



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Pleno. Sentencia 471/2023

EXP. N.º 00747-2020-PA/TC

LIMA

SOCIEDAD

AGRICOLA

DROKASA S.A.

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 la Sociedad Agrícola Drokasa S.A. contra la Resolución de fojas 987, de fecha 20 de agosto de 2019, expedida por la Primera Sala Constitucional de la Corte Superior de Justicia de Lima, que confirmó la excepción de falta de agotamiento de la vía previa.

ANTECEDENTES

Con fecha 12 de agosto de 2016 [cfr. fojas 275], la Sociedad Agrícola Drokasa S.A. interpuso demanda de amparo contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (Sunat), con la finalidad de solicitar, que:

- Se ordene retrotraer las cosas al estado anterior a la afectación de sus derechos constitucionales: (i) a un procedimiento sin dilaciones indebidas; (ii) a formular peticiones ante la autoridad competente con respuesta dentro del plazo legal; (iii) a la proscripción del abuso del derecho y (iv) el principio de no confiscatoriedad de los tributos, producida por la demora arbitraria del Tribunal Fiscal en resolver la apelación interpuesta en el expediente 8679-2009, que viene devengando intereses moratorios fuera del plazo legal para su resolución.
- Se disponga la inaplicación del Artículo 33 del Código Tributario en cuanto a la aplicación de intereses moratorios sobre la deuda tributaria relativa a: (i) Impuesto a la Renta del ejercicio gravable 2003, (ii) el



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00747-2020-PA/TC

LIMA

SOCIEDAD

AGRICOLA

DROKASA S.A.

Impuesto General a las Ventas del período junio y julio de 2003, (iii) las multas Impuestas por la supuesta comisión de la infracción del numeral 2, del artículo 178 del Código Tributario relativas de los meses de junio y julio de 2003; y (iii) las multas Impuestas por la supuesta comisión de la infracción del numeral 1, del artículo 178 del Código Tributario relativa al Impuesto a la Renta del 2003; manteniéndose dicho interés únicamente por el período de impugnación (apelación), dentro del plazo previsto en el artículo 150 del Código Tributario.

- Se prohíba a la Administración Tributaria cobrar intereses moratorios, derivados de la deuda tributaria discutida en el expediente de apelación relativo a la Resolución de Intendencia N° 1050140001292/SUNAT, desde el momento en que transcurrió el plazo establecido en el artículo 150 del Código Tributario, esto es, transcurrido el año en que el Tribunal Fiscal debió emitir su pronunciamiento.
- Se disponga que la actualización de la deuda tributaria confirmada mediante la Resolución de Intendencia No. 1050140001292/SUNAT, desde el momento en que transcurrió el plazo establecido en el artículo 150 del Código Tributario para resolver apelación, se realice sobre la base del índice de Precios al Consumidor (factor que refleja el valor del dinero en el tiempo).

En líneas generales, la recurrente alegó que las violaciones a sus derechos fundamentales se originaron por la demora excesiva del Tribunal Fiscal en resolver el recurso de apelación, tiempo en el que se continuó devengando y aplicando los intereses moratorios, produciendo una indebida acumulación de intereses moratorios, que resultan excesivos y confiscatorios.

Mediante Resolución 3, de fecha 2 de marzo de 2017 [cfr. fojas 614], el Décimo Primer Juzgado Constitucional Sub Especializado en Asuntos Tributarios, Aduaneros e Indecopi de Lima, admitió a trámite la demanda e incorporó al Tribunal Fiscal como parte demandada.

Con fecha 7 de junio de 2017 [cfr. fojas 631] el procurador público del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal, dedujo las excepciones de incompetencia, de falta de agotamiento de la vía previa, y de oscuridad en la forma de proponer la demanda; asimismo,



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00747-2020-PA/TC

LIMA

SOCIEDAD

AGRICOLA

DROKASA S.A.

contestó la demanda solicitando que sea declarada improcedente, al estimar que el proceso contencioso administrativo constituye la vía igualmente satisfactoria; o infundada, dado que, los intereses moratorios no afectan el contenido constitucionalmente protegido de ningún derecho, pues únicamente se generan por la existencia de una deuda tributaria que no fue pagada en su debido momento, además que no existe dilación indebida en la controversia contenciosa tributaria, ya que corresponde a operaciones complejas que ameritan un análisis minucioso no solo de los probatorios, sino también de la normativa aplicable.

Con fecha 7 de noviembre de 2017 [fojas 793] la Sunat formuló la excepción de falta de agotamiento de la vía previa, y contestó la demanda solicitando que sea declarada improcedente o infundada, pues la inaplicación de intereses moratorios no se encuentra referida en forma directa al contenido constitucionalmente protegido de los derechos invocados; la demanda no se encuentra referida a afectaciones concretas o amenazas ciertas, dado que se cuestiona una deuda no determinada y sujeta a cobranza coactiva; no se ha agotado la vía previa porque no se interpuso el recurso de queja previsto en el artículo 155 del Código Tributario; el derecho al plazo razonable no tiene conexión directa con la inaplicación de intereses; los intereses se generan como consecuencia del incumplimiento del deber de contribuir; el artículo 170 del Código Tributario no ha regulado como supuesto de inaplicación de intereses moratorios, la supuesta negligencia de la Sunat o el Tribunal Fiscal en resolver los recursos impugnatorios o determinar la deuda tributaria; la capitalización de intereses es constitucional dado que tiene una finalidad compensatoria; la aplicación de los intereses moratorios no vulnera *per se* algún derecho constitucional, dado que cumple una finalidad constitucional, que justifica su aplicación en todo supuesto en que se haya incurrido en el incumplimiento del deber de contribuir, es decir ante la realización de una conducta antijurídica por parte del contribuyente, por lo que la aplicación automática de interés busca no sólo una finalidad fiscal resarciendo al Estado por el incumplimiento del deber de contribuir, sino que también cumple una finalidad extrafiscal al servir de elemento disuasivo para evitar que la situación de incumplimiento resulte ventajosa para quien la comete.

Mediante Resolución 7, de fecha 23 de agosto de 2018 [fojas 945], el Décimo Primer Juzgado Constitucional Sub Especializado en Asuntos



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00747-2020-PA/TC

LIMA

SOCIEDAD

AGRICOLA

DROKASA S.A.

Tributarios, Aduaneros e Indecopi de Lima declaró fundada la excepción de falta de agotamiento de la vía previa, tras advertir que el procedimiento contencioso tributario todavía no había concluido, ya que, la apelación estaba pendiente de resolución por el Tribunal Fiscal, e infundada las demás excepciones.

La Sala superior revisora mediante Resolución 5, de fecha 20 de agosto de 2019 [fojas 987], confirmó la apelada y declaró fundada la excepción de falta de agotamiento de la vía previa, bajo similares argumentos. Agregó, que el recurrente no acreditó la urgencia o amenaza cierta a sus derechos invocados, dado que no existe prueba de que la Sunat haya dispuesto que el ejecutor coactivo proceda con el cobro.

FUNDAMENTOS

Delimitación del petitorio

1. El recurrente pretende a través del amparo que se retrotraigan las cosas al estado anterior de la violación de sus derechos al plazo razonable y de petición, a la proscripción del abuso del derecho, y los principios de no confiscatoriedad de los tributos y razonabilidad, producida por la demora arbitraria de los emplazados en resolver sus recursos impugnatorios. En dicho sentido, solicita la inaplicación del Artículo 33 del Código Tributario en cuanto a la aplicación de intereses moratorios sobre la deuda tributaria relativa a: (i) Impuesto a la Renta del ejercicio gravable 2003, (ii) el Impuesto General a las Ventas del período junio y julio de 2003, (iii) las multas Impuestas por la supuesta comisión de la Infracción del numeral 2 del artículo 178 del Código Tributario relativas de los meses de junio y julio de 2003; y (iii) las multas Impuestas por la supuesta comisión de la Infracción del numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario relativa al Impuesto a la Renta del 2003; manteniéndose dicho interés únicamente el período de impugnación (apelación), dentro del plazo previsto en los Artículos 150 del Código Tributario. Requiere, asimismo, que se prohíba a la Administración Tributaria cobrar intereses moratorios, derivados de la deuda tributaria discutida en el expediente de apelación de la Resolución de Intendencia N° 1050140001292/SUNAT, desde el momento en que transcurrió el plazo establecido en el artículo 150 del Código Tributario, esto es,



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00747-2020-PA/TC

LIMA

SOCIEDAD

AGRICOLA

DROKASA S.A.

transcurrido el año en que el Tribunal Fiscal debió emitir su pronunciamiento. Finalmente, solicita se disponga que la actualización de la deuda tributaria confirmada mediante la Resolución de Intendencia N.º 1050140001292/SUNAT, desde el momento en que transcurrió el plazo establecido en el artículo 150 del Código Tributario para resolver apelación, se realice sobre la base del índice de Precios al Consumidor (factor que refleja el valor del dinero en el tiempo).

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.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00747-2020-PA/TC

LIMA

SOCIEDAD

AGRICOLA

DROKASA S.A.

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 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 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 presume 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.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00747-2020-PA/TC
LIMA
SOCIEDAD AGRICOLA
DROKASA S.A.

Análisis de la controversia

4. Teniendo en cuenta 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 gravable 2003, al Impuesto General a las Ventas del periodo junio y julio de 2003 y sus correspondientes multas. Razón por la cual, corresponde declarar la improcedencia de la demanda.
5. A mayor abundamiento, de los actuados se ha podido apreciar que transcurrió más de un año entre la fecha de interposición de los recursos de reclamación [cfr. fojas 122 y 158] y su resolución con la emisión de la Resolución de Intendencia 1050140001292 [cfr. fojas 171], que declaró fundada en parte la reclamación interpuesta por la Compañía. Lo propio sucedió con el recurso de apelación contra la precitada Resolución de Intendencia, la cual fue presentada el 2 de junio de 2009 [cfr. fojas 243] y fue resuelta mediante la Resolución 08668-2-2017, del 27 de setiembre de 2017 [cfr. fojas 1072], pronunciamiento emitido luego de más de 7 años y que declaró la nulidad de la Resolución de Intendencia 1050140001292. Con fecha 16 de 2018, según alega la recurrente en su recurso de agravo constitucional [cfr. fojas 1097], fue notificada con la Resolución de Ejecución Coactiva 101-006-0027278, acto con el que se ha puesto a cobro la deuda tributaria controvertida incluyendo los intereses fuera del plazo legal. 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 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 señalar que el derecho de la recurrente a



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00747-2020-PA/TC

LIMA

SOCIEDAD

AGRICOLA

DROKASA S.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.

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 este tipo de pretensiones no corresponden ser discutidas en esta vía, sino en la contenciosa administrativa, esto en virtud de lo dispuesto por el artículo 7, inciso 2 del Nuevo Código Procesal Constitucional, por ser la vía igualmente satisfactoria al amparo. Debe mencionarse, asimismo, que 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 disponga la actualización de la deuda tributaria confirmada mediante la Resolución de Intendencia N.º 1050140001292/SUNAT, inaplicando los intereses moratorios generados fuera del plazo legal para resolver los recursos impugnatorios al interior del procedimiento contencioso tributario, también corresponde declarar la improcedencia de la demanda; por cuanto dicha resolución de intendencia ha sido declarada nula por la Resolución 08668-2-2017, del 27 de setiembre de 2017, habiendo cesado los efectos de la liquidación de intereses que ella contenía, por lo que es de aplicación, *a contrario sensu*, en dicho extremo, el artículo 1 del Nuevo Código Procesal Constitucional.

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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00747-2020-PA/TC

LIMA

SOCIEDAD

AGRICOLA

DROKASA S.A.

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 SARAVIA
GUTIÉRREZ TICSE
DOMÍNGUEZ HARO
MONTEAGUDO VALDEZ
OCHOA CARDICH**

PONENTE OCHOA CARDICH



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00747-2020-PA/TC
LIMA
SOCIEDAD AGRICOLA
DROKASA 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 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

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 00747-2020-PA/TC
LIMA
SOCIEDAD AGRICOLA
DROKASA S.A.

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”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

⁴ Fundamento 50.

⁵ Fundamento 52.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00747-2020-PA/TC
LIMA
SOCIEDAD AGRICOLA
DROKASA S.A.

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”⁶.

4. En el caso de autos, la sentencia en mayoría señala que “se ha podido apreciar que transcurrió más de un año entre la fecha de interposición de los recursos de reclamación [cfr. fojas 122 y 158] y su resolución con la emisión de la Resolución de Intendencia 1050140001292 [cfr. fojas 171], que declaró fundada en parte la reclamación interpuesta por la Compañía. Lo propio sucedió con el recurso de apelación contra la precitada Resolución de Intendencia, la cual fue presentada el 2 de junio de 2009 [cfr. fojas 243] y fue resuelta mediante la Resolución 08668-2-2017, del 27 de setiembre de 2017 [cfr. fojas 1072], pronunciamiento emitido luego de más de 7 años y que declaró la nulidad de la Resolución de Intendencia 1050140001292. Con fecha 16 de 2018, según alega la recurrente en su recurso de agravio constitucional [cfr. fojas 1097], fue notificada con la Resolución de Ejecución Coactiva 101-006-0027278, acto con el que se ha puesto a cobro la deuda tributaria controvertida incluyendo los intereses fuera del plazo legal”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

⁶ Fundamento 59.

⁷ Fundamento 5.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00747-2020-PA/TC

LIMA

SOCIEDAD

AGRICOLA

DROKASA S.A.

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