



EXP. N.º 01081-2022-PA/TC
LIMA
CORPORACIÓN FABRIL DE
CONFECCIONES SA

SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

En Lima, a los 19 días del mes de junio de 2024, la Sala Primera del Tribunal Constitucional, integrada por los magistrados Domínguez Haro –convocado para dirimir la discordia suscitada por el voto singular de la magistrada Pacheco Zerga que se agrega–, Monteagudo Valdez y Ochoa Cardich, ha emitido la presente sentencia. Los magistrados intervinientes firman digitalmente en señal de conformidad con lo votado.



ASUNTO

Recurso de agravio constitucional interpuesto por doña María Victoria Villanueva Velásquez abogada de la Corporación Fabril de Confecciones SA contra la Resolución 10, de fecha 11 de noviembre de 2021¹, expedida por la Segunda Sala Constitucional de la Corte Superior de Justicia de Lima, que revocó la resolución apelada y declaró improcedente la demanda.

ANTECEDENTES

Con fecha 10 de diciembre de 2018, la Corporación Fabril de Confecciones SA (Cofaco) interpuso demanda de amparo² contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (Sunat) y el Tribunal Fiscal. Solicitó que se ordene a la parte demandada la aplicación de los criterios desarrollados por el Tribunal Constitucional en las sentencias 04082-2012-PA/TC y 04532-2013-PA/TC, a fin de que se calculen los intereses moratorios de las deudas contenidas en sus resoluciones de determinación emitidas por el impuesto general a las ventas correspondientes a los ejercicios 1997, 1998 y 1999; las resoluciones de determinación correspondiente a los pagos a cuenta del impuesto a la renta de los ejercicios 1997, 1998 y 1999; y las resoluciones de multa emitidas por los mismos periodos, por la supuesta comisión de las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 2 del artículo 178 del Código Tributario, esto es, sin aplicar la regla de capitalización de intereses contenida en el artículo 33 del Código Tributario (en su versión vigente hasta el año 2006) y en la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo 981; y sin aplicar la regla del cobro de intereses durante la etapa de impugnación administrativa por el tiempo en el que la Sunat y el Tribunal Fiscal excedieron los plazos máximos para resolver sus medios impugnatorios; como consecuencia, se deje sin efecto la liquidación indebida de la

¹ Foja 1083

² Foja 766



EXP. N.º 01081-2022-PA/TC
LIMA
CORPORACIÓN FABRIL DE
CONFECCIONES SA

deuda tributaria contenida en la Resolución de Cumplimiento emitida por la Sunat y contenida en la Resolución de Intendencia 0150150001724. Asimismo, solicitó que se ordene a la Administración Tributaria se abstenga de realizar cualquier cobro respecto a los intereses capitalizados y de los intereses moratorios y, de ser el caso, se disponga de la devolución de los importes pagados con sus respectivos intereses legales, más el pago de los costos y las costas procesales.

Indica que la administración tributaria ha incurrido en una excesiva demora en la resolución de sus medios impugnatorios correspondientes a su deuda tributaria referidas a los impuestos señalados (impuesto general a las ventas e impuesto a la renta) referidos a los períodos comprendidos en los años 1997, 1998 y 1999; esta demora ha generado que la administración tributaria liquide un incremento desproporcionado de la deuda tributaria que mantiene con la Sunat bajo conceptos de intereses moratorios y anatocismo. Alega la vulneración de sus derechos constitucionales al debido procedimiento y principio de razonabilidad.

El Décimo Primer Juzgado Especializado en lo Constitucional Sub Especialidad en Asuntos Tributarios, Aduaneros e Indecopi de Lima, mediante Resolución 1, de fecha 28 de enero de 2019³, admitió a trámite la demanda.

El procurador público adjunto a cargo de los asuntos judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, mediante escrito de fecha 29 de mayo de 2019⁴, se apersonó al proceso, dedujo la excepción de incompetencia y contestó la demanda. Señaló que la pretensión del demandante no es propia de un amparo, sino de un proceso de inconstitucionalidad. Asimismo, refirió que se debe declarar improcedente la demanda al no existir amenaza o acto concreto de afectación que acredite la vulneración de los derechos constitucionales alegados por la recurrente. Agrega que la demanda es también improcedente por existir vías procedimentales específicas igualmente satisfactorias como lo es la vía contenciosa-administrativa para revisar su pretensión.

Con fecha 29 de mayo de 2019⁵, el procurador público de la Sunat se apersonó, dedujo excepción de falta de agotamiento de la vía administrativa y prescripción extintiva, además contestó la demanda. Señaló que el procedimiento administrativo de determinación definitiva de la deuda tributaria aún se encuentra en trámite, incluso no se ha emitido algún procedimiento de cobranza coactiva

³ Foja 799

⁴ Foja 832

⁵ Foja 889



EXP. N.º 01081-2022-PA/TC
LIMA
CORPORACIÓN FABRIL DE
CONFECCIONES SA

respecto de los intereses moratorios cuestionados, por lo que no existe riesgo de irreparabilidad de la afectación de sus derechos. Asimismo, sostiene que el proceso contencioso-administrativo constituye la vía igualmente satisfactoria para la protección de sus derechos, además que la recurrente no ha cumplido con presentar una queja de conformidad con lo dispuesto por el artículo 144 del Código Tributario, remedio procesal destinado a que se respete el plazo para resolver sus medios impugnatorios, y que la supuesta negligencia de la Sunat o del Tribunal Fiscal en resolver los medios impugnatorios no es un supuesto previsto en el artículo 170 del Código Tributario para suspender el cobro de intereses.

Mediante Resolución 4, de fecha 19 de diciembre de 2019⁶, el Décimo Primer Juzgado Constitucional Sub Especializado en Asuntos Tributarios, Aduaneros e Indecopi de Lima declaró infundadas las excepciones de incompetencia y de falta de agotamiento de la vía previa, por ende, saneado el proceso. Asimismo, a través de la Resolución 5, de fecha 2 de octubre de 2020⁷, declaró fundada la excepción de prescripción extintiva al considerar que la demanda fue presentada fuera del plazo de 60 días previsto por la normativa procesal, dado que la resolución que concretaría el acto lesivo alegado por el demandante es la RTF 03041-2-2018, notificada el día 11 de junio de 2018, conforme así se advierte de los anexos adjuntos y ha sido expresado en el escrito de demanda, mientras que esta fue interpuesta el 10 de diciembre de 2018.

La Sala Constitucional competente, mediante la Resolución 10, de fecha 11 de noviembre de 2021⁸, revocó la Resolución 5, que declaró fundada la excepción de prescripción extintiva y reformándola la declaró infundada. Asimismo, revocó la Resolución 4, de fecha 19 de diciembre de 2019, en el extremo que declaró infundada la excepción de falta de agotamiento de la vía previa y reformándola declaró fundada e improcedente la demanda. Argumentó que del expediente no se observa la determinación o liquidación definitiva de la deuda tributaria, ya que aún se encuentra pendiente de emitir la resolución administrativa por parte del Tribunal Fiscal que resuelva sobre la apelación interpuesta contra la Resolución de Intendencia 0150150001724, en tanto la liquidación de la deuda tributaria todavía se encuentra pendiente de pronunciamiento.

⁶ Foja 969

⁷ Foja 1032

⁸ Foja 1083



EXP. N.º 01081-2022-PA/TC
LIMA
CORPORACIÓN FABRIL DE
CONFECCIONES SA

FUNDAMENTOS

Delimitación del petitorio

1. La parte actora solicitó que se ordene a la parte demandada la aplicación de los criterios desarrollados por el Tribunal Constitucional en las sentencias 04082-2012-PA/TC y 04532-2013-PA/TC, a fin de que se calculen los intereses moratorios de las deudas contenidas en sus resoluciones de determinación emitidas por el Impuesto General a las Ventas de los ejercicios 1997, 1998 y 1999, las resoluciones de determinación correspondiente a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los ejercicios 1997, 1998 y 1999; y las resoluciones de multa emitidas por los mismos periodos, por la supuesta comisión de las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 2 del artículo 178 del Código Tributario, esto es, sin aplicar la regla de capitalización de intereses contenida en el artículo 33 del Código Tributario y en la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo 981; y sin aplicar la regla del cobro de intereses durante la etapa de impugnación administrativa por el tiempo en el que la Sunat y el Tribunal Fiscal excedieron los plazos máximos para resolver sus medios impugnatorios; como consecuencia, se deje sin efecto la liquidación indebida de la deuda tributaria contenida en la Resolución de Cumplimiento emitida por la Sunat y contenida en la Resolución de Intendencia 0150150001724. Asimismo, solicitó que se ordene a la Administración Tributaria se abstenga de realizar cualquier cobro respecto a los intereses capitalizados e intereses moratorios y, de ser el caso, se disponga de la devolución de los importes pagados con sus respectivos intereses legales, más el pago de los costos y las costas procesales.

Sobre el precedente en materia tributaria

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

Regla sustancial: A partir del día siguiente de la publicación de esta sentencia, incluso en los procedimientos en trámite, la Administración Tributaria, se encuentra prohibida de aplicar intereses moratorios luego de que se haya vencido el plazo legal para resolver el recurso administrativo, con prescindencia de la fecha en que haya sido determinada la deuda tributaria y con prescindencia



EXP. N.º 01081-2022-PA/TC
LIMA
CORPORACIÓN FABRIL DE
CONFECCIONES SA

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.

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, las pretensiones relacionadas al cuestionamiento de resoluciones administrativas que pretendan el cobro de deudas tributarias que incluyan intereses moratorios o que se encuentren vinculadas al cuestionamiento de la demora en la emisión de una resolución administrativa en la que se presume la aplicación de intereses moratorios luego de vencido el plazo legal para resolver dicho recurso, corresponden



EXP. N.º 01081-2022-PA/TC
LIMA
CORPORACIÓN FABRIL DE
CONFECCIONES SA

ser evaluadas en el proceso contencioso-administrativo, por ser dicha vía procesal igualmente satisfactoria al amparo para el análisis de este tipo de petitorio, esto de conformidad con el artículo 7.2 del Nuevo Código Procesal Constitucional.

Análisis de la controversia

4. Teniendo en cuenta que las reglas del precedente constitucional citado y la pretensión demandada, se advierte que, en el presente caso, corresponde aplicar la regla procesal descrita, pues la parte demandante viene solicitando la inaplicación de los intereses moratorios devenidos de la deuda tributaria correspondiente al impuesto a la renta y al impuesto general a las ventas de los años 1997, 1998 y 1999, así como sus pagos a cuenta y respectivas multas. Por esta razón corresponde declarar la improcedencia de la demanda.
5. A mayor abundamiento, de los actuados se ha podido apreciar que, durante el trámite de los recursos de reclamación y apelación hubo demora por parte de la Administración. En efecto, el recurso de reclamación interpuesto contra las resoluciones de determinación y multa detallados fue interpuesto el 9 de setiembre de 2002⁹ y resuelto por Resolución de Intendencia 0150140008102¹⁰, de fecha 31 de marzo de 2009. Asimismo, el recurso de apelación fue interpuesto el 29 de abril de 2009¹¹ y resuelto por la Resolución del Tribunal Fiscal 3041-2-2018¹², de fecha 20 de abril de 2018. Tales hechos corresponden ser valorados por el juez del proceso contencioso en su oportunidad.
6. Siendo así, con base en lo dispuesto en el precedente contenido en el Expediente 03525-2021-PA/TC, corresponde declarar la improcedencia de la demanda y otorgar excepcionalmente 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, 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 referida, para su resolución definitiva.

⁹ Foja 392

¹⁰ Foja 458

¹¹ Foja 610

¹² Foja 649



EXP. N.º 01081-2022-PA/TC
LIMA
CORPORACIÓN FABRIL DE
CONFECCIONES SA

7. En cuanto a la pretensión referida a la inaplicación de la capitalización de intereses moratorios, dicha pretensión debe ser absuelta en sede contenciosa-administrativa en virtud de lo dispuesto por el artículo 7.2 del Nuevo Código Procesal Constitucional, por ser la vía igualmente satisfactoria al amparo, pues le corresponde al juez contencioso aplicar los criterios establecidos en la sentencia emitida en el Expediente 04082-2012-PA/TC (Caso Medina de Baca) y máxime tomando en cuenta que 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 lo que corresponde a la pretensión relacionada con la alegada devolución de importes pagados en exceso por conceptos de intereses moratorios, también corresponde declarar la improcedencia de la demanda en aplicación del artículo 7.2 del Nuevo Código Procesal Constitucional, pues el proceso contencioso-administrativo constituye una vía igualmente satisfactoria en relación con el proceso de amparo, en la cual la demandante puede reclamar la devolución de los montos que indebidamente se le hubieran cobrado por los intereses (moratorios y capitalizados) 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,

HA RESUELTO

1. Declarar **IMPROCEDENTE** la demanda.



EXP. N.º 01081-2022-PA/TC
LIMA
CORPORACIÓN FABRIL DE
CONFECCIONES SA

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.

DOMÍNGUEZ HARO
MONTEAGUDO VALDEZ
OCHOA CARDICH

PONENTE OCHOA CARDICH



EXP. N.º 01081-2022-PA/TC
LIMA
CORPORACIÓN FABRIL DE
CONFECCIONES SA

VOTO SINGULAR DE LA MAGISTRADA PACHECO ZERGA

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

1. En primer término, 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, si bien la Resolución de Intendencia N.º 0150150001724, de fecha 07 de septiembre de 2018, ha sido materia de recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal, lo pretendido en la demanda de amparo –esto es, el no cobro de intereses moratorios durante el tiempo en que la administración tributaria excedió los plazos legales para resolver– no podría ser atendido en sede administrativa, pues según el Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el expediente N.º 03525-2021-PA/TC, «la administración tributaria, en razón del principio de legalidad al que se encuentra sometida, a diferencia del Poder Jurisdiccional, no tiene la competencia para ejercer motu proprio el control difuso de constitucionalidad de las leyes»¹. A ello hay que sumar que la demandante refiere, en su recurso de agravio constitucional de fecha 25 de enero de 2022, que dicho recurso de apelación «lleva más de tres años sin ser resuelto, excediéndose el plazo de 12 meses que el Tribunal Fiscal tenía para tal efecto»².
2. Por tales motivos, considero que la demandante se encontraba eximida de agotar la vía previa por el riesgo de que la agresión pudiera convertirse en irreparable, conforme al artículo 46, inciso 2, del Código Procesal Constitucional, vigente a la fecha de interposición de la demanda³.
3. 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 N.º 03525-2021-PA/TC⁴ 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

¹ Fundamento 66.

² Fojas 1121.

³ Artículo 43, inciso 2, del Nuevo Código Procesal Constitucional.

⁴ Publicada en el diario oficial *El Peruano* el 11 de febrero de 2023.



EXP. N.º 01081-2022-PA/TC
LIMA
CORPORACIÓN FABRIL DE
CONFECCIONES SA

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»⁵.

«[...] 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»⁶.

«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

⁵ Fundamento 50.

⁶ Fundamento 52.



EXP. N.º 01081-2022-PA/TC
LIMA
CORPORACIÓN FABRIL DE
CONFECCIONES SA

consecuencia del incumplimiento de la ley, cuando este es ajeno a su responsabilidad»⁷.

4. En el caso de autos, según indica Procurador Público de la Sunat a fojas 894, en el procedimiento contencioso tributario, la reclamación fue resuelta con un tiempo transcurrido en exceso de seis años y veintidós días, siendo el plazo legal para resolver de seis meses; mientras que la apelación fue resuelta con un tiempo transcurrido en exceso de ocho años, diez meses y diecinueve días, cuando el plazo legal para hacerlo era de 12 meses. Por las razones arriba expuestas, 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.

Por estas consideraciones, mi voto es por:

1. Declarar **FUNDADA** la demanda.
2. **DISPONER** que la parte demandada 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.
3. **ORDENAR** a la parte demandada el pago de costos procesales.

S.

PACHECO ZERGA

⁷ Fundamento 59.