



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Pleno. Sentencia 40/2024

EXP. N.º 01231-2021-PA/TC
LIMA
CITIBANK DEL PERÚ S.A.

SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

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

ASUNTO

Recurso de agravio constitucional interpuesto por Citibank del Perú SA contra la Resolución 4, de fecha 27 de diciembre de 2019¹, expedida por la Primera Sala Constitucional de la Corte Superior de Justicia de Lima, que declaró fundada la excepción de falta de agotamiento de la vía administrativa.

ANTECEDENTES

Con fecha 28 de mayo de 2018, Citibank del Perú SA interpone demanda de amparo² contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (Sunat), con el objeto de que se ordene reponer las cosas al estado anterior a la afectación de los derechos al plazo razonable, de petición, a la proscripción del abuso del derecho y a los principios de no confiscatoriedad de los tributos y de razonabilidad, producida porque el Tribunal Fiscal y la autoridad administrativa demoraron arbitrariamente en resolver los recursos de reclamación y apelación, con el consecuente devengo y aplicación de intereses moratorios, fuera del plazo legal de resolución; y porque la regla de capitalización de intereses moratorios ha incrementado desproporcionadamente la deuda tributaria que se le imputa. En consecuencia, solicita:

- La inaplicación del artículo 1 de la Ley 26414, recogido por el artículo 33 del Código Tributario, y de la parte pertinente de la Segunda y Tercera Disposición Complementaria Transitoria del

¹ Foja 916.

² Foja 404.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01231-2021-PA/TC
LIMA
CITIBANK DEL PERÚ S.A.

Decreto Legislativo 981, respecto de la regla de capitalización de intereses moratorios para los años 2001 a 2005, que se viene aplicando a su deuda tributaria (resoluciones de determinación y de multa relacionadas con el Impuesto a la Renta de los ejercicios gravables 2002 y 2003, y Pagos a Cuenta del Impuesto a la Renta de enero a mayo, junio y de octubre a diciembre del 2002, y de enero a abril y de junio a diciembre de 2003).

- La inaplicación del artículo 33 del Código Tributario y de la Tercera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo 981, en cuanto a la aplicación de los intereses moratorios a la deuda tributaria y multas relacionadas con el Impuesto a la Renta de los ejercicios gravables 2002 y 2003, y Pagos a Cuenta del Impuesto a la Renta de enero a mayo, junio y de octubre a diciembre del 2002, y de enero a abril y de junio a diciembre de 2003, debiendo mantenerse dicho interés únicamente por el periodo de impugnación (reclamación y apelación) dentro del plazo previsto en los artículos 142 y 150 del Código Tributario.
- Se deje sin efecto el cobro de intereses moratorios y de intereses capitalizados respecto de los periodos y multas antes aludidas, desde el momento en que transcurrieron los plazos establecidos por los artículos 142 y 150 del Código Tributario.
- La devolución de los importes pagados o que se paguen por intereses moratorios capitalizados al 31 de diciembre de 2005 o generados fuera del plazo legal para resolver los recursos impugnatorios al interior del procedimiento contencioso-tributario, relacionados con las referidas resoluciones de determinación y de multa.

Aduce que se ha producido una indebida acumulación de intereses moratorios durante la tramitación de los recursos de reclamación y apelación, por la aplicación irrazonable de intereses moratorios y su capitalización, generando un grave perjuicio a la compañía.

Mediante Resolución 1, de fecha 30 de julio de 2018³, el Decimoprimer Juzgado Especializado en lo Constitucional Sub Especializado en asuntos Tributarios, Aduaneros e Indecopi de Lima, admite a trámite la demanda e incorpora al Tribunal Fiscal como parte demandada.

³ Foja 464.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01231-2021-PA/TC
LIMA
CITIBANK DEL PERÚ S.A.

Con fecha 8 de agosto de 2018, la Procuraduría Pública de la Sunat deduce la excepción de falta de agotamiento de la vía administrativa⁴. Afirma que la deuda tributaria cuyo incumplimiento de pago genera los intereses moratorios materia del presente proceso de amparo viene siendo discutida en la vía administrativa, y que el demandante no ha presentado en sede administrativa la respectiva queja contra la demora en resolver, y pretende cuestionar aquello vía este proceso constitucional. Asimismo, contesta la demanda expresando que: 1) los intereses moratorios se generan por el incumplimiento de pago de la obligación tributaria por parte de la demandante, lo cual es de su entera responsabilidad; 2) el Código Tributario ha previsto los casos en que no procede la determinación de intereses, no estando regulada entre ellos la supuesta negligencia de la Sunat o del Tribunal Fiscal en resolver los recursos impugnatorios o determinar la deuda tributaria; 3) los intereses se generan, única y exclusivamente, por la demora en el cumplimiento de la obligación tributaria, y no por la demora en resolver o determinar la deuda tributaria; 4) la deuda tributaria es determinada por el deudor tributario en la oportunidad debida y la generación de intereses corre a partir de su incumplimiento de pago y no desde su conformidad por el Tribunal Fiscal; 5) la capitalización de intereses es constitucional, pues tiene una finalidad compensatoria respecto de la vulneración del deber de contribuir; 6) el cómputo de los intereses moratorios tiene una finalidad económica destinada a resarcir al Estado la no disposición oportuna del dinero proveniente de la obligación tributaria impaga, por lo que es imposible que constituya una sanción; y 7) el derecho al plazo razonable no tiene conexión directa con la inaplicación de intereses.

Con fecha 4 de octubre de 2018, el procurador adjunto a cargo de los asuntos judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas (MEF) deduce la excepción de incompetencia por razón de la materia⁵ expresando que la vía del amparo es residual, sumarísima y excepcional, por lo que el juez constitucional no tiene competencia para resolver la litis, en tanto existe una vía idónea para resolver el tema planteado. Al respecto, enfatiza que el proceso de amparo debe sustentarse en la vulneración de derechos constitucionales directos y evidentes, y no en el análisis de medios probatorios, por cuanto no cuenta con etapa probatoria. Asimismo,

⁴ Foja 581.

⁵ Foja 697.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01231-2021-PA/TC
LIMA
CITIBANK DEL PERÚ S.A.

contesta la demanda señalando que no existe amenaza o acto concreto de afectación que acredite la vulneración a los derechos constitucionales invocados, y que los intereses moratorios y su capitalización no vulneran los principios de razonabilidad ni de no confiscatoriedad de los tributos.

El Décimo Primer Juzgado Especializado en lo Constitucional Sub Especializado en asuntos Tributarios, Aduaneros e Indecopi de Lima, mediante Resolución 4, de fecha 21 de enero de 2019⁶, declara infundada la excepción de incompetencia, fundada la excepción de falta de agotamiento de la vía administrativa deducida por la Sunat e improcedente la demanda, por considerar que, a dicha fecha, no había concluido el procedimiento contencioso tributario, pues se encontraba pendiente de resolución el recurso de apelación interpuesto ante el Tribunal Fiscal, de modo que, en ese momento, no era posible determinar la existencia de deuda tributaria. En consecuencia, sostiene que no es posible afirmar que existe la inminente amenaza del cobro de los intereses capitalizados moratorios, ya que dicho cobro dependía de lo que resolviera el Tribunal Fiscal. Acota que, afirmar, para el presente caso, una amenaza cierta e inminente del cobro de intereses moratorios, resulta prematuro, pues se trata de una afirmación sin fundamento suficiente sobre la base de una sospecha por parte de la recurrente, por lo que un pronunciamiento sobre el fondo sólo se traduciría en efectuar un análisis en torno a un asunto incierto.

La Primera Sala Constitucional de la Corte Superior de Justicia de Lima, mediante Resolución 4, de fecha 27 de diciembre de 2019⁷, confirma la apelada por similares fundamentos.

FUNDAMENTOS

Delimitación del petitorio

1. La recurrente solicita tutela jurisdiccional de sus derechos al plazo razonable, de petición, a la proscripción del abuso del derecho y a los principios de no confiscatoriedad de los tributos y de razonabilidad. En tal sentido solicita:

⁶ Foja 829.

⁷ Foja 916.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01231-2021-PA/TC
LIMA
CITIBANK DEL PERÚ S.A.

- La inaplicación del artículo 1, de la Ley 26414, recogido por el artículo 33 del Código Tributario y de parte pertinente de la Segunda y Tercera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo 981, respecto de la regla de capitalización de intereses moratorios aplicada para los años 2001 a 2005, que se viene aplicando a su deuda tributaria (resoluciones de determinación y de multa relacionadas con el Impuesto a la Renta de los ejercicios gravables 2002 y 2003, y Pagos a Cuenta del Impuesto a la Renta de enero a mayo, junio y de octubre a diciembre del 2002, y de enero a abril y de junio a diciembre de 2003).
- La inaplicación del artículo 33 del Código Tributario y Tercera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo 981, en cuanto a la aplicación de los intereses moratorios y de multa relacionadas con el Impuesto a la Renta de los ejercicios gravables 2002 y 2003, y Pagos a Cuenta del Impuesto a la Renta de enero a mayo, junio y de octubre a diciembre del 2002, y de enero a abril y de junio a diciembre de 2003, debiendo mantenerse dicho interés únicamente por el periodo de impugnación (reclamación y apelación) dentro del plazo previsto en los artículos 142 y 150 del Código Tributario.
- Se deje sin efecto el cobro de intereses moratorios y de intereses capitalizados respecto de los periodos y multas antes aludidas, desde el momento en que transcurrieron los plazos establecidos por los artículos 142 y 150 del Código Tributario.
- La devolución de los importes pagados o que se paguen por intereses moratorios capitalizados al 31 de diciembre de 2005 o generados fuera del plazo legal para resolver los recursos impugnatorios al interior del procedimiento contencioso-tributario, relacionados con las referidas resoluciones de determinación y de multa.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01231-2021-PA/TC
LIMA
CITIBANK DEL PERÚ S.A.

Sobre el precedente en materia tributaria

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

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

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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01231-2021-PA/TC
LIMA
CITIBANK DEL PERÚ S.A.

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 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 que las reglas del precedente constitucional antes citado y la pretensión demandada, se advierte que, en el presente caso, corresponde aplicar la regla procesal antes descrita, pues la parte demandante viene solicitando la inaplicación de los intereses moratorios devenidos de la deuda tributaria correspondiente al Impuesto a la Renta de los ejercicios gravables 2002 y 2003; y de los Pagos a Cuenta del Impuesto a la Renta de enero a mayo, junio y de octubre a diciembre del 2002, y de enero a abril y de junio a diciembre



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01231-2021-PA/TC
LIMA
CITIBANK DEL PERÚ S.A.

de 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, del propio escrito de la Sunat⁸, se aprecia que para resolver el recurso de reclamación transcurrieron 5 meses y 16 días, mientras que para resolver el recurso de apelación (contra la Resolución de Intendencia 0150140007015) transcurrieron 8 años, 3 meses y 27 días, recurso que fue resuelto por Resolución del Tribunal Fiscal 06088-1-2016, de fecha 24 de junio de 2016. En cumplimiento de dicha RTF se emitió la Resolución de Intendencia 0150150001491, de fecha 28 de febrero de 2017, la misma que fue apelada el 2 de mayo de 2017 y resuelta por Resolución del Tribunal Fiscal 9378-11-2019⁹, de fecha 17 de octubre de 2019, nuevamente fuera del plazo legal. Tales hechos corresponden ser valorados por el juez del proceso contencioso en su oportunidad.
6. Siendo ello así, corresponde declarar la improcedencia de la demanda y otorgar a la 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 cuanto a la pretensión referida a la inaplicación de la capitalización de intereses moratorios, se debe precisar que también dicha pretensión debe ser absuelta en sede contencioso-administrativa, en virtud de lo dispuesto por el artículo 7.2 del Nuevo Código Procesal Constitucional, por ser la vía igualmente satisfactoria al amparo, oportunidad en la que corresponderá que el juez contencioso aplique los criterios establecidos en la sentencia emitida en el Expediente 04082-2012-PA/TC (Caso Medina de Baca); más aún cuando, en el presente caso, no se ha acreditado la

⁸ Foja 581.

⁹ Foja 924.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01231-2021-PA/TC
LIMA
CITIBANK DEL PERÚ S.A.

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 la controversia.

8. Respecto a la pretensión de prohibir el cobro de intereses moratorios que se puedan generar fuera del plazo legal para resolver los medios impugnatorios planteados, se advierte que dicha afirmación tiene por finalidad impedir dicho cobro en cualquier supuesto, cuando ello debe verificarse a partir del análisis de cada caso en concreto, conforme se ha precisado en las reglas del precedente antes citado. En consecuencia, este tipo de pretensión también debe realizarse en el proceso contencioso-administrativo, particularmente, porque en el caso de la recurrente, aún se encuentra pendiente de definir su deuda tributaria, que, en todo caso, cuando suceda, recién permitiría verificar si es o no posible la aplicación de intereses moratorios, razón por la cual este extremo también debe ser desestimado, en aplicación del artículo 7.2 del Nuevo Código Procesal Constitucional.
9. Por último, en cuanto a la devolución, de ser el caso, de los importes pagados en exceso por conceptos de intereses moratorios, también corresponde declarar la improcedencia de la demanda, en aplicación del artículo 7.2 del Nuevo Código Procesal Constitucional, en tanto 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 (moratorios y capitalizados) 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 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,



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01231-2021-PA/TC
LIMA
CITIBANK DEL PERÚ S.A.

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

PONENTE DOMÍNGUEZ HARO



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01231-2021-PA/TC
LIMA
CITIBANK DEL PERÚ 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 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”¹⁰.
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 Constitucional¹¹.
3. Sin perjuicio de lo indicado en los párrafos anteriores, de lo alegado por las partes y de la documentación que obra en el expediente, también se debe tener presente lo siguiente:
 - El 19 de enero de 2007 y el 12 de julio de 2007, la administrada interpuso recursos de reclamación¹² contra una serie de resoluciones de determinación y multa, alusivas al Impuesto a la Renta (IR) de 2002 y 2003, así como a la infracción tipificada en el artículo 187.1 del Texto Único Ordinario del Código Tributario.
 - Tal recurso fue estimado parcialmente mediante la Resolución de Intendencia (RI) 0150140007015, de 28 de diciembre de

¹⁰ Fundamento 66

¹¹ Artículo 46, inciso 3 del anterior código

¹² Folio 160, 185 y 207



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01231-2021-PA/TC
LIMA
CITIBANK DEL PERÚ S.A.

2007¹³, notificada el 22 de diciembre de 2007. Apelada el 8 de febrero de 2008¹⁴, la impugnación fue resuelta por la RTF 06088-1-2016, de 24 de junio de 2016¹⁵, que revocó parcialmente la primera RI, disponiéndose un nuevo pronunciamiento por parte de la Sunat; confirmando otro extremo y declarando nulo un tercer extremo.

- En cumplimiento de la primera RTF, se emitió la RI 0150150001491, de 28 de febrero de 2017¹⁶, que declaró fundado en parte el recurso de reclamación.
 - Tras la notificación de la segunda RI, la contribuyente, el 2 de mayo de 2017 presentó un recurso de apelación¹⁷, que fue resuelto mediante RTF 09378-11-2019, de 11 de octubre de 2019¹⁸, revocó la segunda RI en un extremo, confirmándolo en lo demás,
 - Tras ello, se expidió la Resolución de Ejecución Coactiva (REC) 011-006-0059620, de 13 de enero de 2020¹⁹ que inició el procedimiento de ejecución coactiva y requirió a la contribuyente el pago de la deuda ascendente a S/116,044 en un plazo de 7 días hábiles, bajo apercibimiento de trabarse las medidas cautelares previstas en la ley.
4. En síntesis, se advierte que, al momento de la presentación de la presente demanda de amparo, el procedimiento contencioso tributario no había concluido, pues estaba pendiente de resolver una apelación contra la segunda RI.
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

¹³ **Primera RI**, folio 240

¹⁴ Folio 317

¹⁵ **Primera RTF**, folio 378

¹⁶ **Segunda RI**

¹⁷ Segundo recurso de apelación

¹⁸ Folio 924

¹⁹ Folio 1030



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01231-2021-PA/TC
LIMA
CITIBANK DEL PERÚ S.A.

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 Constitucional²⁰.

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.
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 Constitucional²¹ 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/TC²², a la que me remito y aquí sólo cito en los párrafos siguientes:

²⁰ Artículos 46, inciso 4 y artículo 5. Inciso 4 del anterior código

²¹ Artículo 46, inciso 4 del anterior código

²² Publicada en el diario oficial *El Peruano* el 11 de febrero de 2023



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01231-2021-PA/TC
LIMA
CITIBANK DEL PERÚ S.A.

“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 propiedad²³.

“[...] 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 propiedad²⁴.

“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 responsabilidad²⁵.

²³ Fundamento 50

²⁴ Fundamento 52

²⁵ Fundamento 59



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01231-2021-PA/TC
LIMA
CITIBANK DEL PERÚ S.A.

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.

Acerca de la capitalización de intereses

10. El Código Tributario, aprobado mediante Decreto Legislativo 816 publicado el 21 de abril de 1996, no incluyó la regla de la capitalización de intereses. Sin embargo, mediante Ley 27038, publicada el 31 de diciembre de 1998, se incluyó dicha regla en su artículo 7.
11. De acuerdo a dicho artículo, recogido luego en el artículo 33 del Decreto Supremo 135-99-EF, TUO del Código Tributario, se estableció:

Los intereses moratorios se calcularán de la manera siguiente:

- b) El interés diario acumulado al 31 de diciembre de cada año se agregará al tributo impago, constituyendo la nueva base para el cálculo de los intereses diarios del año siguiente.
12. Esta norma estuvo vigente solo ocho años. Fue derogada por el artículo 3 del Decreto Legislativo 969, publicado el 24 de diciembre de 2006.
13. Poco después, la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo 981, publicado el 15 marzo 2007, estableció:

[...] para efectos de la aplicación del presente artículo, respecto de las deudas generadas con anterioridad a la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 969, el concepto tributo impago incluye a los intereses capitalizados al 31 de diciembre de 2005, de ser el caso.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01231-2021-PA/TC
LIMA
CITIBANK DEL PERÚ S.A.

14. Por tanto, la vigencia de la capitalización de intereses fue recortada en un año. Así, la capitalización de intereses de las deudas tributarias sólo estuvo vigente durante siete años (1999-2005).
15. Dado que la deuda tributaria de la recurrente corresponde a los ejercicios 2002 y 2003, la capitalización de intereses, prescrita por el artículo 7 de la Ley 27038, le alcanza, y se le aplica hasta el 31 de diciembre de 2005.
16. Tomando en cuenta lo anterior, es necesario evaluar si es posible extender la regla de no confiscatoriedad de los tributos — establecida en el artículo 74 de la Constitución— a los intereses moratorios. Ciertamente, es problemático hacerlo.
17. La jurisprudencia constitucional ha establecido lo siguiente: “[dicho principio] se transgrede cada vez que un tributo excede el límite que razonablemente puede admitirse como justificado en un régimen en el que se ha garantizado constitucionalmente el derecho subjetivo a la propiedad” considerándosele, asimismo, como “uno de los componentes básicos y esenciales de nuestro modelo de constitución económica”²⁶.
18. Empero, puede pensarse que dicho principio no resulta aplicable, pues los intereses moratorios no tendrían, claramente, naturaleza de tributos, sino que podría corresponder, más bien, al de sanciones impuestas por el no cumplimiento oportuno de una obligación tributaria o conceptuarse como el resarcimiento al Estado por no disponer oportunamente del dinero procedente del pago de impuestos.
19. En todo caso, lo evidente es que incluso estas sanciones tributarias o la compensación o resarcimiento, si lo vemos desde esa perspectiva, pues el pago de intereses moratorios constituiría una obligación del contribuyente por no pagar oportunamente su deuda tributaria; deben respetar el principio de razonabilidad reconocido en la jurisprudencia de este Tribunal Constitucional²⁷ y recogido

²⁶ Cfr. sentencia recaída en el expediente 02727-2002-AA/TC

²⁷ Cfr. sentencias emitidas en los expedientes 02192-2004-AA/TC y 00535-2009-PA/TC, entre otras



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01231-2021-PA/TC
LIMA
CITIBANK DEL PERÚ S.A.

también en el artículo IV, inciso 1.4 del Título Preliminar del TUO de la Ley 27444, Ley de Procedimiento Administrativo General.

20. El principio bajo análisis exige que, las decisiones administrativas, cuando creen obligaciones, establezcan sanciones, califiquen infracciones o establezcan restricciones a los administrados

[...] deben adaptarse a los límites de la facultad atribuida y manteniendo la debida proporción entre los medios a emplear y los fines públicos que deba tutelar, a fin de que respondan a lo estrictamente necesario para la satisfacción de su cometido (Artículo IV, inciso 1.4, del Título Preliminar de la Ley 27444).

21. Por consiguiente, la aplicación de la regla de capitalización de intereses transgrede el principio de razonabilidad. La capitalización de intereses es una forma de acentuar la sanción por la mora en el cumplimiento de una obligación o de incrementar el monto resultante de la obligación de pago de intereses en calidad de resarcimiento al Estado por la demora en la cancelación de la deuda tributaria.
22. Ahora bien, el Código Civil permite restringidamente la capitalización de intereses. De acuerdo a sus artículos 1249 y 1250, sólo pueden pactarse para el caso de cuentas mercantiles o bancarias, o cuando haya pasado más de un año de atraso en el pago de los intereses.
23. Es evidente, por tanto, que la aplicación de la capitalización de intereses debe efectuarse con suma cautela en el ámbito tributario, ya que no deriva siquiera de un acuerdo de voluntades, como aquel al que se refieren las normas del Código Civil.
24. Resultaría a todas luces incongruente que el ordenamiento jurídico restrinja la capitalización de intereses libremente pactada y permita su aplicación irrestricta en el ámbito tributario, donde fue impuesta por el Estado durante solo los siete años antes señalados.
25. Por tanto, esta aplicación de los intereses moratorios resulta inconstitucional, al transgredir el principio de razonabilidad de las



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01231-2021-PA/TC
LIMA
CITIBANK DEL PERÚ S.A.

decisiones administrativas reconocido por la jurisprudencia constitucional.

26. En consecuencia, la demanda también debe ser estimada en este extremo, inaplicándose a la recurrente el artículo 7 de la Ley 27038, recogido en el artículo 33 del Decreto Supremo 135-99-EF, TUO del Código Tributario, en el extremo que contiene la regla de capitalización de intereses moratorios y la parte pertinente de la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo 981, debiendo la Sunat calcular el interés moratorio aplicable sin tomar en cuenta dichas normas.
27. 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, y **sin aplicación de la regla de capitalización de intereses**, 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