



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Pleno. Sentencia 98/2025

EXP. N.º 04930-2019-PA/TC
LIMA
NEXO LUBRICANTES S.A

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.

ASUNTO

Recurso de agravio constitucional interpuesto por Nexo Lubricantes S. A. contra la resolución de folios 320, de fecha 10 de julio de 2019, expedida por la Segunda Sala Constitucional de la Corte Superior de Justicia de Lima, que declaró improcedente la demanda de autos.

ANTECEDENTES

Con fecha 15 de enero de 2018¹, Nexo Lubricantes S. A. interpone demanda de amparo contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (Sunat) y el Tribunal Fiscal. 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, producidas por la demora de las emplazadas en resolver los recursos impugnatorios que interpuso, que vienen devengando y aplicando intereses moratorios fuera del plazo legal para resolver tales recursos. Por tal razón, pide la inaplicación del artículo 33 del Código Tributario y de la Tercera Disposición Complementaria y Transitoria del Decreto Legislativo 981, en cuanto a la aplicación de intereses moratorios sobre la deuda tributaria relativa a: (i) la Resolución de Determinación N° 01200030019350, relativa al Impuesto a la Renta (IR) del ejercicio 2007, y (ii) la Resolución de Multa N° 0120020015616, emitida en aplicación del numeral 1, del artículo 178 del Código Tributario, relativa al IR 2007; y que se mantenga dicho interés únicamente por los periodos de impugnación (apelación),

¹ Foja 125.





TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04930-2019-PA/TC
LIMA
NEXO LUBRICANTES S.A

dentro del plazo previsto en el artículo 150 del Código Tributario. Asimismo, solicita que se deje sin efecto el cobro de intereses moratorios desde el momento en que se superó el plazo previsto en el artículo 150 del Código Tributario para que el Tribunal Fiscal resolviera su recurso de apelación.

Aduce que resulta arbitrario que la demora en el trámite del procedimiento administrativo, imputable por entero a la Administración pública, le sea trasladada a través de la aplicación de intereses moratorios. Afirma que la demora del Tribunal Fiscal en resolver su recurso de apelación ha ocasionado que los intereses continúen devengándose, de manera que una parte importante del monto que actualmente se debe, corresponde a intereses moratorios acumulados, consecuencia directa de la falta de diligencia de las autoridades estatales en resolver oportunamente las impugnaciones.

El Decimoprimer Juzgado Constitucional de Lima Sub Especializado en Asuntos Tributarios, Aduaneros e Indecopi, con fecha 23 de enero de 2018, declara improcedente *in limine* la demanda², por considerar que, a la fecha, no existe amenaza cierta e inminente de los derechos constitucionales invocados, pues en el presente caso aún no se ha determinado la deuda tributaria que le corresponde al recurrente, ya que todavía se encuentra pendiente de resolución el recurso de apelación que formuló en contra de la Resolución de Intendencia 0150140009021. Agrega que la existencia y eventual exigibilidad del pago de intereses moratorios, se encuentra en función a la existencia de la deuda principal tributaria que determinará el Tribunal Fiscal al emitir pronunciamiento, o no.

A su turno, la Segunda Sala Constitucional de la Corte Superior de Justicia de Lima, mediante Resolución 7, de fecha 10 de julio de 2019³, confirma la apelada, por similares consideraciones.

Mediante auto de fecha 10 de mayo de 2022, se admite a trámite la demanda de amparo en sede del Tribunal Constitucional, y se confiere a las partes emplazadas un plazo de diez (10) días hábiles para que, en ejercicio de su derecho de defensa, aleguen lo que juzguen pertinente.

² Foja 174.

³ Foja 320.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04930-2019-PA/TC
LIMA
NEXO LUBRICANTES S.A

Con fecha 11 de julio de 2022⁴, la Procuraduría Pública de la Sunat deduce la excepción de falta de agotamiento de la vía administrativa y contesta la demanda alegando que la deuda materia de litis ha sido pagada y extinguida, incluyendo los intereses moratorios, por lo que la presente demanda deviene improcedente por sustracción de la materia. Alega que el proceso contencioso-administrativo constituye una vía igualmente satisfactoria, a la cual debió acudir el recurrente para dilucidar su pretensión; 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 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 el incumplimiento del contribuyente de su deber de contribuir; que el derecho al plazo razonable no es equiparable al cumplimiento del plazo legal, por lo que excederse en este último 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; y que la demora de la Administración en la resolución del procedimiento contencioso tributario de la recurrente, se encuentra justificada por la complejidad de las operaciones analizadas.

De igual manera, mediante escrito de fecha 3 de agosto de 2022⁵, el procurador adjunto a cargo de los Asuntos Judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas (MEF), en representación del Tribunal Fiscal, contesta la demanda solicitando que sea declarada improcedente o infundada. Sostiene que la pretensión de la recurrente tiene una naturaleza infraconstitucional, por lo que corresponde ser tramitada en la vía contencioso-administrativa, la cual cuenta con una estación probatoria adecuada para dilucidar el caso materia de autos; que el Tribunal

⁴ Escrito con registro 003612-22-ES.

⁵ Escrito con registro 004118-22-ES.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04930-2019-PA/TC
LIMA
NEXO LUBRICANTES S.A

Constitucional, conforme a lo resuelto en procesos similares, debió disponer la admisión a trámite de la demanda ante el juez constitucional de primera instancia, y no tramitarla directamente en su sede; que no existe lesión a los derechos invocados, porque, a la fecha de presentación de la demanda, no se había agotado la vía previa; que la demanda deviene improcedente por sustracción de la materia, ya que la deuda materia de litis ha sido cancelada en su totalidad, incluyendo los intereses moratorios; que el cobro de intereses no afecta derecho constitucional alguno, debido a que los intereses moratorios se generan única y exclusivamente por la verificación de una conducta antijurídica del contribuyente, esto es, por el incumplimiento de su deber de contribuir; y que no existió una dilación indebida en el trámite del procedimiento contencioso-tributario, pues la controversia planteada por la actora se refiere operaciones complejas.

FUNDAMENTOS

Delimitación del petitorio

1. La recurrente pretende la inaplicación del artículo 33 del Código Tributario y de la Tercera Disposición Complementaria y Transitoria del Decreto Legislativo 981, en cuanto a la aplicación de intereses moratorios sobre la deuda tributaria relativa a: (i) la Resolución de Determinación N° 01200030019350, relativa al Impuesto a la Renta del ejercicio 2007; y (ii) la Resolución de Multa N° 0120020015616, emitida en aplicación del numeral 1, del artículo 178 del Código Tributario, relativa al IR 2007; y que se mantenga dicho interés únicamente por los periodos de impugnación (apelación), dentro del plazo previsto en el artículo 150 del Código Tributario. Asimismo, pide que se deje sin efecto el cobro de intereses moratorios desde el momento en que se superó el plazo previsto en el artículo 150 del Código Tributario para que el Tribunal Fiscal resolviera su recurso de apelación.
2. Denuncia la vulneración 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; lesiones que se habrían producido por la demora de las emplazadas en resolver



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04930-2019-PA/TC
LIMA
NEXO LUBRICANTES S.A

sus recursos impugnatorios, que vendrían devengando y aplicando intereses moratorios fuera del plazo legal para resolver tales recursos.

Sobre el precedente en materia tributaria

3. 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.

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.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04930-2019-PA/TC
LIMA
NEXO LUBRICANTES S.A

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

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

4. En tal sentido, pretensiones relacionadas con el cuestionamiento de resoluciones administrativas que pretendan el cobro de deudas tributarias que incluyan intereses moratorios, o que se encuentren vinculadas al cuestionamiento de la demora en la emisión de una resolución administrativa en la que se presume la aplicación de intereses moratorios luego de vencido el plazo legal para resolver dicho recurso, deben ser evaluadas en el proceso contencioso-administrativo, por ser dicha vía procesal igualmente satisfactoria al amparo para el análisis de este tipo de petitorio; esto de conformidad con el artículo 7.2 del Nuevo Código Procesal Constitucional.

Análisis de la controversia

5. A la luz de las reglas del precedente constitucional antes citado y de la pretensión demandada, se advierte que, en el presente caso, corresponde aplicar la regla procesal antes descrita, pues la parte demandante viene solicitando la inaplicación de los intereses moratorios devenidos de la deuda tributaria correspondiente al IR del ejercicio 2007 y su correspondiente multa. Razón por la cual, corresponde declarar la improcedencia de la demanda.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04930-2019-PA/TC
LIMA
NEXO LUBRICANTES S.A

6. A mayor abundamiento, de los actuados se ha podido apreciar que, si bien durante el trámite del recurso de reclamación no hubo demora por parte de la Administración; sin embargo, han transcurrido aproximadamente 10 años entre la fecha de interposición del recurso de apelación⁶ y su resolución definitiva con la emisión Resolución del Tribunal Fiscal 01833-11-2020⁷, pues dicha impugnación data del 19 de mayo de 2010 y la citada resolución administrativa tiene por fecha 19 de febrero de 2020. Posteriormente, mediante Resolución N.º 0110060060040, del 12 de marzo de 2020, se dispuso el inicio del procedimiento de ejecución coactiva, el mismo que finalizó con el pago de la deuda efectuada por la recurrente, el 6 de mayo de 2020⁸. Tales hechos deberán ser valorados por el juez del proceso contencioso en su oportunidad.
7. Siendo ello así, corresponde declarar la improcedencia de la demanda y otorgar a la 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 y de acogerse al silencio administrativo negativo, 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.
8. Por último, en cuanto a que se deje sin efecto el cobro realizado por la Administración tributaria por conceptos de intereses moratorios generados fuera del plazo legal para resolver los recursos impugnatorios al interior del procedimiento contencioso tributario relativos al IR del año 2007; también corresponde declarar la improcedencia de la demanda. Esto porque, si bien es cierto que el 6 de mayo de 2020 la demandante canceló la totalidad de la deuda que se le imputó; no debe perderse de vista que el proceso contencioso-administrativo constituye la vía igualmente satisfactoria en la cual la demandante puede reclamar la devolución de los montos que indebidamente se le hubieran cobrado por los intereses capitalizados y moratorios generados

⁶ Foja 90.

⁷ Escrito con registro 003612-22-ES.

⁸ Cfr. Informe N.º 000015-2022-SUNAT/7D4100, de foja 144 del escrito con registro 003612-22-ES.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04930-2019-PA/TC
LIMA
NEXO LUBRICANTES S.A

fuera de los plazos legales con los que contaba la Administración tributaria para resolver sus recursos de reclamación y apelación. Sumado a ello, en cuanto a esta pretensión, la demandante tampoco 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.
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 de los intereses moratorios generados fuera de los plazos legales establecidos en el Código Tributario.

Publíquese y notifíquese.

SS.

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

PONENTE GUTIÉRREZ TICSE



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04930-2019-PA/TC
LIMA
NEXO LUBRICANTES 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”⁹.
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 Constitucional¹⁰.
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 siguiente¹¹:
 - Con fecha 16 de diciembre 2009, el contribuyente presentó recurso de reclamación mediante Expediente N° 0150340010297, impugnando la deuda contenida en las resoluciones de determinación y de multa, En su recurso de reclamación, el contribuyente impugnó la Resolución de Determinación N° 012-003-0019350 y la Resolución de Multa N° 012-002-0015616 vinculada a esta, correspondiente al ejercicio gravable 2007.

⁹ Fundamento 66

¹⁰ Artículo 46, inciso 3 del anterior código

¹¹ Información contenida en el Escrito 003612-22-ES, que obra en el cuadernillo del Tribunal Constitucional



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04930-2019-PA/TC
LIMA
NEXO LUBRICANTES S.A

- Con fecha 31 de marzo de 2010, Sunat emitió la Resolución de Intendencia N.º 0150140009021, que declaró fundada en parte la reclamación interpuesta. Asimismo, declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N.º 012-003-0019350 emitida por Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 y la Resolución de Multa N.º 012-002-0015616, girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178.º del Código Tributario
 - Mediante Expediente N.º 0150350006158 de fecha 26 de mayo de 2010, el contribuyente interpuso recurso de apelación contra la Resolución de Intendencia N.º 0150140009021, en el extremo que declaró infundada la reclamación.
 - El expediente administrativo ingresó al Tribunal Fiscal (TF), el 19 de mayo de 2010, emitiéndose la Resolución (RTF) 01833-11-2020 de fecha 19 de febrero de 2020, en la que se confirmó la RI en el extremo apelado. Es decir, habiendo vencido el plazo para resolver en exceso de 8 años, 8 meses y 11 días.
 - Posteriormente, mediante Resolución N.º 0110060060040, del 12 de marzo de 2020, se dispuso el inicio del procedimiento de ejecución coactiva, el mismo que finalizó con el pago de la deuda efectuada por la recurrente, el 6 de mayo de 2020¹².
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 de amparo, 15 de enero de 2018¹³, 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 Constitucional¹⁴.
5. La Sunat aduce que, en el transcurso del procedimiento administrativo, se produjo el pago de la deuda que es materia de

¹² Cfr. Informe N.º 000015-2022-SUNAT/7D4100, de foja 144 del escrito con registro 003612-22-ES.

¹³ Foja 125

¹⁴ Artículos 46, inciso 4 y artículo 5. Inciso 4 del anterior código



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04930-2019-PA/TC
LIMA
NEXO LUBRICANTES S.A

controversia. Al respecto, 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. Sin embargo debe señalarse lo siguiente: a) esta causal de improcedencia ya no está prevista en el Nuevo Código Procesal Constitucional, 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 Constitucional¹⁵, también es cierto que el citado artículo 1, habilita al juez constitucional, 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

¹⁵ También segundo párrafo del artículo 1 del anterior código, vigente cuando se interpuso la demanda



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04930-2019-PA/TC
LIMA
NEXO LUBRICANTES S.A

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 Constitucional¹⁶ 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. 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/TC¹⁷, 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 propiedad¹⁸.

“[...] 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 propiedad¹⁹.

¹⁶ Artículo 46, inciso 4 del anterior código

¹⁷ Publicada en el diario oficial *El Peruano* el 11 de febrero de 2023

¹⁸ Fundamento 50

¹⁹ Fundamento 52



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04930-2019-PA/TC
LIMA
NEXO LUBRICANTES S.A

“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”²⁰.

10. 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.
11. 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.

²⁰ Fundamento 59



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04930-2019-PA/TC
LIMA
NEXO LUBRICANTES S.A

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

S.

PACHECO ZERGA