



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Pleno. Sentencia 79/2024

EXP. N.º 00443-2021-PA/TC
LIMA
NESTLE PERÚ SA

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 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 Nestlé Perú S.A. contra la resolución de fojas 1534, de fecha 2 de marzo de 2020, expedida por la Segunda Sala Constitucional de la Corte Superior de Justicia de Lima, que declaró fundada la excepción de falta de agotamiento de la vía previa.

ANTECEDENTES

Con fecha 18 de agosto de 2017 [cfr. fojas 437], Nestlé Perú S.A. interpone demanda de amparo contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (Sunat) y el Tribunal Fiscal. Posteriormente, mediante escrito de fecha 24 de enero de 2018 [cfr. fojas 547], modifica su demanda, en relación con el petitorio, fundamentos de hecho, fundamentos de derecho, fundamentos de procedencia y medios probatorios. Con relación a las resoluciones de determinación (012-003-0008442, 012-003-0008443, 012-003-0008444, 012-003-0008445, 012-003-0008446, 012-003-0008447, 012-003-0008448, 012-003-0008449, 012-003-0008450, 012-003-0008451, 012-003-00088452, 012-003-0008453, 012-003-0008430, 012-003-0008432, 012-003-0008433, 012-003-0008434, 012-003-0008435, 012-003-0008436, 012-003-0008437, 012-003-0008438, 012-003-0008439, 012-003-0008440 y 012-003-0008441) y de multa (012-003-0008304, 012-003-0008305, 012-003-0008306, 012-003-0008307, 012-003-0008308, 012-003-0008309, 012-003-0008310, 012-003-0008311, 012-003-0008312, 012-003-0008313, 012-003-0008314, 012-003-0008315, 012-003-0008291, 012-003-



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00443-2021-PA/TC
LIMA
NESTLE PERÚ SA

0008292, 012-003-0008293, 012-003-0008294, 012-003-0008295, 012-003-0008296, 012-003-0008297, 012-003-0008298, 012-003-0008299, 012-003-0008300, 012-003-0008301, 012-003-0008302 y 012-003-0008303) correspondientes al periodo 2001, plantea como pretensión lo siguiente:

- Se declare la inaplicación al caso concreto del artículo 33 del Código Tributario, modificado por el artículo 7 de la Ley 27038, en relación con la regla que disponía la capitalización de intereses moratorios, desde la fecha de vencimiento de la obligación tributaria (IGV, Pagos a Cuenta del Impuesto a la Renta y regularizaciones del Impuesto a la Renta, respectivamente) hasta el 31 de diciembre de 2005, en que dicha regla quedó derogada, conforme a lo prescrito por el artículo 3 del Decreto Legislativo 969, concordante con la Segunda Disposición Complementaria y Final del Decreto Legislativo 981.
- Se declare la inaplicación al caso concreto del artículo 33 del Código Tributario, modificado por el artículo 6 del Decreto Legislativo 981, concordante con el Decreto Supremo 024-2008-EF, respecto al cómputo de los intereses moratorios durante el procedimiento contencioso-tributario por los períodos que exceden los plazos para resolver el recurso de reclamación (6 meses) y apelación (12 meses), previstos en los artículos 142 y 150 del Código Tributario, bajo el texto vigente y aplicable para su caso.
- Se declare la inaplicación al caso concreto del artículo 33 del Código Tributario, modificado por el artículo 6 del Decreto Legislativo 981 y el artículo 7 de la Ley 30230, respecto al cálculo de intereses moratorios desde la emisión de la RTF N.º 11449-1-2012, del 13 de julio de 2012 hasta que la Sunat reliquide la mencionada deuda tributaria.
- Se declare la nulidad de la Resolución de Intendencia N.º 0150160000132, de fecha 3 de enero de 2018, mediante la cual Sunat resuelve rectificar y proseguir con la cobranza actualizada de



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00443-2021-PA/TC
LIMA
NESTLE PERÚ SA

la deuda tributaria contenida en las resoluciones de determinación y de multa, sin aplicar la regla de la capitalización de intereses moratorios, sin considerar los intereses moratorios devengados durante el procedimiento tributario por el exceso de los plazos legales, y sin considerar intereses moratorios desde la emisión de la RTF N.º 11449-2012.

Accesoriamente, solicita:

- Se ordene a la Sunat que aplique los pagos ya realizados sobre la deuda tributaria contenida en diferentes resoluciones de determinación y multa, a la nueva deuda tributaria reliquidada conforme a lo que se disponga en la sentencia.

La parte recurrente denuncia la vulneración a sus derechos a un plazo razonable, de petición con respuesta dentro del plazo legal, de acceso a los recursos en sede administrativa, y de los principios de razonabilidad y de no confiscatoriedad.

Mediante Resolución 1 [cfr. fojas 491], el Decimoprimer Juzgado Constitucional Sub Especializado en Asuntos Tributarios, Aduaneros e Indecopi de Lima, admite a trámite la demanda. Posteriormente, mediante Resolución 2, de fecha 30 de enero de 2018 [cfr. fojas 558], admite la modificación de demanda.

Con fecha 14 de marzo de 2018 [cfr. fojas 588], la procuradora pública a cargo de los Asuntos Judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal, formula las excepciones de incompetencia y falta de agotamiento de la vía previa. Asimismo, contesta la demanda solicitando que sea declarada improcedente, en tanto existen vías procedimentales específicas igualmente satisfactorias para resolver la controversia, máxime si no existe amenaza o acto concreto de afectación a los derechos constitucionales invocados; o infundada, pues los intereses moratorios y su capitalización no vulneran derecho ni principio alguno, pues cumplen una finalidad constitucionalmente valiosa, en la medida que integran y posibilitan el deber constitucional de



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00443-2021-PA/TC
LIMA
NESTLE PERÚ SA

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, y además la dilación en el trámite del procedimiento contencioso-tributario, responde a su naturaleza compleja.

Con fecha 2 de abril de 2018 [cfr. fojas 884], la Sunat deduce las excepciones de prescripción y de falta de agotamiento de la vía administrativa respecto de la cuarta pretensión principal. Asimismo, contesta la demanda solicitando que sea declarada improcedente, ya que, una vez agotada la vía previa, el proceso contencioso-administrativo constituye una vía igualmente satisfactoria; acota que la parte demandante ha recurrido a otro proceso judicial para cuestionar y solicitar la devolución de los intereses moratorios. Afirma además que la demanda fue interpuesta fuera del plazo legal; y que no se advierte vulneración o amenaza de algún derecho, dado que la deuda tributaria incluido los intereses, han sido fraccionados. Agrega que la demanda debe declararse infundada, porque los intereses moratorios y su capitalización no vulneran derecho ni principio alguno, pues 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.

Mediante Resolución 6 [cfr. fojas 1107], de fecha 28 de noviembre de 2018, el Decimoprimer Juzgado Constitucional Sub Especializado en Asuntos Tributarios, Aduaneros e Indecopi de Lima, declara infundadas la excepción de incompetencia y de agotamiento de la vía previa, y fundada la excepción de prescripción en relación con la primera y segunda pretensión principal; en consecuencia, nulo todo lo actuado y concluido el proceso en torno a dichas pretensiones. Asimismo, dispone que ingresen los autos a despacho para sentenciar. Mediante Resolución 8 [cfr. fojas 1232], de fecha 15 de mayo de 2019, declara fundada en parte la demanda, amparando la tercera y cuarta pretensión; e improcedente respecto de la



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00443-2021-PA/TC
LIMA
NESTLE PERÚ SA

primera y segunda pretensión principal, y de la pretensión accesoria.

La Sala superior revisora, mediante Resolución 18 [cfr. fojas 1534], de fecha 2 de marzo de 2020, declara infundada la excepción de prescripción, y fundada la excepción de falta de agotamiento de la vía previa; en consecuencia, nulo todo lo actuado e improcedente la demanda de amparo.

FUNDAMENTOS

Delimitación del petitorio

1. La parte recurrente, con relación a las resoluciones de determinación (012-003-0008442, 012-003-0008443, 012-003-0008444, 012-003-0008445, 012-003-0008446, 012-003-0008447, 012-003-0008448, 012-003-0008449, 012-003-0008450, 012-003-0008451, 012-003-0008452, 012-003-0008453, 012-003-0008430, 012-003-0008432, 012-003-0008433, 012-003-0008434, 012-003-0008435, 012-003-0008436, 012-003-0008437, 012-003-0008438, 012-003-0008439, 012-003-0008440 y 012-003-0008441) y de multa (012-003-0008304, 012-003-0008305, 012-003-0008306, 012-003-0008307, 012-003-0008308, 012-003-0008309, 012-003-0008310, 012-003-0008311, 012-003-0008312, 012-003-0008313, 012-003-0008314, 012-003-0008315, 012-003-0008291, 012-003-0008292, 012-003-0008293, 012-003-0008294, 012-003-0008295, 012-003-0008296, 012-003-0008297, 012-003-0008298, 012-003-0008299, 012-003-0008300, 012-003-0008301, 012-003-0008302 y 012-003-0008303) correspondientes al periodo 2001, solicita que se declare inaplicable el artículo 33 del Código Tributario, referente a la amenaza cierta e inminente de la aplicación de intereses moratorios sobre la deuda tributaria desde la fecha de vencimiento del Impuesto a la Renta e Impuesto General a las Ventas de los ejercicios 2001 y 2002 hasta el 31 de diciembre de 2005, en que dicha regla quedó derogada conforme al artículo 3 del Decreto Legislativo 969 y la Segunda Disposición Complementaria y Final del Decreto Legislativo 981; así también durante todo el tiempo que dure el contencioso-tributario por



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00443-2021-PA/TC
LIMA
NESTLE PERÚ SA

los periodos que exceden los plazos para resolver los recursos de reclamación y apelación (6 y 12 meses, respectivamente), incluyendo los intereses moratorios desde la emisión de la Resolución del Tribunal Fiscal 11449-1-2012, del 13 de julio de 2012 (fojas 285), hasta que la Sunat reliquide la deuda tributaria. Además, solicita la nulidad de la Resolución de Intendencia 0150160000132, de fecha 3 de enero de 2018 (fojas 498), mediante la cual la Sunat resuelve rectificar y proseguir con la cobranza actualizada de la deuda tributaria.

Sobre el precedente en materia tributaria

2. En el reciente pronunciamiento emitido por este Tribunal Constitucional en la Sentencia 10/2023, recaído en el Expediente 03525-2021-PA/TC, publicado en el diario oficial *El Peruano* el 11 de febrero de 2023, se ha establecido, como precedente constitucional, las siguientes reglas:

“Regla sustancial: A partir del día siguiente de la publicación de esta sentencia, incluso en los procedimientos en trámite, la Administración Tributaria, se encuentra prohibida de aplicar intereses moratorios luego de que se haya vencido el plazo legal para resolver el recurso administrativo, con prescindencia de la fecha en que haya sido determinada la deuda tributaria y con prescindencia de la fecha que haya sido interpuesto dicho recurso, a menos de que pueda probar objetivamente que el motivo del retraso es consecuencia de la acreditada conducta de mala fe o temeraria del administrado. El Poder Judicial, incluso en los procesos en trámite, se encuentra en la obligación de ejercer **control difuso** sobre el artículo 33 del TUO del Código Tributario, si este fue aplicado por el periodo en el que permitía el cómputo de intereses moratorios luego de vencido el plazo legal para resolver un recurso en el proceso administrativo tributario, y, por consiguiente, debe declarar la nulidad del acto administrativo que hubiese realizado dicho inconstitucional cómputo y corregirlo. Dicho cómputo será válido solo si la



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00443-2021-PA/TC
LIMA
NESTLE PERÚ SA

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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00443-2021-PA/TC
LIMA
NESTLE PERÚ SA

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. Como se ha indicado *supra*, la sentencia de segundo grado declaró fundada la excepción de falta de agotamiento de la vía administrativa e improcedente la demanda. Siendo ello así, se aprecia que es materia del presente recurso de agravio constitucional todos sus extremos de la demanda.
5. 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 impuesto a la renta e impuesto general a las ventas de los ejercicios 2001 y 2002. Razón por la cual, no corresponde a este órgano jurisdiccional emitir pronunciamiento respecto de la excepción estimada en segunda instancia, dado que tal revisión corresponde ser efectuada por el juez contencioso-administrativo. Siendo ello así, corresponde declarar la improcedencia de la demanda.
6. A mayor abundamiento, de los actuados se ha podido apreciar que transcurrieron casi 3 años entre la fecha de interposición del recurso de reclamación (fojas 116) y su resolución definitiva con la emisión de la Resolución de Intendencia N° 0150140007978 (fojas 138). Lo propio sucedió con el recurso de apelación, el cual se interpuso el 14 de abril de 2009 (f. 170) y se resolvió por Resolución del Tribunal Fiscal N° 11449-1-2012, de fecha 13 de julio de 2012, habiendo transcurrido más de 2 años para la emisión de la decisión



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00443-2021-PA/TC
LIMA
NESTLE PERÚ SA

administrativa final. Tales hechos corresponden ser valorados por el juez del proceso contencioso en su oportunidad.

7. Corresponde entonces declarar la improcedencia de la demanda y otorgar a la recurrente el plazo de 30 días hábiles contados desde el día siguiente a la notificación de la presente sentencia, a los efectos de que, de considerarlo pertinente y de acogerse al silencio administrativo negativo, acuda al proceso contencioso administrativo a solicitar tutela jurisdiccional, por ser dicha vía procesal la idónea para el análisis de su pretensión referida al cobro de los intereses moratorios, proceso en el cual se deberá observar la regla sustancial antes referida, para su resolución definitiva. Sin perjuicio de ello, cabe señalar que el derecho de la recurrente a esperar la emisión de una resolución que observe la regla sustancial establecida en el precedente antes aludido, se encuentra garantizado en su derecho de acción que puede ejercitar contra la resolución administrativa que se emita, cuando su contenido no respete los criterios vinculantes establecidos por este Colegiado, la misma que podrá ser cuestionada a través del proceso contencioso-administrativo.
8. En cuanto a la rectificación y actualización de la cobranza coactiva de la deuda tributaria contenida en las resoluciones de determinación y multa antes referidas, cuya materialización se habría producido en la Resolución de Intendencia N.º 0150160000132, de fecha 3 de enero de 2018, cuya nulidad solicita por haberse aplicado la regla de capitalización de intereses; cabe precisar que dicha pretensión no puede ser ventilada en esta vía, pues conforme a lo dispuesto en el artículo 7.2 del Nuevo Código Procesal Constitucional, existe una vía igualmente satisfactoria al amparo, como es la del proceso contencioso-administrativo; 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 habilite el proceso de amparo para analizar el fondo de la controversia.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00443-2021-PA/TC
LIMA
NESTLE PERÚ SA

9. Finalmente, y respecto de la pretensión referida a que la Sunat aplique los pagos ya realizados a la nueva deuda tributaria reliquidada, no corresponde emitir pronunciamiento al respecto, pues, en aplicación de la regla procesal del precedente antes citado, la revisión de los intereses moratorios deberá ser efectuada en el proceso contencioso-administrativo, en donde la parte recurrente podrá alegar lo que considere pertinente respecto de este extremo.

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 y previo acogimiento del silencio administrativo negativo, para dilucidar su pretensión de inaplicación a su caso del artículo 33 del Código Tributario, referida a los intereses moratorios.

Publíquese y notifíquese.

SS.

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

PONENTE OCHOA CARDICH



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00443-2021-PA/TC
LIMA
NESTLE PERÚ SA

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.

Necesidad de un pronunciamiento de fondo y análisis sobre los intereses moratorios

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– 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 que, el procedimiento contencioso tributario ha tenido el siguiente desarrollo³:

¹ Fundamento 66

² Artículo 46, inciso 3 del anterior código

³ Como se advierte del escrito de contestación de Sunat, que obra a fojas 884 del expediente.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00443-2021-PA/TC
LIMA
NESTLE PERÚ SA

- Con fecha 19 de enero de 2006, el contribuyente NESTLÉ PERÚ S.A. interpuso recurso de reclamación contra las citadas resoluciones de determinación y multa, mediante el Expediente N°0150340005907⁴.
 - El plazo para resolver la citada reclamación venció el 19 de julio de 2006, habiendo el área de reclamaciones, resuelto el recurso de reclamación, mediante la Resolución de Intendencia N° 0150140007978 de 30 de diciembre de 2008, esto es, fuera del plazo establecido.
 - Mediante la Resolución de Intendencia 0150140007978, se declaró fundada en parte la reclamación interpuesta contra los referidos valores. Por lo que, con fecha 14 de abril de 2009, el contribuyente interpuso recurso de apelación mediante el Expediente 0150350005467 (ingresado al Tribunal Fiscal con fecha 15 mayo de 2009 con el 5487-2009).
 - El plazo para resolver la citada apelación venció el 15 de mayo de 2010, habiendo el Tribunal Fiscal resuelto el recurso de apelación mediante la Resolución 114491-1-2012 1 del 13 de julio 2012, esto es, fuera del plazo establecido.
4. Al respecto, se debe tener en cuenta, asimismo, que el procedimiento contencioso tributario forma una unidad con dos etapas: reclamación y apelación. Así, se advierte que, al momento de la presentación de la presente demanda de amparo, el

⁴ Se cuestionaron las siguientes resoluciones de determinación y multa: resoluciones de determinación (012-003-0008442, 012-003-0008443, 012-003-0008444, 012-003-0008445, 012-003-0008446, 012-003-0008447, 012-003-0008448, 012-003-0008449, 012-003-0008450, 012-003-0008451, 012-003-0008452, 012-003-0008453, 012-003-0008430, 012-003-0008432, 012-003-0008433, 012-003-0008434, 012-003-0008435, 012-003-0008436, 012-003-0008437, 012-003-0008438, 012-003-0008439, 012-003-0008440 y 012-003-0008441) y de multa (012-003-0008304, 012-003-0008305, 012-003-0008306, 012-003-0008307, 012-003-0008308, 012-003-0008309, 012-003-0008310, 012-003-0008311, 012-003-0008312, 012-003-0008313, 012-003-0008314, 012-003-0008315, 012-003-0008291, 012-003-0008292, 012-003-0008293, 012-003-0008294, 012-003-0008295, 012-003-0008296, 012-003-0008297, 012-003-0008298, 012-003-0008299, 012-003-0008300, 012-003-0008301, 012-003-0008302 y 012-003-0008303) correspondientes al periodo 2001.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00443-2021-PA/TC
LIMA
NESTLE PERÚ SA

procedimiento contencioso tributario no había concluido, pues estaba pendiente de resolver una apelación contra la segunda RI.

5. Esto significa que, 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 Constitucional⁵.
6. En este punto es necesario recordar mi posición respecto a la queja prevista en el artículo 155 del Texto Único Ordenado (TUO) 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 Constitucional⁶ que establece como una excepción al agotamiento de la vía previa, el hecho que ésta no se resuelva en los plazos legales fijados para su resolución. Para un mayor detalle y desarrollo sobre estas figuras jurídicas, me remito a mi voto singular emitido en el expediente 03525-2021-PA/TC.
7. En cuanto al fondo del asunto, considero que la demanda debe ser estimada por las razones dadas por el Tribunal Constitucional en la referida sentencia del expediente 03525-2021-PA/TC⁷, a la que me remito y aquí sólo cito en los párrafos siguientes:

⁵ Artículo 46, inciso 4 y artículo 5, inciso 4 del anterior código

⁶ Artículo 46, inciso 4 del anterior código

⁷ Publicada en el diario oficial *El Peruano* el 11 de febrero de 2023



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00443-2021-PA/TC
LIMA
NESTLE PERÚ SA

“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”⁸.

“[...] 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”⁹.

“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

⁸ Fundamento 50

⁹ Fundamento 52



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00443-2021-PA/TC
LIMA
NESTLE PERÚ SA

verse perjudicado como consecuencia del incumplimiento de la ley, cuando este es ajeno a su responsabilidad”¹⁰.

8. Por tanto, en virtud de las razones arriba expuestas y teniendo en cuenta el desarrollo del procedimiento contencioso tributario subyacente, el cobro de intereses moratorios durante el tiempo en que la administración tributaria excedió el plazo legal para resolver, sin culpa del administrado, vulnera los derechos de petición y de propiedad.

Acerca de la capitalización de intereses

9. El Código Tributario, aprobado mediante Decreto Legislativo 816 publicado el 21 de abril de 1996, no incluyó la regla de la capitalización de intereses. Sin embargo, mediante Ley 27038, publicada el 31 de diciembre de 1998, se incluyó dicha regla en su artículo 7.
10. De acuerdo a dicho artículo, recogido luego en el artículo 33 del Decreto Supremo 135-99-EF, TUO del Código Tributario, se estableció:

Los intereses moratorios se calcularán de la manera siguiente:

- b) El interés diario acumulado al 31 de diciembre de cada año se agregará al tributo impago, constituyendo la nueva base para el cálculo de los intereses diarios del año siguiente.
11. Esta norma estuvo vigente solo ocho años. Fue derogada por el artículo 3 del Decreto Legislativo 969, publicado el 24 de diciembre de 2006.
12. Poco después, la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo 981, publicado el 15 marzo 2007, estableció:

¹⁰ Fundamento 59



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00443-2021-PA/TC
LIMA
NESTLE PERÚ SA

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

13. Por tanto, la vigencia de la capitalización de intereses fue recortada en un año. Así, la capitalización de intereses de las deudas tributarias solo estuvo vigente durante siete años (1999-2005).
14. Dado que la deuda tributaria de la recurrente corresponde al ejercicio 2000, la capitalización de intereses, prescrita por el artículo 7 de la Ley 27038, le alcanza, y se le aplica hasta el 31 de diciembre de 2005.
15. Tomando en cuenta lo anterior, es necesario evaluar si es posible extender la regla de no confiscatoriedad de los tributos — establecida en el artículo 74 de la Constitución— a los intereses moratorios. Ciertamente, es problemático hacerlo.
16. La jurisprudencia constitucional ha establecido lo siguiente: “[dicho principio] se transgrede cada vez que un tributo excede el límite que razonablemente puede admitirse como justificado en un régimen en el que se ha garantizado constitucionalmente el derecho subjetivo a la propiedad” considerándosele, asimismo, como “uno de los componentes básicos y esenciales de nuestro modelo de constitución económica”¹¹.
17. Empero, puede pensarse que dicho principio no resulta aplicable, pues los intereses moratorios no tendrían, claramente, naturaleza de tributos, sino que podría corresponder, más bien, al de sanciones impuestas por el no cumplimiento oportuno de una obligación tributaria o conceptuarse como el resarcimiento al Estado por no

¹¹ Cfr. sentencia recaída en el expediente 02727-2002-AA/TC



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00443-2021-PA/TC
LIMA
NESTLE PERÚ SA

disponer oportunamente del dinero procedente del pago de impuestos.

18. En todo caso, lo evidente es que incluso estas sanciones tributarias o la compensación o resarcimiento, si lo vemos desde esa perspectiva, pues el pago de intereses moratorios constituiría una obligación del contribuyente por no pagar oportunamente su deuda tributaria; deben respetar el principio de razonabilidad reconocido en la jurisprudencia de este Tribunal Constitucional¹² y recogido también en el artículo IV, inciso 1.4 del Título Preliminar del TUO de la Ley 27444, Ley de Procedimiento Administrativo General.
19. El principio bajo análisis exige que, las decisiones administrativas, cuando creen obligaciones, establezcan sanciones, califiquen infracciones o establezcan restricciones a los administrados

[...] deben adaptarse a los límites de la facultad atribuida y manteniendo la debida proporción entre los medios a emplear y los fines públicos que deba tutelar, a fin de que respondan a lo estrictamente necesario para la satisfacción de su cometido (Artículo IV, inciso 1.4, del Título Preliminar del TUO de la Ley 27444).
20. Por consiguiente, la aplicación de la regla de capitalización de intereses transgrede el principio de razonabilidad. La capitalización de intereses es una forma de acentuar la sanción por la mora en el cumplimiento de una obligación o de incrementar el monto resultante de la obligación de pago de intereses en calidad de resarcimiento al Estado por la demora en la cancelación de la deuda tributaria.
21. Ahora bien, el Código Civil permite restringidamente la capitalización de intereses. De acuerdo a sus artículos 1249 y 1250, solo pueden pactarse para el caso de cuentas mercantiles o

¹² Cfr. sentencias emitidas en los expedientes 02192-2004-AA/TC y 00535-2009-PA/TC, entre otras



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00443-2021-PA/TC
LIMA
NESTLE PERÚ SA

bancarias, o cuando haya pasado más de un año de atraso en el pago de los intereses.

22. Es evidente, por tanto, que la aplicación de la capitalización de intereses debe efectuarse con suma cautela en el ámbito tributario, ya que no deriva siquiera de un acuerdo de voluntades, como aquel al que se refieren las normas del Código Civil.
23. Resultaría a todas luces incongruente que el ordenamiento jurídico restrinja la capitalización de intereses libremente pactada y permita su aplicación irrestricta en el ámbito tributario, donde fue impuesta por el Estado durante solo los siete años antes señalados.
24. Por tanto, esta aplicación de los intereses moratorios resulta inconstitucional, al transgredir el principio de razonabilidad de las decisiones administrativas reconocido por la jurisprudencia constitucional.
25. En consecuencia, la demanda también debe ser estimada en este extremo, inaplicándose a la recurrente el artículo 7 de la Ley 27038, recogido en el artículo 33 del Decreto Supremo 135-99-EF, TUO del Código Tributario, en el extremo que contiene la regla de capitalización de intereses moratorios y la parte pertinente de la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo 981, debiendo la Sunat calcular el interés moratorio aplicable sin tomar en cuenta dichas normas.

Acerca de las demás pretensiones

26. Por otro lado, respecto a la pretensión consistente en que la Sunat aplique los pagos ya realizados sobre la deuda tributaria contenida en diferentes Resoluciones de Determinación y Multa, a la nueva deuda tributaria reliquidada ésta corresponde ser tramitada en la vía contenciosa-administrativa, pues allí cabe discutir, con base en criterios técnicos, si la tasa cuestionada es razonable o no para el caso en concreto. Este extremo es improcedente.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00443-2021-PA/TC
LIMA
NESTLE PERÚ SA

27. Finalmente, al estimarse parcialmente la demanda cabe imponer a los demandados el pago de los costos procesales, de conformidad con el artículo 28 del Nuevo Código Procesal Constitucional¹³.

Por estas consideraciones, mi voto es por:

1. Declarar **FUNDADA en parte** 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**
3. Declarar **IMPROCEDENTE** la demanda en el extremo relativo a que la Sunat aplique los pagos ya realizados sobre la deuda tributaria contenida en diferentes Resoluciones de Determinación y Multa, a la nueva deuda tributaria.
4. **ORDENAR** el pago de costos procesales, cuya liquidación se efectuará en ejecución de sentencia.

S.

PACHECO ZERGA

¹³ Artículo 56 del anterior código