



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03998-2021-PA/TC  
LIMA  
ADMINISTRADORA CLÍNICA RICARDO  
PALMA S.A.

### RAZÓN DE RELATORÍA

Con fecha 28 de febrero de 2022, la Sala Segunda del Tribunal Constitucional, integrada por los magistrados Sardón de Taboada, Ferrero Costa y con la participación del magistrado Blume Fortini, llamado para dirimir la discordia suscitada por el voto singular de la magistrada Ledesma Narváez y no resuelta con el voto del magistrado Espinosa-Saldaña Barrera, ha dictado el auto en el Expediente 03998-2021-PA/TC, por el que resuelve:

Disponer que se **ADMITA** a trámite la demanda en el Tribunal Constitucional, corriendo traslado de la misma y sus recaudos a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (Sunat) y al Tribunal Fiscal, con emplazamiento de sus respectivos procuradores públicos, así como de las resoluciones judiciales de primera y segunda instancia o grado y del recurso de agravio constitucional, para que, en el plazo de **10 días hábiles** ejerciten su derecho de defensa. Ejercido dicho derecho o vencido el plazo para ello, y previa audiencia pública, ésta queda expedita para su resolución definitiva.

La secretaria de la Sala Segunda hace constar fehacientemente que la presente razón encabeza el auto y los votos antes referidos y que los magistrados intervinientes firman digitalmente al pie de ella en señal de conformidad.

SS.

**FERRERO COSTA**  
**SARDÓN DE TABOADA**  
**BLUME FORTINI**  
**LEDESMA NARVÁEZ**  
**ESPINOSA-SALDAÑA BARRERA**

Rubí Alcántara Torres  
Secretaria de la Sala Segunda



**TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

EXP. N.º 03998-2021-PA/TC  
LIMA  
ADMINISTRADORA CLÍNICA RICARDO  
PALMA S.A.

## **AUTO DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

Lima, 28 de febrero de 2022

### **VISTO**

El recurso de agravio constitucional interpuesto por Administradora Clínica Ricardo Palma S.A. contra la resolución de fojas 631, de fecha 24 de agosto de 2021, expedida por la Segunda Sala Constitucional de la Corte Superior de Justicia de Lima, que declaró improcedente la demanda de autos; y

### **ATENDIENDO A QUE**

1. Con fecha 16 de julio de 2020, la empresa recurrente interpuso demanda de amparo (fojas 14) contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (Sunat) y el Tribunal Fiscal. Solicita que se ordene retrotraer las cosas al estado anterior a la afectación del derecho a un procedimiento sin dilaciones indebidas (artículo 139, numeral 3, de la Constitución), a formular peticiones ante la autoridad competente con respuesta dentro del plazo legal (artículo 2, numeral 20, de la Constitución), la proscripción del abuso del derecho (artículo 103 de la Constitución) y al principio de no confiscatoriedad de los tributos (artículo 74 de la Constitución). Por ende, requiere la inaplicación del artículo 33 del Código Tributario y de la parte pertinente de la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo 981, en cuanto a la aplicación de intereses moratorios y la capitalización de intereses para los años 2002 al 2005 de la deuda tributaria por impuesto a la renta del ejercicio gravable 2002 y la multa impuesta por la supuesta comisión de la infracción tipificada en el numeral 1) del artículo 178 del Código Tributario, vinculada al mencionado tributo y periodo, manteniéndose dicho interés únicamente por el periodo previsto legalmente para resolver el recurso de reclamación y apelación, conforme a los artículos 142 y 150 del Código Tributario. Alega que la violación de los referidos derechos se produce porque la Sunat y el Tribunal Fiscal demoran arbitrariamente en resolver la reclamación y apelación planteados, con el consecuente devengo y aplicación de intereses moratorios y la capitalización de los intereses, en cabeza de la Compañía, fuera del plazo legal (razonable) de resolución.
2. El Décimo Primer Juzgado Constitucional, Subespecializado en Asuntos Tributarios, Aduaneros e Indecopi, mediante Resolución 1, de fecha 31 de agosto de 2020 (fojas 497), declaró improcedente la demanda por considerar que el proceso contencioso administrativo se constituye en una vía igualmente satisfactoria para la pretensión de la demandante, lo que la hace improcedente en la vía del amparo, de conformidad con el inciso 2 del artículo 5 del Código



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03998-2021-PA/TC  
LIMA  
ADMINISTRADORA CLÍNICA RICARDO  
PALMA S.A.

Procesal Constitucional, en vigor en aquel momento.

3. La Segunda Sala Constitucional de la Corte Superior de Justicia de Lima, mediante Resolución 9, de fecha 24 de agosto de 2021 (fojas 631), confirmó la apelada por estimar que, si bien la apelante pretende justificar su pretensión argumentando la obtención de tutela ante la lesión invocada y una posible amenaza de ella de que la autoridad administrativa aplique irracionalmente la capitalización anual de intereses, aún después de derogada, y, asimismo, que el tiempo que ha transcurrido y aún transcurre para definir la existencia de la deuda tributaria y agrave la situación patrimonial de la actora por el devengo de intereses moratorios durante dicho tiempo por la demora; lo cierto es que dicha situación se encuentra sujeta o condicionada al resultado de lo que el Tribunal Fiscal resuelva con relación a la apelación antedicha (al no haber agotado la vía administrativa), lo cual no puede presumirse que será desfavorable a la parte demandante, como no puede tampoco presumirse que el adeudo tributario se hará en los términos que considera violatorios. En consecuencia, al no existir riesgo cierto e inminente de que se produzca la irreparable vulneración de los derechos alegados (cobro de intereses en los términos denunciados), corresponde desestimar los agravios invocados.

#### **Análisis de procedencia de la demanda**

4. Se advierte que la presente demanda tiene por objeto la inaplicación de los intereses moratorios y su capitalización al plazo que, en exceso, se ha demorado la Sunat y el Tribunal Fiscal en resolver el recurso de reclamación y apelación presentados por la recurrente en sede administrativa. Al respecto, en relación a lo resuelto por las instancias judiciales precedentes, esta Sala del Tribunal Constitucional discrepa del criterio que adoptaron, por cuanto en la Sentencias 04082-2012-PA/TC y 04532-2013-PA/TC, el Pleno del Tribunal Constitucional ha tenido la oportunidad de pronunciarse sobre el fondo de controversias similares a la presente, y aunque en ellos ya existía procedimiento de ejecución coactiva con requerimiento de los valores correspondientes a los intereses moratorios, de autos se advierte que el recurrente considera que la Administración pretendería imputarle una deuda desproporcionada por la acumulación de intereses moratorios que considera arbitrarios. En consecuencia, existen elementos de juicio que admiten un razonable margen de debate, por lo que resulta necesario abrir el contradictorio para dar la oportunidad a los demandados de formular los descargos que juzgue pertinentes.
5. El segundo párrafo del artículo 116 del Código Procesal Constitucional, aprobado por la Ley 31307 (artículo 20 del anterior código) establece que “si el Tribunal considera que la resolución impugnada ha sido expedida incurriéndose en un vicio del proceso que ha afectado el sentido de la decisión,



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03998-2021-PA/TC  
LIMA  
ADMINISTRADORA CLÍNICA RICARDO  
PALMA S.A.

la anulará y ordenará se reponga el trámite al estado inmediato anterior a la ocurrencia del vicio (...).”.

6. Entonces, correspondería que se disponga la nulidad de ambas resoluciones a fin de que se admita a trámite la demanda conforme al citado artículo 116.
7. Sin embargo, la situación de emergencia provocada por la enfermedad del Covid-19, causado por el coronavirus SARS-COV-2, genera la necesidad de evitar sobrecargar a los órganos jurisdiccionales competentes, que recientemente empezaron a reactivarse luego de paralizar sus funciones por las medidas de restricción adoptadas para enfrentar a la referida enfermedad, lo cual impactaría en el tiempo de espera de los litigantes en búsqueda de tutela.

Por estas consideraciones, el Tribunal Constitucional, con la autoridad que le confiere la Constitución Política del Perú, y con la participación del magistrado Blume Fortini, llamado para dirimir la discordia suscitada por el voto singular de la magistrada Ledesma Narváez y no resuelta con el voto del magistrado Espinosa-Saldaña Barrera,

## RESUELVE

Disponer que se **ADMITA** a trámite la demanda en el Tribunal Constitucional, corriendo traslado de la misma y sus recaudos a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (Sunat) y al Tribunal Fiscal, con emplazamiento de sus respectivos procuradores públicos, así como de las resoluciones judiciales de primera y segunda instancia o grado y del recurso de agravio constitucional, para que, en el plazo de **10 días hábiles** ejerciten su derecho de defensa. Ejercido dicho derecho o vencido el plazo para ello, y previa audiencia pública, ésta queda expedita para su resolución definitiva.

Publíquese y notifíquese.

SS.

**SARDÓN DE TABOADA  
FERRERO COSTA  
BLUME FORTINI**

**PONENTE FERRERO COSTA**



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03998-2021-PA/TC  
LIMA  
ADMINISTRADORA CLÍNICA RICARDO  
PALMA S.A.

### **VOTO SINGULAR DE LA MAGISTRADA LEDESMA NARVÁEZ**

Con el debido respeto por la decisión del auto de mayoría, en el presente caso, considero que la demanda debe declararse **IMPROCEDENTE** de plano.

Administradora Clínica Ricardo Palma S.A. solicita la inaplicación del artículo 33 del Código Tributario y de la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo 981, en cuanto a la aplicación de intereses moratorios y la capitalización de intereses para los años 2002 al 2005 de la deuda tributaria por impuesto a la renta del ejercicio gravable 2002 y la multa impuesta por la supuesta comisión de la infracción tipificada en el numeral 1) del artículo 178 del Código Tributario, vinculada al mencionado tributo y periodo, manteniéndose dicho interés únicamente por el periodo previsto legalmente para resolver el recurso de reclamación y apelación, conforme a los artículos 142 y 150 del Código Tributario.

Aduce que la violación de los referidos derechos se produce porque la Sunat y el Tribunal Fiscal demoran arbitrariamente en resolver la reclamación y apelación planteados, con el consecuente devengo y aplicación de intereses moratorios y la capitalización de los intereses, en cabeza de la compañía, fuera del plazo legal de resolución.

#### **Sobre la existencia de vías específicas igualmente satisfactorias**

1. Este Tribunal ha precisado en su jurisprudencia en materia tributaria que existen vías ordinarias que pueden considerarse como específicas e igualmente satisfactorias al proceso de amparo (Cfr. STC Exp. 01939-2013-PA/TC, STC Exp. 3417-2011-AA/TC, RTC Exp. 00611-2009-PA/TC, RTC Exp. 2612-2008-PA/TC, RTC Exp. 5920-2008-PA/TC, RTC Exp. 4921-2007-PA/TC, RTC Exp. 2879-2012-PA/TC, entre otras). Sin embargo, también es cierto que en diversas ocasiones este Tribunal ha admitido la procedencia de los denominados “amparos tributarios”, aunque, en algunas oportunidades, sin tomar suficientemente en cuenta lo dispuesto por el Código Procesal Constitucional sobre la subsidiariedad del amparo (STC Exp. 00867-2013-PA/TC, FJ 9).
2. De esta manera, y teniendo en cuenta el análisis sobre la pertinencia de la vía constitucional, debe entenderse, como regla general, que la demanda contencioso administrativa (artículo 157 y siguientes del TUO vigente del Código Tributario), el recurso de apelación (artículo 122 del TUO vigente del Código Tributario) y el proceso que se instaura con la demanda de revisión judicial (artículos 23 y 40 de la Ley 26979, Ley de Procedimiento de Ejecución Coactiva), con carácter meramente enunciativo, constituyen vías idóneas e igualmente satisfactorias a través de las cuáles deberían encausarse



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03998-2021-PA/TC  
LIMA  
ADMINISTRADORA CLÍNICA RICARDO  
PALMA S.A.

pretensiones de carácter tributario, debiéndose optar por ellas y no por la vía excepcional del amparo (STC Exp. 00867-2013-PA/TC, FJ 10).

3. No obstante lo anterior, en determinados supuestos o circunstancias específicas de algún caso concreto, podría ser necesario admitir a trámite las demandas de amparo con contenido tributario; por ejemplo, con respecto situaciones excepcionales o urgentísimas en las que no sería posible encontrar protección idónea u oportuna en la vía procesal ordinaria.
4. Ello ha sido previsto en el precedente constitucional establecido en la STC Exp. 02383-2013-PA/TC, cuando se hace referencia a la procedencia del amparo considerando los criterios de tutela idónea y de urgencia iusfundamental. Como parte de las reglas de dicho precedente se estableció lo siguiente:

[...] la vía ordinaria será “igualmente satisfactoria” a la vía del proceso constitucional de amparo, si en un caso concreto se demuestra, de manera copulativa, el cumplimiento de estos elementos:

- Que la estructura del proceso es idónea para la tutela del derecho;
- Que la resolución que se fuera a emitir podría brindar tutela adecuada;
- Que no existe riesgo de que se produzca la irreparabilidad; y
- Que no existe necesidad de una tutela urgente derivada de la relevancia del derecho o de la gravedad de las consecuencias.

En sentido inverso, la ausencia de cualquiera de estos presupuestos revela que no existe una vía idónea alternativa al amparo, por lo que la vía constitucional quedará habilitada para la emisión de un pronunciamiento de fondo (salvo que se incurra en alguna otra causal de improcedencia)

Esta evaluación debe ser realizada por el juez o por las partes respecto de las circunstancias y derechos involucrados en relación con los procesos ordinarios. Es decir, los operadores deben determinar si la vía es idónea (en cuanto permite la tutela del derecho, desde el punto de vista estructural, y es susceptible de brindar adecuada protección) y, simultáneamente, si resulta igualmente satisfactoria (en tanto no exista riesgo inminente de que la agresión resulte irreparable ni exista necesidad de una tutela de urgencia)

Las reglas para determinar cuándo una vía ordinaria alterna resulta igualmente satisfactoria son las establecidas en esta sentencia, y conforme a ellas se interpretará el inciso 2 del artículo 5, resultandos aplicables a todos los procesos de amparo, independientemente de su materia.

5. Así, de manera excepcional, y en atención a las singularidades de cada caso que deberían ser acreditadas por la parte demandante, considero que, en lo esencial, solo cabría acudir a la vía subsidiaria del amparo con respecto de (i) asuntos que no podrían discutirse o cuestionarse en la vía ordinaria; (ii) asuntos para los cuales este Tribunal haya determinado expresamente, aplicando debidamente el análisis de pertinencia de la vía constitucional antes



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03998-2021-PA/TC  
LIMA  
ADMINISTRADORA CLÍNICA RICARDO  
PALMA S.A.

mencionado, que el amparo es la vía idónea, y siempre que se presenten los mismos elementos o propiedades relevantes del caso de que se trate asuntos de suma urgencia, sea por la importancia iusfundamental de lo discutido o por la gravedad o irreparabilidad del daño que podría ocurrir si no se brinda una protección especial, como la que puede obtenerse a través de los procesos constitucionales (STC Exp. 00867-2013-PA/TC, FJ 12).

6. Así, en el caso del cuestionamiento de la acumulación indebida de intereses en el monto total de la deuda tributaria, sea por la *demora* en resolver los recursos del procedimiento contencioso tributario, y/o por la aplicación de la capitalización de intereses en el tiempo que estuvo vigente en el artículo 33 del Código Tributario, debe tenerse presente que el proceso contencioso administrativo cuenta con una estructura idónea para evaluar tales pretensiones y brindarles tutela adecuada. Lo anterior se aplica también cuando la deuda exigible se encuentre en etapa de ejecución coactiva, por cuanto en dicho supuesto el verdadero acto lesivo es el acto administrativo que agota la vía administrativa, por el cual se confirma el monto de la deuda tributaria, incluidos los intereses moratorios.
7. En efecto, el artículo 3 del TUO de la Ley 27584, Ley que regula el proceso contencioso administrativo, aprobado por Decreto Supremo 011-2019-JUS, indica que “las actuaciones de la administración pública sólo pueden ser impugnadas en el proceso contencioso administrativo, salvo los casos en que se pueda recurrir a los procesos constitucionales”. Asimismo, según el inciso 2 del artículo 4 de dicho TUO de la Ley 27584, son impugnables en este proceso las siguientes actuaciones administrativas: “El silencio administrativo, la inercia y cualquier otra omisión de la administración pública”.
8. Además, cuando se cuestiona la aplicación del artículo 33 del Código Tributario en un caso concreto y se solicita su inaplicación, debe considerarse que en realidad con dicho pedido se objeta un acto administrativo que se sustentaría en una norma tributaria que regula, en abstracto, el pago de intereses moratorios y que no es autoaplicativa (Cfr. STC Exp. 03744-2018-PA/TC, FJ 13).
9. En este sentido, es necesario recordar que este Tribunal, en reiterada jurisprudencia, ha establecido que, para impugnar este tipo de actos administrativos, se puede recurrir a otra vía procesal igualmente satisfactoria. Así, en el ATC Exp. 01547-2014-PA/TC, de fecha 22 de marzo de 2016, se estableció expresamente que:

Al respecto, es necesario distinguir (como lo ha hecho este Tribunal en su jurisprudencia) entre “amparos contra actos basados en aplicación de normas” y “amparos contra normas autoaplicativas” (cfr., por todas, RTC Exp. 02308-



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03998-2021-PA/TC  
LIMA  
ADMINISTRADORA CLÍNICA RICARDO  
PALMA S.A.

2004-PA/TC, f.j. 7 y ss.), que son supuestos distintos: en el primero el acto de aplicación es el que se reputa como lesivo o amenazante (el cual también puede discutirse en la vía ordinaria); en el otro se evalúa los efectos perniciosos de una norma autoaplicativa o de eficacia inmediata (cursiva agregada) (FJ 21).

10. Por tanto, en tales escenarios, lo que en realidad se solicita es la inaplicación de un acto administrativo sustentado en una norma. Al respecto, para ventilar dicho cuestionamiento, debe resaltarse que el proceso contencioso administrativo cuenta con una estructura idónea y que la resolución emitida en dicho proceso puede brindar tutela adecuada (SSTC Exps. 03213-2017-PA/TC, 05538- 2016-PA/TC, 04372-2016-PA/TC, entre otros).
11. Asimismo, desde una perspectiva subjetiva, en el proceso contencioso administrativo, son especialmente procedentes las medidas cautelares (cfr. artículo 40 del TUO vigente de la Ley 27584); por lo que, en principio, no existe riesgo de que se produzca irreparabilidad. Asimismo, se advierte que dicho riesgo de irreparabilidad queda desvirtuado, más aún, en los escenarios en los cuales los contribuyentes hayan liquidado la deuda tributaria que impugnan judicialmente, lo que da cuenta de que el presunto agravio económico no ha generado una situación que no pueda ser reparada a través de los mecanismos legales correspondientes.
12. Además, debe tenerse presente que, ante tales cuestionamientos, si únicamente se invoca una relación directa entre un perjuicio económico, que además debe ser acreditado, y la afectación del derecho de propiedad, debe considerarse que, desde la perspectiva subjetiva, en principio, no existiría la necesidad de una tutela urgente derivada de la relevancia del derecho o de la gravedad de las consecuencias si se tiene en cuenta que:

El programa normativo del derecho de propiedad garantiza los bienes materiales e inmateriales que integran el patrimonio de una persona que son susceptibles de apreciación económica. Desde el punto de vista de la actuación de la administración tributaria –o la convalidación de un acto realizado por aquella por parte de un órgano de la jurisdicción ordinaria–, se interviene en dicho ámbito de protección todas las veces que se grava al contribuyente con un tributo inconstitucional; cuando la administración tributaria no devuelve el monto de un impuesto indebidamente pagado, previa declaración administrativa o jurisdiccional; o cuando la administración tributaria se niega a pagar los intereses devengados, o dicha negativa es convalidada por un órgano judicial (ATC Exp. 3403-2013-PA/TC, FJ 7).

13. En efecto, desde una perspectiva subjetiva, tendrán relevancia iusfundamental, en principio, por presuntamente vulnerar el derecho a la propiedad, aquellos cuestionamientos en los que se acredite que los hechos del caso inciden en supuestos como los mencionados previamente o cuando la administración tributaria incurra en actos u omisiones de similar índole que afecten principios





TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03998-2021-PA/TC  
LIMA  
ADMINISTRADORA CLÍNICA RICARDO  
PALMA S.A.

y derechos constitucionales y cuya gravedad sea manifiesta. Ello es así por cuanto “no todo lo que resta o disminuye la propiedad o riqueza de los individuos, expolia irrazonablemente o desmerece el derecho de propiedad”<sup>1</sup>.

14. Por lo expuesto, de acuerdo a los argumentos desarrollados previamente, **cuando se cuestione la acumulación indebida de intereses en el monto total de la deuda tributaria, sea por la demora en resolver los recursos del procedimiento contencioso tributario, y/o por la aplicación de la capitalización de intereses en el tiempo que estuvo vigente en el artículo 33 del Código Tributario, esto es, hasta el 24 de diciembre del 2006, la vía correspondiente donde se deberá dilucidar la controversia, salvo situaciones excepcionales debidamente justificadas en cada caso, es el proceso contencioso-administrativo.**

#### **Sobre el cuestionamiento a través de un proceso de amparo del cómputo de intereses moratorios durante el trámite del procedimiento contencioso tributario**

15. Este Tribunal ha tenido ocasión de pronunciarse respecto al cuestionamiento del cómputo de intereses moratorios durante el trámite del procedimiento contencioso tributario realizado en demandas de amparo. Así, por ejemplo, en la STC Exp. 03184-2012-PA/TC, este Tribunal sostuvo que:

La carga de determinar y declarar correctamente sus deudas tributarias así como la cancelarlas oportunamente corresponde al deudor, si producto de la fiscalización posterior de parte de la Administración Tributaria, se detectan inconsistencias, ésta se encuentra en la ineludible obligación de enmendar tal situación a través de los mecanismos legales establecidos y liquidarla correctamente, así como imponer las sanciones que correspondan a fin de desincentivar este tipo de conductas.

Si el actor declara una menor deuda que le corresponde, tienen que necesariamente hacerse responsable de asumir no sólo la deuda no cancelada oportunamente, sino de las sanciones y los intereses que correspondan. Lo declarado en su momento, se presume válido en la medida que se presume la buena fe del contribuyente.

La Administración Tributaria, simple y llanamente, ha liquidado la deuda aplicando los intereses correspondientes conforme a lo establecido en el Código Tributario. Así el recurrente juzgue que la modificación legal introducida al referido código resulta abusiva, no corresponde a este Colegiado pronunciarse sobre la conveniencia o inconveniencia de la opción elegida por el legislador, en tanto no se advierte la conculcación u amenaza de ningún derecho fundamental.

En todo caso, la pretensión del actor, en sí misma, no resulta atendible debido a

---

<sup>1</sup> SOTELO Eduardo. "Notas sobre el principio de no confiscatoriedad en materia tributaria". En *Derecho y Sociedad* N° 29, 2007, p. 308.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03998-2021-PA/TC  
LIMA  
ADMINISTRADORA CLÍNICA RICARDO  
PALMA S.A.

que, contrariamente a lo que arguye, persigue un tratamiento discriminatorio respecto del resto de contribuyentes que sí cumplieron con liquidar adecuadamente y cancelar oportunamente sus deudas, o, aunque su determinación fue reparada por la Sunat, asumieron su deuda tributaria con los intereses que se generaron (FJ 4-7).

16. Sin embargo, en la STC Exp. 04082-2012-PA/TC (FJ 57-72), se analizó, desde la perspectiva del derecho de acceso a los recursos en sede administrativa, la constitucionalidad en dicho caso concreto del cobro de los intereses generados durante el trámite del procedimiento contencioso-tributario, incluida la capitalización de intereses durante el tiempo en que estuvo vigente su exigencia en el artículo 33 del Código Tributario.
17. También es cierto que en la STC Exp. 04532-2013-PA/TC (FJ 21-37, y 49-50), este Tribunal indicó que correspondía verificar en aquella oportunidad si el período por el que fueron aplicados los intereses moratorios a la empresa demandante resultaba lesivo o no del principio de razonabilidad que debe respetar la administración tributaria, lo que a su vez tenía incidencia no solo en el derecho de recurrir las decisiones administrativas, sino en el derecho al plazo razonable en esta sede. Para tal efecto se invocó lo dispuesto en el numeral 1.4 del artículo IV del Título Preliminar de la Ley 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, donde se estableció que uno de los principios que sustentan dicho procedimiento es el principio de razonabilidad, según el cual:

Las decisiones de la autoridad administrativa, cuando creen obligaciones, califiquen infracciones, impongan sanciones, o establezcan restricciones a los administrados, deben adaptarse dentro de los límites de la facultad atribuida y manteniendo la debida proporción entre los medios a emplear y los fines públicos que deba tutelar, a fin de que respondan a lo estrictamente necesario para la satisfacción de su cometido.

18. Al respecto, con relación al primer argumento, esto es, que el cobro de intereses indebidamente generados durante el proceso contencioso tributario a un contribuyente menoscaba su derecho a recurrir resoluciones administrativas, debe tenerse presente que en el precedente de la STC Exp. 03741-2004-PA/TC se estableció la siguiente regla:

Todo cobro que se haya establecido al interior de un procedimiento administrativo, como condición o requisito previo a la impugnación de un acto de la propia administración pública, es contrario a los derechos constitucionales al debido proceso, de petición y de acceso a la tutela jurisdiccional y, por tanto, las normas que lo autorizan son nulas y no pueden exigirse a partir de la publicación de la presente sentencia (FJ 50).

19. En realidad, dicha regla se encontraba plenamente justificada por lo indicado en el FJ 35 de aquella sentencia, donde se refirió que:



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03998-2021-PA/TC  
LIMA  
ADMINISTRADORA CLÍNICA RICARDO  
PALMA S.A.

Debe recordarse, a modo de precedente jurisprudencial, que en la STC Exp. 3548-2003-AA/TC, con ocasión de declarar que el principio *solve et repete* era contrario al derecho de acceso a la jurisdicción, se estableció que el condicionamiento del pago previo para impugnar una decisión de la Administración Tributaria constituía una restricción desproporcionada que la hacía contraria a la Constitución. Hoy, con igual fuerza, debe afirmarse que también el pago, ya no de la multa como ocurría en el caso del “pague primero y reclame después”, sino de la tasa para enervar la multa, mediante el recurso impugnativo respectivo, constituye igualmente una interferencia económica del derecho de acceso a la jurisdicción que como derecho constitucionalmente reconocido no puede ser condicionado bajo ningún supuesto.

20. Siendo ello así, este Tribunal advierte, como se sostuvo en aquella oportunidad, que el derecho de recurrir las decisiones de la administración comporta:

la posibilidad material de poderlas enervar, bien en el propio procedimiento administrativo, cuando la ley haya habilitado un mecanismo bien en todo caso, de manera amplia y con todas las garantías, ante el Poder Judicial, mediante el proceso contencioso administrativo o, incluso, a través del propio recurso de amparo cuando se trate de la afectación de derechos fundamentales (FJ 23).

21. Al respecto, advierto que la facultad de impugnar las actuaciones de la Administración Tributaria y del Tribunal Fiscal no resulta menoscabada por el cobro de intereses legales, integrantes de la deuda tributaria, como sí ocurriría, por ejemplo, en caso el ejercicio de dicha facultad se encontrase supeditada al pago de una multa o al pago de una tasa para enervarla.
22. Ello es así por cuanto, en primer lugar, el pago de dichos intereses no se exige como requisito previo para dar trámite al recurso de reclamación o apelación, o para la interposición de la correspondiente demanda contencioso-administrativa o para la interposición de una demanda de amparo, en los casos excepcionales en los que ello sea procedente, de conformidad con lo resuelto en la presente sentencia.
23. Asimismo, la decisión de pagar la deuda tributaria, que incluye los intereses, la multa y los correspondientes intereses, es de entera responsabilidad del contribuyente, quien decide finalmente la oportunidad en la que realizará dicho pago, asumiendo para tal efecto las consecuencias jurídicas previstas en el ordenamiento jurídico-tributario por el pago extemporáneo de aquella.
24. Por otro lado, en cuanto al argumento de la incidencia en el derecho al plazo razonable del proceso, considero oportuno recordar que el contenido constitucionalmente protegido de este derecho constituye una manifestación implícita del derecho al debido proceso reconocido en el artículo 139.3 de la Constitución y despliega sus efectos jurídicos a todo tipo de proceso o



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03998-2021-PA/TC  
LIMA  
ADMINISTRADORA CLÍNICA RICARDO  
PALMA S.A.

procedimiento penal, civil, laboral, administrativo, corporativo, etc. (STC Exp. 04179-2014-PHC/TC, FJ 9; STC Exp. 00295-2012-PHC/TC, FJ 2).

25. Así, el plazo de un proceso o un procedimiento será razonable sólo si es que aquél comprende un lapso de tiempo que resulte necesario y suficiente para el desarrollo de las actuaciones procesales necesarias y pertinentes que requiere el caso concreto, así como para el ejercicio de los derechos de las partes de acuerdo a sus intereses, a fin de obtener una respuesta definitiva en la que se determinen los derechos u obligaciones de las partes.
26. Además, para determinar si en el ámbito de un procedimiento administrativo se ha producido o no la violación del derecho al plazo razonable se deberán evaluar criterios tales como la complejidad del asunto, la actividad o conducta procedimental del administrado, la conducta de la administración pública, así como las consecuencias que la demora produce en las partes (STC Exp. 03778-2004-AA/TC, fundamento 21).
27. Sin ánimo de exhaustividad, puede afirmarse que estos elementos pueden estar referidos a los siguientes aspectos:

**i) La complejidad del asunto:** Aquí se consideran factores tales como la naturaleza de la situación fáctica que es materia de evaluación o fiscalización por la administración (procedimiento administrativo ordinario sancionador), los alcances de la actividad probatoria para el lento de los hechos, la pluralidad de administrados involucrados procedimiento, o algún otro elemento que permita concluir, con un grado de objetividad, que la dilucidación de un determinado asunto resulta particularmente complicada y difícil;

**ii) La actividad o conducta procedimental del administrado:** Se evalúa si su actitud ha sido diligente o ha provocado retrasos o demoras en el procedimiento, por cuanto si la dilación ha sido provocada por él no cabe calificarla de indebida. En ese sentido, habrá que distinguir entre el uso regular de los medios procedimentales que la ley prevé y la actitud obstruccionista o la falta de cooperación del administrado, la cual estaría materializada en la interposición de recursos que, desde su origen y de manera manifiesta se encontraban condenados a la desestimación;

**iii) La conducta de la administración pública:** Se verifica el grado de celeridad con el que se ha tramitado el procedimiento. Para ello, será preciso examinar las actuaciones u omisiones de los órganos competentes para la tramitación del procedimiento, como por ejemplo: lo que ordinariamente se demora en resolver determinado tipo de procesos; la admisión y/o la actuación de elementos probatorios manifiestamente impertinentes; la reiterada e indebida anulación por parte del ente o tribunal administrativo de segundo grado respecto de las decisiones de la autoridad administrativa de primer grado; la demora en la tramitación y resolución de los medios impugnatorios, etc.; y,

**iv) Las consecuencias que la demora produce en la situación jurídica del**



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03998-2021-PA/TC  
LIMA  
ADMINISTRADORA CLÍNICA RICARDO  
PALMA S.A.

**interesado:** Se evalúa si el paso del tiempo en el procedimiento incide o influye de manera relevante e intensa en la situación jurídica (derechos y deberes) del demandante. Ello con la finalidad de que el procedimiento discurra con más diligencia a fin de que el caso se resuelva en un tiempo breve, si es que éste incide o influye de manera relevante e intensa sobre la situación jurídica del demandante (STC Exp. 04532-2013-PA/TC, FJ 33).

28. De este modo, la eventual vulneración del derecho fundamental al plazo razonable en sede administrativa deberá evaluarse en cada caso, de acuerdo a las circunstancias jurídicas y fácticas correspondientes. De todas formas, deberá tenerse en cuenta que, en tanto la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal se encuentren dentro de los plazos legales para resolver los recursos y/o mecanismos de cuestionamiento interpuestos en el marco de un procedimiento contencioso tributario, carecerá de asidero constitucional el cuestionamiento del cómputo de intereses legales con base en este derecho fundamental.
29. Efectivamente, el cobro de intereses moratorios durante el plazo legal con que cuenta la autoridad tributaria para resolver los recursos administrativos y/o mecanismos de cuestionamiento presentados, resulta una restricción legítima y razonable del derecho en mención, toda vez que la generación de intereses moratorios es consecuencia de la demora en el pago del tributo y de la multa correspondiente, lo que se prolonga a su vez en el tiempo por la interposición del recurso y/o mecanismo de cuestionamiento planteados por el contribuyente con miras a dejar sin efecto la deuda tributaria o cuestionar cualquier actuación de la Administración.
30. De esta forma, con el establecimiento por el legislador del cobro de intereses moratorios se pretende evitar un ejercicio abusivo o temerario de la interposición de recursos impugnativos o mecanismos de cuestionamiento de la actuación de la Administración, durante el procedimiento contencioso administrativo, por cuanto el contribuyente pudo prever el cobro de tales intereses durante el plazo que el legislador otorga a la autoridad administrativa (Administración Tributaria y Tribunal Fiscal) para resolver los recursos y mecanismos de cuestionamiento interpuestos.
31. Asimismo, debe tenerse presente que el legislador ha previsto, como se precisó previamente, que desde la entrada en vigencia del Código Tributario y sus correspondientes modificatorias, el artículo 144 del citado código siempre reguló la posibilidad de interponer un recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal en el supuesto que la Administración Tributaria no resolviera en el plazo legal.
32. Además, no debe olvidarse que, si el Tribunal Fiscal excede los plazos legales que tiene para resolver las apelaciones o quejas interpuestas por los



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03998-2021-PA/TC  
LIMA  
ADMINISTRADORA CLÍNICA RICARDO  
PALMA S.A.

contribuyentes, en virtud del inciso 2 del artículo 4 del TUO de la Ley 27584, Ley que regula el proceso contencioso administrativo, aprobado por Decreto Supremo 011-2019-JUS, y de acuerdo a lo indicado en la presente sentencia, los contribuyentes deberán acudir a dicha vía ordinaria. Excepcionalmente, podrán acudir a la vía del amparo, siempre que se verifique lo indicado en la presente sentencia, con relación al agotamiento de las vías previas y al análisis de la vía igualmente satisfactoria, dispuesto en el precedente establecido en la STC Exp. 02383-2013-PA/TC.

33. De esta manera, resultará indispensable, de forma previa al cuestionamiento judicial de la actuación de la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal, que los contribuyentes hagan un uso adecuado (y no abusivo) de los mecanismos legales que el ordenamiento jurídico ha previsto para que puedan posteriormente acudir a la vía ordinaria y, excepcionalmente, a la vía constitucional, como es el caso de los recursos de reclamación, apelación (incluyendo ante la denegatoria ficta) y la interposición de la queja.
34. Con ello se evitará que el procedimiento contencioso tributario dure más de lo previsto por ley e incluso, vulnere el derecho al plazo razonable en sede administrativa, lo que a su vez desincentivaría, en principio, posteriores cuestionamientos al cómputo de intereses moratorios, incluida la capitalización de intereses en el período que estuvo vigente.
35. Si bien aquello es un aspecto de medular importancia para el contribuyente desde una perspectiva subjetiva, también es cierto que lo anterior coadyuvará a la realización de la dimensión objetiva del principio de regularidad del sistema jurídico, que de acuerdo a la jurisprudencia de este Tribunal (STC Exp. 00168-2005-PC/TC, FJ 8), constituye un principio constitucional básico que prescribe el respeto al sistema de fuentes del ordenamiento y su correspondiente eficacia, y cuya naturaleza democrática radica en el mandato -que de él se desprende- según el cual todos los poderes públicos, privados y los ciudadanos, deben guiar, por igual, su conducta según el Derecho.
36. Siendo ello así, considero que no todo exceso en el plazo de resolución de los recursos administrativos y/o mecanismos de cuestionamiento interpuestos contra la actuación de la Administración constituye una vulneración del derecho al plazo razonable durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario, puesto que ello dependerá de la evaluación en cada caso concreto de todos los criterios mencionados previamente, esto es, la complejidad del asunto, la actividad o conducta procedimental del administrado, la conducta de la administración pública, así como las consecuencias que la demora produce en las partes.



**TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

EXP. N.º 03998-2021-PA/TC  
LIMA  
ADMINISTRADORA CLÍNICA RICARDO  
PALMA S.A.

37. Adicionalmente, debo precisar que no debe confundirse desde cuándo debe contarse el plazo de duración de un procedimiento administrativo y cuándo se entiende que ha culminado, a efectos de evaluar la razonabilidad de su duración, con la duración del plazo que se tiene para resolver los recursos impugnatorios y/o mecanismos de cuestionamiento a su actuación.
38. Por ello, mal se haría en establecer en abstracto y para todos los casos cuándo se inicia el cómputo del plazo razonable del procedimiento contencioso tributario. En todo caso, debe tenerse presente que el cuestionamiento del contribuyente a la actuación de la Administración Tributaria se materializa cuando éste manifiesta su voluntad de impugnar u objetar la actuación de aquélla, bajo las formalidades de ley y que la vía administrativa se agota con la resolución del Tribunal Fiscal que resuelve la controversia de manera definitiva y causan estado.
39. A esto último debe añadirse que la regulación del cómputo de intereses moratorios establecida en el artículo 33 del Código Tributario es un asunto de naturaleza legal, que, como tal, es expresión del principio de libre configuración de la ley con que cuenta el legislador democrático, teniendo como límites, entre otros, los principios de razonabilidad e interdicción de la arbitrariedad.
40. En efecto, tal y como puede apreciarse en el siguiente cuadro, la regulación de la aplicación de intereses moratorios durante el procedimiento contencioso tributario, luego del vencimiento de los plazos máximos legales establecidos para la resolución de los recursos y/o mecanismos de cuestionamiento de los actos de la Administración, ha sido objeto de diversas modificaciones desde hace 13 años, como se advierte a continuación:

<b>Párrafo incorporado por el artículo 6 del Decreto Legislativo 981, publicado el 15 de marzo de 2007</b>	<b>Cuarto párrafo modificado por el artículo 7 de la Ley 30230, publicada el 12 julio 2014</b>	<b>Cuarto párrafo modificado por el artículo 3 del Decreto Legislativo 1263, publicado el 10 diciembre 2016</b>
La aplicación de los intereses moratorios se suspenderá a partir del vencimiento de los plazos máximos establecidos en el Artículo 142 hasta la emisión de la resolución que culmine el procedimiento de reclamación ante la Administración Tributaria,	La aplicación de los intereses moratorios se suspenderá a partir del vencimiento de los plazos máximos establecidos en los Artículos 142, 150 y 152 hasta la emisión de la resolución que culmine el procedimiento de reclamación ante la Administración	La aplicación de los intereses moratorios se suspenderá a partir del vencimiento de los plazos máximos establecidos en los Artículos 142, 150, 152 y 156 hasta la emisión de la resolución que culmine el procedimiento de reclamación ante la Administración



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03998-2021-PA/TC  
LIMA  
ADMINISTRADORA CLÍNICA RICARDO  
PALMA S.A.

<p>siempre y cuando el vencimiento del plazo sin que se haya resuelto la reclamación fuera por causa imputable a ésta.</p> <p>Durante el período de suspensión la deuda será actualizada en función del Índice de Precios al Consumidor.</p> <p>Las dilaciones en el procedimiento por causa imputable al deudor no se tendrán en cuenta a efectos de la suspensión de los intereses moratorios.</p> <p>La suspensión de intereses no es aplicable a la etapa de apelación ante el Tribunal Fiscal ni durante la tramitación de la demanda contencioso-administrativa.</p>	<p>Tributaria o de apelación ante el Tribunal Fiscal, siempre y cuando el vencimiento del plazo sin que se haya resuelto la reclamación o apelación fuera por causa imputable a dichos órganos resolutores.</p> <p>[...]</p> <p>La suspensión de intereses no es aplicable durante la tramitación de la demanda contencioso-administrativa.</p>	<p>Tributaria o de apelación ante el Tribunal Fiscal o la emisión de resolución de cumplimiento por la Administración Tributaria, siempre y cuando el vencimiento del plazo sin que se haya resuelto la reclamación o apelación o emitido la resolución de cumplimiento fuera por causa imputable a dichos órganos resolutores.</p>
--	---	---

41. Asimismo, corresponde precisar que este Tribunal ha entendido que, ante la constatación de una vulneración al plazo razonable, declarar nulo el procedimiento administrativo y establecer la reposición de las cosas al estado anterior, no podría ser un efecto inmediato o automático, toda vez que las demás garantías procesales que conforman del debido procedimiento sí fueron respetadas. En ese sentido, el hecho de que los plazos máximos de un procedimiento hayan sido incumplidos no tiene como consecuencia directa que las resoluciones finales sean declaradas inválidas y sin efectos legales (STC Exp. 03778-2004-AA/TC, FJ 23).
42. Pero más allá de ello, estimo oportuno reiterar que le corresponde a la Administración, desde la comprensión del principio de legalidad en el marco de las exigencias de un Estado Constitucional de Derecho, preferir, siempre y en todos los casos, el principio jurídico de supremacía de la Constitución.
43. En varias oportunidades este Tribunal ha explicitado que la Administración, al igual que los poderes del Estado y los órganos constitucionales, se encuentran sometidos, en primer lugar, a la Constitución de manera directa y, en segundo lugar, al principio de legalidad, de conformidad con el artículo 51 de la Norma Fundamental (cursiva agregada) (STC 03741-2004-PA/TC, FJ 6).





TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03998-2021-PA/TC  
LIMA  
ADMINISTRADORA CLÍNICA RICARDO  
PALMA S.A.

44. Por ello, la legitimidad de los actos administrativos no viene determinada por el respeto a la ley sino por su vinculación a la Constitución, lo que también se ha establecido bajo el denominado “principio de legalidad”, que, en realidad, pese a dicha nomenclatura, alude a la concretización de la supremacía jurídica de la Constitución en el ámbito de las actuaciones de la Administración.

**Sobre el cuestionamiento a través del proceso de amparo de la capitalización de intereses en aplicación del artículo 33 del Código Tributario vigente al 24 de diciembre de 2006**

45. En relación a la capitalización de intereses, se advierte que el Código Tributario, aprobado mediante Decreto Legislativo 816, publicado el 21 de abril de 1996, no incluyó originalmente dicha regla. Sin embargo, mediante Ley 27038, publicada el 31 de diciembre de 1998, ésta sí fue incluida en su artículo 7.
46. Según dicho artículo, recogido luego en el artículo 33 del Decreto Supremo 135-99-EF, TUO del Código Tributario:

Los intereses moratorios se calcularán de la manera siguiente:

- b) El interés diario acumulado al 31 de diciembre de cada año se agregará al tributo impago, constituyendo la nueva base para el cálculo de los intereses diarios del año siguiente.

47. Esta norma estuvo vigente solo ocho años. Fue derogada, en efecto, por el artículo 3 del Decreto Legislativo 969, publicado el 24 de diciembre de 2006. No obstante, tiempo después, la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo 981, publicado el 15 marzo 2007, estableció que “[...] para efectos de la aplicación del presente artículo, respecto de las deudas generadas con anterioridad a la entrada en vigencia del Decreto Legislativo 969”. De esta manera, la capitalización de intereses de las deudas tributarias solo estuvo vigente durante siete años (1999-2005).
48. Ahora bien, se tiene que la regla de capitalización de intereses moratorios no resulta inconstitucional *per se* durante el tiempo que estuvo prevista en el artículo 33 del Código Tributario. En efecto, dicha opción legislativa se enmarca dentro del ámbito de lo constitucionalmente permitido al legislador, quien actúa sobre la base del principio de libre configuración de la ley, si bien sujeto a los límites explícitos e implícitos que emanan de la Constitución.
49. Ahora bien, la evaluación del supuesto carácter inconstitucional de la no suspensión de la aplicación de la capitalización de intereses está supeditada en cada caso a la verificación de la vulneración del derecho al plazo razonable en sede administrativa, de acuerdo a lo establecido *supra*. Ello es así por cuanto



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03998-2021-PA/TC  
LIMA  
ADMINISTRADORA CLÍNICA RICARDO  
PALMA S.A.

el juez constitucional no es competente para determinar y evaluar si la liquidación de una deuda tributaria respecto de los intereses moratorios, cuyo fundamento es legal y no constitucional, ha sido realizada de conformidad con el Código Tributario.

50. Al respecto, debe recordarse, como se ha indicado anteriormente, que la generación de intereses moratorios es consecuencia de la demora en el pago del tributo y de la multa correspondiente por parte del contribuyente, lo que se extiende a su vez en el tiempo, no solo por la eventual demora en exceso en la que puede incurrir la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal al resolver los recursos y/o mecanismos de cuestionamiento planteados contra la actuación de la aludida Administración Tributaria, sino precisamente a causa de la interposición de tales recursos, con la finalidad de evitar el pago de la deuda tributaria, lo que puede ser conforme a la Constitución y a la ley en ciertos casos, pero que en otros casos, se realiza con un afán dilatorio, que constituye un abuso de derecho, proscrito por el artículo 103 de la Constitución.
51. Por el contrario, el juez constitucional sí será competente, siempre que no se configuren los supuestos del artículo 7 del Nuevo Código Procesal Constitucional y se haya acreditado, previamente, la vulneración del derecho al plazo razonable durante el procedimiento contencioso-tributario. Debo resaltar que la correcta o incorrecta aplicación de la capitalización de intereses no constituye un asunto *per se* de relevancia constitucional toda vez que se trata de una regla de índole financiera de fuente legal.

### **Plazo legal, plazo razonable e intereses moratorios de la deuda tributaria**

52. Tal como se ha venido señalando, la imposición de intereses moratorios y la capitalización de intereses está en el marco de lo constitucionalmente permitido al legislador; siendo que la acumulación de ellos pretende disuadir y compensar la pérdida de oportunidad del Estado de recibir los tributos en el tiempo debido para el financiamiento del gasto público.
53. Sin embargo, esa acumulación de intereses moratorios no puede ser infinita en el tiempo, sobre todo, si la demora en resolver los recursos del administrado es por causa imputable a la Administración Tributaria o al Tribunal Fiscal y si el contribuyente no acude a la denegatoria ficta del recurso de reclamación o al proceso contencioso administrativo conforme al artículo 2.4 del TUO de la Ley 27584 en el supuesto de que el Tribunal Fiscal demore en resolver el recurso de apelación. Pues, tal como se ha adelantado, la acumulación de intereses moratorios y la capitalización de intereses solamente son constitucionales siempre y cuando no se obligue al contribuyente a pagarlos fuera del “plazo razonable”.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03998-2021-PA/TC  
LIMA  
ADMINISTRADORA CLÍNICA RICARDO  
PALMA S.A.

54. Si bien el “plazo legal” para resolver los recursos de los contribuyentes es una estipulación del legislador regulada en el Código Tributario y estos deben ser cumplidos por la Administración Pública, con las consecuencias administrativas o de otra índole que la ley establezca a los funcionarios en caso de exceso; no obstante, a efectos de las exigencias mínimas de la Constitución, la acumulación de intereses moratorios y la capitalización de intereses (cuando estuvo vigente) solo será legítimo siempre que no supere el plazo razonable, el cual se determina en cada caso concreto conforme a los criterios ya mencionados *supra*, esto es, “complejidad del asunto”, “la actividad o conducta procedimental del administrado”, “la conducta de la administración pública” y “las consecuencia que la demora produce en la situación jurídica del interesado”.
55. Y es que el plazo razonable es distinto al plazo legal. El exceso en el plazo legal no supone necesariamente la afectación del plazo razonable, porque este se determina según las circunstancias específicas de cada caso concreto. Por ello, cuando un contribuyente reclame que la acumulación de intereses moratorios (antes de las modificatorias del artículo 33 del Código Tributario) y la capitalización de intereses (cuando estuvo vigente) se restrinja solamente al plazo legal es, en la práctica trasladarle a la Administración Tributaria el costo del tiempo que empleará en resolver adecuadamente el recurso cuando ello debe ser carga del contribuyente, quien debe asumir el riesgo de su impugnación durante el tiempo que efectivamente se necesita para resolver diligentemente los recursos que se interponga, de reclamación o apelación.
56. En efecto, lo conveniente es que la Administración Pública tenga el tiempo adecuado para resolver la controversia planteada por el administrado y ello no necesariamente resulta en el plazo legal. “Y es que si bien el derecho a un plazo razonable alude frecuentemente a evitar dilaciones indebidas, esta manifestación del debido proceso también está dirigida a evitar plazos excesivamente breves que no permitan sustanciar debidamente la causa” (STC Exp. 03987-2010-PHC/TC, fundamento 5).
57. De ahí que, para la Constitución la acumulación de intereses de la deuda tributaria más allá del plazo legal del Código Tributario para pronunciarse sobre los recursos administrativos del contribuyente no resulta *per se* relevante, en la medida que dicho plazo a razón de la naturaleza de cada caso en concreto podría resultar insuficiente o breve. Solamente será relevante constitucionalmente cuando la Administración, con todas sus instancias, sobrepase el plazo razonable del procedimiento contencioso tributario.
58. Por lo tanto, en un caso donde previamente se ha verificado la vulneración del derecho al plazo razonable en sede administrativa, de acuerdo a lo indicado en la presente sentencia, no corresponderá realizar el cómputo de intereses



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03998-2021-PA/TC  
LIMA  
ADMINISTRADORA CLÍNICA RICARDO  
PALMA S.A.

moratorios durante el período de tiempo en el que la demora resulta inconstitucional. Asimismo, si el demandante cuestiona también la aplicación de la regla de la capitalización durante dicho período, deberá evaluarse si en efecto dicha aplicación fue indebida o no, para lo cual será necesario e indispensable que el período de tiempo durante el cual se aplicó la regla de capitalización haya estado comprendido dentro del período de demora inconstitucional en el que se generaron los intereses moratorios, según lo indicado *supra*.

59. De esta manera, dicha verificación constituye una *conditio sine qua non* a efectos de poder determinar si correspondía la acumulación de intereses o si debía suspenderse. De esta forma, **la evaluación de la acumulación de intereses está supeditado a que en un caso concreto se haya cuestionado principalmente la presunta vulneración del derecho al plazo razonable durante el procedimiento contencioso-tributario y que dicha vulneración haya sido verificada por el juez competente, no siendo posible que en la vía constitucional el cuestionamiento los intereses moratorios o de la capitalización de intereses pueda constituir la pretensión principal.**

#### **Análisis del caso concreto**

60. La presente demanda persigue que se prohíba a la Administración Tributaria que cobre intereses moratorios. La empresa recurrente sostiene que existe una demora indebida en tramitar el expediente administrativo, lo cual ha derivado en el incremento exagerado de los intereses moratorios, que resulta irrazonable y desproporcionado.
61. Sin embargo, tal como se ha explicado extensamente en los párrafos anteriores, la denuncia de una indebida acumulación de intereses en la deuda tributaria, sea por la demora en resolver los recursos del procedimiento contencioso tributario y/o por la aplicación de la capitalización de intereses en el tiempo que estuvo vigente, esto es, hasta el 24 de diciembre del 2006, la vía correspondiente donde se deberá dilucidar la controversia, salvo situaciones excepcionales debidamente justificadas en cada caso, es el proceso contencioso-administrativo, pues cuenta con una estructura idónea para evaluar la pretensión de autos y brindarle tutela adecuada.
62. En ese sentido, la demanda debe ser rechazada de plano.

#### **Acerca de la constitucionalidad del Nuevo Código Procesal Constitucional**

63. Teniendo en cuenta que en el presente caso se aplica el Nuevo Código Procesal Constitucional, Ley 31307, publicado en el diario oficial *El Peruano* el 23 de julio de 2021, es mi deber de jueza constitucional dejar constancia de que dicha



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03998-2021-PA/TC  
LIMA  
ADMINISTRADORA CLÍNICA RICARDO  
PALMA S.A.

ley es manifiestamente contraria a la Constitución y que cuando ha sido sometida a control del Tribunal Constitucional mediante un proceso de inconstitucionalidad [Expedientes 00025-2021-PI/TC y 00028-2021-PI/TC], tres magistrados, en una motivación sin ningún sustento y tan sólo de tres párrafos, han hecho posible que dicha ley, pese a su inconstitucionalidad, se aplique sin ningún cuestionamiento.

64. En otras palabras, **el poder de los votos y no el de las razones jurídicas** ha caracterizado la historia de esta ley: el Poder Legislativo tenía los votos, así es que sin mayor deliberación e incumpliendo su propio reglamento, aprobó la ley. Luego, el Tribunal Constitucional, con tres votos que no tenían mayor justificación y alegando un argumento sin fundamento, convalidó dicho accionar del Poder Legislativo. Serán la ciudadanía, la opinión pública o la academia, entre otros, los que emitirán su punto de vista crítico para que estas situaciones no se repitan.
65. Un Código Procesal Constitucional, que se debería constituir en una de las leyes más importantes del ordenamiento jurídico peruano, dado que regula los procesos de defensa de los derechos fundamentales y el control del poder, tiene hoy una versión que está vigente por el poder de los votos y no de las razones jurídicas. Es claro que ello deslegitima el Estado de Derecho y en especial la justicia constitucional. Este nuevo código es inconstitucional, irrefutablemente, por vicios formales (más allá de los vicios materiales). Lo voy a exponer de modo breve.
66. La Ley 31307, Nuevo Código Procesal Constitucional, por ser una ley orgánica (artículo 200 de la Constitución), no se debió ser exonerada del dictamen de comisión. El artículo 73 del Reglamento del Congreso regula las etapas del procedimiento legislativo así como la excepción para que la Junta de Portavoces pueda exonerar a algunas etapas de tal procedimiento, pero además, y esto es lo más relevante, establece de modo expreso que “Esta excepción no se aplica a iniciativas de reforma constitucional, de leyes orgánicas ni de iniciativas sobre materia tributaria o presupuestal”.
67. Asimismo, concordante con el artículo antes citado, el artículo 31-A, inciso 2, del Reglamento del Congreso de la República, regula, entre otras competencias de la Junta de Portavoces, “La exoneración, previa presentación de escrito sustentado del Grupo Parlamentario solicitante y con la aprobación de los tres quintos de los miembros del Congreso allí representados, de los trámites de envío a comisiones y prepublicación”, y luego, expresamente, establece que “Esta regla no se aplica a iniciativas de reforma constitucional, de leyes orgánicas ni de iniciativas que propongan normas sobre materia tributaria o presupuestal, de conformidad con lo que establece el artículo 73 del Reglamento del Congreso”.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03998-2021-PA/TC  
LIMA  
ADMINISTRADORA CLÍNICA RICARDO  
PALMA S.A.

68. Como se aprecia, el Reglamento del Congreso, en tanto norma que forma parte del bloque de constitucionalidad, dispone que en los casos de leyes orgánicas, la Junta de Portavoces no puede exonerar del envío a comisiones en ningún supuesto. En el caso de las observaciones del Presidente de la República a la autógrafa de una proposición aprobada, éstas “se tramitan como cualquier proposición” [de ley] (artículo 79 del Reglamento del Congreso).
69. Por tanto, ante las observaciones del Presidente de la República a una proposición de ley correspondía tramitarla como cualquier proposición de ley y, como parte de dicho trámite, enviarla a la respectiva comisión, resultando prohibido que la Junta de Portavoces exonere del trámite de envío a comisión cuando se trata de leyes orgánicas.
70. En el caso del Nuevo Código Procesal Constitucional, mediante sesión virtual de la Junta de Portavoces celebrada el 12 de julio de 2021 se acordó exonerar del dictamen a las observaciones formuladas por el Poder Ejecutivo a la Autógrafa de Ley, pese a que se trataba de una ley orgánica. Esta exoneración resultaba claramente contraria al propio Reglamento del Congreso y con ello al respectivo bloque de constitucionalidad, por lo que correspondía declarar la inconstitucionalidad del Nuevo Código Procesal Constitucional por haber incurrido en vicios formales. El Congreso de la República no respetó el procedimiento de formación de la ley que el mismo fijó.
71. Carece de fundamento el argumento de los tres magistrados que salvaron esta ley. Ellos sostienen que conforme al último párrafo del artículo 79 del Reglamento del Congreso, el trámite de una autógrafa de ley observada por el Presidente de la República debe pasar a comisión sólo si fue exonerada inicialmente de dicho trámite, de modo que en el caso del Nuevo Código Procesal Constitucional, al haber pasado ya por una comisión dictaminadora [antes de su primera votación], podía exonerarse a la autógrafa observada de dicho código.
72. Este argumento de los tres magistrados es incorrecto pues dicho párrafo es aplicable sólo cuando se trata de leyes distintas a las leyes orgánicas o de reforma constitucional, entre otras.
73. Lo digo una vez más. En el caso de las leyes orgánicas, la Junta de Portavoces del Congreso de la República está prohibida de exonerar el envío a comisiones. Las observaciones del Presidente de la República a la autógrafa del Nuevo Código Procesal Constitucional debieron recibir un dictamen de la comisión respectiva y, por tratarse de una ley orgánica, no podían ser objeto de ninguna exoneración sobre el trámite a comisión.



**TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

EXP. N.º 03998-2021-PA/TC  
LIMA  
ADMINISTRADORA CLÍNICA RICARDO  
PALMA S.A.

74. Pese a la manifiesta inconstitucionalidad del Nuevo Código Procesal Constitucional y atendiendo a que, formalmente, una sentencia del Tribunal Constitucional, con el voto de tres magistrados, ha convalidado, en abstracto y por razones de forma, dicho código, debo proceder a aplicarlo en el caso de autos, reservándome el pronunciamiento en los casos que por razones de fondo se pueda realizar el respectivo control de constitucionalidad.

Dicho esto, mi voto entonces es por declarar **IMPROCEDENTE** la demanda de amparo en aplicación del artículo 5, inciso 1, del Código Procesal Constitucional, ahora, artículo 7, inciso 2, del Nuevo Código Procesal Constitucional.

**S.**

**LEDESMA NARVÁEZ**



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03998-2021-PA/TC  
LIMA  
ADMINISTRADORA CLÍNICA RICARDO  
PALMA S.A.

### **VOTO DEL MAGISTRADO ESPINOSA-SALDAÑA BARRERA**

Con el debido respeto, me aparto de lo resuelto por mis colegas. Ello debido a que la decisión acogida por la ponencia, esto es, declarar nulas las resoluciones emitidas por la primera y segunda instancia o grado y, por ende, admitir a trámite la demanda, aunque no en sede ordinaria sino ante el Tribunal Constitucional, no ha sido el criterio recogido mayoritariamente en la jurisprudencia de este Tribunal.

Siendo así, considero que en el presente caso se debe **ADMITIR A TRÁMITE** la demanda ante el Décimo Primer Juzgado Constitucional, Subespecializado en Asuntos Tributarios, Aduaneros e Indecopi de la Corte Superior de Justicia de Lima.

S.

**ESPINOSA-SALDAÑA BARRERA**