



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Pleno. Sentencia 118/2024

EXP. N.º 02517-2021-PA/TC
LIMA
PFIZER 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, 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 Pfizer S.A. contra la resolución de fojas 421, de fecha 20 de abril de 2021, expedida por la Segunda Sala Constitucional de la Corte Superior de Justicia de Lima, que declaró improcedente la demanda de amparo de autos.

ANTECEDENTES

Con fecha 6 de febrero de 2019 [cfr. fojas 301], Pfizer S.A. interpone demanda de amparo –subsanaada mediante escrito de fecha 12 de abril de 2019 [cfr. fojas 358]– contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (Sunat) y el Tribunal Fiscal, a fin de que:

- Se ordene retrotraer las cosas al estado anterior a la afectación a los derechos constitucionales de la Compañía: (i) a un procedimiento sin dilaciones indebidas; (ii) a formular peticiones ante la autoridad competente con respuesta dentro del plazo legal; (iii) a la proscripción del abuso del derecho, (iv) al principio de no confiscatoriedad, (v) principio de razonabilidad.

Accesoriamente, solicita:

- La inaplicación al caso concreto del artículo 1 de la Ley 26414, recogido en el artículo 33 del Decreto Supremo 135-99-EF, TUO Código, así como la inaplicación de la parte pertinente de la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo 981, ambos en cuanto establecen la regla de la capitalización de los intereses moratorios para los años 2003 al



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02517-2021-PA/TC
LIMA
PFIZER S.A.

2005, de las deudas tributarias por (i) la multa asociada al Impuesto General a las Ventas de setiembre, octubre, noviembre y diciembre del año 2003, y, (ii) el Impuesto General a las Ventas de marzo de 2003.

- La inaplicación para el caso concreto de la compañía, del artículo 33 del Código Tributario y de la Tercera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo 981, en cuanto a la aplicación de intereses moratorios por la deuda tributaria relativa a: (i) resoluciones de multa Nros. 012-002-0009541 a 012-002-0009545 y 012-002-0009551 a 012-002-0009557, impuestas por la supuesta comisión de la infracción del numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, respecto del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre del ejercicio 2003 y (ii) las resoluciones de determinación 012-003-0009774 a 012-003-0009776, relativas al Impuesto General a las Ventas de los periodos de enero a marzo, del ejercicio 2003, manteniéndose dicho interés únicamente al período de impugnación (reclamación y apelación), dentro del plazo previsto en los artículos 142 (6 meses) y 150 (12 meses) del Código Tributario.
- Se deje sin efecto el cobro, por parte de la Administración tributaria, de los intereses moratorios derivados de la deuda tributaria discutida en las resoluciones del Tribunal Fiscal 12549-8-2018 y 9337-8-2017, y que se exigen mediante Resolución de Ejecución Coactiva N° 011-006-0054631, desde el momento en que transcurrió el plazo establecido en los artículos 142 y 150 del Código Tributario; esto es, transcurridos los seis meses que la Administración tributaria, así como el año en que según Ley, la Sunat y el Tribunal Fiscal, respectivamente, han emitido pronunciamiento sobre una deuda excesivamente onerosa. Ello por no haberse resuelto en los plazos establecidos por ley y debido a la capitalización de los intereses moratorios efectuada por los años 2003 a 2005; y se devuelva todos los montos pagados por concepto de intereses moratorios y capitalizados, así como los devengados durante el plazo en exceso que incurrieron la autoridad tributaria y el Tribunal Fiscal para resolver los recursos impugnatorios, que dan origen al presente proceso.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02517-2021-PA/TC
LIMA
PFIZER S.A.

En resumen, la empresa recurrente alega que la violación a sus derechos fundamentales señalados *supra* se ha originado por la demora arbitraria en resolver los recursos impugnatorios presentados, periodo en el que se continuó devengando y aplicando los intereses moratorios en su perjuicio. Acota que la regla de capitalización de intereses moratorios resulta ser una medida que incrementa desproporcionadamente su deuda tributaria.

Mediante Resolución 2, de fecha 15 de agosto de 2019 [cfr. fojas 362], el Décimo-primero Juzgado Constitucional Sub Especializado en Asuntos Tributarios, Aduaneros e Indecopi de Lima, declara la improcedencia *liminar* de la demanda, tras considerar que el procedimiento contencioso-administrativo es una vía igualmente satisfactoria, dado que existen juzgados contencioso-administrativos subespecializados en temas tributarios cuya estructura es sencilla y los plazos en los que se tramitan y se resuelven son razonables; máxime si no se aprecia que exista urgencia para acudir a la vía del amparo, pues el propio demandante afirma que ya ha cumplido con el pago de la deuda tributaria más los intereses moratorios y capitalizados.

A su turno, la Sala superior revisora, mediante Resolución 8 [cfr. fojas 421], de fecha 20 de abril de 2021, confirma la apelada y declara improcedente la demanda, por similares fundamentos.

Mediante auto del Tribunal Constitucional de fecha 29 de octubre de 2021, se admite a trámite la demanda en esta sede, y se corre traslado de la misma y sus recaudos, así como el recurso de agravio constitucional, a la parte demandada, para que, en el plazo de 10 días hábiles, ejercite su derecho de defensa.

Con fecha 22 de diciembre de 2021 (Escrito 006424-21-ES), la Sunat formula la excepción de prescripción extintiva y de falta de agotamiento de la vía previa; asimismo, contestó la demanda solicitando que sea declarada improcedente o infundada. Argumenta que se ha producido la sustracción de la materia, porque el demandante ha cancelado su deuda tributaria, incluyendo los intereses capitalizados e intereses moratorios, cuya prohibición de cobro se pretendía en la demanda; además de que, para dilucidar las controversias tributarias, el proceso contencioso-administrativo constituye la vía igualmente



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02517-2021-PA/TC
LIMA
PFIZER S.A.

satisfactoria. Afirma que la aplicación de intereses moratorios no vulnera *per se* derecho constitucional alguno; por el contrario, cumplen una finalidad constitucionalmente valiosa, que justifica su aplicación en todo supuesto en que se haya incurrido en el incumplimiento del deber de contribuir; máxime si cumplen una finalidad compensatoria y no sancionadora. Acota que, si bien algunas etapas del procedimiento administrativo-tributario duraron un tiempo mayor al plazo legal, lo cierto es que dicha duración encuentra una justificación objetiva y razonable, dado que no puede equipararse el plazo legal con el plazo razonable, ya que este último comprende un lapso de tiempo que obedece a las actuaciones procesales necesarias y pertinentes que requiere el caso concreto y al ejercicio de los derechos de las partes de acuerdo a sus intereses.

Mediante escrito de fecha 10 de enero de 2022 (Escrito 00067-22-ES), el procurador público del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal, contesta la demanda solicitando que sea declarada improcedente, pues la vía contencioso-administrativa es la vía igualmente satisfactoria; o infundada, dado que la aplicación de intereses moratorios y su capitalización cumplen una finalidad constitucionalmente valiosa, pues 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. Asimismo, en relación con la duración del procedimiento contencioso-tributario, manifiesta 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.

FUNDAMENTOS

Delimitación del petitorio

1. En el presente caso, la entidad recurrente pretende a través del amparo 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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02517-2021-PA/TC
LIMA
PFIZER S.A.

del derecho, y de los principios de no confiscatoriedad y razonabilidad, que se habría producido porque los emplazados se demoraron y continúan demorando arbitrariamente en resolver sus recursos impugnatorios relativos al Impuesto General a las Ventas (IGV) de enero a marzo de 2003, 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 1 de la Ley 26414, 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, derivados de la deuda tributaria relativa: (i) al IGV de enero a marzo del 2003; y, (ii) las multas asociadas a la presunta comisión de las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 2 del artículo 178 del Código Tributario. De la misma forma, requiere 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 IGV de enero a marzo del 2003 y las multas asociadas a dicho periodo por la presunta comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, manteniéndose 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 en exceso el 1 de febrero de 2005 y el 19 de julio de 2006, 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:



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02517-2021-PA/TC
LIMA
PFIZER S.A.

“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 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.º 02517-2021-PA/TC
LIMA
PFIZER 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, deben ser evaluadas en el proceso contencioso-administrativo, por ser dicha vía procesal igualmente satisfactoria al amparo para el análisis de este tipo de petitorio; esto de conformidad con el artículo 7.2 del Nuevo Código Procesal Constitucional.

Análisis de la controversia

4. Teniendo en cuenta que las reglas del precedente constitucional antes citado y la pretensión demandada, se advierte que, en el presente caso, corresponde aplicar la regla procesal antes descrita, pues, la parte demandante viene solicitando la inaplicación de los intereses moratorios devenidos de la deuda tributaria correspondiente al IGV del ejercicio 2003 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 ha transcurrido aproximadamente 11 meses entre la fecha de interposición del recurso de reclamación y su resolución definitiva con la emisión de la Resolución de Intendencia N° 0150140006983, de fecha 28 de diciembre de 2007 [cfr. fojas 16]. Lo propio sucedió con el recurso de apelación, el cual se interpuso el 5 de febrero de



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02517-2021-PA/TC
LIMA
PFIZER S.A.

2008 y se resolvió por Resolución del Tribunal Fiscal 12459-8-2015, de fecha 22 de diciembre de 2015 [cfr. fojas 88], la cual declaró nula la Resolución de Intendencia N.º 0150140006983, en el extremo del reparado por la Resolución de Determinación N.º 012-003-0009773 y la Resolución de Multa N.º 012-002-0009546, y la revocó en el extremo referente a los gastos incurridos, el crédito fiscal, la reliquidación de crédito a favor, los procedimientos de prorrata al crédito fiscal, entre otros.

En cumplimiento de la mencionada RTF, la Administración tributaria emitió la Resolución de Intendencia N.º 0150150001473, de fecha 21 de diciembre de 2016 [fojas 60], la cual fue cuestionada con recurso de apelación de fecha 28 de febrero de 2017, y resuelta por Resolución del Tribunal Fiscal N.º 9337-8-2017, de fecha 20 de octubre de 2017 [cfr. fojas 149], en la cual se revocó la resolución cuestionada en el extremo que reliquida la Resolución de Multa N.º 012-002-0009546, y confirmó lo demás que contiene. Posteriormente, la Administración tributaria emitió la Resolución de Ejecución Coactiva N.º 011-006-0054631, de fecha 18 de enero de 2018 [cfr. fojas 357], en la que requirió el pago por el impuesto general a la venta de los periodos enero a marzo del ejercicio 2003 y las resoluciones de multa. Finalmente, en cumplimiento de la RTF, la Administración tributaria emitió la Resolución de Intendencia N.º 0150140001624/SUNAT, de fecha 16 de abril de 2018, la cual fue cuestionada con recurso de apelación, y resuelta por Resolución del Tribunal Fiscal N.º 05465-8-2018 [cfr. fojas 660], que confirmó lo dispuesto por la Administración tributaria y dio por finalizado el procedimiento contencioso-tributario. Tales hechos deben ser valorados por el juez del proceso contencioso en su oportunidad.

6. Siendo ello así, corresponde declarar la improcedencia de la demanda, y otorgar a la parte demandante 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; proceso en el cual se deberá observar la regla sustancial antes referida, para su resolución definitiva.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02517-2021-PA/TC
LIMA
PFIZER S.A.

7. En cuanto a la pretensión referida a la inaplicación del artículo 33 del Código Tributario, en lo que se refiere a la capitalización de intereses moratorios, se debe precisar que también dicha pretensión debe ser absuelta en sede contencioso-administrativa, en virtud de lo dispuesto por el artículo 7, inciso 2 del Nuevo Código Procesal Constitucional, por ser la vía igualmente satisfactoria al amparo, oportunidad en la que corresponderá al juez contencioso aplicar los criterios establecidos en la sentencia emitida en el Expediente 04082-2012-PA/TC (Caso Medina de Baca); más aún cuando, en el presente caso, no se ha acreditado la existencia de un riesgo de irreparabilidad de los derechos invocados, ni se ha demostrado la necesidad de tutela urgente derivada de la relevancia del derecho en cuestión o de la gravedad de algún daño que podría ocurrir de transitar por la vía ordinaria, que permita habilitar el proceso de amparo para analizar el fondo de la controversia.

8. Por último, en cuanto a que se deje sin efecto el cobro realizado por la Administración tributaria y la devolución de los importes pagados en exceso por conceptos de intereses 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, 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 el demandante puede reclamar la devolución de los montos que indebidamente se le hubieran cobrado por los intereses moratorios generados fuera de los plazos legales con los que contaba la Administración tributaria para resolver sus recursos de reclamación y apelación; más aún cuando, en el presente caso, no se ha acreditado la existencia de un riesgo de irreparabilidad de los derechos invocados, ni se ha demostrado la necesidad de tutela urgente derivada de la relevancia del derecho en cuestión o de la gravedad de algún daño que podría ocurrir de transitar por la vía ordinaria, que permita habilitar el proceso de amparo para analizar el fondo de este extremo de la controversia.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02517-2021-PA/TC
LIMA
PFIZER S.A.

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

HA RESUELTO

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

Publíquese y notifíquese.

SS.

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

PONENTE GUTIÉRREZ TICSE



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02517-2021-PA/TC
LIMA
PFIZER 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”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. En relación a la prescripción alegada, se debe señalar que la demandante solicita la devolución de los montos pagados (por los valores contenidos en las RD y RM ya mencionadas, incluyendo intereses moratorios), pues, a su juicio, estos pagos tienen un sustento irrazonable en lo referido a los intereses moratorios devengados durante el tiempo que, más allá del plazo legal, tomó (o viene tomando) la administración tributaria en resolver sus recursos en sede administrativa y en cuanto a la aplicación de la regla de capitalización de intereses.
4. Dicha merma en su patrimonio persiste y justamente es objeto de reclamo a través de la presente demanda de amparo, de lo que se

¹ Fundamento 66

² Artículo 46, inciso 3 del anterior código



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02517-2021-PA/TC
LIMA
PFIZER S.A.

colige una presunta vulneración continua al derecho de propiedad de la recurrente.

5. Así, resulta de aplicación la regla 2 contenida en el artículo 45 del Código Procesal Constitucional según la cual: “si los actos que constituyen la afectación son continuados, el plazo se computa desde la fecha en que haya cesado totalmente su ejecución”. Contrario sensu, si, como se detalla en la presente sentencia, la afectación al patrimonio persiste, no opera el inicio del cómputo del plazo prescriptorio.
6. Atendiendo a lo expuesto, corresponde declarar infundadas las excepciones deducidas.
7. 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 ha transcurrido aproximadamente 11 meses entre la fecha de interposición del recurso de reclamación y su resolución definitiva con la emisión de la Resolución de Intendencia N.º 0150140006983, de fecha 28 de diciembre de 2007³.
 - Lo propio sucedió con el recurso de apelación, el cual se interpuso el 5 de febrero de 2008 y se resolvió por Resolución del Tribunal Fiscal 12459-8-2015, de fecha 22 de diciembre de 2015⁴ (siete años después), la cual declaró nula la Resolución de Intendencia N.º 0150140006983, en el extremo del reparado por la Resolución de Determinación N.º 012-003-0009773 y la Resolución de Multa N.º 012-002-0009546, y la revocó en el extremo referente a los gastos incurridos, el crédito fiscal, la reliquidación de crédito a favor, los procedimientos de prorrata al crédito fiscal, entre otros.
 - En cumplimiento de la mencionada RTF, la Administración Tributaria emitió la Resolución de Intendencia N.º

³ Fojas 16

⁴ Fojas 88



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02517-2021-PA/TC
LIMA
PFIZER S.A.

0150150001473, de fecha 21 de diciembre de 2016⁵, la cual fue cuestionada con recurso de apelación de fecha 28 de febrero de 2017, y resuelta por Resolución del Tribunal Fiscal N.º 9337-8-2017, de fecha 20 de octubre de 2017⁶, en la cual se revocó la resolución cuestionada en el extremo que reliquida la Resolución de Multa N.º 012-002-0009546, y confirmó lo demás que contiene.

- Posteriormente, la Administración Tributaria emitió la Resolución de Ejecución Coactiva N.º 011-006-0054631, de fecha 18 de enero de 2018⁷, en la que requirió el pago por el impuesto general a la venta de los periodos enero a marzo del ejercicio 2003 y las Resoluciones de Multa.
- Finalmente, en cumplimiento de la RTF, la Administración Tributaria emitió la Resolución de Intendencia N.º 0150140001624/SUNAT, de fecha 16 de abril de 2018, la cual fue cuestionada con recurso de apelación, y resuelta por Resolución del Tribunal Fiscal N.º 05465-8-2018⁸, que confirmó lo dispuesto por la Administración Tributaria y dio por finalizado el procedimiento contencioso tributario.

8. Incluso en el supuesto que se considere necesario el agotamiento de la vía previa, operaría la causal de inexigibilidad prevista en el artículo 43 inciso 4, del Nuevo Código Procesal Constitucional, pues la vía previa no se resolvió en los plazos fijados para su resolución. Tampoco cabe, consecuentemente, declarar improcedente la demanda en aplicación del artículo 7, inciso 4, del Nuevo Código Procesal Constitucional⁹.
9. 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

⁵ Fojas 60

⁶ Fojas 149

⁷ Fojas 357

⁸ Fojas 660

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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02517-2021-PA/TC
LIMA
PFIZER S.A.

establecidos para resolver en las distintas instancias por reclamación y apelación.

10. En este punto es necesario recordar mi posición respecto a la queja prevista en el artículo 155 del Texto Único Ordenado del Código Tributario y la aplicación del silencio administrativo negativo. En relación a la queja, ésta no constituye un recurso que el administrado esté obligado a agotar, pues no se cuestiona una decisión concreta sino una conducta de la administración. Por su parte, el silencio administrativo negativo es un mecanismo optativo para el administrado. Su invocación es exigible para recurrir al proceso contencioso administrativo, mas no para acudir al amparo. Sostener lo contrario, significaría vaciar de contenido el artículo 43, inciso 4, del Nuevo Código Procesal Constitucional¹⁰ que establece como una excepción al agotamiento de la vía previa, el hecho que ésta no se resuelva en los plazos legales fijados para su resolución. Para un mayor detalle y desarrollo sobre estas figuras jurídicas, me remito a mi voto singular emitido en el expediente 03525-2021-PA/TC.
11. En cuanto al fondo del asunto, considero que la demanda debe ser estimada por las razones dadas por el Tribunal Constitucional en la referida sentencia del expediente 03525-2021-PA/TC¹¹, a la que me remito y aquí sólo cito en los párrafos siguientes:

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

En efecto, si en razón de lo previsto por una ley, como resultado de la interposición de un recurso impugnatorio administrativo, el administrado se ve perjudicado por el retraso más allá del plazo legal para resolverlo, y ese 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

¹⁰ Artículo 46, inciso 4 del anterior código

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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02517-2021-PA/TC
LIMA
PFIZER S.A.

violatorio del derecho a la propiedad”¹².

“[...] lo cierto es que, respecto de las deudas tributarias y de los recursos interpuestos con anterioridad a las reformas de los años 2014 y 2016, el tribunal fiscal ha computado los intereses moratorios incluso luego de vencido el plazo legal para resolver el recurso de apelación. Tal proceder es manifiestamente inconstitucional, puesto que, tal como se ha argumentado, la imposibilidad de aplicar tales intereses luego de cumplido el plazo legal, no es consecuencia de lo que pueda o no establecer la ley, sino de las exigencias provenientes directamente del contenido constitucionalmente protegido de los derechos fundamentales de petición y de propiedad”¹³.

“No obstante, es evidente que permitir que se cobren intereses moratorios hasta que se resuelva en definitiva el procedimiento tributario, con prescindencia de que se haya superado el plazo legal, se convierte en un incentivo indebido para no resolver dentro de dicho plazo y hacerlo más bien en un tiempo exageradamente dilatado, pues mientras mayor sea la demora, más se incrementará la deuda tributaria. Es evidente que dicho escenario se encuentra reñido con los valores constitucionales tributarios y, en particular, con los derechos fundamentales de petición y de propiedad. El contribuyente en ningún caso debe verse perjudicado como consecuencia del incumplimiento de la ley, cuando este es ajeno a su responsabilidad”¹⁴.

12. 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

13. 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,

¹² Fundamento 50

¹³ Fundamento 52

¹⁴ Fundamento 59



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02517-2021-PA/TC
LIMA
PFIZER S.A.

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

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

Los intereses moratorios se calcularán de la manera siguiente:

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

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

16. 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.

17. 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).

18. 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.

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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02517-2021-PA/TC
LIMA
PFIZER S.A.

20. 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”¹⁵.
21. 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.
22. En todo caso, lo evidente es que incluso estas sanciones tributarias o la compensación o resarcimiento, si lo vemos desde esa perspectiva, pues el pago de intereses moratorios constituiría una obligación del contribuyente por no pagar oportunamente su deuda tributaria; deben respetar el principio de razonabilidad reconocido en la jurisprudencia de este Tribunal Constitucional¹⁶ y recogido también en el artículo IV, inciso 1.4 del Título Preliminar del TUO de la Ley 27444, Ley de Procedimiento Administrativo General.
23. 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).

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

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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02517-2021-PA/TC
LIMA
PFIZER S.A.

24. 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.
25. 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.
26. 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.
27. 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.
28. 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.
29. 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 02517-2021-PA/TC
LIMA
PFIZER S.A.

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

Por estas consideraciones, mi voto es por:

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