



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Pleno. Sentencia 173/2024

EXP. N.º 02503-2021-PA/TC
LIMA
CITIBANK DEL PERÚ SA

SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

En Lima, a los 26 días del mes de abril de 2024, los magistrados Morales Saravia (presidente), Gutiérrez Ticse, Domínguez Haro, Ochoa Cardich y Hernández Chávez han emitido la presente sentencia. La magistrada Pacheco Zerga (vicepresidenta), emitió un voto singular que se agrega. El magistrado Monteagudo Valdez, con fecha posterior, votó a favor de la sentencia. Los magistrados intervinientes firman digitalmente en señal de conformidad con lo votado.

ASUNTO

Recurso de agravio constitucional interpuesto por Citibank del Perú contra la Resolución 12, de fecha 8 de abril de 2021¹, 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 e improcedente la demanda de amparo de autos.

ANTECEDENTES

Con fecha 31 de octubre de 2018, Citibank del Perú interpone demanda de amparo², subsanada mediante escrito de fecha 17 de diciembre de 2018³, contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (Sunat) y el Tribunal Fiscal (TF). Solicita el cese de la afectación de los principios de culpabilidad, tipicidad, razonabilidad, no confiscatoriedad y el debido proceso, con motivo de la emisión y notificación, por parte de la Administración tributaria, de las multas emitidas por la supuesta comisión de la infracción tipificada en el numeral 1, del artículo 178 del Código Tributario, por el Impuesto a la Renta de los ejercicios 2002 y 2003 y a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los ejercicios gravables 2002 y 2003, imputando objetivamente responsabilidad tributaria a la empresa, sin seguirse el procedimiento sancionador previo.

¹ Foja 1073.

² Foja 465.

³ Foja 535.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02503-2021-PA/TC
LIMA
CITIBANK DEL PERÚ SA

Solicita también que se retrotraigan las cosas al estado anterior a la afectación del principio de razonabilidad y a los derechos de petición, de propiedad y de igualdad, que se origina por la actualización irrazonable de la supuesta deuda tributaria asociada a las resoluciones de determinación correspondientes al Impuesto a la Renta de los ejercicios 2002 y 2003, y a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2002 y 2003, además de las multas emitidas por la supuesta comisión de la infracción tipificada en el numeral 1, del artículo 178 del Código Tributario por los mencionados tributos y períodos, sobre la base de la tasa de interés moratorio (TIM), a todas luces irrazonable y desigual en comparación con aquella que paga la Administración tributaria por la devolución del pago indebido o por error. Por esta razón, solicita que se calcule sobre una tasa de interés moratorio razonable, como es aquella relativa a la tasa de devolución de pagos indebidos que efectúa la Sunat, y se efectúe respecto a la deuda devengada por el término legal de resolución de las impugnaciones administrativas.

Como pretensiones accesorias solicita que se deje sin efecto cualquier acto administrativo que contenga, confirme o ponga a cobro la deuda tributaria por las multas antes aludidas y los intereses moratorios por los impuestos a la renta de los ejercicios señalados, y en su caso que devuelva lo pagado por dicho concepto. Finalmente, pide que se disponga la quiebra de cualquier acto administrativo, para su correcta reliquidación aplicando una tasa de interés equivalente a la establecida para el supuesto de devolución de pagos indebidos o por error puntualmente, sobre la deuda por interés moratorio devengada por el término legal de resolución de las impugnaciones relativas al reclamo y la apelación administrativa.

El Decimoprimer Juzgado Constitucional, Subespecializado en Asuntos Tributarios, Aduaneros e Indecopi de Lima, mediante Resolución 2, de fecha 23 de enero de 2019, admite a trámite la demanda.

Con fecha 29 de marzo de 2019, el procurador adjunto a cargo de los Asuntos Judiciales del Ministerio de Economía (MEF), en representación del Tribunal Fiscal, formula la excepción de incompetencia por razón de materia y contesta la demanda⁴ expresando que no existe amenaza o acto

⁴ Foja 566.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02503-2021-PA/TC
LIMA
CITIBANK DEL PERÚ SA

concreto de afectación que acredite vulneración a los derechos constitucionales invocados, y que, en el supuesto negado de que lo hubiese, existe una vía procesal específica igualmente satisfactoria para resolver la litis propuesta (proceso contencioso-administrativo). Afirma que no existe dilación indebida porque la controversia contencioso-tributaria corresponde a operaciones complejas y que no puede considerarse que la aplicación de intereses moratorios y su capitalización constituya afectación a derecho constitucional alguno, pues si el contribuyente desea evitar el pago de intereses debe adecuar su conducta a lo que el ordenamiento exige, esto es, cumplir oportuna y debidamente con sus obligaciones tributarias. Alega, asimismo, que los intereses moratorios tributarios en el Perú nunca han sido exagerados o arbitrarios en lo que representan (costo de oportunidad, actualización de deuda impaga, riesgos) y que no constituyen, por su naturaleza, una sanción (ni económica, ni jurídica) y cumplen una importantísima función conductual disuasoria (del incumplimiento y del litigio temerario o estratégico).

Con fecha 29 de marzo de 2019, la Procuraduría Pública de Sunat deduce la excepción de falta de agotamiento de la vía administrativa y contesta la demanda⁵. Aduce que el proceso contencioso-administrativo constituye la vía idónea para el caso planteado; que el demandante no hizo uso del recurso de queja para cuestionar la supuesta demora de la Administración ni tampoco hizo uso del silencio administrativo negativo; que en el procedimiento de fiscalización se ha respetado el procedimiento administrativo sancionador previsto en los artículos 164 a 188 del Código Tributario; que en el procedimiento de fiscalización se ha respetado los principios de la potestad sancionadora prescritos en el artículo 171 del Código Tributario, como legalidad, tipicidad y proporcionalidad; que, asimismo, se ha respetado el derecho de defensa del demandante y que las multas impuestas al Citibank y los intereses moratorios no lesionan derecho o principio jurídico alguno.

El Decimoprimer Juzgado Constitucional, Subespecializado en Asuntos Tributarios, Aduaneros e Indecopi de Lima, mediante Resolución 4, de fecha 28 de agosto de 2019⁶, declara infundada la excepción de

⁵ Foja 826.

⁶ Foja 940.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02503-2021-PA/TC
LIMA
CITIBANK DEL PERÚ SA

incompetencia, fundada la excepción de falta de agotamiento de la vía administrativa deducida por la Sunat e improcedente la demanda, por considerar que el recurso de apelación no ha sido resuelto por el Tribunal Fiscal, por lo que lo alegado aún resulta prematuro.

La Sala competente, mediante Resolución 12, del 8 de abril de 2021⁷, confirma la apelada, por considerar que la demanda fue interpuesta sin haber agotado la vía administrativa y que en la actualidad ya se ha agotado la vía administrativa interna con la emisión de la Resolución del Tribunal Fiscal 09378-11-2019, la cual debe ser cuestionada en la vía contencioso-administrativa, puesto que constituye una vía igualmente satisfactoria para resolver la presente controversia, al contar también con facultades de plena jurisdicción en la que se puede brindar tutela adecuada al presente caso; máxime si de los fundamentos de hecho de la demanda y de la apelación no se justifica el proceso urgente del amparo.

FUNDAMENTOS

Delimitación del petitorio

1. En el caso de autos, la recurrente solicita el cese de la afectación de los principios de culpabilidad, tipicidad, razonabilidad, no confiscatoriedad y el debido proceso, con motivo de la emisión y notificación, por parte de la Administración tributaria, de las multas emitidas por la supuesta comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, por el Impuesto a la Renta de los ejercicios 2002 y 2003 y a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los ejercicios gravables 2002 y 2003, imputando objetivamente responsabilidad tributaria a la empresa, sin seguirse el procedimiento sancionador previo. Solicita también que se retrotraigan las cosas al estado anterior a la afectación del principio de razonabilidad y a los derechos de petición, de propiedad y de igualdad, que se origina por la actualización irrazonable de la supuesta deuda tributaria asociada a las resoluciones de determinación correspondientes al Impuesto a la Renta de los ejercicios 2002 y 2003 y a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2002

⁷ Foja 1073.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02503-2021-PA/TC
LIMA
CITIBANK DEL PERÚ SA

y 2003, además de las multas emitidas por la supuesta comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario por los mencionados tributos y períodos, sobre la base de la tasa de interés moratorio (TIM), a todas luces irrazonable y desigual en comparación con aquella que paga la Administración tributaria por la devolución del pago indebido o por error. Por tanto, solicita que se calcule sobre una tasa de interés moratorio razonable, como es aquella relativa a la tasa de devolución de pagos indebidos que efectúa la Sunat, y se efectúe respecto a la deuda devengada por el término legal de resolución de las impugnaciones administrativas. Como pretensiones accesorias solicita que se deje sin efecto cualquier acto administrativo que contenga, confirme o ponga a cobro la deuda tributaria y los intereses moratorios por los impuestos a la renta de los ejercicios señalados y, en su caso, que devuelva lo pagado por dicho concepto. Finalmente, pide que se disponga la quiebra de cualquier acto administrativo, para su correcta reliquidación aplicando una tasa de interés equivalente a la establecida para el supuesto de devolución de pagos indebidos o por error puntualmente, sobre la deuda por interés moratorio devengada por el término legal de resolución de las impugnaciones relativas al reclamo y la apelación 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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02503-2021-PA/TC
LIMA
CITIBANK DEL PERÚ SA

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 al cuestionamiento de resoluciones administrativas que pretendan el cobro de deudas tributarias que incluyan intereses moratorios, o que se encuentren vinculadas al cuestionamiento de la demora en la emisión de una



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02503-2021-PA/TC
LIMA
CITIBANK DEL PERÚ SA

resolución administrativa en la que se presume la aplicación de intereses moratorios luego de vencido el plazo legal para resolver dicho recurso, corresponden ser evaluadas en el proceso contencioso administrativo, por ser dicha vía procesal igualmente satisfactoria al amparo para el análisis de este tipo de petitorio, esto de conformidad con el artículo 7.2 del Nuevo Código Procesal Constitucional”.

Análisis de la controversia

4. Teniendo en cuenta 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, entre otras pretensiones, viene solicitando la inaplicación de los intereses moratorios devenidos de la deuda tributaria correspondiente al Impuesto a la Renta de los ejercicios 2002 y 2003. Razón por la cual, corresponde declarar la improcedencia de la demanda.
5. A mayor abundamiento, de los actuados se ha podido apreciar que, durante el trámite de los recursos de reclamación y apelación, hubo demora por parte de la Administración. En efecto, como se advierte de autos, la Resolución de Intendencia 0150140007015, de fecha 28 de diciembre de 2007⁸, fue apelada e ingresó al TF el 15 de abril de 2008 y fue resuelta por Resolución del Tribunal Fiscal 6088-1-2016, de fecha 24 de junio de 2016⁹. En cumplimiento de dicha RTF, se emitió la Resolución de Intendencia 0150150001491, de fecha 28 de febrero de 2017¹⁰, la cual fue apelada ingresando al TF el 26 de mayo de 2017 y resuelta por RTF 09378-11-2019, de fecha 17 de octubre de 2019¹¹. Como puede apreciarse de las fechas señaladas, el plazo para resolver los recursos interpuestos fue excedido. En ese sentido, tales hechos corresponden ser valorados por el juez del proceso contencioso en su oportunidad.

⁸ Foja 89.

⁹ Foja 240.

¹⁰ Foja 292.

¹¹ Foja 1024.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02503-2021-PA/TC
LIMA
CITIBANK DEL PERÚ SA

6. Siendo ello así, corresponde declarar la improcedencia de la demanda y otorgar a la recurrente el plazo de 30 días hábiles contados desde el día siguiente a la notificación de la presente sentencia, a los efectos de que, de considerarlo pertinente, acuda al proceso contencioso-administrativo a solicitar tutela jurisdiccional, por ser dicha vía procesal la idónea para el análisis de su pretensión referida al cobro de los intereses moratorios, proceso en el cual se deberá observar la regla sustancial antes referida, para su resolución definitiva.
7. En relación con el cuestionamiento de las multas impuestas, cabe precisar que esto no corresponde ser evaluado en el proceso de amparo, toda vez que requiere estación probatoria lata en la que se pueda dilucidar si la recurrente incurrió o no en la infracción imputada. Lo propio ocurre con el extremo referido al incremento irrazonable de la deuda por la aplicación de intereses moratorios, pues como se ha desarrollado en la presente sentencia, toda pretensión relacionada a dichos intereses debe ser dilucidada en la vía igualmente satisfactoria. Por tanto, ambas pretensiones son improcedentes en aplicación del artículo 7, inciso 2, del Nuevo Código Procesal Constitucional.
8. Por último, en cuanto a que se deje sin efecto el cobro realizado por la Administración tributaria y la devolución de los importes pagados por conceptos de intereses capitalizados y moratorios generados fuera del plazo legal para resolver los medios impugnatorios al interior del procedimiento contencioso tributario y la reliquidación de la deuda tributaria que se le imputa al recurrente; también corresponde declarar la improcedencia de la demanda en aplicación del artículo 7.2 del Nuevo Código Procesal Constitucional, dado que proceso contencioso-administrativo constituye la vía igualmente satisfactoria en la cual el demandante puede reclamar la devolución de los montos que indebidamente se hubiera pagado 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, 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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02503-2021-PA/TC
LIMA
CITIBANK DEL PERÚ SA

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 de los intereses moratorios.

Publíquese y notifíquese.

SS.

**MORALES SARA VIA
GUTIÉRREZ TICSE
DOMÍNGUEZ HARO
MONTEAGUDO VALDEZ
OCHOA CARDICH
HERNÁNDEZ CHÁVEZ**

PONENTE DOMÍNGUEZ HARO



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02503-2021-PA/TC
LIMA
CITIBANK DEL PERÚ SA

VOTO SINGULAR DE LA MAGISTRADA PACHECO ZERGA

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

1. Considero que el proceso constitucional de amparo es la vía idónea para brindar una adecuada tutela a los derechos invocados en el caso de autos, pues lo pretendido en la demanda de amparo –esto es, el no cobro de intereses moratorios durante el tiempo en que la administración tributaria excedió los plazos legales para resolver; así como la no aplicación de la regla de capitalización de intereses– no podría ser atendido en sede administrativa, ya que, según el Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el expediente 03525-2021-PA/TC, “la administración tributaria, en razón del principio de legalidad al que se encuentra sometida, a diferencia del Poder Jurisdiccional, no tiene la competencia para ejercer *motu proprio* el control difuso de constitucionalidad de las leyes”¹².
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 Constitucional¹³.
3. Sin perjuicio de lo indicado en los párrafos anteriores, de lo alegado por las partes y de la documentación que obra en el expediente¹⁴, también se debe tener presente lo siguiente:
 - Mediante RTF 06088-1-2016, emitida el 24 de junio de 2016, el Tribunal Fiscal resolvió declarar NULA la Resolución de Intendencia 0150140007015 en el extremo referido al reparo por proporcionalidad de gastos financieros no deducible del ejercicio 2003, REVOCARLA en el extremo referido al reparo por

¹² Fundamento 66

¹³ Artículo 46, inciso 3 del anterior código

¹⁴ Información obrante en el cuadernillo del Tribunal Constitucional, remitida mediante escrito de fecha 10 de febrero de 2022.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02503-2021-PA/TC
LIMA
CITIBANK DEL PERÚ SA

proporcionalidad de gastos financieros no deducible del ejercicio 2002, y por el cambio de coeficiente en los pagos a cuenta, debiendo la Administración, en ambos casos, reliquidar las deudas tributarias sustentadas en tales reparos y las multas respectivas, y CONFIRMARLA en lo demás que contiene, referido al reparo por prorrata de gastos financieros al haber incluido indebidamente para determinar tales gastos ingresos no financieros, reparo por ingresos en suspenso, reparo por ingresos por subvaluación en venta de activos fijos, y multas vinculadas.

- En cumplimiento de la RTF 06088-1-2016, la SUNAT emitió la Resolución de Intendencia 0150150001491 de 28 de febrero de 2017, rectificando la deuda contenida en las Resoluciones de Determinación 012-003-0011221 y 012-003-0012104, emitidas por Impuesto a la Renta de los ejercicios 2002 y 2003, las Resoluciones de Determinación 012-003-0011212 a 012-003-0011216, 012-003-0011218 a 012-003-0011220 y 012-003-0012081 a 012-003-0012083, emitidas por pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a mayo y octubre a diciembre de 2002 y enero a marzo de 2003, y las Resoluciones de Multa 012-002-0010821 a 012-002-0010823 y 012-002-0011621, giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario, rectificó y dio por cancelada la deuda contenida en la Resolución de Determinación 012-003-0011217, emitida por pago a cuenta del Impuesto a la Renta de julio de 2002, y dispuso dejar sin efecto las Resoluciones de Determinación 012-003-0012084 a 012-003-0012091, emitidas por pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de abril y junio a diciembre de 2003.
- Con fecha 28 de febrero de 2017 el recurrente interpone recurso de apelación contra la Resolución de Intendencia 0150150001491, el cual fue elevado al Tribunal Fiscal con Oficio 000262-2017-SUNAT/6D4000 el 26 de mayo de 2017.
- Con fecha 31 de octubre de 2018, sin que la administración haya emitido pronunciamiento en el plazo correspondiente, la demandante interpone la presente demanda de amparo.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02503-2021-PA/TC
LIMA
CITIBANK DEL PERÚ SA

- Recién con fecha 17 de octubre de 2019, el Tribunal Fiscal emite la Resolución N°09378-11-2019 y resuelve la apelación interpuesta contra la Resolución de Intendencia N°0150150001491. Dispone REVOCAR la Resolución de Intendencia N° 0150150001491 en el extremo de la determinación del coeficiente aplicable a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a mayo, julio y octubre a diciembre de 2002 y enero y febrero de 2003 y las multas vinculadas, y en el extremo referido al cálculo de los intereses moratorios aplicables a la deuda contenida en los valores impugnados, de acuerdo con lo señalado en la presente resolución, y CONFIRMARLA en lo demás que contiene.
4. En síntesis, se advierte que al momento de la presentación de la presente demanda de amparo (31 de octubre de 2018), el procedimiento contencioso tributario no había concluido, pues estaba pendiente de resolver una apelación ante el Tribunal Fiscal.
 5. Así, incluso en el supuesto que se considere, en principio, necesario el agotamiento de la vía previa, operaría la causal de inexigibilidad prevista en el artículo 43 inciso 4, del Nuevo Código Procesal Constitucional, pues la vía previa no se resolvió en los plazos fijados para su resolución. Tampoco cabe, consecuentemente, declarar improcedente la demanda en aplicación del artículo 7, inciso 4, del Nuevo Código Procesal Constitucional¹⁵.
 6. Y es que se debe tener en cuenta que el procedimiento contencioso tributario forma una unidad con dos etapas: reclamación y apelación. En el presente caso, de acuerdo al **íter** procedimental descrito, al momento de presentarse la demanda de amparo, el procedimiento administrativo había excedido los plazos legales establecidos para resolver en las distintas instancias por reclamación y apelación, así como respecto a la expedición de la resolución de cumplimiento. Estas resoluciones fueron corregidas por el TF al detectar vacíos u omisiones en ellas, tal como se ha detallado en los fundamentos anteriores.

¹⁵ Artículos 46, inciso 4 y artículo 5. Inciso 4 del anterior código



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02503-2021-PA/TC
LIMA
CITIBANK DEL PERÚ SA

7. En este punto es necesario recordar mi posición respecto a la queja prevista en el artículo 155 del Texto Único Ordenado 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 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.
8. 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

¹⁶ Artículo 46, inciso 4 del anterior código

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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02503-2021-PA/TC
LIMA
CITIBANK DEL PERÚ SA

propiedad”¹⁸.

“[...] 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”¹⁹.

“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.

9. 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.
10. Finalmente, cabe imponer a los demandados el pago de los costos procesales, de conformidad con el artículo 28 del Nuevo Código Procesal Constitucional.

¹⁸ Fundamento 50

¹⁹ Fundamento 52

²⁰ Fundamento 59



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02503-2021-PA/TC
LIMA
CITIBANK DEL PERÚ SA

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

S.

PACHECO ZERGA