



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Pleno. Sentencia 467/2023

EXP. N.º 02543-2019-AA/TC
LIMA
SCANIA DEL PERÚ S.A.

SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

En Lima, a los 20 días del mes de diciembre de 2023, los magistrados Morales Saravia (presidente), Gutiérrez Ticse, Domínguez Haro, Monteagudo Valdez y Ochoa Cardich han emitido la presente sentencia. La magistrada Pacheco Zerga 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 don Percy Bardales Castro, abogado de Scania del Perú S.A., contra la Resolución 8¹, de fecha 22 de enero de 2019, 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 11 de abril de 2018², don José Alejandro Pacheco Guerra, representante legal de Scania del Perú S.A., interpone demanda de amparo contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (Sunat) y el Tribunal Fiscal, solicitando que se retrotraigan las cosas al estado anterior de la violación de sus derechos al plazo razonable y de petición, a la proscripción del abuso del derecho, y de los principios de no confiscatoriedad y razonabilidad, producida 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 diciembre de 2001; y, (ii) las multas asociadas al mencionado tributo y periodos, con el consecuente devengo y aplicación de intereses moratorios fuera del plazo legal a la resolución de dichos recursos, que incrementan de manera desproporcionada la deuda tributaria por el solo legítimo ejercicio de su derecho a impugnar. Asimismo, cuestiona la aplicación de la regla de capitalización de intereses moratorios.

¹ Foja 349.

² Foja 169.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02543-2019-AA/TC
LIMA
SCANIA DEL PERÚ S.A.

Por otro lado, también solicita la inaplicación del artículo 7, de la Ley 27038, recogido en el artículo 33 del Código Tributario y la parte pertinente de la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo 981, que establecen la regla de capitalización de intereses moratorios y la aplicación de estos sobre la deuda tributaria relativa: (i) al IGV de enero a diciembre de 2001; 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. Asimismo, solicita la inaplicación del artículo 33 del Código Tributario y de la Tercera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo 981, respecto de la aplicación de intereses moratorios por la deuda correspondiente al IGV de enero a diciembre de 2001 y las multas asociadas a dicho periodo por la presunta comisión de las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 2 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. De igual manera, pretende que se deje sin efecto el cobro realizado por la Administración tributaria y la devolución de los importes pagados o que se paguen por conceptos de intereses moratorios generados fuera del plazo legal para resolver los recursos impugnatorios al interior del procedimiento contencioso tributario; y de los intereses capitalizados de la deuda relativa al IGV de enero a diciembre de 2001 y las multas asociadas a dicho tributo y periodos por la presunta infracción tipificadas en los numerales 1 y 2, del artículo 178 del Código Tributario.

El Decimoprimer Juzgado Constitucional Subespecializado en Asuntos Aduaneros e Indecopi de la Corte Superior de Justicia de Lima, mediante Resolución 1, de fecha 4 de junio de 2018³, declara improcedente *in limine* la demanda, al considerar que el petitorio no está referido a una amenaza cierta e inminente de los derechos constitucionales invocados, pues, en el presente caso, aún no se ha determinado la deuda tributaria que le corresponde a la recurrente, ya que aún se encuentra pendiente de resolución el recurso de apelación que formuló en contra de la Resolución de Intendencia 0150140013012; de modo que, la existencia y eventual exigibilidad del pago de intereses moratorios, se encuentra en función a la existencia de la deuda principal tributaria que determinará (o no) el Tribunal Fiscal al emitir pronunciamiento.

³ Foja 232.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02543-2019-AA/TC
LIMA
SCANIA DEL PERÚ S.A.

La Sala superior revisora, mediante Resolución 8, de fecha 22 de enero de 2019⁴, confirma la apelada, principalmente por considerar que, si bien la recurrente alega la existencia de un riesgo de que la Administración tributaria le exija el pago de los intereses moratorios generados fuera de los plazos legales establecidos en los artículos 142 y 150 del Código Tributario; lo cierto es que dicha situación se encuentra sujeta o condicionada al resultado de lo que el Tribunal Fiscal resuelva con relación al recurso de apelación, por lo que no puede presumirse que la decisión que se adopte en la última instancia administrativa será desfavorable a la demandante, ni tampoco presumirse que el adeudo tributario se hará en los términos que denuncia como violatorios.

Mediante auto de fecha 17 de setiembre de 2021, se admite a trámite la demanda de amparo en sede del Tribunal Constitucional, y se confiere a las partes emplazadas un plazo de diez (10) días hábiles para que, en ejercicio de su derecho de defensa, aleguen lo que juzguen pertinente.

Con fecha 3 de diciembre de 2021⁵, la Procuraduría Pública de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (Sunat) deduce la excepción de falta de agotamiento de la vía previa. Asimismo, contesta la demanda sosteniendo que la demandante no ha agotado la vía administrativa, al no haber presentado queja contra la demora en resolver por parte de la Sunat y del Tribunal Fiscal; de igual manera, refiere que la controversia puede dilucidarse en el proceso contencioso-administrativo, que se constituye como una vía igualmente satisfactoria. Además, advierte que no ha presentado queja contra dicha demora en resolver los recursos interpuestos y que la inaplicación de normas pretendida por la recurrente no está referida en forma directa al contenido constitucionalmente protegido de los derechos que alega, por lo cual la demanda deviene improcedente. Finalmente, asevera que los intereses moratorios se generan única y exclusivamente por la demora del recurrente en el cumplimiento de la obligación tributaria, y no por la actuación de la Administración tributaria o del Tribunal Fiscal.

⁴ Foja 349.

⁵ Escrito con registro 006185-21-ES.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02543-2019-AA/TC
LIMA
SCANIA DEL PERÚ S.A.

Asimismo, mediante escrito de fecha 9 de diciembre de 2021⁶, la Procuraduría Pública a cargo de los asuntos judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas (MEF), en representación del Tribunal Fiscal, contesta la demanda aduciendo que la misma debe ser declarada improcedente, por cuanto la amenaza alegada no es cierta ni de inminente realización, al no existir algún requerimiento de cobro por el no pago oportuno de las deudas tributarias. Además, refiere que se encuentra pendiente de resolver los cuestionamientos sobre la obligación tributaria ante el Tribunal Fiscal. Así también, señala que en aplicación del precedente vinculante 02383-2013-AA/TC (Elgo Ríos), la vía contencioso-administrativa es la igualmente satisfactoria para dilucidar la presente controversia. Sobre la capitalización de intereses moratorios, refiere que la regla de capitalización fue eliminada con la entrada en vigencia del Decreto Legislativo 969, a partir del 25 de diciembre de 2006, y que la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo 981 estableció que la aplicación del artículo 33 del Código Tributario respecto de deudas tributarias generadas con anterioridad a la entrada en vigencia de Decreto Legislativo 969, incluye el concepto “tributo impago”, que son los intereses capitalizados al 31 de diciembre de 2005, lo cual fue recogido como precedente de observancia obligatoria en la RTF 21480-9-2011; por ello, su aplicación resulta conforme a derecho. Por último, alega que en el presente caso no se ha vulnerado el derecho al plazo razonable, puesto que existen causales que justifican la demora en resolver por parte del Tribunal Fiscal.

FUNDAMENTOS

Delimitación del petitorio

1. La 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 del derecho, y a los principios de no confiscatoriedad y razonabilidad, producida 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 diciembre de 2001; y, (ii) las multas asociadas al mencionado tributo y periodos, con el

⁶ Escrito con registro 06245-21-ES.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02543-2019-AA/TC
LIMA
SCANIA DEL PERÚ S.A.

consecuente devengo y aplicación de intereses moratorios, generados fuera del plazo legal a la resolución de dichos recursos. En dicho sentido, solicita la inaplicación del artículo 7, de la Ley 27038, recogido en el artículo 33 del Código Tributario y la parte pertinente de la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo 981, que establecen la regla de capitalización de intereses moratorios y la aplicación de estos sobre la deuda tributaria relativa: (i) al IGV de enero a diciembre de 2001; 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 diciembre de 2001, y las multas asociadas a dicho periodo por la presunta comisión de las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 2 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 o que se paguen por conceptos de intereses moratorios generados fuera del plazo legal para resolver los recursos impugnatorios al interior del procedimiento contencioso tributario; y de los intereses capitalizados de la deuda relativa al IGV de enero a diciembre de 2001 y las multas asociadas a dicho tributo y periodos por la presunta infracción tipificadas en los numerales 1 y 2 del artículo 178 del Código 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 su portal web el 7 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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02543-2019-AA/TC
LIMA
SCANIA DEL PERÚ S.A.

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 02543-2019-AA/TC
LIMA
SCANIA DEL PERÚ 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 presuma la aplicación de intereses moratorios luego de vencido el plazo legal para resolver dicho recurso, corresponde que sean 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 2001 y su correspondiente multa. Razón por la cual, corresponde declarar la improcedencia de la demanda.
5. A mayor abundamiento, de los actuados se ha podido apreciar que transcurrieron tres años entre la fecha de interposición del recurso de reclamación y su resolución con la emisión de la Resolución de Intendencia 0150140007867⁷. Lo propio sucedió con el recurso de

⁷ Foja 37.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02543-2019-AA/TC
LIMA
SCANIA DEL PERÚ S.A.

apelación, el cual se interpuso el 9 de febrero de 2009 y se resolvió por Resolución del Tribunal Fiscal 12396-4-2015, de fecha 18 de diciembre de 2015⁸, la misma que declaró nula e insubsistente la resolución de intendencia cuestionada, y ordenó a la Sunat emitir nuevo pronunciamiento. Posteriormente, en fecha 28 de diciembre de 2016, la Administración tributaria, en cumplimiento de la citada RTF, emitió la Resolución de Intendencia 0150140013012, del 28 de diciembre de 2016⁹, la cual fue apelada por el recurrente, y hasta la fecha no se habría emitido la decisión administrativa final. 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 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 precisar que el derecho de la recurrente a esperar la emisión de una resolución que observe la regla sustancial establecida en el precedente antes aludido, se encuentra garantizado 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.
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 7.2 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

⁸ Foja 50.

⁹ Foja 62.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02543-2019-AA/TC
LIMA
SCANIA DEL PERÚ S.A.

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 o que se paguen por conceptos de intereses moratorios generados fuera del plazo legal para resolver los recursos impugnatorios al interior del procedimiento contencioso tributario, también corresponde declarar la improcedencia de la demanda; ello porque, conforme lo expresado precedentemente, a la fecha no se cuenta con un pronunciamiento final que determine el total de la deuda tributaria que le correspondería asumir a la recurrente; asimismo, no debe perderse de vista que el proceso contencioso-administrativo constituye la vía igualmente satisfactoria en la cual la 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.

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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02543-2019-AA/TC
LIMA
SCANIA DEL PERÚ S.A.

HA RESUELTO

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

Publíquese y notifíquese.

SS.

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

PONENTE DOMÍNGUEZ HARO



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02543-2019-AA/TC
LIMA
SCANIA DEL PERÚ 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”¹⁰.
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 Constitucional¹¹.
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 13 de enero de 2006, la administrada interpuso recurso de reclamación contra las resoluciones de determinación (RD) 012-003-0008389 a 012-003-0008400 y las resoluciones de multa (RM) 012-002-0008228 a 012-003-0008237, alusivas al Impuesto General a las Ventas (IGV) de 2001.
 - Tal recurso fue desestimado parcialmente mediante Resolución de Intendencia (RI) 0150140007867, de 29 de

¹⁰ Fundamento 66

¹¹ Artículo 46, inciso 3 del anterior código



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02543-2019-AA/TC
LIMA
SCANIA DEL PERÚ S.A.

diciembre de 2008¹², notificada el 19 de enero de 2009. Apelada ésta, el 9 de febrero de 2009, se emitió la Resolución del Tribunal Fiscal (RTF) 12396-4-2015, de 18 de diciembre de 2015¹³, declarándose nula la RI, disponiéndose un nuevo pronunciamiento por parte de la Sunat.

- En cumplimiento de lo ordenado por el TF, se emitió la RI 0150140013012, de 28 de diciembre de 2016¹⁴, declarándose fundada en parte la reclamación, manteniendo algunos valores y rectificando otros.
- La segunda RI fue apelada, reingresando el expediente administrativo al TF el 7 de abril de 2017, encontrándose pendiente de resolver¹⁵.
- Así, se advierte que, a la presentación de la demanda, el 11 de abril de 2018 había transcurrido más de un año desde el ingreso de la segunda apelación, sin que se resuelva. Por consiguiente, considero que se configura el supuesto previsto en el artículo 43, inciso 3, del Nuevo Código Procesal Constitucional, pues la vía previa no se resuelve en los plazos fijados para su resolución. No cabe, consecuentemente, declarar improcedente la demanda en aplicación del artículo 7, inciso 4, del Nuevo Código Procesal Constitucional¹⁶.

4. Incluso en el supuesto que se considere necesario el agotamiento de la vía previa, operaría la causal de inexigibilidad prevista en el artículo 43 inciso 4, del Nuevo Código Procesal Constitucional, pues la vía previa no se resolvió en los plazos fijados para su resolución. Tampoco cabe, consecuentemente, declarar improcedente la demanda en aplicación del artículo 7, inciso 4, del Nuevo Código Procesal Constitucional¹⁷.

5. Y es que se debe tener en cuenta que el procedimiento contencioso

¹² Folio 37

¹³ Folio 59

¹⁴ Folio 62

¹⁵ Según datos proporcionados por la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (Sunat) en su contestación de la demanda.

¹⁶ Artículos 46, inciso 3 y 5, inciso 4 del anterior código

¹⁷ Artículos 46, inciso 4 y artículo 5. Inciso 4 del anterior código



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02543-2019-AA/TC
LIMA
SCANIA DEL PERÚ S.A.

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.

6. En este punto es necesario recordar mi posición respecto a la queja prevista en el artículo 155 del Texto Único Ordenado del Código Tributario y la aplicación del silencio administrativo negativo. En relación a la queja, ésta no constituye un recurso que el administrado esté obligado a agotar, pues no se cuestiona una decisión concreta sino una conducta de la administración. Por su parte, el silencio administrativo negativo es un mecanismo optativo para el administrado. Su invocación es exigible para recurrir al proceso contencioso administrativo, mas no para acudir al amparo. Sostener lo contrario, significaría vaciar de contenido el artículo 43, inciso 4, del Nuevo Código Procesal Constitucional¹⁸ 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/TC¹⁹, 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

¹⁸ Artículo 46, inciso 4 del anterior código

¹⁹ Publicada en el diario oficial *El Peruano* el 11 de febrero de 2023



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02543-2019-AA/TC
LIMA
SCANIA DEL PERÚ S.A.

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”²⁰.

“[...] 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”²¹.

“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”²².

8. Por tanto, en virtud de las razones arriba expuestas y teniendo en cuenta el desarrollo del procedimiento contencioso tributario descrito en el fundamento 3 del presente voto singular, el cobro de intereses moratorios durante el tiempo en que la administración tributaria excedió el plazo legal para resolver, sin culpa del administrado, vulnera los derechos de petición y de propiedad.

²⁰ Fundamento 50

²¹ Fundamento 52

²² Fundamento 59



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02543-2019-AA/TC
LIMA
SCANIA DEL PERÚ S.A.

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:

[...] 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 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.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02543-2019-AA/TC
LIMA
SCANIA DEL PERÚ S.A.

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”²³.
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 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 Constitucional²⁴ 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

²³ Cfr. sentencia recaída en el expediente 02727-2002-AA/TC

²⁴ Cfr. sentencias emitidas en los expedientes 02192-2004-AA/TC y 00535-2009-PA/TC, entre otras



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02543-2019-AA/TC
LIMA
SCANIA DEL PERÚ S.A.

finés 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).

20. Por consiguiente, la aplicación de la regla de capitalización de intereses transgrede el principio de razonabilidad. La capitalización de intereses es una forma de acentuar la sanción por la mora en el cumplimiento de una obligación o de incrementar el monto resultante de la obligación de pago de intereses en calidad de resarcimiento al Estado por la demora en la cancelación de la deuda tributaria.
21. Ahora bien, el Código Civil permite restringidamente la capitalización de intereses. De acuerdo a sus artículos 1249 y 1250, solo pueden pactarse para el caso de cuentas mercantiles o bancarias, o cuando haya pasado más de un año de atraso en el pago de los intereses.
22. Es evidente, por tanto, que la aplicación de la capitalización de intereses debe efectuarse con suma cautela en el ámbito tributario, ya que no deriva siquiera de un acuerdo de voluntades, como aquel al que se refieren las normas del Código Civil.
23. Resultaría a todas luces incongruente que el ordenamiento jurídico restrinja la capitalización de intereses libremente pactada y permita su aplicación irrestricta en el ámbito tributario, donde fue impuesta por el Estado durante solo los siete años antes señalados.
24. Por tanto, esta aplicación de los intereses moratorios resulta inconstitucional, al transgredir el principio de razonabilidad de las decisiones administrativas reconocido por la jurisprudencia constitucional.
25. En consecuencia, la demanda también debe ser estimada en este extremo, inaplicándose a la recurrente el artículo 7 de la Ley 27038, recogido en el artículo 33 del Decreto Supremo 135-99-EF, TUO del Código Tributario, en el extremo que contiene la regla de capitalización de intereses moratorios y la parte pertinente de la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02543-2019-AA/TC
LIMA
SCANIA DEL PERÚ S.A.

Legislativo 981, debiendo la Sunat calcular el interés moratorio aplicable sin tomar en cuenta dichas normas.

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

Por estas consideraciones, mi voto es por:

1. Declarar **INFUNDADA** la excepción de falta de agotamiento de la vía previa.
2. Declarar **FUNDADA** la demanda.
3. **DISPONER** que la Sunat efectúe el cálculo de los intereses moratorios sin aplicar la regla del cobro de intereses moratorios durante el tiempo en exceso que, respecto del plazo legal establecido, tomó o tome la administración tributaria para resolver los medios impugnatorios planteados por la recurrente y **sin aplicación de la regla de capitalización de intereses**.
4. **ORDENAR** a la parte demandada el pago de costos procesales, cuya liquidación se efectuará en ejecución de sentencia.

S.

PACHECO ZERGA