Firmado digitalmente por:
ALZAMORA CARDENAS VICTOR ANDRES
FIR 06283988 hard
Motivo: Doy fe
Fecha: 30/09/2025 16:39:01-0500

Firmado digitalmente por:
PACHECO ZERGA LUZ IMELDA FIR
02860240 hard
Motivo: En señal de conformidad
Fecha: 24/09/2025 18:51:34-0500

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Pleno. Sentencia 167/2025

EXP. N.º 03408-2022-AA/TC
LIMA
SAN IGNACIO S.A.

Firmado digitalmente por:
DOMINGUEZ HARO Helder FAU
20217267618 soft
Motivo: En señal de conformidad
Fecha: 26/09/2025 22:34:29-0500

SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

En Lima, a los 16 días del mes de septiembre de 2025, el Pleno del Tribunal Constitucional, en sesión de Pleno Jurisdiccional, con la asistencia de los señores magistrados Pacheco Zerga, presidenta; Domínguez Haro, vicepresidente; Morales Saravia, Gutiérrez Ticse, Monteagudo Valdez, Ochoa Cardich y Hernández Chávez, pronuncia la siguiente sentencia, con el voto singular de la magistrada Pacheco Zerga, que se agrega.

Firmado digitalmente por:
MORALES SARAVIA Francisco
Humberto FAU 20217267618 soft
Motivo: En señal de conformidad
Fecha: 24/09/2025 11:12:30-0500

ASUNTO

Recurso de agravio constitucional interpuesto por la empresa San Ignacio S. A. contra la Resolución 20[1], de fecha 5 de abril de 2022, expedida por la Segunda Sala Constitucional Permanente de la Corte Superior de Justicia de Lima, que declaró improcedente la demanda de autos.

ANTECEDENTES

Con fecha 6 de julio de 2017, don Víctor Otoniel Lavalle Peña, representante legal de San Ignacio S.A., interpone demanda de amparo contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (Sunat)[2]. Solicita que se ordene retrotraer las cosas al estado anterior a la afectación de sus derechos a un procedimiento sin dilaciones indebidas (artículo 139, numeral 3, de la Constitución), a formular peticiones ante la autoridad competente con respuesta dentro del plazo legal (artículo 2, numeral 20, de la Constitución), a la proscripción del abuso del derecho (artículo 103 de la Constitución), y de los principios de no confiscatoriedad de los tributos (artículo 74 de la Constitución) y de razonabilidad, producida por la demora de la Sunat y el Tribunal Fiscal en resolver sus recursos impugnatorios interpuestos, que vienen devengando y aplicando intereses moratorios fuera del plazo legal para resolver tales recursos.

Firmado digitalmente por:
GUTIERREZ TICSE Luis Gustavo FAU
20217267618 soft
Motivo: En señal de conformidad
Fecha: 30/09/2025 15:56:30-0500

A razón de ello, solicita la inaplicación del artículo 7, de la Ley 27038, recogido en el artículo 33 del Texto Único Ordenado (TUO) del

[1] Foja 991.
[2] Foja 288.

Esta es una representación impresa cuya autenticidad puede ser contrastada con la representación imprimible localizada en la sede digital del Tribunal Constitucional. La verificación puede ser efectuada a partir de la fecha de publicación web de la presente resolución. Base legal: Decreto Legislativo N.° 1412, Decreto Supremo N.° 029-2021-PCM y la Directiva N.° 002-2021-PCM/SGTD.
URL: https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2025/03408-2022-AA.pdf

Firmado digitalmente por:
MONTEAGUDO VALDEZ Manuel FAU
20217267618 soft
Motivo: En señal de conformidad
Fecha: 24/09/2025 19:34:15-0500

Firmado digitalmente por:
HERNANDEZ CHAVEZ Pedro Alfredo
FAU 20217267618 soft
Motivo: En señal de conformidad
Fecha: 30/09/2025 12:07:33-0500

Firmado digitalmente por:
OCHOA CARDICH Cesar Augusto FIR
06626828 hard
Motivo: En señal de conformidad
Fecha: 26/09/2025 15:18:29-0500

Código Tributario y la parte pertinente de la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo981, que establecen la regla de capitalización de intereses moratorios para los años 2004 a 2005, y la aplicación de estos sobre la deuda tributaria relativa: (i) al Impuesto a la Renta (IR) del ejercicio 2004; y, (ii) las multas asociadas a la presunta comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario correspondiente al IR del ejercicio 2004. Asimismo, solicita la inaplicación del artículo 33 del TUO 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 IR del ejercicio 2004 y las multas asociadas a dicho periodo por la presunta comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, manteniéndose dicho interés únicamente al periodo de impugnación (reclamación y apelación), dentro del plazo previsto en los artículos 142 (9 meses); y, 150 (12 meses) del Código Tributario. Como pretensión accesoria, solicita que se deje sin efecto el cobro realizado por la administración tributaria por conceptos de intereses moratorios derivados de la deuda tributaria discutida en el expediente de apelación relativo a la Resolución de Intendencia 0260150010090, generados fuera del plazo legal para resolver los recursos impugnatorios al interior del procedimiento contencioso tributario; así como el cobro asociado a la capitalización de los intereses moratorios efectuada por los años 2004 a 2005, relativa al IR del ejercicio 2004 y las multas asociadas a la presunta comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

Aduce la demandante que, tras ser notificada con las resoluciones de determinación y multa relativas al IR del ejercicio 2004, presentó recurso de reclamación contra ellas, el cual fue desestimado por la Resolución de Intendencia 0150140008302, del 29 de mayo de 2009, lo que motivó la interposición de un recurso de apelación, el 27 de julio de 2009, el mismo que fue resuelto después de más de 7 años, a través de la RTF 10617-1-2016, y se revocó parcialmente los valores contenidos en la Resolución de Intendencia 0150140008302, por lo que se dispuso la reliquidación del importe de la deuda contenida en la Resolución de Determinación 012-003-0015481 y de la sanción contenida en la Resolución de Multa 012-002-0013985. Afirma que, en cumplimiento de la citada RTF, el 31 de marzo de 2017 la Sunat emitió la Resolución de Intendencia 0260150010090/SUNAT, la que fue apelada y está pendiente de resolverse. Aduce que el extenso procedimiento contencioso tributario

y la aplicación del artículo 33 del TUO del Código Tributario han acarreado que la deuda tributaria crezca exorbitantemente, sobre todo por la aplicación de los intereses moratorios; y que esto vulnera, entre otros, el principio de no confiscatoriedad.

Mediante Resolución 1, de fecha 2 de agosto de 2018[3], el Decimoprimer Juzgado Especializado en lo Constitucional Subespecializado en Temas Tributarios y Aduaneros e Indecopi de Lima, admite a trámite la demanda de amparo.

Con fecha 15 de marzo de 2018, la Procuraduría Pública de la Sunat[4] 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 presente controversia puede dilucidarse en el proceso contencioso-administrativo, que se constituye como una vía igualmente satisfactoria. Por otro lado, sostiene 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; que los intereses moratorios que se cuestionan se generaron únicamente por la reticencia de la demandante a cumplir con su obligación tributaria de forma oportuna; que la supuesta negligencia de la Sunat o del Tribunal Fiscal en resolver los recursos impugnatorios o determinar la deuda no es un supuesto regulado en el artículo 170 del Código Tributario para la improcedencia de intereses; que la deuda tributaria corresponde ser determinada por el deudor tributario en su oportunidad y los intereses corren desde su incumplimiento de pago, no desde su confirmación por el Tribunal Fiscal; que la capitalización de intereses es constitucional, pues tiene una finalidad compensatoria respecto de la vulneración del deber de contribuir; que los intereses capitalizados y moratorios tienen una finalidad compensatoria y una finalidad resarcitoria a favor del Estado frente a la no disposición oportuna del dinero proveniente de una obligación tributaria, los cuales se generan exclusivamente por la renuencia del contribuyente a cumplir con su deber de contribuir; que el derecho al plazo razonable no es equiparable al cumplimiento del plazo legal, en consecuencia, excederse en los plazos

[3] Foja 336.
[4] Foja 503.

legales no configura automáticamente la vulneración de dicho derecho; que la aplicación de los intereses capitalizados y moratorios (tanto su forma de cálculo como su cómputo) no vulneran *per se* derecho constitucional alguno, por el contrario, cumplen una finalidad constitucionalmente valiosa que justifica su aplicación en todo supuesto que se haya incurrido en el incumplimiento del deber de contribuir; que el principio de no confiscatoriedad no constituye un límite a la aplicación y generación de intereses moratorios, pues estos no se establecen ni se generan teniendo en cuenta el patrimonio de un sujeto, sino de manera objetiva y abstracta por el incumplimiento del deber de contribuir; y que la accionante no ha acreditado que el cobro de intereses moratorios haya afectado su derecho de propiedad ni que haya tenido efecto confiscatorio.

Con fecha 16 de marzo de 2018[5], el procurador adjunto a cargo de los asuntos judiciales del Ministerio de Economía deduce las excepciones de incompetencia y de falta de agotamiento de la vía previa. Asimismo, contesta la demanda expresando que la capitalización de los intereses moratorios al 31 de diciembre de 2005 y los intereses moratorios del artículo 33 del TUO del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo 981 y la Ley 30230, no vulneran el derecho a un procedimiento sin dilaciones indebidas (plazo razonable), a formular peticiones ante la autoridad competente con respuesta dentro del plazo legal, la proscripción del abuso del derecho ni el principio de no confiscatoriedad, por lo que su aplicación en el presente caso resulta conforme a derecho. Sostiene que no existe amenaza o acto concreto que acredite la vulneración de los derechos constitucionales invocados por la recurrente ni una dilación indebida en el trámite del procedimiento contencioso tributario, pues la controversia planteada por la actora se refiere operaciones complejas; y que no puede considerarse que la aplicación de intereses moratorios y su capitalización constituya afectación a derecho constitucional alguno, pues si el contribuyente desea evitar el pago de intereses debe adecuar su conducta a lo que el ordenamiento exige, esto es, cumplir oportuna y debidamente con sus obligaciones tributarias.

El Decimoprimer Juzgado Especializado en lo Constitucional Subespecializado en Temas Tributarios y Aduaneros e Indecopi de Lima,

[5] Foja 621.

mediante Resolución 4, de fecha 10 de setiembre de 2018[6], declara infundada la excepción de incompetencia y fundadas las excepciones de falta de agotamiento de la vía administrativa, deducida por las emplazadas, por estimar que lo alegado resulta prematuro, y por tanto no válido para la admisión de la demanda, por lo cual se decide por su improcedencia. Posteriormente, la Sala superior revisora, mediante Resolución 9, de fecha 18 de julio de 2019[7], revoca la Resolución 4; consecuentemente, declara improcedente dicha excepción y dispone la continuación del trámite de la demanda.

Posteriormente, el Decimoprimer Juzgado Especializado en lo Constitucional Subespecializado en Temas Tributarios y Aduaneros e Indecopi de Lima, mediante Resolución 15, del 9 de setiembre de 2020[8], declara improcedente la demanda, fundamentalmente por considerar que la pretensión de la recurrente debe ser dilucidada en la vía del proceso contencioso-administrativo; lo que también fue asumido por el propio recurrente, quien al tomar conocimiento de la Resolución del Tribunal Fiscal, 02505-2018, de fecha 6 de abril de 2018, que desestimó su recurso de apelación, acudió a dicha vía a fin de cuestionar la validez de la deuda tributaria objeto de litis.

La Sala superior revisora, mediante Resolución 20, de fecha 5 de abril de 2022[9], confirma la apelada, por estimar que los cuestionamientos de la recurrente referidos al cómputo de los intereses moratorios y la demora de la administración, y la presunta afectación del plazo que otorga la ley para resolver los recursos administrativos, tienen naturaleza legal e infraconstitucional; por lo que deben ser resueltos en la vía ordinaria.

FUNDAMENTOS

Delimitación del petitorio

1. La recurrente pretende, a través del presente proceso, que se inaplique a su caso el artículo 7, de la Ley 27038, recogido en el artículo 33 del TUO del Código Tributario y la parte pertinente de la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo 981, que

[6] Foja 711.
[7] Foja 758.
[8] Foja 911.
[9] Foja 991.

establecen la regla de capitalización de intereses moratorios y la aplicación de estos sobre la deuda tributaria relativa al IR del ejercicio 2004 y las multas asociadas a la presunta comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario. Asimismo, solicita la inaplicación del artículo 33 del TUO 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 IR del ejercicio 2004 y las multas asociadas a dicho periodo por la presunta comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, manteniéndose dicho interés únicamente al periodo de impugnación (reclamación y apelación), dentro del plazo previsto en los artículos 142 (9 meses); y, 150 (12 meses) del código tributario.

2. Como pretensión accesoria solicita que se deje sin efecto el cobro realizado por la administración tributaria por conceptos de intereses moratorios derivados de la deuda tributaria discutida en el expediente de apelación relativo a la Resolución de Intendencia 0260150010090, generados fuera del plazo legal para resolver los recursos impugnatorios al interior del procedimiento contencioso tributario; asimismo, que se deje sin efecto el cobro asociado a la capitalización de los intereses moratorios efectuada por los años 2004 a 2005, relativa al IR del ejercicio 2004 y las multas asociadas a la presunta comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

Análisis del caso

3. De conformidad con lo establecido en el numeral 3 del artículo 7 del Nuevo Código Procesal Constitucional, no proceden los procesos constitucionales cuando "[e]l agraviado haya recurrido previamente a otro proceso judicial para pedir tutela respecto a su derecho constitucional".

4. Sobre el particular, en la sentencia emitida en el Expediente 02881-2004-PA/TC, fundamento 3, el Tribunal Constitucional ha precisado que la causal de improcedencia que fuera contemplada en el artículo 5, numeral 3 del Código Procesal Constitucional, actualmente prevista en el artículo 7, numeral 3 del Nuevo Código Procesal Constitucional, "opera cuando el proceso judicial sea seguido entre las mismas partes,

exista identidad de hechos y se persiga el mismo tipo de protección idónea y eficaz que el amparo".

5. Con fecha 5 de abril de 2017, la recurrente interpuso demanda contenciosa-administrativa solicitando la nulidad parcial de la RTF 10617-1-2016, de la Resolución de Intendencia 0150140008302, de la Resolución de Determinación 012-003-0015481 y de la Resolución de Multa 012-002-0013985; pretensión que fue tramitada en el Expediente 03704-2017-0-1801-JR-CA-22[10]. Al respecto, de la consulta efectuada en la página web del Poder Judicial, se advierte que en el referido proceso se emitieron los siguientes pronunciamientos:

   (i) Resolución 8, de fecha 25 de marzo de 2019, mediante la cual el Vigésimo Segundo Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad Tributaria y Aduanera de Lima, declaró fundada en parte la demanda incoada por la empresa amparista. En consecuencia, dispuso la inaplicación de los intereses moratorios devengados durante el plazo en exceso en que incurrió el Tribunal Fiscal para resolver los recursos de apelación, esto es desde el 13 de julio de 2015 (12 meses después de la 21 vigencia de la citada norma) hasta el 11 de noviembre de 2016 (fecha en que el Tribunal Fiscal emitió la Resolución 10617-1- 2016).

   (ii) Resolución 19, de fecha 11 de septiembre de 2019, a través de la cual la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima confirmó en parte la sentencia de primera instancia, en el extremo que declaró infundada la demanda; y la revocó en cuanto declaró fundada la pretensión subordinada de inaplicación de intereses moratorios devengados durante el tiempo de exceso frente al plazo de ley en que incurrió el Tribunal Fiscal al resolver el recurso impugnatorio correspondiente; y, reformándola, declaró infundada la demanda respecto a la referida pretensión.

[10] Foja 867, obra la sentencia de vista recaída en la Resolución 19, de fecha 11 de setiembre de 2019, que confirmó en parte la sentencia de primer grado respecto de la deuda tributaria y la revocó en cuanto a la inaplicación de intereses moratorios devengados, y declaró dicho extremo infundado.

(iii) Resolución suprema de fecha 17 de noviembre de 2022, recaída en el Recurso de Casación 30260-2019-LIMA, por medio de la cual la Quinta Sala de Derecho Constitucional Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República declaró infundado el recurso de casación que formuló la recurrente en contra de la Resolución 19.

6. De lo expuesto, se advierte entonces que la empresa demandante previamente inició un proceso contencioso-administrativo a fin de discutir la aplicación de los intereses moratorios generados durante el plazo en exceso en que incurrió el Tribunal Fiscal para resolver sus recursos de apelación, correspondientes a la deuda tributaria derivada de la Resolución de Determinación 012-003-00015481 y la Resolución de Multa 012-002-00013985, respecto del IR del año 2004; y asimismo, se verifica que la judicatura ordinaria confirmó de forma definitiva dichos intereses. Es decir, la empresa recurrente acudió a dicho proceso ordinario para dilucidar parte de la pretensión planteada en el amparo de autos. Por esta razón, en aplicación del artículo 7, numeral 3 del Nuevo Código Procesal Constitucional, corresponde desestimar la demanda por improcedente en este extremo. No obstante, cabe anotar, además, que mediante escrito de fecha 25 de julio de 2025, la empresa demandante comunicó al Tribunal Constitucional que, mediante Resolución de Intendencia Nº 0230173865503, se aprobó su solicitud de acogimiento al Fraccionamiento Especial aprobado por Decreto Legislativo 1634, lo que motivó su desistimiento de la pretensión.

7. Y, finalmente, en cuanto a la pretensión referida a la inaplicación del artículo 33 del TUO del Código Tributario, en lo que se refiere a la capitalización de intereses moratorios, se debe precisar que dicha pretensión debe ser absuelta en sede contenciosa-administrativa, en virtud de lo dispuesto por el artículo 7, numeral 2 del Nuevo Código Procesal Constitucional, por ser la vía igualmente satisfactoria al amparo; 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.

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

HA RESUELTO

Declarar **IMPROCEDENTE** la demanda de amparo.

Publíquese y notifíquese.

SS.

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

PONENTE MONTEAGUDO VALDEZ

EXP. N.º 03408-2022-AA/TC
LIMA
SAN IGNACIO 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.

Delimitación del petitorio

1. El recurrente pretende a través del presente proceso, que se inaplique a su caso el 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 al Impuesto a la Renta (IR) del ejercicio 2004 y las multas asociadas a la presunta comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario. Asimismo, solicitó 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 IR del ejercicio 2004 y las multas asociadas a dicho periodo por la presunta comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, manteniéndose dicho interés únicamente al periodo de impugnación (reclamación y apelación), dentro del plazo previsto en los artículos 142 (9 meses); y, 150 (12 meses) del Código tributario.

2. Como pretensión accesoria solicitó que se deje sin efecto el cobro realizado por la Administración Tributaria por conceptos de intereses moratorios derivados de la deuda tributaria discutida en el expediente de apelación relativo a la Resolución de Intendencia 0260150010090 generados fuera del plazo legal para resolver los recursos impugnatorios al interior del procedimiento contencioso tributario; asimismo, se deje sin efecto el cobro asociado a la capitalización de los intereses moratorios efectuada por los años 2004 a 2005, relativa al Impuesto a la Renta (IR) del ejercicio 2004 y las multas asociadas a la presunta comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

3. Delimitado así, el petitorio, se verifica que lo pretendido por la recurrente puede agruparse en dos bloques: a) el pedido de inaplicación de intereses moratorios relativo al plazo en exceso que tomó la Administración en resolver sus recursos en sede administrativa y, b) el pedido de inaplicación de la capitalización de los intereses moratorios.

Desarrollo del procedimiento administrativo contencioso tributario

4. En este punto es importante tener presente los hitos más importantes del procedimiento administrativo contencioso tributario. Así:

- La Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (Sunat) emitió en contra de la recurrente la Resolución de Determinación 012-003-00015481 y la Resolución de Multa 012-002-00013985, respecto del impuesto a la Renta de 2004, valores contra los que se interpuso reclamación, dando origen a la Resolución de Intendencia 0150140008302, de 29 de mayo de 2009[11]. Contra dicha decisión, interpuso recurso de apelación, que fue resuelto con la Resolución del Tribunal Fiscal 010617-1-2016, de 11 de noviembre de 2016[12]. En dicha ocasión, el Tribunal Fiscal revocó la resolución de intendencia impugnada, respecto de los reparos por deducción de provisiones de cobranza dudosa y gastos por servicios prestados, que no cumplen con el principio de causalidad, relacionados con Julio César Caballero Behr; por lo que dispuso la reliquidación de los valores impugnados; y la confirmó en lo demás que contenía el extremo impugnado.

- En cumplimiento de dicha decisión, la Sunat emitió la Resolución de Intendencia 0260150010090/SUNAT, de 31 de marzo de 2017[13], la cual fue impugnada, y al momento de interponer la demanda aún se encontraba pendiente de resolver.

[11] Folio 151.
[12] Folios 246 y 815.
[13] Folio 281.

- Posteriormente a ello, el Tribunal Fiscal resolvió la apelación mediante la RTF 06182-2-2017, de 19 de julio de 2017[14] y dispuso la reliquidación del importe de la deuda contenida en las citadas resoluciones de determinación y multa, respecto al cálculo de la capitalización y suspensión de intereses aplicables a la deuda del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004. En cumplimiento de dicha resolución, la Sunat emitió la Resolución de intendencia 0260150010389/SUNAT, esta última, fue impugnada, siendo confirmada por Resolución de Tribunal Fiscal 02605-1-2018 de 6 de abril de 2018[15].

Proceso judicial contencioso administrativo

5. Respecto al pedido de inaplicación de intereses moratorios al mencionado procedimiento administrativo, la recurrente, el 2 de marzo de 2017, interpuso demanda contenciosa administrativa, solicitando la nulidad **parcial** de la RTF 10617-1-2016, pretensión que fue tramitada en el Expediente 03704-2017-0-1801-JR-CA-22[16]. Se advierte que en el referido proceso se emitieron los siguientes pronunciamientos:

   ✓ Mediante Resolución 8, de 25 de marzo de 2019, el Vigésimo Segundo Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Tributaria y Aduanera Lima, declaró fundada en parte la demanda incoada por la demandante. En consecuencia, dispuso la inaplicación de los intereses moratorios devengados durante el plazo en exceso en que incurrió el Tribunal Fiscal para resolver los recursos de apelación, esto es desde el 13 de julio de 2015 hasta el 11 de noviembre de 2016 (fecha en que el Tribunal Fiscal emitió la Resolución 10617-1- 2016).

   ✓ Posteriormente, la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, mediante

[14] Folio 807.
[15] Folio 812.
[16] Las copias de las piezas procesales más importantes del expediente 03704-2017-0-1801-JR-CA-22 fueron adjuntadas a través del escrito 003533-2023-ES, que obra en el cuaderno del Tribunal Constitucional.

Resolución 19, de 11 de septiembre de 2019, confirmó en parte la sentencia de primera instancia, en el extremo que declaró infundada la demanda; y la revocó en cuanto declaró fundada la pretensión subordinada, de inaplicación de intereses moratorios devengados durante el tiempo de exceso frente al plazo de ley en que incurrió el Tribunal Fiscal al resolver el recurso impugnatorio correspondiente; y reformándola, la declararon infundada la demanda respecto a la referida pretensión.

- ✓ Finalmente, mediante Resolución Suprema, de 17 de noviembre de 2022, recaída en el Recurso de Casación 30260-2019-LIMA, la Quinta Sala de Derecho Constitucional Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República declaró infundado el recurso de casación que formuló la recurrente en contra de la Resolución 19.

6. Teniendo en cuenta lo anterior, se aprecia que, según los actuados, en la actualidad la aplicación de los intereses moratorios devengados durante el plazo en exceso en que incurrió el Tribunal Fiscal para resolver el recurso de apelación contra la Resolución de Intendencia 0150140008302, fue confirmada de forma definitiva en el proceso ordinario antes mencionado, **pero solo** respecto al extremo demandado en dicho proceso, es decir, el relativo a los siguientes extremos de la RTF 10617-1-2016: a) gastos de indemnización no acreditados fehacientemente, b) gastos no devengados por obligación de no hacer, y, c) gastos que no cumplen con el principio de causalidad relacionados con el señor Luis Alberto Sánchez Arias[17].

7. Así, respecto a los extremos objeto de pronunciamiento en el citado proceso contencioso administrativo, acontece la causal de improcedencia prevista en el artículo 7, inciso 3 del Nuevo Código Procesal Constitucional[18], pues la demandante acudió **a otro proceso judicial** previamente al presente proceso de amparo.

[17] Véase, al respecto, la demanda contencioso administrativa a folio 138 del expediente 03704-2017-0-1801-JR-CA-22.
[18] Artículo 5, inciso 3 del anterior código.

Además, se debe tener presente que el pronunciamiento emitido en el Recurso de Casación 30260-2019-LIMA constituye cosa juzgada.

8. **Respecto a los demás extremos de la RTF 10617-1-2016, no** hubo demanda ni pronunciamiento judicial en un proceso contencioso administrativo, por lo que tampoco hay cosa juzgada.

Acerca del desistimiento de la pretensión

9. **Sobre los extremos no demandados** en el proceso judicial contencioso administrativo, como cuestión procesal adicional, se debe tener presente que, mediante escrito 005572-2025-ES, de 30 de julio de 2025[19], la demandante solicitó el desistimiento de la pretensión.

10. Al respecto, en el artículo 37 del Reglamento Normativo del Tribunal Constitucional prescribe que "para admitir a trámite el desistimiento debe ser presentado por escrito con firma legalizada ante el Secretario Relator del Tribunal Constitucional, Notario o, de ser el caso, el Director del Penal en el que se encuentre recluido el solicitante". En el segundo párrafo del artículo 342, del Código Procesal Civil —de aplicación supletoria según lo prevé el Artículo IX del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional— se dispone que "[E]l desistimiento de la pretensión procede **antes** que se expida la sentencia en primera instancia, salvo que sea, convencional" (énfasis agregado).

11. Al estar el presente caso en sede del Tribunal Constitucional, tras haberse agotado las dos instancias judiciales previas, en aplicación del citado artículo 342, correspondería **declarar improcedente el desistimiento del proceso** formulado por la parte demandante.

12. Sin embargo, la parte demandante alega haberse acogido al fraccionamiento especial regulado en el Decreto Legislativo 1634, anexando copia de la Resolución de Intendencia 0230173865503, de 19 de febrero de 2025, mediante la cual la Sunat aprobó el citado acogimiento.

[19] Que obra en el cuaderno del Tribunal Constitucional.

13. En el artículo 10 del Decreto Legislativo 1634 se señala lo siguiente:

> "10.2 El órgano competente deberá concluir el reclamo o, la apelación respecto de la deuda cuyo acogimiento al Fraccionamiento Especial hubiera sido aprobado, y tratándose de la demanda contencioso-administrativa o el proceso de amparo se deberá concluir el proceso.
>
> 10.3 La SUNAT informará al Tribunal Fiscal, al Poder Judicial o al Tribunal Constitucional, según corresponda, sobre las deudas acogidas al Fraccionamiento Especial para efecto de lo previsto en el párrafo precedente."

14. Quiere esto decir que, por mandato legal, los procesos judiciales donde se discutan deudas tributarias, en las que se haya aprobado el fraccionamiento especial, deberán declararse concluidos. Empero, esta declaratoria, también por mandato del mismo dispositivo, opera solo, previa comunicación, en el presente caso, de la Sunat al Tribunal Constitucional.

15. De la revisión del expediente, no se advierte que la Sunat haya comunicado a este Colegiado, la aprobación al fraccionamiento especial de la demandante, por lo que, no puede declararse la conclusión del proceso. Atendiendo a lo expuesto, corresponde, **respecto a los extremos no demandados** en el proceso contencioso administrativo analizado en los fundamentos 5 a 8 del presente voto singular; continuar con la evaluación del caso.

Otros aspectos procesales

16. Sobre estos extremos, 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"[20].

17. 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[21].

18. 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, al menos a la fecha de presentación de la demanda, no había concluido, pues estaba pendiente de resolverse la apelación contra la Resolución de Intendencia 0260150010090/SUNAT, de 31 de marzo de 2017.

19. Así, 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 Constitucional[22].

20. 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 el plazo legal establecido para resolver el primer recurso de apelación.

21. 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

[20] Fundamento 66.
[21] Artículo 46, inciso 3 del anterior código.
[22] Artículos 46, inciso 4 y artículo 5, inciso 4 del anterior código.

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 Constitucional[23] 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.

Pronunciamiento de fondo sobre los intereses moratorios

22. 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[24], 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"[25].
>
> "[…] 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

[23] Artículo 46, inciso 4 del anterior código.
[24] Publicada en el diario oficial *El Peruano* el 11 de febrero de 2023.
[25] Fundamento 50.

> 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"[26].
>
> "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"[27].

23. Por tanto, en virtud de las razones arriba expuestas y teniendo el cuante el desarrollo del procedimiento contencioso tributario descrito en el fundamento 4 del presente voto singular, el cobro de intereses moratorios durante el tiempo en que la administración tributaria excedió el plazo legal para resolver (salvo respecto al extremo objeto de pronunciamiento en el proceso contencioso administrativo descrito *supr*a), sin culpa del administrado, vulnera los derechos de petición y de propiedad.

Acerca de la capitalización de intereses

24. En el Código Tributario, aprobado mediante Decreto Legislativo 816 publicado el 21 de abril de 1996, no se 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.

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

---

[26] Fundamento 52.
[27] Fundamento 59.

> 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.

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

27. 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 Nº 969, el concepto tributo impago incluye a los intereses capitalizados al 31 de diciembre de 2005, de ser el caso.

28. 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).

29. Dado que la deuda tributaria de la recurrente corresponde al ejercicio 2004, 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.

30. 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.

31. 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"[28].

[28] Cfr. sentencia recaída en el expediente 02727-2002-AA/TC.

32. 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.

33. 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 Constitucional[29] y recogido también en el artículo IV, inciso 1.4 del Título Preliminar del TUO de la Ley 27444, Ley de Procedimiento Administrativo General.

34. 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).

35. 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.

36. 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

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

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

37. 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.

38. 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.

39. 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.

40. 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.

41. 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 **IMPROCEDENTE** el desistimiento de la pretensión formulado por la parte demandante.

2. Declarar **FUNDADA en parte** 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 la administración tributaria para resolver los medios impugnatorios planteados por la recurrente, y **sin aplicación de la regla de capitalización de intereses**, devolviendo el monto cancelado en exceso por la demandante.

4. Declarar **IMPROCEDENTE** la demanda en el extremo referido a la aplicación de los intereses moratorios que fueron objeto de pronunciamiento judicial en el expediente 03704-2017-0-1801-JR-CA-22

5. **ORDENAR** a la parte demandada el pago de costos procesales, cuya liquidación se efectuará en ejecución de sentencia.

S.

PACHECO ZERGA