



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Pleno. Sentencia 464/2023

EXP. N.º 03160-2019-PA/TC
LIMA
SULFATO DE COBRE S.A.

SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

En Lima, a los 20 días del mes de diciembre de 2023, los magistrados Morales Saravia (presidente), Gutiérrez Ticse, Domínguez Haro, Monteagudo Valdez y Ochoa Cardich han emitido la presente sentencia. La magistrada Pacheco Zerga (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 Sulfato de Cobre S.A. contra la resolución de fojas 1023, de fecha 11 de junio de 2019, expedida por la Segunda Sala Constitucional de la Corte Superior de Justicia de Lima, que declaró fundada la excepción de falta de agotamiento de la vía previa.

ANTECEDENTES

Con fecha 9 de junio de 2017 [cfr. fojas 404], Sulfato de Cobre S.A. interpone demanda de amparo contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (Sunat), con relación a las resoluciones de determinación (012-003-0017295, 012-003-0017286 a 012-003-0017186 a 012-003-0017294, 012-003-0017297, 012-003-0017296, 012-003-0017274 a 012-003-0017285) y de multa (012-002-0014916, 012-002-0014907 a 012-002-0014915, 012-002-0014895 a 012-002-0014906, 012-002-0014917), y solicita que:

- Se ordene retrotraer las cosas al estado anterior a la afectación de sus derechos constitucionales: (i) a un procedimiento sin dilaciones indebidas (plazo razonable); (ii) a formular peticiones ante la autoridad competente con respuesta dentro del plazo legal; (iii) a la proscripción del abuso del derecho, y (iv) al principio de no confiscatoriedad de los tributos.

Accesoriamente solicita que:



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03160-2019-PA/TC
LIMA
SULFATO DE COBRE S.A.

- Se disponga la inaplicación del artículo 33 del Código Tributario en cuanto a la aplicación de intereses moratorios sobre la deuda tributaria relativa a: (i) el Impuesto a la Renta del ejercicio gravable 2005, (ii) los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a junio, agosto a noviembre del ejercicio 2005; (iii) la tasa adicional del 4.1 % del Impuesto a la Renta; (iv) el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre del 2005; (v) las multas impuestas por el numeral 1, del artículo 178 del Código Tributario por la declaración de los mencionados tributos y periodos; y (vi) la multa impuesta por el numeral 5 del artículo 175 del Código Tributario por la declaración del IGV de julio de 2005; manteniéndose dicho interés únicamente por el período de impugnación (reclamación y apelación), dentro del plazo previsto en los artículos 142 (9 meses) y 150 (12 meses) del Código Tributario;
- Se prohíba a la Administración tributaria cobrar intereses moratorios, derivados de la deuda tributaria discutida en el expediente de apelación relativo a la Resolución de Intendencia N.º 015-014-0008935, desde el momento en que transcurrió el plazo establecido en los artículos 142 y 150 del Código Tributario; esto es, transcurridos los nueve meses en que la Administración Tributaria, y los doce meses en que el Tribunal Fiscal debieron emitir su pronunciamiento;
- Se ordene a la Administración tributaria y/o a cualquier funcionario de ésta que proceda a devolver los importes pagados o que se paguen por intereses moratorios generados fuera del plazo legal para resolver los recursos impugnatorios al interior del procedimiento contencioso-tributario relativo al: (i) Impuesto a la Renta del ejercicio 2005; (ii) los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a junio, agosto a noviembre del ejercicio 2005; (iii) la tasa adicional del 4.1 % del Impuesto a la Renta; (iv) el IGV de enero a diciembre del ejercicio 2005; (v) las multas impuestas por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario por la declaración de los mencionados tributos y periodos; y, (vi) la multa impuesta por el numeral 5 del artículo 175 del Código Tributario por la declaración del IGV de julio de 2005, calculados conforme a ley, a la fecha de su devolución efectiva; y,
- Se disponga que la actualización de la deuda tributaria confirmada mediante la Resolución de Intendencia No. 0150140008935, desde el momento en que transcurrió el plazo establecido en los artículos 142 y



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03160-2019-PA/TC
LIMA
SULFATO DE COBRE S.A.

150 del Código Tributario para resolver reclamación y apelación, respectivamente, se realice sobre la base del Índice de Precios al Consumidor (factor que refleja el valor del dinero en el tiempo).

En líneas generales, el recurrente alega que la violación a sus derechos fundamentales reseñados *supra* se originó por la demora arbitraria del Tribunal Fiscal en resolver el recurso de apelación, tiempo en que se continuó devengando y aplicando intereses fuera del plazo legal de resolución, generando una indebida acumulación de intereses moratorios, que resultan ser excesivos y confiscatorios.

Mediante Resolución 1 [cfr. fojas 451], de fecha 12 de junio de 2017, el Decimoprimer Juzgado Constitucional Sub Especializado en Asuntos Tributarios, Aduaneros e Indecopi de Lima admite a trámite la demanda, e incorpora al Tribunal Fiscal como parte demandada.

Mediante escrito de fecha 14 de marzo de 2018 [cfr. fojas 574], la Procuraduría Pública de la Sunat, deduce la excepción de falta de agotamiento de la vía administrativa, expresando que el procedimiento administrativo de determinación definitiva de la deuda tributaria aún se encuentra en trámite, en virtud de la apelación interpuesta por la propia contribuyente contra la Resolución de Intendencia 015-014-0008935. Asimismo, contesta la demanda sosteniendo que no existe vulneración alguna de los derechos invocados, dado que los intereses que cuestionan no existen, toda vez que, desde la vigencia de la Ley 30230, una vez vencido el plazo legal del Tribunal Fiscal para resolver el recurso de apelación, ya no se aplican intereses; que la inaplicación de intereses que pretende no está referida al contenido constitucionalmente protegido de los derechos invocados; que no existe irreparabilidad ni urgencia ya que no existe determinación definitiva de la deuda de la que dependen los intereses moratorios; que el proceso contencioso-administrativo se constituye en la vía específica igualmente satisfactoria para cuestionar la deuda tributaria y sus respectivos intereses moratorios; que los intereses moratorios se generan por el incumplimiento de pago de la obligación tributaria por parte de la demandante, lo cual es de su entera responsabilidad, y ello puede ser cuestionado a través del proceso contencioso-administrativo. Manifiesta que 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; que la capitalización de intereses moratorios



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03160-2019-PA/TC
LIMA
SULFATO DE COBRE S.A.

tiene como finalidad el resarcir al Estado la no disposición oportuna del dinero proveniente de la obligación tributaria impaga.

De igual manera, por medio de escrito de fecha 16 de marzo de 2018 [cfr. fojas 679], el procurador adjunto a cargo de los Asuntos Judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas (MEF), en representación del Tribunal Fiscal, deduce las excepciones de incompetencia y de falta de agotamiento de la vía previa, por considerar que la pretensión referida a la inaplicación del artículo 33 del Código Tributario debe dilucidarse a través de un proceso de inconstitucionalidad; y porque la resolución del Tribunal Fiscal puede impugnarse mediante el proceso contencioso-administrativo. Así también, contesta la demanda expresando que no existe amenaza o acto concreto de afectación que acredite vulneración de los derechos constitucionales invocados. Asevera que no existe dilación indebida porque la controversia contencioso-tributaria corresponde a operaciones complejas; 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; que los intereses moratorios tributarios en el Perú se generan única y exclusivamente por la verificación de una conducta antijurídica del contribuyente; esto es, por el incumplimiento del deber de contribuir (relación jurídica tributaria), razón por la cual el contribuyente tiene la responsabilidad de asumir las consecuencias de su incumplimiento.

Mediante Resolución 4, de fecha 25 de septiembre de 2018 [cfr. fojas 768], el Decimoprimer Juzgado Constitucional Sub Especializado en Asuntos Tributarios, Aduaneros e Indecopi de Lima, declara infundada la excepción de incompetencia, fundada la excepción de falta de agotamiento de la vía previa e improcedente la demanda, por considerar que la empresa recurrente no ha agotado la vía administrativa, por cuanto de autos se advierte que no existe aún un pronunciamiento final por parte del Tribunal Fiscal respecto del recurso de apelación interpuesto contra la Resolución de Intendencia 0150140008935, de fecha 31 de diciembre de 2009.

A su turno, la Sala superior revisora, mediante Resolución 12, de fecha 11 de junio de 2019 [cfr. fojas 1023], confirma la apelada por similares fundamentos. Agrega que, si bien al momento de la emisión de la sentencia de primera instancia no se encontraba resuelto el recurso de apelación formulado



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03160-2019-PA/TC
LIMA
SULFATO DE COBRE S.A.

contra la Resolución de Intendencia 0150140008935, esta fue resuelta por el Tribunal Fiscal mediante la Resolución N.º 05156-5-2018, de fecha 10 de julio de 2018; y que, si bien la parte demandante pretende justificar su pretensión argumentando como amenaza la supuesta futura aplicación de intereses moratorios, lo cierto es que dicha situación se encuentra sujeta o condicionada a que lo resuelto por el Tribunal Fiscal quede firme, es decir, que no sea cuestionada por la demandante ante el juzgado contencioso administrativo tributario, que es la vía igualmente satisfactoria. Finalmente, considera que la recurrente no ha logrado acreditar en autos la urgencia o amenaza cierta que alega, dado que no existe prueba de que la Sunat haya liquidado dichos intereses en exceso y dispuesto que el ejecutor coactivo proceda a su cobro.

FUNDAMENTOS

Delimitación del petitorio

1. El recurrente pretende, a través del proceso de amparo, que se retrotraigan las cosas al estado anterior de la violación de sus derechos al plazo razonable y de petición, a la proscripción del abuso del derecho, y de los principios de no confiscatoriedad de los tributos y razonabilidad, que se habría producido por la demora arbitraria de los emplazados en resolver sus recursos impugnatorios, con el consecuente devengo y aplicación de intereses moratorios fuera del plazo legal razonable para resolver. En dicho sentido, solicita la inaplicación del artículo 33 del Código Tributario, en cuanto a la aplicación de intereses moratorios sobre la deuda tributaria relativa a: (i) el Impuesto a la Renta del ejercicio gravable 2005; (ii) los pagos a cuenta del impuesto a la renta de enero a junio, agosto a noviembre del ejercicio 2005; (iii) la tasa adicional del 4.1 % del Impuesto a la Renta; (iv) el Impuesto General a las Ventas (IGV) de enero a diciembre del ejercicio 2005; (v) las multas impuestas por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario por la declaración de los mencionados tributos y períodos; y (vi) la multa impuesta por el numeral 5 del artículo 175 del Código Tributario por la declaración de julio de 2005, manteniéndose dicho interés al período de impugnación (reclamación y apelación), dentro del plazo previsto en los artículos 142 y 150 del Código Tributario.

Accesoriamente, solicita que se prohíba a la Administración tributaria cobrar intereses moratorios derivados de la deuda tributaria contenida en la Resolución de Intendencia 015-014-0008935, desde el momento en que



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03160-2019-PA/TC
LIMA
SULFATO DE COBRE S.A.

transcurrieron los plazos establecidos en los artículos 142 y 150 del Código Tributario, y que se ordene a la Administración tributaria que proceda a devolver los importes pagados o que se paguen por intereses moratorios generados fuera del plazo legal para resolver los recursos impugnatorios al interior del procedimiento contencioso-tributario relativo a los puntos (i) a (vi) precitados. Por último, como tercera pretensión accesoria solicita que se disponga que la actualización de la deuda tributaria confirmada mediante la Resolución de Intendencia 015-014-0008935, desde el momento en que transcurrió el plazo establecido en los artículos 142 y 150 del Código Tributario, y que se realice sobre la base del Índice de Precios al Consumidor (factor que refleja el valor del dinero en el tiempo).

Sobre el precedente en materia tributaria

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

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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03160-2019-PA/TC
LIMA
SULFATO DE COBRE S.A.

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

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

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

3. En tal sentido, pretensiones relacionadas con el cuestionamiento de resoluciones administrativas que pretendan el cobro de deudas tributarias que incluyan intereses moratorios, o que se encuentren 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, corresponde que sean evaluadas en el proceso contencioso-administrativo, por ser dicha vía procesal igualmente satisfactoria al amparo para el análisis de este tipo de petitorio; esto de conformidad con el artículo 7, inciso 2 del Nuevo Código Procesal Constitucional.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03160-2019-PA/TC
LIMA
SULFATO DE COBRE S.A.

Análisis de la controversia

4. Teniendo en cuenta que las reglas del precedente constitucional antes citado y la pretensión demandada, se advierte que, en el presente caso, corresponde aplicar la regla procesal antes descrita, pues la parte demandante viene solicitando la inaplicación de los intereses moratorios devenidos de la deuda tributaria correspondiente al Impuesto a la Renta e Impuesto General a las Ventas del ejercicio 2005, y las multas impuestas por la supuesta comisión de la infracción del numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, por la declaración de los mencionados tributos y periodos, y la multa impuesta por el numeral 5 del artículo 175 del Código Tributario, por la declaración del IGV de julio de 2005. Razón por la cual, no corresponde a este órgano jurisdiccional emitir pronunciamiento respecto de la excepción estimada en segunda instancia, dado que tal revisión corresponde ser efectuada por el juez contencioso-administrativo. Siendo ello así, corresponde declarar la improcedencia de la demanda.
5. A mayor abundamiento, de los actuados se ha podido apreciar que ha transcurrido aproximadamente 10 meses entre la fecha de interposición del recurso de reclamación, de fecha 21 de enero de 2009 [cfr. fojas 250], y su resolución definitiva con la emisión de la Resolución de Intendencia N.º 150140008935, de fecha 31 de diciembre de 2009 [cfr. fojas 291]. Lo propio sucedió con el recurso de apelación, interpuesto el 10 de febrero de 2010 [cfr. fojas 360] y resuelto por el Tribunal Fiscal mediante Resolución N.º 05156-5-2018, de fecha 10 de julio de 2018 [cfr. fojas 780], que confirmó la deuda tributaria apelada, a excepción de los ingresos omitidos en la determinación del pago a cuenta del Impuesto a la Renta de 2005, ITAN cargado al gasto del Impuesto a la Renta de 2005 y las comisiones pagadas al exterior por la Factura de Venta N.º 002-2080. Es decir, el Tribunal Fiscal demoró 8 años y 5 meses para la emitir la decisión administrativa final. Tales hechos deben ser valorados por el juez del proceso contencioso en su oportunidad.
6. Siendo ello así, corresponde declarar la improcedencia de la demanda, y otorgar a la parte 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 para solicitar tutela jurisdiccional, por ser dicha vía procesal la idónea para el análisis de su pretensión, referida al cobro de los



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03160-2019-PA/TC
LIMA
SULFATO DE COBRE S.A.

intereses moratorios; proceso en el cual se deberá observar la regla sustancial antes referida, para su resolución definitiva. Sin perjuicio de ello, cabe precisar que el derecho de la recurrente a esperar la emisión de una resolución que observe la regla sustancial establecida en el precedente antes aludido, se encuentra garantizado en su derecho de acción que puede ejercitar contra la resolución administrativa que se emita, cuando su contenido no respete los criterios vinculantes establecidos por este Colegiado, la misma que podrá ser cuestionada a través del proceso contencioso-administrativo.

7. Por último, en cuanto a que se disponga la actualización de la deuda tributaria confirmada mediante la Resolución de Intendencia 015-014-0008935, inaplicando los intereses moratorios generados fuera del plazo legal para resolver los recursos impugnatorios al interior del procedimiento contencioso-tributario, también corresponde declarar la improcedencia de la demanda; ello porque, de acuerdo con los actuados, aun se encontraría pendiente la emisión de la resolución final que determine la deuda tributaria que le correspondería asumir a la recurrente, situación que, en todo caso, también debe ser revisada en sede contencioso-administrativa, pues la aplicación de fórmulas para tal determinación requiere de un proceso con etapa probatoria, de la que carece el amparo; más aún cuando la recurrente no ha acreditado la existencia de un riesgo de irreparabilidad de los derechos invocados, ni 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
8. Asimismo, no debe perderse de vista que el proceso contencioso-administrativo constituye la vía igualmente satisfactoria en la cual la parte 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 la recurrente no ha acreditado la existencia de un riesgo de irreparabilidad de los derechos invocados, ni 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.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03160-2019-PA/TC
LIMA
SULFATO DE COBRE S.A.

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 SARA VIA
GUTIÉRREZ TICSE
DOMÍNGUEZ HARO
MONTEAGUDO VALDEZ
OCHOA CARDICH**

PONENTE DOMÍNGUEZ HARO



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03160-2019-PA/TC
LIMA
SULFATO DE COBRE S.A.

VOTO SINGULAR DE LA MAGISTRADA PACHECO ZERGA

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

1. Considero que el proceso constitucional de amparo es la vía idónea para brindar una adecuada tutela a los derechos invocados en el caso de autos, pues lo pretendido en la demanda de amparo –esto es, el no cobro de intereses moratorios durante el tiempo en que la administración tributaria excedió los plazos legales para resolver; así como la inaplicación de la regla sobre la 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”¹.
2. Por tales motivos, la demandante se encontraba eximida de agotar la vía previa porque no existe una vía previa que permita a la administración inaplicar normas legales, conforme al artículo 43, inciso 3, del Nuevo Código Procesal Constitucional².
3. Sin perjuicio de lo indicado en los párrafos anteriores, de lo alegado por las partes y de la documentación que obra en el expediente, también se debe tener presente lo siguiente:
 - El 21 de enero de 2009, la administrada interpuso recursos de reclamación³ contra una serie de resoluciones de determinación (RD) y de multa (RM), alusivas al Impuesto General a las Ventas (IGV) y al Impuesto a la Renta (IR) de 2005.
 - Tales recursos fueron acumulados y se los declaró infundados

¹ Fundamento 66

² Artículo 46, inciso 3 del anterior código

³ Folios 153 y 276



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03160-2019-PA/TC
LIMA
SULFATO DE COBRE S.A.

mediante Resolución de Intendencia (RI) 1150140008935, de 31 de diciembre de 2009⁴, notificada el 20 de enero de 2010. Apelada dicha RI⁵, el expediente administrativo ingresó al Tribunal Fiscal (TF), emitiéndose la Resolución (RTF) 05156-5-2018, de 10 de julio de 2018⁶, en la que se confirmó parcialmente la RI, revocándose en otro extremo y suspendiéndose un tercero.

4. En síntesis, 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. De hecho, a la fecha de presentación de la demanda, 9 de junio de 2017⁷, estaba aún pendiente de resolverse la apelación en sede administrativa. Tampoco cabe, consecuentemente, declarar improcedente la demanda en aplicación del artículo 7, inciso 4, del Nuevo Código Procesal Constitucional⁸.
5. La Sunat aduce que, en el transcurso del procedimiento administrativo, se produjo el pago de **parte** de la deuda -respecto a algunos valores-. Si bien es cierto, estos pagos podrían llevar a afirmar que a la presentación de la demanda resultaba aplicable la causal de improcedencia contenida en el artículo 5, inciso 5 del Código Procesal Constitucional entonces vigente que regulaba la sustracción de la materia antes de la presentación de la demanda, debe señalarse lo siguiente: a) esta causal de improcedencia ya no está prevista en el Nuevo Código Procesal Constitucional el mismo que es de aplicación inmediata, conforme a su Primera Disposición Complementaria Final; y, b) si bien es cierto puede hacerse extensiva la figura de la sustracción de la materia producida tras la presentación de la demanda; en una interpretación a *contrario sensu* del segundo párrafo del artículo 1 del Nuevo Código Procesal Constitucional⁹, también es cierto que esta no es una conclusión inexorable, pues el citado artículo 1, habilita al juez constitucional,

⁴ Folio 291

⁵ Folio 356

⁶ Folio 780

⁷ Folio 404

⁸ Artículos 46, inciso 4 y artículo 5. Inciso 4 del anterior código

⁹ También segundo párrafo del artículo 1 del anterior código, vigente cuando se interpuso la demanda



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03160-2019-PA/TC
LIMA
SULFATO DE COBRE S.A.

atendiendo al agravio producido, a pronunciarse sobre el fondo del asunto y, eventualmente, estimar la demanda.

6. Sin embargo, en rigor, no puede aseverarse que acontece la sustracción de la materia, pues la merma en el patrimonio de la actora por los pagos efectuados, persiste y justamente es objeto de reclamo a través de la presente demanda de amparo, de lo que se colige una presunta vulneración continua al derecho de propiedad de la recurrente.
7. Así, resulta de aplicación la regla 2 contenida en el artículo 45 del Nuevo Código Procesal Constitucional según la cual: “si los actos que constituyen la afectación son continuados, el plazo se computa desde la fecha en que haya cesado totalmente su ejecución”. *Contrario sensu*, si, como se detalla en la presente sentencia, la afectación al patrimonio persiste, no opera el inicio del cómputo del plazo prescriptorio.
8. En este punto es necesario recordar mi posición respecto a la queja prevista en el artículo 155 del Texto Único Ordenado (TUO) del Código Tributario y la aplicación del silencio administrativo negativo. En relación a la queja, ésta no constituye un recurso que el administrado esté obligado a agotar, pues no se cuestiona una decisión concreta sino una conducta de la administración. Por su parte, el silencio administrativo negativo es un mecanismo optativo para el administrado. Su invocación es exigible para recurrir al proceso contencioso administrativo, mas no para acudir al amparo. Sostener lo contrario, significaría vaciar de contenido el artículo 43, inciso 4, del Nuevo Código Procesal Constitucional¹⁰ 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.
9. De otro lado, también es necesario evaluar la afirmación de la Sunat en el sentido que la RTF 05156-5-2018 está siendo cuestionada por la actora en un proceso contencioso administrativo. Para acreditarlo, la Sunat anexa copia de la demanda y del auto admisorio en el expediente 12261-

¹⁰ Artículo 46, inciso 4 del anterior código



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03160-2019-PA/TC
LIMA
SULFATO DE COBRE S.A.

2018-0-1801-JR-CA-21¹¹.

10. De la revisión de dichas piezas procesales, se advierte que, en efecto, una de las pretensiones coincide con la pretensión principal de este proceso de amparo, es decir, que no se le cobren intereses moratorios respecto del tiempo que, más allá de los plazos legales, tomó la administración tributaria en resolver las impugnaciones de la contribuyente en sede administrativa.
11. Sin embargo, nótese que esa demanda contencioso-administrativa data de 11 de octubre de 2018, es decir, se presentó posteriormente a la presente demanda de amparo. Por ello, no resulta aplicable la causal de improcedencia de la demanda prevista en el artículo 7, inciso 3 del Nuevo Código Procesal Constitucional¹², pues el supuesto ahí regulado opera cuando la demanda paralela al amparo fue **previa**, lo que no acontece en el presente caso.
12. Tampoco cabe alegar litispendencia, pues conforme al artículo 7, inciso 5 del Nuevo Código Procesal Constitucional¹³, esta causal de improcedencia opera cuando el proceso paralelo es de naturaleza constitucional y no contencioso administrativa como en el presente caso.
13. 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/TC¹⁴, 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

¹¹ Cfr. escrito 002914-22-ES, de 1 de junio de 2022, que obra en el cuaderno del Tribunal Constitucional

¹² Artículo 5, inciso 3 del anterior código

¹³ Artículo 5, inciso 6 del anterior código

¹⁴ Publicada en el diario oficial *El Peruano* el 11 de febrero de 2023



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03160-2019-PA/TC
LIMA
SULFATO DE COBRE S.A.

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”¹⁵.

“[...] 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”¹⁶.

“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”¹⁷.

14. Por tanto, en virtud de las razones arriba expuestas y teniendo en cuenta el desarrollo del procedimiento contencioso tributario descrito en el fundamento 3 del presente voto singular, el cobro de intereses moratorios durante el tiempo en que la administración tributaria excedió el plazo legal para resolver, sin culpa del administrado, vulnera los derechos de petición y de propiedad.
15. Por otro lado, en relación a la pretensión accesorio consistente en que la actualización de la deuda tributaria confirmada mediante la RI 0150140008935, desde el momento en que transcurrió el plazo

¹⁵ Fundamento 50

¹⁶ Fundamento 52

¹⁷ Fundamento 59



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 03160-2019-PA/TC
LIMA
SULFATO DE COBRE S.A.

establecido en los artículos 142 y 150 del Código Tributario para resolver reclamación y apelación, respectivamente, se realice sobre la base del índice de Precios al Consumidor (IPC), factor que refleja el valor del dinero en el tiempo.

16. Al respecto, se debe señalar que, dado que, como se desarrolla en el presente voto singular, considero que debe inaplicarse el cobro de intereses moratorios respecto de los periodos que van más allá de los plazos legales para resolver las impugnaciones de la demandante en sede administrativa, **la lógica consecuencia de ello, es que se aplique el resto del artículo 33 del TUO del Código Tributario**, lo que incluye la regla que durante la suspensión del cómputo de los intereses moratorios, por vencimiento de los plazos legales, la deuda tributaria se actualizará conforme al IPC.
17. 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 **FUNDADA** la demanda.
 2. **DISPONER** que la Sunat efectúe el cálculo de los intereses moratorios sin aplicar la regla del cobro de intereses moratorios durante el tiempo en exceso que, respecto del plazo legal establecido, tomó la administración tributaria para resolver los medios impugnatorios planteados por la recurrente, devolviendo el monto cancelado en exceso por la demandante y aplicando la regla de actualización de la deuda tributaria según el índice de precios al consumidor ya prevista en el artículo 33 del TUO del Código Tributario.
 3. **ORDENAR** a la parte demandada el pago de costos procesales, cuya liquidación se efectuará en ejecución de sentencia.
- S.

PACHECO ZERGA