

**PONTIFICIA UNIVERSIDAD
CATÓLICA DEL PERÚ**

Facultad de Derecho



Informe Jurídico sobre la Resolución del Tribunal No. 1975-2-
2021

Trabajo de suficiencia profesional para optar el título
profesional de Abogado

Autor:

Alejandro Enrique Jiménez Vereau

Asesora:

Gloria Maria Viacava Paredes

Lima, 2022

RESUMEN

En el presente informe se analiza como deben ser aplicados los intereses moratorios durante el trámite del proceso contencioso administrativo utilizando como base el derecho al plazo razonable y la finalidad de los intereses moratorios. De ese modo, inicialmente se abordarán los conceptos de derecho al plazo razonable e intereses moratorios tributarios al amparo de los diversos pronunciamientos por parte del Tribunal Constitucional.

En concordancia con ello y teniendo en cuenta los conceptos desarrollados inicialmente se analizará la liquidación de intereses moratorios propuesta por el Tribunal Fiscal en la Resolución No. 1975-2-2021.

Palabras clave

Plazo razonable, Intereses moratorios, Tribunal Constitucional, Razonabilidad,

ABSTRACT

This report analyzes how late payment interest should be applied during the administrative litigation process based on the right to reasonable time and the purpose of late payment interest. Thus, initially, the concepts of the right to reasonable time and tax interest in arrears will be addressed under the protection of the various pronouncements made by the Constitutional Court.

In accordance with this and taking into account the concepts initially developed, the liquidation of delinquent interest proposed by the Tax Court in Resolution No. 1975-2-2021 will be analyzed.

Keywords

Reasonable term, Moratorium interest, Constitutional Court, Reasonableness.

Índice

1. Introducción	1
2. Hechos del Caso.....	3
2.1 Posición del Contribuyente.....	6
2.2 Posición del Tribunal Fiscal	6
3. Problemas Jurídicos	8
4. Análisis de los Problemas Jurídicos.....	8
4.1 ¿Cómo deben aplicarse los intereses moratorios cuando se vulnera el derecho al plazo razonable en el proceso contencioso administrativo?	8
4.1.1 Derecho al plazo razonable:.....	8
4.1.2 Naturaleza de los intereses moratorios tributarios.....	14
4.1.3 Evolución del artículo 33° del Código Tributario	17
4.1.4 Derecho al plazo razonable e intereses moratorios en la demanda contencioso administrativa	22
4.2 ¿En la liquidación propuesta en en la Resolución No. 01975-2-2021 se contravienen los fines constitucionales de los intereses moratorios?	25
4.2.1 Estado constitucional de Derecho.....	25
4.2.2 Análisis de la liquidación de intereses de la RTF No. 01975-2-2021	27
5. Conclusiones	34
6. Bibliografía	36

1 Introducción

En los últimos años, el Tribunal Constitucional ha emitido distintos pronunciamientos respecto a la suspensión de intereses moratorios en los casos que la Administración vulneró el derecho al plazo razonable de los contribuyentes al momento de resolver los recursos en el marco de un procedimiento contencioso tributario. En efecto, de acuerdo con el Tribunal Constitucional, cuando se excede el plazo legal para resolver un recurso, la Administración no puede exigir el pago de intereses moratorios por dicho periodo adicional.

Sin embargo, en ninguno de estos pronunciamientos se establece si durante el trámite de un proceso contencioso administrativo también se debe suspender la aplicación de los intereses moratorios, cuando se verifique que se ha excedido el plazo para resolver. Esta falta de pronunciamiento materializa una serie de vulneraciones al debido proceso de los contribuyentes y les impone cargas moratorias irrazonadas. Ciertamente, el artículo 33 del Código Tributario prohíbe la suspensión de intereses moratorios durante el trámite del proceso contencioso administrativo.

Por ello, en el presente informe defenderé que los criterios adoptados en sede constitucional para los supuestos de los procedimientos contenciosos tributarios deben ser aplicados también a los procesos contenciosos administrativos. Para fundamentar mi posición, realizaré un análisis en función al derecho al plazo razonable y los fines constitucionales de los intereses moratorios. Ciertamente, a través de la evaluación de este derecho es posible estimar si la aplicación de los intereses moratorios se ajustan a sus fines constitucionales.

Finalmente, partiendo de las definiciones que abordaré sobre intereses moratorios y el plazo razonable, analizaré la Resolución de Tribunal Fiscal N°1975-2-2021, en la cual se resolvió aplicar intereses moratorios a un contribuyente, por un periodo de aproximadamente 5 años y 6 meses. Este período de tiempo se encuentra comprendido dentro del plazo que se tomó el Poder Judicial para resolver el proceso contencioso administrativo iniciado por la SUNAT con el fin de que se declare la nulidad de una RTF que determinó que el Contribuyente no contaba con deuda tributaria alguna. Es decir, durante 9 años el contribuyente no pago la deuda tributaria, porque el Tribunal Fiscal resolvió que esta no existía; sin embargo, 9 años después el Tribunal Fiscal vuelve a emitir una nueva RTF, estableciendo la existencia de la obligación

tributaria y que, además, se encuentra obligado a pagar intereses moratorios por el tiempo que transcurrió hasta resolver el proceso.

En consecuencia, a través del análisis de esta Resolución evidenciare que, si bien en el caso los procesos contenciosos tributarios no existen un plazo legal para resolver y no se encuentra permitida la suspensión de intereses moratorios; en virtud de los distintos fallos del Tribunal Constitucional, el artículo 33 no puede ser aplicado de manera irrestricta; sino, que debe ser interpretado a la luz del plazo razonable y los fines constitucionales de los intereses moratorios.



2 Hechos del Caso

La Resolución No. 01975-2-2021 del Tribunal Fiscal (en adelante, la “RTF”), objeto de análisis, se origina a partir de un recurso de apelación presentado por el Contribuyente. Por tal motivo, para un mayor entendimiento, a continuación detallaremos los antecedentes de este caso:

1. Con fecha 22 de octubre de 2010, el Tribunal Fiscal emitió la Resolución No. 13161-4-2010 (en adelante, la “RTF 2010”), a través de la cual resolvió declarar fundado el recurso de apelación presentado por el Contribuyente contra la Resolución de Intendencia No. 0150160000143 (en adelante, la “RI”) que confirmó las Resoluciones de Determinación y Resoluciones de Multa giradas por una supuesta omisión en las retenciones del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004.

A través de dichos valores, la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (en adelante, la “SUNAT”) determinó que el Contribuyente no realizó las retenciones del Impuesto a la Renta correspondientes a los servicios satelitales que recibió de empresas no domiciliadas, siendo que los ingresos por dichos servicios califican como rentas de fuente peruana.

Por su parte, las infracciones establecidas mediante las resoluciones de multa fueron emitidas al amparo del numeral 13 del artículo 177° del Código Tributario sancionan la omisión de efectuar las retenciones correspondientes.

2. En la RTF 2010, el Tribunal Fiscal se pronunció de manera favorable para el contribuyente levantando el reparo correspondiente. La conclusión a la que arribó el Tribunal fue que los pagos efectuados a los proveedores del Contribuyente **no constituían renta de fuente peruana, por lo que ésta no se encontraba obligada a efectuar retención alguna por dicho concepto, correspondiendo levantar el reparo materia de análisis.**”

En consecuencia, en la parte resolutive de la mencionada resolución, el Tribunal determinó **REVOCAR** la RI y **DEJAR SIN EFECTO** las Resoluciones de Determinación y Multa. Por consiguiente, a partir de dicho momento, no existían valores que determinaran deuda tributaria alguna.

3. En vista de ello, al no encontrarse conforme con el pronunciamiento del Tribunal Fiscal, con fecha el 28 de febrero de 2011, la SUNAT interpuso una demanda contencioso administrativa con la finalidad de que se declare la nulidad de la RTF 2010. Este pedido se fundamentaba en que las rentas por los servicios prestados por los proveedores del Contribuyente constituían renta gravable de fuente peruana.
4. En primera instancia, el Quinto Juzgado Transitorio en lo Contencioso Administrativo de la Corte Superior de Justicia de Lima, programó informe oral para el 18 de junio de 2012, desarrollándose el mismo en dicha fecha sin ningún inconveniente.

Luego de celebrado el informe oral, el 20 de octubre de 2012, el Quinto Juzgado Transitorio en lo Contencioso Administrativo de la Corte Superior emitió la sentencia de primera instancia, la cual fue notificada el 18 de enero de 2013.

A través de dicha sentencia, el Juzgado resolvió declarar infundada la demanda de la SUNAT, desestimando los argumentos planteados en ella y confirmando la validez de la RTF 2010.

5. Como consecuencia de ello, con fecha 29 de enero de 2013, la SUNAT interpuso apelación contra la sentencia del Juzgado. Así, la Séptima Sala Contencioso Administrativa con Sub-Especialidad en Temas Tributarios Aduaneros y de Mercado procedió a programar vista de causa para el 14 de julio de 2014.

Luego de haberse llevado a cabo la vista de causa, con fecha 5 de agosto de 2014, la Séptima Sala Contencioso Administrativa con Sub-Especialidad en Temas Tributarios Aduaneros y de Mercado emitió la sentencia de segunda instancia, la cual fue notificada a las partes el 18 de setiembre de 2014.

A través de dicha sentencia, el Juzgado resolvió declarar infundada la apelación realizada por la SUNAT, desestimando los argumentos planteados en la apelación y confirmando la validez de la sentencia de primera instancia y la RTF 2010.

6. Frente a dicha decisión, el 6 de octubre de 2014, la SUNAT interpuso recurso de casación. Así, la Tercera Sala Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema programó la vista de procedencia para el 11 de setiembre de 2015; mientras que la vista de fondo se programó para el 12 de abril de 2017.

Luego de la vista de fondo, con fecha 13 de junio de 2018, la Corte Suprema emitió la sentencia recaída sobre el Expediente No. 15664-2014-LIMA, la cual fue notificada a las partes.

A través de dicha sentencia, la Corte Suprema resolvió declarar **FUNDADO** el recurso de casación presentado por la SUNAT, declarando **nula** la RTF 2010 y, en consecuencia, ordenó al Tribunal Fiscal que emita un nuevo pronunciamiento respecto de la apelación planteada por el Contribuyente en sede administrativa.

7. Ante dicho mandato de la Corte Suprema, **luego de 9 años de haberse emitido la RTF 2010**, el Tribunal Fiscal emitió un nuevo pronunciamiento a través de la RTF No. 7066-2-2019 (en adelante, la “RTF 2019”) concluyendo así la etapa de apelación en sede administrativa.
8. Ciertamente, a través de la RTF 2019, el Tribunal Fiscal emitió su pronunciamiento en los términos que dispuso la Corte Suprema. De ese modo, el Tribunal estableció que los servicios satelitales brindados por sujetos no domiciliados se utilizaron económicamente en el país, por lo que los ingresos percibidos por dicha prestación califican como renta de fuente peruana.

Sin embargo, a pesar de haber transcurrido el tiempo señalado en la instancia judicial, el Tribunal no se pronunció en ningún extremo sobre la aplicación y/o suspensión de los intereses moratorios generados a la fecha.

9. Luego de ello, en tanto la RTF 2019 revocó la Resolución de Intendencia 2009, con fecha 14 de diciembre de 2019, la SUNAT emitió la Resolución de Intendencia No. 0150160000143 del 2019 (en adelante, la “RI de cumplimiento”), a través de la cual resolvió:

- (i) Rectificar las resoluciones de multa revocadas por el Tribunal Fiscal en la RTF 2019; y,
- (ii) Confirmar y actualizar las resoluciones de determinación y de multa objeto de controversia, aplicando intereses durante todo el periodo en que el Tribunal Fiscal tardó en emitir la RTF 2019.

10. De esta forma, SUNAT dio cumplimiento a lo dispuesto por el Tribunal Fiscal en la RTF 2019, y adicionalmente efectuó la actualización de los intereses moratorios vinculados a los valores impugnados, sin tomar en cuenta suspensión alguna de intereses a pesar de que ello, como explicaremos en los siguientes apartados, constituye un cobro irracional que contravienen el derecho al debido procedimiento en su manifestación del derecho al plazo razonable y principio de razonabilidad.

En vista de ello, el Contribuyente interpuso recurso de apelación contra la RI de cumplimiento, el cual fue resuelto por la Resolución del Tribunal Fiscal No. 1975-2-2021 (en adelante, la “RTF 2021”). A continuación, expondremos el detalle de las posiciones del Contribuyente y el Tribunal:

2.1 Posición del Contribuyente

A través de su recurso de apelación, el Contribuyente alegó que la SUNAT no tomó en consideración que en tanto la RTF 2010 fue declarada nula, correspondía que se suspendiera el cómputo de intereses moratorios a partir de vencido el plazo máximo para que el Tribunal Fiscal resuelva la apelación, de conformidad del artículo 33 del Código Tributario.

Asimismo, el Contribuyente alega que deben tenerse en cuenta los pronunciamientos del Tribunal Constitucional recaídas en las sentencias emitidas en los Expedientes No. 04532-2013-PA/TC y N° 04082-2012-AA/TC, las cuales disponen criterios para los casos vinculados al vencimiento del plazo legal para resolver una controversia en instancia administrativa.

2.2 Posición del Tribunal Fiscal

Mediante la RTF 2021, el Tribunal Fiscal resolvió la apelación interpuesta por el Contribuyente, revocando la RI de Cumplimiento de manera parcial. Ello debido a que a

criterio del Tribunal, efectivamente correspondía la suspensión del cómputo de intereses en aplicación del artículo 33 del Código Tributario.

Sin embargo, el Tribunal Fiscal ha efectuado una interpretación legalista, pues concibe que la suspensión de intereses únicamente resultaría aplicable desde la fecha de publicación de la Ley N°30230 el 13 de julio de 2015. En estricto, el pronunciamiento del Tribunal Fiscal fue el siguiente:

*“Que de la revisión del cálculo de intereses efectuado por la Administración en la Resolución de Intendencia emitida el 14 de diciembre de 2019, **se advierte que calcularon los intereses moratorios de las deudas contenidas en las Resoluciones de Multa, sin considerar que a partir del 13 de julio de 2015 procedía la suspensión de intereses dispuesta por la Cuarta Disposición Complementaria y Transitoria de la Ley No. 30230, por lo que corresponde revocar la apelada,** debiendo la Administración proceder conforme lo expuesto.*

Que los alegatos de la recurrente dirigidos a cuestionar la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07066-2-2019, respecto a los intereses moratorios, la aplicación de las sentencias del Tribunal Constitucional expedidas en los Expedientes N° 04532-2013-PA/TC y N° 04082-2012-AA/TC, entre otros, cabe precisar que de conformidad con los criterios jurisprudenciales antes citados, a través de la apelación de una resolución de cumplimiento sólo se puede cuestionar el proceder de la Administración con relación a lo dispuesto por este Tribunal y no discutir situaciones que ya fueron evaluadas por éste, así como, tampoco analizar nuevos argumentos, por lo que no corresponde que sean atendidos.”

Como se puede advertir, el Tribunal Fiscal reconoce que corresponde aplicar la suspensión de intereses moratorios desde la entrada en vigencia Ley No. 30230, es decir desde el 13 de julio de 2015.

Sin embargo, el Tribunal decide no pronunciarse sobre el período de tiempo previo a la vigencia de la Ley No. 30230. Es decir, el Tribunal no analiza la aplicación de intereses entre el año 2010 y 2015. Ello sería un primer indicio que el Tribunal Fiscal no ha tomado en consideración los pronunciamientos del Tribunal Constitucional.

En ese sentido, a continuación desarrollaremos los problemas jurídicos que identificamos a partir del caso que dio origen a la RTF 2021, a través de los cuales se abordará

3 Problemas Jurídicos

Conforme a lo anteriormente mencionado en la introducción, la RTF 2021 permite identificar los siguientes problemas jurídicos:

- (i) ¿Cómo deben aplicarse los intereses moratorios cuando se vulnere el derecho al plazo razonable en el proceso contencioso administrativo?
- (ii) ¿En la liquidación propuesta en la Resolución No. 01975-2-2021 se contravienen los fines constitucionales de los intereses moratorios?

4 Análisis de los Problemas Jurídicos

4.1 ¿Cómo deben aplicarse los intereses moratorios cuando se vulnere el derecho al plazo razonable en el proceso contencioso administrativo?

Para poder determinar la relación entre estas instituciones del derecho, es primordial poder definir las y tener un concepto claro de ellas. Es así que, solo a partir de esta conceptualización, será posible vincularlas y aplicarlas al caso objeto de análisis.

Este ejercicio me permitirá resolver el primer problema jurídico planteado en el presente informe y, además, los conceptos que abordaré en el presente apartado serán de utilidad para aterrizarlo en el caso de la RTF 2021, por lo que constituye una herramienta fundamental para a partir de ello, resolver el segundo problema jurídico.

En tal sentido a continuación definimos que debe entenderse por plazo razonable e intereses moratorios:

4.1.1 Derecho al plazo razonable:

En el ordenamiento jurídico peruano, el derecho al plazo razonable se encuentra contenido, de manera implícita, dentro de los principios y derechos de la función jurisdiccional establecidos por la Constitución Política del Perú en el numeral 3 del artículo 139. Concretamente, el dispositivo de la carta magna establece el derecho al debido proceso y a la tutela jurisdiccional efectiva, siendo el derecho al plazo razonable una manifestación del mismo.

Sobre el particular, en el fundamento 3 de la sentencia recaída en el Expediente No. 00295-2012-PH/TC, el Tribunal Constitucional ha señalado lo siguiente:

“El derecho al plazo razonable del proceso o a ser juzgado dentro de un plazo razonable constituye una manifestación implícita del derecho al debido proceso reconocido en el artículo 139.3 de la Constitución.”

Como se puede advertir, el derecho al plazo razonable consiste en una manifestación del derecho al debido proceso por lo que tiene un reconocimiento constitucional implícito. Además de ello, se debe tener en cuenta el alcance de este derecho, es decir, en qué casos resulta aplicable. Así, en la sentencia recaída sobre el Expediente No. 04179 2014-PHC/TC, el Tribunal Constitucional se pronunció sobre los alcances de este derecho y determinó que indubitablemente este derecho despliega sus efectos en todo tipo de proceso o procedimiento.

De ese modo, según se puede apreciar del criterio jurisprudencial antes referido, el Tribunal Constitucional reconoce que el derecho al plazo razonable es transversal a cualquier tipo de proceso o procedimiento cualquiera que sea la materia discutida. Por consiguiente, es evidente que este derecho debe ser atendido y garantizado durante el desarrollo de los procedimientos contenciosos tributarios y en los procesos contenciosos administrativos en materia tributaria.

Asimismo, en ambos fallos, el Tribunal Constitucional advierten que el derecho al plazo razonable – además de encontrarse reconocido de manera implícita en la Constitución – se encuentra reconocido de manera expresa en el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos y en la Convención Americana de Derechos Humanos, siendo estos instrumentos internacionales vinculantes para el Estado peruano por haberlos suscrito.

Por otro lado, no cabe duda de que, a partir de la transición del Estado de Derecho al Estado Constitucional de Derecho, el derecho al plazo razonable es parte de las garantías judiciales

que todo Estado debe respetar y procurar su concretización. En el ámbito penal, el derecho al plazo razonable y el límite temporal de la prisión preventiva aparecieron de manera expresa en los tratados internacionales que fueron celebrados de manera posterior al fin de la Segunda Guerra Mundial, hecho que constituye el inicio de la transición al Estado Constitucional de Derecho.

En el caso peruano, el derecho al plazo razonable y sus alcances han sido desarrollado de manera previa y a detalle en el ámbito penal. No obstante, desde el año 2016, el Tribunal Constitucional ha emitido reiterados pronunciamientos en los cuales se manifiesta sobre el contenido del derecho al plazo razonable y sobre cómo debe evaluarse si existió una vulneración a dicho derecho en materia tributaria durante la etapa administrativa.

Estos pronunciamientos se encuentran en las sentencias recaídas sobre los Expedientes Nos. 04082-2012-PA/TC, 4532-2013-PA/TC, 02051-2016-PA/TC, 00225-2017-PA/TC en los cuales el Tribunal Constitucional se pronuncia sobre la evaluación del plazo razonable en los casos que la SUNAT y/o el Tribunal Fiscal excedieron el plazo legal para resolver.

Así, en todos los precedentes jurisprudenciales antes referidos, el Tribunal Constitucional define que el plazo de un proceso o procedimiento podrá ser calificado como razonable cuando comprenda un lapso de tiempo que resulte necesario y suficiente para el desarrollo de las actuaciones procesales necesarias y pertinentes que requiere el caso concreto.¹

Además, estos precedentes precisan que el plazo razonable contemplar el ejercicio de los derechos de las partes conforme a sus intereses con la finalidad de recibir un pronunciamiento definitivo en el cual se establezcan sus derechos y obligaciones.

Asimismo, en todas las sentencias referidas se establecen los criterios que se deben utilizar para evaluar la razonabilidad del plazo para resolver en los casos de procedimientos contenciosos tributarios. Estos criterios implican evaluar: **(i) la complejidad del asunto; (ii) la actividad o conducta procedimental del administrado; (iii) la conducta de la administración pública; y, (iv) las consecuencias que la demora produce en las partes.**

¹ Sentencia del Tribunal Constitucional No. 4532-2013-PA/TC

Para efectos del presente informe, debe destacarse que el Tribunal Constitucional establece que un elemento esencial que debe analizarse para evaluar la razonabilidad del plazo para resolver adoptado por un órgano resolutor es el impacto que produce la demora en pronunciarse. Por consiguiente es de fundamental importancia reconocer cuales son las consecuencias que producen en los Contribuyentes las dilaciones injustificadas, las cuales vulneran el derecho al plazo razonable.

Estos criterios para evaluar la vulneración al derecho al plazo razonable en los procedimientos administrativos son una adaptación de los criterios que estableció previamente el Tribunal Constitucional. Por ejemplo, para efectos de un caso de habeas corpus en la sentencia recaída sobre el Expediente No. 00295-2012-PH/TC, el Tribunal Constitucional señala que siguiendo la jurisprudencia desarrollada por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, para verificar la vulneración del derecho al plazo razonable se debían evaluar los criterios antes mencionados; con excepción del criterio referido a las consecuencias que produce la demora.

En ese sentido, se puede afirmar que el derecho al plazo razonable contempla la necesidad de los contribuyentes de recibir justicia en el menor tiempo posible, ya que la demora injustificada contraviene su derecho al debido proceso en su manifestación del derecho al plazo razonable.

Finalmente, estando a lo expuesto en el presente apartado, el derecho al plazo razonable resulta aplicable a todo tipo de proceso o procedimiento, incluyendo el proceso contencioso-administrativo. Además, es posible utilizar los criterios citados para evaluar si este derecho se ha visto vulnerado o si por el contrario una demora por parte del órgano resolutor se encuentra justificada.

Inicio y fin del plazo razonable

La doctrina ha desarrollado diversa producción académica analizando los ordenamientos jurídicos de los distintos países; así como, los pronunciamientos de los Tribunales Europeos de Derechos Humanos y de la Corte Interamericana de Derechos Humanos en relación al plazo razonable.

Así, como parte de dicho desarrollo académico, la doctrina ha identificado distintas corrientes que pretenden definir los alcances del derecho al plazo razonable. Para efectos del presente

informe, resulta pertinente tener en cuenta dos corrientes denominadas: (i) la doctrina del “no plazo”; y, (ii) la doctrina mercantilista.

En relación a la doctrina del “no plazo”, el Dr. Pastor señala que esta concibe que ciertos procesos, jurídicamente, no tengan un plazo de duración. En estos casos, se establece, correctamente, el comienzo del proceso como comienzo del plazo (dies a quo) pero no se fija su finalización, pues el plazo total (dies a quem) es también el mismo que la duración total del proceso, que ex ante no se conoce no se conoce dadas las diversas contingencias que puedan presentar cada una de las controversias.²

Esta doctrina del no plazo, puede asimilarse al caso de los procesos contenciosos administrativos, para los cuales el ordenamiento jurídico peruano, si bien ha establecido el comienzo (dies a quo), pues inicia con la interposición de la demanda, no ha establecido una duración específica.

En el caso concreto de los procesos contenciosos administrativos, la Ley No. 27584 que regula este tipo de procesos, ha previsto, en el inciso f) de su artículo 25, que se debe emitir sentencia desde en el plazo de quince (15) días contados desde la vista de la causa o el informe oral.

Así, como se puede apreciar del dispositivo legal citado, nuestro ordenamiento jurídico previsto un plazo específico con el que cuentan las autoridades judiciales para resolver, puesto que no establece un margen de tiempo en cual se debe llevar a cabo todas las actuaciones procesales hasta la emisión de la sentencia. Por el contrario, el legislador únicamente ha establecido que las autoridades judiciales cuenten con un tiempo determinado para que cumplan con emitir sentencia, el cual asciende a 15 días contabilizados desde la realización del informe oral y/o vista de causa.

Esta falta de regulación ha propiciado que los procesos en sede judicial tengan una duración extensa, la cual ha sido asumida por las partes y que es justificada por las autoridades por la “carga procesal”. De ese modo, los tribunales han aceptado con comodidad el ámbito que ilegítimamente les ha cedido el legislador en la determinación de la duración razonable del

² PASTOR, D. (2002). El Plazo razonable en el proceso del Estado de Derecho. Editorial Ad-hoc

procedimiento y sus consecuencias. Esta actitud es comprensible puesto que se trata de un plazo que pone un fin a sus poderes y origina el comienzo de su responsabilidad.³

Ahora bien, en cuanto a la doctrina “mercantilista”, esta refiere que se efectúe una evaluación ex post del plazo razonable. Es decir, que habiendo terminado el proceso el órgano jurisdiccional evalúe si es que se incurrieron en dilaciones injustificadas que no resulten imputables al interesado. El carácter “mercantil” de esta doctrina consiste en que habiendo detectado la vulneración del plazo razonable, el órgano jurisdiccional indemnice a quien se vea perjudicado con la dilación excesiva.

En tal sentido, en este caso se fija el plazo razonable de manera posterior al desarrollo del proceso y quien se encuentra inmerso en el proceso solo puede dar cuenta de la cuantificación del plazo razonable culminado el proceso. Sobre el particular, el Dr. Pastor sostiene que el plazo razonable se evalúa ex post, es decir, habiendo culminado el proceso con el fin de **realizar la única acción posible en caso afirmativo: compensar los daños.**⁴

Esta última “doctrina” coincide con las posiciones que ha adoptado el Tribunal Constitucional en la reiterada jurisprudencia emitida sobre el tema. Por ejemplo, en materia de intereses moratorios el Tribunal Constitucional efectúa una evaluación *expost* de la duración de los procedimientos contenciosos tributarios, verificando si el Tribunal Fiscal excedió el plazo legal para resolver.

En dichos casos resulta adecuado el criterio adoptado, pues se “compensan los daños” de la demora, suspendiendo los intereses durante el exceso del plazo legal establecido. Este razonamiento no puede extenderse a todos los demás procesos puesto que, como señalamos inicialmente, los procesos contenciosos-administrativo no cuentan con un plazo legal para resolver. Sin embargo, sí pueden tomarse como referencia y en lugar de inaplicar intereses moratorios desde el vencimiento del plazo legal establecido para resolver, se deberían inaplicar cuando se vulnera el derecho al plazo razonable, ya que este es un derecho transversal a todos los procesos incluyendo los procesos contenciosos administrativos.

³ PASTOR, D. (2002). El Plazo razonable en el proceso del Estado de Derecho. Editorial Ad-hoc

⁴ PASTOR, D. (2002). El Plazo razonable en el proceso del Estado de Derecho. Editorial Ad-hoc

En tal sentido, teniendo en cuenta que el proceso contencioso administrativo no cuenta con un plazo legal establecido, en estos casos no podría equiparse el derecho al plazo razonable al plazo legal. Es así que, nos hacemos la misma pregunta que el Dr. Pastor ¿De qué sirve conocer que fijados así el opening date y el closing date, el proceso ha durado, p. ej. Tres años, si no se sabe cuánto es el plazo razonable y si no se dice, tampoco, en qué momento se ha cumplido, a partir de cuando se lo ha sobrepasado? Sucede que la jurisprudencia no ha investigado realmente el plazo razonable.

Así, podemos confirmar la respuesta que indica el autor, pues si bien se ha desarrollado en diversa jurisprudencia como evaluar la vulneración al derecho al plazo razonable no existe propiamente algún precedente que indique cómo cuantificar el plazo razonable. En tal sentido, ello implica que el plazo razonable para cada caso será distinto y por ende debe ser analizado de conformidad con los criterios citados.

4.1.2 Naturaleza de los intereses moratorios tributarios

Los intereses pueden ser clasificados de distintas formas, entre ellas se encuentra la que les atribuye la calidad de: (i) compensatorio y; (ii) moratorio. Al respecto el artículo 1242 el Código Civil Peruano establece los intereses serán calificados como moratorios cuando persigan la finalidad indemnizar la mora en el pago.

Así, para efectos del presente informe tendremos en cuenta la definición ofrecida respecto de los intereses moratorios, la cual refiere que tendrán esta calificación aquellos intereses que tengan como fin indemnizar el pago efectuado fuera del plazo correspondiente.

Asimismo, los intereses también pueden clasificarse según su carácter convencional o legal. El primero implica que los intereses hallan su origen en la voluntad de las partes y el segundo se origina producto de un mandato legal.

Sobre el particular, Gastón Fernández señala lo siguiente:

“Los intereses, pues, deben ser clasificados – en la "ratio-legis" de la legislación peruana – de la siguiente manera:

- 1) *De acuerdo a la fuente en donde se originan: convencionales y legales.*
- 2) *De acuerdo a la finalidad que persiguen: compensatorios y moratorios.*”⁵

Así, en opinión del Dr. Fernández, los intereses pueden contener una finalidad compensatoria o moratoria, independientemente de su origen. Sobre esta última finalidad, el mismo Dr. Fernández, si bien sostiene que doctrinariamente no existe una definición inequívoca respecto de la clasificación de los intereses, concluye que los intereses moratorios representan el resarcimiento del daño causados por el deudor a su acreedor (pecuniario), por el retardo culposo en la entrega de la cantidad debida.⁶

De ese modo, se puede concluir que a nivel doctrinario, la figura jurídica de los intereses moratorios se concibe como un elemento que surgen dentro de una relación crediticia y tiene el objetivo de resarcir al acreedor por la mora incurrida por el deudor.

Asimismo, la mora es un retardo imputable al deudor, por lo que se debe tener en cuenta el primer párrafo del artículo 1321 del Código Civil, de acuerdo con el cual, “*queda sujeto a la indemnización de daños y perjuicios quien no ejecuta sus obligaciones por dolo, culpa inexcusable o culpa leve*”, así el deudor solo indemnizará la mora en el pago si el retardo se debe a dolo, culpa inexcusable o culpa leve.⁷

En consecuencia, como se puede verificar de las definiciones normativas y doctrinarias, se tiene que corresponde la aplicación de intereses moratorios **cuando estemos ante un retraso en la ejecución de las obligaciones siempre que la responsabilidad de dicho retraso recaiga sobre el deudor**. Además, este pago de intereses moratorios cumplirá con la finalidad de indemnizar el período por el cual se dejó de percibir la prestación. De ese modo el carácter indemnizatorio se constituye en la medida que se busque resarcir el retraso imputable al deudor en el pago de una obligación.

⁵ Fernández, Gastón 1991 La naturaleza jurídica de los intereses: punto de conexión entre derecho y economía. Revista de Derecho PUCP No. 45 pp. 180

⁶ Ibidem p. 186

⁷ BARCHI, Luciano citado en Sánchez, Álvaro (2020) Suspensión de intereses moratorios cuando la demora es inimputable al contribuyente ni a la Administración Tributaria

Ahora bien, lo mismo sucede en el derecho tributario, los contribuyentes se encuentran sujetos al pago de intereses moratorios tributarios cuando se venza el plazo para cumplimiento de sus obligaciones tributarias. En efecto, así lo dispone artículo 33 del Código Tributario. Dicho artículo establece que el importe del tributo que no sea pagado dentro de los plazos correspondientes devengará un interés equivalente a la Tasa de Interés Moratorio (TIM).

Además, el mismo dispositivo legal, en tercer párrafo establece la forma en que deben ser determinados los intereses moratorios tributarios. Así, señala que los intereses moratorios se aplican diariamente desde la fecha de vencimiento hasta la fecha de pago.

Como se puede advertir, en concordancia a lo antes señalado, en el caso de los intereses moratorios tributarios, estos tienen calidad indemnizatoria respecto de la Administración Tributaria. Ello se desprende del primer y tercer párrafo del artículo 33 en tanto señala que cuando no se ejecute la prestación de pagar el tributo, se generarán intereses moratorios por el plazo que dure el retraso del pago.

En esa misma línea se ha pronunciado el Tribunal Constitucional en reiteradas oportunidades, pues considera que los intereses moratorios tributarios tienen una finalidad indemnizatoria. En efecto, en la sentencia recaída sobre el Expediente No. 02051-2016-PA/TC, el Tribunal Constitucional señaló que la finalidad del cobro de intereses consiste **en compensar a la Administración tributaria por la demora en el pago de la deuda**; sin embargo, establece que esta finalidad **resultará legítima en tanto la demora sea imputable y razonablemente previsible por el deudor tributario**.

Asimismo, en la referida sentencia, el Tribunal Constitucional precisa que los intereses moratorios son un límite válido para el derecho a recurrir. Así, establece que el cobro de intereses:

“Resulta una restricción legítima y razonable del derecho a recurrir en sede administrativa, toda vez que la demora en el pago obedece al recurso administrativo planteado por el contribuyente y permite, en cierto modo, evitar un ejercicio abusivo o temerario de este derecho ya que, antes de proceder a su interposición, el administrado puede prever el cobro de tales intereses moratorios, durante el plazo cierto que el legislador otorga a la

autoridad administrativa para resolver su recurso, como una de las implicancias del ejercicio de su derecho.”

Además de la sentencia antes referida, en las sentencias recaídas sobre los Expedientes Nos. 4532-2013-PA/TC y 02051-2016-PA/TC, el Tribunal Constitucional reitera los criterios citados. De ese modo, podemos concluir que el tratamiento que se tiene previsto para los intereses moratorios persigue los siguientes fines: (i) Indemnizar al acreedor tributario por la demora en el cobro de la deuda tributaria; y, (ii) Evitar el ejercicio abusivo de la interposición de recursos impugnatorios.

Asimismo, como desarrollamos previamente, los pronunciamientos del Tribunal Constitucional confirman la posición de la doctrina en relación a los intereses moratorios. Así, de acuerdo con dichos pronunciamientos del Tribunal Constitucional, los fines asociados al cobro de los intereses moratorios tributarios serán constitucionales en los siguientes supuestos:

- (i) En relación a la finalidad indemnizatoria de los intereses: cuando el tiempo o la demora en el cumplimiento de la deuda tributaria sea imputable al deudor tributario.
- (ii) En relación a la finalidad de evitar el ejercicio abusivo del derecho a recurrir: cuando el deudor tributario pueda prever el plazo determinado por el cual se devengarán intereses.

Por tanto, en consideración de lo expuesto se puede afirmar que los fines que deben cumplir los intereses moratorios únicamente se materializarán siempre que se presenten las siguientes características: cuando sean previsibles y cuando el tiempo en el que se apliquen resulte imputables al deudor.

4.1.3 Evolución del artículo 33° del Código Tributario

De acuerdo con el artículo 33 del Código Tributario, la aplicación de los intereses moratorios se suspenderá a partir del vencimiento de los plazos máximos con los que cuenta la SUNAT y el Tribunal Fiscal para resolver los procedimientos de su conocimiento hasta la emisión de la resolución que culmine dicho procedimiento.

En su cuarto párrafo, el dispositivo legal antes referido señala que esta suspensión se efectuará cuando *el vencimiento del plazo sin que se haya resuelto la reclamación o apelación o emitido la resolución de cumplimiento fuera por causa imputable a dichos órganos resolutores.*

Así, como se el artículo 33 contempla, entre otros supuestos, la suspensión de intereses moratorios en los siguientes casos:

- (i) Cuando la SUNAT exceda el plazo legal para resolver correspondiente a 9 meses con el que cuenta para resolver los recursos de reclamación.
- (ii) Cuando el Tribunal Fiscal exceda el plazo de 12 meses con el que cuenta para resolver los recursos de apelación.
- (iii) Cuando la SUNAT exceda el plazo de 90 días para dar cumplimiento a lo dispuesto por el Tribunal Fiscal en su pronunciamiento.

Además, el mismo dispositivo establece ciertas condiciones para que se aplique la suspensión del cómputo de intereses moratorios. Entre ellas, la principal condición es que el vencimiento del plazo sea por causa imputable a los órganos resolutores.

Sin embargo, ello no siempre fue así, fue con el Decreto Legislativo No. 981, publicado el 14 de marzo de 2007, que se introdujo por primera vez la regla de suspensión de intereses, pero únicamente en relación a la etapa de reclamación del procedimiento contencioso tributario. Así, en el artículo 6 del cuerpo legal citado se estableció lo siguiente:

*“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 [...].*

De ese modo, si bien se incluye la figura de la suspensión de intereses moratorios para los casos en los que la SUNAT exceda el plazo legal para pronunciarse sobre las reclamaciones, se excluye de los supuestos de suspensión de intereses a los períodos de tiempo que comprendan a la etapa de apelación y el trámite de la demanda contencioso administrativa.

No obstante, el legislador ampliaría el alcance de la suspensión de intereses moratorios mediante la Ley No. 30230, publicada el 11 de julio de 2014, pues incluiría a la etapa de apelación. Así, el artículo 7 del cuerpo legal citado estableció que correspondía suspender los intereses moratorios cuando el Tribunal Fiscal exceda el vencimiento del plazo legal, siempre que fuera una causa imputable a este.

De ese modo, si bien se incluye la figura de la suspensión de intereses moratorios para los casos en los que la SUNAT y el Tribunal excedan el plazo para resolver los recursos de reclamación y apelación. Sin, embargo, **se mantiene la restricción a la suspensión de intereses durante etapa de la demanda contencioso administrativa.**

Esta nueva modificación a la suspensión de intereses moratorios, el legislador la propone mediante el Proyecto de Ley No. 6327-2014. Así, en la exposición de motivos de dicho proyecto, el legislador identificó la problemática de establecer un tratamiento distinto para cada etapa de los procedimientos contenciosos tributarios y sostuvo lo siguiente:

“Dicho tratamiento diferenciado en la suspensión de intereses moratorios por el vencimiento de plazos para resolver los recursos reclamación y apelación por parte, de la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal, respectivamente, genera desigualdad entre los contribuyentes, cuando los vencimientos de los plazos son por causas no imputables al contribuyente; por lo que no debería exigirse a este último al pago del interés moratorio que se genere por la demora en resolver dichos recursos impugnativos (...)”

Como se puede advertir, el legislador advierte que existía una distinción en el tratamiento de la suspensión de los intereses moratorios entre el recurso de reclamación y recurso de apelación que no se encontraba justificada. Así, al no encontrar justificada dicha desigualdad, el legislador propone efectuar la modificación del artículo 33 del Código Tributario e incluir a la etapa de apelación.

De igual modo se pronuncian en el Dictamen de la Comisión de Economía y Finanzas, a través del cual se aprueban la modificación referida *a fin de uniformizar el trato al contribuyente para la suspensión de intereses moratorias por el vencimiento del plazo para resolver los recursos de reclamación y apelación, máxime si se considera que en este caso el incumplimiento de*

plazos es responsabilidad del Tribunal Fiscal lo cual no puede ser trasladado al contribuyente.⁸

De ese modo, a partir de la vigencia de la Ley No. 30230, los contribuyentes podían acceder a la suspensión de intereses tanto en etapa de reclamación como de apelación, siempre que la dilación de los procedimientos no les sea imputable.

En esa misma línea se ha pronunciado el Tribunal Constitucional mediante la sentencia recaída en el Expediente No. 02051-2016-PA/TC referida anteriormente, a través del cual se resuelve un caso en el que se pretendía la suspensión de intereses en etapa de apelación, los cuales se generaron antes de la vigencia de la Ley No. 30230. Así, el Tribunal Constitucional estableció el siguiente criterio:

*“Este Tribunal **no advierte una causa objetiva que justifique un tratamiento legislativo diferenciado entre los recursos de reclamación y apelación en lo que respecta a la suspensión en el cobro de intereses moratorios luego de vencido el plazo legal establecido** para que la autoridad administrativa resuelva tales recursos.”*

En efecto, el Tribunal Constitucional determina que no existe una causa objetiva para diferenciar los tratamientos de las distintas etapas del procedimiento contencioso tributario, siendo que ambas persiguen la misma finalidad: garantizar el derecho al debido procedimiento.

Este criterio ha sido reiterado en diversas oportunidades en la jurisprudencia del Tribunal. A través de la cual se ha solicitado al Tribunal que inaplique los intereses moratorios durante el período previo a la vigencia de la Ley No. 30230 y por el cual el Tribunal Fiscal excedió el plazo legal para resolver las apelaciones.

En la misma sentencia, el Tribunal Constitucional ratifica la necesidad del carácter previsible de los intereses moratorios y sostiene que este no se encuentra contemplado cuando se excede el plazo legal para resolver:

⁸ Dictamen de- la Comisión de Economía, Banca, Finanzas e Inteligencia financiera recaído en el Proyecto de Ley N° 36271-2013-PE

“(…) durante el tiempo que, más allá del plazo legal, toma la autoridad administrativa para absolver efectivamente los recursos planteados, pues en este caso la demora en el pago de la deuda tributaria no puede ser prevista con certeza por el administrado; claro está, siempre que el retraso en la resolución de los recursos sea exclusivamente atribuible a la autoridad administrativa, y no así a una actuación dilatoria del contribuyente.”

Como se puede advertir que a través de este pronunciamiento del Tribunal Constitucional, se recogen las características, identificadas en el apartado anterior, de los intereses moratorios: (i) la imputabilidad al deudor y (ii) la previsibilidad.

Así, se infiere que estas características de los intereses moratorios se cumplen durante el plazo legal que tiene la SUNAT o el Tribunal Fiscal para resolver por los siguientes motivos:

- (i) Indemniza a la Administración Tributaria por el período en el que no se cumple con efectuar el pago de la obligación tributaria.
- (ii) Es previsible puesto que al ser un plazo definido el contribuyente tiene conocimiento del importe al que podría ascender su deuda en caso obtenga un resultado desfavorable.
- (iii) Si bien limita el derecho de los contribuyentes a recurrir, también cumple con la finalidad de evitar el abuso de este derecho por parte de los contribuyentes, es decir, que se utilice este medio para dilatar el cumplimiento de la obligación tributaria.

No obstante ello, a través de dicho pronunciamiento, también se identifica cuando estas características se ven desnaturalizadas. Ello, a criterio del Tribunal, ocurre cuando no se cumple con el plazo establecido para emitir pronunciamiento, pues de esa manera el contribuyente no puede prever a cuánto ascendería el importe de la deuda tributaria si termina de manera desfavorable. Es decir, no puede determinar el riesgo que implica hacer uso de derecho a recurrir y, en consecuencia, lo restringe de manera desproporcionada.

Es así que, en el caso del Expediente No. 02051-2016-PA/TC⁹, el Tribunal Constitucional concluye que en los casos que se supere el plazo legal para resolver, se incumplen los fines

⁹ Así como en reiteradas oportunidades como los Expedientes Nos. 04082-2012-PA/TC, 4532-2013-PA/TC, 02051-2016-PA/TC, 00225-2017-PA/TC.

constitucionales de los intereses moratorios, pues determina en estos casos se atenta contra su carácter previsible y contra la imputabilidad del deudor por la demora en el cumplimiento de la obligación. En consecuencia, la aplicación de intereses moratorios luego de vencido el plazo legal deviene en inconstitucional, a criterio del Tribunal, y como solución a ello se prevé la suspensión de los mismos.

Asimismo, como vimos previamente este mismo criterio sustenta la modificación ingresada por la Ley No. 30230, pues el legislador considera que a partir del vencimiento del plazo legal la demora en el cobro de intereses moratorios no resulta imputable al deudor tributario, por lo que las consecuencias de dicha demora no pueden trasladársele y corresponde suspenderse los intereses moratorios.

Ahora bien, teniendo en cuenta todo lo expuesto, si bien el Tribunal Constitucional efectúa esta reflexión en torno al caso del procedimiento contencioso tributario cabe preguntarse: ¿Resulta constitucionalmente válido el tratamiento legislativo diferenciado en relación a la consecuencia jurídica al evidenciarse la vulneración al derecho al plazo razonable en el procedimiento contencioso tributario y en el procedimiento contencioso administrativo?¹⁰

Como hemos visto, a lo largo de los años se han emitido normas modificatorias respecto a los supuestos en los que correspondía que los intereses moratorios sean suspendidos. No obstante ello, a la fecha, se mantiene la prohibición del artículo 33 que dispone que durante la tramitación de los procesos contenciosos-administrativo, en ningún supuesto, se suspenderá el cómputo de los intereses moratorios.

Dicha regla resulta válida si el proceso judicial dura un tiempo razonable; sin embargo, cabe cuestionarse si dicha regla deviene en inconstitucional, en los casos que el proceso judicial demora injustificada, lo que resulta una clara vulneración al derecho al plazo razonable y la consecuencia jurídica debe ser la misma que la establecida para el procedimiento contencioso tributario.¹¹

4.1.4 Derecho al plazo razonable e intereses moratorios en la demanda contencioso administrativa

¹⁰ Fernández, Julio (2022), El derecho al plazo razonable en el procedimiento contencioso tributario. Revista Tecnohumanismo p. 52.

¹¹ Ibidem p. 15

En el caso de los procesos contenciosos-administrativos, la prohibición de suspender la aplicación de intereses moratorios durante el trámite de la demanda contencioso administrativa parte de la premisa de que los procesos judiciales se llevarán a cabo dentro de un plazo razonable. Sin embargo, en la realidad se verifica que estos plazos regularmente son excesivos. Ante esta problemática, la expresión “durante el trámite de la demanda contencioso administrativa” debe ser entendida, desde una perspectiva constitucional basada en el derecho al plazo razonable, como el tiempo que – constitucionalmente – debería durar el proceso judicial.

Ciertamente, hay externalidades negativas que las partes asumen al ser parte de un proceso, como – por ejemplo – el riesgo de incrementar el importe de intereses moratorios en caso se obtenga un resultado desfavorable.

Sin embargo, en los casos de procesos contenciosos administrativos, cuando el proceso se exceda el plazo razonable por causas atribuibles a las autoridades judiciales, de ninguna manera se presentan estas conforme al esquema constitucional que dichas externalidades sean asumidas por el Contribuyente.

La lógica detrás de ello es justamente, aplicar las mismas consecuencias previstas de exceder el plazo legal en los procedimientos contenciosos tributarios a los casos en los que las autoridades judiciales contravienen el plazo razonable para resolver.

De ese modo, al ser el plazo razonable un derecho transversal a todo tipo de proceso deberá utilizarse los criterios de: **i) la complejidad del asunto; (ii) la actividad o conducta procedimental del administrado; (iii) la conducta de la administración pública; y, (iv) las consecuencias que la demora produce en las partes** para determinar en cada caso en concreto si existió o no una vulneración del derecho al plazo razonable.

Tomando en cuenta dicho análisis, se determinará si corresponde aplicar la prohibición de suspender los intereses durante el trámite de la demanda contencioso-administrativa contenida en el artículo 33º o si por el contrario corresponde inaplicar intereses moratorios a partir de la vulneración al derecho al plazo razonable.

Cabe reiterar que, el artículo 33 del Código Tributario dispone que la suspensión de intereses “no es aplicable durante la tramitación de la demanda contencioso-administrativa”, pero ¿qué debemos entender por “durante la tramitación de la demanda contencioso-administrativa”? Como ya explicamos, debemos dotar de contenido esta limitación en el plano constitucional, de lo cual resulta entender que dicho plazo sólo será el razonable (que deberá ser determinado por el juzgador en base a los criterios desarrollados por el Tribunal Constitucional).

Así, esta regla debe ser cuestionada en el sentido de que no existe causa objetiva, para hacer una distinción entre la etapa del contencioso tributario y la etapa de la demanda contencioso administrativa.

Asimismo, en el proceso contencioso administrativo también se debe evaluar si por el período en el que se apliquen los intereses moratorios se cumplen los fines constitucionales de: (i) Indemnizar al acreedor tributario por la demora en el cobro de la deuda tributaria; y, (ii) Evitar el ejercicio abusivo de la interposición de recursos impugnatorios.

Así, para verificar que estos fines se cumplen es necesario determinar en qué periodo de tiempo el cobro de intereses moratorios cumple con las características de ser previsibles y que el tiempo por el cual se devengan resulte imputable al deudor tributario.

Como hemos señalado previamente, en el proceso contencioso administrativo no se cuenta con plazos legales que determinen un período de tiempo máximo para resolver las causas, por lo que un proceso podría tener un período de duración indefinido. Ello implica, a todas luces, el incumplimiento de los fines constitucionales de la aplicación de intereses moratorios, pues no se presentan las características de los intereses moratorios en dicha instancia, dado que al no tener conocimiento de su duración, se pierde el carácter de previsibilidad y el período de tiempo por el cual se devenguen los intereses sería responsabilidad de las autoridades judiciales.

Por lo tanto, para que la aplicación de intereses moratorios se ajuste a los fines constitucionales que el Tribunal Constitucional ha establecido durante la etapa de la demanda contencioso administrativa debe utilizarse el plazo razonable. Así, los intereses que se apliquen durante este plazo razonable cumplirán con las características mencionadas:

1. Previsibilidad: se cumplirá con esta característica en tanto todo proceso o procedimiento debe cumplir con garantizar el derecho al plazo razonable, por lo que si bien no es un plazo cuantificado inicialmente, sí puede ser determinado a partir de la aplicación de los criterios con los que se verifica si este derecho ha sido vulnerado.
2. El tiempo por el cual se devenguen será imputable al deudor: se cumplirá con esta característica puesto que el plazo razonable implica que no existen dilaciones indebidas, ni injustificadas, siendo que la “demora” en el cumplimiento de la obligación tributaria no sería imputable a las autoridades judiciales que únicamente estarían garantizando el derecho al debido proceso de las partes al tomar un plazo razonable para resolver.

Por lo tanto, podemos concluir que el derecho fundamental al plazo razonable debe evaluarse en cada caso en concreto y en los casos en los que se vulnere dicho derecho corresponderá inaplicar intereses moratorios durante el período que se exceda el plazo razonable. Ello, debido a que el cobro de intereses durante dicho período incumple con los fines constitucionales de los intereses moratorios de indemnizar la demora y restringir de manera el derecho a recurrir al no presentarse las características de imputabilidad de la demora al deudor y la previsibilidad de los intereses

4.2 ¿En la liquidación propuesta en en la Resolución No. 01975-2-2021 se contravienen los fines constitucionales de los intereses moratorios??

En este apartado desarrollaremos un análisis de la RTF 2021, con el fin de dilucidar si, en los términos en los que esta se pronuncia el Tribunal Fiscal, se aplican los intereses moratorios en atención a los fines constitucionales que desarrollamos en el apartado anterior.

Para ello, en primer lugar contextualizaremos el pronunciamiento del Tribunal Fiscal y los efectos que este tiene en relación al cómputo de intereses moratorios aplicados al Contribuyente. Luego de ello, verificaremos si durante el período donde se aplican los intereses moratorios según la RTF 2021 se cumplen con los fines constitucionales de estos.

4.2.1 Estado constitucional de Derecho

De manera bastante puntual, consideramos importante efectuar un preámbulo respecto del Estado Constitucional de Derecho, pues como hemos advertido anteriormente, la transición del Estado de Derecho al Estado Constitucional de Derecho significó diversas consecuencias para la comprensión del rol del Estado y el rol de la Constitución.

Antes del Estado Constitucional, la Constitución era considerada solamente como norma guía, pero sin una conexión directa con la interpretación y la aplicación de la normatividad específica.

Sin embargo, con la transición, el rol de la constitución; así como el rol y la competencia de las autoridades cambió. Por ejemplo, con este nuevo rol la autoridad judicial, debe construir soluciones que no necesariamente vienen dadas por la norma.

Respecto a la transición al Estado Constitucional de Derecho, Zagrebelsky hace referencia a la posición que tiene la ley en este nuevo modelo de Estado, señalando que *la ley, por primera vez en la época moderna, viene sometida a una relación de adecuación, y por tanto de subordinación, a un estrato más alto de derecho establecido por la Constitución.*¹²

Así, a lo largo de su obra se aboca a desarrollar los elementos de la Constitución y referir como estas han sufrido transformaciones con respecto al nuevo rol que ocupa. Así pues, la Constitución es contemplada como una norma suprema que dota de validez al ordenamiento jurídico y que aquel elemento del ordenamiento que la contravenga será dejada sin efectos dependiendo el contexto en el que se desarrolle esta vulneración a la Constitución.

Asimismo, se contempla a los derechos fundamentales como otro de los bastiones de un Estado Constitucional de Derecho, correspondiéndole al Estado la protección, promoción y defensa de los mismos ante cualquier vulneración.¹³

En ese sentido, es evidente que en el Estado Constitucional de Derecho tiene la finalidad de no solo positivizar los derechos en la carta magna, sino que además se le agrega un rol activo a las autoridades para que estos se concreten en la realidad y sean garantizados.

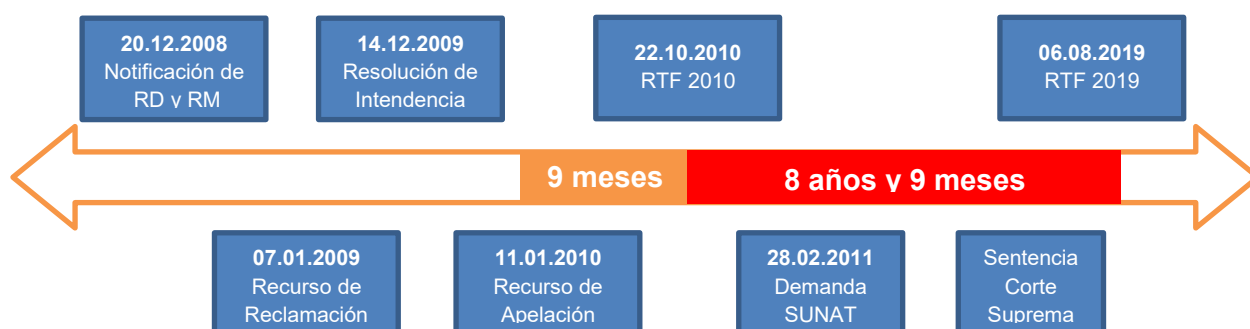
¹² ZAGREBELSKY, Gustavo (1995) "Del Estado de Derecho al Estado Constitucional". En: El Derecho dúctil. Madrid.

¹³ Ibidem p. 17

En tal sentido, contemplando estos preceptos procederemos a efectuar el análisis anunciado inicialmente:

4.2.2 Análisis de la liquidación de intereses de la RTF No. 01975-2-2021

Habiendo descrito los hechos en los apartados precedentes, a continuación adjuntamos una línea de tiempo para tener una herramienta gráfica que integre todos los hechos relevantes que se sucintaron previamente a la emisión de la RI de cumplimiento:

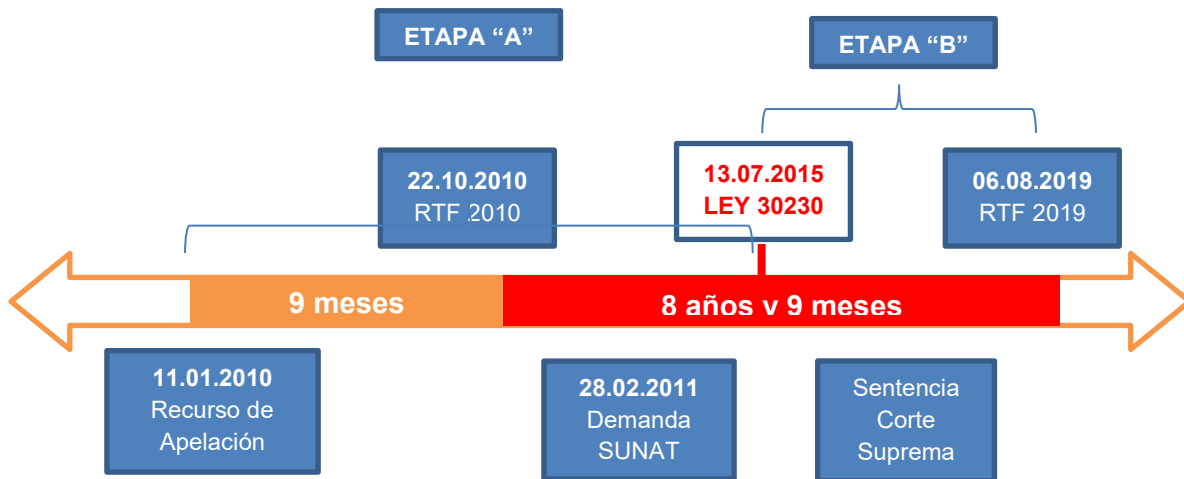


Como se puede verificar de la línea de tiempo, la RTF 2019, que concluye el procedimiento contencioso tributario, se emite hasta después de 9 años y 6 meses aproximadamente desde que el contribuyente interpuso el recurso de apelación.

Ahora bien, en la RTF 2021, el Tribunal Fiscal señaló que la determinación de intereses moratorios efectuada por la SUNAT en la RI de Cumplimiento era errada, debido a que se calcularon los intereses moratorios de las deudas contenidas en los valores impugnados, sin considerar que a partir del 13 de julio de 2015 procedía la suspensión de intereses dispuesta por la Cuarta Disposición Complementaria y Transitoria de la Ley No. 30230. Así, decide revocar la RI de cumplimiento y ordena a la Administración tomar en cuenta ello.

Si tomamos en cuenta el gráfico anterior, el Tribunal Fiscal ordena suspender los intereses moratorios desde la fecha en que entró en vigencia el supuesto de suspensión para la etapa de

apelación dispuesto en la Ley No. 3230. Es decir desde el 13 de julio de 2015 hasta la fecha en que se emitió la RTF 2019, el 6 de agosto de 2019.



En tal sentido, conforme a lo expuesto en la RTF 2021, entendemos que el Tribunal Fiscal pretende aplicar la suspensión de los intereses moratorios al amparo de la Ley 30230 en función a los efectos jurídicos de la declaración de nulidad de la RTF 2010.

Así, esta tesis del Tribunal asume que, debido a la declaración la nulidad de la RTF 2010 determinada por la Corte Suprema, nunca existió un pronunciamiento que ponga fin a la etapa de apelación del procedimiento contencioso tributario. En consecuencia, para el Tribunal Fiscal la duración de la etapa de apelación tuvo una duración total de 9 años y 6 meses.

Por consiguiente, asumiendo que la tesis de los efectos de la nulidad que recoge el Tribunal Fiscal es correcta, analizaremos si es que la liquidación de intereses moratorios que plantea en su pronunciamiento cumple con los fines constitucionales de los intereses moratorios.

En este escenario habría que analizar dos etapas de la liquidación de intereses moratorios: (i) a partir de la vigencia de la Ley No. 30230; y (ii) antes de la vigencia de la Ley No. 30230.

Etapa A: A partir de la Vigencia de la Ley No. 30230

La Ley No. 30230 entró en vigencia el día siguiente de su publicación. Así, dentro de las modificaciones normativas que introdujo esta ley se encuentra la referida al nuevo supuesto de suspensión de intereses moratorios.

Como bien hemos señalado previamente, el dispositivo legal antes referido introdujo el supuesto de suspensión de intereses moratorios para los casos en los que el Tribunal Fiscal exceda el plazo legal establecido para resolver los recursos de apelación. Es decir, cuando el Tribunal Fiscal supere los 12 meses sin resolver los recursos de apelación presentados por los contribuyentes, corresponderá suspender la aplicación de intereses moratorios.

Asimismo, es necesario precisar que dicha suspensión está condicionada a que la demora en resolver le sea imputable al Tribunal Fiscal. Además, terminará cuando se emita la resolución que culmine con la apelación.

Finalmente, la vigencia de este nuevo supuesto de suspensión fue condicionado para los casos de recursos de apelación interpuestos con anterioridad a la vigencia de la Ley. Así, se estableció que, para estos recursos, la suspensión de intereses moratorios resultaría aplicable cuando luego de doce (12) meses, contados desde la entrada en vigencia de la Ley, el Tribunal Fiscal no haya resuelto dichas apelaciones. En consecuencia, para los casos de estas apelaciones la suspensión de intereses moratorios iniciaría el 13 de julio de 2015.

Ahora bien, en el caso concreto, el Tribunal Fiscal considera que la duración de la etapa de apelación contempló un plazo de 9 años y 6 meses desde el inicio de la apelación (11.01.2010) hasta la fecha en que se emitió la RTF 2019 (06.08.2019).

En ese sentido, se puede advertir que desde la vigencia de la Ley No. 30230 transcurrieron más de 12 meses hasta la emisión de la RTF 2019, por lo que correspondía que se suspenda la aplicación de intereses moratorios hasta la fecha en que se emitió la RTF 2019 que puso fin a la etapa de apelación.

Por lo tanto, para efectos de esta etapa, el caso concreto se subsume de manera correcta dentro del supuesto de suspensión de intereses planteado, por lo que – asumiendo los efectos de la nulidad que contempla el Tribunal Fiscal – este extremo de la liquidación de intereses planteada por la RTF 2021 cumple con los fines constitucionales de los intereses moratorios.

Etapa B: A partir de la Vigencia de la Ley No. 30230

A diferencia de la etapa A, en el período de tiempo comprendido por la etapa B no existe una norma que contemple un supuesto de suspensión de intereses moratorios en los casos que se exceda el plazo legal establecido para resolver los recursos de apelación. Por ello, es en esta etapa donde analizaremos si, efectivamente, la aplicación de intereses moratorios se ajusta a los fines constitucionales previstos para dicha figura.

Como hemos advertido en el desarrollo del primer problema jurídico, el artículo 33 del Código Tributario, vigente durante dicha etapa, establecía que la suspensión de intereses no resultaba aplicable a la etapa de apelación ante el Tribunal Fiscal. A su vez, la Cuarta Disposición Complementaria y Transitoria prolongaba la vigencia de la proscripción de la suspensión de intereses moratorios hasta el 13 de julio de 2015.

Sin embargo, como hemos señalado previamente, en la oportunidad que el Tribunal Fiscal emitió la RTF 2021 existían pronunciamientos del Tribunal Constitucional que permiten analizar si durante el período de tiempo comprendido por la etapa B se cumplían los fines constitucionales previstos para los intereses moratorios.

Como se puede advertir en los fallos del Tribunal Constitucional recaídas sobre los Expedientes Nos. 04082-2012-PA/TC, 4532-2013-PA/TC, 02051-2016-PA/TC se establecieron criterios que resultaban vinculantes para el caso concreto. Ello, en la medida que así lo estableció el propio Tribunal Constitucional en las sentencias al definir los alcances de sus pronunciamientos. Así, mediante dichos fallos el Tribunal establece que corresponde la aplicación de los criterios expuestos en las sentencias para los casos que:

“(…) luego de publicada la sentencia, ya sea que se trata de procedimientos contencioso-tributarios o procesos judiciales, aún se encuentren en trámite o pendientes de resolución firme, incluyendo para tal efecto la fase de ejecución del procedimiento o proceso en la que se suele proceder a la liquidación de los intereses moratorios”

De esa manera, cabe señalar que el apartado citado corresponde a la Sentencia recaída sobre el Expediente No. 4532-2013-PA/TC y es reiterado de manera literal en la sentencia del Expediente No. 02051-2016-PA/TC. Además, estas sentencias fueron publicadas de manera previa a la emisión de la RTF 2021.

Al respecto debemos tener en cuenta lo previsto en el Expediente No. 04559-2018-AA/TC, el Tribunal Constitucional ha señalado el principio de legalidad queda en un segundo plano en relación a la aplicación de la Constitución de manera directa. Así, a partir de ello señala que: *“la legitimidad de los actos administrativos no viene determinada por el respeto a la ley sino por su vinculación a la Constitución, lo que también se ha establecido bajo el denominado “principio de legalidad”, que, en realidad, pese a dicha nomenclatura, alude a la concretización de la supremacía jurídica de la Constitución en el ámbito de las actuaciones de la Administración”*.

Conforme hemos desarrollado previamente, los intereses moratorios persiguen los fines constitucionales de: (i) Indemnizar al acreedor tributario por la demora en el cobro de la deuda tributaria; y, (ii) Evitar el ejercicio abusivo de la interposición de recursos impugnatorios.

Así, en resumidas cuentas la finalidad de los intereses moratorios consiste en mantener el valor en el tiempo de la prestación que deja de percibir y evitar que en virtud del ejercicio del derecho a recurrir los deudores tributarios busquen dilatar el pago de sus deudas tributarias.

En tal sentido, los fallos del Tribunal Constitucional prevén que para verificar que estos fines se cumplen es necesario determinar durante que período de tiempo se efectúa el cobro de intereses moratorios y si estos cumplen con las características de ser previsibles y que el tiempo por el cual se devengan resulte imputable al deudor tributario.

De ese modo, como hemos concluido previamente los intereses moratorios poseen estas características y, en consecuencia, cumplen con sus fines constitucionales cuando son aplicados durante el plazo razonable para resolver, es decir, cuando el derecho al plazo razonable se haya garantizado.

En los distintos fallos del Tribunal Constitucional¹⁴ se hace referencia que en la etapa de apelación resulta válido aplicar intereses moratorios durante los 12 meses con los que cuenta el Tribunal Fiscal para emitir su pronunciamiento; sin embargo, durante el tiempo posterior a dicho plazo se concluye que no corresponde la aplicación de intereses moratorios

¹⁴ En los Expedientes Nos. 04082-2012-PA/TC, 4532-2013-PA/TC, 02051-2016-PA/TC.

Ello, debido a que durante dicho plazo no se cumplen con los fines constitucionales de los intereses moratorios, puesto que al ser un plazo indefinido por lo el cual se aplicarán no se presenta la característica de previsibilidad de los intereses, ya que el tiempo durante el cual se extienda el plazo para resolver no podría haber sido considerado de manera previa por el contribuyente para ejercer su derecho a recurrir.

Asimismo, tampoco se presenta la característica de imputabilidad, la cual esta referida a que el tiempo por el cual se devengan intereses moratorios debe ser imputable al deudor tributario. Lo dicho se sustenta en que conforme lo establece el ordenamiento jurídico, el plazo de la etapa de apelación debería durar un máximo de 12 meses y este período de tiempo es el que le resulta imputable al deudor tributario, pues con su decisión de recurrir extiende el tiempo del cumplimiento de una potencial deuda tributaria. Sin embargo, en los casos en los que se supera este plazo legal para resolver por causas atribuibles al Tribunal Fiscal, el tiempo por el cual se extienda o aplase el cumplimiento de la potencial obligación tributaria no le resulta imputable al deudor tributario.

Ahora bien, teniendo en cuenta lo señalado, analizaremos si la aplicación de intereses moratorios cumple con estas características y en consecuencia con los fines constitucionales previstos para ellos.

Como graficamos anteriormente, el período de tiempo comprendido por la etapa B, contempla el plazo desde la interposición del recurso de apelación hasta la entrada en vigencia del supuesto de suspensión de intereses de la Ley No. 30230. Este lapso de tiempo asciende a aproximadamente 5 años y 6 meses, por los cuales se ha determinado que corresponde aplicar intereses moratorios

Por consiguiente, en la liquidación de intereses propuesta en la RTF 2021 para la etapa B se contravienen los fines constitucionales establecidos para los intereses moratorios, puesto que se pretende la aplicación de intereses luego de haber excedido el plazo legal establecido por causas atribuibles al Tribunal Fiscal.

Esto último se desprende de la liquidación efectuada para la etapa A, puesto que el propio Tribunal Fiscal acepta que la causa de la demora en emitir la RTF 2019 le resulta atribuible.

Ello, debido a que ordena a la Administración aplicar el supuesto de suspensión de intereses introducido por la Ley No. 30230 para los casos de recursos de apelación. Así, en este supuesto se condiciona que su aplicación estará restringida para los casos en los que *“el vencimiento del plazo sin que se haya resuelto la apelación fuera por causa imputable a ésta.”*

Aunado a ello, es necesario que se considere que, inicialmente la RTF 2010 estableció que el Contribuyente no contaba con deuda tributaria alguna y no es hasta 9 años después que el Tribunal Fiscal vuelve a emitir una nueva RTF, estableciendo la existencia de la obligación tributaria y que, además, se encuentra obligado a pagar intereses moratorios por el tiempo que transcurrió hasta resolver el proceso.

En consecuencia, es posible advertir que la liquidación de intereses propuesta por la RTF 2021 contraviene los fines constitucionales asignados a los intereses moratorios, puesto que el plazo durante el cual se aplican los intereses moratorios no resulta previsible; ni mucho menos, resulta imputable al Contribuyente.

Por lo tanto, la liquidación de intereses propuesta en la RTF 2021 no se realizó de manera adecuada, ya que debió verificar la vulneración de los fines constitucionales de los intereses moratorios y, a partir de ello, determinar que no correspondía aplicar los intereses moratorios durante el período de tiempo comprendido desde el vencimiento del plazo legal para resolver y la entrada en vigencia de la Ley No. 30230.



5 Conclusiones

1. El derecho al plazo razonable es transversal a todos los procesos y procedimientos, por lo que se puede concluir indubitadamente que el derecho al plazo razonable también es inherente al proceso contenciosos-administrativo. Además, la jurisprudencia ofrece criterios que permiten evaluar si este derecho se ha visto vulnerado o si por el contrario una demora por parte del órgano resolutor se encuentra justificada.
2. Si bien existe diversa jurisprudencia de como evaluar la vulneración al derecho al plazo razonable no existe propiamente algún precedente que indique cómo determinar el plazo razonable que le corresponde a cada caso en concreto. Por consiguiente, la determinación del plazo razonable corresponderá a cada caso concreto y deberá ser analizado a la luz de los criterios establecidos por el Tribunal Constitucional.
3. Los intereses moratorios han sido desarrollados de manera extensa en la doctrina, clasificándolos por su fuente y por su finalidad. Así, dentro de la clasificación por finalidad se encuentran los intereses moratorios, los cuales cumplen el fin de indemnizar un retraso en la ejecución de obligaciones. Lo mismo sucede en el ámbito tributario, puesto que los intereses moratorios tributarios tienen la finalidad de indemnizar a la Administración el período por el cual un deudor tributario se encuentra en incumplimiento.
4. Los intereses moratorios tributarios persiguen esta finalidad antes mencionada. Sin embargo, esta finalidad solo será legítima en cuanto la demora en el pago de la deuda tributaria sea imputable al contribuyente y cuando esta sea previsible, pues de lo contrario el cobro de estos intereses infringirá las características que el Tribunal Constitucional les atribuye.
5. La norma referida a la aplicación de intereses moratorios durante la demanda contencioso administrativo del Código Tributario **no contempla el derecho al plazo razonable**, puesto que no existe un mecanismo de suspensión de intereses para los casos en los que esta demora en resolver sea inconstitucional. Así, el cobro de intereses incumple con su finalidad legítima y menoscaba el derecho al plazo razonable.

6. Considerando la tesis de los efectos de la nulidad de la RTF 2010, se puede concluir que, la liquidación que propuesta en la RTF 2021 no contemplan los fines constitucionales previstos para los intereses moratorios, puesto que el plazo durante el cual se aplican los intereses moratorios no resulta previsible; ni mucho menos, resulta imputable al Contribuyente.



6 Bibliografía

1991 Fernandez, Gastón La naturaleza jurídica de los intereses: punto de conexión entre derecho y economía. Revista de Derecho PUCP No. 45 pp. 180

1994 López, M. J. *Régimen jurídico de los llamados "intereses moratorios" en materia tributaria: Un análisis de su ubicación dogmática en el seno de la deuda tributaria*. Madrid: Editorial Civitas.

1995 ZAGREBELSKY, Gustavo "Del Estado de Derecho al Estado Constitucional". En: El Derecho dúctil. Madrid.

1998 Vargas León, Luis. Intereses moratorios y demora en la resolución de expedientes referidos a tributos administrados por Sunat. Lima, Perú: Ius et veritas, Edición No. 17

2014 BERNALES, Martín "Control difuso administrativo peruano" Tesis para optar por el grado de magister. PUCP

2016 BARCHI, Luciano. El Pago de Intereses en el Código Civil. En: Derecho de Obligaciones. Modalidades, efectos e inexecución. Lima: Editorial UPC..

2016 Tribunal Constitucional Expediente No. 04082-2012-PA/TC. Sentencia: 10 de mayo de 2016. Consulta: 22 de abril de 2022.

2018 Tribunal Constitucional Expediente No. 4532-2013-PA/TC. Sentencia: 16 de agosto de 2018. Consulta: 22 de abril de 2022.

2019 Huamaní, Rosendo. Código Tributario Comentado. Perú, Lima: Jurista Editores

2020 Sanchez, Álvaro. Suspensión de intereses moratorios cuando la demora es inimputable al contribuyente ni a la Administración Tributaria. Lima, Perú. Enfoque Derecho.

Visto en:

<https://www.enfoquederecho.com/2020/07/15/suspension-de-intereses-moratorios-cuando-la-demora-es-inimputable-al-contribuyente-ni-a-la-administracion-tributaria/>

2020 Tribunal Constitucional Expediente No. 02051-2016-PA/TC. Sentencia: 12 de noviembre de 2020. Consulta: 22 de abril de 2022.

2021 Tribunal Constitucional Expediente No. 00225-2017-PA/TC. Sentencia: 28 de enero de 2021. Consulta: 22 de abril de 2022.

2021 Tribunal Constitucional Expediente No. 1808-2013-PA/TC. Sentencia: 9 de febrero de 2021. Consulta: 22 de abril de 2022.

BARCHI, Luciano citado en Sánchez, Álvaro (2020) Suspensión de intereses moratorios cuando la demora es inimputable al contribuyente ni a la Administración Tributaria

2021 Uscca, Lizeth El derecho al plazo razonable en el procedimiento de fiscalización. Tesis para obtener el grado de maestro en tributación y política fiscal. Universidad de Lima

2022 Fernández, Julio, El derecho al plazo razonable en el procedimiento contencioso tributario. Revista Tecnohumanismo p. 52.





Tribunal Fiscal

N° 01975-2-2021

EXPEDIENTE N° : 14001-2019
INTERESADO : **TELEFÓNICA DEL PERÚ S.A.A.**
ASUNTO : Multas
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 26 de febrero de 2021

VISTA la apelación interpuesta por **TELEFÓNICA DEL PERÚ S.A.A.**, con R.U.C. N° 20100017491, contra la Resolución de Intendencia N° 0150160000143, emitida el 14 de diciembre de 2019 por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT, que en cumplimiento de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07066-2-2019 revocó la Resolución de Intendencia N° 0150140008785 en el extremo referido a la modificación del importe de las sanciones contenidas en las Resoluciones de Multa N° 012-002-0014737, N° 012-002-0014738, N° 012-002-0014740, N° 012-002-0014742, N° 012-002-0014744 y N° 012-002-0014747, giradas por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 13 del artículo 177° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la Administración indica que procedió a dar cumplimiento a lo dispuesto por este Tribunal en la Resolución N° 07066-2-2019.

Que la recurrente señala que en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07066-2-2019 se desconoció lo dispuesto en el artículo 33° del Código Tributario, referido a la suspensión de los intereses moratorios, debido a que únicamente indica que se suspendieron los intereses moratorios entre el momento en que se interpuso la apelación el 11 de enero de 2010 y la emisión de la Resolución N° 13161-4-2010 el 22 de octubre de 2010, no considerando que esta última fue declarada nula por el Poder Judicial, por lo que el procedimiento de apelación ante este Tribunal culminaría recién con la Resolución N° 07066-2-2019, vulnerándose lo establecido en los artículos 12° y 13° de la Ley del Procedimiento Administrativo General.

Que refiere que se deben tener en cuenta los lineamientos establecidos por las sentencias del Tribunal Constitucional expedidas en los Expedientes N° 04532-2013-PA/TC y N° 04082-2012-AA/TC, asimismo, señala que de no considerarse lo antes expuesto, se deberá tomar en cuenta lo dispuesto en la cuarta disposición complementaria transitoria de la Ley N° 30230 y el artículo 33° del Código Tributario.

Que el artículo 156° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, señala que las resoluciones de este Tribunal serán cumplidas por los funcionarios de la Administración, bajo responsabilidad.

Que conforme con el criterio adoptado por este Tribunal en las Resoluciones N° 01451-3-2008 y N° 13365-3-2013, entre otras, en la apelación contra una resolución de cumplimiento expedida por la Administración sólo se puede discutir si esta última ha observado lo dispuesto por dicho colegiado y no impugnar lo establecido por éste, por lo que únicamente corresponde verificar si se ha observado lo dispuesto en la resolución que es materia de cumplimiento, sin que proceda la emisión de un nuevo pronunciamiento sobre lo ya decidido.

Que en la Resolución N° 04156-2-2010, entre otras, este Tribunal ha señalado que dictada la resolución mediante la cual se da cumplimiento a lo ordenado por este colegiado, el administrado tiene derecho a cuestionarla si considera que no se ha observado lo ordenado por aquél, en tal sentido, dichas resoluciones son apelables en la medida que permitirá a esta instancia revisar si el acto emitido se enmarca dentro de los términos que estableció.

Que en las Resoluciones N° 00887-5-2007 y N° 07176-3-2008, entre otras, este Tribunal ha señalado que tratándose de la etapa de cumplimiento, la facultad para redeterminar la deuda tributaria está limitada a



Tribunal Fiscal

N° 01975-2-2021

los parámetros establecidos por este colegiado y que la Administración debe limitarse a dar cumplimiento a lo resuelto por éste.

Que se tiene como antecedente, que el 7 de enero de 2009 la recurrente interpuso reclamación contra las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0016991 a N° 012-003-0017001 y las Resoluciones de Multa N° 012-002-0014737 a N° 012-002-0014747, giradas por retenciones del Impuesto a la Renta – No Domiciliados de enero a junio y agosto a diciembre de 2004 y por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 13 del artículo 177° del Código Tributario (folios 2095 a 2105 y 2045 a 2064).

Que con Resolución de Intendencia N° 0150140008785 de 14 de diciembre de 2009 (folios 2359 a 2370), la Administración declaró fundada la referida reclamación respecto a la Resolución de Multa N° 012-002-0014741 y la dejó sin efecto e infundada en cuanto a las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0016991 a N° 012-003-0017001 y las Resoluciones de Multa N° 012-002-0014737 a N° 012-002-0014740 y N° 012-002-0014742 a N° 012-002-0014747, al considerar que la recurrente no efectuó las retenciones del Impuesto a la Renta de No Domiciliados de enero a junio y agosto a diciembre de 2004, a pesar que los ingresos obtenidos por las empresas no domiciliadas, por los servicios de satélite brindados a la recurrente, calificaban como rentas de fuente peruana.

Que mediante Resolución N° 13161-4-2010 de 22 de octubre de 2010 (folios 2503 a 2506), este Tribunal revocó la Resolución de Intendencia N° 0150140008785 en el extremo referido a las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0016991 a N° 012-003-0017001 y las Resoluciones de Multa N° 012-002-0014737 a N° 012-002-0014740 y N° 012-002-0014742 a N° 012-002-0014747 y las dejó sin efecto, al considerar que los ingresos recibidos por la recurrente por las empresas no domiciliadas por servicios de satélite, en su condición de operadora de servicios de telecomunicaciones, no constituían renta de fuente peruana, por lo que esta no se encontraba obligada a efectuar retención alguna por dicho concepto.

Que el 28 de febrero de 2011 la Administración interpuso demanda contencioso administrativa contra la resolución de este Tribunal, que originó la sentencia de 22 de octubre de 2012, expedida por el Quinto Juzgado Transitorio en lo Contencioso Administrativo de la Corte Superior de Justicia de Lima (folios 2536 y 2537/vuelta), que declaró infundada la anotada demanda.

Que posteriormente, la Administración apeló la referida sentencia, la que fue confirmada con Resolución N° 10 de 5 de agosto de 2014 emitida por la Séptima Sala Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios Aduaneros y de Mercado de la Corte Superior de Justicia de Lima (folios 2543 a 2549/vuelta), por lo que la Administración presentó recurso de casación, el que fue resuelto con sentencia de casación emitida en el Expediente N° 15664-2014-Lima por la Tercera Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia (folios 2526 a 2540), que declaró fundado dicho recurso de casación y, en consecuencia, declaró nula la Resolución del Tribunal Fiscal N° 13161-4-2010 y ordenó que se emitiera una nueva resolución, teniéndose en cuenta los considerandos expuestos en ella.

Que en cumplimiento, se emitió la Resolución N° 07066-2-2019 del 6 de agosto de 2019 (folios 2659 a 2662), que revocó la Resolución de Intendencia N° 0150140008785 en el extremo referido a la modificación del importe de las Resoluciones de Multa N° 012-002-0014737 a N° 012-002-0014738, N° 012-002-0014740, N° 012-002-0014742, N° 012-002-0014744 y N° 012-002-0014747.

Que en la Resolución N° 07066-2-2019, se señaló que de acuerdo a lo establecido en la sentencia de casación emitida en el Expediente N° 15664-2014 Lima, los servicios de satélite brindados por sujetos no domiciliados en favor de la recurrente se utilizaron económicamente en el país, obteniendo con ello un aprovechamiento económico, supuesto que se encuentra previsto en el literal b) del artículo 9° de la Ley de Impuesto la Renta, por lo que los pagos por tales servicios califican como renta de fuente peruana.

Que agregó que al no haber efectuado la recurrente la retención del Impuesto a la Renta de No Domiciliados de enero a junio y de agosto a diciembre de 2004 por los servicios previamente mencionados, la comisión de la infracción tipificada en el numeral 13 del artículo 177° del Código Tributario se encontraba debidamente acreditada, correspondiendo mantener la sanción impuesta mediante las resoluciones de multa impugnadas.



Tribunal Fiscal

N° 01975-2-2021

Que precisó que en cuanto a las Resoluciones de Multa N° 012-002-0014737, N° 012-002-0014738, N° 012-002-0014740, N° 012-002-0014742, N° 012-002-0014744 y N° 012-002-0014747 se revocó la apelada en dicho extremo en tanto no correspondía que la Administración modificara el monto de la sanción en tanto ello vulnerara la garantía del debido proceso que impide la reforma peyorativa, indicando que se aplique como sanción los montos originalmente considerados en dichas resoluciones de multa.

Que en cumplimiento de lo ordenado por el Tribunal Fiscal la Administración emitió la Resolución de Intendencia N° 0150160000143 de 14 de diciembre de 2019, en la que modificó el monto de las resoluciones de multa en cuestión de acuerdo a lo establecido por este Tribunal, considerando los montos originales de las mencionadas resoluciones de multas y actualizando los intereses de las deudas contenidas en dichos valores, siendo este último extremo materia de impugnación, por lo que corresponde verificar si se encuentra arreglado a ley.

Que al respecto, el artículo 33° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, no contemplaba la suspensión del cómputo de intereses, la que recién fue introducida por el Decreto Legislativo N° 981, publicado el 15 de marzo de 2007, el cual estableció que la aplicación de intereses moratorios se suspendería a partir del vencimiento de los plazos máximos establecidos por el artículo 142° del Código Tributario hasta la emisión de la resolución que culminara 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 esta.

Que agregó la referida modificación que durante el período de suspensión, la deuda sería actualizada en función del Índice de Precios al Consumidor, así como, precisó que la suspensión de intereses no era aplicable a la etapa de apelación ante el Tribunal Fiscal ni durante la tramitación de la demanda contencioso administrativa. Asimismo, la Tercera Disposición Complementaria y Transitoria del referido decreto legislativo señaló que para las deudas tributarias que se encontraran en procedimientos de reclamación en trámite a la fecha de entrada en vigencia de dicha norma, la regla sobre inexigibilidad de intereses moratorios, sería aplicable si en el plazo de 9 meses contados desde la entrada en vigencia del referido decreto legislativo, la Administración no resolvía las reclamaciones interpuestas.

Que la norma antes indicada fue recogida por el Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, sin embargo, la Ley N° 30230, publicada el 12 de julio de 2014, modificó dicho código introduciendo la suspensión del cómputo de intereses en la etapa de apelación. En efecto, conforme con dicha norma, la aplicación de intereses moratorios se suspenderá a partir del vencimiento de los plazos máximos establecidos por los artículos 142°, 150° y 152° hasta la emisión de la resolución que culmine el procedimiento de reclamación ante la Administración Tributaria o de apelación ante el Tribunal Fiscal siempre y cuando el vencimiento del plazo sin que se haya resuelto la reclamación o apelación fuera por causa imputable a dichos órganos resolutores.

Que además conforme con la Cuarta Disposición Complementaria y Transitoria de la Ley N° 30230, para las deudas tributarias que se encontraran en procedimientos de apelación en trámite a la fecha de entrada en vigencia de la norma, la regla sobre no exigibilidad de intereses moratorios sería aplicable si en el plazo de doce meses contados desde la entrada en vigencia de la ley, el Tribunal Fiscal no resolvía las apelaciones interpuestas, lo que implicó que para procedimientos de apelación en trámite, la citada regla empezó a ser aplicable el 13 de julio de 2015.

Que posteriormente, el referido artículo 33° del Código Tributario, fue modificado por Decreto Legislativo N° 1263, publicado el 10 de diciembre de 2016¹, según el cual la aplicación de los intereses moratorios se suspenderá a partir del vencimiento de los plazos máximos establecidos en los artículos 142°, 150°, 152° y 156° hasta la emisión de la resolución que culmine el procedimiento de reclamación ante la Administración Tributaria o de apelación ante el Tribunal Fiscal o la emisión de resolución de cumplimiento por la Administración, siempre y cuando el vencimiento del plazo sin que se haya resuelto la reclamación o apelación o emitido la resolución de cumplimiento fuera por causa imputable a dichos órganos resolutores.

Que a partir de las normas glosadas se advierte que la suspensión de intereses moratorios era de aplicación a los procedimientos de apelación que se encontraban en trámite, siempre que el Tribunal Fiscal no resolviera las apelaciones dentro de los 12 meses contados desde la entrada en vigencia de la Ley N°

¹ El cual entró en vigencia el 11 de diciembre de 2016.



Tribunal Fiscal

N° 01975-2-2021

30230, por lo que la regla de la suspensión de intereses moratorios empezaría a ser aplicable el 13 de julio del 2015, siendo que durante el período de suspensión la deuda sería actualizada en función del Índice de Precios al Consumidor, recalándose que con anterioridad a la vigencia de la Ley N° 30230, el Código Tributario no contemplaba la suspensión de intereses para procedimientos en etapa de apelación.

Que de la revisión del cálculo de intereses efectuado por la Administración en la Resolución de Intendencia N° 0150160000143 emitida el 14 de diciembre de 2019, se advierte que calcularon los intereses moratorios de las deudas contenidas en las Resoluciones de Multa N° 012-002-0014737, N° 012-002-0014738, N° 012-002-0014740, N° 012-002-0014742, N° 012-002-0014744 y N° 012-002-0014747, sin considerar que a partir del 13 de julio de 2015 procedía la suspensión de intereses dispuesta por la Cuarta Disposición Complementaria y Transitoria de la Ley N° 30230, por lo que corresponde revocar la apelada, debiendo la Administración proceder conforme lo expuesto.

Que los alegatos de la recurrente dirigidos a cuestionar la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07066-2-2019, respecto a los intereses moratorios, la aplicación de las sentencias del Tribunal Constitucional expedidas en los Expedientes N° 04532-2013-PA/TC y N° 04082-2012-AA/TC, entre otros, cabe precisar que de conformidad con los criterios jurisprudenciales antes citados, a través de la apelación de una resolución de cumplimiento sólo se puede cuestionar el proceder de la Administración con relación a lo dispuesto por este Tribunal y no discutir situaciones que ya fueron evaluadas por éste, así como, tampoco analizar nuevos argumentos, por lo que no corresponde que sean atendidos.

Que no resulta amparable conceder el uso de la palabra solicitado por la recurrente, toda vez que ello no procede en el caso de apelaciones interpuestas contra resoluciones emitidas en cumplimiento de lo ordenado por el Tribunal Fiscal conforme a lo establecido en el artículo 150° del Código Tributario, cuando este ya ha emitido pronunciamiento sobre el fondo de la controversia y/o el análisis sobre el cumplimiento verse únicamente sobre la liquidación de una deuda por aspectos ya resueltos.

Con los vocales Velásquez López Raygada y Terry Ramos, e interviniendo como ponente el vocal Castañeda Altamirano.

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia N° 0150160000143 de 14 de diciembre de 2019 y **DISPONER** que proceda conforme con lo expuesto en la presente resolución.

Regístrese, comuníquese y remítase a la SUNAT, para sus efectos.

CASTAÑEDA ALTAMIRANO
VOCAL PRESIDENTE

VELÁSQUEZ LÓPEZ RAYGADA
VOCAL

TERRY RAMOS
VOCAL

Charca Huascope
Secretario Relator
CA/CH/SMF/njt.

Nota: Documento firmado digitalmente