



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Pleno. Sentencia 172/2024

EXP. N.º 02701-2022-PA/TC
LIMA
A.W. FABER CASTELL
PERUANA SA

SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

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

ASUNTO

El recurso de agravio constitucional interpuesto por A.W. Faber Castell Peruana SA contra la Resolución 4, de fecha 20 de julio de 2021¹, expedida por la Primera Sala Constitucional de la Corte Superior de Justicia de Lima, que declaró fundada la excepción de falta de agotamiento de la vía previa, en consecuencia, nulo todo lo actuado y por concluido el proceso.

ANTECEDENTES

Mediante escrito presentado el 3 de enero de 2017², subsanado con escrito de fecha 10 de febrero de 2017³, don Juan Carlos Carrillo Acosta, representante legal de A. W. Faber Castell Peruana SA, interpone demanda de amparo contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (Sunat) y el Tribunal Fiscal. 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 2003 a 2005, sobre las deudas tributarias relativas: (i) al Impuesto a la Renta y dividendos presuntos del ejercicio 2003; (ii) el pago a cuenta del Impuesto a la Renta del

¹ Foja 1480.

² Foja 651.

³ Foja 711



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02701-2022-PA/TC
LIMA
A.W. FABER CASTELL
PERUANA SA

periodo de abril 2003 y (iii) las resoluciones de multa emitidas por la presunta comisión de la infracción tipificada por el artículo 178, inciso 1, del Código Tributario, relacionadas con los impuestos antes mencionados;

- 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 correspondiente (i) al Impuesto a la Renta y dividendos presuntos del periodo de abril del ejercicio gravable 2003; (ii) el pago a cuenta del Impuesto a la Renta del periodo de abril 2003; y, (iii) las resoluciones de multa emitidas por la presunta comisión de la infracción tipificada por el artículo 178, inciso 1, del Código Tributario, relacionadas a los impuestos antes mencionados, manteniéndose dicho interés únicamente al periodo de impugnación dentro del plazo previsto en los artículos 142 y 150 del 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 esto es, transcurridos los seis meses para el caso de la Sunat y los doce meses para el caso del Tribunal Fiscal, en los que debieron emitir su pronunciamiento; y que, además, se deje sin efecto el cobro asociado a la capitalización de los intereses moratorios efectuada por los años 2003 a 2005, relativos a la deuda tributaria que se discute en el procedimiento administrativo tributario.
- Se disponga que la actualización de la deuda tributaria confirmada mediante Resolución de Intendencia No. 0150140009302, desde el momento en que transcurrió el plazo establecido en el artículo 150 del Código Tributario para resolver apelación, se realice sobre la base del Índice de precios al consumidor (factor que refleja el valor del dinero en el tiempo).

En líneas generales, la demandante denuncia la afectación a 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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02701-2022-PA/TC
LIMA
A.W. FABER CASTELL
PERUANA SA

no confiscatoriedad, y de razonabilidad. Manifiesta que la vulneración de tales derechos y principios se produjo porque la Sunat y el Tribunal Fiscal se demoraron y continúan demorando arbitrariamente en resolver sus recursos impugnatorios, tiempo en el que se continúa devengando intereses moratorios y porque la aplicación de regla de capitalización de intereses moratorios incrementó desproporcionadamente su deuda tributaria.

Mediante Resolución 2, de fecha 10 de marzo de 2017⁴, el Decimoprimer Juzgado Constitucional Sub Especializado en Asuntos Tributarios, Aduaneros e Indecopi de Lima admite a trámite la demanda.

Con fecha 7 de junio de 2017⁵, la procuradora pública del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal, formula las excepciones de incompetencia, de falta de agotamiento de la vía previa y de oscuridad en la forma de proponer la demanda; asimismo, contesta la demanda solicitando que sea declarada improcedente y/o infundada. Expresa que no existe amenaza o acto concreto de afectación que acredite vulneración a los derechos constitucionales invocados, y que existe una vía procesal específica igualmente satisfactoria para resolver la litis propuesta (el proceso contencioso-administrativo). Aduce que no existe dilación indebida porque la controversia contencioso-tributaria corresponde a operaciones complejas; que no puede considerarse que la aplicación de intereses moratorios y su capitalización constituya afectación a derecho constitucional alguno, pues si el contribuyente desea evitar el pago de intereses debe adecuar su conducta a lo que el ordenamiento exige; esto es, cumplir oportuna y debidamente con sus obligaciones tributarias.

Con fecha 27 de noviembre de 2017⁶ 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 y/o infundada. Afirma que ha sido interpuesta cuando el Tribunal Fiscal aún no ha emitido pronunciamiento sobre el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante, 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

⁴ Foja 912.

⁵ Foja 930.

⁶ Foja 1118.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02701-2022-PA/TC
LIMA
A.W. FABER CASTELL
PERUANA SA

cobranza coactiva. Acota que la suspensión de intereses moratorios debe estar restringida para aquellos contribuyentes que con diligencia han interpuesto el recurso de queja. Asevera 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 también 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. Por otro lado, manifiesta que si bien algunas etapas del procedimiento administrativo-tributario duraron un tiempo mayor al plazo legal, lo cierto es que dicha duración encuentra una justificación objetiva y razonable, dado que no puede equipararse el plazo legal con el plazo razonable, pues 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; y que no debe aplicarse al caso la sentencia recaída en el Expediente 04082-2012-PA/TC, ya que además de no ser un caso igual, vulnera el principio de capacidad contributiva y el deber de contribuir.

Mediante Resolución 7, de fecha 2 de julio de 2018⁷, el Decimoprimer Juzgado Constitucional Sub Especializado en Asuntos Tributarios, Aduaneros e Indecopi de Lima declara infundada la excepción de oscuridad en la forma de proponer la demanda, y fundadas las excepciones de incompetencia planteada por el Tribunal Fiscal y la falta de agotamiento de la vía previa deducidas por las demandadas; en consecuencia, nulo todo lo actuado y por concluido el proceso, tras considerar que no se ha acreditado la urgencia real para tramitar el presente proceso de amparo y que no se ha concluido el procedimiento contencioso-tributario, pues el recurso de apelación que interpuso la demandante se encuentra pendiente de resolución por parte del Tribunal Fiscal.

A través de la Resolución 5, de fecha 5 de marzo de 2019⁸, la Primera Sala Constitucional de la Corte Superior de Justicia de Lima declara nula la Resolución 7, de fecha 2 de julio de 2018⁹, emitida por el *a quo*, por

⁷ Foja 1283.

⁸ Foja 1398.

⁹ Foja 1283.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02701-2022-PA/TC
LIMA
A.W. FABER CASTELL
PERUANA SA

estimar que al emitir pronunciamiento respecto de las excepciones de oscuridad en el modo de proponer la demanda y de falta de agotamiento de la vía previa, contravino lo dispuesto por el artículo 450 del Código Procesal Civil; y ordena al juez de primera instancia expida nueva resolución.

Posteriormente, mediante Resolución 9¹⁰, de fecha 6 de setiembre de 2019, el juez *a quo* declara fundada la excepción de falta de agotamiento de la vía previa planteada e infundadas las demás excepciones.

La Sala superior revisora, mediante Resolución 4, de fecha 20 de julio de 2021¹¹, confirma la apelada en el extremo materia de impugnación, por lo que declara fundada la excepción de falta de agotamiento de la vía previa e improcedente la demanda; en consecuencia, nulo todo lo actuado y por concluido el proceso, por similar fundamento.

FUNDAMENTOS

Delimitación del petitorio

1. La recurrente pretende a través del amparo que se retrotraigan las cosas al estado anterior de la violación de sus derechos al plazo razonable y de petición, a la proscripción del abuso del derecho, y los principios de no confiscatoriedad y razonabilidad, producida porque los emplazados se demoraron y continúan demorando arbitrariamente en resolver sus recursos impugnatorio de reclamación y apelación relativos al Impuesto a la Renta (IR) y dividendos presuntos del ejercicio 2003, al pago a cuenta del IR del periodo de abril del ejercicio 2003 y a las multas asociadas a los referidos tributos y periodos, con el consecuente devengo y aplicación de intereses moratorios generados fuera del plazo legal a la resolución de dicho recurso.

En dicho sentido, solicita la inaplicación del artículo 1, de la Ley 26414, recogido en el artículo 33 del Código Tributario y la parte pertinente de la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo 981, que establecen la regla de capitalización de intereses moratorios para los años 2003 a 2005, sobre la deuda

¹⁰ Foja 1433

¹¹ Foja 1480



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02701-2022-PA/TC
LIMA
A.W. FABER CASTELL
PERUANA SA

tributaria relativa: (i) al IR y dividendos presuntos del ejercicio 2003; (ii) el pago a cuenta del IR del periodo de abril del ejercicio gravable 2003; y, (iii) las multas asociadas emitidas por la presunta comisión de la infracción tipificada por el artículo 178, inciso 1, del Código Tributario relacionados a los impuestos antes mencionados. De la misma forma, requiere la inaplicación del artículo 33 del Código Tributario y de la Tercera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo 981, respecto de la aplicación de intereses moratorios por la deuda correspondiente al IR y dividendos presuntos del ejercicio 2003, el pago a cuenta del IR del periodo de abril del ejercicio 2003 y las multas asociadas a los referidos tributos y periodos por la presunta comisión de la infracción tipificadas en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, manteniéndose dicho interés únicamente al periodo de impugnación (apelación), dentro del plazo previsto en los artículos 142 y 150 (12 meses) del Código Tributario. Finalmente, pretende que se disponga la actualización de su deuda tributaria sobre la base del Índice de precios al consumidor (factor que refleja el valor de dinero en el tiempo).

Sobre el precedente en materia tributaria

2. 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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02701-2022-PA/TC
LIMA
A.W. FABER CASTELL
PERUANA SA

la nulidad del acto administrativo que hubiese realizado dicho inconstitucional cómputo y corregirlo. Dicho cómputo será válido solo si la administración tributaria acredita objetivamente que el motivo del retraso fue consecuencia de la conducta de mala fe o temeraria del administrado.

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

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

Toda demanda de amparo en trámite que haya sido interpuesta cuestionando una resolución administrativa por el inconstitucional cobro de intereses moratorios o por el retraso en la emisión de una resolución en la que se presumía que se realizaría dicho inconstitucional cobro, debe ser declarada improcedente en aplicación del artículo 7, inciso 2, del NCPCo. En tal caso, se tiene 30 días hábiles contados a partir de la fecha de notificación de la resolución de improcedencia para acudir al proceso contencioso administrativo, en el que deberá observarse la regla sustancial de este precedente”.

3. En tal sentido, pretensiones relacionadas 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 02701-2022-PA/TC
LIMA
A.W. FABER CASTELL
PERUANA SA

Análisis de la controversia

4. 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 IR del ejercicio 2003 y su correspondiente multa. Razón por la cual, corresponde declarar la improcedencia de la demanda.
5. A mayor abundamiento, de los actuados se ha podido apreciar que transcurrieron casi cinco años entre la fecha de interposición del recurso de reclamación y la emisión de la Resolución de Intendencia 0150140009302¹². Lo propio sucedió con el recurso de apelación, el cual se interpuso el 19 de noviembre de 2010¹³ y, habiendo transcurrido doce años hasta la fecha, no se habría emitido la decisión administrativa final. Tales hechos corresponden ser valorados por el juez del proceso contencioso en su oportunidad.
6. Siendo ello así, corresponde declarar la improcedencia de la demanda y otorgar a la recurrente el plazo de 30 días hábiles contados desde el día siguiente a la notificación de la presente sentencia, a los efectos de que, de considerarlo pertinente y de acogerse al silencio administrativo negativo, acuda al proceso contencioso-administrativo a solicitar tutela jurisdiccional, por ser dicha vía procesal la idónea para el análisis de su pretensión referida al cobro de los intereses moratorios, proceso en el cual se deberá observar la regla sustancial antes referida, para su resolución definitiva. Sin perjuicio de ello, cabe señalar que el derecho de la recurrente a esperar la emisión de una resolución que observe la regla sustancial establecida en el precedente antes aludido, se encuentra garantizado en su derecho de acción que puede ejercitar contra la resolución administrativa que se emita, cuando su contenido no respete los criterios vinculantes establecidos por este Colegiado, la misma que podrá ser cuestionada a través del proceso contencioso-administrativo.
7. En cuanto a la pretensión referida a la inaplicación del artículo 33 del Código Tributario, en lo que se refiere a la capitalización de intereses

¹² Foja 475

¹³ Foja 566



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02701-2022-PA/TC
LIMA
A.W. FABER CASTELL
PERUANA SA

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.

8. En cuanto a que se deje sin efecto el cobro realizado por la Administración tributaria 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; por cuanto, conforme a lo expuesto precedentemente, a la fecha no se cuenta con un pronunciamiento final que determine el total de la deuda tributaria que le correspondería asumir a la recurrente; asimismo, no debe perderse de vista que el proceso contencioso-administrativo constituye la vía igualmente satisfactoria en la cual la demandante puede reclamar la liquidación efectuada por la Administración Tributaria por conceptos de intereses moratorios que indebidamente se hubieran imputado fuera de los plazos legales con los que contaba la Administración tributaria y el Tribunal Fiscal 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.
9. Finalmente, respecto de la pretensión destinada a que se ordene la actualización de la deuda de la recurrente sobre la base del Índice de precios al consumidor, corresponde precisar que también es la jurisdicción contencioso-administrativa la vía igualmente idónea para



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02701-2022-PA/TC
LIMA
A.W. FABER CASTELL
PERUANA SA

el análisis del estado de dicha deuda, así como de su actualización, sea por incremento o reducción, en la medida en que, de darse el caso que corresponda el recálculo de los intereses moratorios u otro concepto, el monto de la deuda tributaria pendiente de pago correspondería también recalcularse, actividad que, en definitiva, requiere de un proceso con estación probatoria, de la que carece el amparo.

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

HA RESUELTO

1. Declarar **IMPROCEDENTE** la demanda.
2. **OTORGAR** a la parte demandante el plazo de 30 días hábiles contados a partir de la fecha de notificación de la presente sentencia para acudir al proceso contencioso-administrativo, si así lo considera pertinente, para dilucidar su pretensión de inaplicación de los intereses moratorios.

Publíquese y notifíquese.

SS.

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

PONENTE GUTIÉRREZ TICSE



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02701-2022-PA/TC
LIMA
A.W. FABER CASTELL
PERUANA SA

VOTO SINGULAR DE LA MAGISTRADA PACHECO ZERGA

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

1. Considero que el proceso constitucional de amparo es la vía idónea para brindar una adecuada tutela a los derechos invocados en el caso de autos, pues lo pretendido en la demanda de amparo –esto es, el no cobro de intereses moratorios durante el tiempo en que la administración tributaria excedió los plazos legales para resolver; 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”¹⁴.
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 Constitucional¹⁵.
3. Sin perjuicio de lo indicado en los párrafos anteriores, de lo alegado por las partes y de la documentación que obra en el expediente¹⁶, también se debe tener presente lo siguiente:
 - Con fecha 12 de diciembre de 2005, la empresa recurrente interpuso recurso de reclamación contra los siguientes valores:
 - a) Resolución de Determinación No. 012-003-0007836, relativa al Impuesto a la Renta del ejercicio gravable 2003.
 - b) Resolución de Determinación No. 012-003-0007837, relativa a los dividendos presuntos del Impuesto a la Renta por el

¹⁴ Fundamento 66

¹⁵ Artículo 46, inciso 3 del anterior código

¹⁶ Información obrante a fojas 609 del Tomo III del expediente en pdf.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02701-2022-PA/TC
LIMA
A.W. FABER CASTELL
PERUANA SA

ejercicio gravable 2003.

- c) Resolución de Determinación No. 012-003-0007904, relativa al pago a cuenta del Impuesto a la Renta por el periodo de abril del ejercicio gravable 2003.
 - d) Resolución de Multa No. 012-002-0007697, emitida por el numeral 1 del Artículo 178 del Código Tributario y relativa al Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio gravable 2003.
 - e) Resoluciones de Multa Nos. 012-002-0007676 a 012-002-0007684, emitidas por el numeral 1 del Artículo 178 del Código Tributario y relativas a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, correspondientes a los periodos tributarios de febrero a junio y de octubre a diciembre del ejercicio gravable 2003.
- El 30 de setiembre de 2010, la autoridad tributaria emitió la Resolución de Intendencia No. 0150140009302, mediante la cual declaró fundado en parte el recurso de reclamación interpuesto. El 19 de noviembre de 2010, la Compañía interpuso recurso de apelación contra la Resolución de Intendencia, que ingresó al Tribunal Fiscal el 20 de diciembre de 2010.
 - Teniendo en cuenta lo anterior, y en vista de haber transcurrido en exceso el plazo que la ley le confiere al Tribunal Fiscal para resolver, lo que generó que no sólo seguía incontestado el recurso impugnatorio interpuesto por la accionante sino que, además, durante todo este tiempo la deuda tributaria continuaba incrementándose debido a la aplicación de intereses moratorios, es que, con fecha 3 de enero de 2017, la empresa accionante interpuso demanda de amparo constitucional.
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 estaba pendiente de resolver una apelación contra la resolución de intendencia emitida en contra de la recurrente.
 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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02701-2022-PA/TC
LIMA
A.W. FABER CASTELL
PERUANA SA

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 Nuevo Código Procesal Constitucional¹⁷.

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. Estas resoluciones fueron corregidas por el TF al detectar vacíos u omisiones en ellas, tal como se ha detallado en los fundamentos anteriores.
7. En este punto es necesario recordar mi posición respecto a la queja prevista en el artículo 155 del Texto Único Ordenado 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 Constitucional¹⁸ 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/TC¹⁹, a la que me remito y aquí sólo cito en los párrafos siguientes:

¹⁷ Artículos 46, inciso 4 y artículo 5. Inciso 4 del anterior código

¹⁸ Artículo 46, inciso 4 del anterior código

¹⁹ Publicada en el diario oficial *El Peruano* el 11 de febrero de 2023



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02701-2022-PA/TC
LIMA
A.W. FABER CASTELL
PERUANA SA

“A la luz de lo expuesto supra, autorizar legalmente el cobro de intereses moratorios una vez vencido el plazo legal para resolver un recurso es violatorio del derecho de petición y del derecho de propiedad, y resulta cualitativamente confiscatorio, a menos que tal vencimiento pueda ser atribuido a la responsabilidad del administrado.

En efecto, si en razón de lo previsto por una ley, como 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”²⁰.

“[...] 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”²¹.

“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”²².

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

²⁰ Fundamento 50

²¹ Fundamento 52

²² Fundamento 59



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02701-2022-PA/TC
LIMA
A.W. FABER CASTELL
PERUANA SA

cuenta 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. El Código Tributario, aprobado mediante Decreto Legislativo 816 publicado el 21 de abril de 1996, no 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 sólo estuvo vigente durante siete años (1999-2005).
15. Dado que la deuda tributaria de la recurrente corresponde a los ejercicios 2002 y 2003, la capitalización de intereses, prescrita por el artículo 7 de la Ley 27038, le alcanza, y se le aplica hasta el 31 de



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02701-2022-PA/TC
LIMA
A.W. FABER CASTELL
PERUANA SA

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”²³.
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 Constitucional²⁴ y recogido también en el artículo 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

²³ Cfr. sentencia recaída en el expediente 02727-2002-AA/TC

²⁴ Cfr. sentencias emitidas en los expedientes 02192-2004-AA/TC y 00535-2009-PA/TC, entre otras



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02701-2022-PA/TC
LIMA
A.W. FABER CASTELL
PERUANA SA

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, sólo 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 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.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02701-2022-PA/TC
LIMA
A.W. FABER CASTELL
PERUANA SA

27. Por otro lado, en relación a la pretensión accesoria consistente en que la actualización de la deuda tributaria se realice sobre la base del índice de Precios al Consumidor (IPC), considero que debe inaplicarse el cobro de intereses moratorios respecto de los periodos que van más allá de los plazos legales para resolver las impugnaciones de la demandante en sede administrativa.
28. Por tanto, la lógica consecuencia es que se aplique el resto del artículo 33 del TUO del Código Tributario, lo que incluye la regla que durante la suspensión del cómputo de los intereses moratorios, por vencimiento de los plazos legales, la deuda tributaria se actualizará conforme al IPC.
29. 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: a) 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; b) aplicando la regla de actualización de la deuda tributaria según el índice de precios al consumidor ya prevista en el artículo 33 del TUO del Código Tributario; y c) 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