

Boletín Especial 11-21

Se publican Sentencias del Tribunal Constitucional que declaran improcedentes amparos vinculados al cómputo de intereses moratorios generados fuera del plazo legal para resolver durante el procedimiento contencioso tributario

Con fecha 26 de octubre y 09 de noviembre de 2021, fueron emitidas las Sentencias Nos. 883/2021 y 919/2021 (en adelante, las "Sentencias"), recaídas en los Expedientes Nos. 02218-2015-PA/TC y 00222-2017-PA/TC respectivamente, mediante las cuales el Tribunal Constitucional (en adelante, "TC") declaró improcedentes acciones de amparo en las que se cuestionaba el cobro de intereses moratorios devengados durante el tiempo que excede el plazo legal con el que cuenta el Tribunal Fiscal para resolver el procedimiento contencioso tributario.

Recordemos que, en anteriores pronunciamientos, el TC había declarado fundados diversos amparos al encontrarse acreditada la vulneración al plazo razonable por la excesiva demora del Tribunal Fiscal en resolver las controversias planteadas por los contribuyentes, resultando injustificable e irrazonable en dichos casos el cobro de los intereses moratorios devengados fuera del plazo legal establecido para resolver las referidas controversias. A mayor abundamiento, revisar nuestros boletines de fecha [15 de enero](#) y [15 de marzo de 2021](#).

1. Sentencia No. 883/2021 recaída en el Expediente No. 02218-2015-PA/TC (Pluspetrol)

1.1. Antecedentes

Como consecuencia de los procedimientos de fiscalización iniciados al contribuyente, le fueron notificadas la Resolución de Determinación No. 012-003-0008502 y la Resolución de Multa No. 012-002-0008360, vinculadas al Impuesto a la Renta del ejercicio 2000, a la vez que las Resoluciones de Determinación Nos. 012-003-0008698 a 012-003-0008707, vinculadas a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los periodos marzo a diciembre del ejercicio 2001.

No encontrándose conforme con los referidos valores, el contribuyente presentó recurso de reclamación en contra de los mismos.

Habiendo transcurrido el plazo legal establecido sin que la SUNAT emita pronunciamiento alguno respecto a la reclamación presentada, con fecha 25 de enero del 2007, el contribuyente consideró desestimado su recurso e interpuso apelación ficta

denegatoria en virtud de lo establecido por el artículo 144° del Código Tributario.

Cabe resaltar que, de conformidad con el artículo 150° del Código Tributario, el Tribunal Fiscal debe resolver las apelaciones en el plazo de doce meses contados a partir de la fecha de ingreso de los actuados. Siendo esto así, al haberse elevado el expediente de apelación al Tribunal con fecha 15 de marzo del 2007, dicho órgano tenía hasta el 15 de marzo del 2008 para resolver la apelación presentada por Pluspetrol.

Sin embargo, llegada tal fecha, el Tribunal Fiscal no resolvió la apelación planteada, excediendo de esa manera el plazo legal establecido para resolver dicha controversia.

Ahora bien, mediante la RTF No. 21908-4-2011, emitida el 28 de diciembre del 2011 y notificada el 4 de mayo del 2012, el Tribunal Fiscal resolvió la apelación ficta planteada por Pluspetrol, declarando fundada parcialmente la misma al levantar diversos reparos y ordenando que se reliquide la deuda tributaria.

1.2. Controversia

El contribuyente solicitó la inaplicación del artículo 33° del Código Tributario, a efecto que no le sean aplicables los intereses moratorios vinculados a la deuda tributaria contenida en los valores impugnados que se devengaron entre el 18 de marzo del 2008 hasta el 4 de mayo del 2012; es decir, por los periodos que el Tribunal Fiscal excedió el plazo previsto por el referido Código para resolver el recurso de apelación. El sustento de dicha pretensión era que la reliquidación de la deuda tributaria ordenada por el Tribunal, con la respectiva liquidación de los intereses moratorios, representaba una amenaza cierta e inminente de violación del plazo razonable y contravenía el principio de interdicción de la arbitrariedad.

1.3. Fallo del Tribunal Constitucional

Al resolver la controversia, el TC advirtió que con fecha 2 de octubre del 2015, el contribuyente había realizado el pago de la deuda tributaria contenida en los valores de forma voluntaria, incluyendo los intereses moratorios por los cuales había interpuesto el amparo.

Siendo esto así, el TC concluyó que la pretensión de Pluspetrol había devenido en irreparable en tanto había desaparecido el sustento fáctico que amparaba la acción de amparo interpuesta (el inminente cobro de la deuda tributaria con los intereses moratorios), procediendo a declarar la improcedencia de esta última por sustracción de la materia.

2. Sentencia No. 919/2021 recaída en el Expediente No. 00222-2017-PA/TC (Scotiabank)

2.1. Antecedentes

Como consecuencia del procedimiento de fiscalización que afrontó por el Impuesto General a las Ventas de los ejercicios 1997 y 1998, Scotiabank fue notificada con las Resoluciones de Determinación Nos. 012-03-0000408 y 012-03-0000409, mediante las cuales se reparó el crédito fiscal vinculado a las adquisiciones de oro por calificar las mismas como operaciones no reales.

No encontrándose conforme con los referidos valores, el contribuyente presentó recurso de reclamación en contra de los mismos, siendo tal impugnación resuelta mediante la Resolución de Intendencia No. 11940 de fecha 18 de julio del 2020, que declaró improcedente la misma.

Al ver denegada su reclamación, Scotiabank apeló la Resolución de Intendencia, siendo dicho recurso resuelto mediante la RTF No. 7517-1-2003 de fecha 30 de diciembre del 2003, la cual confirmó la mencionada Resolución únicamente en el extremo del cálculo de la proporcionalidad del crédito fiscal, declarando nulo el resto y ordenando a la SUNAT emitir un nuevo pronunciamiento.

Posteriormente, con fecha 20 de diciembre del 2011, Scotiabank fue notificada con la Resolución de Intendencia No. 0150150001042, emitida en cumplimiento de la RTF No. 7517-1-2003 y a través de la cual se volvió a declarar infundada la reclamación presentada en contra de los valores.

No encontrándose conforme con dicho fallo, Scotiabank apeló la Resolución de Intendencia de Cumplimiento, siendo resuelta su impugnación mediante la RTF No. 14935-5-2013 que confirmó la referida Resolución en todos sus extremos.

En contra del referido fallo, Scotiabank interpuso Demanda Contenciosa Administrativa solicitando la nulidad de la RTF No. 14935-5-2013 y sin plantear alegato alguno respecto de la inaplicación de los intereses moratorios devengados fuera de los plazos legales establecidos. Paralelamente, interpuso un amparo solicitando la inaplicación de los referidos intereses moratorios.

Asimismo, a efecto de evitar cobranzas coactivas, Scotiabank procedió a pagar el íntegro de la deuda tributaria incluyendo los intereses moratorios devengados fuera del plazo legal en diez partes, realizando el pago de la última cuota con fecha 14 de febrero del 2014.

2.2. Controversia

Scotiabank solicitó que: **a)** se le ordene a la SUNAT se abstenga de liquidar y requerir el pago de los intereses moratorios devengados desde el 23 de diciembre de 1999 hasta el 31 de marzo del 2007; **b)** la inaplicación del artículo 33° del Código Tributario, a efecto que no le sean aplicables los intereses moratorios vinculados a la deuda tributaria contenida en los valores impugnados que se devengaron entre el 1 de abril del 2007 hasta el 11 de noviembre del 2013, ordenándosele a la SUNAT abstenerse de liquidar y requerir el pago de los mismos. El sustento de dichas pretensiones era que la reliquidación de la deuda tributaria, con la respectiva liquidación de los intereses moratorios, representaba una amenaza cierta e inminente de violación del plazo razonable, a la igualdad ante la ley en materia tributaria, a la no confiscatoriedad y al acceso a la justicia.

2.3. Fallo del Tribunal Constitucional

Al resolver la controversia, el TC advirtió que, con fecha 15 de noviembre del 2013, Scotiabank interpuso amparo solicitando la inaplicación de los intereses moratorios vinculados con las Resoluciones de Determinación Nos. 012-03-0000408 y 012-03-0000409, solo para que seis días después interponga una Demanda Contenciosa Administrativa discutiendo el fondo de dichos valores y sin realizar cuestionamiento alguno sobre los intereses moratorios.

Bajo este contexto, el TC señaló que el proceso contencioso administrativo era una vía igualmente satisfactoria para cuestionar la aplicación de los intereses moratorios devengados fuera de los plazos legales establecidos, en tanto que la finalidad del referido proceso es justamente ejercer un control sobre las actuaciones de la Administración en el marco del procedimiento, además de analizar la constitucionalidad de las disposiciones legales. Siendo esto así, no había supuesto alguno para que la justicia constitucional sea competente para conocer la presente controversia.

Por otro lado, el TC tampoco observó que existiera un riesgo de daño irreparable que hiciera necesario un pronunciamiento de fondo respecto a la inaplicación de los intereses moratorios. En efecto, el Tribunal indicó que, en principio, las controversias vinculadas a sumas de dinero no son pasibles de generar daños irreparables, especialmente si existen vías idóneas para cuestionar las mismas,

salvo que dicho pago implique un riesgo para la subsistencia de una entidad, lo que no ocurría en el caso de Scotiabank en tanto esta última ya había realizado el pago del íntegro de la deuda tributaria.

Ahora bien, el hecho que el proceso contencioso administrativo haya concluido con la emisión de la Casación No. 9261-2016, la cual declaró infundada la casación interpuesta por Scotiabank, tampoco justificaba un pronunciamiento en sede constitucional sobre el fondo de la controversia. En opinión del TC, dicho acto implicaría validar la presentación de demandas paralelas, lo que podría generar a su vez que distintos órganos emitan fallos contradictorios sobre una misma materia.

Finalmente, el TC advirtió que Scotiabank no había interpuesto queja en contra del Tribunal Fiscal por su excesiva demora en resolver la apelación, siendo ese el mecanismo procesal específico para denunciar las demoras de los órganos resolutores en sede administrativa. De esta manera, al demandar la justicia constitucional que los afectados por alguna conducta que vulnere sus derechos no consientan la misma, el TC concluyó que la suspensión de los intereses moratorios devengados fuera de los plazos legales establecidos solo podría ser aplicado a aquellos contribuyentes que cumplieran con presentar las quejas respectivas, lo que no ocurrió en el caso de Scotiabank.

Por lo expuesto en los párrafos precedentes, procedió a declarar improcedente el amparo presentado.

3. Efectos de la Sentencia en el ordenamiento jurídico

Las Sentencias antes analizadas representan un nuevo giro a la línea jurisprudencial planteada por el TC que debe ser advertido por los contribuyentes. En efecto, si bien las Sentencias no representan *per se* un apartamiento de los anteriores pronunciamientos del TC, **éstas delimitan la aplicación de los criterios contenidos en los referidos pronunciamientos a controversias que cumplan con determinadas características.**

En primer lugar, **no serán pasibles de un pronunciamiento de fondo aquellos amparos interpuestos en los que se haya realizado el pago de la deuda tributaria que contenga los intereses moratorios devengados fuera de los plazos legales establecidos.**

Por otro lado, **tampoco serán pasibles de un pronunciamiento de fondo en sede constitucional aquellos amparos en los que, paralelamente, se haya interpuesto una demanda contenciosa administrativa discutiendo la validez de la deuda tributaria que genera los referidos intereses moratorios**, al ser ésta una vía idónea para discutir la inaplicación de los mismos.

Finalmente, **tampoco serán pasibles de un pronunciamiento de fondo aquellos amparos en los que no se hayan presentado quejas en contra de los órganos resolutores por la excesiva demora en la que incurrieron al resolver las controversias planteadas.**

De esta manera, el TC parece restringir la aplicación de sus anteriores pronunciamientos a un universo muy pequeño de contribuyentes, orientándose a declarar la improcedencia de la mayor parte de amparos y omitiendo resolver controversias en las que resulta tan evidente la vulneración de derechos protegidos por la Constitución.

Finalmente, **al no haber sido dejados sin efecto los anteriores pronunciamientos del TC, éstos pueden ser invocados en el marco del proceso contencioso administrativo**, pareciendo todo indicar que, a partir de ahora, dicha instancia tendrá la última palabra respecto a la legalidad de los intereses moratorios devengados fuera de los plazos legales establecidos.



**Equipo tributario de Gálvez & Dolorier
Abogados:**

José Gálvez
Silvia Muñoz
Karina Arbulú
Martin Mantilla

Francis Gutiérrez
Eduardo Guerra
Karem Carrillo
Alejandra Frisancho
Elena Chevarría
Edson Gómez
Valentina Rosas
Luciana Reyes