

¿Cuándo Pagar Intereses Moratorios Tributarios?

Silvia Ysabel Núñez Riva*

Resumen:

El presente artículo tiene por objeto analizar la naturaleza del interés moratorio, haciendo presente que la misma forma parte de la deuda tributaria. Dentro del artículo, también se hace referencia a la vía judicial para discutir el pago del mismo. Para tal propósito, inicia desarrollando los principios constitucionales explícitos que sirven de límites al poder tributario del Estado; y luego se centra en analizar la naturaleza reparatoria del mismo, teniendo como base tanto los dispositivos legales como las sentencias del Tribunal Constitucional respecto a la aplicación del interés moratorio tributario.

Palabras clave:

Principios constitucionales – Deuda tributaria – Interés moratorio tributario – Proceso judicial – Tribunal Constitucional

Abstract:

The present article discusses when the tax moratorium interest as part of the tax debt is generated, and which judicial way to discuss its payment. For this purpose, the author starts developing the explicit constitutional principles that are limits to the taxing power of the State; and then she makes a compilation of the judgments of the Constitutional Court regarding the application of the tax moratorium interests.

Keywords:

Constitutional principles – Tax debt – Tax moratorium interest – Judicial process – Constitutional Court

Sumario:

1. Principios constitucionales – 2. Naturaleza de los Intereses moratorios tributarios – 3. Aplicación del interés moratorio tributario desde el Tribunal Constitucional – 4. Criterio del plazo razonable – 5. Las Modificadorias de la Ley 30230 – 6. Proceso judicial en el que se debe discutir lo relacionado a los intereses moratorios tributarios

* Abogada por la Universidad de San Martín de Porres, con estudios culminados en el Doctorado en Derecho por la Universidad Nacional Federico Villarreal, así como en las maestrías de Derecho Empresarial, en Derecho con mención en Política Fiscal y Tributaria y, en Derecho Constitucional, docente de la Academia de la Magistratura, Juez Titular del Segundo Juzgado en lo Contencioso Administrativo de la Corte de Lima y, actualmente Juez Constitucional en temas Tributarios, Aduaneros y del INDECOPI.

1. Principios constitucionales

Toda actividad del Estado, así como los programas sociales, requieren de financiamiento, y la mayor fuente de donde éstos provienen se encuentra en los tributos. Nuestra legislación ha optado por una clasificación tripartida de los tributos, así pues son considerados como tales en nuestra legislación: los impuestos, las contribuciones y las tasas¹, los cuales son determinados por el legislador ejerciendo su potestad normativa, la cual tiene como límites los principios constitucionales² contenidos en el artículo 74 de la Constitución:

- Principio de Legalidad – reserva de ley
- Principio de igualdad
- Principio de no confiscatoriedad
- Principio de respeto a los Derechos Fundamentales

1.1 Principio de Legalidad

Con regularidad el principio de legalidad se confunde con el principio de reserva de ley, es más inclusive se ha llegado a tratarlas como sinónimos, en nuestro medio, el Tribunal Constitucional a través de su reiterada jurisprudencia ha zanjado esta discusión, así en la sentencia 0042-2004-AI/TC encontramos que se ha determinado que el **principio de legalidad** implica la subordinación de los poderes públicos al mandato de la ley, con lo cual advertimos que el principio de legalidad trasciende el ámbito tributario y, el principio de **reserva de ley**, es un mandato constitucional sobre aquellas materias que deben ser reguladas por esta fuente normativa.

En este sentido, podemos señalar que la potestad tributaria está sujeta en principio a la Constitución y luego a la ley, y, además, sólo puede ejercerse a través de normas con rango de ley, las cuales deben establecer los elementos esenciales del tributo. Aquellos que constituyen la estructura nuclear del tributo. Norma IV Título Preliminar CT:

- Hecho generador
- Base imponible
- Alícuota
- Acreedor tributario,
- Deudor tributario y
- Agentes de retención o percepción

1.2 Principio de igualdad

Lo que este principio cautela es que todos aquellos que se encuentren en la misma condición sean

tratados de la misma manera, tanto en la ley como en la aplicación de la misma; es este principio el que explica la distribución equivalente de la carga tributaria.

El Tribunal Constitucional, en las sentencias 261-2003-AA/TC 0016-2002-AI/TC, ha establecido que la igualdad es un –principio– derecho que instala a las personas situadas en idéntica condición, en un plano de equivalencia, lo que involucra una conformidad o identidad por coincidencia de naturaleza, circunstancia, calidad, cantidad o forma, de modo tal que no se establezcan excepciones o privilegios que excluyan a una persona de los derechos que se conceden a otra, en paridad sincrónica o por concurrencia de razones, así pues el derecho a la igualdad consignado en la Constitución no significa, siempre y en todos los casos, un trato legal uniforme hacia los ciudadanos; el derecho a la igualdad supone tratar “igual a los que son iguales y distinto a los que son distintos”.

1.3 Principio de no confiscatoriedad

Si bien la obligación de pagar tributos afecta el patrimonio de los contribuyentes, por el principio de confiscatoriedad, en líneas generales, se cautela que tal afectación no implique un despojo irracional de la propiedad³.

El, principio de no confiscatoriedad, según Jorge Danós Ordoñez, es una derivación singular del derecho de propiedad consagrado en el numeral 16 del artículo 2 y el artículo 70 de la Constitución Política de 1993, porque protege la propiedad tanto en sentido subjetivo, previniendo que una ley tributaria pueda afectar gravemente **la esfera patrimonial de los particulares**, como en sentido objetivo, garantizando el sistema económico y social plasmado en la Constitución⁴.

1.4 Principio de respeto a los Derechos Fundamentales

La propia Constitución establece la obligación del Estado de respetar los derechos fundamentales de las personas al ejercer su potestad tributaria, lo cual se extiende a la persona física como jurídica. En este punto, es preciso hacer notar que el reconocimiento de derechos constitucionales de las personas jurídicas no se dio por generación espontánea, tampoco lo encontramos en la Constitución, sino que ha sido el resultado de la interpretación a través de la jurisprudencia,

1 Norma II del Título Preliminar del Código Tributario.

2 STCs: 0042-2004-AI/TC y 0017-2010-PI/TC: Los principios constitucionales tributarios constituyen conceptos jurídicos indeterminados, ya que su contenido no ha sido delimitado por la Constitución, siendo el Tribunal Constitucional, como máximo intérprete de la Constitución, quien debe dar contenido y alcance a dichos principios.

3 STC 001-2004-AI/TC y 002-2004-AI/TC.

4 DANÓS Ordoñez, Jorge. El Régimen Tributario en la Constitución: Estudio Preliminar. Lima. Themis. pp. 139.

aunque ésta no siempre haya sido pacífica, así en la sentencia 4972-2006-PA/TC⁵, se determinó que era constitucionalmente legítimo considerar que las personas jurídicas tenían derechos.

Además de los principios explícitos a los que nos hemos referido líneas arriba, están los principios implícitos que no obstante no estar expresamente consignados en la Constitución, nadie duda de su obligatorio cumplimiento; así tenemos por ejemplo, el principio de capacidad contributiva, el de publicidad, el de equidad, el de economía de la recaudación, el de certeza y simplicidad, entre otros.

2. Naturaleza de los intereses moratorios tributarios

En el artículo 28 del Código Tributario se ha establecido que la deuda tributaria está constituida por el tributo, las multas y los intereses, precisándose que éstos últimos están referidos al interés moratorio.

El Código Tributario, como tampoco ninguna otra norma, ha establecido cuál es el alcance de los intereses moratorios tributarios, ante ello, considerar que el tratamiento que se da a los intereses moratorios en el artículo 33 del Código Tributario, no tiene mayores diferencias a lo que se norma en el derecho privado, en el cual se asume que el pago de intereses constituye un fenómeno económico y no una figura ideada por el derecho⁶ y que el interés moratorio repara los daños y perjuicios que el retraso culpable o doloso en el pago pudiese causar⁷.

Raymundo Salvat, citado en la Casación 1958-2009-Lima, precisa que “los intereses moratorios son aquellos que el deudor puede deber, por retener un capital después de la fecha en que debía devolverlo, es decir, los intereses son moratorios cuando las partes fijan el tipo de interés que registrará en caso de mora, o sea estableciendo al respecto una cláusula penal (...)”.

En el derecho civil el interés moratorio, conforme a lo establecido en el artículo 1242 del Código Civil, tiene por finalidad indemnizar la mora en el pago, siempre que exista dolo o culpa, por tanto si el incumplimiento se origina en un caso fortuito o de fuerza mayor, tal demora no es imputable al deudor.

Estando a lo expuesto, cabe concluir que el interés moratorio cumple una función económica, que es la de reparar el retardo en la ejecución de una obligación.

Aún tratándose de intereses moratorios, corresponde señalar que nuestra legislación ha considerado que estamos frente a dos tipos de intereses⁸, clasificación que tiene en cuenta el origen de los intereses moratorios, lo que se encuentra regulado en el artículo 1246 del Código Civil:

1. Interés moratorio convencional
2. Interés legal moratorio

En el caso del interés convencional moratorio, es la voluntad de las partes la que lo fija; mientras que en el supuesto del interés legal moratorio, su origen lo encontramos en la norma, en el caso del

5 4972-2006-PA/TC; “10. Con respecto a lo primero, queda claro que si a toda persona natural se la habilita para que pueda participar en forma individual o asociada, mediante diversas variantes de organización (principalmente personas jurídicas) es porque estas últimas retienen para sí una multiplicidad de derechos fundamentales. En otras palabras, el ejercicio del derecho a la participación en forma asociada (Derecho de asociación) solo puede resultar coherente cuando la propia Constitución no niega sino que, antes bien, permite la existencia de derechos fundamentales que garanticen su eficacia. No existe otra conclusión posible, pues de lo contrario se tendría que admitir un absurdo como el de un derecho que, siendo fundamental en su reconocimiento y estructura, carezca, no obstante, de incidencias o garantías en el orden constitucional.

11. Con respecto a lo segundo, este Colegiado considera que el no reconocimiento expreso de derechos fundamentales sobre las personas jurídicas no significa tampoco y en modo alguno negar dicha posibilidad, pues la sola existencia de un Estado democrático de derecho supone dotar de garantías a las instituciones por él reconocidas. Por otra parte, porque quienes integran las personas jurídicas retienen para sí un interminable repertorio de derechos fundamentales nacidos de su propia condición de seres dignos, no siendo posible que dicho estatus, en esencia natural, se vea minimizado o, peor aún, desconocido, cuando se forma parte de una persona jurídica o moral. En tales circunstancias, queda claro que sin perjuicio de los atributos expresos que acompañan a cada persona individual que decide organizarse, puede hablarse de un derecho no enumerado al reconocimiento y tutela de las personas jurídicas, sustentado en los citados principios del Estado democrático de derecho y correlativamente de la dignidad de la persona.

12. Este Colegiado considera pertinente advertir que cuando se habla de las personas jurídicas en el sentido y forma que aquí se viene describiendo, fundamentalmente se entiende a la organización de sujetos privados o, en estricto, a las personas jurídicas de derecho privado, debiéndose puntualizar que, por el contrario, el estatus jurídico de las llamadas personas jurídicas de derecho público (esto es, la que pertenecen o actúan a nombre del Estado) no necesariamente y en todos los casos resultaría el mismo que aquí se ha desarrollado, aun cuando respecto del mismo pueda también predicarse, bajo determinados supuestos, una cierta incidencia de los derechos fundamentales que en su momento debido corresponderá también precisa”.

6 CASTILLO FREYRE, Mario y OSTERLING PARODI, Felipe (1996) Tratado de las Obligaciones Tomo V. Fondo Editorial Pontificia Universidad Católica del Perú. Pág. 263.

7 CASTILLO FREYRE, Mario y OSTERLING PARODI, Felipe, obra citada Pág. 322

8 Artículo 1242.- El interés es compensatorio cuando constituye la contraprestación por el uso del dinero o de cualquier otro bien. Es moratorio cuanto tiene por finalidad indemnizar la mora en el pago.

Artículo 1246.- Si no se ha convenido el interés moratorio, el deudor sólo estará obligado a pagar por causa de mora el interés compensatorio pactado y, en su defecto, el interés legal.

interés moratorio tributario nos encontramos ante el interés legal moratorio, pues es la norma la que se encarga de precisarla, tal como observamos en el artículo 33 de Código Tributario.

En cuanto a la intimación en mora, cabe señalar que mientras que en el interés moratorio regulado por el Código Civil, es preciso la intimación en mora, con alguna salvedad, cuando se trata de la deuda tributaria tal exigencia no existe, basta que el deudor deje de pagar para que de manera automática se generen los intereses moratorios.

En cuanto al interés moratorio tributario, se cuestiona su aplicación principalmente cuando en el transcurso del procedimiento es la Administración Tributaria la que se demora en resolver, al respecto cabe considerar que la demora en sí misma no es generadora de intereses moratorios, si así fuera se los estaría desnaturalizando, toda vez que como se ha señalado líneas arriba el interés moratorio indemniza la demora en el pago del tributo, para lo cual es necesario que tal demora sea imputable al deudor, en este sentido la demora en que incurre la administración no correspondería ser trasladada al contribuyente por lo que no correspondería que por ella se genere la obligación de pagar intereses moratorios.

Distinto es el caso en que sí se debe el tributo, en este caso el hecho de no pagarlo oportunamente es imputable al deudor tributario, por lo que debe también asumir los intereses moratorios inclusive por todo el tiempo que duró el procedimiento administrativo y, en su caso el proceso judicial sin importar su duración, en este sentido debe considerarse una liberalidad que la norma hace eximiendo del pago de intereses moratorios por el tiempo que la Administración Tributaria se excede en resolver incumpliendo los plazos del artículo 142 del Código Tributario, lo que se ha ampliado a los artículos 150 y 152 con la modificatoria del artículo 33 por la Ley 30230, sobre la cual trataremos más adelante.

De lo hasta aquí expuesto, es claro que la naturaleza del interés moratorio tributario es indemnizatoria, al igual que en el caso del interés moratorio que se aplican a las transacciones de orden civil, asimismo, tiene su origen en la norma y es automática.

3. Aplicación del interés moratorio tributario desde el Tribunal Constitucional

La inaplicación del artículo 33 como consecuencia de la demora en resolver de la Administración Tributaria (tanto de la SUNAT como del Tribunal Fiscal) es un tema que se ha planteado de manera constante y sobre el cual se ha pronunciado el Tribunal Constitucional en diversas oportunidades,

por lo que a continuación haremos un recuento breve sobre los pronunciamientos que sobre el tema ha realizado el máximo intérprete de la Constitución.

Una de los primeros pronunciamientos y, el emblemático por definirlo de alguna manera fue la sentencia N° 1255-2003-AA/TC, del 21 de marzo del 2005, emitida en el caso de la Viuda de Mariátegui e hijos, en cuyos considerandos 9, 10, 11 y 12 se consideró:

9.- Si bien la demanda no puede estimarse, en este caso en particular este Tribunal considera importante precisar los alcances de su fallo, puesto que la forma como está regulado el procedimiento de cobranza de deudas tributarias implicaría que la Administración Tributaria prosiguiera con la cobranza de las órdenes de pago, y, en consecuencia, con el cómputo de intereses por pago fuera de plazo, conforme lo establece el artículo 33° del Código Tributario, desde el momento en que fueran exigibles.

10.- Siendo ello así, es necesario tener en cuenta que la prolongada duración del proceso –debido a su complejidad–, traería como consecuencia que aquel que solicitó la tutela de un derecho, termine en una situación que le ocasione más perjuicio económico que si no hubiese accionado, debido a la aplicación de intereses moratorios. Este resultado no sería consustancial con el criterio de razonabilidad y el ejercicio de la tutela judicial efectiva, la cual no solo implica el acceso al aparato judicial, a un pronunciamiento motivado, así como a la ejecución de sus fallos en sus propios términos, sino que importa un pronunciamiento oportuno por parte de los jueces; más aún cuando se trata de procesos que, como el amparo, merecen una tutela de carácter urgente.

Asimismo, para asumir esta decisión, es menester considerar que una de las motivaciones de la recurrente para accionar fue la equiparación equivocada que, por confusión, hizo del Impuesto Mínimo a la Renta con el IEAN.

11.- A juicio del Tribunal, lo sui generis del caso permite hacer esta distinción. Si bien, entre otras razones, el Tribunal Constitucional señaló que el IEAN no resultaba confiscatorio por tener una tasa diminuta, por su corto periodo de vigencia, por las amortizaciones permitidas y por la posibilidad de ser utilizado como crédito contra el impuesto a la renta, lo cual garantizaba que el contribuyente no se viera saturado con el peso del impuesto, este resguardo podría verse desnaturalizado si, por el paso del tiempo, a consecuencia de un proceso judicial, el contribuyente no solo tenga que pagar una deuda principal correctamente determinada, sino también una cuantiosa suma de intereses

por pago extemporáneo, no ocasionada por negligencia o mala fe del mismo, sino, irónicamente por ejercer su derecho de acción.

12.- En consecuencia, en este caso concreto, el Tribunal Constitucional pese a considerar que la demanda es infundada, por lo que debe cobrarse la deuda principal, no ampara el pago de los intereses por pago extemporáneo.”

Así pues en un primer momento el Tribunal Constitucional consideró que no debían pagarse los intereses generados por el exceso de tiempo incurrido para resolver el caso; este criterio fue aplicado de manera consistente en el tiempo, hasta que se publicó la sentencia 3797-2006-PA/TC, con la cual se confirmó la constitucionalidad del Impuesto Temporal a los Activos Netos (ITAN) tal como se advierte de las siguientes sentencias:

STC. 05072-2009-PA/TC, emitida el 18.03.10:

“5. En consecuencia, la SUNAT tendrá que abstenerse de considerar el cobro de los intereses moratorios, debiendo cumplir, además, con su función orientadora al contribuyente (artículo 84º del Código Tributario), informando de las formas o facilidades de pago establecidas en el Código Tributario o leyes especiales relativas a la materia. **Debe precisarse que dicha regla solo rige hasta la fecha en que existió la duda sobre el pago del tributo, esto es el 1 de julio de 2007, fecha en que se publicó en el diario oficial El Peruano la STC 3797-2006-PA/TC, con la que se confirmó la constitucionalidad del mencionado tributo, debiendo entenderse, entonces, que aquellos contribuyentes que presentaron su demanda luego de esta fecha, deberán pagar su impuesto e intereses (inclusive los moratorios) de acuerdo a las normas del Código Tributario.** (El resaltado es nuestro).

STC. 02794-2011-PA/TC, emitida el 13.09.11:

“4. En lo que respecta a la materia controvertida, esto es, la inejecución del plazo para el no pago de intereses del ITAN, debe precisarse que, mediante la STC 03797-2006-PA/TC, se confirmó la constitucionalidad del mencionado tributo, **debiendo entenderse que en el caso de aquellos contribuyentes que presentaron su demanda luego de la fecha de publicación de tal sentencia (1 de julio de 2007) deberán pagar sus intereses (inclusive los moratorios) de acuerdo a las normas del Código Tributario.** Este es precisamente el caso de la empresa demandante.” (El resaltado es nuestro).

En relación a las demás deudas tributarias, originadas por impuestos distintos al Impuesto Extraordinario a los Activos Netos y al Impuesto

Temporal a los Activos Netos, en los que no exista duda sobre la constitucionalidad del tributo el Tribunal Constitucional no ha considerado este criterio, sino más bien considera que el contribuyente debe hacerse responsable por la deuda no cancelada en su momento, así lo advertimos en la siguientes sentencias emitidas por el Tribunal Constitucional:

STC 03373-2012-PA/TC, emitida el 06.05.13:

“4. Si el actor declara una deuda menor a la que le corresponde, tiene que necesariamente hacerse responsable de asumir tanto la deuda no cancelada oportunamente como de los intereses y multas que correspondan.

Por consiguiente, la presente demanda resulta manifestamente infundada.

5. Finalmente estimamos pertinente precisar que los cuestionamientos realizados por el accionante en el proceso contencioso administrativo subyacente se circunscriben a rebatir las diferencias de inventario que la Administración Tributaria le imputa, no a cuestionar la constitucionalidad de un tributo. Por ello, no resulta aplicable el criterio de modulación de intereses desarrollada por el Tribunal Constitucional al rebatir la denunciada inconstitucionalidad del IEAN e ITAN.

15. La demanda principalmente está dirigida a cuestionar la cuantía de los intereses generados por la deuda del demandante. Es así que de autos se aprecia que el recurrente no cumplió oportunamente con el pago de la deuda establecida en las resoluciones administrativas emitidas por la emplazada, buscando que a través del presente proceso de amparo se le eximan los intereses por considerarlos exorbitantes.

En tal sentido no es competencia del Tribunal Constitucional el verificar si para la liquidación de una deuda es de aplicación lo establecido en el Código Tributario respecto a los intereses.

16. Asimismo se advierte del caso de autos que el actor expone que en otros casos el Tribunal Constitucional intervino respecto de los intereses, sin tener presente que lo hizo en atención a que en oportunidad anterior había evaluado la constitucionalidad de una norma, razón por la que aplicaba lo expresado en su sentencia, siendo dichos pronunciamientos una singularidad del Tribunal Constitucional, por lo que reitero que solo lo hizo en atención a que – habiéndose cuestionado la constitucionalidad de determinado dispositivo legal– el Tribunal evaluó la constitucionalidad de determinada ley,

considerando que sí podía ser aplicada. Por ende, considero que lo cuestionado por el recurrente como actos arbitrarios, constituyen actos regulares de la Administración, razón por la que corresponde la desestimación de la demanda". (el resaltado es nuestro).

La STC 03184-2012-PA/TC, emitida el 29.01.14:

"5. Si el actor declara una menor deuda que le corresponde, tienen que necesariamente hacerse responsable de asumir no sólo la deuda no cancelada oportunamente, sino de las sanciones y los intereses que correspondan. Lo declarado en su momento, se presume válido en la medida que se presume la buena fe del contribuyente. Aunque el recurrente legítimamente impugnó los valores emitidos por la SUNAT, a través de los recursos de reclamación que por cierto, fue estimado en parte, y apelación, no puede soslayarse que lo resuelto por el Tribunal Fiscal no ha sido cuestionado a través del proceso contencioso administrativo.

6. La Administración Tributaria, simple y llanamente, ha liquidado la deuda aplicando los intereses correspondientes conforme a lo establecido en el Código Tributario. Así el recurrente juzgue que la modificación legal introducida al referido código resulta abusiva, **no corresponde a este Colegiado pronunciarse sobre la conveniencia o inconveniencia de la opción elegida por el legislador, en tanto no se advierte la conculcación u amenaza de ningún derecho fundamental.**

7. En todo caso, la pretensión del actor, en sí misma, no resulta atendible debido a que, contrariamente a lo que arguye, persigue un tratamiento discriminatorio respecto del resto de contribuyentes que sí cumplieron con liquidar adecuadamente y cancelar oportunamente sus deudas, o aunque su determinación fue reparada por la SUNAT, asumieron su deuda tributaria con los intereses que se generaron.

8. Sin perjuicio de lo esgrimido, tampoco puede soslayarse que si bien, pese a declarar infundada la demanda, en algunas oportunidades este Tribunal moduló los efectos de los intereses debido a que la constitucionalidad del tributo era opinable y, previamente, se había señalado que el Impuesto Mínimo a la Renta y el Anticipo Adicional al Impuesto a la Renta, resultaban inconstitucionales. En tales circunstancias, los presupuestos para aplicar dicha medida, de carácter excepcionalísimo, no se advierten de lo actuado en el caso de autos pues los cuestionamientos vertidos en la vía administrativa no se circunscriben a impugnar la constitucionalidad del tributo sino a cuestiones de mera legalidad, algunas de las cuales incluso fueron estimadas en la fase de reclamación.

9. Por ende, las sentencias de este Colegiado en las que se moduló el cobro de intereses (Cfr. IEAN e ITAN), no pueden ser tomadas como referencia para justificar una exención de intereses". (El resaltado es nuestro).

Estando a lo expuesto, en relación a los criterios que maneja el Tribunal Constitucional, cabe concluir, por un lado, que la abstención del cobro de intereses moratorios, ordenada a la SUNAT por el Tribunal Constitucional, únicamente obedece a la singularidad de los casos en los que se cuestiona la constitucionalidad de las normas tributarias, y una vez esclarecidas las mismas, el Tribunal Constitucional considera que los contribuyentes están en la obligación de pagar los intereses moratorios que se generaron durante la tramitación del procedimiento administrativo.

Como se advierte de las sentencias, transcritas en la parte pertinente, conforme a los actuales criterios del Tribunal Constitucional, no es trascendental el tiempo que un procedimiento administrativo en el que se discuta la deuda tributaria, por cuanto si bien el deudor tributario está habilitado para ejercer su derecho a impugnar, en la medida en que su pretensión no sea amparada se entenderá que se produjo un retardo en el pago de la deuda tributaria imputable a él, por lo que estará obligado al pago del interés moratorio; así pues, sólo corresponderá que el deudor tributario asuma el interés moratorio por aquel extremo de la deuda que finalmente se considere que pagó de menos, pues sólo así se cumplirá la finalidad resarcitoria del mismo.

Además, a consideración del Tribunal Constitucional, eximir del pago de intereses moratorio a un deudor que ejerció su derecho a impugnar, sería otorgarle un tratamiento preferente y discriminatorio con respecto al resto de contribuyentes que sí cumplieron con liquidar en forma adecuada y cancelar oportunamente sus deudas, o con quienes que, no obstante su determinación fue reparada por la SUNAT, asumieron su deuda tributaria con los intereses que se generaron.

No obstante lo expuesto, existen casos en los que si bien existe una deuda tributaria que pagar, el procedimiento en el que se ha determinado el monto de la deuda se ha dilatado; así por ejemplo, cuando en una apelación el Tribunal Fiscal se pronuncia amparándola parcialmente y ordena a la Administración Tributaria emitir un nuevo pronunciamiento respecto de algún extremo de la apelación o se pronuncia ordenando una nueva liquidación de la deuda tributaria, en estos casos, nos encontramos que respecto a la parte de la deuda (la que no ha sido confirmada) y sobre la cual debe emitirse un nuevo pronunciamiento, o en el supuesto en que se hubiera ordenado que

se practique una nueva liquidación, el retraso en que se incurra no corresponde imputarse al contribuyente, sino a la entidad administrativa, en este caso, el deudor no tiene nada que resarcir, lo que como ya se ha visto líneas arriba, constituye el objeto del interés moratorio.

Lo aquí señalado, se encuentra dentro del marco establecido por el Tribunal Constitucional, toda vez que el administrado debe hacerse cargo de los intereses moratorios por el no pago oportuno del tributo, entendiéndose que la deuda tributaria genera intereses desde el momento en que se encuentra definitivamente establecida, por lo que mientras ello no ocurra, entonces no es posible considerar que el contribuyente debe pagar intereses moratorios.

4. Criterio del plazo razonable

La aplicación de intereses moratorios tributarios también se ha desarrollado desde la perspectiva del plazo razonable.

Como recordaremos, el análisis teniendo como fundamento el plazo razonable, tiene sustento constitucional tal como podemos apreciar en la sentencia emitida en el proceso **3778-2004-AA/TC**, del 25 de enero del 2005, en cuyo fundamento 21 se precisó lo siguiente:

“21. En consecuencia, es preciso determinar si el exceso en el plazo constituye una afectación al derecho fundamental al debido proceso y, de ser así, si dicha afectación tiene como consecuencia la nulidad del proceso administrativo disciplinario, teniendo en cuenta que en dicho proceso se respetaron las demás garantías procesales integrantes del debido proceso.

Sobre el particular, se sostiene que:

“(…) no toda dilación indebida en su acepción procesal, toda pereza en adoptar una resolución judicial, toda infracción de los plazos procesales, es capaz de convertirse en la noción de dilación indebida que integra el contenido de este derecho fundamental”.

Se postula que el criterio a seguir sea el del plazo razonable exigible por los ciudadanos y que el carácter razonable de la duración de un proceso se debe apreciar según las circunstancias de cada caso y teniendo en cuenta: a) la complejidad del asunto; b) el comportamiento del recurrente; c) la forma en que el asunto ha sido llevado por las autoridades administrativas (es decir, lo que ordinariamente se demora en resolver determinado tipo de

procesos), y d) las consecuencias que la demora produce en las partes”.

Así como lo precisado por el Tribunal Constitucional en el fundamento 4 de la sentencia **10575-2006-PA/TC**, del 14 de marzo del 2007:

“4. Del mismo modo, la Cuarta Disposición Final y Transitoria de la Constitución exige que las normas relativas a los derechos y libertades que la Constitución reconoce se interpreten de conformidad con los tratados sobre derechos humanos ratificados por el Perú. En consecuencia, se debe tener en consideración que el artículo 8.1 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos establece lo siguiente:

[t]oda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter.

En ese sentido, el que los procesos sean tramitados en un plazo razonable tiene por objeto garantizar que el justiciable pueda acceder a un proceso judicial efectivo, cuya duración no sea irrazonable ni desproporcionada. Así, a efectos de evaluar la razonabilidad de la duración del proceso, se deberá tener en cuenta elementos como: la complejidad del asunto, la actividad procesal de las partes y la actuación de los órganos jurisdiccionales. (STC Exp. N.º 0549-2004-HC/TC, FJ 10 ss.)”.

Conforme a lo antes mencionado, el análisis sobre plazo razonable, considera las circunstancias de cada caso, así como:

- a) La complejidad del asunto
- b) El comportamiento del recurrente
- c) La forma en que el asunto ha sido llevado por las autoridades administrativas (es decir, lo que ordinariamente se demora en resolver determinado tipo de procesos)
- d) Las consecuencias que la demora produce en las partes

Al respecto, César Landa Arroyo⁹, considera que para analizar la complejidad del asunto se deben considerar factores como la naturaleza, la gravedad del caso, los hechos investigados, los alcances de la actividad probatoria, la pluralidad de investigados. En cuanto a la actividad procesal del interesado, lo que analiza es si el recurrente hizo

⁹ Lima 2012, El Plazo Razonable en el Procedimiento Contencioso -Tributario en Libro Reflexiones sobre los Procedimientos Tributarios y Aduaneros desde la Perspectiva de los Derechos de los Administrados. Primera Edición Palestra Editores.

uso de la llamada defensa obstruccionista, a fin de demorar el proceso a partir de la interposición de recursos que se encontraban condenados a la desestimación, las premeditadas faltas a la verdad, entre otros. En lo que respecta a la actuación de los órganos, se analiza la celeridad en la resolución del caso sin perder el celo que se exige en cada caso. En lo relacionado con las consecuencias que produce las demoras en la parte, lo que se analiza es el agravio al patrimonio del contribuyente originado en la demora irrazonable.

El criterio de plazo razonable constituye un razonamiento que, si bien no fue expreso, se utilizó por el Tribunal Constitucional en relación a los intereses moratorios tributarios, tal como es posible advertir del Fundamento 10 de la sentencia 1255-2003-AA/TC, caso de la Viuda de Mariátegui e hijos, sin embargo, como también ya se ha precisado líneas arriba el criterio que actualmente sigue el Tribunal Constitucional es el que se acerca más a la naturaleza jurídica de los intereses moratorios que es el de ser un interés resarcitorio, así pues, se pagarán intereses moratorios tributarios en la medida en que se determine que existe deuda, pues se considerará que no se hizo un pago oportuno, lo cual es imputable al deudor tributario.

5. Las Modificatorias de la Ley 30230

El 12 de julio del 2014, se publicó la Ley 30230, con la cual se estableció la modificatoria del artículo 33 del Código Tributario, en su cuarto y último párrafo; así pues se ha dispuesto que la aplicación de los intereses moratorios, se suspenden desde el vencimiento de los plazos máximos señalados en los artículos 42, 150 y 152, hasta la emisión de la resolución que culmine el procedimiento de reclamación o de apelación en la vía administrativa, siempre que la falta de resolución tanto de la reclamación como de la apelación fuera por causa imputable a la Administración Tributaria, el sustento de tal modificación, según la exposición de motivos de la Ley radica en que: "el tratamiento diferenciado en la suspensión de intereses moratorios por el vencimiento de plazos para resolver los recursos de reclamación y apelación por parte de la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal, respectivamente, genera desigualdad entre los contribuyentes".

Consideramos que, si bien es importante establecer un trato igualitario entre los contribuyentes, se perdió una oportunidad para regular el pago de intereses moratorios teniendo en cuenta su naturaleza jurídica, más que la demora en resolver en la vía administrativa.

La modificatoria se ha centrado en ampliar los supuestos en que se suspende la aplicación de

los intereses moratorios; sin embargo, se continúa disponiendo que la suspensión de los intereses moratorios estará a resultas de determinarse si la demora en resolver es imputable a la Administración Pública, lo cual genera incertidumbre sobre tales supuestos. El 23 de noviembre pasado se publicó el Decreto Supremo 322-2014-EF, con el cual se aprobó el Reglamento de la Ley 30230, el cual no ha reglamentado el extremo en relación a los intereses moratorios, en tal sentido será trabajo de la jurisprudencia ir dándole contenido a los supuestos de imputabilidad.

En relación a las modificatorias establecidas en la ley, se ha precisado que la suspensión de intereses no es aplicable durante la tramitación de la demanda contencioso-administrativa; siendo ello así, los intereses moratorios se aplicarán durante todo el tiempo que demore dicho proceso.

Los procesos judiciales en su mayoría no cumplen los plazos legales establecidos para su resolución; no es objeto del presente artículo analizar las causas de tal demora, sino hacer presente que en los supuestos de demora de un proceso contencioso administrativo debería seguirse la lógica del actual criterio del Tribunal Constitucional, que se ha expresado líneas arriba y que se resume en que si la demanda no es estimada y se confirma la deuda tributaria, el deudor tributario deberá asumir el pago del interés moratorio, por cuanto se entenderá que no realizó un pago oportuno de la deuda.

La Cuarta Disposición Complementaria Transitoria de la Ley N° 30230, ha establecido una regla procedimental a tenerse en cuenta en aquellos casos, en que a la fecha de vigencia de la norma, aún no se resuelva la apelación planteada, precisándose lo siguiente:

"Para las deudas tributarias que se encuentran en procedimientos de apelación en trámite a la fecha de entrada en vigencia de la presente Ley, la regla sobre no exigibilidad de intereses moratorios introducida al artículo 33° del Código Tributario y al artículo 151 del Decreto Legislativo 1053, será aplicable si en el plazo de doce (12) meses contados desde la entrada en vigencia de la presente Ley, el Tribunal Fiscal no resuelve las apelaciones interpuestas.

Para efectos de acelerar la resolución de procedimientos a cargo del Tribunal Fiscal, este está facultado excepcionalmente para organizar los expedientes asignando y programando su resolución en función al monto y la antigüedad de la deuda materia de controversia".

De la lectura se infiere que se continuarán aplicando los intereses del artículo 33 del Código

Tributario a las deudas tributarias que hubieren sido apeladas hasta pasado un año de la vigencia de la norma, luego de lo cual recién se podrá aplicar la suspensión dispuesta por la Ley 30230.

6. Proceso judicial en el que se debe discutir lo relacionado a los intereses moratorios tributarios

Para resolver los conflictos que los privados tienen con el Estado, respecto a las actuaciones administrativas, tenemos en nuestro ordenamiento dos tipos de procesos, el proceso contencioso administrativo y el proceso de amparo, los cuales son excluyentes entre sí.

Como se ha señalado líneas arriba, los intereses moratorios tributarios son parte de la deuda tributaria; por lo tanto, el proceso judicial en el que, en principio, debe cuestionarse el pago de tales intereses conjuntamente con el pago del tributo es en el proceso ordinario, que para estos efectos es el proceso contencioso administrativo, para lo cual actualmente, en la Corte de Lima se ha creado una subespecialidad en temas tributarios, con competencia a nivel nacional y, cuyos jueces, al igual que todos los demás del país tienen facultades suficientes para realizar control difuso de la Constitución.

Asimismo, en caso de invocarse afectación de derechos constitucionales, también es posible recurrir a la vía de los procesos constitucionales, específicamente a la del amparo, siempre que se reúnan los presupuestos establecidos en el Código Procesal Constitucional y, respetando la naturaleza restitutiva, excepcional y urgente del mismo, como se infiere del artículo 1: **“Los procesos a los que se refiere el presente título tienen por finalidad proteger los derechos constitucionales, reponiendo las cosas al estado anterior a la violación o amenaza de violación de un derecho constitucional (...)”**, así como lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 5° del Código Procesal Constitucional: **“No proceden los procesos constitucional cuando existan vías procedimentales específicas, igualmente satisfactorias para la protección del derecho constitucional amenazado o vulnerado, salvo cuando se trate del proceso de habeas corpus”**, para cuyo análisis debe tenerse en cuenta lo precisado por el Tribunal Constitucional en sus diversa jurisprudencia como la sentencia 303-2012-PA/TC:

“3. Si bien de conformidad con lo dispuesto por el artículo 5, inciso 2, la demanda de amparo no procede cuando existan vías específicas igualmente satisfactorias, ello no implica que toda pretensión planteada en el proceso de amparo resulta improcedente, siempre que haya a disposición del justiciable una vía ordinaria a la que acudir.

4. Desde una perspectiva general, bien sabido es que para la protección de derechos constitucionales las vías ordinarias siempre han de proveer vías procesales tuitivas, de modo que una aplicación general de tal causal de improcedencia terminaría por excluir toda posibilidad de tutela a través del proceso constitucional de amparo.

5. Sin embargo, tal no es una interpretación constitucionalmente adecuada de la citada disposición, en especial, cuando ha de interpretársela desde el sentido que le irradia el artículo 200°, inciso 2, de la Constitución y, además, desde la naturaleza del proceso de amparo, en tanto vía de tutela urgente.

6. Desde tal perspectiva, en la interpretación de la referida disposición debe examinarse si, aun cuando existan vías judiciales específicas igualmente satisfactorias, la resolución de la pretensión planteada exige, en virtud de las circunstancias del caso, una tutela jurisdiccional urgentísima y perentoria.

7. En dicho contexto, en el caso de autos se pone de manifiesto la urgencia de la tutela jurisdiccional requerida, muy al margen de la existencia de una vía igualmente satisfactoria, dado que la accionante se encontraba embarazada y requería contar con el citado descanso y éste le fue negado –por omisión– sin razón alguna que justifique dicha negativa, como finalmente ha sido reconocido por la demandada. Es evidente, entonces, que lo decretado en las instancias judiciales previas resulta a todas luces irrazonable.”

Estando a lo expuesto, cabe indicar que, para la protección de derechos constitucionales siempre se encuentran en la vía ordinaria vías procesales idóneas, por lo que lo que debe tomarse en cuenta es lo relativo a la urgencia; por lo tanto, debe analizarse en cada caso, si aun cuando existan vías judiciales específicas igualmente satisfactorias, las circunstancias del caso exigen una tutela jurisdiccional urgentísima y perentoria, cabe indicar –además– que el análisis de la urgencia se realiza sobre hechos o actuaciones concretos y actuales y no futuros ni inciertos.

Otro de los elementos a tomar en cuenta para determinar si un proceso debe admitirse en la vía del amparo o en la del proceso contencioso administrativo, es que el primero de ellos no tiene por finalidad declarar o constituir derechos, sino que busca reponer las cosas al estado anterior a la violación o amenaza de violación de un derecho constitucional; de esta manera, para que ello sea posible es preciso que quien invoca un derecho sea o haya sido titular del derecho que alega, de lo contrario no sería posible restablecer las cosas al estado anterior. ■