que se le imputa a la actora, menos aún los intereses moratorios que devengarían.

La Sala Superior revisora, mediante Resolución 5, de fecha 17 de julio de 2023⁸, empleando fundamentos similares a los del juzgado de primera instancia, confirmó la apelada.

FUNDAMENTOS

Delimitación del petitorio

1. La empresa recurrente solicita lo siguiente:
 - a) Se disponga el cese a la afectación a los derechos constitucionales por la violación a los principios: (i) de culpabilidad, (ii) tipicidad, (iii) razonabilidad, (iv) no confiscatoriedad, (v) 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 los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, imputando

⁷ Foja 836

⁸ Foja 954



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04217-2023-PA/TC
LIMA
TERPEL COMERCIAL DEL PERÚ
SRL

objetivamente responsabilidad tributaria sin seguir el procedimiento sancionador previo (primera pretensión principal).

- b) Se disponga que se deje sin efecto cualquier acto administrativo que contenga o confirme o ponga a cobro la deuda tributaria de la Compañía por las multas emitidas por el numeral 1 del Artículo 178 del Código Tributario y relativas a los Pagos a Cuenta del Impuesto a la Renta de 2008 (primera pretensión accesoria a la primera pretensión principal).
- c) Se ordene a la Administración Tributaria que se abstenga de exigir el pago de las multas emitidas por el numeral 1 del Artículo 178 del Código Tributario y relativas a los Pagos a Cuenta del Impuesto a la Renta de 2008 y/o despliegue cualquier acción tendiente a su cobro coactivo y en su caso, que devuelva lo pagado por dicho concepto más los intereses correspondientes, hasta la fecha de su devolución efectiva (segunda pretensión accesoria a la primera pretensión principal).
- d) La inaplicación de los intereses moratorios contenidos en las Resoluciones de Multa No. 012-002-0028153 y No. 012-002-0028154, dada la violación al derecho a un procedimiento sin dilaciones indebidas (Artículo 139º numeral 3 de la Constitución); a formular peticiones ante la autoridad competente (artículo 2º numeral 20 de la Constitución); a la proscripción del abuso del derecho (artículo 103º de la Constitución); al principio de no confiscatoriedad de los tributos (artículo 74º de la Constitución) y; a la tutela procesal efectiva. La violación a tales derechos constitucionales se produce porque la autoridad tributaria y el Tribunal Fiscal pretenden imputarle a la Compañía los intereses moratorios que se generaron durante la resolución de los distintos procedimientos en donde la autoridad tributaria terminó declarando la nulidad de los valores relativos al Impuesto a la Renta de 2006 por razones atribuibles únicamente a ella y en modo alguno a la Compañía (segunda pretensión principal).
- e) La inaplicación para el caso concreto de la Compañía, del Artículo 33º del Código Tributario y de la Tercera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo No. 981 en cuanto a la aplicación de intereses moratorios por la deuda tributaria relativa a la multa asociada a los Pagos a Cuenta del Impuesto a la Renta de 2008, emitida en razón de la pretendida comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del



EXP. N.º 04217-2023-PA/TC
LIMA
TERPEL COMERCIAL DEL PERÚ
SRL

artículo 178 del Código Tributario, implicándose dicho interés (primera pretensión accesorio a la segunda pretensión principal).

Sobre el precedente en materia tributaria

2. 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 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.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04217-2023-PA/TC

LIMA

TERPEL COMERCIAL DEL PERÚ

SRL

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 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 al 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, 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 se cuestionan las multas impuestas por la presunta comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, derivadas de los pagos a cuenta del impuesto a la renta del ejercicio 2008, este Colegiado considera que dicha controversia puede ser debatida en la vía ordinaria. Más aún, si el demandante no ha demostrado la existencia de un riesgo de irreparabilidad de los derechos invocados en caso de que el proceso se tramite por dicha vía.
5. Por otro lado, en cuanto a las demás pretensiones, corresponde aplicar la regla procesal descrita, en tanto la parte demandante viene solicitando la inaplicación de los intereses moratorios devenidos de la deuda tributaria correspondiente a los pagos a cuenta del impuesto a la renta del año 2008. Razón por la cual, corresponde declarar la improcedencia de la demanda.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04217-2023-PA/TC
LIMA
TERPEL COMERCIAL DEL PERÚ
SRL

6. A mayor abundamiento, de los actuados se ha podido apreciar que, a través de la Resolución del Tribunal Fiscal 08105-3-2018⁹, se confirmó la Resolución de Intendencia 0150140013144 en el extremo que declaró la nulidad de las resoluciones de determinación y multa emitidas por el impuesto a la renta de 2008 y pagos a cuenta de marzo a diciembre; asimismo, revocó la apelada en el extremo de los pagos a cuenta de enero y febrero de 2008, en tanto su resultado estaba sujeto a otro expediente en el que se viene discutiendo el impuesto a la renta del ejercicio 2006. En dicho sentido, el demandante sostuvo que, pese a que han transcurrido más de 2 años, desde la emisión de dicha actuación administrativa hasta la fecha no se cuenta con un pronunciamiento definitivo que resuelva la controversia tributaria.
7. Siendo así, corresponde declarar la improcedencia de la demanda y otorgar a la recurrente el plazo de 30 días hábiles contados a partir de la fecha de notificación de la presente sentencia, a los efectos de que, de considerarlo pertinente y de acogerse al silencio administrativo negativo, 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 aludida, para su resolución definitiva. Sin perjuicio de ello, cabe señalar que el derecho de la recurrente a esperar la emisión de una resolución que observe la regla sustancial establecida en el precedente mencionado 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 cual podrá ser cuestionada a través del proceso contencioso-administrativo.
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 por concepto de las multas emitidas por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario y relativas a los Pagos a Cuenta del Impuesto a la Renta de 2008, también corresponde declarar la improcedencia de la demanda; por cuanto, conforme lo 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

⁹ Foja 260



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04217-2023-PA/TC
LIMA
TERPEL COMERCIAL DEL PERÚ
SRL

igualmente satisfactoria en la cual el demandante puede reclamar la devolución de los montos que indebidamente le hubieran cobrado; 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.

HERNÁNDEZ CHÁVEZ
MORALES SARA VIA
MONTEAGUDO VALDEZ

PONENTE MORALES SARA VIA
