



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Pleno. Sentencia 171/2024

EXP. N.º 00657-2022-PA/TC
LIMA
BANCO INTERNACIONAL
DEL PERÚ S.A.A.

SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

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

ASUNTO

Recurso de agravio constitucional interpuesto por el Banco Internacional del Perú S.A.A. contra la resolución de fecha 11 de noviembre de 2021¹, expedida por la Segunda Sala Constitucional de la Corte Superior de Justicia de Lima, que declaró improcedente la demanda de amparo de autos.

ANTECEDENTES

Con fecha 30 de abril de 2018², el Banco Internacional del Perú S.A.A. interpone demanda de amparo contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (Sunat). Solicita como pretensiones que:

- Se inaplique, al caso concreto, el artículo 1 de la Ley 26414, recogido en el artículo 33 del Código Tributario, así como la parte pertinente de la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo 981, ambos en cuanto establecen la regla de capitalización de los intereses moratorios, para los años 1999 a 2005, de las deudas tributarias por: (i) la Resolución de Determinación 12-003-0012105 por Impuesto a la Renta del 2003; ii) la Resolución de Determinación 012-003-0013211 por Impuesto a la Renta del 2004; (iii) resoluciones de determinación 012-003-0013199 a 012-003-0013210, por las

¹ Foja 997.

² Foja 323.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00657-2022-PA/TC
LIMA
BANCO INTERNACIONAL
DEL PERÚ S.A.A.

supuestas omisiones relativas a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004; y, (iv) las resoluciones de multa 012-002-0011622, 012-002-0012516, y de 012-002-0012504 a 012-002-0012515, impuestas por la supuesta comisión de infracción del numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, en la declaración del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2003 y 2004, y los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta del 2004, respectivamente;

- Se deje sin efecto el cobro, por parte de la Administración tributaria, asociado a la capitalización de los intereses moratorios, para los años 2000 a 2005 derivados de la deuda tributaria de las resoluciones de determinación relativas al Impuesto a la Renta 2003 y 2004, de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta 2004, y las resoluciones de multa emitidas por la supuesta comisión de la infracción tipificada en el artículo 178, inciso 1, del Código Tributario, respecto de los impuestos antes referidos.
- La inaplicación del artículo 33 del Código Tributario y Tercera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo 981, en cuanto a la aplicación de intereses moratorios por la deuda tributaria relativa a las resoluciones de determinación del Impuesto a la Renta de los periodos 2003 y 2004; de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta 2004 y las resoluciones de multa emitidas por la presunta comisión de la infracción tipificada por el artículo 178, inciso 1, del Código Tributario, relacionados con los impuestos antes mencionados, manteniéndose dicho interés únicamente al periodo de impugnación dentro del plazo previsto en el Código Tributario.
- Se deje sin efecto el cobro, por parte de la Administración tributaria, de los intereses moratorios derivados de la deuda tributaria relativa a los impuestos y multas antes referidos desde el momento en que transcurrieron los plazos establecidos en los artículos 142 (9 meses) y 150 (12 meses) del Código Tributario; y se ordene la devolución de los pagos indebidos por concepto de intereses moratorios devengados fuera del plazo para resolver e intereses capitalizados correspondientes a las resoluciones de determinación y multa por Impuesto a la Renta de los ejercicios 2003 y 2004, y por los pagos a cuenta del Impuesto a la



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00657-2022-PA/TC
LIMA
BANCO INTERNACIONAL
DEL PERÚ S.A.A.

Renta del 2004.

En líneas generales, la demandante denuncia la afectación de sus derechos constitucionales a un debido procedimiento sin dilaciones indebidas, a formular peticiones ante la autoridad competente con respuesta dentro del plazo legal, y de los principios de proscripción del abuso del derecho, de no confiscatoriedad y de razonabilidad. Manifiesta que la vulneración de tales derechos y principios se produjo porque la Administración tributaria y el Tribunal Fiscal demoraron arbitrariamente en resolver sus recursos de reclamación y apelación, tiempo en el que se continuó devengando intereses moratorios; y además porque la aplicación de la regla de capitalización de intereses moratorios incrementó desproporcionadamente su deuda tributaria.

Mediante Resolución 1, de fecha 12 de junio del 2018³, el Decimoprimer Juzgado Constitucional Sub Especializado en Asuntos Tributarios, Aduaneros e Indecopi de Lima admite a trámite la demanda e incorporó al Tribunal Fiscal como parte demandada.

Con fecha 16 de agosto de 2018⁴, la procuradora pública del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal formula la excepción de incompetencia, y contesta la demanda solicitando que sea declarada improcedente y/o infundada. Expresa que, la pretensión del demandante no resulta de orden constitucional, máxime si no se advierte de manera clara afectación alguna a los derechos constitucionales invocados, ni directa ni indirectamente. Acota que el proceso de inconstitucionalidad vendría a ser la vía igualmente satisfactoria para el caso de inaplicación de las normas referidas a la aplicación de intereses y su capitalización. De otro lado, afirma que los intereses moratorios y su capitalización no vulneran derecho ni principio alguno, pues cumplen una finalidad constitucionalmente valiosa al integrar y posibilitar el deber constitucional de contribuir, ya que no sólo se generan para resarcir al Estado por el incumplimiento del deber constitucional, sino que constituyen un mecanismo disuasivo del incumplimiento de dicho deber;

³ Foja 435.

⁴ Foja 474.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00657-2022-PA/TC
LIMA
BANCO INTERNACIONAL
DEL PERÚ S.A.A.

por tanto, su aplicación no resulta arbitraria.

Con fecha 16 de agosto de 2018⁵, la Procuraduría Pública de la Sunat formula la excepción de falta de agotamiento de la vía previa y contesta la demanda solicitando que sea declarada improcedente. Aduce que ha sido interpuesta cuando el Tribunal Fiscal aún no ha emitido pronunciamiento sobre su recurso de apelación y su deuda tributaria no ha sido determinada de manera definitiva, por lo que la supuesta afectación no resulta cierta o de inminente realización, además de que no existe procedimiento de cobranza coactiva. Agrega que la suspensión de intereses moratorios debe estar restringida para aquellos contribuyentes que con diligencia han interpuesto el recurso de queja. Asimismo, señala que el proceso contencioso-administrativo es la vía ordinaria igualmente satisfactoria, máxime si no se ha acreditado amenaza inminente ni necesidad de tutela urgente. Argumenta que la aplicación de intereses moratorios no vulnera *per se* derecho constitucional alguno, por el contrario, cumplen una finalidad constitucionalmente valiosa que justifica su aplicación en todo supuesto en que se haya incurrido en el incumplimiento del deber de contribuir, principalmente si tienen una finalidad compensatoria y no sancionadora. Refiere que, si bien algunas etapas del procedimiento administrativo-tributario duraron un tiempo mayor al plazo legal, lo cierto es que dicha duración encuentra una justificación objetiva y razonable, puesto que no puede equipararse el plazo legal con el plazo razonable, en la medida en que este último comprende un lapso de tiempo que obedece a las actuaciones procesales necesarias y pertinentes que requiere el caso concreto y al ejercicio de los derechos de las partes de acuerdo a sus intereses.

Mediante Resolución 4, de fecha 20 de marzo de 2019⁶, el Decimoprimer Juzgado Constitucional Sub Especializado en Asuntos Tributarios, Aduaneros e Indecopi de Lima, declara infundadas las excepciones propuestas. Posteriormente, con fecha 4 de agosto de 2020, mediante Resolución 8⁷, declara improcedente la demanda, por considerar que esta

⁵ Foja 677.

⁶ Foja 830.

⁷ Foja 866.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00657-2022-PA/TC
LIMA
BANCO INTERNACIONAL
DEL PERÚ S.A.A.

fue presentada fuera del plazo de 60 días establecido por el artículo 40 del Código Procesal Constitucional del 2004, toda vez que las RTF 15068-4-2013, 08225-1-2017 y 19091-2-2013, fueron notificadas a la parte demandante el 2 de octubre de 2013, 4 de octubre de 2017 y 4 de febrero de 2014, respectivamente, mientras que la demanda fue presentada el 30 de abril de 2018.

La Sala superior revisora, mediante Resolución 19, de fecha 11 de noviembre de 2021⁸, confirma la apelada, por estimar que el proceso contencioso-administrativo constituye la vía igualmente satisfactoria en la que se puede brindar tutela adecuada al caso planteado en la demanda.

FUNDAMENTOS

Delimitación del petitorio

1. En líneas generales, la parte recurrente solicita la tutela de sus derechos a un procedimiento sin dilaciones indebidas, a formular peticiones ante la autoridad competente con respuesta dentro del plazo legal y a la proscripción del abuso del derecho, así como de los principios de no confiscatoriedad de los tributos y de razonabilidad, que estarían siendo lesionados por la demora arbitraria de las demandadas en resolver los recursos impugnatorios relativos al Impuesto a la Renta de los ejercicios 2003 y 2004, a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004 y las multas asociadas a los referidos tributos y al referido pago a cuenta, conducta lesiva que, alega, le estaría generando la aplicación de intereses moratorios fuera del plazo legal para resolverlos, hecho que incrementa de manera desproporcionada su deuda tributaria, por el solo legítimo ejercicio de su derecho a impugnar actos administrativos.
2. Por tal motivo, solicita la inaplicación del artículo 33 del Código Tributario y de la Tercera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo 981, manteniéndose el interés moratorio

⁸ Foja 997.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00657-2022-PA/TC
LIMA
BANCO INTERNACIONAL
DEL PERÚ S.A.A.

únicamente por el periodo previsto legalmente para resolver los recursos de reclamación y apelación, conforme a los artículos 142 (6 meses) y 150 (12 meses) del Código Tributario. Asimismo, solicita que se deje sin efecto el cobro de intereses moratorios y se le devuelvan aquellos montos pagados o que se paguen por dicho concepto, generados fuera del plazo legal para resolver dichos recursos.

3. Solicita también la inaplicación del artículo 33 del Código Tributario y de la Segunda Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo 981, respecto de la regla de capitalización de intereses moratorios de la deuda ante referida.

Sobre el precedente en materia tributaria

4. En 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 sólo si la



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.° 00657-2022-PA/TC
LIMA
BANCO INTERNACIONAL
DEL PERÚ S.A.A.

administración tributaria acredita objetivamente que el motivo del retraso fue consecuencia de la conducta de mala fe o temeraria del administrado.

Asimismo, el Poder Judicial debe ejercer control difuso contra el artículo 33 del TUO del Código Tributario, y no aplicar intereses moratorios luego de vencidos los plazos legales para resolver la demanda o los recursos impugnatorios en el proceso contencioso administrativo, a menos de que pueda objetivamente acreditarse que el motivo del retraso fue consecuencia de la conducta de mala fe o temeraria del justiciable.

Regla procesal: En el caso de los recursos de apelación interpuestos que se encuentran en trámite ante el tribunal fiscal y cuyo plazo legal para ser resueltos se haya superado, se tiene derecho a esperar la emisión de una resolución que deberá observar la regla sustancial de este precedente o a acogerse al silencio administrativo negativo para dilucidar el asunto obligatoriamente en un proceso contencioso administrativo, por ser una vía igualmente satisfactoria, y no en un proceso de amparo.

Toda demanda de amparo en trámite que haya sido interpuesta cuestionando una resolución administrativa por el inconstitucional cobro de intereses moratorios o por el retraso en 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”.

5. En tal sentido, pretensiones relacionadas con el cuestionamiento de resoluciones administrativas que pretendan el cobro de deudas tributarias que incluyan intereses moratorios, o que se encuentren vinculadas al cuestionamiento de la demora en la emisión de una resolución administrativa en la que se presume la aplicación de intereses moratorios luego de vencido el plazo legal para resolver dicho recurso, deben 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 00657-2022-PA/TC
LIMA
BANCO INTERNACIONAL
DEL PERÚ S.A.A.

Análisis de la controversia

6. Teniendo en cuenta que las reglas del precedente constitucional antes citado y la pretensión demandada, se advierte que, en el presente caso, corresponde aplicar la regla procesal antes descrita, pues la parte demandante viene solicitando la inaplicación de los intereses moratorios devenidos de la deuda tributaria correspondiente al Impuesto a la Renta de los ejercicios 2003 y 2004, al pago a cuenta del Impuesto a la Renta de 2004 y las multas asociadas a los referidos tributos y al referido pago a cuenta. Siendo ello así, corresponde declarar la improcedencia de la demanda.
7. A mayor abundamiento, de los actuados se ha podido apreciar que habría transcurrido más de un año entre la fecha de interposición de los recursos de reclamación y la emisión de las resoluciones de intendencia 0150140007959, 0150140007952 y 0150140007958, de fecha 30 de diciembre de 2008⁹. Lo mismo sucedió con los recursos de apelación, los cuales se interpusieron el 14 de abril de 2009 y se resolvieron mediante las Resoluciones del tribunal fiscal 15068-4-2013, del 27 de setiembre de 2013¹⁰, 08225-1-2017, del 15 de setiembre de 2017¹¹, y 19091-2-2013, del 24 de diciembre de 2013¹², habiendo transcurrido en dos de los casos más de 4 años y en otro caso más de 9 años para la emisión de las decisiones administrativas finales. Tales hechos deben ser valorados por el juez del proceso contencioso en su oportunidad.
8. Siendo ello así, corresponde declarar la improcedencia de la demanda y otorgar a la parte 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

⁹ Fojas 69, 189 y 273.

¹⁰ Foja 163.

¹¹ Foja 243.

¹² Foja 317.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00657-2022-PA/TC
LIMA
BANCO INTERNACIONAL
DEL PERÚ S.A.A.

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 parte recurrente a esperar la emisión de una resolución que observe la regla sustancial establecida en el precedente antes aludido, se encuentra garantizado en su derecho de acción que puede ejercitar contra la resolución administrativa que se emita, cuando su contenido no respete los criterios vinculantes establecidos por este Colegiado, la misma que podrá ser cuestionada a través del proceso contencioso-administrativo.

9. 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 también dicha pretensión debe ser absuelta en sede contencioso-administrativa en virtud de lo dispuesto por el artículo 7.2 del Nuevo Código Procesal Constitucional, por ser la vía igualmente satisfactoria al amparo, oportunidad en la que corresponderá que el juez contencioso aplicar los criterios establecidos en la sentencia emitida en el Expediente 04082-2012-PA/TC (Caso Medina de Baca); 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 la controversia.
10. Por último, en cuanto a que se deje sin efecto el cobro realizado por la Administración tributaria y la devolución de los importes pagados por conceptos de intereses 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; esto porque, conforme a lo expuesto precedentemente, de los actuados no se aprecia 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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00657-2022-PA/TC
LIMA
BANCO INTERNACIONAL
DEL PERÚ S.A.A.

igualmente satisfactoria en la cual el demandante puede reclamar la devolución de los montos que indebidamente se le hubieran cobrado por los intereses moratorios generados fuera de los plazos legales con los que contaba la Administración tributaria para resolver sus recursos de reclamación y apelación; más aún cuando, en el presente caso no se ha acreditado la existencia de un riesgo de irreparabilidad de los derechos invocados, ni se ha demostrado la necesidad de tutela urgente derivada de la relevancia del derecho en cuestión o de la gravedad de algún daño que podría ocurrir de transitar por la vía ordinaria, que permita habilitar el proceso de amparo para analizar el fondo de este extremo de la controversia.

11. En cuanto a la pretensión referida a la inaplicación de la capitalización de intereses moratorios, se debe precisar que también dicha pretensión debe ser absuelta en sede contencioso-administrativa, en virtud de lo dispuesto por el artículo 7.2 del Nuevo Código Procesal Constitucional, por ser la vía igualmente satisfactoria al amparo, oportunidad en la que corresponderá que el juez contencioso aplicar los criterios establecidos en la sentencia emitida en el expediente 04082-2012-PA/TC (Caso Medina de Baca); 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 la controversia.
12. Por último, y en cuanto al cuestionamiento de las multas impuestas, cabe señalar que ello no corresponde ser evaluado en el proceso de amparo, toda vez que requiere estación probatoria lata en la que se pueda dilucidar si la parte demandante incurrió en las infracciones imputadas, o no. Por tanto, dicho extremo resulta improcedente, en aplicación del artículo 7, inciso 2 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 00657-2022-PA/TC
LIMA
BANCO INTERNACIONAL
DEL PERÚ S.A.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
HERNÁNDEZ CHÁVEZ**

PONENTE GUTIÉRREZ TICSE



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00657-2022-PA/TC
LIMA
BANCO INTERNACIONAL
DEL PERÚ S.A.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; así como la no aplicación de la regla de capitalización de intereses– no podría ser atendido en sede administrativa, ya que, según el Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el expediente 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”¹³.
2. Por tales motivos, la demandante se encontraba eximida de agotar la vía previa porque no existe una vía previa que permita a la administración inaplicar normas legales, conforme al artículo 43, inciso 3, del Nuevo Código Procesal Constitucional¹⁴.
3. Sin perjuicio de lo indicado en los párrafos anteriores, de lo alegado por las partes y de la documentación que obra en el expediente, también se debe tener presente lo siguiente:
 - El 5 de julio de 2007 y el 5 de diciembre de 2007, la administrada interpuso recursos de reclamación contra una serie de resoluciones de determinación y multa, alusivas al Impuesto a la Renta (IR) de 2003 y 2004, así como a la infracción tipificada en el artículo 187.1 del Texto Único Ordinario (TUO) del Código Tributario.

¹³ Fundamento 66.

¹⁴ Artículo 46, inciso 3 del anterior código.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00657-2022-PA/TC
LIMA
BANCO INTERNACIONAL
DEL PERÚ S.A.A.

- Tales recursos fueron declarados infundados mediante las Resolución de Intendencia (RI) 0150140007959, 0150014007952 y 0150140007958, de 30 de diciembre de 2008¹⁵; notificadas el 23 de marzo de 2009. Apeladas las tres el 14 de abril de 2009¹⁶, las impugnaciones fueron resueltas por las resoluciones del Tribunal Fiscal (RTF) 15068-4-2013, de 27 de setiembre de 2013¹⁷, que revocó parcialmente la primera RI, disponiéndose un nuevo pronunciamiento por parte de la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (Sunat); confirmando los demás extremos. Similares pronunciamientos tuvieron las RTF 08225-1-2017, de 15 de setiembre de 2017¹⁸ y 19091-2-2013¹⁹.
 - Nótese que, conforme lo afirma la Sunat en su contestación de la demanda, aún no se emiten las resoluciones de cumplimiento de lo ordenado por el TF, por lo que el procedimiento contencioso tributario, al menos a la fecha de presentación de la demanda, no había concluido.
4. En síntesis, se advierte que, al momento de la presentación de la presente demanda de amparo, el procedimiento contencioso tributario no había concluido, pues estaban pendientes de emitirse las resoluciones de cumplimiento de lo ordenado por el TF.
 5. Así, incluso en el supuesto que se considere, en principio, necesario el agotamiento de la vía previa, operaría la causal de inexigibilidad prevista en el artículo 43 inciso 4, del Nuevo Código Procesal Constitucional, pues la vía previa no se resolvió en los plazos fijados para su resolución. Tampoco cabe, consecuentemente, declarar improcedente la demanda en aplicación del artículo 7, inciso 4, del

¹⁵ Folios 69 y 189.

¹⁶ Según reconoce la Sunat a folio 681.

¹⁷ Folio 163.

¹⁸ Folio 243.

¹⁹ Folio 317.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00657-2022-PA/TC
LIMA
BANCO INTERNACIONAL
DEL PERÚ S.A.A.

Nuevo Código Procesal Constitucional²⁰.

6. Y es que se debe tener en cuenta que el procedimiento contencioso tributario forma una unidad con dos etapas: reclamación y apelación. En el presente caso, de acuerdo al **íter** procedimental descrito, al momento de presentarse la demanda de amparo, el procedimiento administrativo había excedido los plazos legales establecidos para resolver en las distintas instancias por reclamación y apelación, así como respecto a la expedición de la resolución de cumplimiento.
7. En este punto es necesario recordar mi posición respecto a la queja prevista en el artículo 155 del TUO del Código Tributario y la aplicación del silencio administrativo negativo. En relación a la queja, ésta no constituye un recurso que el administrado esté obligado a agotar, pues no se cuestiona una decisión concreta sino una conducta de la administración. Por su parte, el silencio administrativo negativo es un mecanismo optativo para el administrado. Su invocación es exigible para recurrir al proceso contencioso administrativo, mas no para acudir al amparo. Sostener lo contrario, significaría vaciar de contenido el artículo 43, inciso 4, del Nuevo Código Procesal Constitucional²¹ que establece como una excepción al agotamiento de la vía previa, el hecho que ésta no se resuelva en los plazos legales fijados para su resolución. Para un mayor detalle y desarrollo sobre estas figuras jurídicas, me remito a mi voto singular emitido en el expediente 03525-2021-PA/TC.
8. 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 03525-2021-PA/TC²², 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

²⁰ Artículos 46, inciso 4 y artículo 5, inciso 4 del anterior código.

²¹ Artículo 46, inciso 4 del anterior código.

²² Publicada en el diario oficial *El Peruano* el 11 de febrero de 2023.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00657-2022-PA/TC
LIMA
BANCO INTERNACIONAL
DEL PERÚ S.A.A.

recurso es violatorio del derecho de petición y del derecho de propiedad, y resulta cualitativamente confiscatorio, a menos que tal vencimiento pueda ser atribuido a la responsabilidad del administrado.

En efecto, si en razón de lo previsto por una ley, como 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”²³.

“[...] 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”²⁴.

“No obstante, es evidente que permitir que se cobren intereses moratorios hasta que se resuelva en definitiva el procedimiento tributario, con prescindencia de que se haya superado el plazo legal, se convierte en un incentivo indebido para no resolver dentro de dicho plazo y hacerlo más bien en un tiempo exageradamente dilatado, pues mientras mayor sea la demora, más se incrementará la deuda tributaria. Es evidente que dicho escenario se encuentra reñido con los valores constitucionales tributarios y, en particular, con los derechos fundamentales de petición y de propiedad. El contribuyente en ningún caso debe verse perjudicado como consecuencia del incumplimiento de la ley, cuando este es ajeno a su responsabilidad”²⁵.

9. Por tanto, en virtud de las razones arriba expuestas y teniendo el

²³ Fundamento 50.

²⁴ Fundamento 52.

²⁵ Fundamento 59.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00657-2022-PA/TC
LIMA
BANCO INTERNACIONAL
DEL PERÚ S.A.A.

cuante el desarrollo del procedimiento contencioso tributario descrito en el fundamento 3 del presente voto singular, 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.

Acerca de la capitalización de intereses

10. En el Código Tributario, aprobado mediante Decreto Legislativo 816 publicado el 21 de abril de 1996, no se incluyó la regla de la capitalización de intereses. Sin embargo, mediante Ley 27038, publicada el 31 de diciembre de 1998, se incluyó dicha regla en su artículo 7.
11. De acuerdo a dicho artículo, recogido luego en el artículo 33 del Decreto Supremo 135-99-EF, TUO del Código Tributario, se estableció:

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.
12. Esta norma estuvo vigente solo ocho años. Fue derogada por el artículo 3 del Decreto Legislativo 969, publicado el 24 de diciembre de 2006.
13. Poco después, la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo 981, publicado el 15 marzo 2007, estableció:

[...] para efectos de la aplicación del presente artículo, respecto de las deudas generadas con anterioridad a la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 969, el concepto tributo impago incluye a los intereses capitalizados al 31 de diciembre de 2005, de ser el caso.
14. Por tanto, la vigencia de la capitalización de intereses fue recortada en un año. Así, la capitalización de intereses de las deudas tributarias solo estuvo vigente durante siete años (1999-2005).



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00657-2022-PA/TC
LIMA
BANCO INTERNACIONAL
DEL PERÚ S.A.A.

15. Dado que la deuda tributaria de la recurrente corresponde a los ejercicios 2003 y 2004, la capitalización de intereses, prescrita por el artículo 7 de la Ley 27038, le alcanza, y se le aplica hasta el 31 de diciembre de 2005.
16. Tomando en cuenta lo anterior, es necesario evaluar si es posible extender la regla de no confiscatoriedad de los tributos —establecida en el artículo 74 de la Constitución— a los intereses moratorios. Ciertamente, es problemático hacerlo.
17. La jurisprudencia constitucional ha establecido lo siguiente: “[dicho principio] se transgrede cada vez que un tributo excede el límite que razonablemente puede admitirse como justificado en un régimen en el que se ha garantizado constitucionalmente el derecho subjetivo a la propiedad” considerándosele, asimismo, como “uno de los componentes básicos y esenciales de nuestro modelo de constitución económica”²⁶.
18. Empero, puede pensarse que dicho principio no resulta aplicable, pues los intereses moratorios no tendrían, claramente, naturaleza de tributos, sino que podría corresponder, más bien, al de sanciones impuestas por el no cumplimiento oportuno de una obligación tributaria o conceptuarse como el resarcimiento al Estado por no disponer oportunamente del dinero procedente del pago de impuestos.
19. En todo caso, lo evidente es que incluso estas sanciones tributarias o la compensación o resarcimiento, si lo vemos desde esa perspectiva, pues el pago de intereses moratorios constituiría una obligación del contribuyente por no pagar oportunamente su deuda tributaria; deben respetar el principio de razonabilidad reconocido en la jurisprudencia de este Tribunal Constitucional²⁷ y recogido también en el artículo

²⁶ Cfr. sentencia recaída en el expediente 02727-2002-AA/TC.

²⁷ Cfr. sentencias emitidas en los expedientes 02192-2004-AA/TC y 00535-2009-PA/TC, entre otras.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00657-2022-PA/TC
LIMA
BANCO INTERNACIONAL
DEL PERÚ S.A.A.

IV, inciso 1.4 del Título Preliminar del TUO de la Ley 27444, Ley de Procedimiento Administrativo General.

20. El principio bajo análisis exige que, las decisiones administrativas, cuando creen obligaciones, establezcan sanciones, califiquen infracciones o establezcan restricciones a los administrados

[...] deben adaptarse a 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 (Artículo IV, inciso 1.4, del Título Preliminar de la Ley 27444).

21. Por consiguiente, la aplicación de la regla de capitalización de intereses transgrede el principio de razonabilidad. La capitalización de intereses es una forma de acentuar la sanción por la mora en el cumplimiento de una obligación o de incrementar el monto resultante de la obligación de pago de intereses en calidad de resarcimiento al Estado por la demora en la cancelación de la deuda tributaria.
22. Ahora bien, el Código Civil permite restringidamente la capitalización de intereses. De acuerdo a sus artículos 1249 y 1250, solo pueden pactarse para el caso de cuentas mercantiles o bancarias, o cuando haya pasado más de un año de atraso en el pago de los intereses.
23. Es evidente, por tanto, que la aplicación de la capitalización de intereses debe efectuarse con suma cautela en el ámbito tributario, ya que no deriva siquiera de un acuerdo de voluntades, como aquel al que se refieren las normas del Código Civil.
24. Resultaría a todas luces incongruente que el ordenamiento jurídico restrinja la capitalización de intereses libremente pactada y permita su aplicación irrestricta en el ámbito tributario, donde fue impuesta por el Estado durante solo los siete años antes señalados.
25. Por tanto, esta aplicación de los intereses moratorios resulta inconstitucional, al transgredir el principio de razonabilidad de las



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00657-2022-PA/TC
LIMA
BANCO INTERNACIONAL
DEL PERÚ S.A.A.

decisiones administrativas reconocido por la jurisprudencia constitucional.

26. En consecuencia, la demanda también debe ser estimada en este extremo, inaplicándose a la recurrente el artículo 7 de la Ley 27038, recogido en el artículo 33 del Decreto Supremo 135-99-EF, TUO del Código Tributario, en el extremo que contiene la regla de capitalización de intereses moratorios y la parte pertinente de la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo 981, debiendo la Sunat calcular el interés moratorio aplicable sin tomar en cuenta dichas normas.
27. Finalmente, cabe imponer a los demandados el pago de los costos procesales, de conformidad con el artículo 28 del Nuevo Código Procesal Constitucional.

Por estas consideraciones, mi voto es por:

1. Declarar **FUNDADA** la demanda.
2. **DISPONER** que la Sunat efectúe el cálculo de los intereses moratorios sin aplicar la regla del cobro de intereses moratorios durante el tiempo en exceso que, respecto del plazo legal establecido, tomó la administración tributaria para resolver los medios impugnatorios planteados por la recurrente, y **sin aplicación de la regla de capitalización de intereses**, devolviendo el monto cancelado en exceso por la demandante.
3. **ORDENAR** a la parte demandada el pago de costos procesales, cuya liquidación se efectuará en ejecución de sentencia.

S.

PACHECO ZERGA