



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

**Pleno. Sentencia 146/2024**

EXP. N.º 04458-2022-PA/TC  
LIMA  
LECHE GLORIA S.A.

### **SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

En Lima, a los 26 días del mes de abril de 2024, los magistrados Morales Saravia (presidente), Gutiérrez Tiese, 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 Leche Gloria SA contra la resolución de fecha 11 de agosto de 2022<sup>1</sup>, expedida por la Segunda Sala Constitucional Permanente de la Corte Superior de Justicia de Lima, que declaró improcedente la demanda de autos.

### **ANTECEDENTES**

Con fecha 28 de enero de 2021<sup>2</sup>, Leche Gloria SA interpone demanda de amparo contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (Sunat), y el Tribunal Fiscal, con el emplazamiento de sus respectivos procuradores públicos. Solicita lo siguiente:

- Retrotraer las cosas al estado anterior a la afectación de sus derechos fundamentales: i) a un procedimiento sin dilaciones indebidas; ii) a formular peticiones ante la autoridad competente con respuesta en el plazo legal; iii) a la proscripción del abuso del derecho; iv) al principio de no confiscatoriedad de los tributos; y v) al principio constitucional de razonabilidad, producida por la demora arbitraria de resolver su recurso de apelación presentado en el expediente 7043-2010, la imposición de intereses moratorios fuera del plazo legal de resolución y la aplicación de la regla de capitalización de intereses moratorios, que incrementaron de manera desproporcionada su deuda tributaria.

Accesoriamente, solicita:

- La inaplicación a su caso del artículo 7 de la Ley 27038, recogido en el artículo 33 del Decreto Supremo 135-99-EF, TUO del

---

<sup>1</sup> Foja 714.

<sup>2</sup> Foja 388.



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04458-2022-PA/TC  
LIMA  
LECHE GLORIA S.A.

Código Tributario, así como la inaplicación de la parte pertinente de la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo 981, por cuanto establecen la regla de capitalización de los intereses moratorios para el año 2005, respecto de su deuda tributaria por: (i) el Impuesto General a las Ventas de febrero a diciembre de 2005 y las multas impuestas por la supuesta comisión de la infracción del numeral 1, del artículo 178, del Código Tributario, asociadas al Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2005, y (ii) los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2005, y a las multas impuestas por la supuesta comisión de la infracción del numeral 1, del artículo 178, del Código Tributario, asociados a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2005 y el Impuesto a la Renta del ejercicio 2005. Asimismo, solicita la inaplicación del artículo 33 del Código Tributario y de la Cuarta Disposición Complementaria Transitoria de la Ley 30230, en cuanto a la aplicación de intereses moratorios por la deuda tributaria antes señalada, debiéndose mantener dichos intereses solo por del plazo legal previsto para la resolución del recurso de apelación.

- Se deje sin efecto el cobro de los intereses moratorios derivados de la deuda tributaria discutida en el expediente vinculado a las resoluciones de determinación 012-003-0019245 al 012-003-0019255, giradas por el Impuesto General de las Ventas de febrero a diciembre de 2005 y resoluciones de multa 012-002-0015599 al 012-002-0015610, vinculadas al Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2005, así como las resoluciones de determinación 012-003-0019534 al 012-003-0019545, giradas por los pagos a cuenta de enero a diciembre de 2005, y las resoluciones de multa 012-002-0015694 a 012-002-0015705 y 012-002-0015693, asociadas a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2005 e Impuesto a la Renta del ejercicio 2005, desde el momento en el que transcurrió el plazo establecido en el artículo 150 del Código Tributario, que según ley, el Tribunal Fiscal debió emitir pronunciamiento. Además de ello, se deje sin efecto el cobro asociado a la capitalización de los intereses moratorios efectuada por el año 2005, relativo a la deuda tributaria vinculada a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2005 y al Impuesto a la Renta del ejercicio de 2005.
- Se ordene a la Administración tributaria y/o cualquier funcionario



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04458-2022-PA/TC  
LIMA  
LECHE GLORIA S.A.

de esta que proceda a devolver los importes pagados o que se paguen por intereses moratorios capitalizados fuera de plazo generados al interior del procedimiento contencioso-tributario relativo al Impuesto General a las Ventas de febrero a diciembre de 2005 y multas asociadas al Impuesto General a las Ventas de “febrero enero” (sic) a diciembre de 2005, los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2005 y el Impuesto a la Renta del ejercicio 2005 y multas asociadas, más los intereses correspondientes, a la fecha de devolución efectiva.

El Decimoprimer Juzgado Constitucional, Subespecializado en Asuntos Tributarios, Aduaneros e Indecopi de Lima, mediante Resolución 1, de fecha 14 de abril de 2021<sup>3</sup>, declara improcedente la demanda, en aplicación del artículo 5, inciso 1 del Código Procesal Constitucional de 2004, por considerar que el proceso de amparo solo atiende requerimientos de urgencia, lo cual no se evidencia en el presente caso, ya que no se advierten supuestos que conlleven la necesidad de tutela urgente ni de irreparabilidad. Asimismo, arguye que a la fecha no se aprecian actos que denoten la amenaza cierta y de inminente realización en relación con el cobro de intereses moratorios que Sunat liquide más allá del plazo para resolver el recurso de apelación.

La Sala superior competente, mediante Resolución 9, de fecha 11 de agosto de 2022<sup>4</sup>, confirma la apelada. Sostiene que no existe riesgo cierto e inminente de que se produzca irreparabilidad en los derechos alegados, debido a que aún no hay pronunciamiento de las instancias administrativas correspondientes. Añade que para cuestionar las decisiones del Tribunal Fiscal o de la Sunat existe una vía igualmente satisfactoria, constituida por el proceso contencioso-administrativo. Por tanto, rechaza la demanda, en virtud del artículo 7, inciso 2, del Nuevo Código Procesal Constitucional.

## FUNDAMENTOS

### Delimitación del petitorio

1. La empresa recurrente ha planteado las siguientes pretensiones:
  - Como pretensión principal, solicita retrotraer las cosas al estado anterior a la afectación de sus derechos fundamentales: i) a un

---

<sup>3</sup> Foja 473

<sup>4</sup> Foja 714.



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04458-2022-PA/TC  
LIMA  
LECHE GLORIA S.A.

procedimiento sin dilaciones indebidas; ii) a formular peticiones ante la autoridad competente con respuesta en el plazo legal; iii) a la proscripción del abuso del derecho; iv) al principio de no confiscatoriedad de los tributos; y v) al principio constitucional de razonabilidad, producida por la demora arbitraria de resolver su recurso de apelación presentado en el Expediente 7043-2010, la imposición de intereses moratorios fuera del plazo legal de resolución y la aplicación de la regla de capitalización de intereses moratorios, que incrementaron desproporcionalmente su deuda tributaria .

- Como primera pretensión accesorio, solicita la inaplicación a su caso del artículo 7 de la Ley 27038, recogido en el artículo 33 del Decreto Supremo 135-99-EF, TUO del Código Tributario, así como la inaplicación de la parte pertinente de la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo 981, por cuanto establecen la regla de capitalización de los intereses moratorios para el año 2005, respecto de la deuda tributaria por: (i) el Impuesto General a las Ventas de febrero a diciembre de 2005 y las multas impuestas por la supuesta comisión de la infracción del numeral 1, del artículo 178, del Código Tributario, asociadas al Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2005, y (ii) los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2005, y a las multas impuestas por la supuesta comisión de la infracción del numeral 1, del artículo 178, del Código Tributario, asociados a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2005 y el Impuesto a la Renta del ejercicio 2005. Asimismo, solicita la inaplicación del artículo 33 del Código Tributario y de la Cuarta Disposición Complementaria Transitoria de la Ley 30230, en cuanto a la aplicación de intereses moratorios por la deuda tributaria antes señalada, debiéndose mantener dichos intereses solo por el plazo legal previsto para la resolución del recurso de apelación.
- Como segunda pretensión accesorio, solicita que se deje sin efecto el cobro de los intereses moratorios derivados de la deuda tributaria discutida en el expediente vinculado a las resoluciones de determinación 012-003-0019245 al 012-003-0019255, giradas por el Impuesto General de las Ventas de febrero a diciembre de 2005 y resoluciones de multa 012-002-0015599 al 012-002-0015610, vinculadas al Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2005, así como las resoluciones de determinación 012-003-0019534 al 012-003-0019545, giradas por los pagos a



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04458-2022-PA/TC  
LIMA  
LECHE GLORIA S.A.

cuenta de enero a diciembre de 2005 y las resoluciones de multa 012-002-0015694 a 012-002-0015705 y 012-002-0015693, asociadas a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2005 e Impuesto a la Renta del ejercicio 2005, desde el momento en el que transcurrió el plazo establecido en el artículo 150 del Código Tributario, que, según ley, el Tribunal Fiscal debió emitir pronunciamiento. Además de ello, se deje sin efecto el cobro asociado a la capitalización de los intereses moratorios efectuada por el año 2005, relativo a la deuda tributaria vinculada a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2005 y al Impuesto a la Renta del ejercicio de 2005.

- Como tercera pretensión accesorio, solicita que se ordene a la Administración tributaria y/o cualquier funcionario de esta que proceda a devolver los importes pagados o que se paguen por intereses moratorios capitalizados fuera de plazo generados al interior del procedimiento contencioso-tributario relativo al Impuesto General a las Ventas de febrero a diciembre de 2005 y multas asociadas al Impuesto General a las Ventas de “febrero enero” (sic) a diciembre de 2005, los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2005 y el Impuesto a la Renta del ejercicio 2005 y multas asociadas, más los intereses correspondientes, a la fecha de devolución efectiva.

### **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



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04458-2022-PA/TC  
LIMA  
LECHE GLORIA S.A.

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.

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



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04458-2022-PA/TC  
LIMA  
LECHE GLORIA S.A.

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 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 tanto al Impuesto General a las Ventas como al Impuesto a la Renta del ejercicio 2005. Razón por la cual, corresponde declarar la improcedencia de la demanda.
5. A mayor abundamiento, de los actuados se ha podido apreciar que, durante el trámite del recurso de apelación, hubo demora por parte de la Administración. En efecto, el recurso de reclamación fue interpuesto el 11 de diciembre de 2009 y resuelto por Resolución de Intendencia 0150140009024, de fecha 31 de marzo de 2010; mientras que el recurso de apelación fue interpuesto el 18 de mayo de 2010 y resuelto por Resolución del Tribunal Fiscal 05326-9-2021, de fecha 18 de junio de 2021<sup>5</sup>. Como puede apreciarse de las fechas señaladas, el plazo para resolver el recurso de apelación ha sido superado en exceso. En ese sentido, tales hechos corresponden ser valorados por el juez del proceso contencioso en su oportunidad.
6. Siendo 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. 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

---

<sup>5</sup> Foja 636.



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04458-2022-PA/TC  
LIMA  
LECHE GLORIA S.A.

en su derecho de acción que puede ejercitar contra la resolución administrativa que se emita, cuando, en lo sucesivo, su contenido no respete los criterios vinculantes establecidos por este Colegiado, la misma que podrá ser cuestionada a través del proceso contencioso administrativo.

7. En cuanto a la pretensión referida a la inaplicación la capitalización de intereses moratorios, se debe precisar que también dicha pretensión debe ser absuelta en sede contenciosa 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 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 dicho extremo de la demanda en aplicación del artículo 7.2 del Nuevo Código Procesal Constitucional, porque proceso contencioso-administrativo constituye la vía igualmente satisfactoria en la cual la demandante puede reclamar la devolución de los montos que indebidamente hubiese pagado 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 04458-2022-PA/TC  
LIMA  
LECHE GLORIA 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 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 04458-2022-PA/TC  
LIMA  
LECHE GLORIA 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>6</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>7</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<sup>8</sup>, también se debe tener presente lo siguiente:
  - La empresa recurrente fue notificada el 16 de noviembre de 2009 con las Resoluciones de Determinación No. 012-003-0019245 al 012-003-0019255, 012-003-0019534 a 012-003-0019545, giradas por el Impuesto General a las Ventas de febrero a diciembre de 2005 y los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2005; y las Resoluciones de Multa No. 012-002- 0015599 al 012-002-0015610, 012-002-0015694 a 012-002-0015705 y 012-002-0015693, emitidas por la supuesta comisión de la infracción del numeral 1 del Artículo 178 del Código Tributario, producto de la fiscalización por parte de la

---

<sup>6</sup> Fundamento 66

<sup>7</sup> Artículo 46, inciso 3 del anterior código

<sup>8</sup> Información obrante a fojas 665



**TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

EXP. N.º 04458-2022-PA/TC  
LIMA  
LECHE GLORIA S.A.

Administración Tributaria iniciada mediante las Cartas Nos. 090011278970-01/SUNAT y 090011297930-01/SUNAT y los Requerimientos Nos. 0121090000058 y 0121090000280.

- Ante ello, el 11 de diciembre de 2009, la Compañía dió inicio al procedimiento contencioso tributario relativo a la determinación del Impuesto General a las Ventas, el Impuesto a la Renta y los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, y las multas relacionadas, mediante la interposición del recurso de reclamación contra los valores indicados en el párrafo anterior, el cual fue declarado infundado por la Resolución de Intendencia No. 0150140009024, el 28 de abril de 2010.
  - El 18 de mayo de 2010 la Compañía interpuso recurso de apelación contra la 1 Resolución de Intendencia No. 0150140009024. Dicho recurso ingresó al Tribunal Fiscal el 08 de junio de 2010, por lo que debía ser resuelto el 08 de junio de 2011 como máximo. Sin embargo, la RT 05326-9-2021 fue notificada el 7 de julio de 2021, lo que generó un exceso del plazo legal para resolver de más de 11 años respecto al recurso de apelación administrativa, a diferencia de la Administración Tributaria, que cumplió con resolver el recurso de reclamación dentro del plazo establecido en el artículo 142 del Código Tributario.
4. En síntesis, se advierte que, al momento de la presentación de la presente demanda de amparo (28 de enero de 2021), el procedimiento contencioso tributario no había concluido, pues estaba pendiente de resolver una apelación ante el Tribunal Fiscal.
  5. Así, incluso en el supuesto que se considere, en principio, necesario el agotamiento de la vía previa, operaría la causal de inexigibilidad prevista en el artículo 43 inciso 4, del Nuevo Código Procesal Constitucional, pues la vía previa no se resolvió en los plazos fijados para su resolución. Tampoco cabe, consecuentemente, declarar improcedente la demanda en aplicación del artículo 7, inciso 4, del Nuevo Código Procesal Constitucional<sup>9</sup>.
  6. Y es que se debe tener en cuenta que el procedimiento contencioso tributario forma una unidad con dos etapas: reclamación y

---

<sup>9</sup> Artículos 46, inciso 4 y artículo 5. Inciso 4 del anterior código



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04458-2022-PA/TC  
LIMA  
LECHE GLORIA S.A.

apelación. En el presente caso, de acuerdo al **íter** procedimental descrito, al momento de presentarse la demanda de amparo, el procedimiento administrativo había excedido los plazos legales establecidos para resolver en las distintas instancias por reclamación y apelación, así como respecto a la expedición de la resolución de cumplimiento. Estas resoluciones fueron corregidas por el TF al detectar vacíos u omisiones en ellas, tal como se ha detallado en los fundamentos anteriores.

7. En este punto es necesario recordar mi posición respecto a la queja prevista en el artículo 155 del Texto Único Ordenado del Código Tributario y la aplicación del silencio administrativo negativo. En relación a la queja, ésta no constituye un recurso que el administrado esté obligado a agotar, pues no se cuestiona una decisión concreta sino una conducta de la administración. Por su parte, el silencio administrativo negativo es un mecanismo optativo para el administrado. Su invocación es exigible para recurrir al proceso contencioso administrativo, mas no para acudir al amparo. Sostener lo contrario, significaría vaciar de contenido el artículo 43, inciso 4, del Nuevo Código Procesal Constitucional<sup>10</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.
8. En cuanto al fondo del asunto, considero que la demanda debe ser estimada por las razones dadas por el Tribunal Constitucional en la referida sentencia del expediente 03525-2021-PA/TC<sup>11</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 dicho retraso no es su responsabilidad,

---

<sup>10</sup> Artículo 46, inciso 4 del anterior código

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



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04458-2022-PA/TC  
LIMA  
LECHE GLORIA S.A.

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<sup>12</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>13</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>14</sup>.

9. 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*

10. El Código Tributario, aprobado mediante Decreto Legislativo 816 publicado el 21 de abril de 1996, no incluyó la regla de la capitalización de intereses. Sin embargo, mediante Ley 27038,

---

<sup>12</sup> Fundamento 50

<sup>13</sup> Fundamento 52

<sup>14</sup> Fundamento 59



**TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

EXP. N.º 04458-2022-PA/TC  
LIMA  
LECHE GLORIA S.A.

publicada el 31 de diciembre de 1998, se incluyó dicha regla en su artículo 7.

11. De acuerdo a dicho artículo, recogido luego en el artículo 33 del Decreto Supremo 135-99-EF, TUO del Código Tributario, se estableció:

Los intereses moratorios se calcularán de la manera siguiente:

- b) El interés diario acumulado al 31 de diciembre de cada año se agregará al tributo impago, constituyendo la nueva base para el cálculo de los intereses diarios del año siguiente.

12. Esta norma estuvo vigente solo ocho años. Fue derogada por el artículo 3 del Decreto Legislativo 969, publicado el 24 de diciembre de 2006.

13. Poco después, la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo 981, publicado el 15 marzo 2007, estableció:

[...] para efectos de la aplicación del presente artículo, respecto de las deudas generadas con anterioridad a la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 969, el concepto tributo impago incluye a los intereses capitalizados al 31 de diciembre de 2005, de ser el caso.

14. Por tanto, la vigencia de la capitalización de intereses fue recortada en un año. Así, la capitalización de intereses de las deudas tributarias sólo estuvo vigente durante siete años (1999-2005).

15. Dado que la deuda tributaria de la recurrente corresponde a los ejercicios 2002 y 2003, la capitalización de intereses, prescrita por el artículo 7 de la Ley 27038, le alcanza, y se le aplica hasta el 31 de diciembre de 2005.

16. Tomando en cuenta lo anterior, es necesario evaluar si es posible extender la regla de no confiscatoriedad de los tributos — establecida en el artículo 74 de la Constitución— a los intereses moratorios. Ciertamente, es problemático hacerlo.

17. La jurisprudencia constitucional ha establecido lo siguiente: “[dicho principio] se transgrede cada vez que un tributo excede el límite que razonablemente puede admitirse como justificado en un régimen en el que se ha garantizado constitucionalmente el derecho subjetivo a



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04458-2022-PA/TC  
LIMA  
LECHE GLORIA S.A.

la propiedad” considerándosele, asimismo, como “uno de los componentes básicos y esenciales de nuestro modelo de constitución económica”<sup>15</sup>.

18. Empero, puede pensarse que dicho principio no resulta aplicable, pues los intereses moratorios no tendrían, claramente, naturaleza de tributos, sino que podría corresponder, más bien, al de sanciones impuestas por el no cumplimiento oportuno de una obligación tributaria o conceptuarse como el resarcimiento al Estado por no disponer oportunamente del dinero procedente del pago de impuestos.
19. En todo caso, lo evidente es que incluso estas sanciones tributarias o la compensación o resarcimiento, si lo vemos desde esa perspectiva, pues el pago de intereses moratorios constituiría una obligación del contribuyente por no pagar oportunamente su deuda tributaria; deben respetar el principio de razonabilidad reconocido en la jurisprudencia de este Tribunal Constitucional<sup>16</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.
20. El principio bajo análisis exige que, las decisiones administrativas, cuando creen obligaciones, establezcan sanciones, califiquen infracciones o establezcan restricciones a los administrados

[...] deben adaptarse a los límites de la facultad atribuida y manteniendo la debida proporción entre los medios a emplear y los fines públicos que deba tutelar, a fin de que respondan a lo estrictamente necesario para la satisfacción de su cometido (Artículo IV, inciso 1.4, del Título Preliminar de la Ley 27444).

21. Por consiguiente, la aplicación de la regla de capitalización de intereses transgrede el principio de razonabilidad. La capitalización de intereses es una forma de acentuar la sanción por la mora en el cumplimiento de una obligación o de incrementar el monto resultante de la obligación de pago de intereses en calidad de resarcimiento al Estado por la demora en la cancelación de la deuda tributaria.

---

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

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



**TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

EXP. N.º 04458-2022-PA/TC  
LIMA  
LECHE GLORIA S.A.

22. Ahora bien, el Código Civil permite restringidamente la capitalización de intereses. De acuerdo a sus artículos 1249 y 1250, sólo pueden pactarse para el caso de cuentas mercantiles o bancarias, o cuando haya pasado más de un año de atraso en el pago de los intereses.
23. Es evidente, por tanto, que la aplicación de la capitalización de intereses debe efectuarse con suma cautela en el ámbito tributario, ya que no deriva siquiera de un acuerdo de voluntades, como aquel al que se refieren las normas del Código Civil.
24. Resultaría a todas luces incongruente que el ordenamiento jurídico restrinja la capitalización de intereses libremente pactada y permita su aplicación irrestricta en el ámbito tributario, donde fue impuesta por el Estado durante solo los siete años antes señalados.
25. Por tanto, esta aplicación de los intereses moratorios resulta inconstitucional, al transgredir el principio de razonabilidad de las decisiones administrativas reconocido por la jurisprudencia constitucional.
26. En consecuencia, la demanda también debe ser estimada en este extremo, inaplicándose a la recurrente el artículo 7 de la Ley 27038, recogido en el artículo 33 del Decreto Supremo 135-99-EF, TUO del Código Tributario, en el extremo que contiene la regla de capitalización de intereses moratorios y la parte pertinente de la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo 981, debiendo la Sunat calcular el interés moratorio aplicable sin tomar en cuenta dichas normas.
27. Finalmente, cabe imponer a los demandados el pago de los costos procesales, de conformidad con el artículo 28 del Nuevo Código Procesal Constitucional.

Por estas consideraciones, mi voto es por:

1. Declarar **FUNDADA** la demanda.
2. **DISPONER** que la SUNAT efectúe el cálculo de los intereses moratorios sin aplicar la regla del cobro de intereses moratorios durante el tiempo en exceso que, respecto del plazo legal establecido, tomó la administración tributaria para resolver los medios





**TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

EXP. N.º 04458-2022-PA/TC  
LIMA  
LECHE GLORIA S.A.

impugnatorios planteados por la recurrente, y **sin aplicación de la regla de capitalización de intereses**, devolviendo el monto cancelado en exceso por la demandante.

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

S.

**PACHECO ZERGA**