



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Pleno. Sentencia 458/2023

EXP. N.º 03939-2018-PA/TC
LORETO
TRIPLAY MARTIN SAC

SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

En Lima, a los 29 días del mes de noviembre de 2023, en sesión de Pleno Jurisdiccional, los magistrados Morales Saravia (presidente), Gutiérrez Ticse, Domínguez Haro, Monteagudo Valdez y Ochoa Cardich han emitido la presente sentencia. La magistrada Pacheco Zerga (vicepresidenta), emitió un voto singular que se agrega. Los magistrados intervinientes firman digitalmente en señal de conformidad con lo votado.

ASUNTO

Recurso de agravio constitucional interpuesto por Triplay Martin SAC contra la resolución de fojas 246, de fecha 30 de abril de 2018, expedida por la Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Loreto, que declaró improcedente la demanda de autos.

ANTECEDENTES

Con fecha 31 de julio de 2017 (f. 98), la recurrente interpone demanda de amparo contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (Sunat) y el Ministerio de Economía y Finanzas (MEF), denunciando la vulneración de los derechos a la propiedad, al debido proceso, a la tutela jurisdiccional, y a la seguridad jurídica, así como de los principios de razonabilidad de las sanciones, proscripción del abuso del derecho y de no confiscatoriedad de los tributos. Solicita la inaplicación de los intereses moratorios generados por la regla de capitalización de intereses y los producidos durante los periodos en que la Sunat y el Tribunal Fiscal han excedido los plazos legales para pronunciarse sobre los recursos de reclamación y apelación, correspondientes al procedimiento de fiscalización del impuesto a la renta del ejercicio 2003; en tal sentido, requiere que se deje sin efecto la Resolución de Intendencia 125-015-0000313/SUNAT y la Resolución de Ejecución Coactiva 121-006-0022585, y se ordene la reliquidación de los referidos intereses y la devolución de los montos que abonó por dichos conceptos, más los intereses compensatorios que correspondan.

La demandante sostiene que los intereses moratorios generados en los procedimientos de reclamación y apelación obedecen enteramente a la negligencia de la administración tributaria, la misma que tardó, injustificadamente, 9 años en resolver de forma definitiva el procedimiento contencioso-tributario entablado a fin de cuestionar los valores y multas que la



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03939-2018-PA/TC
LORETO
TRIPLAY MARTIN SAC

administración determinó en su contra, en el procedimiento de fiscalización del impuesto a la renta del ejercicio 2003. Acota que la Sunat demoró aproximadamente 1 año y medio en resolver su recurso de reclamación y emitir la Resolución de Intendencia 125-014-0000814/SUNAT; mientras que, el Tribunal Fiscal, emitió la RTF 3718-8-2016, 8 años después de haberse formulado el recurso de apelación en contra de la citada resolución de intendencia, hechos que generaron que la deuda tributaria casi se cuadruplica, de 62 835.00 a 231 411.00 soles.

El Segundo Juzgado Civil de la Corte Superior de Justicia de Loreto, mediante Resolución 1, de fecha 3 de agosto de 2017 (f. 168), declara improcedente *in limine* la demanda, principalmente por considerar que el proceso contencioso-administrativo constituye una vía igualmente satisfactoria a la del amparo, en la cual, se debe dilucidar la pretensión de la recurrente.

La Sala Superior revisora, mediante Resolución 10, de fecha 30 de abril de 2018 (f. 246), confirma la apelada por similares argumentos.

El Tribunal Constitucional mediante auto de fecha 17 setiembre de 2021, admite a trámite la demanda incoada por la recurrente, y corre traslado de ésta y sus recaudos a la parte demandada (Sunat y Tribunal Fiscal) para que, en el plazo de 10 días hábiles, ejerciten su derecho de defensa.

El 3 de diciembre de 2021, la Procuraduría Pública de la Sunat, mediante Escrito 6187-21-ES, contesta la demanda sosteniendo esencialmente que: i) en el presente caso ha operado la sustracción de la materia, ya que la recurrente pagó la totalidad de la deuda que cuestiona, por lo que, actualmente no existe riesgo ni amenaza de vulneración de sus derechos; ii) a la fecha de la interposición de la demanda, no existía acto administrativo firme que determine de manera definitiva el monto de los intereses moratorios cuestionados; y es que se encontraba pendiente de resolver el recurso de apelación deducido por la recurrente contra la Resolución de Cumplimiento 125-015-0000313/SUNAT; iii) los intereses moratorios que cuestiona la demandante se generaron únicamente por su reticencia a cumplir con su obligación tributaria de forma oportuna; iv) los intereses capitalizados y moratorios tienen la finalidad de resarcir al Estado frente a la no disposición oportuna del dinero proveniente de una obligación tributaria, los cuales se generan exclusivamente por la demora y/o renuencia del contribuyente a cumplir con su deber, y no por el eventual retardo en el cual pueda incurrir la Administración al resolver o determinar la deuda tributaria; v) el derecho al plazo razonable no es



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03939-2018-PA/TC
LORETO
TRIPLAY MARTIN SAC

equiparable al cumplimiento del plazo legal, por lo que excederse en los plazos legales no configura automáticamente la vulneración de dicho principio; vi) 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 incurrido en el incumplimiento del deber de contribuir; vii) la demora de la Administración en la resolución del procedimiento contencioso-tributario de la recurrente se encuentra justificada por su complejidad; viii) 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 21 de diciembre de 2021, la Procuraduría Pública del MEF, mediante escrito 6188-21-ES, contesta la demanda aduciendo que: i) a la fecha de interposición de la presente demanda (julio 2017), aún el Tribunal Fiscal no había resuelto la apelación interpuesta contra la Resolución de Intendencia 014-0000813/SUNAT, y con fecha 12 de setiembre de 2017, la misma fue resuelta con la emisión de la RTF 8048-8-2017, que revocó la Resolución de Intendencia 125-015-0000313/SUNAT en el extremo referido al cálculo de los intereses moratorios aplicables a la deuda contenida en la Resolución de Multa 122-002-000795; en tal sentido, sostiene que la demanda debe ser rechazada, pues no existe lesión que comprometa los derechos y principios constitucionales invocados por la recurrente; ii) el Tribunal Constitucional, conforme a lo resuelto en casos similares, debió disponer la admisión a trámite de la demanda incoada por la recurrente ante el juez constitucional de primera instancia y no admitirla directamente en su sede y; iii) no existe amenaza o acto concreto de afectación que acredite la vulneración de los derechos constitucionales invocados por la recurrente, y además no existió una dilación indebida en el trámite del procedimiento contencioso-tributario, pues la controversia planteada por la actora se refiere a operaciones complejas.

FUNDAMENTOS

Delimitación del petitorio

1. La recurrente solicita la inaplicación de los intereses moratorios generados por la regla de capitalización de intereses y los producidos durante los periodos en que la Sunat y el Tribunal Fiscal han excedido los plazos legales para pronunciarse sobre los recursos de reclamación y apelación, correspondiente a la deuda tributaria determinada en su contra en el



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03939-2018-PA/TC
LORETO
TRIPLAY MARTIN SAC

procedimiento de fiscalización del impuesto a la renta del ejercicio 2003; en tal sentido, requiere que se deje sin efecto la Resolución de Intendencia 125-015-0000313/SUNAT y la Resolución de Ejecución Coactiva 121-006-0022585, y que se ordene la reliquidación de los referidos intereses y la devolución de los montos que abonó por dichos conceptos, más los intereses compensatorios que correspondan.

Sobre el precedente en materia tributaria

2. En reciente pronunciamiento emitido por este Tribunal Constitucional en la Sentencia 10/2023, del 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 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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03939-2018-PA/TC
LORETO
TRIPLAY MARTIN SAC

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 al 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 presuma 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 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 capitalizados y moratorios devenidos de la deuda tributaria correspondiente al impuesto a la renta del ejercicio. Corresponde, entonces, declarar la improcedencia de la demanda.
5. A mayor abundamiento, de los actuados se ha podido apreciar que transcurrió 1 año y 5 meses entre la fecha de interposición del recurso de reclamación y su resolución con la emisión de la Resolución de Intendencia 125-014-0000814/SUNAT (f. 18). Lo propio sucedió con el recurso de apelación, el cual se interpuso el 7 de enero de 2008 y se resolvió por Resolución del Tribunal Fiscal 3718-8-2016, de fecha 15 de



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03939-2018-PA/TC
LORETO
TRIPLAY MARTIN SAC

abril de 2016 (f. 27); es decir, la Administración tardó 8 años y 3 meses resolver dicha impugnación. Asimismo, a través de la mencionada RTF se dispuso levantar en parte los reparos y ordenó reliquidar la Resolución de Determinación 122-003-0000609 y la Resolución de Multa 122-002-0000795. Es así que, en cumplimiento de tal mandato, el 23 de marzo de 2017 la Administración tributaria emitió la Resolución de Intendencia 125-015-0000313/SUNAT (f. 47), a través de la cual reliquidó el monto insoluto de la multa a S/ 62 835.00, más los intereses moratorios que corresponda. El 2 de junio de 2017, la Sunat emitió la Resolución de Ejecución Coactiva 121-006-0022585 (f. 51), y exigió a la actora el pago de la multa impaga, más los intereses moratorios actualizados al 2 de junio de 2017, que hacían un total de S/ 231 411.00. Finalmente, se aprecia que la actora, en fecha 12 de junio de 2017, canceló la totalidad de la deuda tributaria imputada en su contra, incluyendo los intereses moratorios (f. 97). Tales hechos deben 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, 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 de la regla de la capitalización de los 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 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; esto debido a la cancelación de la deuda tributaria el 12 de junio de 2017.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03939-2018-PA/TC
LORETO
TRIPLAY MARTIN SAC

8. Por último, en cuanto a que se dejen sin efecto la Resolución de Intendencia 125-015-0000313/SUNAT y la Resolución de Ejecución Coactiva 121-006-0022585, y que se ordene la reliquidación de los intereses moratorios y la devolución de los montos que abonó la emplazada por dichos conceptos, más los intereses compensatorios que correspondan, también debe declararse la improcedencia de la demanda, en aplicación del artículo 7.2 del Nuevo Código Procesal Constitucional, dado que el proceso contencioso-administrativo constituye la vía igualmente satisfactoria en la cual la demandante puede cuestionar las resoluciones antes mencionadas y 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.
9. Aunado a ello, no debe perderse de vista que mediante Resolución del Tribunal Fiscal 8048-8-2017, de fecha 12 de setiembre de 2018 (f. 93 del escrito con registro 002893-22-ES), se revocó la Resolución de Intendencia 125-015-0000313/SUNAT, en el extremo referido al cálculo de los intereses moratorios aplicables a la deuda contenida en la R.M. 122-002-00079, por lo que la recurrente debe acudir al proceso contencioso-administrativo en caso se encuentre en desacuerdo con la decisión adoptada por la Administración tributaria.

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

HA RESUELTO

1. Declarar **IMPROCEDENTE** la demanda.
2. **OTORGAR** a la parte demandante el plazo de 30 días hábiles contados a partir de la fecha de notificación de la presente sentencia para acudir al



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03939-2018-PA/TC
LORETO
TRIPLAY MARTIN SAC

proceso contencioso-administrativo, si así lo considera pertinente, para dilucidar su pretensión de inaplicación de los intereses moratorios.

Publíquese y notifíquese.

SS.

**MORALES SARAVIA
GUTIÉRREZ TICSE
DOMÍNGUEZ HARO
MONTEAGUDO VALDEZ
OCHOA CARDICH**

PONENTE MONTEAGUDO VALDEZ



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03939-2018-PA/TC
LORETO
TRIPLAY MARTIN SAC

VOTO SINGULAR DE LA MAGISTRADA PACHECO ZERGA

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

1. Considero que el proceso constitucional de amparo es la vía idónea para brindar una adecuada tutela a los derechos invocados en el caso de autos, pues lo pretendido en la demanda de amparo –esto es, el no cobro de intereses moratorios durante el tiempo en que la administración tributaria excedió los plazos legales para resolver; así como la no aplicación de la regla de capitalización de intereses– no podría ser atendido en sede administrativa, ya que, según el Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el expediente 03525-2021-PA/TC, “la administración tributaria, en razón del principio de legalidad al que se encuentra sometida, a diferencia del Poder Jurisdiccional, no tiene la competencia para ejercer *motu proprio* el control difuso de constitucionalidad de las leyes”¹.
2. Por tales motivos, la demandante se encontraba eximida de agotar la vía previa porque no existe una vía previa que permita a la administración inaplicar normas legales, conforme al artículo 43, inciso 3, del Nuevo Código Procesal Constitucional².
3. Sin perjuicio de lo indicado en los párrafos anteriores, de lo alegado por las partes y de la documentación que obra en el expediente, también se debe tener presente lo siguiente:
 - El 17 de julio de 2006, la administrada interpuso recurso de reclamación³ contra la Resolución de Determinación (RD) 122-003-0000609 y la Resolución de Multa (RM) 122-002-0000795, alusivas al IR de 2003⁴.

¹ Fundamento 66

² Artículo 46, inciso 3 del anterior código

³ Folio 162

⁴ Folios 12 a 15



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03939-2018-PA/TC
LORETO
TRIPLAY MARTIN SAC

- Tal recurso fue desestimado mediante RI 125-014-0000814/Sunat, de 14 de diciembre de 2007⁵, notificada el 22 de diciembre de 2007. Apelada dicha RI, el expediente administrativo ingresó al TF el 21 de enero de 2008. La apelación fue resuelta por la RTF 03718-8-2016, de 15 de abril de 2016⁶, que revocó parcialmente la primera RI, disponiéndose un nuevo pronunciamiento por parte de la Sunat.
- En cumplimiento de la primera RTF, se emitió la RI 125-015-0000313/Sunat, de 23 de marzo de 2017⁷, notificada el 5 de abril de 2017, que declaró fundado en parte el recurso de reclamación y reliquidó la deuda tributaria.
- Tras la notificación de la segunda RI y, pese a que existía un recurso de apelación contra ésta aún pendiente de resolver -según se extrae de las contestaciones de la demanda de los emplazados-, se expidió la Resolución de Ejecución Coactiva (REC) 121-006-0022585, de 2 de junio de 2017⁸ que inició el procedimiento de ejecución coactiva y requirió a la contribuyente el pago de una deuda ascendente a S/231,411 en un plazo de 7 días hábiles, bajo apercibimiento de trabarse las medidas cautelares previstas en la ley.
- Frente al inicio de la cobranza coactiva, la administrada pagó el monto exigido según se advierte de la constancia de pago de 12 de junio de 2017⁹.
- Pese al inicio de la cobranza coactiva, el procedimiento contencioso tributario siguió su curso y la apelación contra la **segunda RI**, ingresada al TF el 14 de agosto de 2017, fue resuelta mediante RTF 08048-8-2017, de 12 de setiembre de 2017, **segunda RTF**, notificada el 31 de octubre de 2017, que revocó la segunda RI ordenando un nuevo cálculo de los intereses moratorios.

⁵ Primera RI, folio 18

⁶ Primera RTF, folio 27

⁷ Segunda RI, folio 47

⁸ Folio 51

⁹ Folio 97



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03939-2018-PA/TC
LORETO
TRIPLAY MARTIN SAC

- En cumplimiento de la segunda RTF se expidió la RI 125-015-0000327/SUNAT, del 11 de enero de 2019, **tercera RI**, notificada el 18 de enero de 2019. Esta **tercera RI** declaró fundado en parte el recurso de reclamación de la contribuyente y recalculó la RM, incluyendo intereses.
 - La **tercera RI** también fue apelada el 29 de enero de 2019, ingresando al TF el 27 de marzo de 2019 y motivando la emisión de la RTF 06101-4-2019, de 3 de julio de 2019 -**tercera RTF**, notificada el 23 de julio de 2019- que revocó la **tercera RI**, ordenando a la Sunat un nuevo pronunciamiento.
 - En cumplimiento de la **tercera RTF** se expidió la RI 125-015-0000331, de 31 de octubre de 2019 -**cuarta RI**, notificada el 8 de noviembre de 2019-. La **cuarta RI** fue apelada el 29 de noviembre de 2019, ingresó al TF el 11 de febrero de 2020 y motivó la emisión de la RTF 02096-4-2020, de 25 de febrero de 2020, **cuarta RTF**, notificada el 4 de marzo de 2020.
4. En síntesis, se advierte que, al momento de la presentación de la presente demanda de amparo, el procedimiento contencioso tributario no había concluido, pues estaba pendiente de resolver una apelación contra la segunda RI, pero que se había iniciado la cobranza coactiva de la deuda, exigiéndole a la administrada el pago de la misma en un plazo de 7 días hábiles, bajo apercibimiento de imponerse una serie de medidas cautelares respecto a su patrimonio.
 5. Es en ese contexto que se produce el pago de la deuda. Si bien es cierto en su contestación de la demanda, la Sunat alega que la cobranza coactiva se inició porque la segunda RI había quedado consentida por la contribuyente al no apelar a tiempo, según los documentos que anexa la propia Sunat la apelación fue tramitada y se emitió la RTF 08048-8-2017 -**segunda RTF**-, que revocó la segunda RI ordenando un nuevo cálculo de los intereses moratorios.
 6. De estos hechos se advierte que, aun cuando el procedimiento contencioso tributario no había concluido, se ejecutó coactivamente la deuda. En consecuencia, es aplicable la causal de excepción al agotamiento de la vía previa contemplado en el artículo 43, inciso 2 del



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03939-2018-PA/TC
LORETO
TRIPLAY MARTIN SAC

Nuevo Código Procesal Constitucional¹⁰, ya que la agresión podía convertirse en irreparable.

7. 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 Constitucional¹¹.
8. Y es que se debe tener en cuenta que el procedimiento contencioso tributario forma una unidad con dos etapas: reclamación y apelación. En el presente caso, de acuerdo al **íter** procedimental descrito, al momento de presentarse la demanda de amparo, el procedimiento administrativo había excedido los plazos legales establecidos para resolver en las distintas instancias por reclamación y apelación, así como respecto a la expedición de la resolución de cumplimiento. Estas resoluciones fueron corregidas por el TF al detectar vacíos u omisiones en ellas, tal como se ha detallado en los fundamentos anteriores.
9. 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 Constitucional¹² 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.

¹⁰ Artículo 46, inciso 2 del anterior código

¹¹ Artículos 46, inciso 4 y artículo 5. Inciso 4 del anterior código

¹² Artículo 46, inciso 4 del anterior código



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03939-2018-PA/TC
LORETO
TRIPLAY MARTIN SAC

10. 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/TC¹³, 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, 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”¹⁴.

“[...] 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”¹⁵.

“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

¹³ Publicada en el diario oficial *El Peruano* el 11 de febrero de 2023

¹⁴ Fundamento 50

¹⁵ Fundamento 52



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03939-2018-PA/TC
LORETO
TRIPLAY MARTIN SAC

la ley, cuando este es ajeno a su responsabilidad”¹⁶.

11. 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

12. El Código Tributario, aprobado mediante Decreto Legislativo 816 publicado el 21 de abril de 1996, no incluyó la regla de la capitalización de intereses. Sin embargo, mediante Ley 27038, publicada el 31 de diciembre de 1998, se incluyó dicha regla en su artículo 7.
13. 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.
14. Esta norma estuvo vigente solo ocho años. Fue derogada por el artículo 3 del Decreto Legislativo 969, publicado el 24 de diciembre de 2006.
15. 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.

16. 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).

¹⁶ Fundamento 59



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03939-2018-PA/TC
LORETO
TRIPLAY MARTIN SAC

17. Dado que la deuda tributaria de la recurrente corresponde al ejercicio 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.
18. 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.
19. 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”¹⁷.
20. 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.
21. 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 Constitucional¹⁸ y recogido también en el artículo IV, inciso 1.4 del Título Preliminar del TUO de la Ley 27444, Ley de Procedimiento Administrativo General.
22. El principio bajo análisis exige que, las decisiones administrativas, cuando creen obligaciones, establezcan sanciones, califiquen infracciones o establezcan restricciones a los administrados

¹⁷ Cfr. sentencia recaída en el expediente 02727-2002-AA/TC

¹⁸ Cfr. sentencias emitidas en los expedientes 02192-2004-AA/TC y 00535-2009-PA/TC, entre otras



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03939-2018-PA/TC
LORETO
TRIPLAY MARTIN SAC

[...] 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).

23. 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.
24. 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.
25. 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.
26. 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.
27. 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.
28. En consecuencia, la demanda también debe ser estimada en este extremo, inaplicándose a la recurrente el artículo 7 de la Ley 27038, recogido en el artículo 33 del Decreto Supremo 135-99-EF, TUO del Código Tributario, en el extremo que contiene la regla de capitalización de intereses moratorios y la parte pertinente de la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo 981, debiendo la Sunat calcular el interés moratorio aplicable sin tomar en cuenta dichas normas.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03939-2018-PA/TC
LORETO
TRIPLAY MARTIN SAC

29. Finalmente, cabe imponer a los demandados el pago de los costos procesales, de conformidad con el artículo 28 del Nuevo Código Procesal Constitucional.

Por estas consideraciones, mi voto es por:

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