



**TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

## **Pleno. Sentencia 27/2024**

EXP. N.º 03991-2021-PA/TC

LIMA

DANPER TRUJILLO SAC

### **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 Danper Trujillo SAC contra la resolución de fojas 663, de fecha 23 de septiembre de 2021, expedida por la Segunda Sala Constitucional de la Corte Superior de Justicia de Lima, que declaró fundada la excepción de prescripción deducida en autos, en consecuencia, prescrito el proceso de amparo, nulo todo lo actuado y por concluido el proceso.

#### **ANTECEDENTES**

Con fecha 8 de agosto de 2017 [cfr. fojas 129], Danper Trujillo SAC interpone demanda de amparo contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria [Sunat] y el Tribunal Fiscal del Ministerio de Economía y Finanzas [MEF]. Dicha demanda fue subsanada mediante escrito de fecha 5 de septiembre de 2017 [cfr. fojas 178]. Tal como se aprecia de aquella subsanación, la pretensión de la parte demandante es que la Sunat deje sin efecto el devengo de los intereses moratorios generados respecto de la deuda tributaria contenida en la Resolución de Determinación N.º 062003000081, por concepto de Impuesto a la Renta (IR) del ejercicio 2003, y la Resolución de Multa N.º 06202000154, como consecuencia de la demora en resolver su recurso de apelación, el cual, según lo previsto en el artículo 150 del Código Tributario, es de 12 meses, manteniéndose dichos intereses únicamente al periodo de impugnación dentro de dicho plazo.

Por otro lado, como pretensión accesorio, la empresa demandante solicita que se ordene la devolución de los importes pagados o que se paguen por



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03991-2021-PA/TC  
LIMA  
DANPER TRUJILLO SAC

intereses moratorios generados fuera del plazo legal para resolver los recursos impugnatorios al interior del procedimiento contencioso-tributario relativos al IR 2003 y a la multa relativa al mencionado tributo y periodo; asimismo, solicita que se ordene a la Administración que le devuelva los importes pagados o que se paguen por intereses moratorios capitalizados relativos a dichas deudas tributarias.

En resumen, denuncia que la dilación en que incurrió el Tribunal Fiscal al resolver su recurso de apelación —en la Resolución del Tribunal Fiscal (RTF) 2206-2-2016, de fecha 4 de marzo de 2016 [cfr. fojas 109] — conllevó que la Sunat determine una deuda por intereses irrazonablemente elevada, al capitalizar los intereses generados durante el lapso de tiempo en que el Tribunal Fiscal se demoró en pronunciarse en torno a dicha impugnación. En tal sentido, sostiene que la Sunat ha vulnerado el principio de razonabilidad, al *determinarle* una suma exorbitante por concepto de intereses, pese a que la dilación es íntegramente atribuible al Tribunal Fiscal.

Aduce que el 13 de febrero de 2008, tras la emisión de la resolución de determinación y multa relativas al IR del año 2003, presentó recursos de reclamación contra ellas, los cuales fueron desestimados por la Resolución de Intendencia 0650140000818/SAT [cfr. fojas 88], lo que motivó la interposición de un recurso de apelación, el mismo que ingresó al Tribunal Fiscal el 11 de agosto de 2008 y que fue resuelto el 4 de marzo de 2016, mediante la RTF 2206-2-2016, de fecha 4 de marzo de 2016 [cfr. fojas 109]; es decir después de más de 97 meses de iniciada la controversia. Por ello, concluye que se ha producido una indebida acumulación de intereses moratorios y su respectiva capitalización aplicada en virtud del artículo 33 del TUO del Código Tributario, situación que ha acarreado que la deuda tributaria crezca exorbitantemente, sobre todo por la aplicación de los intereses moratorios; hechos que vulneran su derecho de propiedad y el principio de no confiscatoriedad.

Mediante Resolución 2, de fecha 2 de noviembre de 2017 [cfr. fojas 182], el Decimoprimer Juzgado Constitucional, Subespecializado en Asuntos Tributarios, Aduaneros e Indecopi de la Corte Superior de Justicia de Lima admite a trámite la demanda en los términos en que se realizó la subsanación.



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03991-2021-PA/TC  
LIMA  
DANPER TRUJILLO SAC

Con fecha 28 de marzo de 2018 [cfr. fojas 327], la Procuraduría Pública de la Sunat [i] se apersona al proceso; [ii] deduce la excepción de incompetencia por razón del territorio —expresando que el domicilio principal de la demandante y el lugar donde se habrían vulnerado sus derechos es la ciudad de Trujillo— y la excepción de prescripción —alegando que el plazo para cuestionar en sede constitucional los intereses moratorios debe computarse desde el 13 de junio de 2016, fecha en que se le notificó la Resolución de Intendencia 0650150000230/SUNAT [cfr. fojas 88], de fecha 9 de junio de 2016—; y [iii] contesta la demanda solicitando que sea declarada *improcedente*, pues, por un lado, alega que ha operado la sustracción de la materia, debido a que la deuda ya ha sido cancelada, y, por otro lado, aduce que lo esgrimido no está referido en forma directa al contenido constitucionalmente protegido de algún derecho fundamental y, que, en todo caso, ello debería ser cuestionado en sede ordinaria. O, en su defecto, que la demanda sea declarada infundada debido a que, por un lado, los intereses se generan, única y exclusivamente, por la demora en el cumplimiento de la obligación tributaria, y no por la demora en resolver o determinar la deuda tributaria; y, por otro lado, el cómputo de los intereses moratorios tiene una finalidad económica destinada a resarcir al Estado la no disposición oportuna del dinero proveniente de la obligación tributaria impaga.

Con fecha 3 de abril de 2018 [cfr. fojas 441], el procurador adjunto a cargo de los asuntos judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas (MEF) [i] se apersona; [ii] deduce la excepción de incompetencia por razón de la materia —pues, a su criterio, la accionante está cuestionando la constitucionalidad, en abstracto, de normas de rango legal— y la excepción de falta de agotamiento de la vía previa—en tanto no ha cuestionado los intereses generados—; y [iii] contesta la demanda solicitando que sea declarada *improcedente* —ya que, en todo caso, debió acudir a la vía ordinaria— o, en su defecto, infundada —por cuanto los intereses moratorios tributarios no son y nunca han sido exagerados o arbitrarios en lo que representan [costo de oportunidad, actualización de deuda impaga y riesgo], por lo que cumplen una importantísima función conductual disuasoria tanto del incumplimiento de la normativa tributaria como del litigio temerario o estratégico—.

Mediante Resolución 5 [cfr. fojas 535], de fecha 18 de octubre de 2018, el Decimoprimer Juzgado Constitucional Sub Especializado en Asuntos Tributarios, Aduaneros e Indecopi de la Corte Superior de Justicia de



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03991-2021-PA/TC  
LIMA  
DANPER TRUJILLO SAC

Lima declara fundada la excepción de incompetencia territorial, tras advertir que el acto lesivo, esto es la Resolución de Intendencia N.º 0650150000230, se emitió en la ciudad de Trujillo, además de que en dicha ciudad se ubica el domicilio fiscal del demandante; y prescrito el proceso de amparo, por haberse interpuesto la demanda extemporáneamente. En consecuencia, nulo todo lo actuado, y concluido el proceso.

La Segunda Sala Constitucional de la Corte Superior de Justicia de Lima, mediante Resolución 12 [cfr. fojas 595], de fecha 17 de julio de 2019, revoca la Resolución 5, de fecha 18 de octubre de 2018, que declaró fundada la excepción de incompetencia territorial, y la declara infundada, al advertir que la RTF N.º 2206-2-2016, que es materia de controversia, fue expedida por el Tribunal Fiscal, el cual tiene su sede en la ciudad de Lima; por lo tanto, la presente Corte Superior de Justicia es competente para conocer el proceso; y ordena al *a quo* pronunciarse respecto de las demás excepciones planteadas.

Mediante la Resolución 14 [cfr. fojas 617], de fecha 30 de agosto de 2020, el Decimoprimer Juzgado Constitucional, Subespecializado en Asuntos Tributarios, Aduaneros e Indecopi de la Corte Superior de Justicia de Lima declara fundada la excepción de prescripción deducida en autos, en consecuencia, prescrito el proceso de amparo, nulo todo lo actuado y por concluido el proceso.

La Sala superior revisora, mediante Resolución 20, de fecha 23 de setiembre de 2021 (f. 663), confirma la apelada, basándose en ese mismo fundamento.

## FUNDAMENTOS

### Delimitación del petitorio

1. La demandante pretende, a través del presente proceso, que se inapliquen los intereses moratorios que se generaron por la capitalización de intereses, respecto de la deuda tributaria contenida en la Resolución de Determinación N.º 0620030001024 [cfr. fojas 221], por concepto de Impuesto a la Renta (IR) del ejercicio 2003, y la Resolución de Multa N.º 062020001541 [cfr. fojas 104], asociada al mencionado tributo y periodo. Reponiendo las cosas a estado



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03991-2021-PA/TC  
LIMA  
DANPER TRUJILLO SAC

anterior, solicita que no se computen intereses moratorios devengados fuera del plazo legal para que la Administración resuelva los recursos impugnatorios al interior del procedimiento contencioso-tributario.

2. Como pretensión accesorias, solicita 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, calculados conforme a ley a la fecha de su devolución efectiva. 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

### **Sobre el precedente en materia tributaria**

3. 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 han 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



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03991-2021-PA/TC  
LIMA  
DANPER TRUJILLO SAC

cómputo y corregirlo. Dicho cómputo será válido solo si la administración tributaria acredita objetivamente que el motivo del retraso fue consecuencia de la conducta de mala fe o temeraria del administrado.

Asimismo, el Poder Judicial debe ejercer control difuso contra el artículo 33 del TUO del Código Tributario, y no aplicar intereses moratorios luego de vencidos los plazos legales para resolver la demanda o los recursos impugnatorios en el proceso contencioso administrativo, a menos de que pueda objetivamente acreditarse que el motivo del retraso fue consecuencia de la conducta de mala fe o temeraria del justiciable.

**Regla procesal:** En el caso de los recursos de apelación interpuestos que se encuentran en trámite ante el tribunal fiscal y cuyo plazo legal para ser resueltos se haya superado, se tiene derecho a esperar la emisión de una resolución que deberá observar la regla sustancial de este precedente o a acogerse al silencio administrativo negativo para dilucidar el asunto obligatoriamente en un proceso contencioso administrativo, por ser una vía igualmente satisfactoria, y no en un proceso de amparo.

Toda demanda de amparo en trámite que haya sido interpuesta cuestionando una resolución administrativa por el inconstitucional cobro de intereses moratorios o por el retraso en la emisión de una resolución en la que se presumía que se realizaría dicho inconstitucional cobro, debe ser declarada improcedente en aplicación del artículo 7, inciso 2, del NCPCo. En tal caso, se tiene 30 días hábiles contados a partir de la fecha de notificación de la resolución de improcedencia para acudir al proceso contencioso administrativo, en el que deberá observarse la regla sustancial de este precedente”.

4. 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



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03991-2021-PA/TC  
LIMA  
DANPER TRUJILLO SAC

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**

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 IR del ejercicio 2003, y la respectiva multa que se le impuso, a los efectos de que se le devuelvan los importes pagados en exceso por dicho concepto. Siendo ello así, corresponde declarar la improcedencia de la demanda.
6. A mayor abundamiento, de los actuados se ha podido apreciar que transcurrieron más de ocho años entre la fecha de interposición de los recursos de reclamación y su resolución con la emisión de la Resolución de Intendencia 0650140000818/SAT [cfr. fojas 88]. Lo propio sucedió con el recurso de apelación, el cual se interpuso el 1 de agosto de 2008 [cfr. fojas 227] y se resolvió por RTF 2206-2-2016, de fecha 4 de marzo de 2016 [cfr. fojas 109], habiendo transcurrido más de 7 años para su emisión. Posteriormente, en fecha 9 de junio de 2016, la Administración tributaria, en cumplimiento de la citada RTF, emitió la Resolución de Cumplimiento 0650150000230; resolución que no fue apelada por la recurrente. Tales hechos deben ser valorados por el juez del proceso contencioso en su oportunidad.
7. Siendo ello así, corresponde declarar la improcedencia de la demanda y otorgar a la 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 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



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03991-2021-PA/TC  
LIMA  
DANPER TRUJILLO SAC

en el precedente antes aludido se encuentra garantizado en el 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 pretensión referida a la inaplicación del artículo 33 del Código Tributario, en lo que concierne 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 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. Esto debido a la cancelación de la deuda tributaria efectuada el 14 de junio de 2016.
9. 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; por cuanto, conforme lo señalado 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



**TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

EXP. N.º 03991-2021-PA/TC  
LIMA  
DANPER TRUJILLO SAC

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,

**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 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 MONTEAGUDO VALDEZ**



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03991-2021-PA/TC  
LIMA  
DANPER TRUJILLO SAC

### VOTO SINGULAR DE LA MAGISTRADA PACHECO ZERGA

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

1. Considero que el proceso constitucional de amparo es la vía idónea para brindar una adecuada tutela a los derechos invocados en el caso de autos, pues lo pretendido en la demanda de amparo –esto es, el no cobro de intereses moratorios durante el tiempo en que la administración tributaria excedió los plazos legales para resolver; así como la no aplicación de la regla de capitalización de intereses – no podría ser atendido en sede administrativa, ya que, según el Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el expediente 03525-2021-PA/TC, “la administración tributaria, en razón del principio de legalidad al que se encuentra sometida, a diferencia del Poder Jurisdiccional, no tiene la competencia para ejercer *motu proprio* el control difuso de constitucionalidad de las leyes”<sup>1</sup>.
2. Por tales motivos, la demandante se encontraba eximida de agotar la vía previa porque no existe una vía previa que permita a la administración inaplicar normas legales, conforme al artículo 43, inciso 3, del Nuevo Código Procesal Constitucional<sup>2</sup>.
3. Sin perjuicio de lo indicado en los párrafos anteriores, de lo alegado por las partes y de la documentación que obra en el expediente, también se debe tener presente lo siguiente:
  - La demandante aduce que, el 13 de febrero de 2008, tras la emisión de la resolución de determinación y multa relativas al IR del año 2003, presentó recursos de reclamación contra ellas, los cuales fueron desestimados por la Resolución de Intendencia 0650140000818/SAT,<sup>3</sup> lo que motivó la interposición de un recurso de apelación, el mismo que ingresó al Tribunal Fiscal el 11 de agosto de 2008 y que fue

---

<sup>1</sup> Fundamento 66

<sup>2</sup> Artículo 46, inciso 3 del anterior código

<sup>3</sup> Fojas 88



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03991-2021-PA/TC  
LIMA  
DANPER TRUJILLO SAC

resuelto el 4 de marzo de 2016, mediante la RTF 2206-2-2016, de fecha 4 de marzo de 2016 <sup>4</sup>es decir después de más de 97 meses de iniciada la controversia. Por lo que se ha producido una indebida acumulación de intereses moratorios y su respectiva capitalización aplicada en virtud del artículo 33 del TUO del Código Tributario, tal situación ha acarreado que la deuda tributaria crezca exorbitantemente sobre todo por la aplicación de los intereses moratorios; vulnerando el derecho de propiedad y el principio de no confiscatoriedad.

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 Constitucional<sup>5</sup>.
5. Y es que se debe tener en cuenta que el procedimiento contencioso tributario forma una unidad con dos etapas: reclamación y apelación. En el presente caso, de acuerdo al íter procedimental descrito, al momento de presentarse la demanda de amparo, el procedimiento administrativo había excedido los plazos legales establecidos para resolver en las distintas instancias por reclamación y apelación.
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,

---

<sup>4</sup> Fojas 109

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



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03991-2021-PA/TC  
LIMA  
DANPER TRUJILLO SAC

del Nuevo Código Procesal Constitucional<sup>6</sup> que establece como una excepción al agotamiento de la vía previa, el hecho que ésta no se resuelva en los plazos legales fijados para su resolución. Para un mayor detalle y desarrollo sobre estas figuras jurídicas, me remito a mi voto singular emitido en el expediente 03525-2021-PA/TC.

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/TC<sup>7</sup>, a la que me remito y aquí sólo cito en los párrafos siguientes:

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

En efecto, si en razón de lo previsto por una ley, como resultado de la interposición de un recurso impugnatorio administrativo, el administrado se ve perjudicado por el retraso más allá del plazo legal para resolverlo, y dicho retraso no es su responsabilidad, entonces, dicha ley viola su derecho de petición; y si dicho perjuicio se manifiesta bajo la forma del cobro de una deuda tributaria, este deviene en cualitativamente confiscatorio y, por ende, en violatorio del derecho a la propiedad”<sup>8</sup>.

“[...] lo cierto es que, respecto de las deudas tributarias y de los recursos interpuestos con anterioridad a las reformas de los años 2014 y 2016, el tribunal fiscal ha computado los intereses moratorios incluso luego de vencido el plazo legal para resolver el recurso de apelación. Tal proceder es manifiestamente inconstitucional, puesto que, tal como se ha argumentado, la imposibilidad de aplicar tales intereses luego de cumplido el plazo legal, no es consecuencia de lo que pueda o no establecer la ley, sino de las exigencias provenientes directamente del contenido constitucionalmente protegido de los derechos fundamentales de petición y de propiedad”<sup>9</sup>.

“No obstante, es evidente que permitir que se cobren intereses moratorios hasta que se resuelva en definitiva el procedimiento

---

<sup>6</sup> Artículo 46, inciso 4 del anterior código

<sup>7</sup> Publicada en el diario oficial *El Peruano* el 11 de febrero de 2023

<sup>8</sup> Fundamento 50

<sup>9</sup> Fundamento 52



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03991-2021-PA/TC  
LIMA  
DANPER TRUJILLO SAC

tributario, con prescindencia de que se haya superado el plazo legal, se convierte en un incentivo indebido para no resolver dentro de dicho plazo y hacerlo más bien en un tiempo exageradamente dilatado, pues mientras mayor sea la demora, más se incrementará la deuda tributaria. Es evidente que dicho escenario se encuentra reñido con los valores constitucionales tributarios y, en particular, con los derechos fundamentales de petición y de propiedad. El contribuyente en ningún caso debe verse perjudicado como consecuencia del incumplimiento de la ley, cuando este es ajeno a su responsabilidad<sup>10</sup>.

8. Por tanto, en virtud de las razones arriba expuestas y teniendo el cuanta 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*

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, TULO 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:

---

<sup>10</sup> Fundamento 59



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03991-2021-PA/TC  
LIMA  
DANPER TRUJILLO SAC

[...] 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.
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”<sup>11</sup>.
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

---

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



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03991-2021-PA/TC  
LIMA  
DANPER TRUJILLO SAC

respetar el principio de razonabilidad reconocido en la jurisprudencia de este Tribunal Constitucional<sup>12</sup> y recogido también en el artículo IV, inciso 1.4 del Título Preliminar del TUO de la Ley 27444, Ley de Procedimiento Administrativo General.

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 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.

---

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



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03991-2021-PA/TC  
LIMA  
DANPER TRUJILLO SAC

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.
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**