



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Sala Segunda. Sentencia 451/2023

EXP. N.º 01433-2022-AA/TC

LIMA

CITIBANK DEL PERÚ S. A.

SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

En Lima, a los 21 días del mes de junio de 2023, la Sala Segunda del Tribunal Constitucional, integrada por los magistrados Gutiérrez Ticse, Morales Saravia y Domínguez Haro, pronuncia la siguiente sentencia.

ASUNTO

Recurso de agravio constitucional interpuesto por Citibank del Perú S. A. contra la resolución de fojas 741, de fecha 27 de enero de 2022, expedida por la Segunda Sala Constitucional Permanente de la Corte Superior de Justicia de Lima, que declaró improcedente la demanda de amparo.

ANTECEDENTES

Con fecha 9 de enero de 2019, Citibank del Perú S. A. interpuso demanda de amparo contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (Sunat) y el Tribunal Fiscal (foja 235), subsanada mediante escrito de fecha 21 de marzo de 2019 (foja 318). Planteó como pretensión principal:

- Que se disponga el cese de la afectación a los derechos constitucionales de la compañía por violación a los principios de culpabilidad, tipicidad, razonabilidad, no confiscatoriedad y 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, asociadas a los pagos a cuenta del impuesto a la renta del ejercicio 2001, y de la multa emitida por la supuesta infracción tipificada en el numeral 2 del artículo 178 del Código Tributario vinculada al impuesto a la renta del ejercicio 2001, imputando objetivamente responsabilidad tributaria al banco, sin seguir el procedimiento sancionador previo.
- Que se retrotraiga el estado de las cosas al momento anterior a la flagrante afectación a los derechos constitucionales de la compañía por violación a los principios de razonabilidad, petición, propiedad e igualdad, que se origina por la actualización irrazonable de la supuesta deuda tributaria

**TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

EXP. N.º 01433-2022-AA/TC

LIMA

CITIBANK DEL PERÚ S. A.

asociada a los pagos a cuenta del impuesto a la renta del ejercicio 2001, a 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 periodos, y a la multa emitida por la supuesta infracción tipificada en el numeral 2 del artículo 178 del Código Tributario vinculada al impuesto a la renta del ejercicio 2001 sobre la base de la tasa de interés moratorio (en adelante, 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 [sic].

- Que se ordene a la Administración tributaria que le calcule los intereses moratorios sobre una tasa de interés razonable, como lo es aquella relativa a la tasa de devolución de pagos indebidos que efectúa la Sunat. Y que se ordene que dicho cálculo se realice sobre la base de una tasa de interés moratorio razonable y se efectúe respecto a la deuda por interés moratorio devengada por el término legal de resolución de las impugnaciones administrativas formuladas por la compañía respecto de su deuda tributaria.

Como pretensiones accesorias solicitó lo siguiente:

- Que se deje sin efecto cualquier acto administrativo que contenga o confirme o ponga a cobro la deuda tributaria de la compañía por las multas emitidas por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, relativas a los pagos a cuenta del impuesto a la renta del ejercicio 2001, y por la multa emitida por la supuesta infracción tipificada en el numeral 2 del artículo 178 del Código Tributario vinculada al impuesto a la renta del ejercicio 2001; que, en consecuencia, se ordene a la Administración tributaria abstenerse de exigir el pago de dichas multas o desplegar cualquier acción tendiente a su cobro coactivo y, en su caso, que devuelva lo pagado por dicho concepto hasta la fecha de su devolución efectiva.
- Que se disponga el quiebre y se deje sin efecto cualquier acto administrativo que contenga o confirme o ponga a cobro el interés moratorio relativo a los pagos a cuenta del impuesto a la renta del ejercicio 2001, a las multas emitidas por la supuesta comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario por el mencionado tributo y periodos, y a la multa emitida por la supuesta

**TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

EXP. N.º 01433-2022-AA/TC

LIMA

CITIBANK DEL PERÚ S. A.

infracción tipificada en el numeral 2 del artículo 178 del Código Tributario vinculada al impuesto a la renta del ejercicio 2001; que se ordene a la Administración tributaria actualizar la deuda tributaria antes anotada, aplicando una tasa por interés moratorio razonable equivalente a la establecida para el supuesto de devolución de pagos indebidos o por error (6 % anual en lugar de 14.4 % como lo es la tasa de interés moratorio (TIM)).

- Que se disponga el quiebre de cualquier acto administrativo para su correcta reliquidación, en el extremo que aplica la TIM para actualizar la deuda tributaria cuestionada relativa a los pagos a cuenta del impuesto a la renta del ejercicio 2001, ordenando aplicarse una tasa razonable de actualización, puntualmente, sobre la deuda por interés moratorio devengada por el término legal de resolución de las impugnaciones relativas al reclamo y la apelación administrativa.

Manifiesta que la emisión de las multas vinculadas al impuesto a la renta y a los pagos a cuenta del ejercicio 2001 ha transgredido los principios de culpabilidad, tipicidad, razonabilidad, no confiscatoriedad y debido proceso, ya que la dilación excesiva en la resolución de los medios impugnatorios por parte de la Administración pública y el Tribunal Fiscal ha incrementado exponencialmente el monto de su deuda tributaria, principalmente, si la actualización de la deuda tributaria por pagos a cuenta y multas se realiza sobre la TIM.

Mediante Resolución 3, de fecha 28 de mayo de 2019 (foja 325), el Décimo Primer Juzgado Constitucional Sub Especializado en Asuntos Tributarios, Aduaneros e Indecopi de Lima admitió a trámite la demanda.

Con fecha 31 de julio de 2019 (foja 369) el procurador público del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal, contestó la demanda solicitando que sea declarada improcedente o infundada. Argumenta que la pretensión de la demanda carece de razonabilidad y legalidad, ya que no resulta de orden constitucional, y que la demora en resolver el recurso de apelación no constituye una arbitrariedad, por cuanto afronta una alta carga procesal y, además, las controversias tributarias son operaciones complejas. Agrega que la aplicación de intereses moratorios y su capitalización no afectan



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01433-2022-AA/TC

LIMA

CITIBANK DEL PERÚ S. A.

derecho alguno, pues cumplen una finalidad constitucional, ya que no solo integran y posibilitan el deber de contribuir, sino también constituyen un mecanismo disuasivo del incumplimiento del deber de contribuir.

Con fecha 1 de agosto de 2019 (foja 522), la Sunat formuló las excepciones de falta de agotamiento de la vía administrativa y de prescripción. Contestó la demanda solicitando que sea declarada improcedente o infundada, con el alegato de que el proceso contencioso-administrativo constituye una vía igualmente satisfactoria; que las multas impuestas a la demandante no lesionaron derecho o principio alguno; y que los intereses moratorios se generan únicamente por el incumplimiento del deber de contribuir y no por la actuación de la Administración tributaria.

Mediante Resolución 5, de fecha 8 de septiembre de 2020 (foja 662), el Décimo Primer Juzgado Constitucional Subespecializado en Asuntos Tributarios, Aduaneros e Indecopi de Lima declaró improcedente la demanda. Argumentó que el proceso contencioso-administrativo constituye una vía igualmente satisfactoria, máxime si no se advierte urgencia ni irreparabilidad en los derechos invocados.

La Sala revisora, a su turno, mediante Resolución 12 (foja 741), de fecha 27 de enero de 2022, confirmó la apelada y declaró improcedente la demanda con los mismos argumentos del juzgado de primera instancia.

FUNDAMENTOS

Delimitación del petitorio

1. La recurrente ha planteado las siguientes pretensiones:

- Que se cese la afectación a los derechos constitucionales de la compañía por violación a los principios de culpabilidad, tipicidad, razonabilidad, no confiscatoriedad y 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, asociadas a los pagos a cuenta del impuesto a la renta del ejercicio 2001, y de la multa emitida

**TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

EXP. N.º 01433-2022-AA/TC

LIMA

CITIBANK DEL PERÚ S. A.

por la supuesta infracción tipificada en el numeral 2 del artículo 178 del Código Tributario vinculada al impuesto a la renta del ejercicio 2001, imputando objetivamente responsabilidad tributaria al banco, sin seguir el procedimiento sancionador previo.

- Que se retrotraiga el estado de las cosas al momento anterior a la flagrante afectación a los derechos constitucionales de la compañía por violación a los principios de razonabilidad, petición, propiedad e igualdad, que se origina por la actualización irrazonable de la supuesta deuda tributaria asociada a los pagos a cuenta del impuesto a la renta del ejercicio 2001, a 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, y a la multa emitida por la supuesta infracción tipificada en el numeral 2 del artículo 178 del Código Tributario vinculada al impuesto a la renta del ejercicio 2001 sobre la base de la tasa de interés moratorio (en adelante, 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.
- Que se ordene a la Administración tributaria calcular los intereses moratorios sobre una tasa de interés razonable, como lo es aquella relativa a la tasa de devolución de pagos indebidos que efectúa la Sunat; que se ordene realizar dicho cálculo sobre la base de una tasa de interés moratorio razonable, y que se efectúe respecto a la deuda por interés moratorio devengada por el término legal de resolución de las impugnaciones administrativas formuladas por la compañía respecto de su deuda tributaria.

Como pretensiones accesorias solicitó:

- Que se deje sin efecto cualquier acto administrativo que contenga o confirme o ponga a cobro la deuda tributaria de la compañía por las multas emitidas por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, relativas a los pagos a cuenta del impuesto a la renta del ejercicio 2001, y por la multa emitida por la supuesta infracción tipificada en el numeral 2 del artículo 178 del Código Tributario



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01433-2022-AA/TC

LIMA

CITIBANK DEL PERÚ S. A.

vinculada al impuesto a la renta del ejercicio 2001; que, en consecuencia, se ordene a la Administración tributaria abstenerse de exigir el pago de dichas multas o desplegar cualquier acción tendiente a su cobro coactivo y, en su caso, que devuelva lo pagado por dicho concepto hasta la fecha de su devolución efectiva.

- Que se disponga el quiebre y se deje sin efecto cualquier acto administrativo que contenga o confirme o ponga a cobro el interés moratorio relativo a los pagos a cuenta del impuesto a la renta del ejercicio 2001, a las multas emitidas por la supuesta comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, por el mencionado tributo y períodos, y a la multa emitida por la supuesta infracción tipificada en el numeral 2 del artículo 178 del Código Tributario, vinculada al impuesto a la renta del ejercicio 2001, ordenándose a la Administración tributaria que actualice la deuda tributaria antes anotada, aplicando una tasa por interés moratorio razonable equivalente a la establecida para el supuesto de devolución de pagos indebidos o por error (6 % anual en lugar de 14.4 % como lo es la tasa de interés moratorio (TIM)).
- Que se disponga el quiebre de cualquier acto administrativo para su correcta reliquidación, en el extremo que aplica la TIM para actualizar la deuda tributaria cuestionada, relativa a los pagos a cuenta del impuesto a la renta del ejercicio 2001, ordenando aplicarse una tasa razonable de actualización, 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 el reciente pronunciamiento emitido por este Tribunal Constitucional en la Sentencia 10/2023, recaída 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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01433-2022-AA/TC

LIMA

CITIBANK DEL PERÚ S. A.

tributaria se encuentra prohibida de aplicar intereses moratorios luego de que 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 en que haya sido interpuesto dicho recurso, a menos 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 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 resolverlos haya sido 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 Nuevo Código



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01433-2022-AA/TC

LIMA

CITIBANK DEL PERÚ S. A.

Procesal Constitucional. En tal caso, se tiene 30 días hábiles contados a partir de la fecha de notificación de la resolución de improcedencia para acudir al proceso contencioso-administrativo, en el que deberá observarse la regla sustancial de este precedente.

3. En tal sentido, las pretensiones relacionadas con el cuestionamiento de resoluciones administrativas que persigan 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 como el proceso de amparo para el análisis de este tipo de petitorio, 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 viene solicitando la inaplicación de los intereses moratorios devenidos de la deuda tributaria correspondiente al impuesto a la renta del ejercicio 2001. Por esta razón corresponde declarar la improcedencia de la demanda.
5. A mayor abundamiento, de los actuados se ha podido apreciar que, durante el trámite de los recursos de reclamación y apelación, hubo demora por parte de la Administración. En efecto, el recurso de reclamación interpuesto contra las Resoluciones de Determinación 012-003-0003070 a 012-003-0003082 y Resoluciones de Multa 012-002-0003070 a 012-002-0003079 es de fecha 6 de abril de 2004 y fue resuelto por Resolución de Intendencia 0150140008037, de fecha 12 de febrero de 2009 (foja 92). Asimismo, el recurso de apelación fue interpuesto el 27 de marzo de 2009 y resuelto por Resolución del Tribunal Fiscal 03094-7-2019 (foja 336), de fecha 29 de marzo de 2019. Como puede apreciarse de las fechas señaladas, el plazo para resolver los recursos interpuestos fue excedido. En ese sentido, corresponde al juez del proceso contencioso valora tales hechos en su oportunidad.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01433-2022-AA/TC

LIMA

CITIBANK DEL PERÚ S. A.

6. Siendo ello así, se debe 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 efectos de que, de considerarlo pertinente, acuda al proceso contencioso-administrativo a solicitar tutela jurisdiccional, por ser dicha vía procesal idónea para el análisis de su pretensión, relacionada con el cobro de los intereses moratorios, proceso en el cual se deberá observar la regla sustancial antes referida, para su resolución definitiva.
7. En cuanto al cuestionamiento de las resoluciones de multa, el proceso de amparo no es la vía idónea para discutirlo en la medida en que carece de una estación probatoria lata. En efecto, cuestionar las multas de los tributos no pagados implica revisar si la recurrente incurrió o no en la infracción imputada, lo cual requiere de un proceso que permita probar tal situación. En consecuencia, este extremo debe ser declarado improcedente en aplicación del artículo 7.2 del Nuevo Código Procesal Constitucional.
8. Por último, en lo concerniente a que se deje sin efecto el cobro realizado por la Administración tributaria y se proceda con la devolución de los importes pagados por conceptos de intereses moratorios generados fuera del plazo legal para resolver los medios impugnatorios al interior del procedimiento contencioso-tributario, también corresponde declarar la improcedencia de la demanda en aplicación del artículo 7.2 del Nuevo Código Procesal Constitucional, por cuanto el proceso contencioso-administrativo constituye una vía igualmente satisfactoria en la cual la 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 su recurso de 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.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01433-2022-AA/TC
LIMA
CITIBANK DEL PERÚ 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 de los intereses moratorios.

Publíquese y notifíquese.

SS.

**GUTIÉRREZ TICSE
MORALES SARAVIA
DOMÍNGUEZ HARO**

PONENTE MORALES SARAVIA