

A PROPÓSITO DE LA RECIENTE DECISIÓN DEL TC

Tributos e intereses moratorios, un enfoque práctico

Conozca el efecto normativo del Precedente Vinculante (Expediente N° 03525-2021-PA/TC) y las pautas para analizar su aplicación concreta en las empresas, teniendo en cuenta los diversos supuestos que pueden presentarse.

Los pasados 7 y 11 de febrero del 2023, se publicó en el portal web del Tribunal Constitucional (TC) y el Diario Oficial El Peruano, respectivamente, el Precedente Vinculante (Expediente N° 03525-2021-PA/TC en adelante “el Precedente”), mediante el cual se establece que es inconstitucional el cobro de intereses moratorios generados luego de vencido el plazo legal para resolver un recurso tributario, estableciéndose el siguiente efecto normativo que vincula a todos los poderes públicos concernidos.

Las reglas vinculantes contenidas en el Precedente son:

Regla sustancial:

(a) La Administración Tributaria (Sunat y Tribunal Fiscal -“TF”-) queda prohibida de aplicar intereses moratorios, luego de que se haya vencido el plazo legal para resolver el recurso administrativo. Esta regla se aplica inclusive a los recursos de impugnación o reclamación en trámite. (b) El Poder Judicial, incluso en procesos en trámite, está obligado a ejercer el control difuso e inaplicar el Código Tributario aplicable a los intereses moratorios en los periodos en que se permitía su cómputo y

cobro más allá del plazo legal para resolver el recurso administrativo; debiendo anular los actos administrativos y corregir el cómputo de la deuda tributaria. (c) El Poder Judicial debe ejercer control difuso e inaplicar el Código Tributario a los intereses moratorios que se hubieran generado luego de vencidos los plazos legales para resolver una demanda o los recursos impugnatorios tramitados en un Proceso Contencioso Administrativo (PCA).

La excepción común, es que la autoridad pueda probar objetivamente que el motivo del retraso es consecuencia de la acreditada conducta de mala fe o temeraria del administrado.

Regla procesal:

(a) Los administrados que tengan apelaciones en trámite ante el TF, con plazo legal vencido para ser resueltas, podrán esperar la resolución que observe la regla sustancial, o acogerse al silencio administrativo negativo para acudir al PCA. (b) Las demandas de amparo en trámite, por cobro inconstitucional de intereses moratorios o retraso en emisión de resolución para cobrarlos, deben declararse improcedentes. El administrado tiene 30



DANIEL FIGALLO

EX MINISTRO DE JUSTICIA. SOCIO DE BENITES, VARGAS & UGAZ ABOGADOS.



DIEGO MARTÍNEZ

ABOGADO. MIEMBRO DEL CLUB ESPAÑOL DE ARBITRAJE - CEA. SOCIO DE BENITES, VARGAS & UGAZ ABOGADOS.



EDUARDO ROJAS

ABOGADO. SOCIO DEL ÁREA TRIBUTARIA Y AGRIFOOD DE BENITES, VARGAS & UGAZ ABOGADOS.

días hábiles a partir de la notificación de la improcedencia, para acudir al PCA.

En el presente artículo comentamos nuestro entendimiento práctico del Precedente, buscando aportar valor al momento de analizar su aplicación concreta en nuestras empresas:

1. Como antecedente, cuando un administrado cuestionaba una deuda tributaria impuesta por la Administración, desde el 2007 (1), se aplicaba la norma que establecía que se suspendían los intereses moratorios durante el trámite de dicho cuestionamiento ante la Sunat, cuando se excedía del plazo legal para resolver. Y dicha suspensión, a partir del 2014 (2), se extendió al trámite de apelación ante el TF. Sin embargo, la norma legal indica expresamente que tal suspensión no se extiende al trámite judicial del PCA, donde se cuestione la decisión del TF. Precisamente esta última acotación de la suspensión también ha sido declarada inaplicable por el Precedente.

En la práctica, ocurría: (i) que la Administración no tenía ningún incentivo para resolver los cuestionamientos de los administrados dentro de los plazos establecidos y, por el contrario, a mayor demora mayor interés generado; y, (ii) que los administrados, a fin de mantener la suspensión de los intereses moratorios, luego de concluida la sede administrativa, evitaran el PCA (que exige, en términos simples, el pago o la garantía de la deuda involucrada) y optaran por cuestionar la deuda tributaria en la vía de amparo.

2. Lo antes descrito ha generado intensas controversias que han derivado en la generación de expectativas de recaudación, que ahora se ven frustradas pues estas se

generaron en vulneración de derechos constitucionales de los administrados. Así, el TC ha dispuesto resolver en forma definitiva esta larga controversia en materia de intereses moratorios por deuda tributaria, que hasta la fecha había sido resuelta en la mayoría de los casos en favor de los contribuyentes –salvo puntuales excepciones generadas por una distinta votación de los miembros del máximo interprete que terminaron por declarar improcedente algunas demandas-. En esta oportunidad, el TC ha establecido su criterio a modo de precedente constitucional vinculante, lo cual significa en palabras simples, que se asimila a una norma legal de aplicación general para todos los casos, de tal manera que no quede duda ni cuestionamiento posterior por ninguno de los órganos administrativos y/o judiciales que tengan al frente este tipo de controversia.

El TC, a propósito del plazo razonable y la resolución de las cuestiones planteadas por los administrados respecto de la deuda tributaria, resalta que si bien la complejidad del caso puede eximir de responsabilidad a la autoridad que se demora más allá del plazo legal en resolver el asunto, de ninguna manera puede avalar el cobro de intereses moratorios por dicho periodo al administrado, que no tiene culpa o responsabilidad alguna por dicha demora.

En efecto, el TC concluye que la situación descrita viola los derechos constitucionales de petición y a la propiedad. Sobre el contenido esencial del derecho de petición, recuerda que este implica no solo obtener una respuesta debidamente sustentada, sino que ella ocurra dentro del plazo legal, bajo responsabilidad (Fd. 38). Para el TC, co-



SUPUESTOS DE APLICACIÓN

Finalmente, hacemos una breve referencia a algunos supuestos de aplicación práctica que se podrían presentar, considerando las dudas operativas por resolver, que bien podrían ser materia de una resolución aclaratoria del propio TC:

- (a) Supuesto 1: desde la vigencia del Precedente, la Autoridad Tributaria no podrá computar intereses moratorios cuando esté vencido el plazo legal de resolución.
- (b) Supuesto 2: en caso de apelaciones en trámite interpuestas antes de la vigencia del Precedente. La Autoridad Tributaria no podrá computar intereses moratorios vencido el plazo legal para resolver. Se puede esperar resolución efectiva, siendo aplicable el artículo 199.4 de la Ley de Procedimiento administrativo General, o asumir el silencio administrativo negativo (debiendo acudir en este último caso al PCA, dentro de los 30 días hábiles computados desde la vigencia del Precedente).
- (c) Supuesto 3: PCA en trámite respecto

de recursos tributarios administrativos, anteriores a la vigencia del Precedente. La corte deberá inaplicar por control difuso, los intereses moratorios por exceso al plazo legal para resolver. Solo podría haber subsistido la deuda tributaria en sede judicial, si se hubiese otorgado contracautela (p.e. fianza). En tal caso, debe declarar la nulidad de la resolución administrativa y corregir el cálculo de la deuda.

(d) Supuesto 4: nuevos PCA, desde la vigencia del Precedente. Los intereses moratorios se suspenderán solo si se excede el plazo legal procesal para resolver la demanda e impugnaciones, mientras tanto se entiende que seguirán computando desde el ingreso a sede judicial. Solo podría subsistir deuda tributaria en sede judicial, si se hubiese otorgado contracautela (p.e. fianza), debiendo en ese caso actualizar no solo la deuda, sino también la garantía.

(e) Supuesto 5: por las demandas de amparo en trámite que serán declaradas

improcedentes, podrá acudir a un PCA, dentro de 30 días desde la notificación de la improcedencia. En este caso, la deuda habría subsistido porque la demanda de amparo no exigió el pago en su oportunidad. El hecho que se cambie el fuero constitucional por el fuero común, no debería significar la exigencia del pago para el administrado. Se podrá señalar que la inaplicación de interés moratorio ya ha sido dispuesta por el TC, lo cual podrá hacerse en la propia demanda de PCA, o en una medida cautelar.

En todos los supuestos indicados, en los que se hubiera efectuado un pago indebido de intereses moratorios como resultado directo de la aplicación del Precedente, será factible plantear la solicitud de devolución correspondiente. No resultará aplicable tal posibilidad para la deuda tributaria con pago consentido, en el extremo de los intereses moratorios computados más allá del plazo de resolución.

brar intereses moratorios hasta resolver definitivamente el procedimiento tributario, sin importar que se haya superado el plazo legal para resolverlo, genera un incentivo indebido: “[mientras mayor sea la demora, más se incrementará la deuda tributaria” (Fd. 59).

3. En consecuencia, el Precedente señala que resulta inconstitucional, que respecto de las deudas tributarias y de los recursos interpuestos con anterioridad a las reformas del Código Tributario (p.e. 2014), el TF haya computado los intereses moratorios incluso luego de vencido el plazo legal para resolver el recurso de apelación (Fd. 52).

Del mismo modo, el Precedente menciona que si bien las reformas han permitido que en sede administrativa se adecue el régimen de suspensión de aplicación de intereses moratorios a las exigencias constitucionales; no ha sucedido lo mismo en sede judicial. El actual artículo 33 del Código Tributario sigue disponiendo que la suspensión de intereses no aplica al PCA, lo cual es abiertamente inconstitucional (Fd. 62).



Por tales razones, se dispone expresamente que en ambas situaciones el Poder Judicial estará obligado a ejercer el control difuso, para inaplicar los intereses moratorios por exceso a plazo legal para resolver, en un caso apelaciones ante del TF y, en el otro demandas y recursos impugnatorios en el PCA (Fd. 66).

4. Teniendo en cuenta los principales fundamentos que se ven reflejados en el Precedente, conviene analizar el alcance temporal del mismo. Al respecto, conforme al artículo 103 de la Constitución y al artículo III del Título Preliminar del Código Civil, la nueva norma legal (en este caso, el Precedente se asimila a la ley) aplica de manera inmediata a los hechos y/o consecuencias pendientes de aquellos, verificados desde su vigencia. Esto aplica tanto para las normas sustantivas, como para las adjetivas (solo que, para estas últimas, la Segunda Disposición Complementaria del Código Procesal Civil, exceptúa de la aplicación inmediata a las reglas de competencia, medios impugnatorios interpuestos, actos procesales con principio de ejecución y plazos que hubieran empezado, los cuales se regirán por la norma previa).

En tal sentido, debemos señalar que la regla sustancial del Precedente regirá para (i) las nuevas controversias surgidas desde su vigencia, (ii) así como para las controversias surgidas antes de dicha fecha, pero que mantengan un procedimiento y/o proceso en trámite,

El Poder Judicial deberá anular los actos administrativos que inobserven esta regla y corregir el cálculo de los intereses según corresponda. Esta regla aplica para las nuevas controversias surgidas desde la vigencia del Precedente, así como para los procedimientos y/o procesos en trámite respecto de controversias de fecha anterior; no puede invocarse la regla frente a deuda tributaria previamente consentida.

pendiente de resolución actualmente.

Por su parte, la regla procesal, en la medida que no se oponga a ninguna restricción del Código Procesal Civil en el caso concreto, regirá para todos los casos abiertos a la fecha. Así, (i) las apelaciones en trámite con plazo legal vencido, quedarán sometidas a la espera de su resolución efectiva o al silencio administrativo negativo; (ii) mientras que las demandas de amparo en curso, indefectiblemente se declararán improcedentes, teniendo la posibilidad de acudir al PCA, dentro del plazo de 30 días hábiles dispuesto en el mismo Precedente.

Esto descartaría, en nuestra opinión, cualquier pretensión de recupero sobre aquella deuda tributaria que hubiera quedado consentida a nivel administrativo (adquiriendo carácter de cosa decidida), al no haberse impugnado judicialmente la resolución del Tribunal Fiscal que culmina la sede, pues en dicho caso no estaríamos frente a un hecho nuevo o consecuencia pendiente de resolver, desde la entrada en vigencia del Precedente. Por la misma razón, descarta lo propio sobre aquella deuda tributaria que se judicializó, pero a continuación se consintió a nivel jurisdiccional (adquiriendo carácter de cosa juzgada) (3).

5. Una lectura sintética de todo lo anterior podría resultar en las siguientes afirmaciones conceptuales:

a) A menos que la Administración Tributaria demuestre objetivamente una conducta temeraria o de mala fe del administrado, la Administración Tributaria y el Poder Judicial (4) están prohibidos de aplicar intereses moratorios, luego que se haya vencido el plazo legal para resolver los recursos del administrado (tanto en sede administrativa como en sede judicial). Es más, el Poder Judicial deberá anular los actos administrativos que inobserven esta regla y corregir el cálculo de los intereses según corresponda. Esta regla aplica para las nuevas controversias surgidas desde la vigencia del Precedente, así como para los procedimientos y/o procesos en trá-

mite respecto de controversias de fecha anterior; no puede invocarse la regla frente a deuda tributaria previamente consentida (en sede administrativa o judicial; en el extremo de los intereses moratorios computados por el exceso al plazo legal para resolver).

(b) Las demandas de amparo donde se cuestione el cobro inconstitucional de intereses moratorios, o la demora en resolver recursos sobre dicho cobro, deben ser declaradas improcedentes. Los administrados tendrán 30 días hábiles desde la notificación de la resolución de improcedencia, para acudir al PCA.

(c) Los administrados con apelaciones administrativas en trámite, cuyo plazo legal para resolver haya vencido, pueden esperar a que la Administración resuelva su recurso tomando en cuenta el Precedente, o pueden acogerse al silencio administrativo negativo para iniciar un PCA.

1) Decreto Legislativo 981 del 14 de marzo del 2007.

2) Artículo 7 de la Ley 30230 del 11 de julio del 2014.

3) Esta afirmación se contrae específicamente al consentimiento del pago de la deuda tributaria, por la porción relativa a los intereses moratorios computados por el exceso del plazo para resolver. No se incluye en el presente análisis, por ejemplo, la posibilidad de que se devuelvan los intereses moratorios relativos a una base imponible que deviene en indebida, lo cual podrá ser materia de un análisis independiente.

4) Debiendo el Poder Judicial aplicar control difuso sobre el artículo 33 del Código Tributario.