

César García Novoa: Sunat, los intereses moratorios y el caso Paramonga

El 18-12-2020, el Tribunal Constitucional (TC) del Perú publicó la sentencia 998/2020 (12-11-2020) en la que declaró fundada una demanda de amparo presentada por la empresa Industrial Paramonga contra la Sunat y el Ministerio de Economía y Finanzas (MEF) el 13-12-2013.

Esta sentencia es fruto de una demanda de amparo cuya finalidad era que se declare la nulidad de las Resoluciones de Determinación 174- 003-0001431 a 174-003-0001447, relativas al Impuesto General a las Ventas (IGV) de los periodos tributarios de enero a marzo y mayo a diciembre del 2000, así como de enero a mayo y octubre del 2001; la de las Resoluciones de Determinación 174- 003- 0001448 a 174-003-0001449, por Impuesto a la Renta de tercera categoría (IR) de los ejercicios 2000 y 2001; y también la nulidad de las Resoluciones de Multa 174-002- 0011912 a 174-002-0011925. Todas ellas relativas a la demandante Industrial Paramonga.

Plazo razonable

Al tratarse de una demanda de amparo, debe invocarse la vulneración de un derecho constitucional implícito o explícito. En este caso la demanda se basa en la supuesta violación por las citadas resoluciones de los principios de razonabilidad y derecho al plazo razonable.

El principio de razonabilidad junto con el de proporcionalidad, ambos contenidos en el artículo 200 de la Constitución de Perú de 1993 (que dice que “cuando se interponen acciones de esta naturaleza con relación a derechos restringidos o suspendidos, el órgano jurisdiccional competente examina la razonabilidad y la proporcionalidad del acto restrictivo”) son principios que pueden configurarse como derechos, por lo que resultan invocables en amparo.

Por su parte, el derecho al plazo razonable no se encuentra expresamente recogido en la Constitución peruana, pero la jurisprudencia del TC lo ha derivado del derecho al debido proceso (que sí se encuentra en el artículo 139, 3 de la Constitución).

Con ello, no ha hecho más que recoger una línea argumental consolidada por la Corte Interamericana de Derechos Humanos (CIDH), por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos y por la propia jurisprudencia del TC. En el caso de la CIDH, la jurisprudencia aplica el artículo 8.1 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, que señala que “toda persona tiene derecho a ser oída con las debidas garantías dentro de un plazo razonable”.

Este artículo es equivalente al artículo 6,1º del Convenio Europeo para la Protección de Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, según el cual “toda persona tiene derecho a que su causa sea oída equitativa, públicamente y dentro de un plazo razonable, por un Tribunal independiente e imparcial, establecido por ley...”

Pues bien, el derecho al plazo razonable ha sido interpretado por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos en multitud de sentencias, señalando que, para valorar la razonabilidad del plazo hay que tener en cuenta tres datos: a) la complejidad del asunto; b) la actividad procesal del interesado; y c) la conducta de las autoridades judiciales. En la misma línea, la jurisprudencia de la CIDH.

Sobre la base de esta doctrina, existe una sólida jurisprudencia del propio TC de Perú en relación con el derecho al debido proceso, que lo ha consagrado como un derecho fundamental.

►TC declara inconstitucional cobro de intereses moratorios por demora del Tribunal Fiscal

►TC: Es constitucional emisión de comprobantes electrónicos con apoyo de OSE

Así, por ejemplo, en las sentencias conforme a lo señalado en los expedientes N° 00090-2004- AA/ TC, N° 3421-2005-HC/TC, N° 1656-2006-PA/TC, N° 5 627-2008- PA/TC, N° 2906-2011-PA/TC y N° 5037-2011-PA/TC, dice que el TC “ha observado que el Debido Proceso es un derecho fundamental de carácter instrumental que se encuentra conformado por un conjunto de derechos esenciales (como el derecho de defensa, el derecho a probar, entre otros) que impiden que la libertad y los derechos individuales sucumban ante la ausencia o insuficiencia de un proceso o procedimiento, o se vean afectados por cualquier sujeto de derecho (incluyendo al Estado) que pretenda hacer uso abusivo de estos... Está concebido como el cumplimiento de todas las

garantías, requisitos y normas de orden público que deben observarse en las instancias procesales de todos los procedimientos, incluidos los administrativos, a fin de que las personas estén en condiciones de defender adecuadamente sus derechos ante cualquier acto del Estado que pueda afectarlos...”.

En el presente caso, la sentencia del TC da parcialmente la razón a la parte demandante y declara, en parte, fundada la demanda, por haberse acreditado la vulneración del principio de razonabilidad y del derecho al plazo razonable.

Y, en virtud de ello, dispone que la Sunat efectúe un cálculo de los intereses moratorios establecidos en las Resoluciones de Determinación y de Multa “sin aplicar la regla del cobro de intereses moratorios durante el tiempo de exceso que, respecto del plazo legal establecido, tomó el Tribunal Fiscal para emitir la Resolución del Tribunal Fiscal 14125-10-2012, de 24-08-2012”.

Doctrina

La sentencia, como corresponde a un pronunciamiento impulsado por una demanda de amparo, resuelve un asunto concreto, corrigiendo la vulneración de un derecho de cuño constitucional. **Pero también, como es inherente a la función de garantía del orden constitucional que ostenta el TC, fija**

una doctrina de alcance general.

Así, al reconocer la plena efectividad del derecho al plazo razonable sienta doctrina sobre una de las consecuencias más importantes de la existencia de tal plazo.

Como aprecia la sentencia, el procedimiento de fiscalización se inició en el 2002, habiéndose incrementado la deuda tributaria a S/ 161'898.717 al 04-10-2013, de los cuales S/ 132'032.133 corresponden a intereses moratorios.

Y ello, por la demora de la Sunat en resolver los recursos de reclamación y apelación planteados, por las nulidades que declaró el Tribunal Fiscal contra anteriores resoluciones de determinación y multa emitidas respecto de los mismos tributos y períodos.

Lo que supone que Sunat ha seguido computando intereses moratorios, incluso por el periodo que abarca resoluciones de determinación y multas declaradas nulas por la administración tributaria.

Ello, en palabras literales de la sentencia "acarrea que, a la fecha, la deuda tributaria sea exorbitante, hecho que vulnera el principio de no confiscatoriedad, pues para pagarla tendría que desprenderse de varios de sus activos".

La sentencia del TC consagra una nueva expresión del derecho al plazo razonable, como es la imposibilidad de que si no se

resuelve en el plazo, puedan seguir corriendo en contra del contribuyente los intereses de demora.

A nuestro juicio, esta sentencia del Tribunal Constitucional consagra una acertada doctrina sobre la imposibilidad de computar intereses cuando se sobrepase el plazo máximo de duración de los procedimientos. Es una resolución que se alinea con las más modernas interpretaciones de derecho comparado.

Conclusiones

Como conclusión de todo lo expuesto, podemos extraer las siguientes ideas:

1. La sentencia 998/2020 del Tribunal Constitucional resuelve una demanda de amparo en la que se invoca el principio de razonabilidad y el derecho al plazo razonable. La sentencia da parcialmente la razón a la parte demandante y declara, en parte, fundada la demanda.

Y, en virtud de ello, dispone que la Sunat efectúe el cálculo de los intereses moratorios “sin aplicar la regla del cobro de intereses moratorios durante el tiempo de exceso que, respecto del plazo legal establecido, tomó el Tribunal Fiscal para emitir la Resolución del Tribunal Fiscal 14125-10-2012, del 24-08-2012”.

La sentencia, como corresponde a un pronunciamiento impulsado por una demanda de amparo, resuelve un asunto concreto, corrigiendo la vulneración de un derecho de cuño constitucional.

Pero también, como es inherente a la función de garantía del orden constitucional que ostenta el Tribunal Constitucional, fija una doctrina de alcance general, consagrando una nueva expresión del derecho al plazo razonable. Ello se traduce en la afirmación de que, si no se resuelve en el plazo, no pueden seguir corriendo en contra del contribuyente los intereses de demora.

2. El derecho al plazo razonable opera, fundamentalmente, en el ámbito judicial. Pero la necesidad de que los procedimientos administrativos tengan un plazo máximo es una consecuencia directa de las exigencias del principio de seguridad jurídica.

La seguridad jurídica requiere que las actuaciones de la Sunat para determinar la deuda tributaria o resolver reclamaciones en vía administrativa tengan fijados plazos máximos y no se puedan prolongar ilimitadamente en el tiempo. Y, además, que esos plazos no sean excesivamente largos. Y el incumplimiento de este plazo máximo tendrá efectos, entre otras cosas, en el cómputo de los intereses moratorios.

3. La potestad que corresponde a la Sunat para exigir intereses moratorios se encuentra recogida en el artículo 33 del TUO del Código Tributario. Se incluye un cuarto párrafo introducido por el artículo 3° del DL N° 1263, y vigente desde

el 11-12-2016.

Según este párrafo, 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 Tributaria, 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”.

4. En cuanto a la naturaleza de los intereses moratorios, la misma está presente en el artículo 1.242 del Código Civil, que diferencia entre interés compensatorio e interés moratorio, sin atribuir ninguna concreta naturaleza a los intereses en el ordenamiento peruano.

La ley tributaria tampoco hace referencia a la naturaleza de los intereses moratorios. El TC, en la sentencia 998/2020, sí se enfrenta al tema y en el párrafo 4 dice: al respecto, cabe indicar que la finalidad del cobro de intereses moratorios en las deudas tributarias es compensar al acreedor tributario por la demora en el pago; finalidad que resultará legítima en tanto la demora sea imputable y razonablemente previsible por el deudor tributario.

Lo que supone que el TC acepta una de las principales consecuencias de la modalidad moratoria y no meramente

compensatoria de los intereses: **el interés no puede exigirse cuando el contribuyente no sea responsable del impago o del pago intempestivo. Y que avala lo que se denomina suspensión de los intereses moratorios.** Es legítimo y necesario no cobrar intereses cuando la demora no sea responsabilidad del contribuyente.

5. Al margen de la calificación del interés como moratorio o compensatorio, la cuestión es especialmente importante cuando la demora se debe a un incumplimiento por la Sunat del plazo máximo de resolución de un procedimiento. Y sea cual sea la calificación de los intereses, los mismos no pueden exigirse por el tiempo en que la Sunat haya sobrepasado la duración máxima de un procedimiento de determinación o de revisión.

6. En el Perú, el artículo 33 del TUO del Código Tributario ha sido modificado por el artículo 6 del Decreto Legislativo 969 y este reconoce la suspensión del cobro de intereses moratorios en vía de reclamación, pero la proscribire durante la tramitación del recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal. Se produce un tratamiento diferenciado que carece de una justificación objetiva.

7. Acierta la sentencia cuando entiende que no es aceptable que se excluya la suspensión en el cobro de intereses moratorios en la etapa de apelación ante el Tribunal Fiscal. Diríamos que tampoco es aceptable que no se contemple esta posibilidad durante la tramitación de la demanda contencioso administrativa.

A nuestro juicio, tanto si se admite una concepción del

interés como interés moratorio, como si la norma fiscal opta por un interés de cuño meramente compensatorio y no indemnizatorio (en la terminología del artículo 1.242 del Código Civil), no cabe exigir ese interés si la Sunat incumple con las exigencias legales establecidas para asegurar los derechos del contribuyente y la seguridad jurídica.

Y, en concreto, cuando la Sunat sobrepasa los plazos máximos de procedimientos administrativos de determinación o de resolución de recursos y reclamaciones.

8. La sentencia analiza la naturaleza del interés moratorio, avala la suspensión de los intereses moratorios y entiende que tal suspensión debe aplicarse también en vía de apelación por todo el tiempo que toma la autoridad administrativa para resolver los recursos administrativos, y que va más allá del plazo legalmente asignado para ello.

9. Y aunque la sentencia del Tribunal Constitucional resuelve una demanda de amparo centrada en una situación individualizada y propone una solución para esa situación, también consagra una nueva expresión del derecho al plazo razonable.

Si no se resuelve en el plazo, no pueden seguir corriendo en contra del contribuyente los intereses de demora. Se trata de un argumento de alcance mucho más general y que sería extrapolable para defender que se suspenda el cobro de intereses de demora en vía contenciosa.

Además, la sentencia proclama como principio derivado de la Constitución de Perú, que no cabe que la Sunat liquide intereses moratorios en todos aquellos casos en que una autoridad pública sobrepase el plazo máximo de duración de un procedimiento o proceso.