



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Pleno. Sentencia 119/2024

EXP. N.º 02740-2021-PA/TC
LIMA
LUZ DEL SUR SAA

SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

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

ASUNTO

Recurso de agravio constitucional interpuesto por Luz del Sur SAA contra la resolución de fojas 763, de fecha 18 de mayo de 2021, expedida por la Segunda Sala Constitucional de la Corte Superior de Justicia de Lima, que declaró fundada la excepción de falta de agotamiento de la vía previa planteada e improcedente la demanda de autos.

ANTECEDENTES

Con fecha 12 de marzo de 2018 (f. 198), Luz del Sur SAA interpone demanda de amparo contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (Sunat) y el Tribunal Fiscal, con el respectivo emplazamiento a la Procuraduría Pública de ambas entidades. Solicita la aplicación de los criterios desarrollados en la sentencia emitida en el Expediente 04082-2012-PA/TC y se ordene a la Sunat que efectúe el cálculo de los intereses moratorios de las deudas contenidas en las resoluciones de determinación 012-003-0005887, 012-003-0005890, 012-003-0005891, 012-003-0005892 y 012-003-0005895, emitidas por supuestas omisiones al impuesto general a las ventas (IGV) de los períodos de enero, junio, julio, setiembre y diciembre de 2001, respectivamente; y de las resoluciones de multa 012-001-0005729, 012-001-0005730, 012-001-0005732, 012-001-000573, 012-001-0005734, 012-001-0005736, 012-001-0005737, 012-001-0005739, 012-001-0005742, 012-001-0005744, 012-001-0005745, 012-001-0005746 y 012-



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02740-2021-PA/TC
LIMA
LUZ DEL SUR SAA

001-0005749, sin aplicar: i) la regla de capitalización de intereses contenida en el artículo 33 del TUO del Código Tributario (en su versión vigente hasta el año 2006) y en la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo 981; y ii) la regla del cobro de intereses generados durante la etapa de impugnación administrativa por el tiempo en el que Sunat y el Tribunal Fiscal excedieron los plazos máximos para resolver los recursos interpuestos, contenida en el artículo 6 del Decreto Legislativo 981, más los costos del proceso, dejando sin efecto la liquidación indebida que consta en el estado de adeudos emitido el 7 de febrero de 2018.

Como consecuencia de ello, solicita que se ordene a la Administración tributaria abstenerse de realizar cualquier acto destinado a hacer cobro de los mencionados intereses moratorios o –de ser el caso– disponer que se retorne a la recurrente los montos injustamente cobrados por dicho concepto; y se restituya a su favor cualquier importe que se hubiera abonado por concepto de los irracionales e inconstitucionales intereses capitalizados e intereses moratorios computados cuando la Administración excedió los plazos para resolver; así como los intereses legales que pudieran haberse devengado. Denuncia la vulneración del derecho al debido procedimiento, y de los principios de razonabilidad y no confiscatoriedad.

Mediante Resolución 1 (fojas 227), de fecha 9 de mayo de 2018, el Decimoprimer Juzgado Constitucional Sub Especializado en Asuntos Tributarios, Aduaneros e Indecopi de Lima, admite a trámite la demanda.

Con fecha 28 de junio de 2018 (fojas 413), la Procuraduría Pública de la Sunat deduce la excepción de falta de agotamiento de la vía administrativa, expresando que el procedimiento administrativo de determinación definitiva de la deuda tributaria aún se encuentra en trámite, en virtud de la apelación interpuesta por la propia contribuyente contra la Resolución de Intendencia 01501500016485, y que tampoco se ha presentado recurso de queja por la demora en resolver, lo que ahora se cuestiona vía el amparo. Asimismo, contesta la demanda alegando que la determinación de la deuda tributaria y sus intereses aún se discute en sede administrativa, no encontrándose en situación de exigible, por lo que la



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02740-2021-PA/TC
LIMA
LUZ DEL SUR SAA

supuesta afectación no resulta cierta, irreparable y de inminente realización. Acota que el proceso contencioso-administrativo constituye la vía igualmente satisfactoria para cuestionar su pretensión; y que los intereses moratorios se generan por el incumplimiento de pago de la obligación tributaria por parte de la demandante, lo cual es de su entera responsabilidad. Afirma que el Código Tributario ha previsto los casos en los que no procede la determinación de intereses y que no está regulado entre ellos la supuesta negligencia de la Sunat o del Tribunal Fiscal en resolver los recursos impugnatorios o determinar la deuda tributaria; que los intereses se generan, única y exclusivamente, por la demora en el cumplimiento de la obligación tributaria, y no por la demora en resolver o determinar la deuda tributaria; que la capitalización de intereses es constitucional, pues tiene una finalidad compensatoria respecto de la vulneración del deber de contribuir; y que el cómputo de los intereses moratorios tiene una finalidad económica destinada a resarcir al Estado la no disposición oportuna del dinero proveniente de la obligación tributaria impaga, por lo que es imposible que constituya una sanción. Finalmente, recuerda que el derecho al plazo razonable no tiene conexión directa con la inaplicación de intereses.

Con fecha 2 de julio de 2018 (fojas 513), el procurador adjunto a cargo de los Asuntos Judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas (MEF) deduce las excepciones de incompetencia y falta de agotamiento de la vía previa; y contesta la demanda expresando que no existe amenaza o acto concreto de afectación que acredite vulneración a los derechos constitucionales invocados, y que, en el supuesto negado de que hubiese tal amenaza, 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; que los intereses moratorios tributarios en el Perú nunca han sido exagerados o arbitrarios en lo que representan (costo de oportunidad, actualización de deuda impaga, riesgos), por lo que



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02740-2021-PA/TC
LIMA
LUZ DEL SUR SAA

no constituyen, por su naturaleza, una sanción (ni económica, ni jurídica) y cumplen una importantísima función conductual disuasoria (del incumplimiento y del litigio temerario o estratégico); 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 5, de fecha 6 de noviembre de 2018 (fojas 564), el Decimoprimer Juzgado Especializado en lo Constitucional, Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros e Indecopi de Lima, declara infundadas las excepciones deducidas. Y mediante Resolución 11, de fecha 27 de noviembre de 2019 (fojas 643), declara improcedente la demanda, por considerar que el criterio contenido en la aludida sentencia recaída en el Expediente 04082-2012-PA/TC (Caso Medina de Baca), de fecha 10 de mayo de 2016, no resultaba aplicable al caso examinado, toda vez que antes de su publicación el procedimiento contencioso-tributario ya contaba con una resolución firme (Resolución del Tribunal Fiscal 15279-8-2014, de fecha 18 de diciembre de 2014), la cual, en un primer momento, agotó la vía administrativa, y luego adquirió firmeza, al no haber sido cuestionada judicialmente dentro del plazo previsto por ley. El Juzgado hace notar que el Tribunal Constitucional ha expresado que tales criterios no son para revivir procesos fenecidos y volverlos a discutir, por lo que concluye que se está frente a un procedimiento contencioso-tributario fenecido para la discusión constitucional.

La Sala superior revisora, mediante Resolución 18, de fecha 18 de mayo de 2021 (fojas 763), revoca la Resolución 5, de fecha 6 de noviembre de 2018, y, reformándola, declara fundada la excepción de falta de agotamiento de la vía previa, nulo todo lo actuado e improcedente la demanda, careciendo de objeto emitir pronunciamiento respecto de la sentencia apelada, pues la demandante interpuso recurso de apelación contra la Resolución de Intendencia 01501500016484, de fecha 10 de mayo de 2018 (que dio cumplimiento a la Resolución del Tribunal Fiscal 11388-8-2017), el cual, a la fecha, se encuentra pendiente de resolución. Dicha afirmación se encuentra establecida en el Informe 47-2018-SUNAT-7D4300, adjuntado al escrito de apelación, y este extremo no ha sido desvirtuado por la parte actora; por tanto, se debe establecer como un



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02740-2021-PA/TC
LIMA
LUZ DEL SUR SAA

hecho probado a tomar en cuenta para resolver la excepción de falta de agotamiento de la vía previa. Aduce que la parte demandante debió cuestionar la resolución de intendencia mediante los mecanismos impugnatorios que contempla la norma tributaria (tal como lo ha efectuado), y que, en el supuesto caso de que considere que le sea desfavorable, podría ejercer su derecho en la sede judicial, mediante el proceso contencioso-administrativo tributario. En ese sentido, anota que no se advierte la urgencia para recurrir a la vía del amparo buscando que se emita pronunciamiento sobre la inaplicabilidad del artículo 33 del Código Tributario, toda vez que, en cuanto a la aplicación de intereses moratorios sobre la deuda tributaria principal, la parte demandante podría obtener decisión favorable en sede administrativa; por lo tanto, no se cumple el requisito de procedencia del proceso de amparo establecido en los artículos 5.4 y 45 del Código Procesal Constitucional.

FUNDAMENTOS

Delimitación del petitorio

1. La parte recurrente, a través del proceso de amparo, pretende la aplicación de los criterios desarrollados en la sentencia emitida en el Expediente 04082-2012-PA/TC a las resoluciones de determinación (012-003-0005887, 012-003-0005890, 012-003-0005891, 012-003-0005892 y 012-003-0005895) y de multa (012-001-0005729, 012-001-0005730, 012-001-0005732, 012-001-000573, 012-001-0005734, 012-001-0005736, 012-001-0005737, 012-001-0005739, 012-001-0005742, 012-001-0005744, 012-001-0005745, 012-001-0005746 y 012-001-0005749), correspondientes al impuesto general a las ventas de los períodos de enero, junio, julio, setiembre y diciembre de 2001, respectivamente, y se ordene a la Sunat que efectúe el cálculo de los intereses moratorios de las referidas deudas tributarias sin aplicar la regla de capitalización de intereses contenida en el artículo 33 del TUO del Código Tributario y en la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo 981, y sin aplicar la regla del cobro de intereses moratorios generados durante la etapa de



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02740-2021-PA/TC
LIMA
LUZ DEL SUR SAA

impugnación administrativa por el tiempo en el que la Sunat y el Tribunal Fiscal excedieron los plazos máximos para resolver los recursos interpuestos, más los costos del proceso.

Asimismo, solicita que se prohíba a la Administración tributaria cobrar intereses moratorios respecto de su deuda tributaria y la devolución de los importes pagados por conceptos de intereses moratorios e intereses capitalizados generados fuera del plazo legal para resolver los recursos impugnatorios al interior del procedimiento contencioso tributario.

Sobre el precedente en materia tributaria

2. En el reciente pronunciamiento emitido por este Tribunal Constitucional en la Sentencia 10/2023, recaído en el Expediente 03525-2021-PA/TC, publicado en el diario oficial El Peruano el 11 de febrero de 2023, se han 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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02740-2021-PA/TC
LIMA
LUZ DEL SUR SAA

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

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

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

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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02740-2021-PA/TC
LIMA
LUZ DEL SUR SAA

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.

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 IGV de diversos meses de 2001 y las multas asociadas a dichos valores, a los efectos de que se le devuelvan los importes pagados en exceso por dicho concepto. Siendo ello así, corresponde declarar la improcedencia de la demanda.
5. A mayor abundamiento, de la revisión de los actuados se ha podido apreciar que transcurrieron casi 3 años entre la fecha de interposición de los recursos de reclamación y su resolución con la emisión de la Resolución de Intendencia 0150140006912 (fojas 232). Lo propio sucedió con el recurso de apelación, el cual se interpuso el 11 de enero de 2008 y se resolvió por RTF 15279-1-2014, de fecha 18 de diciembre de 2014, habiendo transcurrido casi 10 años para su emisión; dicha resolución revocó la apelada en ciertos extremos, y



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02740-2021-PA/TC
LIMA
LUZ DEL SUR SAA

dispuso que la Administración proceda con la verificación que ordenó. A razón de ello, se emitió la Resolución de Intendencia 0150150001374, el 24 de julio de 2015, que fue también apelada con fecha 11 de agosto de 2015, dando origen a la RTF 11388-8-2017, del 21 de diciembre de 2017, que declaró fundado en parte el recurso. Posteriormente, la Sunat emitió la Resolución de Intendencia 0150150001648, de fecha 10 de mayo de 2018, y la Resolución de Ejecución Coactiva 011-006-0055474 (fojas 554), de fecha 17 de mayo de 2018. La Resolución de Intendencia 0150150001648 fue revocada mediante la RTF 6189-8-2018, de fecha 16 de agosto de 2018 (fojas 778), por lo que la Sunat emitió la Resolución de Cumplimiento 0150150001818, del 23 de noviembre de 2018, la misma que fue revocada por el Tribunal Fiscal a través de la RTF 3204-8-2019, de fecha 3 de abril de 2019 (fojas 663), en la que se expuso: “...debiendo la Administración proceder a corregir la actualización de la deuda contenida en la Resolución de Determinación N° 012-003-0005895 y las Resoluciones de Multa N° 012-002- 0005729 y 012-002-0005749 conforme con el Código Tributario y a tener en cuenta lo que se resuelva en forma definitiva en el proceso de acción de amparo respecto a la actualización de las deudas materia de autos, tal como se ha establecido en la presente resolución”. Tales hechos deben ser valorados por el juez del proceso contencioso en su oportunidad.

6. Siendo ello así, corresponde declarar la improcedencia de la demanda y otorgar a la recurrente el plazo de 30 días hábiles contados desde el día siguiente a la notificación de la presente sentencia, a los efectos de que, de considerarlo pertinente, acuda al proceso contencioso-administrativo a solicitar tutela jurisdiccional, por ser dicha vía procesal la idónea para el análisis de su pretensión referida al cobro de los intereses moratorios, proceso en el cual se deberá observar la regla sustancial antes referida, para su resolución definitiva.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02740-2021-PA/TC
LIMA
LUZ DEL SUR SAA

7. En cuanto a la pretensión referida a la inaplicación del artículo 33 del Código Tributario, en lo que se refiere a la capitalización de intereses moratorios, se debe precisar que 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. Por último, en cuanto a que se prohíba a la Administración tributaria cobrar intereses moratorios respecto de su deuda tributaria y la devolución de los importes pagados por conceptos de intereses capitalizados y 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 señalado, a la fecha no se cuenta con un pronunciamiento administrativo definitivo que determine qué valores le corresponde asumir al demandante; en dicho sentido, no debe perderse de vista que el proceso contencioso-administrativo constituye la vía igualmente satisfactoria en la cual la demandante puede reclamar la devolución de los montos que indebidamente se le hubieran cobrado por los intereses capitalizados y moratorios generados fuera de los plazos legales con los que contaba la Administración tributaria para resolver sus recursos de reclamación y apelación. Sumado a ello, en cuanto a esta pretensión, la demandante tampoco ha acreditado la existencia de un riesgo de irreparabilidad de los derechos invocados, ni se ha



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02740-2021-PA/TC
LIMA
LUZ DEL SUR SAA

demostrado la necesidad de tutela urgente derivada de la relevancia del derecho en cuestión o de la gravedad de algún daño que podría ocurrir de transitar por la vía ordinaria, que permita habilitar el proceso de amparo para analizar el fondo de este extremo de la controversia.

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

HA RESUELTO

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

Publíquese y notifíquese.

SS.

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

PONENTE GUTIÉRREZ TICSE



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02740-2021-PA/TC
LIMA
LUZ DEL SUR SAA

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”¹.
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 Constitucional².
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:
 - Que transcurrieron casi 3 años entre la fecha de interposición de los recursos de reclamación y su resolución con la emisión de la Resolución de Intendencia 0150140006912³.

¹ Fundamento 66

² Artículo 46, inciso 3 del anterior código

³ Fojas 232



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02740-2021-PA/TC
LIMA
LUZ DEL SUR SAA

- Lo propio sucedió con el recurso de apelación, el cual se interpuso el 11 de enero de 2008 y se resolvió por RTF 15279-1-2014, de fecha 18 de diciembre de 2014, habiendo transcurrido casi 10 años para su emisión, dicha resolución revocó la apelada en ciertos extremos, y dispuso que la Administración proceda con la verificación que ordenó.
 - A razón de ello, se emitió la Resolución de Intendencia 0150150001374, el 24 de julio de 2015, habiendo sido también apelada con fecha 11 de agosto de 2015, dando origen a la RTF 11388-8-2017, del 21 de diciembre de 2017, que declaró fundado en parte el recurso. Posteriormente, la Sunat emitió la Resolución de Intendencia 0150150001648, de fecha 10 de mayo de 2018, y la Resolución de Ejecución Coactiva 011-006-0055474⁴, de fecha 17 de mayo de 2018.
 - La Resolución de Intendencia 0150150001648 fue revocada mediante la RTF 6189-8-2018, de fecha 16 de agosto de 2018⁵, por lo que la Sunat emitió la Resolución de Cumplimiento 0150150001818, del 23 de noviembre de 2018, la que fue revocada por el Tribunal Fiscal a través de la RTF 3204-8-2019, de fecha 3 de abril de 2019⁶, en la que se señaló: “...debiendo la Administración proceder a corregir la actualización de la deuda contenida en la Resolución de Determinación N° 012-003-0005895 y las Resoluciones de Multa N° 012-002- 0005729 y 012-002-0005749 conforme con el Código Tributario y a tener en cuenta lo que se resuelva en forma definitiva en el proceso de acción de amparo respecto a la actualización de las deudas materia de autos, tal como se ha establecido en la presente resolución”.
4. Incluso en el supuesto que se considere necesario el agotamiento de la vía previa, operaría la causal de inexigibilidad prevista en el

⁴ Fojas 554

⁵ Fojas 778

⁶ Fojas 663



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02740-2021-PA/TC
LIMA
LUZ DEL SUR SAA

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 Nuevo Código Procesal Constitucional⁷.

5. 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.
6. 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 Constitucional⁸ 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.
7. 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/TC⁹, a la que me

⁷ Artículos 46, inciso 4 y artículo 5. Inciso 4 del anterior código

⁸ Artículo 46, inciso 4 del anterior código

⁹ Publicada en el diario oficial *El Peruano* el 11 de febrero de 2023



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02740-2021-PA/TC
LIMA
LUZ DEL SUR SAA

remito y aquí sólo cito en los párrafos siguientes:

“A la luz de lo expuesto supra, autorizar legalmente el cobro de intereses moratorios una vez vencido el plazo legal para resolver un recurso es violatorio del derecho de petición y del derecho de propiedad, y resulta cualitativamente confiscatorio, a menos que tal 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 propiedad¹⁰.

“[...] 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 propiedad¹¹.

“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

¹⁰ Fundamento 50

¹¹ Fundamento 52



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02740-2021-PA/TC
LIMA
LUZ DEL SUR SAA

ley, cuando este es ajeno a su responsabilidad”¹².

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

9. 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.
10. De acuerdo a ese 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.
11. Esta norma estuvo vigente solo ocho años. Fue derogada por el artículo 3 del Decreto Legislativo 969, publicado el 24 de diciembre de 2006.
12. 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

¹² Fundamento 59



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02740-2021-PA/TC
LIMA
LUZ DEL SUR SAA

Decreto Legislativo N° 969, el concepto tributo impago incluye a los intereses capitalizados al 31 de diciembre de 2005, de ser el caso.

13. 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).
14. Puesto que la deuda tributaria de la recurrente corresponde al ejercicio 2001, 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.
15. 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.
16. La jurisprudencia constitucional ha establecido lo siguiente: “[ese 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”¹³.
17. Empero, puede pensarse que ese 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.

¹³ Cfr. sentencia recaída en el expediente 02727-2002-AA/TC



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02740-2021-PA/TC
LIMA
LUZ DEL SUR SAA

18. 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 Constitucional¹⁴ y recogido también en el artículo IV, inciso 1.4 del Título Preliminar del TUO de la Ley 27444, Ley de Procedimiento Administrativo General.
19. 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).
20. 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.
21. 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.
22. Es evidente, por tanto, que la aplicación de la capitalización de intereses debe efectuarse con suma cautela en el ámbito tributario,

¹⁴ Cfr. sentencias emitidas en los expedientes 02192-2004-AA/TC y 00535-2009-PA/TC, entre otras



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02740-2021-PA/TC
LIMA
LUZ DEL SUR SAA

ya que no deriva siquiera de un acuerdo de voluntades, como aquel al que se refieren las normas del Código Civil.

23. 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.
24. 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.
25. 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.
26. 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 **INFUNDADA** la excepción de falta de agotamiento de la vía previa y excepción de incompetencia.
2. Declarar **FUNDADA** la demanda.
3. **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 o tome la administración tributaria para resolver



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02740-2021-PA/TC
LIMA
LUZ DEL SUR SAA

los medios impugnatorios planteados por la recurrente y **sin aplicación de la regla de capitalización de intereses.**

4. **ORDENAR** a la parte demandada el pago de costos procesales, cuya liquidación se efectuará en ejecución de sentencia.

S.

PACHECO ZERGA