Firmado digitalmente por:
PACHECO ZERGA LUZ IMELDA FIR 02860240 hard
Motivo: En señal de conformidad
Fecha: 07/04/2025 14:31:52-0500

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Pleno. Sentencia 97/2025

EXP. N.° 03897-2021-PA/TC
LIMA
HAROLD FERNANDO CÁRDENAS SOLANO

Firmado digitalmente por:
ALZAMORA CARDENAS VICTOR ANDRES FIR 06283988 hard
Motivo: Doy fe
Fecha: 21/04/2025 17:59:41-0500

Firmado digitalmente por:
DOMINGUEZ HARO Helder FAU 20217267618 soft
Motivo: En señal de conformidad
Fecha: 21/04/2025 11:59:39-0500

SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

En Lima, a los 26 días del mes de marzo de 2025, en sesión de Pleno Jurisdiccional, los magistrados Domínguez Haro, (vicepresidente), Morales Saravia, Gutiérrez Ticse, Monteagudo Valdez, Ochoa Cardich y Hernández Chávez han emitido la presente sentencia. La magistrada Pacheco Zerga (presidenta) emitió voto singular, que se agrega. Los magistrados intervinientes firman digitalmente en señal de conformidad con lo votado.

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/2025/03897-2021-AA.pdf

ASUNTO

Recurso de agravio constitucional interpuesto por don Harold Fernando Cárdenas Solano contra la Resolución 8, de fecha 14 de octubre de 2021[1], expedida por la Segunda Sala Constitucional de la Corte Superior de Justicia de Lima, que declaró improcedente la demanda de autos.

Firmado digitalmente por:
MORALES SARAVIA Francisco Humberto FAU 20217267618 soft
Motivo: En señal de conformidad
Fecha: 08/04/2025 15:59:00-0500

ANTECEDENTES

Con fecha 18 de febrero de 2020, don Harold Fernando Cárdenas Solano interpone demanda de amparo[2] contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (Sunat) y el Tribunal Fiscal, solicitando la tutela de su derecho al plazo razonable y del principio de razonabilidad en el cobro de intereses. La finalidad de la demanda es cuestionar el procedimiento contencioso-tributario iniciado con la Resolución de Ejecución Coactiva 000-2017-195 (en adelante el expediente coactivo); que se declare la nulidad de todo lo actuado en dicho expediente coactivo; que se disponga el levantamiento de todos los embargos dictados y trabados en el expediente coactivo; que se ordene la devolución total de los montos indebidamente cobrados más los intereses generados hasta la fecha de su devolución efectiva; y que se ordene el cálculo correcto de los intereses moratorios de su deuda tributaria sin aplicar la regla del cobro de intereses moratorios durante el tiempo en exceso, que, respecto del plazo legal establecido, se tomó la Sunat y el Tribunal Fiscal para resolver los recursos de reclamación y apelación interpuestos en sede administrativa.

Firmado digitalmente por:
GUTIERREZ TICSE Luis Gustavo FAU 20217267618 soft
Motivo: En señal de conformidad
Fecha: 10/04/2025 09:02:55-0500

[1] Foja 136.
[2] Foja 53.

Firmado digitalmente por:
HERNANDEZ CHAVEZ PEDRO ALFREDO FIR 09618150 hard
Motivo: En señal de conformidad
Fecha: 08/04/2025 13:05:01-0500

Firmado digitalmente por:
OCHOA CARDICH Cesar Augusto FIR 06626828 hard
Motivo: En señal de conformidad
Fecha: 07/04/2025 17:45:55-0500

Firmado digitalmente por:
MONTEAGUDO VALDEZ Manuel FAU 20217267618 soft
Motivo: En señal de conformidad
Fecha: 16/04/2025 16:44:49-0500

En resumen, el recurrente alega que la violación a sus derechos fundamentales se originó por la demora arbitraria del Tribunal Fiscal al resolver su recurso de apelación interpuesto contra la Resolución de Gerencia N.° 0003X4000/2013-000096, de fecha 16 de abril de 2013, que declaró infundado su recurso de reclamación interpuesto contra la Resolución de Intendencia N.° 3B0000/2012-000362 –que le atribuyó responsabilidad solidaria, en su calidad de gerente, de las liquidaciones de cobranzas de la empresa Dore Industrial S.A.C., en Liquidación–. Así, refiere que su recurso de apelación fue resuelto a través de la RTF N.° 11309-A-2016, de fecha 2 de diciembre de 2016, lo que determinó que la Ejecutora Coactiva Centralizada de la Sunat le inicie la cobranza coactiva de una deuda tributaria derivada del procedimiento de fiscalización aduanera del periodo 2007, incluyendo intereses irrazonablemente elevados al sumarse aquellos generados durante el lapso de tiempo en que el Tribunal Fiscal se demoró en pronunciarse en torno a dicha impugnación, menoscabando su derecho fundamental al plazo razonable. Aduce que la Sunat vulneró el principio de razonabilidad al ejecutarle coactivamente una suma exorbitante por concepto de intereses, pese a que la dilación es íntegramente atribuible a la demora arbitraria del Tribunal Fiscal.

Mediante Resolución 1, de fecha 3 de agosto de 2020[3], el Decimoprimer Juzgado Constitucional Subespecializado en Asuntos Tributarios, Aduaneros e Indecopi de Lima declara improcedente la demanda, tras entender que esta fue interpuesta de modo extemporáneo, pues, en su opinión, el cómputo del plazo para su presentación debe efectuarse desde el 13 de marzo de 2018, fecha en que se le notificó al demandante la Resolución Coactiva N.° 0002017002935[4]. Por esta razón, al 18 de febrero de 2020, había vencido el plazo para su interposición.

La Sala superior revisora, mediante Resolución 8, del 14 de octubre de 2021[5], confirmando la apelada, declara improcedente la demanda, por estimar que la cuestión litigiosa debe ser dilucidada en la vía ordinaria, a través de un proceso contencioso-administrativo, además de que la demanda ha sido presentada fuera de plazo.

[3] Foja 90.
[4] Foja 19.
[5] Foja 136.

Mediante auto del Tribunal Constitucional, de fecha 11 de marzo de 2022, se admite a trámite la demanda en esta sede, y se corre traslado de la misma y sus recaudos, así como de las resoluciones judiciales de primera y segunda instancia y del recurso de agravio constitucional, a la parte demandada, para que en el plazo de 10 días hábiles ejerciten su derecho de defensa.

Con fecha 7 de julio de 2022, mediante escrito con registro 003521-22-ES, la Sunat deduce las excepciones de falta de agotamiento de la vía previa y de prescripción, y contesta la demanda solicitando que sea declarada improcedente o infundada. Afirma que el proceso contencioso-administrativo es la vía ordinaria igualmente satisfactoria para el trámite de la pretensión. Asimismo, argumenta que la aplicación de intereses moratorios no vulnera *per se* derecho constitucional alguno; por el contrario, cumple una finalidad constitucionalmente valiosa que justifica su aplicación en todo supuesto en que se haya incurrido en el incumplimiento del deber de contribuir, principalmente si tienen una finalidad compensatoria y no sancionadora. Alega que los intereses moratorios no tienen por finalidad infringir represión en el contribuyente, sino compensar al Estado por el no pago oportuno de la deuda tributaria; y que ha cobrado intereses moratorios sólo hasta el 14 de julio de 2015, sin aplicar la TIM luego de vencido el plazo legal para resolver.

Mediante escrito de fecha 8 de julio de 2022, con registro 003572-22-ES, el procurador público del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal, contesta la demanda solicitando que sea declarada improcedente o infundada. Expresa que no existe amenaza o acto concreto de afectación que acredite la vulneración alegada; que la pretensión, al tratarse de actuaciones administrativas, debió efectuarse en la vía contenciosa-administrativa, que cuenta con etapa probatoria; que la demanda fue interpuesta fuera del plazo de 60 días previsto en el artículo 45 del Código Procesal Constitucional; que la demora del Tribunal Fiscal en resolver la apelación de la recurrente no constituye arbitrariedad, porque el caso resultaba complejo; y que los intereses moratorios no vulneran derecho ni principio alguno, pues cumplen una finalidad constitucionalmente valiosa, ya que integran y posibilitan el deber de contribuir, debido a que no sólo se generan para resarcir al Estado por el incumplimiento del deber constitucional, sino que constituyen un mecanismo disuasivo del incumplimiento del deber de contribuir. Asimismo, sostiene que no existe dilación indebida en el trámite del

procedimiento tributario, por cuanto la controversia corresponde a operaciones complejas que ameritan un análisis minucioso no solo de los medios probatorios aportados, sino también de la normativa aplicable.

FUNDAMENTOS

Delimitación del petitorio

1. Conforme se desprende la demanda y del recurso de agravio constitucional, en el presente caso se aprecia que el recurrente solicita la tutela de sus derechos al plazo razonable y de propiedad, así como del principio de razonabilidad en el cobro de intereses moratorios, presuntamente vulnerados en el trámite del Expediente coactivo 000-2017-195, razón por la cual solicita la nulidad de todo lo actuado en dicho expediente coactivo; se disponga el levantamiento de todos los embargos dictados y trabados en el expediente coactivo; se ordene la devolución total de los montos indebidamente cobrados, más los intereses generados hasta la fecha de su devolución efectiva; y se ordene el cálculo correcto de los intereses moratorios de su deuda tributaria sin aplicar la regla del cobro de intereses moratorios durante el tiempo en exceso que, respecto del plazo legal establecido, se tomó la Sunat y el Tribunal Fiscal para resolver los recursos de reclamación y apelación interpuestos en sede administrativa.

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 sólo 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, pretensiones relacionadas con el cuestionamiento de resoluciones administrativas que pretendan el cobro de deudas tributarias que incluyan intereses moratorios, o que se encuentren vinculadas al cuestionamiento de la demora en la emisión de una resolución administrativa en la que se presuma la aplicación de intereses moratorios luego de vencido el plazo legal para resolver dicho recurso, deben ser evaluadas en el proceso contencioso-administrativo, por ser dicha vía procesal igualmente satisfactoria al amparo para el análisis de este tipo de petitorio; esto de conformidad con el artículo 7, inciso 2 del Nuevo Código Procesal Constitucional.

Análisis de la controversia

4. Teniendo en cuenta 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 imputada a él en su calidad de gerente general de la empresa Dore Industrial SAC en Liquidación –deuda que derivada del procedimiento de fiscalización aduanera del periodo 2007, realizado contra la referida empresa y en la cual se habría acogido indebidamente al beneficio de restitución simplificada de derechos aduaneros (drawback)–; intereses que se habrían generado durante el tiempo que, en exceso, le tomó a la parte emplazada resolver sus recurso de reclamación y apelación interpuestos en sede administrativa.

5. A mayor abundamiento, de los actuados se ha podido apreciar que, si bien la Resolución de Gerencia N.° 0003X4000/2013-000096, de fecha 16 de abril de 2013[6], (que resolvió la reclamación del recurrente) fue emitida dentro del plazo establecido en el artículo 142 del Código Tributario; esto no sucedió con el recurso de apelación, el cual se interpuso el 16 de agosto de 2013 y se resolvió por la RTF 11309-A-2016 del 2 de diciembre de 2016[7], habiendo transcurrido

[6] Foja 3.
[7] Foja 12.

más de 3 años para la emisión de 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 en este extremo, y otorgar a la recurrente el plazo de 30 días hábiles contados desde la fecha de notificación de la presente sentencia, a los efectos de que, de considerarlo pertinente, acuda al proceso contencioso- administrativo a solicitar tutela jurisdiccional, por ser dicha vía procesal la idónea para el análisis de su pretensión referida al cobro de los intereses moratorios, proceso en el cual se deberá observar la regla sustancial antes referida, para su resolución definitiva. Cabe precisar que es en dicha vía procesal en la que corresponderá revisar la liquidación o reliquidación del monto de dichos intereses.

7. En cuanto a la nulidad de todo lo actuado en el Expediente coactivo 000-2017-195, así como el levantamiento de todos los embargos dictados y trabados en el expediente coactivo, y la devolución de los importes cobrados por conceptos de intereses moratorios generados fuera del plazo legal, también dichos extremos de la demanda deben ser declarados improcedentes, en aplicación del artículo 7.2 del Nuevo Código Procesal Constitucional, porque el proceso contencioso-administrativo constituye la vía igualmente satisfactoria en la que el demandante puede reclamar la devolución de dichos montos; 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.

8. Finalmente, en cuanto a las excepciones de falta de agotamiento de la vía previa y de prescripción, se deja a salvo el derecho de la parte emplazada para que, en su oportunidad, pueda presentarlas ante el juez contencioso-administrativo competente, y sean resueltas conforme a ley.

Por estas consideraciones, 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 de los intereses moratorios.

Publíquese y notifíquese.

SS.

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

PONENTE GUTIÉRREZ TICSE

EXP. N.° 03897-2021-PA/TC
LIMA
HAROLD FERNANDO CÁRDENAS SOLANO

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"[8].

2. Por tales motivos, la demandante se encontraba eximida de agotar la vía previa porque no existe una vía previa que permita a la administración inaplicar normas legales, conforme al artículo 43, inciso 3, del Nuevo Código Procesal Constitucional[9].

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[10]:

    - Mediante la Resolución de Intendencia Nro. 000 3B0000/2012-000362 se declaró responsable solidario a la demandante por las deudas determinadas a la empresa Dore Industrial SAC en Liquidación, dada la emisión de la Resolución de Intendencia Nro. 000 3B0000/2007-000505 y la Resolución de Gerencia Nro. 000 3B00/2007-000234, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 422 de la Ley

[8] Fundamento 66.
[9] Artículo 46, inciso 3 del anterior código.
[10] Información contenida en el Escrito 003572-22-ES de fecha 8 de julio de 2022, que obra en el cuadernillo del Tribunal Constitucional.

General de Sociedades, y a lo establecido en el primer párrafo, numeral 2 del artículo 16 del TUO del Código Tributario, aprobado por D.S Nro 135-99-EF y sus modificatorias, al haber actuado con dolo en el acogimiento indebido al Drawback por la empresa Dore Industrial SAC en liquidación, en razón a que a la fecha de la presentación de las Solicitudes de Restitución de Derechos Arancelarios, la demandante ocupaba el cargo de Gerente en dicha empresa y en la fecha que se notificaron las Liquidaciones de Cobranza Nros. 000-07-011602, 000-07- 011606, 000-07-011608, 000-07-011609, 000-07-011610, 000-07-011611, 000-07-011612, 000-07-011613, 000-07-011614 y 000-07-011615, ocupaba el cargo de Gerente General.

- El 30.01.2012, el Tribunal Fiscal emitió la Resolución (RTF) Nro. 01577-A-2012 mediante la cual confirmó la Resolución de Intendencia Nro. 000 3B0000/2009- 000493, de fecha 14.12.2009 emitida por la Intendencia de Fiscalización y Gestión de Recaudación Aduanera, que declaró infundado el Recurso de Reclamación contra la Resolución de Intendencia Nro. 000 3B0000/2007-000505, la cual ordenó el reembolso del monto indebidamente restituido en las Solicitudes de Restitución de Derechos Arancelarios Nros. 235-2003-12-004901, 235-2004- 13-001258, 235-2004-13-001996, 235-2004-13-003239, 235-2005-13-000227, 235-2005-13-002242, 235-2005-13-002811, 235-2005-13-003572, 235-2005-13- 004616 y 235-2005-13-005725 y la Resolución de Gerencia Nro. 000 3B00/2007- 000234, que impuso las sanciones de multa por la comisión de la infracción prevista en el inciso i) del artículo 103 de Ley General de Aduanas, aprobada por Decreto Legislativo Nro. 809.

- El 29.08.2012, la demandante interpuso Recurso de Reclamación contra la Resolución de Intendencia Nro. 000 3B0000/2012-000362, la cual atribuye responsabilidad solidaria de las liquidaciones de cobranzas de la empresa DORE INDUSTRIAL SAC EN LIQUIDACIÓN.

- El 16.04.2013, la Administración Tributaria emitió la Resolución de Gerencia Nro. 000-3X4000/2013-000096,

mediante la cual se declaró INFUNDADO el Recurso de Reclamación.

- El 16.08.2013, ingresó al Tribunal Fiscal el Recurso de Apelación formulado por el demandante, contra la Resolución de Gerencia Nro. 000-3X4000/2013-000096, signado con Expediente de Apelación Nro. 2013012840.

- El 02.12.2016, el Tribunal Fiscal emitió la Resolución (RTF) Nro. 11309-A-2016, mediante la cual se resolvió lo siguiente: CONFIRMAR la Resolución de Gerencia Nro. 000-3X4000/2013-000096 por la Intendencia Nacional de Prevención del Contrabando y Fiscalización Aduanera. Como se advierte, pasaron más de 3 años desde que el caso ingresó al Tribunal Fiscal y fue resuelto, excediendo el plazo previsto legalmente.

4. 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.

5. 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 Constitucional[11] 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

[11] Artículo 46, inciso 4 del anterior código.

remito a mi voto singular emitido en el expediente 03525-2021-PA/TC.

6. 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[12], 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"[13].
>
> "[…] 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

[12] Publicada en el diario oficial *El Peruano* el 11 de febrero de 2023.
[13] Fundamento 50.

> contenido constitucionalmente protegido de los derechos fundamentales de petición y de propiedad"[14].
>
> "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"[15].

7. Por tanto, en virtud de las razones arriba expuestas y teniendo el cuante 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. Asimismo, considero que se debe aplicar la regla prevista en el **artículo 33 del TUO del Código Tributario**, referida a que, durante la suspensión del cómputo de los intereses moratorios, por vencimiento de los plazos legales, la deuda tributaria se actualizará conforme al IPC.

8. 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.

---

[14] Fundamento 52.
[15] Fundamento 59.

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