



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Pleno. Sentencia 155/2024

EXP. N.º 03468-2022-PA/TC
LIMA
SAN FERNANDO S.A.

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, 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

El recurso de agravio constitucional interpuesto por San Fernando S.A. contra la Resolución 4, de fecha 14 de junio de 2022¹, expedida por la Tercera Sala Constitucional de la Corte Superior de Justicia de Lima, que declaró improcedente la demanda de autos.

ANTECEDENTES

Con fecha 4 de junio de 2021, la empresa San Fernando S.A., interpone demanda de amparo² contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (Sunat) y el Tribunal Fiscal (TF), solicitando la tutela de su derecho al debido procedimiento en sede administrativa, así como del principio de razonabilidad. Solicita que se ordene a la Sunat reliquide los intereses moratorios de las deudas contenidas en las resoluciones de determinación ° 012-003-0013249 a 012-003-0013261, y las resoluciones de multa 012-002-0012521 a 012-002-0012533 emitidas por concepto de Impuesto a la Renta (IR) e Impuesto General a las Ventas (IGV) del ejercicio 2003, así como de las resoluciones de determinación 012-003-0013237 a 012-003-0013248, relativas a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los periodos enero a diciembre de 2003, sin aplicar a su caso la regla de capitalización de intereses contenida en el artículo 33 del Código Tributario y en la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo 981; y la regla del cobro de intereses durante la etapa de impugnación administrativa por el tiempo en que la Sunat y el Tribunal Fiscal excedieron los plazos máximos para resolver los medios impugnatorios; consecuentemente, que se ordene a la Administración tributaria liquidar únicamente los intereses

¹ Foja 1115.

² Foja 3.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03468-2022-PA/TC
LIMA
SAN FERNANDO S.A.

moratorios que se generaron hasta la fecha en la cual vencieron los plazos legales para resolver los recursos de reclamación y apelación presentados por ella; y se deje sin efecto la liquidación de intereses contenida en la Resolución de Intendencia 0150140009998. Asimismo, como pretensión accesorio, solicita que la Administración tributaria se abstenga de realizar cualquier acto destinado a cobrar y/o requerir el pago de los intereses capitalizados e intereses moratorios, y en caso, de haber cobrado los citados intereses, proceda a devolver tales pagos, más los intereses legales que pudieran haberse devengado. Finalmente, requiere el pago de costas y costos del proceso.

Sostiene que en el procedimiento administrativo tramitado ante la Sunat y el Tribunal Fiscal, respecto a las deudas tributarias correspondientes al impuesto a la renta e impuesto general a las ventas del ejercicio 2003, la Administración tributaria excedió injustificadamente los plazos legales que disponía para resolver dicha controversia. Precisa que la Sunat tardó 3 años, 3 meses y 20 días, fuera del plazo legal, en resolver su recurso de reclamación; mientras que, el Tribunal Fiscal, a la fecha de presentación de la demanda, no se ha pronunciado sobre su recurso de apelación, pese a haber transcurrido más de 9 años, 5 meses y 25 días, lo que viene generando un incremento desproporcionado del monto de los intereses moratorios.

El Decimoprimer Juzgado Constitucional Subespecializado en Temas Tributarios y Aduaneros e Indecopi de Lima, mediante Resolución 1, de fecha 1 de julio de 2021³, declara la improcedencia liminar de la demanda, fundamentalmente por considerar que no existe amenaza cierta e inminente a los derechos invocados por la recurrente, toda vez que el Tribunal Fiscal no se ha pronunciado sobre su recurso de apelación, por lo que aún no se ha determinado la existencia de la obligación tributaria que se le imputa a la actora, y menos aún los intereses moratorios que devengarían.

La Sala superior revisora, mediante Resolución 4, de fecha 14 de junio de 2022⁴, confirma la apelada, principalmente por estimar que la demandante no agotó la vía previa al momento de acudir a la justicia constitucional, y que tampoco está acreditada la existencia de una

³ Foja 752.

⁴ Foja 1115.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03468-2022-PA/TC

LIMA

SAN FERNANDO S.A.

amenaza cierta o inminente, o un acto concreto vulneratorio de los derechos fundamentales invocados. Asimismo, en atención al principio de economía procesal, precisa que, aun cuando el artículo 6 del Nuevo Código Procesal Constitucional dispone la no procedencia del rechazo liminar en los procesos constitucionales, la aplicación mecánica de esta norma conduciría a anular la decisión del juez de primera instancia, pero al no existir discrepancia alguna con lo resuelto por el *a quo*, no es razonable hacerlo, pues solo significaría diferir un pronunciamiento en el mismo sentido (improcedencia de la demanda), amén de lo que implicaría en tiempo y sobrecarga procesal; además, por el contexto procesal surgido, la aplicación del artículo 6 del Nuevo Código vulnera la garantía de independencia en la labor jurisdiccional, por lo que, ejerciendo el control de convencionalidad sobre dicha norma, dispone su inaplicación al caso concreto.

FUNDAMENTOS

Delimitación del petitorio

1. En términos generales, la parte demandante solicita que se ordene a la Sunat efectúe el recálculo de los intereses moratorios de las deudas contenidas en resoluciones de determinación 012-003-0013249 a 012-003-0013261, y las resoluciones de multa 012-002-0012521 a 012-002-0012533, emitidas por concepto de Impuesto a la Renta e Impuesto General a las Ventas (IGV) del ejercicio 2003, así como de las resoluciones de determinación 012-003-0013237 a 012-003-0013248, relativas a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los periodos enero a diciembre de 2003, inaplicándose a su caso la regla de capitalización de intereses, contenida en el artículo 33 del Código Tributario y en la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo 981, y la regla del cobro de intereses durante la etapa de impugnación administrativa por el tiempo en que la Sunat y el Tribunal Fiscal excedieron los plazos máximos para resolver los recursos impugnatorios; consecuentemente, se ordene a la Administración tributaria liquidar únicamente los intereses moratorios que se generaron hasta la fecha en la cual vencieron los plazos legales para resolver los recursos de reclamación y apelación presentados por ella; y se deje sin efecto la liquidación de intereses contenida en la Resolución de Intendencia 0150140009998. Asimismo, como pretensión accesorio, solicita que la Administración



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03468-2022-PA/TC
LIMA
SAN FERNANDO S.A.

tributaria se abstenga de realizar cualquier acto destinado a cobrar y/o requerir el pago de los intereses capitalizados e intereses moratorios y, en caso de haber cobrado los citados intereses, proceda a devolver tales pagos, más los intereses legales que pudieran haberse devengado.

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 la nulidad del acto administrativo que hubiese realizado dicho inconstitucional cómputo y corregirlo. Dicho cómputo será válido sólo 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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03468-2022-PA/TC
LIMA
SAN FERNANDO S.A.

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 incluyen 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,



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03468-2022-PA/TC
LIMA
SAN FERNANDO S.A.

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 General a las Ventas (IGV) y del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, así como las multas asociadas a dichos valores, a los efectos de que, luego de procederse a reliquidar dicha deuda, 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 los actuados se ha podido apreciar que transcurrieron tres años, aproximadamente, entre la fecha de interposición de los recursos de reclamación, y su resolución con la emisión de la Resolución de Intendencia 0150140009998, de fecha 30 de setiembre de 2011⁵. Lo propio sucedió con el recurso de apelación, el cual se interpuso el 17 de noviembre de 2011⁶ siendo que hasta la fecha el Tribunal Fiscal no habría emitido la resolución administrativa final que resuelva la controversia contenciosa tributaria. Tales hechos corresponden ser valorados por el juez del proceso contencioso administrativo 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 precisar 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.

⁵ Foja 495.

⁶ Foja 596.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03468-2022-PA/TC
LIMA

SAN FERNANDO S.A.

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, corresponde que sea planteada en sede contencioso-administrativa, en virtud de lo dispuesto por el artículo 7, inciso 2 del Nuevo Código Procesal Constitucional, por ser la vía igualmente satisfactoria al amparo, oportunidad en la que corresponderá que el juez contencioso aplique 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 deje sin efecto el cobro realizado por la Administración tributaria y la devolución de los importes pagados o que se paguen por conceptos de intereses moratorios generados fuera del plazo legal para resolver los medios impugnatorios al interior del procedimiento contencioso-tributario, también corresponde declarar la improcedencia de la demanda; por cuanto, conforme 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 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.

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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03468-2022-PA/TC
LIMA
SAN FERNANDO S.A.

HA RESUELTO

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

Publíquese y notifíquese.

SS.

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

PONENTE OCHOA CARDICH



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03468-2022-PA/TC
LIMA
SAN FERNANDO S.A.

VOTO SINGULAR DE LA MAGISTRADA PACHECO ZERGA

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

1. Considero que el proceso constitucional de amparo es la vía idónea para brindar una adecuada tutela a los derechos invocados en el caso de autos, pues lo pretendido en la demanda de amparo –esto es, el no cobro de intereses moratorios durante el tiempo en que la administración tributaria excedió los plazos legales para resolver; 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”⁷.
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 Constitucional⁸.
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:
 - La Sunat emitió las resoluciones de determinación números 012-003-0013249 a 012-003-0013261, que establecieron la deuda tributaria para el Impuesto a la Renta (IR) e Impuesto General a las Ventas (IGV) correspondientes al ejercicio fiscal del año 2003.
 - Junto a las resoluciones de determinación, se emitieron las resoluciones de multa números 012-002-0012521 a 012-002-0012533, impuestas por incumplimientos relacionados con los mismos períodos fiscales.

⁷ Fundamento 66

⁸ Artículo 46, inciso 3 del anterior código



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03468-2022-PA/TC
LIMA
SAN FERNANDO S.A.

- Asimismo, las resoluciones de determinación 012-003-0013237 a 012-003-0013248, relativas a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los periodos enero a diciembre de 2003, sin aplicar a su caso la regla de capitalización de intereses.
 - San Fernando S.A. interpuso una reclamación contra estas resoluciones, solicitando la revisión y la posible anulación o reducción de las deudas y multas impuestas, alegando errores en el cálculo y la aplicación de normas tributarias.
 - En respuesta a la reclamación, la Sunat emitió la Resolución de Intendencia número 0150140009998, donde se mantenía la mayor parte de las deudas y multas previamente calculadas, rechazando la mayoría de los argumentos presentados por San Fernando S.A.
 - No conforme con la resolución de la Intendencia, San Fernando S.A. apeló esta decisión, lo que derivó en el envío del caso al Tribunal Fiscal para una revisión más exhaustiva y detallada de los puntos disputados.
 - Así, se advierte que, a la presentación de la demanda de amparo, el 4 de junio de 2021, había transcurrido más de 9 años, 5 meses y 25 días desde que el Tribunal Fiscal recibió el recurso de apelación sin emitir una resolución final. Este recurso de apelación fue interpuesto después de la Resolución de Intendencia 0150140009998, emitida el 30 de septiembre de 2011. Por consiguiente, considero que se configura el supuesto previsto en el artículo 43, inciso 3, del Nuevo Código Procesal Constitucional, pues la vía previa administrativa no se resuelve en los plazos fijados para su resolución. No cabe, consecuentemente, declarar improcedente la demanda en aplicación del artículo 7, inciso 4, del Nuevo Código Procesal Constitucional.
4. Incluso en el supuesto que se considere 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 Nuevo Código Procesal Constitucional⁹.

⁹ Artículos 46, inciso 4 y artículo 5. Inciso 4 del anterior código



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03468-2022-PA/TC
LIMA
SAN FERNANDO S.A.

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 Constitucional¹⁰ 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/TC¹¹, a la que me remito y aquí sólo cito en los párrafos siguientes:

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

¹⁰ Artículo 46, inciso 4 del anterior código

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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03468-2022-PA/TC
LIMA
SAN FERNANDO S.A.

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”¹².

“[...] 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”¹³.

“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”¹⁴.

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

¹² Fundamento 50

¹³ Fundamento 52

¹⁴ Fundamento 59



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03468-2022-PA/TC
LIMA
SAN FERNANDO S.A.

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 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.

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 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. Dado 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.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03468-2022-PA/TC
LIMA
SAN FERNANDO S.A.

16. 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”¹⁵.
17. 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.
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 Constitucional¹⁶ 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

¹⁵ Cfr. sentencia recaída en el expediente 02727-2002-AA/TC

¹⁶ Cfr. sentencias emitidas en los expedientes 02192-2004-AA/TC y 00535-2009-PA/TC, entre otras



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03468-2022-PA/TC
LIMA
SAN FERNANDO S.A.

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, 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.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03468-2022-PA/TC
LIMA
SAN FERNANDO S.A.

Por estas consideraciones, mi voto es por:

1. Declarar **INFUNDADA** la excepción de falta de agotamiento de la vía previa.
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 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