

Robin Hood y los intereses moratorios tributarios

Raffo VELÁSQUEZ*

El autor analiza la reciente STC Exp. N° 02051-2016-PA/TC, en la cual el Tribunal Constitucional declaró inconstitucional el cobro de intereses moratorios que se generen a partir de la tardanza de la misma autoridad tributaria en resolver algún recurso administrativo interpuesto por los contribuyentes. En tal sentido, se aborda la línea jurisprudencial del Alto Tribunal sobre la materia y destaca los cambios llevados a cabo en los últimos años. Asimismo, el autor manifiesta su posición en torno a la evaluación del plazo razonable que involucra elementos como la complejidad del caso, la conducta del contribuyente y de la administración pública e, incluso, el nivel del gravamen generado.

PALABRAS CLAVE: Sunat / Cobro de intereses moratorios / Plazo razonable / Tribunal Constitucional

Recibido: 06/02/2021

Aprobado: 07/02/2021

I. A MODO DE INTRODUCCIÓN

En la fábula de Esopo sobre la tortuga y la liebre, el primer animal va lentísimo, pero sin parar, con el objetivo fijo en la meta. Su lentitud es una debilidad y su esfuerzo o perseverancia, una virtud. En cambio, la liebre tiene la virtud de la velocidad y la debilidad de la holgazanería. Al final de la historia, la liebre se confía tanto que no cae en cuenta que la tortuga está cerca a la meta y, a pesar de sus esfuerzos, no logra

llegar antes y pierde. La moraleja es que poco vale el talento sin esfuerzo.

Pero si la tortuga trabajara en el cobro de tributos sus debilidades se volverían virtudes. Y es que su demora sería recompensada, pues mientras sea mayor, más ingresos generarían con el cobro de intereses moratorios. Su demora no es sancionada, sino recompensada. ¿Qué creen que pasará si le dicen eso a la tortuga? A su lentitud le sumará los vicios de la liebre y dejará de mirar la meta como el objetivo a alcanzar.

Eso pasa con los intereses moratorios tributarios. La Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (Sunat) y el Poder Judicial se demoran muchos años en resolver las impugnaciones de

* Magíster por la Universidad de Alicante. Socio de Baxel Consultores.

los contribuyentes sobre cobros excesivos o indebidos de tributos, pero la demora del Estado no perjudica al Estado, sino al contribuyente. Son estos los que deben pagar intereses por la demora de otro (?). De modo que, por ejemplo, una deuda de 10 se transforma en una de 100.

En un primer escenario, muchos contribuyentes ni siquiera saben que el cobro de tributos es arbitrario y pagan confiando en la legitimidad del cobro. En otro escenario, quienes si conocen de la arbitrariedad son desincentivados a ejercer su derecho de impugnar. El contribuyente debe preguntarse: “¿Por qué impugnar si los intereses por la demora del Estado van a hacer que la deuda se multiplique? Mejor pago ahora, aunque el cobro sea injusto”. Esto hace que muchos descarten siquiera la vía de la impugnación.

Si bien el agravio alcanza a todos nosotros, solo los grandes contribuyentes tienen los recursos para echarse a una larga pelea judicial con el Estado sobre esos arbitrarios cobros. ¿Debemos cuestionarlos por defender eso que nosotros no podemos? Desde luego que no. El problema no es que ellos tengan recursos para defenderse y nosotros no, el problema es que ni siquiera deberíamos tener que defendernos frente al Estado que tiene el atrevimiento de cobrarnos por sus propias demoras.

A pesar de lo anterior, vemos que el Estado apuesta a una estrategia mediática y sesgada, y los medios lo acompañan. Apelan a la moralidad del cobro o, si se quiere, a la supuesta inmoralidad del reclamo. Se ven portadas y noticias que indican que empresas mineras, de telecomunicaciones, bancos y, en fin, que grandes empresas no quieren pagar tributos. Si

“Si acudimos a un argumento por consecuencias, este debería ser: si se da la razón a la Sunat, dejaríamos que se robe a una empresa mil, a otra quinientos y así sucesivamente. Tal defensa evidenciaría la construcción de un Estado con recursos ilegítimos.”

además esas empresas no son mediáticamente queridas, el discurso se vende fácilmente: los grandes conglomerados económicos quieren estafar al país, no quieren pagar tributos, a pesar de beneficiarse de las bondades económicas de este país de las maravillas.

El ciudadano promedio, que no es muy dado a la lectura, compra el titular y despotrica contra las supuestas fuerzas oscuras del poder económico. Sin caer en cuenta que él también es víctima de las mismas arbitrariedades del Estado.

Ante la evidente falta de sustento de esas noticias, el Estado refuerza su estrategia y enfatiza más su discurso moral: si se devuelven los intereses moratorios, entonces no habrá dinero para la reconstrucción de sur, para hacer hospitales, carreteras, para pagar a médicos, profesores, para comprar la vacuna contra la COVID-19. El Estado pretende presentarse como Robin Hood: “Déjenme quitarles a los ricos para darle a los pobres”, que en su versión más chicha sería: “Roba, pero hace obra”.

Lo curioso es que ese discurso moral viene desde la palestra de reconocidos profesores universitarios que enseñan Derecho Constitucional y Filosofía del Derecho, pero que en sus ratos libres cobran grandes honorarios por la defensa de la Sunat.

Pero ni siquiera ese discurso moral es suficiente. Alfredo Bullard es uno de los pocos académicos que ha salido al frente en este asunto y ha puesto en evidencia que, a pesar de los fuertes cobros de tributos desde la época de la bonanza económica, los servicios públicos son paupérrimos, la seguridad casi inexistente y los fondos públicos se usaron para llenar los bolsillos de funcionarios corruptos y hacer monumentos innecesarios a la papa, al puma, al alcalde y un largo etcétera¹.

El Estado pide que le dejen hacer cobros indebidos con la promesa de un futuro mejor, pero ni siquiera eso es verdad.

A nivel jurídico, se ha pretendido usar las ideas moralistas de la Sunat como argumentos por consecuencias, es decir, como un argumento para decir que si no se da la razón a la Sunat, el impacto económico para el Estado sería gravísimo, pues tendría que entregar mil millones de soles a un contribuyente, quinientos millones a otro, doscientos millones más por allá. En otra oportunidad hemos resaltado cómo se deben usar los argumentos por consecuencias, y la apelación al terror económico no es un uso válido (Velásquez, 2020, p. 210 y ss.). En todo caso, el argumento, por consecuencia, debería ser: si

se da la razón a la Sunat, dejaríamos que se robe a una empresa mil, a otra quinientos y así sucesivamente. Tal defensa evidenciaría la construcción de un Estado con recursos ilegítimos.

Está cerca de cumplirse una década desde que tratamos el asunto de los intereses moratorios tributarios, sobre el cual hemos insistido en varios años². Sin embargo, parece que la sentencia del caso de Industrial Paramonga S. A. C. (STC Exp. N° 02051-2016-PA/TC) publicada en el mes de enero de este año, parece ser el inicio de la lista de grandes casos sobre intereses moratorios tributarios que llevan años durmiendo el sueño de los justos en el Tribunal Constitucional.

Veremos entonces qué cambios o novedades nos trae esta decisión constitucional.

II. LOS CRITERIOS INICIALES DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Desde hace mucho el Tribunal Constitucional sentó como criterio que la Sunat no podía cobrar intereses moratorios ni capitalizarlos mientras se tramitaban las impugnaciones administrativas y judiciales contra las deudas tributarias impuestas. Los primeros criterios del Tribunal Constitucional se dieron en distintos casos que cuestionaban el cobro de los intereses moratorios vinculados con el Impuesto Transitorio a los Activos Netos-ITAN y el Impuesto Extraordinario a los Activos Netos - IEAN (STC Exp. N° 02274-2003-AA/TC acumulados, ff. jj. 10 a 12).

1 Véase Bullard (5 de julio de 2014), (9 de agosto de 2014), (12 de mayo de 2018) y (10 de enero de 2021).

2 Véase Velásquez (2020), (2013), (2014) y (2018).

El principio de razonabilidad justificó esas decisiones. Se consideró que tales intereses generarían un “efecto desaliento” en el ejercicio del derecho constitucional de impugnación y defensa, pues el contribuyente afrontaría un escenario en donde es mejor no ejercer el derecho y pagar, que ejercerlo y pagar el doble o mucho más. Esto es claramente arbitrario, pues el mandato constitucional del artículo 44 de la Constitución consagra la promoción de los derechos fundamentales y no su desaliento.

Esto significaba que el Tribunal Constitucional ordenaba no cobrar ninguna clase de intereses moratorios durante el tiempo que se tramitaron las impugnaciones judiciales y administrativas.

III. CAMBIOS A LOS CRITERIOS INICIALES: CASOS MEDINA DE BACA E ICATOM

Once años después, en el caso Medina de Baca (STC Exp. N° 04082-2012-PA/TC) se alteraron los fundamentos constitucionales antes indicados. El caso se trató de un proceso de amparo donde demandó la nulidad parcial de las resoluciones de ejecución coactiva, en el extremo en donde exigían el pago de intereses moratorios generados por la demora del propio Estado.

El Tribunal Constitucional utilizó el argumento *a fortiori* para sostener la arbitrariedad de capitalizar esos intereses. Resaltó que en sede civil la libertad de pactar la capitalización de intereses solo es posible en dos supuestos excepcionales, lo que indicaría que, con mayor razón, tal capitalización debe ser limitada cuando es impuesta por el Estado, tal como ocurre en el ámbito tributario (ff. jj. 51-53). En

lo referido a los intereses moratorios, el Tribunal Constitucional precisó también que su aplicación se afectaba el derecho de impugnar, pero precisó que tal agravio ocurría solo si se trataba de un ejercicio legítimo de ese derecho y no de abuso, es decir, de impugnaciones sin sustento, solo con fines dilatorios (ff. jj. 68-69).

“El propósito real del Tribunal Constitucional al introducir el elemento del plazo razonable fue acotar un elemento que restrinja aún más la posibilidad de cuestionar los intereses moratorios tributarios.”

Después, el caso Icatom (STC Exp. N° 04532-2013-PA/TC) también trató de un amparo en donde se pedía la nulidad de las resoluciones de ejecución coactiva en el extremo de intereses moratorios, aunque aquí el Tribunal Constitucional afinó aún más sus fundamentos y con eso restringió más los remedios aplicables frente a tales intereses moratorios (f. j. 27).

Señaló el Tribunal Constitucional que el cobro de intereses moratorios es una restricción razonable del derecho de impugnar, siempre que solo se aplique al plazo legal que tenía el Estado para resolver. Primero, porque significa que la dilación en el pago es asumida por el contribuyente que generó esa lícita dilación. Segundo, porque el administrado impugna sabiendo que asumirá intereses que, como máximo, se corresponderán

«Para resolver el fondo del caso de Industrial Paramonga, el Tribunal Constitucional consideró inconstitucional que se apliquen intereses moratorios tributarios a aquellos plazos que, en exceso, se demora el Estado en resolver los recursos administrativos –y por extensión, los procesos judiciales–.»

con el plazo legal para resolver, lo que disuade del ejercicio abusivo del derecho de impugnar. Este razonamiento, justifica por qué no cabe el cobro de intereses moratorios cuando el Estado se excede del plazo legal previsto, cuando la demora es imputable al Estado. Esto era suficiente para declarar fundada la demanda de amparo.

Aunque con ese argumento se resolvía el caso, después el Tribunal Constitucional quiso darle una ayudadita a la Sunat (el Estado protegiendo al Estado). Se señaló que en el caso en cuestión también se agravó el derecho al plazo razonable. El Tribunal Constitucional reconoció que ese argumento no fue alegado en la demanda y que el remedio aplicable a ese agravio no servía para atender el caso (f. j. 50). El propósito real del Tribunal Constitucional fue acotar un elemento que restrinja aún más la posibilidad

de cuestionar los intereses moratorios tributarios.

En efecto, debido a ese nuevo elemento de análisis, ahora, para amparar las demandas de amparo, el Tribunal Constitucional no solo evaluará si hubo plazo excesivo al resolver, sino si el asunto era complejo, cuál fue la conducta del contribuyente y de la Administración Pública, e incluso el nivel del gravamen generado por la demora (ff. jj. 33-46), elementos que se consideran para el análisis de la lesión del derecho al plazo razonable.

En suma, el Tribunal Constitucional brindó nuevas armas a la Sunat para justificar su excesiva dilación y limitar la posible tutela en amparo de los contribuyentes.

IV. LOS CRITERIOS RECIENTES

1. El caso Silver Lake

En este caso (STC Exp. N° 03744-2018-PA/TC), el Tribunal Fiscal amparó solo parte de la apelación de la empresa y desestimó otra. Eso generó que el 3 de enero de 2016 el contribuyente inicie un proceso contencioso-administrativo por la parte no reconocida y que la Sunat haga una reliquidación de tributos por la parte sí reconocida.

En la nueva liquidación se incluyeron los intereses moratorios generados en el tiempo de impugnación, lo que fue apelado por la empresa el 30 de diciembre de 2016.

Sin esperar a que el Tribunal Fiscal resuelva esta última apelación, el 23 de octubre de 2017 la empresa formuló demanda de amparo por el cobro indebido de intereses moratorios tributarios.

El Tribunal Constitucional emitió sentencia interlocutoria que declaró la improcedencia de plano del recurso de agravio de la empresa. Señaló que aunque durante el trámite del amparo el Tribunal Fiscal ya había decidido desestimar la apelación de la empresa, tal decisión debía impugnarse en la vía contencioso-administrativa y no en el amparo, debido a la primera era una vía igualmente satisfactoria de tutela.

Aunque la sentencia no lo dice, el Tribunal Constitucional evaluó el caso desde la perspectiva del derecho al plazo razonable. Y en este caso no había transcurrido el exceso el plazo que tenía el Tribunal Fiscal para resolver, motivo por el cual el Tribunal Constitucional no aplicó los criterios de intereses moratorios tributarios previstos en su jurisprudencia.

En resumen, se levantaron dos nuevos requisitos para demandar amparo contra los intereses moratorios tributarios:

- *Primero*, se debe esperar a que venza el plazo que tiene el Estado para resolver las impugnaciones y solo si aún no hay respuesta, se puede demandar en amparo.
- *Segundo*, se debe justificar por qué el amparo es la única vía, o la más satisfactoria para la tutela de los derechos.

Como vimos, antes tales exigencias no existían para formular demanda de amparo en esta materia, pero progresivamente el Tribunal Constitucional va entregando más pertrechos a la Sunat para evitar la devolución de intereses moratorios tributarios. Es decir, aunque hoy la injusticia de los intereses moratorios tributarios es igual que ayer, el Tribunal Constitucional ha levantado más barreras para obtener tutela en este asunto.

Solo si la empresa tiene la espalda financiera para seguir otros años más de batalla judicial en la vía contencioso-administrativa, podrá seguir reclamando sus derechos, de lo contrario, deberá darse por vencido y pagar los arbitrarios intereses moratorios a la Sunat.

2. El caso Orazul Energy Perú

Este caso (STC Exp. N° 01670-2019-PA/TC) viene desde el año 2010, cuando la empresa demandó en la vía contencioso-administrativa, la nulidad de una decisión del Tribunal Fiscal que amparó en parte su apelación que formuló. Sin que ese proceso judicial concluya, la empresa inició en paralelo un proceso de amparo en donde solicitó la inaplicación de las normas de intereses moratorios tributarios.

El Tribunal Constitucional declaró la improcedencia del recurso de agravio al estimar que no existía amenaza de derechos, ya que no había ningún requerimiento de pago de intereses moratorios. Y el Tribunal Constitucional también consideró que no existía una amenaza cierta porque aún no se resolvía el proceso judicial en donde se impugnaba la deuda principal.

Este caso levanta una nueva barrera para el reclamo de los amparistas. Ahora deben esperar la conclusión del proceso principal en donde se impugne la deuda judicial, cuando para el Tribunal Constitucional, eso antes no era ningún impedimento para brindar tutela.

Ahora los contribuyentes deben tener certeza absoluta de que sus reclamos judiciales contra la deuda principal no prosperaron para recién acudir en vía de amparo, a pesar de que el trámite de esos procesos judiciales, por sí solo, agravia al

«El análisis de fondo sobre los intereses moratorios no se limitará al plazo que se demoró la Sunat o el Tribunal Fiscal, sino que su fundabilidad dependerá de la complejidad del caso, la conducta del contribuyente y de la Administración Pública, y el nivel del gravamen generado.»

contribuyente, pues mientras más tiempo se demore ese proceso más intereses se devengan, con el consecuente perjuicio del contribuyente que, gracias a este fallo del Tribunal Constitucional, deberá soportar estoicamente la acumulación de intereses sin hacer nada.

A ese requisito, el Tribunal Constitucional ha agregado otro: se debe esperar a un requerimiento de cobro de la Sunat. Sin tal elemento, según el Tribunal Constitucional, no habría una prueba tangible de la urgencia. Esto resulta absurdo, pues si ya existe obligación de pago de una deuda tributaria y de sus arbitrarios intereses moratorios, no debería esperarse que llegue el ejecutor coactivo para pedir tutela.

Una vez más, el Tribunal Constitucional limita la posibilidad de solicitar tutela frente al cobro de intereses moratorios tributarios.

3. El caso de Industrial Paramonga

Estos son los hechos del caso (STC Exp. N° 02051-2016-PA/TC): la Sunat realizó

acotaciones de deudas tributarias que fueron anuladas en parte por el Tribunal Fiscal, lo que motivó una segunda ronda de acotaciones que también fueron anuladas por el mismo Tribunal. Y frente a la tercera ronda de acotaciones, la empresa planteó un recurso de reclamación el 4 de noviembre de 2013 y el 13 de diciembre de 2014, planteó su demanda de amparo contra los mismos actos que eran materia de reclamación. Durante el trámite del amparo, la Sunat emitió su decisión que desestima la reclamación, por lo que el 19 de junio de 2014, la empresa planteó apelación que hasta la fecha está pendiente de ser resuelta por el Tribunal Fiscal.

Hay algunas similitudes entre ese supuesto y el del caso Orazul: en ambos casos se planteó demandas de amparo sin esperar que venza el plazo para que la Administración resuelva los recursos planteados. Sin embargo, pueden diferenciarse en el hecho de que al momento en que el Tribunal Constitucional resuelve el amparo han transcurrido seis años sin que el Tribunal Fiscal resuelva, mientras que en el caso Orazul ya se había emitido decisión administrativa cuando el amparo llegó al Tribunal Constitucional. Además, Industrial Paramonga no había iniciado ningún proceso contencioso-administrativo para impugnar la deuda principal, sino que solo inició el proceso de amparo.

Cabe resaltar que para resolver el fondo del caso de Industrial Paramonga, el Tribunal Constitucional recurrió solo al argumento del debido proceso, en su manifestación de plazo razonable, para fundamentar su decisión. En tal sentido, consideró lesivo de este derecho que se apliquen intereses moratorios tributarios a aquellos plazos que, en exceso, se demora el Estado en resolver los recursos

administrativos –y por extensión, los procesos judiciales–. Por eso, el Tribunal Constitucional pasa a realizar un análisis de la complejidad del caso, la conducta del contribuyente y de la Administración Pública, e incluso el nivel del gravamen generado por la demora, para determinar si corresponde amparar o no la demanda.

No obstante, en cuanto a la procedencia, el Tribunal Constitucional usó los mismos criterios del caso Silver Lake, pues evaluó si había vencido el plazo para que la Administración Pública resuelva los medios de impugnación. Asimismo, evaluó si el amparo era la única vía procesal, o la más satisfactoria, para la tutela de los derechos. Solo luego de superados esos dos filtros es que el Tribunal Constitucional entró al fondo del asunto.

Creemos que como el contribuyente impugnó la deuda principal e intereses solo en el proceso de amparo, el Tribunal Constitucional no tuvo que aplicar los criterios de procedencia del caso Orazul. Sin embargo, eso no es óbice para que en los demás casos el Tribunal Constitucional insista en esta nueva barrera para negar la tutela de los procesos de amparo.

V. CONCLUSIÓN

Se debe tener en cuenta que los nuevos requisitos de procedencia establecidos en las últimas decisiones comentadas no tienen la condición de precedentes ni la calidad de jurisprudencia. Se trata aún de decisiones aisladas que, sin embargo, podrían anticipar los nuevos criterios del Tribunal Constitucional.

Lo que sí ha adquirido la condición de jurisprudencia o de criterio vinculante del Tribunal Constitucional es que el análisis de fondo sobre los intereses moratorios

tributarios no se limitará al plazo que se demoró la Sunat o el Tribunal Fiscal en resolver, sino que su fundabilidad dependerá de la complejidad del caso, la conducta del contribuyente y de la Administración Pública, e incluso el nivel del gravamen generado. Criterio que se ha alejado bastante de los primeros lineamientos que tuvo el Tribunal Constitucional en esta materia.

En todo caso, en cuanto a la procedencia de estas demandas de amparo, el análisis del Tribunal Constitucional podría insertar estos nuevos elementos que antes no existían:

- Acreditar que el amparo era la única vía de tutela (requisito de subsidiariedad del amparo).
- Acreditar que concluyó el proceso iniciado para cuestionar la deuda tributaria principal, pues solo después de concluido de forma desfavorable se podrá reclamar en vía de amparo los intereses moratorios tributarios.
- Esperar a que venzan los plazos que tiene la Administración para resolver la controversia, para recién formular demanda de amparo contra los intereses.

Estos son los posibles nuevos elementos que usará el Estado (esta vez, a través del Tribunal Constitucional) para consolidar su intento de quedarse de modo indebido con los intereses generados.

En todo caso, esperamos que cuando se lean las noticias sobre la supuesta evasión de impuestos o la sinvergüencería de las grandes empresas de no pagar tributos se piense muy seriamente sobre cuál es el fondo de esa controversia. En los casos que hemos descrito, la batalla

es esta: “el contribuyente reclama para no responder por la estupidez del Estado” y que, en cierta oportunidad, el Tribunal Constitucional lo ha menciona así: “nadie puede alegar en su favor su propia torpeza o culpa” (STC Exp. N° 00394-2013-PA, f. j. 5), mientras que Dworkin lo enumera así: “nadie puede beneficiarse de su propio ilícito”.

Así como el nieto que asesina al abuelo no puede heredarle, no puede beneficiarse con su delito, del mismo modo, la Sunat tampoco tendría por qué beneficiarse con su ilícita demora en resolver las impugnaciones. Si el Estado es el que se demora, no podrá beneficiarse cobrando al contribuyente intereses por esa demora. Eso que parece simple se ha pretendido hacer complejo con el discurso de que los fondos obtenidos son para beneficio de todos, como si el Estado se pudiera comportar como Robin Hood.

REFERENCIAS

- Bullard, A. (5 de julio de 2014). Una facturita. En: *El Comercio*. Recuperado de <https://elcomercio.pe/opinion/columnistas/facturita-alfredo-bullard-337464-noticia/?ref=ecr>
- Bullard, A. (9 de agosto de 2014). Otra facturita. En: *El Comercio*. Recuperado de <https://elcomercio.pe/opinion/columnistas/facturita-alfredo-bullard-1-350320-noticia/?ref=ecr>
- Bullard, A. (12 de mayo de 2018). Alcoholismo tributario. En: *El Comercio*. Recuperado de <https://elcomercio.pe/opinion/columnistas/impuesto-consumo-alcoholismo-tributario-alfredo-bullard-noticia-519460-noticia/>
- Bullard, A. (10 de enero de 2021). Otra de Juanito el Borracho. En: *Perú 21*. Recuperado de <https://peru21.pe/opinion/otra-de-juanito-el-borracho-alfredo-bullard-noticia/?ref=p21r>
- Velásquez, R. (2013). Tres enfoques constitucionales sobre los intereses moratorios tributarios. En: *Advocatus*, (28), p. 247 y ss.
- Velásquez, R. (2014). Notas sobre la constitucionalidad de los intereses moratorios tributarios en la Ley N° 30230. En: *Revista Jurídica Thomson Reuters*, (88), p. 120 y ss.
- Velásquez, R. (2018). Cobro indebido de intereses moratorios tributarios. En: *Gaceta Constitucional & Procesal Constitucional*, (132), p. 58 y ss.
- Velásquez, R. (2020). ¿Cómo realizar argumentaciones por consecuencias jurídicas? Delimitación de sus alcances y usos. En: *Ius Et Veritas*, (60), p. 210 y ss.