



# Reflexiones sobre la posición del Tribunal Constitucional peruano respecto a los intereses moratorios en materia tributaria<sup>(\*)</sup>

## *Reflections on the Peruvian Constitutional Court's position regarding default interest in tax affairs*

Luis Durán Rojo<sup>(\*\*)</sup>

Pontificia Universidad Católica del Perú (Lima, Perú)

Hugo Martín Arbieta Alfaro<sup>(\*\*\*)</sup>

Pontificia Universidad Católica del Perú (Lima, Perú)

**Resumen:** A partir de la publicación del precedente vinculante del Tribunal Constitucional sobre la inaplicación de los intereses moratorios en materia tributaria por la demora en resolver de la Administración Tributaria, del Tribunal Fiscal y del Poder Judicial, los autores analizan el rol del Tribunal Constitucional en la creación de precedente vinculantes, la naturaleza jurídica de los intereses moratorios y evalúan, desde la perspectiva legal y constitucional, si la inaplicación de los intereses, durante este plazo en exceso, constituye una respuesta adecuada, proporcional y razonable frente al problema de la demora en la resolución de conflictos tributarios.

**Palabras clave:** Intereses moratorios - Tribunal Constitucional - Precedente vinculante - Exigibilidad de la deuda tributaria - No confiscatoriedad - Derecho de petición - Capacidad contributiva

**Abstract:** The peruvian Constitutional Court established a vinculant precedent about the inaplication of moratorium interest for tax debt due to the administration's or judge delay in resolving people and companies demand's. The autors explore the creation of precedents by the constitutional court, the nature of moratorium interest and analyzes, from the legal and constitutional perspective, if the inaplication of moratorium interest is a correct, proportional and reasonable solution for the administration or judge delay in resolving tax demand's.

**Keywords:** Moratorium interest - Constitutional Court - Vinculant precedent - Tax debt enforceability - Prohibition of confiscatory taxation - Right of petition - Taxable capacity

(\*) Nota del Equipo Editorial: Este artículo fue recibido el 8 de junio de 2023 y su publicación fue aprobada el 4 de julio de 2023.

(\*\*) Abogado por la Pontificia Universidad Católica del Perú (Lima, Perú). Magíster por la misma casa de estudios. Candidato a Doctor por la Universidad Castilla La Mancha. Profesor Asociado del Departamento de Derecho de la PUCP. Coordinador del Grupo de Investigación en Derecho Internacional Tributario de la PUCP - GIDIT. ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-6200-6887>. Correo electrónico: [lduran@pucp.edu.pe](mailto:lduran@pucp.edu.pe).

(\*\*\*) Abogado por la Pontificia Universidad Católica del Perú (Lima, Perú). Adjunto de Docencia del Seminario de Integración en Derecho Tributario y Jefe de Prácticas del curso de Introducción de las Ciencias Jurídicas de la Facultad de Derecho de dicha casa de estudios. ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-5441-7560>. Correo electrónico: [hugomarbieta@gmail.com](mailto:hugomarbieta@gmail.com).



## 1. Introducción

El Tribunal Constitucional peruano publicó la sentencia recaída en el Expediente No. 03525-2021-PA/TC<sup>(1)</sup> (en adelante, la “Sentencia”) por la que resolvió una demanda de amparo interpuesta por la empresa MAXCO S.A. Este contribuyente solicitaba la inaplicación de los intereses moratorios durante el tiempo de la demora en exceso al plazo legal que utilizó el Tribunal Fiscal en resolver su recurso de apelación<sup>(2)</sup> cuando se encontraba vigente el artículo 33 del Código Tributario antes de la modificación operada por la Ley 30230<sup>(3)</sup>.

Luego de declarar la improcedencia del amparo, el Tribunal Constitucional del Perú (en adelante “Tribunal Constitucional”) estableció el siguiente precedente vinculante (fundamento 69):

### 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.

### Regla procesal:

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

Este precedente vinculante buscó otorgar una solución a un aparente problema: el incremento de la deuda tributaria (intereses moratorios) por la demora en resolver de la Administración Tributaria<sup>(4)</sup> (SUNAT), del Tribunal Fiscal o del Poder Judicial. De acuerdo con el criterio del Tribunal Constitucional, si el funcionario de la Administración Tributaria, los vocales del Tribunal Fiscal o los jueces no resuelven la controversia en el plazo legal, los intereses moratorios que se generen por el exceso de ese plazo no incrementarán la deuda del deudor tributario.

Desde nuestra perspectiva, resulta evidente que todo tribunal, sea administrativo o judicial, debe resolver las controversias que plantean las partes dentro de los plazos previstos por las normas legales vigentes, más aún si el incumplimiento de estos plazos podría generar perjuicios, no sólo para las partes en disputa, sino para la ciudadanía en general, pues el retraso en la recaudación es fundamentalmente un problema de orden público. Por eso, urge que el Congreso de la República y el Poder Ejecutivo impulsen las

- (1) Esta sentencia se publicó el 11 de febrero del 2023 en el Diario Oficial El Peruano.
- (2) El Tribunal Fiscal cuenta con un plazo de 12 meses contados a partir de la fecha de ingreso del expediente, conforme lo indica el artículo 150 del Código Tributario. En el caso materia de la Sentencia, el Tribunal Fiscal no resolvió dentro de ese plazo. El demandante solicitaba que se inapliquen los intereses moratorios por la demora en exceso al plazo de 12 meses.
- (3) La Ley 30230 incorporó la regla siguiente: La aplicación de los intereses moratorios se suspenderá a partir del vencimiento del plazo máximo establecidos, entre otros, en el artículo 150 del Código Tributario hasta la emisión de la resolución que culmine el procedimiento de apelación ante el Tribunal Fiscal, siempre y cuando el vencimiento del plazo sin que se haya resuelto la apelación fuera por causa imputable a dicho órgano resolutor; en dicho periodo de suspensión, la deuda será actualizada en función del Índice de Precios al Consumidor, y las dilaciones en el procedimiento por causa imputable al deudor no se tendrán en cuenta a efectos de la suspensión de los intereses moratorios.
- (4) En el Perú, el organismo público especializado que se encarga de la administración de los tributos correspondientes al Gobierno Central se denomina Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, cuya sigla es SUNAT.



reformas necesarias que agilicen el sistema de resolución de conflictos tributarios con miras a lograr eficiencia y eficacia en el cumplimiento de los objetivos constitucionales.

Sin perjuicio de ello, la decisión constitucional sobre la inaplicación de los intereses moratorios por la demora en resolver las controversias tributarias en el periodo en que existía expresa prohibición legal de hacerlo<sup>(5)</sup>, no constituye una solución adecuada, proporcional ni razonable.

A continuación, procederemos a analizar el rol del Tribunal Constitucional en la creación de precedentes vinculantes, la naturaleza jurídica de los intereses moratorios en materia tributaria y evaluaremos, desde la perspectiva legal y constitucional, si la inaplicación de los intereses, durante este plazo en exceso<sup>(6)</sup>, constituye una respuesta adecuada, proporcional y razonable frente al problema de la demora en la resolución de conflictos tributarios.

## 2. ¿Correspondía la emisión del precedente vinculante?

El precedente vinculante constituye una regla jurídica elaborada por el Tribunal Constitucional para resolver un caso concreto. Esta regla, al tener efectos similares a una ley, se convierte en obligatoria para todos los ciudadanos y los poderes públicos.

La jurisprudencia del Tribunal Constitucional (Sentencia recaída en el Expediente No. 0024-2003-AI/TC y fundamento 45 de la Sentencia recaída en el Expediente No. 3741-2004-AA/TC) sostiene que este organismo constitucional puede establecer como precedentes las reglas jurídicas que sean necesarias para solucionar los casos específicos que se discuten en la vía constitucional. A través de esta regla convertida en precedente, el Tribunal Constitucional busca asegurar la eficacia de los derechos fundamentales para todos los ciudadanos.

Sin embargo, el Tribunal Constitucional no puede actuar de oficio para la creación de los precedentes. Esta excepcionalidad en la creación del precedente se deriva del equilibrio de poderes que existe en nuestro régimen constitucional.

La necesaria vinculación del precedente con el caso concreto se deriva de una limitación del Tribunal Constitucional por su función de “legislador negativo” al momento de resolver un caso planteado por las partes. El Congreso de la República, como órgano legislativo, es el organismo encargado de la creación de las leyes, lo que puede delegar de manera expresa en el Poder Ejecutivo en ciertos supuestos y bajo ciertas circunstancias. Si bien el Tribunal Constitucional puede inaplicar una ley o norma de rango inferior en caso contravenga a la Constitución Política del Perú (en adelante “la Constitución Política”) y convertir su interpretación en un precedente, este poder para innovar en el ordenamiento jurídico sólo debe aplicarse cuando la regla sea indispensable para resolver el problema jurídico que plantean los solicitantes. En caso contrario, el Tribunal Constitucional se convertiría, de facto, en el órgano legislativo al generar normas sobre cuestiones ajenas a los procesos constitucionales.

Sobre este punto, no cuestionamos que el Tribunal Constitucional inaplique leyes cuando sean contrarias a las reglas y principios de la Constitución Política. La crítica se limita a indicar que la intervención de este organismo constitucional no es válida cuando crea un precedente que no sirve para resolver un caso específico, ya que se vulnera el equilibrio de poderes.

El foro de discusión pública para la deliberación de las leyes es el Congreso de la República. En este espacio, participan los representantes de la Nación. Por otro lado, la competencia para la creación de precedentes (reglas) se deriva de la función específica del Tribunal Constitucional de resolver casos. La

(5) Durante el periodo materia de análisis por el Tribunal Constitucional, se encontraba vigente lo dispuesto en el artículo 33 del Código Tributario en su versión modificada por el DL 981 (vigente desde el 1 de abril de 2007), que indicaba: (i) la aplicación de los intereses moratorios se suspenderá a partir del vencimiento de los plazos máximos establecidos en el artículo 142 hasta la emisión de la resolución que culmine el procedimiento de reclamación ante la Administración Tributaria, siempre y cuando el vencimiento del plazo sin que se haya resuelto la reclamación fuera por causa imputable a ésta, y (ii) la suspensión de intereses no es aplicable a la etapa de apelación ante el Tribunal Fiscal ni durante la tramitación de la demanda contencioso-administrativa.

(6) A la presente fecha, el artículo 33 del Código Tributario indica expresamente que los intereses moratorios no se computarán por la demora en resolver, fuera del plazo legal, del: (i) recurso de reclamación y/o apelación; y (ii) la resolución de cumplimiento que debe emitir la Administración Tributaria. Esta regla se encuentra vigente en nuestro ordenamiento jurídico por lo que debe aplicarse. Sin perjuicio de ello, también buscamos analizar, desde una visión crítica, si esta regla es legítima desde una perspectiva constitucional.



creación de un precedente, al implicar una función normativa, exige reglas especiales para su creación<sup>(7)</sup>.

En el caso materia de estos comentarios, el Tribunal Constitucional resolvió por la improcedencia del recurso de amparo, porque el deudor tributario tenía otra vía procesal específica igualmente satisfactoria (proceso contencioso administrativo). Esta decisión marcó el fin del proceso; sin embargo, el Tribunal Constitucional se extralimita al pronunciarse sobre una discusión que no servía para resolver el caso concreto. La actuación contraria a la Constitución Política amerita analizar si los magistrados debieran o no ser sometidos al procedimiento de acusación constitucional ante el Congreso de la República previsto en el artículo 99 de la carta magna.

Los magistrados del Tribunal Constitucional cumplen una función trascendental en nuestro quehacer jurídico; no obstante, esta función no debe nublar la vista sobre el equilibrio de poderes en el que se enmarca nuestro régimen constitucional. De otro modo, ¿quién controlaría al Tribunal Constitucional?

### 3. La naturaleza de los intereses moratorios aplicables en materia tributaria

El Tribunal Constitucional sostiene que los intereses moratorios tienen naturaleza sancionatoria (fundamento 59 de la Sentencia). Ahora bien, la posición del Tribunal Constitucional no es coherente en el devenir de sus sentencias sobre esta problemática. Podemos observar cuatro etapas en la evaluación sobre su naturaleza jurídica.

En una primera etapa, el Tribunal Constitucional<sup>(8)</sup> sostenía que el incremento de los intereses moratorios por el paso del tiempo no vulneraba ningún derecho fundamental pese a que podían convertirse en exorbitantes

En una segunda etapa, el Tribunal Constitucional<sup>(9)</sup> modificó su criterio. Los intereses moratorios constituyen sanciones impuestas por el cumplimiento no oportuno del pago de las deudas tributarias.

En la tercera etapa, los magistrados<sup>(10)</sup> reformularon su posición y nuevamente sostuvieron que el interés moratorio no tenía naturaleza sancionadora. Por el contrario, el interés

moratorio buscaba indemnizar al Estado por el no pago oportuno de su acreencia.

Finalmente, en la cuarta etapa, se tiene a la sentencia que establece el precedente vinculante que comulga con el criterio de la segunda etapa. El interés moratorio representa una sanción para el deudor tributario.

Existe una ausencia de motivación en la sentencia del precedente vinculante sobre la naturaleza sancionadora del interés moratorio. Conforme podemos observar, a lo largo de la historia del Tribunal Constitucional, existió una discusión sobre la naturaleza jurídica de los intereses moratorios. En la Sentencia, el Tribunal Constitucional solo partió de la premisa que el interés constituye una sanción, pero no justificó el origen de esta premisa. En este caso, el Tribunal Constitucional debía motivar esta posición, porque constituye un elemento necesario para la elaboración de sus conclusiones.

Sin perjuicio de la falta de coherencia en el devenir del tiempo sobre este problema jurídico, manifestamos nuestra discrepancia con el último criterio del Tribunal Constitucional. El interés moratorio constituye una indemnización legal que se otorga al acreedor por la demora en el pago. Este criterio es compartido por la doctrina<sup>(11)</sup> y también tuvo respaldo en la primera y tercera etapa de este tema en el Tribunal Constitucional. El interés moratorio busca resarcir al acreedor por cada día que no puede aprovechar su capital.

La figura del resarcimiento difiere de la sanción. En el resarcimiento, se busca equilibrar la situación de una parte que sufrió una afectación por una intervención ajena; en buena cuenta, un criterio básico de justicia implica no perjudicar a quien no recibe su pago en el momento debido<sup>(12)</sup>. En cambio, la

(7) El Código Procesal Constitucional (artículo VI del Título Preliminar) exige que el precedente se apruebe con el voto de cinco magistrados.

(8) Al respecto, véase el fundamento 2 de la Sentencia recaída en el Expediente No. 3184-2012-PA/TC.

(9) Al respecto, véase el fundamento 45 de la Sentencia recaída en el Expediente No. 04082-2012-PA/TC.

(10) Al respecto, véase el fundamento 19 de la Sentencia recaída en el Expediente No. 04532-2013-PA/TC.

(11) Fernández, G. (1991). La naturaleza jurídica de los intereses: punto de conexión entre derecho y economía. *Revista de Derecho*, (45), 177-213.

(12) Juan Martín Queralt sostiene que el interés moratorio busca limitar el "enriquecimiento injusto de quien dispone de una suma de dinero debida más allá del tiempo en que había de cumplir su prestación" (2016, p. 214).



sanción es la consecuencia de la comisión de una infracción, que busca desincentivar una conducta no deseada.

A partir de la última posición del Tribunal Constitucional, el interés moratorio debe suspenderse durante el plazo en exceso que utiliza la Administración Tributaria o el Tribunal Fiscal en resolver un caso porque esta “sanción” (interés) no debería imponerse cuando la demora no sea imputable al ciudadano que cuestiona la determinación tributaria. Es cierto que no debe imponerse una sanción al deudor por la demora de una entidad pública en resolver un procedimiento administrativo si la demora es imputable a la entidad pública. En cualquier caso, el derecho a recurrir de los administrados, y la consecuente demora en la solución del conflicto, no califica como una conducta no deseada del ciudadano.

Sin embargo, esta premisa de “sanción” no es cierta. El interés moratorio no busca sancionar a una empresa. El interés moratorio persigue indemnizar (resarcir) al Estado por la demora en el pago del tributo. Cada día que el ciudadano no paga su deuda tributaria se perjudica al financiamiento público (en tanto valor constitucional), y por ende a quien debe ejecutar los fines comunes constitucionales, es decir, el Estado, en tanto no puede aprovechar ese dinero en los fines públicos que debe tutelar conforme a la Constitución Política.

Al respecto, nótese que la idea de aplicar los intereses moratorios por la demora del ciudadano en pagar la deuda y las circunstancias posteriores al incumplimiento de esa obligación (que podrían ameritar una suspensión de los intereses) es un tema que se discutió para la elaboración del Modelo del Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT). En los comentarios al artículo 61, se indica expresamente que el interés moratorio debe aplicarse por el no pago oportuno “en cualquier circunstancia”<sup>(13)</sup>. Este criterio se condice con la naturaleza indemnizatoria del interés moratorio en la medida que ya existía una obligación de pago no cumplida.

Por lo tanto, el incumplimiento en el pago debe traer consecuencias para el deudor tributario independientemente de la demora que tenga en resolver el Tribunal Fiscal o la Administración Tributaria. Si ello es así, tampoco corresponde la suspensión de los intereses durante la demora en la vía judicial.

Existe una deuda determinada que debía pagarse hasta la fecha de vencimiento de la presentación de la declaración jurada respectiva. El incumplimiento de esta obligación origina intereses por cada día de demora en el pago independientemente de que el deudor impugne la determinación de la Administración Tributaria. A continuación, procedemos a explicar este punto.

## 4. Sobre el pago oportuno de la deuda y la presunta demora no imputable del deudor tributario

A partir de la determinación que realiza el deudor en su declaración jurada determinativa, se conoce el importe exacto que el ciudadano debe pagar al Fisco. Al conocer ese importe exacto, la deuda puede pagarse. Por lo tanto, la norma tributaria (artículo 29 del Código Tributario) establece que el pago debe realizarse hasta el vencimiento del plazo de la declaración jurada determinativa. Al conocer el importe del tributo, este ya debe pagarse.

Ahora bien, conviene diferenciar entre la exigibilidad y la cobranza coactiva de la deuda:

### 4.1. Exigibilidad e intereses moratorios

El Código Tributario indica expresamente que la obligación tributaria es exigible desde el día siguiente al vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada determinativa (inciso a) del artículo 3 del Código Tributario). Esta exigencia implica que el ciudadano tiene el deber de pagar la deuda correcta hasta el vencimiento del plazo de presentación de la declaración determinativa. Caso contrario, el deudor deberá asumir la carga de los intereses moratorios para resarcir la demora conforme a lo previsto en el artículo 33 del Código Tributario. Asimismo, debe tenerse en cuenta que el interés se aplica por cada día de demora<sup>(14)</sup> que el deudor no cumple con pagar la deuda.

Nótese que la deuda es exigible desde ese único momento; es decir, si la Administración Tributaria, luego de un procedimiento de fiscalización posterior a la determinación realizada por el contribuyente, concluye que el deudor no declaró correctamente el tributo y le notifica una resolución de determinación, la deuda, calculada por la Administración Tributaria, será exigible desde el día siguiente al vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada original pese a que la fiscalización se realice en un momento posterior.

(13) Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT). (2015). *Modelo del Código Tributario del CIAT. Un enfoque basado en la experiencia iberoamericana*.

(14) Existe demora cuando el ciudadano no cumple con pagar la deuda dentro del plazo previsto por ley.





En ese sentido, la primera pregunta que corresponde resolver reside en entender por qué se cobran intereses moratorios desde el día siguiente al vencimiento del plazo de presentación de la declaración jurada determinativa, si la Administración Tributaria recién determina en una fiscalización posterior que el deudor no cumplió con declarar y pagar el tributo correspondiente.

El deudor tributario tiene la obligación de verificar la realización del hecho imponible (artículo 59 del Código Tributario) en su declaración jurada. La determinación que realiza este debe ser correcta conforme se desprende de una interpretación sistemática de los artículos 59 y 88 del Código Tributario.

Cuando la Administración fiscaliza al ciudadano y detecta que la determinación declarada no fue correcta, se entiende que ese tributo omitido debía consignarse en la declaración jurada original, pues se tenía el deber de declararlo correctamente. Por esta razón, los intereses moratorios por el tributo omitido en fiscalización se computan desde el día siguiente del vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada, independientemente de que la Administración Tributaria determine el tributo omitido en un ejercicio posterior.

En otras palabras, el deudor tributario tenía la obligación de incluir ese tributo omitido, que determinó la Administración Tributaria en la fiscalización, en su declaración jurada dentro del plazo respectivo. Por lo tanto, al no declarar el tributo correcto, el deudor tiene la obligación de pagar los intereses moratorios desde el día siguiente al vencimiento del plazo para la declaración.

Es así que la exigibilidad de la deuda tributaria inicia luego del vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada determinativa y no se suspende por la interposición del recurso de reclamación y/o apelación contra la deuda que determinó la Administración Tributaria, ya que existe la obligación de pago pese a que el deudor inicie el procedimiento contencioso tributario.

Evidentemente, si la determinación practicada por la Administración Tributaria es declarada improcedente (por carecer de legalidad y/o de justicia tributaria), no se generará

ningún interés moratorio. Por el contrario, si las instancias que resuelven el conflicto ratifican el monto debido determinado por la Administración Tributaria, procederá el pago de intereses moratorios.

#### 4.2. Cobranza coactiva de la deuda

Cuando la Administración Tributaria determina un tributo omitido, el deudor tributario puede cuestionar la determinación ante la Administración y el Tribunal Fiscal. A partir de la resolución de la Administración Tributaria que resuelve el recurso de reclamación (no apelada dentro del plazo de ley<sup>(15)</sup>) o la notificación de la resolución del Tribunal Fiscal que resuelve el recurso de apelación, el ejecutor coactivo<sup>(16)</sup> puede iniciar el procedimiento de cobranza coactiva.

Ahora bien, el cobro que puede realizar la Administración Tributaria, luego de agotar la vía administrativa, no debe confundirse con la obligación de pago que tiene el ciudadano por una deuda tributaria determinada.

En el supuesto de que el deudor interponga un recurso de apelación dentro del plazo de ley, la Administración Tributaria solo puede cobrar la deuda cuando el Tribunal Fiscal resuelva la apelación; sin perjuicio de ello, el deudor tributario tenía la obligación de pagar la deuda correcta dentro del plazo previsto por ley; es decir, hasta el vencimiento del plazo para la presentación de la declaración. Si la Administración Tributaria le comunica al deudor tributario que el tributo que declaró no fue correcto (a través de una resolución de determinación u orden de pago), el deudor debe pagar esa deuda sin perjuicio de su derecho a interponer los medios impugnatorios contra el acto determinativo tributario.

(15) El ejecutor coactivo puede cobrar la deuda luego de que la Administración Tributaria notifique la resolución que resuelve el recurso de reclamación y el deudor tributario no interponga el recurso de apelación dentro del plazo de 15 días hábiles (inciso c) del artículo 115 del Código Tributario.

(16) Nuestra investigación se circunscribe al supuesto del deudor tributario que interpone un recurso de reclamación y/o apelación dentro del plazo previsto por ley para impugnar. Asimismo, la entidad encargada de resolver (SUNAT o el Tribunal Fiscal) no resuelve el recurso dentro de su plazo legal. En este caso, el ejecutor coactivo podrá cobrar la deuda luego de que la entidad confirme y notifique la resolución que incluye la deuda. Sin perjuicio de ello, existen otros casos en los que el ejecutor coactivo puede iniciar el procedimiento de cobranza coactiva. Los supuestos se encuentran previstos en el artículo 115 del Código Tributario. A modo de ejemplo, la Administración Tributaria puede iniciar el procedimiento de cobranza coactiva si el deudor tributario interpone el recurso de reclamación fuera del plazo de ley (inciso a) del artículo 115 del Código Tributario).



Por esta razón, al existir una deuda exigible, los intereses moratorios se devengan desde el día siguiente de la fecha de vencimiento de la presentación de la declaración independientemente de que la deuda todavía no pueda cobrarse coactivamente.

El Tribunal Constitucional sostiene que los intereses moratorios no deben devengarse durante el plazo en exceso que utilice la Administración Tributaria o el Tribunal Fiscal en resolver, porque esa demora no le es imputable al ciudadano<sup>(17)</sup>. Discrepamos de este criterio. Es cierto que el ciudadano no es responsable de la demora de la entidad pública; sin embargo, la consecuencia (inaplicación de intereses) no es una respuesta correcta a esa demora<sup>(18)</sup>.

En la medida de que existe la deuda (la resolución de determinación goza de una presunción de validez) y el deudor tributario tiene la obligación de pagarla, nada obsta para que el ciudadano cumpla con pagar la deuda tributaria determinada pese a que la Administración Tributaria todavía no pueda cobrar la deuda impugnada o que el Tribunal Fiscal o la Administración Tributaria demoren en resolver el recurso de reclamación o apelación. El ciudadano debe pagar la deuda que no determinó de forma correcta en la declaración jurada.

La sociedad, a través del legislador, estableció que el acreedor tributario debe obtener el ingreso tributario en un momento específico: el pago se realiza dentro del plazo para presentar la declaración determinativa. Este mecanismo busca que el ciudadano determine correctamente la deuda por las consecuencias que podría traer una potencial fiscalización de la Administración Tributaria. En caso no se pague en ese momento, se genera un perjuicio a la sociedad.

El legislador podía valorar otro momento para exigir el pago de las deudas determinadas por la Administración Tributaria. Por ejemplo, podía sostener que el pago, y el consecuente interés moratorio, deban producirse desde la notificación de la resolución de determinación o la notificación de la resolución del Tribunal Fiscal que resuelve el procedimiento contencioso tributario. Sin embargo, en nuestro modelo jurídico no se adoptaron estos supuestos.

El interés moratorio constituye el resarcimiento por la demora en el pago de la deuda tributaria; es decir, el pago posterior al vencimiento del plazo para la presentación de la declaración. Este interés debe cobrarse sin perjuicio de que exista una demora no imputable al deudor en el procedimiento contencioso tributario. El pago no se hizo en el momento

oportuno y eso le genera un perjuicio al acreedor del tributo por cada día que no se reciba el dinero. El perjuicio no deja de existir por la demora en resolver del Tribunal Fiscal o la Administración Tributaria.

No existe impedimento para que el deudor tributario pague la deuda pese a que no se resuelva dentro del plazo legal la reclamación o la apelación. En caso se resuelva a su favor, su pago sería indebido (o en exceso) y corresponderá la devolución del tributo más los respectivos intereses moratorios.

## **5. A nadie se le debe permitir beneficiarse de su propio fraude o tomar ventaja de su propio error**

El Derecho Constitucional establece los principios y las reglas básicas que permiten la convivencia social entre los miembros de la comunidad. Precisamente, una de las premisas básicas para una interacción armoniosa entre los ciudadanos reside en la prohibición del abuso del derecho<sup>(19)</sup>.

Este criterio también se desprende del caso *Riggs vs. Palmer*<sup>(20)</sup>. En esta disputa, el juez Earl resolvió lo siguiente: un nieto que asesina a su abuelo para impedir la modificación del testamento no tiene derecho a recibir la herencia. La sentencia parte del siguiente principio: el fraude no debería generar un beneficio en la persona que lo realiza.

Ahora bien, cierto sector alega que el Estado no debería exigir los intereses moratorios por la demora en resolver las controversias tributarias, porque esto supondría obtener una ventaja por un error imputable al aparato estatal. Sin embargo, esta premisa no es aplicable para la problemática de los intereses moratorios.

Si revisamos el desarrollo de este principio, deben existir dos requisitos para su aplicación:

(17) Al respecto, véase el fundamento 57 de la Sentencia recaída en el Expediente No. 03525-2021-PA/TC.

(18) Sobre este punto, resulta pacífico admitir que el legislador debe establecer reformas legales para mejorar el sistema de resolución de conflictos tributarios, como lo hemos adelantado ya en estos comentarios.

(19) Al respecto, véase el artículo 103 de la Constitución Política.

(20) Al respecto, véase *Philo Riggs v. Elmer E. Palmer* (1889, 8 de octubre) Court of Appeals of New York.



- La existencia de un beneficio para la persona que comete el error o el fraude.
- El error o el fraude debe ser imputable a la persona que obtendría el beneficio.

En primer lugar, los intereses moratorios no constituyen un beneficio o una ventaja para el Estado. La naturaleza del interés moratorio es indemnizatoria. La naturaleza de la indemnización reside en reestablecer el equilibrio que se afectó por un daño ilegítimo. Si ello es así, no existe beneficio o ventaja cuando el acreedor tributario obtiene el interés moratorio por la demora en el pago.

Este interés, como indicamos anteriormente, solo busca resarcir al acreedor por cada día que no pudo aprovechar el capital desde que la obligación se hizo exigible. Cuando el Tribunal Constitucional ordena la inaplicación de los intereses moratorios, en realidad, impide la búsqueda del reequilibrio que se afectó por el incumplimiento del pago. Esta situación implica un perjuicio antes que un beneficio para el acreedor.

Por otro lado, el error por la demora en resolver la controversia tributaria no es imputable al acreedor tributario. Nótese que el Estado recauda tributos para obtener los recursos que permitan financiar la intervención estatal que garantiza los derechos fundamentales y la convivencia social. En realidad, el Gobierno Central solo representa a la ciudadanía. El dinero le pertenece a la comunidad, pero ante la necesidad práctica de requerir a un organizador de la actividad estatal, es el gobierno quien administra los recursos fiscales.

Es cierto que el Tribunal Fiscal, la Administración Tributaria y el Poder Judicial forman parte del Estado. Sin embargo, estas entidades cuentan con independencia y autonomía para resolver sus procedimientos administrativos y procesos judiciales, por lo que no se pueden entender como meras entidades dependientes del Gobierno Central. En materia tributaria, las entidades administrativas y judiciales deben ceñirse a la búsqueda de la verdad material y la correcta determinación de la obligación tributaria independientemente que se beneficie al acreedor o deudor tributario.

No existe un “indubio pro fisco” para sostener que las entidades administrativas o judiciales que resuelven la materia

tributaria deban resolver a favor del fisco en caso de duda. El Tribunal Fiscal no representa los intereses del acreedor tributario ni del deudor tributario. En buena cuenta, al momento de resolver una controversia tributaria, las entidades resolutoras no asumen los intereses de las partes, por lo que no existe una identidad entre el acreedor y el resolutor de la controversia.

El Tribunal Constitucional asume que existe un interés común entre la Administración Tributaria, el Tribunal Fiscal e inclusive el Poder Judicial para dilatar la resolución de la controversia. Esta demora, según los magistrados, sería un incentivo para incrementar la deuda tributaria<sup>(21)</sup>.

La afirmación del Tribunal Constitucional no es cierta. En primer lugar, la demora injustificada en resolver perjudica a la Administración Tributaria, porque el paso del tiempo genera inconvenientes para el cobro de la deuda. El retraso puede originar que el contribuyente se desprenda de su patrimonio y no llegue a cobrarse el tributo. En segundo lugar, la Administración Tributaria no puede cobrar la deuda tributaria hasta que no exista una resolución del Tribunal Fiscal que agote la vía administrativa<sup>(22)</sup>. Existe un impedimento legal para garantizar celeridad en el cobro de la deuda. Estos puntos nos permiten concluir que el razonamiento del Tribunal Constitucional no es correcto ni se desprende de una interpretación sistemática del ordenamiento jurídico<sup>(23)</sup>.

Por esta razón, la demora y el daño que genera esa demora no debería implicar la inaplicación de los intereses moratorios para el acreedor tributario. El error (demora en resolver) del administrador del tributo o del ente que resuelve conflictos no debe

(21) “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 (...)” (2023, fundamento 59).

(22) Al respecto, véase el artículo 157 del Código Tributario.

(23) La posición del Tribunal Constitucional sobre el incentivo perverso, desde nuestro punto de vista, responde a una concepción negativa de la función social del tributo. La deuda tributaria, desde esa percepción, se entiende como un mal necesario que debe recaudar el Estado, por lo que deben limitarse sus alcances. Esta idea no se condice con la visión del tributo en un Estado Constitucional de Derecho. Los funcionarios públicos cobran el tributo para garantizar el bienestar de la comunidad. El tributo no constituye un mal necesario, sino un aporte para la consecución de fines comunes.





trasladarse al acreedor sin perjuicio de las responsabilidades legales y administrativas para los funcionarios o jueces encargados<sup>(24)</sup>.

En conclusión, el principio de prohibición del abuso del derecho no resulta aplicable al caso de los intereses moratorios y la demora en exceso en resolver las controversias tributarias.

## 6. ¿Vulneración a los derechos fundamentales y los principios constitucionales tributarios?

### 6.1. Derecho de petición y confiscatoriedad cualitativa

El Tribunal Constitucional señala que se afecta el derecho de petición cuando el recurso impugnativo no se resuelve dentro del plazo legal<sup>(25)</sup>; por lo tanto, las consecuencias por el incumplimiento de ese plazo (devengo de intereses moratorios) no deben perjudicar al peticionante. A partir de la afectación al derecho de petición, los magistrados concluyen que nos encontraríamos frente a una confiscatoriedad cualitativa<sup>(26)</sup>.

La afectación de un derecho fundamental por parte del Estado no debería generarle un perjuicio adicional (consecuencia) al ciudadano. Esta afirmación del Tribunal Constitucional es cierta; sin embargo, conviene precisar lo siguiente: la consecuencia por la afectación de un derecho fundamental no será legítima siempre que esta consecuencia se desprenda inexorablemente de la afectación. Si no existe una correlación entre el derecho afectado y el presunto perjuicio, no existe fundamento para sostener la inaplicación de la presunta consecuencia.

Los intereses moratorios se devengan independientemente de que el deudor tributario impugne la resolución de determinación o la orden de pago. Cuando el deudor tributario no cumple con pagar la deuda que la Administración Tributaria notifica a través de una resolución de determinación u orden de pago, los intereses moratorios se devengarán por todo el tiempo que el deudor no cumpla con pagar la deuda. Entonces, podemos observar que los intereses moratorios no constituyen una consecuencia del ejercicio del derecho de petición. Los intereses se devengan en cualquier caso; es decir, pese a que el deudor no impugne el acto administrativo tributario.

Por lo tanto, no existe una relación directa entre el derecho de petición y los intereses moratorios. El interés moratorio se devenga por el paso del tiempo y el incumplimiento del pago sin tomar en cuenta otra circunstancia. Si ello es así, al no

existir una relación ineludible entre el derecho de petición y el interés moratorio, no sería posible concluir que la afectación del derecho de petición al demorar en resolver supone inaplicar los intereses moratorios.

### 6.2. Principio de capacidad contributiva y derecho de propiedad

El principio de capacidad contributiva busca que las cargas tributarias deben recaer donde exista riqueza que pueda ser gravada, por lo que debe tomarse en cuenta la capacidad económica de los contribuyentes<sup>(27)</sup>.

La capacidad económica se evalúa al momento de diseñar las reglas que conformarán el aspecto material y personal de la hipótesis de incidencia del tributo. Este elemento constituye un criterio básico de justicia en el reparo de la carga tributaria. Sin embargo, en este caso, no se discute que el tributo grave una capacidad económica inexistente en la hipótesis de incidencia. El tributo grava una manifestación válida de riqueza. Por lo tanto, no habría un problema de capacidad contributiva.

El problema surge, porque el tributo no se pagó dentro del plazo legal. El Tribunal Constitucional sostiene que no deben cobrarse intereses moratorios por la demora en resolver de la entidad resolutora de la controversia tributaria. Sin embargo, el interés moratorio solo constituye la respuesta jurídica y económica por la demora en entregar un capital que le corresponde al acreedor.

Tampoco podría alegarse una afectación desproporcionada al derecho de propiedad. Nótese que la demora en el pago solo es imputable al deudor tributario, porque la deuda existe y tiene la obligación de pagarla pese a que impugne la deuda y la entidad administrativa o judicial se demore en resolver. El incremento de la deuda es responsabilidad del deudor tributario por no pagarla dentro del plazo oportuno.

(24) El artículo 260 de la Ley del Procedimiento Administrativo General (Responsabilidad de la Administración Pública) establece las reglas para solicitar una indemnización por los daños que la Administración Pública genere a los ciudadanos.

(25) Al respecto, véase el fundamento 35 de la Sentencia.

(26) Al respecto, véase el fundamento 50 de la Sentencia.

(27) Al respecto, véase la Sentencia recaída en el Expediente No. 2727-2002-AA-TC.



### 6.3. Principio de Proporcionalidad

El principio de proporcionalidad busca que el supuesto y la consecuencia jurídica guarden una debida proporción entre sí<sup>(28)</sup>. En este caso, corresponde analizar si la consecuencia (inaplicación de intereses moratorios) por la demora en resolver (supuesto) guarda una debida proporción.

Es cierto que la demora en resolver, fuera del plazo legal, podría generar un daño en el administrado en determinados casos; sin embargo, el análisis del Tribunal Constitucional, desde el punto de vista de la proporcionalidad, no resulta completo.

En la Sentencia, no se analiza si ese daño se genera automáticamente a partir del vencimiento del plazo legal. El daño podría generarse, por ejemplo, a causa de la demora en el plazo, que exceda al plazo razonable y, por ende, legal<sup>(29)</sup>.

La Sentencia tampoco explica por qué debe resarcirse el daño al ciudadano a través de la inaplicación del interés moratorio. No se explican los fundamentos para sostener que existe una equivalencia entre el daño que se genera al ciudadano por no resolver su controversia dentro del plazo legal y el interés moratorio que se inaplica. La consecuencia por la demora en resolver podría generar otros efectos, como la responsabilidad del funcionario o una compensación económica por los perjuicios de la demora, pero esta compensación no necesariamente debe ser el mismo importe del interés moratorio que le corresponde recibir al acreedor tributario.

Por lo tanto, el Tribunal Constitucional no realiza un adecuado análisis de proporcionalidad para resolver el caso. Sin perjuicio de ello, no descartamos que deben existir efectos jurídicos para la Administración Tributaria, el Tribunal Fiscal o el Poder Judicial por el incumplimiento del plazo legal en resolver los procedimientos y procesos tributarios. Nuestro punto reside en indicar que la consecuencia (inaplicación de intereses moratorios) no resulta adecuada para el supuesto (demora en resolver), pues no existe una relación necesaria entre ambas<sup>(30)</sup>.

## 7. Presunción de constitucionalidad de las normas

En nuestro ordenamiento jurídico, todas las normas se presumen constitucionales y deben aplicarse hasta que el Tribunal Constitucional o el Poder Judicial ordenen su inaplicación<sup>(31)</sup>.

El artículo 260 de la Ley del Procedimiento Administrativo General (Responsabilidad de la Administración Pública) establece las reglas para solicitar una indemnización por los daños que la Administración Pública genere a los ciudadanos.

Si estas reglas sobre el resarcimiento por parte de la Administración Pública se presumen constitucionales y el Tribunal Constitucional sostiene que la demora en resolver genera un daño en el ciudadano, ¿por qué los magistrados no aplicaron las reglas previstas en el artículo 260 de la Ley del Procedimiento Administrativo General para resolver el caso?

El ordenamiento jurídico busca constituirse como un sistema coherente y completo. Por lo tanto, el Tribunal Constitucional debía resolver el problema a partir de las reglas que se presumen constitucionales. En cualquier caso, los magistrados tampoco explicaron por qué no resultaba de aplicación este artículo para resolver el caso.

## 8. Algunos comentarios adicionales sobre la Sentencia del Precedente Vinculante

- El Tribunal Constitucional sostiene que los principios constitucionales tributarios son aplicables a la deuda tributaria; es decir, al tributo omitido y al interés moratorio por la demora en el pago (fundamento 29 de la Sentencia). Si ello es así, esta interpretación genera nuevas discusiones: ¿el interés moratorio podría ser confiscatorio desde la perspectiva cuantitativa pese a que no exista demora en resolver?
- Si el interés moratorio no es aplicable durante la demora en resolver de la Administración Tributaria o el Tribunal Fiscal, porque no es imputable al ciudadano, ¿por qué este criterio no sería aplicable a la actualización del IPC?

(28) Al respecto, véase la Sentencia recaída en el Expediente No. 0010-2002-AI/TC.

(29) Este criterio del plazo razonable se encuentra previsto en la Sentencia recaída en el Expediente No. 04532-2013-PA/TC.

(30) Al respecto, véase el punto 5.1 (capacidad contributiva) de este artículo.

(31) Al respecto, véase la Sentencia recaída en el Expediente No. 0008-2003-AI/TC.



La aplicación del IPC responde a un ajuste del valor de la deuda en el tiempo por la inflación. En cualquier caso, la deuda se incrementó por un hecho no imputable al deudor tributario.

- Los magistrados indican que las suspensiones a los intereses moratorios por la demora en resolver del Tribunal Fiscal y de la Administración Tributaria previstas en el artículo 33 del Código Tributario demuestran que el legislador detectó la inconstitucionalidad del cobro de estos intereses durante ese plazo (fundamentos 50 y 51 de la Sentencia). Sin embargo, a partir de la definición de beneficio tributario prevista por el Tribunal Constitucional<sup>(32)</sup>, ¿la suspensión de intereses moratorios calificaría como una inafectación legal?, ¿esta inafectación, prevista en el Código Tributario, sería un beneficio tributario que no cumple con ser excepcional y proporcional antes que un presunto tratamiento inconstitucional? ¿Si ello es así, no se produciría una vulneración al principio de igualdad y capacidad contributiva?<sup>(33)</sup>

## 9. Conclusiones

- El Tribunal Constitucional se excede en sus atribuciones al establecer un precedente vinculante sobre los intereses moratorios luego de declarar improcedente el recurso del amparo. La función de garantizar el cumplimiento de la Constitución no implica sustituir al legislador.
- Los intereses moratorios no tienen naturaleza sancionadora. El acreedor tributario se perjudica por cada día que el deudor no pague la deuda. Por lo tanto, el incumplimiento del pago de la deuda tributaria en el plazo debe devengar intereses independientemente de que el deudor impugne la resolución de determinación u orden de pago y la entidad encargada de resolver la controversia demore en resolver. La deuda tributaria existe y debe pagarse. La interposición de un recurso administrativo no supone afirmar la inexistencia de la deuda.
- En materia tributaria, la deuda tributaria es exigible desde el día siguiente al vencimiento del plazo para el pago. Desde esa fecha, se devengan los intereses moratorios. La impugnación de la deuda no implica que la misma no exista o deje de ser exigible, por lo que el deudor debe pagarla. Si ello es así, la demora en resolver no resulta una justificación válida para exigir la inaplicación del interés. No se pagó la deuda en un plazo oportuno y deben existir consecuencias

jurídicas por ese incumplimiento.

- La aplicación de los intereses moratorios durante el plazo en exceso al plazo legal que la Administración Tributaria, el Tribunal Fiscal o el Poder Judicial utilicen para resolver un caso no supone un beneficio indebido para el Estado. El interés moratorio no es un beneficio y la demora de la entidad no es imputable al acreedor tributario. No existe un abuso por parte del Estado cuando cobra esos intereses moratorios.
- La afectación al derecho de petición por no resolver dentro del plazo legal no puede generar como consecuencia la inaplicación de los intereses moratorios. Esta consecuencia (inaplicación de intereses) no es un efecto que se deriva del incumplimiento del plazo legal. Al no existir una correlación, el Tribunal Constitucional incumple el principio de proporcionalidad, porque otorga una consecuencia que no se concluye del antecedente.
- La aplicación de intereses moratorios durante el plazo de demora no supone una vulneración al principio de capacidad contributiva o al derecho de propiedad. El interés moratorio se aplica sobre un tributo que manifiesta aptitud económica del contribuyente. El deudor tributario paga los intereses por el incumplimiento del pago en el plazo legal. La demora en resolver una controversia iniciada por el deudor no implica la inexistencia de la deuda.

## Referencias bibliográficas

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT). (2015). *Modelo del Código Tributario del CIAT. Un enfoque basado en la experiencia iberoamericana*.

Fernández, G. (1991). La naturaleza jurídica de los intereses: punto de conexión entre derecho y economía. *Derecho PUCP*, (45), 177-213.

(32) En la Sentencia recaída en el Expediente No. 0042-2004-AI/TC, el Tribunal Constitucional define al beneficio tributario como "aquel tratamiento normativo mediante el cual el Estado otorga una disminución, total o parcial, del monto de la obligación tributaria o la postergación de la exigibilidad de dicha obligación" (2005, fundamento 13).

(33) Este es un punto que no se abordó en la Sentencia. Sin embargo, la discusión sobre la naturaleza de beneficio tributario de la inaplicación por los intereses moratorios amerita una posterior investigación.



Queralt, J., Lozano, C., & Tejerizo, M. (2016). *Derecho Tributario*. Editorial Aranzadi.

New York Supreme Court. Court of Appeals of New York. *Philo Riggs v. Elmer E. Palmer*; 8 de octubre de 1889.

Tribunal Constitucional. Expediente No. 0010-2002-AI/TC; 03 de enero de 2003.

Tribunal Constitucional. Expediente No. 0008-2003-AI/TC; 11 de noviembre de 2003.

Tribunal Constitucional. Expediente No. 2727-2002-AA-TC; 19 de diciembre de 2003.

Tribunal Constitucional. Expediente No. 0042-2004-AI/TC; 13 de abril de 2005.

Tribunal Constitucional. Expediente No. 0024-2003-AI/TC; 10 de octubre de 2005.

Tribunal Constitucional. Expediente No. 3741-2004-AA/TC; 14 de noviembre de 2005.

Tribunal Constitucional. Expediente No. 3184-2012-PA/TC; 29 de enero de 2014.

Tribunal Constitucional. Expediente No. 04082-2012-PA/TC; 10 de mayo de 2016.

Tribunal Constitucional. Expediente No. 04532-2013-PA/TC; 16 de agosto de 2018.

Tribunal Constitucional. Expediente No. 03525-2021-PA/TC; 22 de noviembre de 2022.