

Intereses en Reconsideración 2 – Edgar Barnichta Geara

Intereses en Reconsideración 2

I.- Tesis de un Artículo Anterior.

En un artículo anterior habíamos explicado que desde el punto de vista legal y de justicia tributaria resultaba improcedente que el Fisco, teniendo la obligación de conocer y fallar un recurso de reconsideración en un plazo máximo de 30 días, siguiera cobrando intereses después de transcurrir estos 30 días cuando ha incumplido su obligación de fallar en ese plazo.

En efecto, recordemos que ante un incumplimiento de pago de la obligación tributaria el Código Tributario, además de exigir el pago de los impuestos adeudados y de recargos por mora, también exige el pago de intereses indemnizatorios.

Indicamos que el artículo 27 del Código señala que “Sin perjuicio de los recargos o sanciones a que pueda dar lugar, la mora habilita para el ejercicio de la acción ejecutoria para el cobro de la deuda y hace surgir de pleno derecho la obligación de pagar, conjuntamente con el tributo, un interés indemnizatorio del treinta por ciento (30%) por encima de la tasa efectiva de interés fijada por la Junta Monetaria, por cada mes o fracción de mes de mora. Este interés se devengará y pagará hasta la extinción total de la obligación. Se entiende por tasa efectiva de interés, el interés propiamente dicho, más cualquier cargo efectuado por cualquier concepto, que encarezca el costo del dinero.”

Sin embargo, cuando un contribuyente recibe una determinación de la obligación tributaria, tiene derecho a solicitar una revisión o reconsideración de la misma, de conformidad con el artículo 57 del Código Tributario que establece lo siguiente: “Los contribuyentes u obligados que consideren incorrecta o injusta la estimación de oficio que se hiciese de sus rentas y del impuesto o de los ajustes que les sean practicados a sus declaraciones o que no estuvieren de acuerdo con la determinación de cualquier otro impuesto, podrán solicitar a la Administración Tributaria que reconsidere su decisión. Esta solicitud deberá hacerse por escrito dentro de los treinta (30) días (Ver Ley 107-13) siguientes al de la fecha de recepción de la notificación de dicha decisión y deberá contener los alegatos y documentación en que el contribuyente fundamente sus pretensiones. En los casos en que el Recurso haya sido incoado, la Administración podrá conceder un plazo no mayor de treinta (30) días para la ampliación del mismo.”

No obstante, la parte final del párrafo I de este artículo 57 dispone que “la diferencia del impuesto que en definitiva resulte a pagar estará sujeta al pago del interés indemnizatorio aplicado en la forma indicada en este Código.”

En principio, podría pensarse que este interés indemnizatorio puede aplicarse sin límite o tiempo indefinido, es decir durante todo el tiempo en que el Fisco se tarde en emitir la Resolución de Reconsideración que conoce y decide sobre el Recurso de Reconsideración en contra de la determinación de la obligación tributaria.

Pero resulta que no es así, pues el artículo 53 de la Ley 107-13, de Procedimiento Administrativo, dispone textualmente lo siguiente:

“Artículo 53. Recurso de reconsideración. Plazo para su interposición. Los actos administrativos podrán ser recurridos ante los órganos que los dictaron en el mismo plazo de que disponen las personas para recurrirlos a la vía contencioso-administrativa.

Párrafo. El órgano competente para resolver el recurso administrativo dispondrá de un plazo de treinta (30) días para dictar su decisión. Si el recurso de reconsideración no fuera resuelto dentro del plazo fijado, el interesado podrá reputarlo denegando tácitamente, pudiendo interponer a su opción el recurso jerárquico, si procede, o el contencioso administrativo, sin plazo preclusivo.”

Esto significa que si por algún motivo no atribuible al recurrente el Fisco incumple con su deber de decidir dicho Recurso de Reconsideración en un plazo máximo de treinta (30) días, como consigna la ley No.107-13, y por el contrario el Fisco se tarda más de ese tiempo, dicha tardanza no es culpa del contribuyente y por tanto la DGII no podría legalmente pretender beneficiarse financieramente de su propia falta, exigiendo más intereses de los que legalmente le corresponden, es decir por más de treinta días.

En vista de lo anterior, concluimos afirmando que en caso de que el Fisco decida en un Recurso de Reconsideración mantener algunos de los ajustes contenidos en el acto de determinación de la obligación tributaria, debe ordenar que durante el tiempo en que el caso estuvo en Recurso de Reconsideración, no se le aplique intereses por un tiempo superior a treinta (30) días, de conformidad con la Ley 107-13, de Procedimiento Administrativo.

II.- Absurda Posición del Tribunal Superior Administrativo.

Sobre esta tesis en el sentido de que si el Fisco no decidió el asunto en reconsideración dentro de los 30 días que dice la ley no debería de aplicar intereses

más allá de esos 30 días, el Tribunal Superior Administrativo, actuando a través de jueces con poca capacidad jurídico-tributaria y con alto grado de parcialidad a favor del Fisco, ha fallado rechazando este pedimento alegando que “a la luz del artículo 140 del Código Tributario, modificado por la Ley No.227-06, de fecha 19 de junio del 2006, de Autonomía de la DGII, texto que instituye el Recurso de Retardación y con el cual se persigue cese de las demoras excesivas de la administración tributaria en resolver las peticiones sometidas a su consideración, recurso del cual no hizo uso” el recurrente. (Sentencia No.0030-1646-2021-SSEN-00436, de fecha 29 de Octubre del 2021, de la Séptima Sala del TSA)

Es decir, que según el TSA si el Fisco incumple con sus funciones legales de fallar el recurso de reconsideración dentro de los 30 días de haberse sometido el caso, el Fisco puede seguir aplicándole intereses de manera indefinida al asunto no resuelto, a menos que el recurrente decida quitarle el caso al Fisco y someterlo al tribunal mediante un recurso de retardación.

Lo anterior significa que según el TSA el Fisco no tiene ninguna consecuencia por no cumplir con su obligación de fallar el caso en tiempo oportuno, sino que hay que cargarle el dado al contribuyente a quien según el TSA le correspondería actuar ante una falta o negligencia del Fisco, constituyendo un abogado y sometiendo un nuevo recurso ante el tribunal, con su consecuente pérdida en gastos, tiempo y trámites.

III.- Jurisprudencias en Perú y España.

Por considerarlo de interés y a raíz de una sentencia emitida por el Tribunal Constitucional de Perú, reproducimos a continuación un artículo titulado “Litigios e Intereses Moratorios Tributarios” elaborado por Marco Antonio Camacho Sandoval, Director General de la Dirección General de Política de Ingresos Públicos del Ministerio de Economía y Finanzas, y Eduardo José Sotelo Castañeda, Consultor en Política Tributaria y distintas sentencias emitidas en España sobre este tema.

A) Litigios e Intereses Moratorios Tributarios (Perú)

1. La reciente decisión del Tribunal Constitucional

A inicios de este mes el Tribunal Constitucional peruano (TC) emitió la Sentencia 10/2023, en el Expediente 03525-2021-PA/TC en un proceso de amparo que alegaba la violación del derecho al plazo razonable para resolver.

En el caso resuelto, la demandante pidió que sólo se cobrase los intereses moratorios devengados por el plazo previsto en ley (“plazo legal”) para resolver el recurso administrativo. En otras palabras, que los intereses moratorios tributarios no deberían computarse si la administración pública se demoraba, excediendo ese plazo legal para resolver.

El TC señaló en la referida sentencia que la acción de amparo no es el camino para que un contribuyente discuta lo planteado líneas arriba (por lo que declara improcedente la demanda), sino que el camino es el proceso contencioso administrativo que se resuelve en el Poder Judicial. A pesar de lo dicho, el TC señala que para “asegurar una debida protección de los derechos fundamentales” procedió a analizar el fondo de la demanda, o sea, la alegada inconstitucionalidad de ciertos aspectos relacionados con el cobro de intereses moratorios tributarios (supuesta confiscatoriedad y afectación al derecho de propiedad).

La sentencia del TC, además de pronunciarse sobre el fondo de una demanda individual de amparo, pese a que la juzgó improcedente, ha fijado su decisión como un “precedente constitucional vinculante” (o sea, que no solo beneficiará al demandante del amparo). El precedente hecho vinculante prohíbe aplicar intereses moratorios después del vencimiento del plazo legal establecido para resolver recursos en materia tributaria, tanto en la vía administrativa (ante la Administración Tributaria como ante el Tribunal Fiscal), como también en el Poder Judicial. Tal prohibición no recoge de modo explícito que sea necesario evaluar los criterios para determinar si se vulneró el derecho al plazo razonable, ampliamente desarrollados en jurisprudencia reiterada del TC (la conducta del administrado, la diligencia de la autoridad a cargo del proceso, la complejidad de la materia y el efecto de la demora en la situación del administrado).

2. La decisión del Tribunal Constitucional y la legislación hoy vigente.

Desde el 2007 y el 2014, respectivamente, por iniciativa del Poder Ejecutivo, el artículo 33 del Código Tributario ha sido modificado (Decreto Legislativo 981 y Ley 30230), para establecer que los intereses moratorios se dejaban de devengar por el tiempo en exceso al plazo legal que tomara resolver la instancia de reclamación y la instancia de apelación (o sea, ante la administración tributaria y el Tribunal Fiscal). Durante ese tiempo en exceso se devengaría el Índice de Precios al Consumidor (indicador de la inflación), en vez del interés moratorio.

Estas decisiones de política que llevaron a los dos cambios legales respectivos, no se hicieron porque el Poder Ejecutivo detectara o reconociera una inconstitucionalidad como lo pretende presentar el TC en su reciente sentencia (fundamento 51). Existirían decenas de Estados actuando arbitrariamente si lo dicho por el TC peruano fuera cierto.

Pocos Estados prevén legislativamente variar el cómputo de interés moratorio por demora o cuando, por ejemplo, se sobrepasa el plazo legal para resolver. La experiencia mundial es variada, y sin querer decir que los tribunales judiciales o constitucionales de cada Estado no pueden diferir en su apreciación sobre lo no razonable y lo inconstitucional, es poco creíble que el cómputo de intereses moratorios tributarios a partir del día después de transcurrido un plazo legal para resolver convierta automáticamente en arbitrario y confiscatorio un interés, y que ello solo ocurra con el interés tributario. Esto último, es lo que virtualmente ha establecido el precedente constitucional vinculante del TC, pues, si bien dice que la administración tributaria puede probar la mala fe o temeridad del contribuyente al litigar, y así extender el cómputo de intereses moratorios más allá del plazo legal; esta probanza, en nuestro sistema legal, casi no tiene referentes, o es casi imposible.

3. ¿Entonces, qué efectos nocivos trae lo decidido por el TC en el Expediente 03525-2021-PA/TC?

Dos cosas sustancialmente graves que no fueron realizadas por el cambio de política, concretado en el cambio legal introducido por el Decreto Legislativo 981 (2007) y Ley 30230 (2014).

Existen hoy día deudas tributarias en litigio (la mayoría aún impagas: pues son pocos los contribuyentes que pagan mientras litigan), que llevan incorporados intereses moratorios devengados por el tiempo en exceso de los plazos legales para resolver. Obvio, es así porque no fueron beneficiarias de las, entonces, nuevas reglas del 2007 y 2014.

Luego, lo resuelto por el TC en esta sentencia tiene por primer efecto directo eliminar, condonar esa parte de intereses moratorios de estas deudas (la parte de intereses moratorios generados durante el plazo tomado en exceso para resolver) porque, saliéndose del caso concreto de la empresa demandante, el TC ha señalado que así deberá resolverse esta clase de casos.

Esto es a lo que muchos hemos llamado una “amnistía tributaria”, no en sentido figurado, sino en un estricto sentido económico y jurídico. En efecto, tanto en el país como en el extranjero una amnistía tributaria es un paquete de beneficios decretado por norma legal consistente, entre otros, pero principalmente, en la rebaja de la deuda tributaria impaga.

En este caso, entonces, por mérito de una sentencia -no por ley-, sin requisitos ni condiciones, se han rebajado deudas tributarias en litigio aún hoy, la mayoría no pagadas (pero que, si los contribuyentes pierden las discusiones, se confirmaría que siempre las debieron). Esa condonación o amnistía tributaria, según estimaciones de la SUNAT, equivale a 12 mil millones de soles.

El segundo efecto directo de lo decidido por el TC es la extensión de la conclusión que adopta -no procede el cobro de intereses moratorios- por el exceso de plazo legal incurrido por el Poder Judicial, en los procesos contenciosos administrativos en que los contribuyentes discutan los cobros tributarios. Este aspecto no se encuentra regulado en ninguna de las modificaciones legales aludidas antes (ni en la de 2007, ni en la de 2014); pues se trata de un Poder del Estado autónomo, distinto del Ejecutivo.

Por estos dos efectos directos que trae la sentencia del TC, el MEF, la SUNAT y algunos especialistas con conocimiento de la política y la gestión públicas, y del funcionamiento de los sistemas tributarios, han dado alerta acerca de los graves riesgos que ocasiona en el cumplimiento tributario, dañar los incentivos para el pago oportuno de los impuestos.

Los intereses moratorios se generan cuando un contribuyente le debe al Estado tributo o multa. En las obligaciones civiles o privadas existe un interés compensatorio que se devenga durante el plazo para cumplir o devolver una prestación. El interés moratorio -que también existe en obligaciones privadas- se empieza a generar cuando vence el plazo que tiene una obligación. Rebajar o eliminar el interés moratorio tributario, y cualquier interés, tal como lo ha hecho el TC implica hacer más valioso para un deudor pagar un tributo más tarde que pagarlo más temprano; haciendo uso del litigio administrativo y judicial para diferir o postergar lo más posible el pago del tributo.

Esto no equivale a pensar mal de todos. El interés moratorio tributario es preocupación de quien es deudor, no de quien no debe.

La actuación reglada de la administración para determinar deuda tributaria impaga genera una verosimilitud sobre la pretensión de cobro tributario. En muchos

ordenamientos legales, el desacuerdo con la referida determinación que da inicio a un litigio, implica, como condición el pago previo del contribuyente. En el Perú, la regla general del sistema es la suspensión del pago de la deuda determinada en la fiscalización de la administración tributaria, mientras se discute en la sede administrativa.

Se ve, entonces, cómo la generación de la “amnistía tributaria” y abaratar el litigio futuro en la sede judicial, que es donde más demora, y donde más litiga quien mayor solvencia tiene para financiar ese litigio, compromete seriamente el cumplimiento presente y futuro de las obligaciones tributarias.

Además, esta decisión produce un tratamiento desigual, pues, combinando tasa de interés y tiempo transcurrido, el deudor moroso termina mejor tratado que el deudor que paga su deuda dentro de los plazos.

4. Algunas aclaraciones necesarias

A lo explicado se debe agregar una mención a comentarios que han inundado los principales medios de comunicación, que o no están basados en información adecuada, o la interpretan de un modo que es cuestionable.

4.1 Se dice que: “Los intereses moratorios tributarios no son deuda tributaria”

Incorrecto. Los intereses moratorios son parte de la deuda tributaria, conforme al artículo 28 del Código Tributario. Además, por su naturaleza tienen como función la preservación del valor del tributo mismo en el tiempo (también aplica a la multa), pero también motivar el pago oportuno de esos tributos, al reducir el incentivo para que los contribuyentes se financien con los fondos públicos, o den preferencia a cancelar otras deudas que no tienen como finalidad la financiación de los bienes y servicios públicos de la nación, finalidad de los tributos.

4.2 Se dice que: “El interés moratorio tributario es alto y confiscatorio”

Incorrecto. Ha habido opiniones con mucho desconocimiento financiero que han señalado que la tasa de interés moratorio tributario es de dos a tres veces las tasas de mercado, lo cual no es correcto. También es una falacia afirmar que los intereses moratorios tributarios producen que una deuda se multiplique por dos o hasta cuatro veces en el tiempo; todo interés en el tiempo, no porque sea exagerada su tasa, sino

por efecto del tiempo transcurrido puede convertirse en el mayor componente de una deuda (capital más interés) impaga en su oportunidad. Si el interés moratorio tributario fuese confiscatorio (inconstitucional) por esta última razón, entonces todo interés de mercado también lo sería.

Nunca el interés moratorio tributario ha sido un múltiplo de las tasas de interés del mercado, así, en más de dos décadas, en contadas ocasiones -y solo por acción del Estado durante la pandemia: nos referimos al efecto temporal del programa REACTIVA sobre los préstamos empresariales- la TIM ha estado por encima de la TAMN (Tasa Activa en Moneda Nacional). Además, el efecto de la TIM sobre el incremento del capital original es aún menor que el de un interés de mercado, porque la tasa de interés moratorio tributario es una tasa de interés simple y no se capitaliza como lo hacen las tasas del sistema financiero.

4.3 Se dice que: “Con su Sentencia el TC beneficia a todos, incluidos los pequeños contribuyentes”, porque “el litigio tributario es generalizado”.

Incorrecto. De manera análoga a los anteriores comentarios, se ha señalado tomando como base un estudio de la consultora MACROCONSULT, llevado a cabo con información oficial de la SUNAT, que en el Perú (a noviembre de 2020) son 841 mil RUC los que tienen deudas por un monto total de S/ 118 mil millones y, a partir de ello se intenta presentar la conclusión de que la sentencia del TC beneficia a todos los contribuyentes, pues las controversias son un problema generalizado de nuestro sistema tributario.

Sin embargo, los datos completos, incorporados en el mencionado estudio, demuestran que de esos 841 mil RUC que mantienen deudas tributarias, solo 3 783 RUC (0,45% del total) están en litigio tributario en sus diferentes instancias (reclamación, apelación, poder judicial y amparo), por una deuda que asciende a S/ 32 mil millones. Sin embargo, estos 3 783 RUC en litigio, no equivalen a 3 783 contribuyentes, sino mucho menos porque un mismo RUC litiga en las diferentes instancias.

Es decir, del total de deuda tributaria a noviembre de 2020 (S/ 118 mil millones), solo 27,11% de la deuda (S/ 32 mil millones) está en litigio, y ese litigio pertenece sólo a un 0,45% del total de RUC con deuda pendiente. O sea, el litigio tributario está altamente concentrado.

Además, de esos 3 783 RUC que están en litigio, 956 pertenecen a grandes contribuyentes que disputan deuda tributaria de más de S/ 27 mil millones. Es decir,

de la deuda tributaria que se litiga, la mayor proporción está concentrada en los más grandes.

Así, vista la información completa, no puede decirse que el litigio tributario sea un problema generalizado de nuestro sistema tributario, pues solo el 0,45% de los RUC deudores están en dicha situación de litigio; y de allí que sea correcto afirmar que la mencionada “amnistía tributaria” implementada por la sentencia del TC será aprovechada, principalmente, por grandes contribuyentes porque estos representan el 85% de la deuda en controversia (S/27 mil millones del total de S/ 32 mil millones en litigio).

Entonces, si tal es la estructura de la deuda tributaria impaga y la concentración del litigio tributario en el Perú, no es difícil, a la vez, inferir cuál es tipo de contribuyentes cuya conducta cumplidora podría verse principalmente influida por la sentencia del TC.

B) Sentencia Española.

Tribunal Constitucional reafirma inaplicación de intereses moratorios fuera del plazo

Percy Bardales Castro | 2716Lunes, 18 de Enero de 2021

Percy Bardales: "Hubiera sido conveniente que se analice y deje constancia que, a la fecha, el propio legislador ya ha reconocido el daño que causan los intereses moratorios generados fuera del plazo legal para resolver."

En días previos, el Pleno del Tribunal Constitucional (TC) ha emitido la sentencia No.998/2020 (en adelante, la “Sentencia”), en el proceso constitucional de amparo signado con expediente No.02051-2016-PA/TC.

En virtud de esta sentencia, se han establecido y/o reafirmado algunos criterios sobre dos (2) temas importantes y coyunturales en materia tributaria: (i) los efectos de la declaración de nulidad de una Resolución de Determinación y/o Resolución de Multa sobre la suspensión de la prescripción de la acción de cobro de la deuda tributaria; y, (ii) la inaplicación de los intereses moratorios devengados fuera del plazo legal que el Tribunal Fiscal tiene para resolver un recurso de apelación.