



**TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

## **Pleno. Sentencia 138/2024**

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

### **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, Ochoa Cardich y Hernández Chávez han emitido la presente sentencia. El magistrado Monteagudo Valdez, con fecha posterior, votó a favor de la 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 Administradora Clínica Ricardo Palma SA contra la resolución de fojas 631, de fecha 24 de agosto de 2021, expedida por la Segunda Sala Constitucional de la Corte Superior de Justicia de Lima, que declaró improcedente la demanda de autos.

### **ANTECEDENTES**

Con fecha 16 de julio de 2020, don Sebastián Céspedes Espinoza, representante legal de Administradora Clínica Ricardo Palma SA, interpone demanda de amparo contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (Sunat) y el Tribunal Fiscal [cfr. fojas 14], solicitando 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 de los principios de no confiscatoriedad y razonabilidad, producido porque los emplazados se demoraron y continúan demorando arbitrariamente en resolver sus recursos impugnatorios relativos al Impuesto a la Renta (IR) de los ejercicios 2002 a 2005; y las multas asociadas al mencionado tributo y periodos, con el consecuente devengo y aplicación de intereses moratorios, fuera del plazo legal a la resolución de dichos recursos, que incrementan de manera desproporcionada la deuda tributaria por el solo legítimo ejercicio de su derecho a impugnar. Asimismo, cuestiona la



**TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

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

aplicación de la regla de capitalización de intereses moratorios.

Por otro lado, también solicita la inaplicación del artículo 7, de la Ley 27038, 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 y su aplicación para los años 2002 al 2005, sobre la deuda tributaria relativa: (i) al IR del ejercicio 2002; y, (ii) las multas asociadas a la presunta comisión de las infracciones tipificadas en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario. Además, solicita 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 de los ejercicios 2002 y las multas asociadas a dicho periodo por la presunta comisión de las infracciones tipificadas en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, y que se mantenga dicho interés únicamente al periodo de impugnación (reclamación y apelación), dentro del plazo previsto en los artículos 142 (9 meses); y 150 (12 meses) del Código Tributario.

Asimismo, solicita que se deje sin efecto el cobro de los intereses moratorios derivados de la deuda tributaria en el expediente de reclamación relativo a la Resolución de Determinación N.° 012-003-0006828 y la Resolución de Multa N.° 012-002-0006622, como en el expediente de apelación relativo a la Resolución de Intendencia N.° 0150140009298, desde el momento en que transcurrió el plazo establecido en los artículos 142 y 150 del Código Tributario; esto es, 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; que 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 en el procedimiento administrativo tributario; y que se ordene la devolución de los importes pagados o que se paguen por conceptos de intereses moratorios capitalizados generados fuera del plazo legal para resolver los recursos impugnatorios al interior del procedimiento contencioso-tributario.



**TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

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

En resumen, el recurrente aduce que la violación a sus derechos fundamentales señalados *supra* se originó por la demora arbitraria de la Sunat y el Tribunal Fiscal en resolver sus recursos de reclamación y apelación, tiempo en que se continuó devengando y aplicando intereses fuera del plazo legal de resolución, lo que ha generado una indebida acumulación de intereses moratorios, que resultan ser excesivos y confiscatorios.

Mediante Resolución 1 [cfr. fojas 497], de fecha 31 de agosto de 2020, el Decimoprimer Juzgado Constitucional, Subespecializado en Asuntos Tributarios, Aduaneros e Indecopi de Lima, declara la improcedencia *in limine* de la demanda, principalmente por considerar que el proceso contencioso-administrativo es la vía igualmente satisfactoria al amparo en la cual se debe ventilar la controversia planteada por el recurrente, por lo que resultaba de aplicación el artículo 5, inciso 2 del derogado Código Procesal Constitucional.

La Sala superior revisora, mediante Resolución 9, de fecha 24 de agosto de 2021 [cfr. fojas 631], confirma la apelada, fundamentalmente por considerar que el recurrente acudió al amparo prematuramente, sin haber agotado la vía previa, pues, a la fecha, se encuentra pendiente de resolución el recurso de reclamación en el Expediente N° 0150350006372 y el de apelación en el Expediente N° 14649-2010, que interpuso en contra de los valores que habrían generado los intereses moratorios que pretende cuestionar en sede constitucional. Asimismo, sostiene que, si bien el recurrente alega la existencia de una amenaza a sus derechos, ello no se configura en el caso, por cuanto no es posible determinar cómo resolverá el Tribunal Fiscal su caso.

Mediante auto, de fecha 28 de febrero de 2022, se admite a trámite la demanda de amparo en sede del Tribunal Constitucional, y se confiere a las partes emplazadas un plazo de diez (10) días hábiles para que, en ejercicio de su derecho de defensa, aleguen lo que juzguen pertinente.

A través del escrito de fecha 31 de mayo de 2021 (escrito 002888-22-ES), la Procuraduría Pública de la Sunat deduce la excepción de falta



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

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

de agotamiento de la vía previa. Asimismo, al contestar la demanda sostiene que: **a)** el proceso contencioso-administrativo constituye una vía igualmente satisfactoria, a la cual debió acudir la recurrente para dilucidar su pretensión, más aún, si se tiene en cuenta que, a la fecha de presentación de la demanda, no se había agotado la vía previa; **b)** la deuda materia de *litis* ha sido pagada y extinguida sin protesto el 2 de noviembre de 2021, incluyendo los intereses moratorios y capitalizados, por la recurrente, por lo que la presente demanda deviene improcedente, por sustracción de la materia; **c)** los intereses moratorios que cuestiona la demandante, se generaron únicamente por su reticencia a cumplir con su obligación tributaria; **d)** el Código Tributario ha previsto los casos en que no procede la determinación de intereses, y 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; **e)** los intereses moratorios tienen la finalidad de resarcir al Estado frente a la no disposición oportuna del dinero proveniente de una obligación tributaria impaga, los cuales se generan exclusivamente por la demora y/o renuencia del contribuyente a cumplir con dicho pago, y no por el eventual retardo en el cual pueda incurrir la administración al resolver o determinar la deuda tributaria; **f)** el derecho al plazo razonable no es equiparable al cumplimiento del plazo legal; en consecuencia, excederse en los plazos legales no configura automáticamente la vulneración de dicho principio; **g)** la aplicación de los intereses capitalizados y moratorios (tanto su forma de cálculo como su cómputo) no vulneran *per se* derecho constitucional alguno; por el contrario, cumplen una finalidad constitucionalmente valiosa que justifica su aplicación en todo supuesto que se haya incurrido en el incumplimiento del deber de contribuir; **h)** la demora de la administración en la resolución del procedimiento contencioso-tributario de la recurrente, se encuentra justificado por su complejidad; y, **i)** la demandante, pese a contar con el recurso de queja para denunciar la supuesta demora en el trámite de su recurso de apelación, no activó dicho mecanismo procesal para salvaguardar sus intereses.

El procurador público del Ministerio de Economía y Finanzas, mediante escrito de fecha 8 de junio de 2021 (escrito 003041-22-ES), contesta la demanda solicitando que sea declarada improcedente o infundada, al considerar que el proceso contencioso-administrativo es la



**TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

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

vía ordinaria igualmente satisfactoria, dado que su estructura es la idónea para la tutela del derecho al contar con estación probatoria; asimismo, arguye que los intereses moratorios y su capitalización no vulneran derecho ni principio alguno, pues cumplen una finalidad constitucionalmente valiosa, en la medida que integran y posibilitan el deber constitucional de contribuir, ya que no sólo se generan para resarcir al Estado por el incumplimiento del deber constitucional, sino que constituyen un mecanismo disuasivo del incumplimiento del deber de contribuir; por tanto, su aplicación no resulta arbitraria. De otro lado, en relación con la duración del procedimiento contencioso-tributario, afirma que resulta trascendente distinguir entre plazo razonable y el plazo legal, pues la autoridad resolutora puede ir más allá de un plazo legal y no violar el derecho a un plazo razonable, de modo que no cualquier demora en resolver puede generar una consecuencia sobre el procedimiento, sino solo la demora injustificada; en consecuencia, enfatiza que las alegaciones en torno a una dilación indebida en la actuación del Tribunal Fiscal no resultan amparables, por cuanto se trata de un análisis complejo que amerita un análisis minucioso de la normativa aplicable.

## **FUNDAMENTOS**

### **Delimitación del petitorio**

1. La recurrente pretende a través del amparo de autos 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 de los principios de no confiscatoriedad y razonabilidad, producido porque los emplazados se demoraron y continúan demorando arbitrariamente en resolver sus recursos impugnatorios relativos al Impuesto a la Renta (IR) del ejercicio 2002; y las multas asociadas al mencionado tributo y periodos, con el consecuente devengo y aplicación de intereses moratorios, generados fuera del plazo legal a la resolución de dichos recursos. En dicho sentido, solicita:
  - La inaplicación del artículo 7, de la Ley 27038, recogido en el artículo 33 del Código Tributario y la parte pertinente de la



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

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

Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo 981, que establecen la regla de capitalización de intereses moratorios y su aplicación para los años 2002 al 2005, sobre la deuda tributaria relativa: (i) al IR del ejercicio del año 2002; y, (ii) las multas asociadas a la presunta comisión de las infracciones tipificadas en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

- 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 del año 2002 y las multas asociadas a dicho periodo por la presunta comisión de las infracciones tipificadas en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, y que se mantenga dicho interés únicamente al periodo de impugnación (reclamación y apelación), dentro del plazo previsto en los artículos 142 (9 meses) y 150 (12 meses) del Código Tributario.
- Finalmente, pretende 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 recursos impugnatorios al interior del procedimiento contencioso-tributario.

### **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 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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

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

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 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.





**TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

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

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, corresponden 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 IR del ejercicio 2002, 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 cinco años entre la fecha de interposición del recurso de reclamación (f. 443) y la emisión de la Resolución de Intendencia 0150140009298, de fecha 30 de setiembre de 2010 (fojas 346). Lo propio sucedió con el recurso de apelación, el cual se interpuso el 12





**TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

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

de noviembre de 2010 y se resolvió por Resolución del Tribunal Fiscal 03626-4-2021, de fecha 23 de abril de 2021 (fojas 708), la misma que declaró nula en un extremo y revocó en otro la resolución de intendencia cuestionada, ordenando a Sunat emitir nuevo pronunciamiento. Posteriormente, con fecha 24 de setiembre de 2021, la Administración tributaria, en cumplimiento de la citada RTF, emitió la Resolución de Intendencia No. 0150150002855, del 25 de junio de 2021 (fojas 195 del escrito 002888-22-ES de fecha 31 de mayo de 2022), decisión que la demandante apeló, lo que dio origen a la Resolución del Tribunal Fiscal 08415-4-2021, de fecha 24 de setiembre de 2021 (fojas 335 del escrito 002888-22-ES, de fecha 31 de mayo de 2022), que resolvió confirmar la Resolución de Intendencia No. 0150150002855. 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, 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.
7. En cuanto a la pretensión referida a la inaplicación del artículo 33 del Código Tributario, respecto 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



**TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

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

ordinaria, que permita habilitar el proceso de amparo para analizar el fondo de la controversia; esto debido a la cancelación de la deuda tributaria efectuada el 2 de noviembre de 2021.

8. Por último, en cuanto a que se deje sin efecto el cobro realizado por la Administración tributaria, 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 lo expresado, a la fecha no se cuenta con un pronunciamiento administrativo definitivo que determine que valores le corresponde asumir al demandante; en dicho sentido, si bien el 2 de noviembre de 2021 el demandante canceló la totalidad de la deuda que se le imputó; 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 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, el demandante tampoco 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,

### **HA RESUELTO**

1. Declarar **IMPROCEDENTE** la demanda.



**TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

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

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 MORALES SARA VIA**



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N° 03998-2021-PA/TC  
LIMA  
ADMINISTRADORA  
CLÍNICA RICARDO  
PALMA 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”<sup>1</sup>.
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 Constitucional<sup>2</sup>.
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 cinco años entre la fecha de interposición del recurso de reclamación<sup>3</sup> y la emisión de la Resolución de Intendencia 0150140009298, de fecha 30 de setiembre de 2010<sup>4</sup>.

---

<sup>1</sup> Fundamento 66

<sup>2</sup> Artículo 46, inciso 3 del anterior código

<sup>3</sup> Fojas 443

<sup>4</sup> Fojas 346



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

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

- Lo propio sucedió con el recurso de apelación, el cual se interpuso el 12 de noviembre de 2010 y se resolvió por Resolución del Tribunal Fiscal 03626-4-2021, de fecha 23 de abril de 2021<sup>5</sup>, la
  - que declaró nula en un extremo y revocó en otro la resolución de intendencia cuestionada, ordenando a Sunat emitir nuevo pronunciamiento.
  - Posteriormente, con fecha 24 de setiembre de 2021, la Administración Tributaria, en cumplimiento de la citada RTF, emitió la Resolución de Intendencia No. 0150150002855, del 25 de junio de 2021<sup>6</sup>, habiendo apelado también dicha decisión, dando origen a la Resolución del Tribunal Fiscal 08415-4-2021, de fecha 24 de setiembre de 2021<sup>7</sup>, que resolvió confirmar la Resolución de Intendencia No. 0150150002855.
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 Constitucional<sup>8</sup>.
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.

---

<sup>5</sup> Fojas 708

<sup>6</sup> Fojas 195 del escrito 002888-22-ES de fecha 31 de mayo de 2022

<sup>7</sup> Fojas 335 del escrito 002888-22-ES de fecha 31 de mayo de 2022

<sup>8</sup> Artículos 46, inciso 4 y artículo 5. Inciso 4 del anterior código



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

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

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 Constitucional<sup>9</sup> 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/TC<sup>10</sup>, 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 legal para resolverlo, y el retraso no es su responsabilidad, entonces, dicha ley viola su derecho de petición; y si el perjuicio se manifiesta bajo la forma del cobro de una deuda tributaria, este deviene en cualitativamente confiscatorio y, por ende, en

---

<sup>9</sup> Artículo 46, inciso 4 del anterior código

<sup>10</sup> Publicada en el diario oficial *El Peruano* el 11 de febrero de 2023



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

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

violatorio del derecho a la propiedad”<sup>11</sup>.

“[...] 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”<sup>12</sup>.

“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”<sup>13</sup>.

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

---

<sup>11</sup> Fundamento 50

<sup>12</sup> Fundamento 52

<sup>13</sup> Fundamento 59





TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N° 03998-2021-PA/TC  
LIMA  
ADMINISTRADORA  
CLÍNICA RICARDO  
PALMA 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 al 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. 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.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

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

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”<sup>14</sup>.
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.
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 Constitucional<sup>15</sup> 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

---

<sup>14</sup> Cfr. sentencia recaída en el expediente 02727-2002-AA/TC

<sup>15</sup> Cfr. sentencias emitidas en los expedientes 02192-2004-AA/TC y 00535-2009-PA/TC, entre otras



**TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

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

(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, 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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

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

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.
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**