

Tres enfoques constitucionales sobre los intereses moratorios tributarios



RAFFO VELÁSQUEZ MELÉNDEZ

Abogado por la Universidad Nacional Mayor de San Marcos.
Profesor de la Facultad de Derecho de la Universidad del Pacífico.
Profesor del Centro de Estudios Constitucionales.

Revista editada por alumnos de la Facultad de Derecho de la Universidad de Lima

ADVOCATUS 128



1. A modo de introducción

Recientemente supimos de procesos en donde, al igual que nosotros, atacan el artículo 33 del Código Tributario que regula los intereses moratorios aplicables a las deudas tributarias. Tres empresas transnacionales, un Banco y dos personas naturales, entre ellas, un ex superintendente de la SUNAT, han lanzado ataques constitucionales contra la norma en cuestión.

Allí juegan un papel importante aquellos fallos donde Tribunal Constitucional (en adelante, "el TC") dispuso dejar de aplicar intereses moratorios durante el tiempo que transcurrieron la vía administrativa y judicial activadas justamente para cuestionar, en uno casos, la validez del impuesto extraordinario a los activos netos (IEAN) y, en otros, del Impuesto Transitorio a los Activos Netos (ITAN) adeudados al fisco.

Para el supremo intérprete de la Constitución, fue irrazonable aplicar intereses moratorios cuando la dilación en pagar la deuda tributaria no fue ocasionada por negligencia o mala fe del particular, sino porque éste ejerció su derecho impugnación administrativa y/o porque ejerció su derecho de acción en vía judicial.

Visto así, son bastante auspiciosos los pronósticos para quienes iniciaron batallas procesales contra el artículo 33 del Código Tributario ¿Estaremos frente a la muerte anunciada del instituto jurídico de los intereses moratorios de las deudas tributarias? El recuento y análisis de las razones que concurren a favor y en contra de esos ataques, permitirá saber si estamos ante un final inevitable.

2. Presentación del problema

Los actos acusados de lesivos son bastante similares en todos los casos de los que tenemos noticia. Todo se inicia con la existencia de una deuda tributaria que da lugar a impugnaciones administrativas y, en algunos casos, a procesos judiciales en donde se cuestiona la validez y/o la existencia misma de la deuda imputada.

Pero más que la deuda misma, lo que genera sobresalto en los contribuyentes es la liquidación

que hace la SUNAT al concluir las impugnaciones. Además del monto original de la deuda y multa, aplica los intereses moratorios previstos en el artículo 33 del Código Tributario, lo que eleva lo adeudado en cinco, ocho o doce veces más que el monto original. Es inevitable sentir que algo de injusto hay en esto.

Nuestra propuesta es realizar un análisis siguiendo la distinción que, para efectos didácticos, hace Tarello (1980: 5) entre interpretación del Derecho e interpretación de la ley. Mientras en el primero se analiza cómo debe regularse una situación o qué respuesta debe a un conflicto darse desde el Derecho; el segundo se remite al análisis del sentido, alcances o significados que pueden/deben atribuirse a un texto normativo.

La interpretación desde el Derecho será de dos tipos. De un lado, analizaremos la interpretación y criterios que usados por el TC al resolver la inaplicación de los intereses moratorios. Y, de otro lado, realizaremos una interpretación según el tantas veces empleado, principio de proporcionalidad. Luego de eso pasaremos a una interpretación desde la ley, del texto normativo contenido por el artículo 33 del Código Tributario.

Al final veremos que todos esos caminos nos llevan al mismo destino.

3. La primera interpretación desde el Derecho. El principio de que "nadie puede beneficiarse de su ilícito" debe regir los intereses moratorios

Aunque, la distinción de Tarello no puede darse en términos absolutos, las sentencias del TC se acentúan más como una interpretación desde el Derecho. Antes que interpretar la ley, el artículo 33 del Código Tributario, el TC evalúa cómo deben tratarse las situaciones que busca regular dicho dispositivo.

Dworkin (2012: 73) volvió a traer el viejo principio romano de que "un hombre no puede beneficiarse de su propio ilícito". En la sociedad actual a nadie le quedará dudas de la justicia de ese

principio¹. Esto sirvió a Dworkin para distinguir entre reglas y principios y para sustentar por qué el ordenamiento jurídico no permite hacer efectivo el testamento de un abuelo a favor de un nieto, cuando éste le da muerte, precisamente, con el propósito de heredarle.

Veremos cómo ese viejo principio debe subyacer en las relaciones que surgen de un régimen de intereses moratorios tributarios. Esto implicará que, de un lado, el Estado no pueda obtener beneficios del incumplimiento de sus deberes y, de igual modo, que el particular, no pueda sacar ventaja de los ilícitos, típicos o atípicos, que cometa.

4. Marco en el que se dictaron los fallos del TC

El principal argumento contra el artículo 33 del Código Tributario está conformado por los fallos del TC que dispusieron inaplicar ese dispositivo para las deudas por Impuesto Transitorio a los Activos Netos (ITAN) y/o por Impuesto Extraordinario a los Activos Netos (IEAN). Eso implicaba dejar de aplicar los intereses moratorios generados en el tiempo que transcurrió durante el trámite de las impugnaciones administrativas y judiciales que cuestionaban dichos tributos.

Entre otras cosas, las decisiones del TC se sustentaron en la incertidumbre jurídica que existía sobre la constitucionalidad de los tributos que incidían sobre los activos netos o bienes de capital.

De un lado, teníamos al Impuesto Mínimo a la Renta –IMR (STC 646-1996-AA) y al Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta –AAIR (STC 033-2004-AI) que fueron declarados inconstitucionales por el TC al afectar el principio de capacidad contributiva, pues aunque su objetivo era gravar rentas, en realidad gravaban o usaban como base imponible, bienes de capital y no rentas.

En el otro lado, estaban el IEAN (STC 2727-2002-AA) y el ITAN (STC 3797-2006-PA) cuyo objetivo

sí era gravar a los activos netos. En esos casos no se daba la incoherencia entre objetivo y gravamen del tributo, por lo que el TC concluyó que no se afectaba la capacidad contributiva, ratificando su constitucionalidad.

Esa incertidumbre sobre la constitucionalidad de los tributos sobre los bienes de capital o activos netos, es lo que, a criterio del TC, justificaba no aplicar intereses moratorios durante las impugnaciones que cuestionaban el ITAN y el IEAN.

Ciertamente, éste es el argumento que oímos y leemos de los Procuradores de la SUNAT en los procesos de amparo donde se solicita inaplicar los intereses moratorios de tributos distintos al IEAN e ITAN. Señalan que, de acuerdo al TC, sólo en escenarios donde exista incertidumbre en la constitucionalidad de tributos se justificará la inaplicación de intereses moratorios.

No obstante, veremos que el razonamiento del TC no se queda sólo en los supuestos incertidumbre, sino que va más allá.

5. El razonamiento en los fallos del TC

Palabras más, palabras menos, en sus distintos fallos el TC usa un mismo razonamiento para cuestionar el cobro de los intereses moratorios tributarios del ITAN y del IEAN:

“Siendo ello así, es necesario tener en cuenta que la prolongada duración del proceso –debido a su complejidad–, traería como consecuencia que aquel que solicitó la tutela de un derecho, termine en una situación que le ocasione más perjuicio económico que si no hubiese accionado, debido a la aplicación de intereses moratorios. Este resultado no sería consustancial con el criterio de razonabilidad y el ejercicio de la tutela judicial efectiva, la cual no solo implica el acceso al aparato judicial, a un pronunciamiento moti-

1. El hecho que los ordenamientos consagren la prescripción adquisitiva a favor del poseedor de mala fe, supuesto excepcional que favorece la mala fe, no deslucen la justicia de aquella máxima. Sólo pone en evidencia que hay otras máximas o principios (como la seguridad jurídica) que también participan en el ordenamiento, pero que solo pueden oponerse de manera excepcional a aquella máxima. La excepción no desvirtúa la regla.

vado, así como a la ejecución de sus fallos en sus propios términos, sino que importa un pronunciamiento oportuno por parte de los jueces; más aún cuando se trata de procesos que, como el amparo, merecen una tutela de carácter urgente.

Asimismo, para asumir esta decisión, es menester considerar que una de las motivaciones de la recurrente para accionar fue la equiparación equivocada que, por confusión, hizo del Impuesto Mínimo a la Renta con el IEAN.

A juicio del Tribunal, lo sui generis del caso permite hacer esta distinción. Si bien, entre otras razones, el Tribunal Constitucional señaló que el IEAN no resultaba confiscatorio por tener una tasa diminuta, por su corto periodo de vigencia, por las amortizaciones permitidas y por la posibilidad de ser utilizado como crédito contra el impuesto a la renta, lo cual garantizaba que el contribuyente no se viera saturado con el peso del impuesto, este resguardo podría verse desnaturalizado si, por el paso del tiempo, a consecuencia de un proceso judicial, el contribuyente no solo tenga que pagar una deuda principal correctamente determinada, sino también una cuantiosa suma de intereses por pago extemporáneo, no ocasionada por negligencia o mala fe del mismo, sino, irónicamente por ejercer su derecho de acción" (STC 2274-2003-AA, 1255-2003-AA, 3263-2003-AA y 485-2003-AA, acumulados, fds. 10 a 12) [énfasis agregado].

Con estas decisiones, se consideró inaplicable los intereses moratorios durante el trámite de la administrativo y judicial. Esto porque se consideró lesionado el derecho a la tutela jurisdiccional efectiva que, de acuerdo al TC, "si bien tienen su ámbito natural en sede judicial, también es aplicable en el ámbito de los procedimientos administrativos" (STC 0091-2005-AA, fd. 9 y STC 8605-2005-AA, fd. 13). Por ello, usaremos la frase

general "**derecho de impugnación**" para referirnos al derecho a la tutela jurisdiccional efectiva manifestado tanto en sede administrativa como judicial, es decir, como el derecho a cuestionar las decisiones estatales que nos afectan.

6. La primera norma que se deriva de la jurisprudencia del TC

En la cita transcrita, se reconoce que el recurrente tenía razones para demandar, pues confundió (al parecer inducido por la misma jurisprudencia) que la inconstitucionalidad del IMR también podía ser predicable en el caso del IEAN. Lo relevante para estos efectos, es que el TC usa como argumento el hecho de estar ante un ejercicio legítimo del derecho de impugnación.

En otras palabras, de acuerdo al TC, cuando existen elementos que permitan evidenciar la razonabilidad de ejercer el derecho de impugnación, la imposición de intereses moratorios podría terminar afectándolo.

En contrapartida, aquellos ejercicios del derecho de impugnación destinados a cuestionar la imputación y cobro de tributos, pero con fines claramente dilatorios o sin sustento real, no podrán justificar la suspensión de los intereses moratorios.

Esto porque el derecho de impugnación, como todo derecho fundamental, no es absoluto, sino que está sujeto a límites, entre otros a la interdicción de arbitrariedad. No formará parte de su contenido las impugnaciones o demandas cuyo trámite es dilatado por el mismo recurrente o que carecen de una real defensa, que tienen fines meramente dilatorios. O, como señala el INDECOPI, no estamos ante un ejercicio del derecho de acción, sino ante un abuso de procesos legales cuando estos no tienen un "fundamento objetivo, esto es, una expectativa razonable de triunfo que sustente la pretensión o las pretensiones del solicitante" (Resoluciones 1351-2011/SC1, fd. 171 y 0858-2013/SDC, fd. 124)².

2. La Corte Suprema de los EEUU tiene una abundante jurisprudencia que delimita el abuso de procesos legales,

Por tanto, en esos casos el cobro de intereses moratorios no lesionará el derecho a la impugnación por la sencilla razón de que su ejercicio con fines dilatorios no forma parte de su contenido. En estricto, se trataría de acciones constituyen un ejercicio abusivo del derecho de impugnación.

De acuerdo con Atienza y Ruiz Manero (2000: 35) ese ilícito atípico se da cuando el derecho se desvía del principio que lo sustenta. O, como señala Taruffo (2009: 301), se incurre en abuso cuando se usa un remedio procesal para conseguir un fin que no le es propio, que no calza con los objetivos para el que ha sido previsto.

En conclusión, si el abuso del derecho es un ilícito, no puede beneficiar a quien lo comete. Por tanto, ésta es la primera norma que podemos extrapolar de las decisiones del TC:

Norma TC 1 (N_{TC}): Se aplicarán intereses moratorios, cuando se realiza un ejercicio ilegítimo o un abuso del derecho de impugnación.

Si el remedio procesal activado en sede administrativa o judicial no cuenta con un mínimo contenido que haga razonable su uso, no habrá razón para suspender la aplicación de los intereses moratorios por la dilación en el pago.

7. La segunda norma que se deriva de la jurisprudencia del TC

En otro lado de las sentencias citadas del TC, se hace mención al peligroso efecto que puede generar el cobro de intereses moratorios, pues estos pueden llegar a un nivel tal, que quien ejerce su derecho de impugnación, sufra un mayor perjuicio económico que si no hubiese impugnado. Tácitamente se dice que **nadie impugnará ante el temor de pagar el doble de la deuda o más**. Mejor evitamos un daño mayor al actual y nos abstenemos de impugnar.

Tal situación es indeseable para el TC, por lo que proscribiremos el cobro de intereses moratorios elevados que desalienten el ejercicio del derecho de impugnación. Sin embargo, es necesario justificar mejor porqué se rechaza ese "efecto desaliento".

Los derechos tienen un ámbito subjetivo que permiten entenderlos como la posibilidad de hacer algo, en este caso, consiste en la posibilidad de cuestionar las decisiones estatales que inciden sobre nuestra esfera jurídica. Pero los derechos también tienen un ámbito objetivo que permiten verlos como valores del ordenamiento que deben ser promovidos y concretados en la mayor medida posible. La consecuencia de esto es que el contenido de

principalmente, como litigación predatoria (*sham litigation*) que perjudica la libre competencia y que favorecen el abuso de posiciones de dominio. En 1961 se resolvió el Caso Noerr (*Eastern Railroad Presidents Conference vs. Noerr Motor Freight Inc.*, 365 U.S. 127) donde se precisó que el derecho de petición no está proscrito por la Ley Antitrust aunque puede haber situaciones "dirigidas a influenciar en la acción del gobierno, que son una mera farsa para encubrir lo que no es más que un intento de interferir en las relaciones comerciales de un competidor". En 1965 se afianzó la inmunidad del derecho de petición esa postura en el Caso Pennington (*United Mine Workers of America vs. Pennington*, 381 U.S. 657) al señalar que "los esfuerzos por influir en los agentes públicos no violan la ley antitrust, aun cuando buscan eliminar la libre competencia". A partir de ahí se señaló que el derecho de petición estaba bajo la inmunidad Noerr-Pennington. En 1972 se resolvió el Caso California Motor (*California Motor Transport Co. vs. Trucking Unlimited*, 404 U.S. 508) en donde se cuestionaba el inicio de diversos procesos administrativos y judiciales para oponerse o dilatar el otorgamiento de licencias y mantener el monopolio, ante la alegación de la doctrina Noerr-Pennington la Corte Suprema estableció que: "los intereses protegidos por [el derecho de petición] en relación con la litigiosidad privada no se defienden cuando el litigio está fundado en falsedades intencionales o en reclamaciones conscientemente frívolas". Más adelante, en 1993, la Corte resolvió el caso PRE (*Professional Real Estate Investors, Inc. vs. Columbia Pictures Industries, Inc.*, 508 U.S. 49) donde fijó dos criterios, el primero que la demanda carezca objetivamente de fundamento en el sentido que ningún litigante razonable podría esperar un triunfo por carecer de mérito sustantivo; y, segundo, que se advierta un intento por interferir las relaciones con un competidor a través del proceso. El traslado de estos argumentos a sede nacional en Bullard y Falla (2005: 43); Amado y Lira (2010: 150) y Calderón y Ortiz (2013: 7).

los derechos fundamentales irá más allá del derecho a que un sujeto pueda "hacer o exigir algo", ahora incluirá la posibilidad de exigir al Estado o a otros particulares la adopción de medidas que favorezcan el ejercicio efectivo de esos derechos³.

Entonces, no podemos enfrascarnos en una discusión donde solo se analice si el cobro de intereses moratorios afecta o no la posibilidad de impugnar. Ciertamente, en los hechos los intereses moratorios no eliminan ni restringen ese ámbito subjetivo del derecho a impugnar, pues el sujeto mantiene intacta esa posibilidad de "hacer" que le reconoce aquel derecho⁴. Es el contenido objetivo el que se ve afectado, pues los intereses moratorios pueden alcanzar magnitudes que superan el monto mismo de la deuda original, en cuyo caso generarán un efecto inverso a la promoción o fomento del ejercicio del derecho de impugnar.

Martínez-Pujalte (2006: 83) precisa que el ámbito objetivo de los derechos tiene una vertiente positiva y otra negativa. La primera permite

exigir al Estado ciertas prestaciones que favorezcan el ejercicio efectivo de los derechos, de esta suerte, las eventuales omisiones podrían ser lesivas de derechos. La segunda es conocida como la proscripción del "efecto de desaliento" y consiste en impedir que el Estado adopte medidas que, antes que promover, desincentiven el ejercicio de derechos.

No obstante, existen normas que legítimamente desalientan ciertas conductas. Así las sanciones penales desalientan la comisión de crímenes, la responsabilidad civil desincentiva la negligencia, etc. El "efecto desaliento" no se refiere a esta disuasión legítima de conductas ilícitas, sino al desincentivo de conductas válidas. Además, el "efecto desaliento" debe ser una consecuencia indirecta de una medida legítima, pues si ésta se debe dirigirse directamente a constreñir una actividad legítima, sería una medida ilegítima como cualquier otra. En el supuesto que comentamos, se trata de una medida legítima que, bajo ciertas circunstancias, genera efectos indirectos cuya magnitud desanima el ejercicio de derechos⁵.

3. Hace mucho los derechos fundamentales pasaron de ser exigencias de abstención o de no interferencia en ciertos ámbitos vitales dirigidas contra el Estado, a ser exigencias de intervención con fines promoción y de lograr la eficacia de esos espacios vitales. Señala de Ignacio de Otto (1992: 164) que en el actual Estado Social de Derecho se apunta al algo distinto que la mera abstención estatal, se aspira "a que el Estado cree las condiciones necesarias (...) e impida la existencia de aquellas otras que se oponen de facto al ejercicio de la libertad o a la efectiva igualdad de los ciudadanos (...) el Estado ha de crear las condiciones sociales, económicas [y jurídicas] que hacen posibles los derechos fundamentales como realidades efectivas".
4. Si configura, por ejemplo, un impedimento de ejercer el derecho de impugnar el hecho que se exija pagar primero para poder impugnar la imputación de una deuda, *solvet et repet* (STC 3741-2004-AA, fd. 50.b y STC 4242-2006-AA, fd. 22). No existirá una limitación ilegítima cuando se exige el pago previo de deuda ya exigible antes de impugnarla, lo que ocurrirá, por ejemplo, porque el propio contribuyente determinó el monto de la deuda o porque dejó consentir la imputación de la deuda (STC 3221-2012-AA, fd. 9 y STC 4993-2007-AA, fd. 18).
5. La Corte Suprema de los EEUU inició la dicha doctrina del "efecto desaliento" en 1963 (*Gibson vs. Florida Legislative Investigation*, 372 U.S. 539), delimitando su contenido a través de su reiterada jurisprudencia, aunque luego ha sido adoptada y desarrollada también por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH) donde, por ejemplo se considera que existe un efecto desaliento en el derecho a la libertad de expresión cuando se detienen a activistas que protestaban alegando que no se quería dar una mala imagen a las visitas diplomáticas (*Caso Schwabe and M.G. contra Alemania*, sentencia del 1 de diciembre de 2011); o se desalienta el ejercicio de acceso a la justicia cuando se impone un tratamiento médico deficiente y se empeoran las condiciones carcelarias precisamente luego de que el recluso formuló una reclamación ante el TEDH (*Caso Mechenkov contra Rusia*, sentencia del 7 febrero de 2008 y *Caso Marin Kostov contra Bulgaria*, sentencia del 24 julio de 2012), o, el supuesto más común, cuando se desalienta la libertad de información mediante el inicio de procesos penales contra periodistas por la difusión de cierta información gubernamental (*Caso Altug Taner Akcam contra Turquía*, sentencia del 25 octubre de 2011 y *Caso Fatullayev contra Azerbaiyán*, sentencia del 22 abril de 2010 y *Caso Lapata contra Rusia*, sentencia del 13 julio de 2010).

Si bien los intereses moratorios pueden tener un propósito legítimo como es evitar que se perjudique al acreedor por la dilación en el pago, en ciertos casos puede generar efectos no queridos consistentes en desalentar el ejercicio del derecho de impugnar. Siendo así, la norma que se deriva de la jurisprudencia del TC sería:

Norma TC 2 (N_{TC 2}): Los intereses moratorios no podrán llegar a magnitudes que desalienten el ejercicio del derecho de impugnar.

8. Precisiones que generan la tercera norma en la jurisprudencia del TC

Si bien quedó claro en qué consiste el “efecto desaliento” proscrito por el TC, aún no sabemos hasta dónde o cuál debe ser la magnitud de ese efecto para ser inválido. Recordemos que se trata de medidas legítimas que dentro de sus cauces regulares, son admisibles, pero que en ciertas situaciones, provocan un efecto no querido consistente en desalentar el ejercicio de derechos. Nuestro desafío es dar algunas pautas para saber cuándo se pasa de un punto a otro.

El TC evidencia un supuesto del efecto desaliento que puede darse en estos casos: cuando los intereses moratorios igualan el monto de la deuda original, duplicando lo que el administrado adeuda al fisco. Lógicamente, **nadie impugnará por el temor a pagar el doble, mejor se abstienen de impugnar, evitando duplicar el daño.** Tenemos entonces una tercera norma:

Norma TC 3 (N_{TC 3}): Los intereses moratorios no podrán superar el valor de la deuda original que se impugnó.

Naturalmente, esta regla sólo se aplicará cuando hablamos de ejercicios legítimos del derecho de impugnación, en caso de ejercicios ilegítimos, con fines meramente dilatorios, no habrá razones para suspender el cobro de tales intereses.

Si bien nuestra intuición nos dice que el razonamiento del TC es acertado ¿cómo sabemos que el riesgo de duplicar la deuda desalentará el ejercicio del derecho de impugnar? Parece

que, sin saberlo, el TC aplica un análisis de la psicología conductual, usado también en áreas como la economía y el derecho.

De acuerdo con los estudios de los psicólogos Kahneman (premio nobel en economía en el 2002) y Tversky (fallecido en 1996) no siempre las personas actúan racionalmente, pues dejan pasar opciones que reportarían mayores beneficios y conservan situaciones, comparativamente, menos ventajosas.

Demostaron que a las personas les disgusta más perder que ganar, de modo que una eventual pérdida nunca es compensada por una ganancia equivalente. Este hecho de darle mayor valor a las pérdidas que a las ganancias, es conocido como aversión al riesgo. En esa línea, sus estudios verificaron que ante elecciones en contextos de incertidumbre las personas prefieren la certeza de perder 100 frente a la incertidumbre de afrontar situaciones en donde existe el 50% de posibilidades de no perderlos y el 50% de probabilidades de perder el doble.

En la norma del TC subyace el siguiente análisis de la psicología conductual: en los supuestos donde la posibilidad de ganar es igual o menor al 50%, la aversión al riesgo, sin duda, generará el efecto de desalentar la impugnación.

¿Y qué pasa con los otros supuestos? En los casos donde no hay un efecto desaliento porque existe la posibilidad de ganar del 70%, 80% o más (por ejemplo, cuando hay precedentes idénticos o cuando se declaró inconstitucional la norma que prevé el tributo). Incluso en esos casos es bastante útil la norma del TC.

La psicología conductual demuestra que es común cometer errores al calcular las posibilidades de éxito de las decisiones. Una de las razones es el sesgo de disponibilidad que hace que no veamos las probabilidades reales, sino que demos una mayor probabilidad a los eventos cuya ocurrencia recordamos más. Esos cálculos errados de probabilidades, también son inducidos porque se suele tener una sobre confianza en nuestras decisiones o porque incurrimos en una falacia de conjunción

que implica asumir que la posibilidad de que dos eventos inciertos sucedan juntos es mayor a la posibilidad de que ocurran por separado. Según esto, los particulares considerarán más probable que se desestime la impugnación formulada y a la vez que se deban intereses moratorios elevados, en comparación a la posibilidad de que ocurra solo uno de esos eventos.

Si a esos elementos sumamos el hecho de que el legislador (en este caso el TC) no puede identificar en abstracto qué casos presentarán una alta o baja probabilidad de éxito, tenemos sin duda un panorama de incertidumbre en donde es altamente probable que adoptemos una decisión errada.

Siendo así, es saludable que el TC haya reparado en ese posible error de cálculo en el que pueden incurrir los sujetos cuando analizan las posibilidades de ganar o perder y, por ello, haya instaurado como pauta general que el riesgo de pagar el doble de lo adeudo ocasiona, en general, un efecto desaliento, de modo que en ningún caso los intereses moratorios podrán superar a la deuda imputada.

9. La cuarta norma que se deriva de la jurisprudencia del TC

No obstante lo dicho en el apartado anterior, consideramos que nuestro análisis no debe conformarse con reconocer que la norma N_{TC3} se adecúa a nuestra manera de razonar y evita el peligro de nuestros errores de cálculo de probabilidades. Creemos que aún es posible obtener mejores resultados.

Recuérdese que la decisión de impugnar o no, se correlaciona con el temor a pagar el doble o más, cuestiones que concurren en un escenario de incertidumbre de doble naturaleza. De un lado, una incertidumbre fáctica, pues no se sabe en qué tiempo se resolverá las impugnaciones y, por ende,

¿cuánto tiempo correrán los intereses moratorios? Y, de otro lado, una incertidumbre jurídica, pues no se sabe si tendrán lugar los argumentos de defensa, ¿si se obtendrá un fallo favorable o no?

Con respecto a la incertidumbre jurídica, poco o nada puede hacerse, pues actualmente se acepta que no hay respuestas exactas en el Derecho, de modo que la incertidumbre es algo insito a su naturaleza.

En lo que corresponde a la incertidumbre fáctica, la norma N_{TC3} precisamente busca generar mayor certeza poniendo un límite al monto de los intereses moratorios que se pueden generar. Pero tal solución puede ser aún más certera y justa.

Por suerte, las citadas sentencias del TC (primera y última parte) permiten afinar aún más esa norma. Recuerda el TC que el derecho a impugnar exige decisiones oportunas del Estado. Si eso no ocurre, añade, se desnaturaliza el cobro de tributos legítimos, pues la demora Estatal generaría la contradicción de pagar cuantiosos intereses por ejercer un derecho y no por negligencia o mala fe del particular.

Este razonamiento del TC descansa en el principio de que nadie puede sacar provecho de su ilícito. Se proclama que la demora del Estado no puede generar cuantiosos intereses y que la negligencia o mala fe del impugnante no puede exonerarle del cobro de esos intereses. La norma entonces sería la siguiente:

Norma TC 3 (NTC 3): El cobro o no de los intereses moratorios, dependerá del sujeto que incumplió con sus deberes.

Este texto debe reemplazar al anterior texto de N_{TC3} (los intereses moratorios podrán, como máximo, llegar al monto de la deuda original) porque reduce en mayor medida la incertidumbre fáctica que existe al momento de tomar la decisión de impugnar.

6. Tomás de Domingo (2010: 125) señala que "es precisamente esa indeterminación [del nivel de la sanción] lo que podría explicar que el titular del derecho dude de la licitud de su comportamiento y, en consecuencia, para evitar mayores males, se abstenga de actuar".

En efecto, el anterior texto de N_{TC3} no resolvía la incertidumbre sobre cuál es el tiempo durante el cual se aplicarían los intereses moratorios, lo único que hacía era poner un límite al monto final de esos intereses.

En cambio, el nuevo texto de NTC 3 sí da certeza sobre el tiempo durante el cual se aplicarán los intereses, generando además el mismo efecto que la regla anterior: definir el monto máximo al que pueden llegar los intereses moratorios.

Si bien no es posible generar certeza sobre el plazo que se tomará el Estado para resolver pues se trata de una cuestión que depende de muchas variables (capacidad de los funcionarios que resuelven, carga de trabajo, huelgas, etc.), si es posible, de hecho ya se hizo, fijar un plazo legal dentro del cual el Estado puede resolver. El particular podrá saber así, durante qué plazo se le aplicarán intereses moratorios, fuera de ese plazo será ilegítimo aplicar tales intereses, pues **el Estado no puede sacar beneficio del incumplimiento de su deber de resolver dentro de un plazo razonable.**

La aplicación del principio de que nadie puede sacar provecho de su ilícito se muestra como la solución más justa y eficiente.

En efecto, aplicar intereses moratorios durante las demoras excesivas del Estado generaría incentivos perversos en éste y en el administrado. En el Estado se generaría una cultura a favor de la dilación, pues a mayor demora, mayores intereses y, por ende, mayor cobro. O, en todo caso, no habrá incentivos para resolver en los plazos legales, pues el incumplimiento de esos términos no genera consecuencias negativas contra el Estado o sus funcionarios. Con respecto al administrado, el régimen de intereses moratorios generará el temor a un incremento superlativo de la deuda, de modo que ese régimen generará el temido "efecto desaliento" en el ejercicio del derecho de impugnación, situación que precisamente busca prohibir el TC al instaurar la norma N_{TC3} .

10. Recapitulemos la interpretación desde el Derecho

Al iniciar el análisis desde el Derecho, advertimos que el problema regulado por las normas sobre los intereses moratorios tributario debe estar regido por el principio de que "nadie puede beneficiarse de su propio ilícito".

Esa línea es seguida por la norma N_{TC1} , pues dispone que quien impugna con fines meramente dilatorios no pueda estar exento en el pago de tales intereses, no se beneficiará de su dilación.

En contrapartida, si se protegen las impugnaciones legítimas. Esto supone proteger incluso contra las medidas que desalientan tales impugnaciones, lo que ocurriría, por ejemplo, si no se impugna por el temor a que los intereses eleven significativamente lo adeudado. De ahí que la norma N_{TC2} proscriba, en general, todo interés que desaliente ese ejercicio.

De modo más específico la norma N_{TC3} señala que se genera un efecto desaliento cuando existe el riesgo de que los intereses dupliquen lo adeudado. Por eso dicha norma pone límite al monto de esos intereses, proscribiendo la posibilidad de que superen el monto de la deuda original.

No obstante, el propio TC permite afinar y reemplazar esa norma. Aplicando el principio de que "nadie puede beneficiarse de su propio ilícito" es posible establecer como nueva norma N_{TC3} que los intereses moratorios no se aplicarán durante los periodos que el Estado se excede en resolver. A diferencia del anterior texto, esta nueva norma sí deja en claro durante qué tiempo correrán los intereses moratorios.

Las normas N_{TC1} , N_{TC2} y N_{TC3} pueden resumirse en el principio de que "nadie (Estado o particular) podrá beneficiarse de su ilícito" y de que incluso las conductas estatales lícitas serán proscribas si desalientan el ejercicio del derecho a impugnar.

11. La interpretación desde la ley

Aunque lo que corresponde es realizar la segunda interpretación desde el Derecho (principio de proporcionalidad), para efectos didácticos resulta más conveniente realizar un análisis desde la ley, pues muchos de los criterios que

desarrollaremos en este punto serán usados en aquella interpretación.

Ahora bien, siguiendo la distinción de Tarello, debemos analizar los alcances o significados atribuibles a los mandatos derivados del artículo 33 del Código Tributario que ha sido objeto de diferentes modificaciones:

- a) El texto original de ese dispositivo (vigente desde el 22 de abril de 1996 hasta el 24 de diciembre de 2006) ordenaba aplicar intereses moratorios diarios, más la capitalizarán de los intereses generados cada año.

Norma 1 (N_{1.1}): intereses moratorios diarios

Norma 1 (N_{1.2}): capitalización anual de intereses moratorios

- b) El Decreto Legislativo 969 (vigente desde el 25 de diciembre de 2006) acabó con el régimen de capitalización de intereses, pero mantuvo el régimen de intereses moratorios diarios e introdujo algunos cambios.

Norma 1 (N_{1.1}): intereses moratorios diarios

No obstante, durante los más de diez años que estuvo vigente N_{1.2} se capitalizaron los intereses moratorios dentro de las deudas tributarias y multas. Esto quiere decir, que los conceptos adeudados no eran los montos originalmente determinados por SUNAT, sino un nuevo monto conformado por esos valores más los intereses que fueron capitalizándose anualmente. En adelante, se fijarán y aplicarán los intereses moratorios diarios sobre esos nuevos montos.

Norma 2 (N₂): se adeuda el monto original fijado por SUNAT + los intereses moratorios capitalizados hasta el 31 de diciembre de 2007⁷.

- c) Luego, el Decreto Legislativo 981 (vigente desde el 16 de marzo de 2007⁸) ordenó suspender los intereses moratorios diarios durante el tiempo que en exceso se tome la SUNAT para resolver, salvo que la demora fuera ocasionada por el administrado. Pero precisa que tal suspensión no se aplica durante la apelación ante el Tribunal Fiscal, ni en la vía judicial.

Norma 3.1 (N_{3.1}): intereses moratorios diarios se suspenden cuando SUNAT excede el plazo legal para resolver

Norma 3.2 (N_{3.2}): intereses moratorios diarios no se suspenden durante demora excesiva de SUNAT ocasionada por el administrado

Norma 3.3 (N_{3.3}): intereses moratorios diarios no se suspenden cuando el Tribunal Fiscal y el Poder Judicial exceden el plazo para resolver

En resumen, las batallas procesales mencionadas en la introducción de este trabajo no sólo atacan una disposición (artículo 33 del Código Tributario) sino distintos mandatos normativos (N_{1.1}, N_{1.2}, N₂, N_{3.1}, N_{3.2} y N_{3.3}) por lo que es necesario realizar un análisis específico de los alcances de cada uno de esos mandatos.

12. Teoría de los enunciados normativos

Para ello, lo primero que debemos recordar es que desde hace mucho el TC reconoce que el sistema jurídico está compuesto por normas-regla y normas-principio (STC 0008-2003-AI, fd. 4; STC 0006-2003-AI, fd. 8; STC 1417-2005-AA, fd. 11; RTC 0013-2006-AI, fd. 6...). En términos generales, las primeras describen una conducta específica y cerrada a ser realizada, de modo que exigen un cumplimiento exacto y pleno: "Prohibido el ingreso de perros al restaurant". Los segundos, en cambio, describen estados valiosos a ser alcanzados, por lo que no estatuyen una conducta específica

7. Cfr. Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo 981.

8. Esta norma fue publicada el 15 de marzo de 2007, pero su Primera Disposición Complementaria Final disponía que tendría efectos retroactivos desde el 1 de marzo de 2007. Las reglas constitucionales sobre publicación y vigencia de las normas indican que recién entró en vigencia el 16 de marzo de 2007.

y cerrada, aunque mediatamente ordenan acciones para alcanzar el fin perseguido en la mayor medida posible: "El restaurant brinda un ambiente agradable a sus clientes".

De acuerdo con esto, los principios pueden ser satisfechos en mayor o menor grado. Lo que no significa que basta con acreditar algún grado de realización, sino que requieren el más alto grado posible según las circunstancias fácticas y jurídicas. Las reglas no admiten gradación en su cumplimiento, sino que fijan una medida exacta de satisfacción.

Debido a su carácter amplio, los principios suelen concurrir y, a veces, parecen contraponerse, en la realización de sus fines. Por ello, se sostiene que son mandatos *prima facie* o razones de primer orden, pues luego de consideradas todas las cosas, recién puede saberse cuál es la medida precisa de su satisfacción en un caso concreto. En cambio, las reglas actúan como mandatos definitivos o razones de segundo orden, porque su aplicación no requiere valoración o ponderación de razones a favor y en contra. Esa labor ya fue hecha al crear la regla, en ese momento se definió qué principio o valor debe prevalecer ante cierto supuesto hipotético.

Como mandatos *prima facie*, se dice que un principio puede ser derrotado por otro que se imponga al tener un mayor peso o relevancia para un caso concreto. Generalmente las reglas no están sujetas a este carácter, pero en algunos casos pierden su carácter definitivo y actúan como mandatos *prima facie* ya sea porque la razón subyacente en la regla debe ceder ante otra razón de mayor relevancia o porque esa razón subyacente exige extender la regla a otros supuestos no recogidos en su texto. Se dice entonces que las reglas permiten el ingreso de excepciones implícitas, pues el legislador no puede ser omnisciente para prever todas las circunstancias de su aplicación.

Lo anterior quiere decir que las reglas puedan ser *supra-incluyentes* o *infra-incluyentes*. Lo primero ocurre cuando el principio que subyace en la regla (actuando solo o junto a otro principio) exigirá que alcance a casos no mencionados

expresamente en su supuesto fáctico. Así, la prohibición de llevar perros a un restaurant también alcanzará a quien quisiera llevar un oso.

Este razonamiento no ha sido ajeno al TC, quien ha precisado que se justifica el dictado de un precedente vinculante allí donde "debido a nuevas circunstancias, surgiesen cuestiones que el legislador histórico no tuvo oportunidad de prever en la norma, por lo que literalmente no están comprendidas en ella, aunque por su finalidad pudieran estarlo de haberse conocido anteladamente" (STC 0024-2003-AI).

Por su parte, se dice que una regla es *infra-incluyente* cuando un principio se contrapone (con un mayor peso) al principio que subyace en la regla. Por ejemplo, ¿qué haríamos si una persona invidente tiene un perro lazarillo? ¿Aplicaríamos la regla que prohíbe el ingreso de perros? Ciertamente el principio que subyace en la regla ("brindar un ambiente agradable a los clientes") será derrotado por otro principio que presenta un mayor peso en el caso concreto ("facilitar el acceso a lugares públicos de las personas con discapacidad").

Este criterio exige incorporar una diferenciación o delimitación en la regla de tal suerte que tengan en cuenta las peculiaridades que presentan ciertos casos. En sentido similar, el TC señala que se justifica delimitar los alcances de algunas reglas a través de los precedentes cuando "a pesar de la existencia de prescripción jurídica (...) esta se ha circunscrito a señalar conceptos o criterios no determinados en sus particularidades" o "cuando existe la regulación jurídica de una materia, pero sin que la norma establezca una regla específica para solucionar un área con conflicto coexistencial" (STC 0024-2003-AI).

Esta situación, conocida como *derrotabilidad de las reglas*, es una de las consecuencias de concebir un ordenamiento donde conviven e interactúan reglas y principios. Las excepciones implícitas a la aplicación de reglas, son en realidad una exigencia del mismo ordenamiento jurídico (de los principios que lo integran) y no un ejercicio discrecional, ni mucho menos arbitrario del operador.

13. Derrotabilidad del artículo 33 del Código Tributario

Teniendo en cuenta esto, podemos analizar $N_{1,1}$: se aplicarán intereses moratorios diarios. Cuando $N_{1,1}$ estuvo vigente sin que otra modere o limite sus alcances (hasta antes de $N_{3,1}$: los intereses moratorios diarios se suspenden cuando SUNAT excede el plazo legal para resolver), se aplicaba incluso durante el tiempo que la SUNAT, el Tribunal Fiscal y/o el Poder Judicial se demoraban excesivamente en resolver.

Estas demoras no sólo obedecían a la carga de trabajo que afrontan las entidades estatales (asunto que, en definitiva, no debe jugar en contra del administrado) sino a errores colosales de éstas. En las batallas procesales que se tramitan, hemos tenido conocimiento de un caso en donde la SUNAT perdió el expediente administrativo. Se necesitó más de un año para recomponer dicho expediente y continuar con la causa. Durante ese tiempo, se aplicó la regla $N_{1,1}$.

El problema más recurrente se da cuando el superior jerárquico anula una decisión por vicios cometidos por la primera instancia (administrativa o judicial). Esto genera que se realice nuevamente en trámite para dictarse una nueva decisión. La $N_{1,1}$ no contemplaba excepciones, de modo que la demora que suponía transitar nuevamente por la primera y segunda instancia, era objeto de más intereses moratorios.

A estas alturas, el sentimiento de que hay cierta injusticia en aplicar intereses moratorios va en

aumento. Pero no consideramos que $N_{1,1}$ por sí sola sea inconstitucional, sino que su aplicación en ciertos casos es ilegítima. En algunas ocasiones otros principios juegan en sentido contrario y con un mayor peso que el principio que inspira $N_{1,1}$. La aparente contradicción y el peso de un principio sobre otro, llega a tal punto que se exige una aplicación infra-incluyente de la regla.

Identifiquemos primero el principio subyacente en la regla $N_{1,1}$ y los problemas que aquí existen. Creemos que, al igual que en las relaciones civiles, el imponer intereses moratorios a las deudas tributarias, busca compensar al acreedor tributario por la demora en el pago. Dejar de recibir ese pago, es indudablemente una pérdida de oportunidad con efectos patrimoniales. Por tanto, la regla $N_{1,1}$ contiene la siguiente ponderación: la propiedad del acreedor dañada por la demora, debe ser resarcida con el patrimonio del deudor.

Nótese que esta ponderación descansa en una generalización que no siempre concurre: la demora se debe a acciones del deudor⁹. Esto justifica que la regla $N_{1,1}$ termine por otorgarle un mayor peso a la propiedad del acreedor sobre la del deudor.

Por consiguiente, tal ponderación resultará inadecuada en circunstancias donde la demora se debe al acreedor. Aplicar $N_{1,1}$ implicaría ir más allá de las razones que subyacen en esa misma regla.

En ese último supuesto, es de esperarse que la propiedad del deudor tenga un mayor peso que la del acreedor. En otras palabras, cuando

9. Aunque nos parece evidente la generalización asumida por $N_{1,1}$, es pertinente señalar que la existencia de tal generalización fue confirmada luego por el legislador cuando dictó $N_{3,1}$ y $N_{3,2}$ que, respectivamente, condicionan la aplicación o suspensión de $N_{1,1}$ (intereses moratorios diarios) a demoras imputables a la SUNAT o al administrado.

Es pertinente mencionar que Schauer (2004: 80) advierte que las reglas plasman generalizaciones de ciertas realidades, para ello recogen algunas propiedades de cierta situación y excluyen otras. Por ejemplo, el caso de la norma $N_{1,1}$ realiza una generalización de la demora en el pago: "la demora obedece a una conducta o abstención del deudor". Sin embargo, esa generalización omite algunas otras propiedades, por ejemplo, que la demora sea causada por el mismo acreedor. Por ello concluye que: "El predicado fáctico de una regla no sólo es una generalización en el sentido de que incluye a todos los elementos de algún tipo. Cuando decimos de cierto enunciado, un tanto peyorativamente, que es una 'solo una generalización' queremos significar que por más que el enunciado pueda ser verdadero [aplicable] para algunos o para la mayoría, no es ciertamente verdadero [aplicable] para todos los casos [que caen dentro del supuesto fáctico]"; Schauer (2004: 89).

la demora es imputable al Estado, existirá un principio (derecho de propiedad del deudor) que pesará más que aquel que subyace en $N_{1,1}$ (derecho de propiedad del acreedor), lo que exige que dicha regla sea infra-incluyente en esos casos, es decir, $N_{1,1}$ es derrotable.

Nuevamente, esto no podrá ser considerado como una actuación arbitraria del operador, pues éste estará aplicando principios, ya sea el mismo principio que subyace a la regla u otro que resulta más adecuado en ciertas circunstancias. Es decir, estará aplicando el ordenamiento jurídico.

Un escenario hipotético donde sólo existiera $N_{1,1}$ (y no $N_{3,2}$ y $N_{3,3}$) como regla que modera los alcances de $N_{1,2}$ nos permitirá hacer un ejercicio adicional de aplicación infra-incluyente y otro de aplicación supra-incluyente de reglas.

Recordemos que según $N_{3,1}$ se suspenden los intereses moratorios diarios durante el tiempo que la SUNAT excede el plazo para resolver. Si sólo hubiera esta regla, la pregunta sería evidente ¿se suspenden los intereses moratorios cuando quienes exceden el plazo para resolver son el Tribunal Fiscal y el Poder Judicial?

La razón (o ponderación) que subyace en la ponderación de $N_{3,1}$ exigiría extender los alcances de esa regla a los casos de demoras del Tribunal Fiscal y el Poder Judicial. Es decir, se justificaría una aplicación supra-incluyente de $N_{3,1}$.

Téngase en cuenta ahora que la generalización que asume $N_{3,2}$ es que la demora en resolver es imputable al Estado. En ese marco, es admisible la ponderación contenida en $N_{3,1}$, esto es, que la propiedad del deudor tenga un mayor peso.

Pero si la demora en resolver del Estado obedece a dilaciones provocadas por el deudor, entonces la ponderación que hace $N_{3,1}$ pierde justificación. Allí debe prevalecer la propiedad del acreedor, lo que exigirá una aplicación infra-incluyente de $N_{3,1}$. En efecto, en ese supuesto debemos volver a la ponderación que hace $N_{1,2}$ de modo que se deben seguir aplicando los intereses moratorios diarios para compensar la pérdida patrimonial que padece

el acreedor por la demora en el pago. Precisamente esto es lo que dispone $N_{3,2}$.

14. Sigue. Derrotabilidad del artículo 33 del Código Tributario.

Para terminar con los problemas de derrotabilidad, se debe resaltar que la aplicación supra e infra incluyente de reglas sólo es posible allí donde no existan otras reglas que descartan expresamente la excepción implícita que se pretende introducir a partir de principios.

$N_{3,3}$ descarta expresamente la suspensión de los intereses moratorios cuando el Tribunal Fiscal y el Poder Judicial exceden sus plazos para resolver. Por ello, no es posible derivar excepciones implícitas a partir de una aplicación infra-incluyente de $N_{1,1}$ o supra-incluyente de $N_{3,1}$, de tal suerte que en los supuestos descritos se inapliquen los intereses moratorios.

El argumento allí es a nivel de razones subyacentes de las reglas. Nada impide, de hecho ocurre a menudo, que la regla contenga una ponderación errada de razones. En ese caso, replantear correctamente aquella ponderación traerá consigo la derrotabilidad de las razones subyacentes en la regla. Por ejemplo, si una regla dispone: "prohibido el ingreso de perros al restaurant, incluyendo perros lazarillos" no puede derivarse de ella una aplicación supra o infra incluyente, de modo que se justifique el ingreso de perros lazarillos. Este último extremo de la regla sería inconstitucional (y por tanto debería ser expulsada del ordenamiento o inaplicada), pues las razones subyacentes para crearla dan prevalencia a la comodidad de los comensales frente al acceso a lugares públicos de personas con discapacidad.

Por tanto, mientras la derrotabilidad de las reglas supone una moderación de sus alcances para casos específicos, la derrotabilidad de los principios o razones subyacentes da lugar al fracaso de la regla para todos los casos.

Esto es lo que ocurre con $N_{3,3}$, pues las razones que justificaron su creación hacen prevalecer el derecho de propiedad del acreedor durante las demoras ocasionadas por el mismo.

Esto sin duda contiene una ponderación incorrecta de razones, pues el deudor sufre consecuencias negativas por los vicios cometidos por el acreedor y que éste, más bien, sale beneficiado de su accionar ilegítimo. Se debe concluir entonces que N_{13} adolece de invalidez material, debiendo ser inaplicable para todos los casos.

15. Laguna axiológica en el artículo 33 del Código Tributario

Una respuesta más precisa exige complementar el análisis anterior con el uso de la teoría de las lagunas del derecho. Nuevamente la convivencia de principios y reglas permiten hacer una distinción útil a analizar la aplicación de N_{11} y N_{12} .

Tradicionalmente, se habla de lagunas en el derecho cuando no existe una regla que solucione un caso. Esto puede ocurrir cuando el legislador aspira a normar completamente cierta área, pero no regula una hipótesis de la misma¹⁰ o cuando los principios exigen regular cierta materia o situaciones, pero el legislador omite hacerlo¹¹. A esto se le conoce como laguna normativa.

Lo que queremos dejar en claro es que no todo vacío equivale a laguna, sólo los silencios normativos sobre materias que el legislador o el constituyente consideran trascendentes. Solo hay lagunas cuando se calla en materias jurídicamente relevantes. Por ejemplo, es evidente que el legislador o el constituyente no estiman trascendente regular los saludos entre amigos, de modo que su falta de regulación no puede interpretarse como una laguna normativa.

Ahora bien, si se identifica una laguna normativa el legislador o el intérprete no tienen discre-

cionalidad para colmarla, sólo podrán hacerlo de acuerdo con los principios constitucionales. Señala el TC que "Los 'silencios' constitucionales no pueden ser interpretados como tácitas concesiones al legislador, a efectos de que expida regulaciones desvinculadas de la Norma Fundamental. Allí donde las 'normas regla' previstas en la Constitución omiten precisiones, la ley o, en su caso, el Reglamento parlamentario están obligados a estipularlas, pero siempre en vinculación directa a las 'normas principio' contenidas en la propia Norma Fundamental" (STC 0006-2003-AI, fd. 8).

En nuestro ejemplo sobre la prohibición de llevar perros al restaurant, podemos decir que existe una laguna normativa para el caso de aves. Ello porque es evidente que para el legislador que creó la regla o para los principios que subyacen a ésta, era relevante regular el supuesto de animales que causen perturbaciones a los comensales.

Una situación diferente se da en el caso de las lagunas axiológicas. En esos supuestos si encontramos una solución normativa, lo que ocurre es que la norma no considera una propiedad que debería haber tomado en cuenta. Esto no quiere decir que toda regulación normativa defectuosa dará lugar a una laguna axiológica. Sólo tendrán esa condición las normas que obvian regular una propiedad, característica o particularidad en el caso, cuya consideración venía exigida por un principio. Falta una distinción que el sistema jurídico considera relevante.

Esto parece ser recogido en el criterio antes citado del TC donde sostiene que se justifica el dictado de precedentes en la necesidad de

10. Señala Larenz que allí donde la regulación guarda silencio no necesariamente existen lagunas, pues hay "silencios elocuentes" que responden a un propósito directo de callar. Silencio y laguna no son necesariamente lo mismo. "Si existe o no una laguna, ha de enjuiciarse desde el punto de vista de la ley misma, de la intención reguladora que le sirve de base, de los fines con ella perseguidos y del plan legislativo. Una laguna legal es una 'incompletez' contraria al plan de la ley. El plan regulativo que sirve de base a la ley, se ha de inferir de ella misma por la interpretación histórica y teleológica" (2010: 366).

11. Precisa Ruiz Manero: "Un cierto caso constituye una laguna normativa de un cierto sistema jurídico si y sólo si (1) ese sistema jurídico no contiene una regla que correlacione el caso con una solución normativa y (2) el balance entre los principios relevantes de ese sistema jurídico exige una regla que correlacione el caso con una solución normativa que califique la conducta de que se trate como obligatoria o prohibida" (2011: 123).

precisar reglas o llenar lagunas pues ocurre que "a pesar de la existencia de prescripción jurídica (...) esta se ha circunscrito a señalar conceptos o criterios no determinados en sus particularidades" o "cuando existe la regulación jurídica de una materia, pero sin que la norma establezca una regla específica para solucionar un área con conflicto coexistencial" (STC 0024-2003-AI)

En el ejemplo que venimos utilizando, la laguna axiológica se da porque se obvia la situación de los perros lazarillos.

16. Recapitemos la interpretación desde la ley

Siguiendo la propuesta de Guastini (2008: 146) se pueden unir la derrotabilidad de las normas y las lagunas axiológicas, para explicar de mejor manera la instauración de excepciones implícitas en las reglas. Analicemos para ello $N_{1,1}$ que dispone la aplicación de los intereses moratorios diarios a las deudas tributarias.

Paso 1: Crear una excepción implícita. Se introduce una distinción entre demoras imputables al deudor y al acreedor. Se hace derrotable $N_{1,1}$.

Una interpretación meramente literal de $N_{1,1}$ indicaría que esta regla se refiere a cualquier clase de demora, no considera relevante a quién es imputable la demora.

Paso 2: Restringir la regla. Se precisa que $N_{1,1}$ sólo es aplicable cuando la demora es del deudor. Allí se justifica gravar su patrimonio con intereses moratorios.

Paso 3: Producir una laguna. Se advierte que $N_{1,1}$ no reguló los casos de demora imputables al deudor.

Una interpretación literal permitirá evidenciar que no se trata de una laguna normativa, sino

axiológica, pues la regla se refiere a aplica a cualquier demora sin distinción.

Paso 4. Colmar la laguna. Se crea una norma que actúe como excepción a la regla. De modo que no se aplicará $N_{1,1}$ cuando la demora es imputable al Estado.

Un ejercicio similar se puede hacer para justificar de mejor manera los otros supuestos de derrotabilidad analizados anteriormente.

Aunque consideramos que esta es una justificación más completa, muchas veces derrotabilidad y lagunas son las caras de la misma moneda¹², de modo que puede usarse una u otra con iguales resultados.

Así, podría decirse que la falta de consideración de las demoras no imputables al deudor en $N_{1,1}$ hacía que la respuesta normativa sea injusta en esos casos. Estábamos sin duda ante una laguna axiológica, pues aquella situación era obviada, a pesar que el ordenamiento exige considerar los derechos de propiedad del deudor y no solo los del acreedor. Para colmar esa laguna axiológica, se debía instaurar una distinción que proteja los derechos del deudor ante demoras no imputables a él. Como se ve, a esta misma respuesta arribamos si se usa la noción de derrotabilidad de las reglas.

Podemos resumir señalando que las lagunas axiológicas se caracterizan porque **la regla no considera una propiedad** o característica que el ordenamiento considera relevante para un caso. Tomar en cuenta esa propiedad y colmar la laguna implica mantener la regla en cuestión, pero adicionar una distinción adecuada para la propiedad omitida. Es decir, tratar diferente a los diferentes, conforme reza el principio de igualdad. Algunos llaman a esto, laguna axiológica aditiva.

12. Guastini (2008: 149) se encarga de hacer la siguiente delimitación "Al derrotar una norma se excluyen de su alcance algunos supuestos (que, sin embargo, con una [interpretación literal] sí estarían reglados por la norma). A veces dichos supuestos resultan reglados por otra norma del sistema, pero otras veces resultan no reglados por ninguna norma perteneciente al sistema. En este último caso el sistema está lagunoso. Entonces, la derrota produce una laguna".

Ahora bien, como precisan Alchourrón y Bulygin (2006: 159) cuando **la regla sí consideró todas las propiedades** relevantes para un caso, pero adopta una solución injusta o inadecuada, no estaremos ante una laguna, sino ante un defecto axiológico del sistema. Y es que el requisito de estas lagunas es que exista discrepancia entre la tesis de relevancia exigidas por el sistema jurídico y las que recoge la hipótesis normativa¹³.

Por ejemplo, recordemos la regla $N_{3,3}$: *los intereses moratorios no se suspenden cuando el Tribunal Fiscal y el Poder Judicial exceden el plazo para resolver*.

La regla implícitamente diferencia entre demoras del administrado y del Estado, es decir, no omite esa característica relevante en el caso. Pero adopta como solución no suspender la aplicación de intereses moratorios cuando la demora es del Estado. Esa respuesta es axiológicamente inadecuada con las normas que sustentan nuestro sistema (derecho de propiedad, en este caso, del deudor), lo que se resuelve con el desplazamiento de la regla en favor de aquella norma que tiene un mayor valor o peso en el sistema.

En suma, no es posible invocar en el caso de $N_{3,3}$ una laguna axiológica de modo que se sustituya la solución normativa por ella adoptada con otra considerada más adecuada u óptima. En esos casos existe un vicio material en la regla, lo que se resuelve según las opciones constitucionales ya conocidas por nosotros.

17. La segunda interpretación desde el Derecho. El principio de proporcionalidad debe regir la aplicación de los intereses moratorios

EITC suele recurrir al test de proporcionalidad para analizar y delimitar los alcances constitucionales de las medidas estatales que, *prima facie*, parecen restringir derechos. Esa estructura argumentativa exige analizar los problemas interpretativos como una suerte de enfrentamiento entre la finalidad legítima que persigue la medida limitativa y el contenido del derecho que se dice afectado.

A diferencia de la primera interpretación desde el Derecho, en este caso el análisis se sustenta en una suerte de dialéctica entre principios constitucionales aparentemente enfrentados.

En efecto, el test de proporcionalidad postula que solo serán constitucionales aquellas medidas que si bien parecen enfrentarse a un derecho, son *idóneas* para alcanzar una finalidad legítima y, a la vez, son las menos invasiva de todas las opciones posibles y, por ello, *necesarias*; y, finalmente, son *ponderadas* por traer más beneficios que perjuicios.

18. El principio de solidaridad justifica el cobro de intereses moratorios

Nuestro Estado Social y Democrático de Derecho no sólo procura la realización de bienes individuales concretizados en derechos, sino también de bienes colectivos. El Estado interviene en la vida económica y social para generar condiciones reales que permitan conseguir el bienestar de todos sus integrantes.

Junto a esos bienes individuales y colectivos, se instauran deberes que imponen conductas para permitir, o no impedir, su satisfacción. Tales deberes, por tanto, pueden estar al servicio de bienes individuales o colectivos¹⁴. En ese sentido, la solidaridad es un bien colectivo consistente en

13. Chiassoni (2011:235) ensaya una compleja explicación para justificar que en tales casos habrá una laguna axiológica sustitutiva que, a diferencia de las lagunas axiológicas aditivas, exigen sustituir la regla por otra considerada óptima u adecuada al sistema. Tal criterio reconoce que existe conflicto axiológico entre normas jurídicas, una de las cuales contiene una posición prevalente, cosa que, a nuestro juicio, sin mayores complicaciones puede traducirse en una antinomia.

14. Como advierte Raz (1986: 198) la filosofía humanista y liberal que subyace en el Derecho considera que los deberes son instrumentos de los derechos, pero tiende a olvidar a aquellos bienes colectivos que también llegan a poseer un valor en sí mismo y que, por ende, generan deberes que no son la "correlación" de un derecho.

la mutua colaboración dirigida al bien común (STC 4749-2009-AA) que genera un correlativo deber de contribuir con el gasto público (STC 0004-2004-AI, fd. 9 y STC 6626-2006-AA, fd. 18).

Teniendo esto en cuenta, volvamos a lo nuestro. Las situaciones bajo análisis (cobro de intereses moratorios) se refieren a casos donde las impugnaciones fueron desestimadas, es decir, a deudas tributarias exigibles al administrado. Dentro de ese ámbito tiene sentido imponer el cobro de intereses moratorios, pues indemniza al Estado por la pérdida de valor que padece el tributo como consecuencia de la demora en el pago. De alguna manera mantiene inalterable los ingresos destinados al bienestar general.

Por eso es que el principio de solidaridad no sólo sustenta la obligación de pagar tributos, sino también la obligación accesoria de pagar intereses moratorios cuyo propósito es mantener indemne la recaudación esperada por el Estado acreedor.

Entonces, cuando hablamos de intereses moratorios aplicados a deudas tributarias impugnadas y desestimadas, no sólo son relevantes los efectos que esos intereses pueden generar sobre el derecho de impugnación, sino también los efectos que ocasionan sobre el principio de solidaridad.

Uno y otro tienen aspiraciones contrapuestas ante una misma realidad: (i) de un lado, el **derecho de impugnación** exige que no se cobren intereses moratorios como consecuencia del ejercicio legítimo de ese derecho, postulado que trataremos como la norma N_x ; y, (ii) de otro lado, el **principio de solidaridad** exige pagar intereses moratorios por la dilación en el pago de un tributo legítimamente impuesto, lo que se traduce en la norma N_{11} . Es necesario aplicar el test de proporcionalidad

para solucionar esta aparente contraposición de principios.

Para una lectura más sencilla, usaremos indistintamente los términos "principio de solidaridad" o "deber de contribuir".

También es necesaria una precisión más sustantiva. Cuando hablamos de derrotabilidad y de lagunas axiológicas en el artículo 33 del Código Tributario, mencionamos que existía una suerte de enfrentamiento entre dos principios, el derecho de propiedad del acreedor y el del deudor. Se advirtió allí que la regla que subyace en N_{11} contiene una ponderación en donde prevalece la propiedad del acreedor. Pero advertimos que hay ciertas circunstancias donde debía prevalecer la propiedad del deudor. En ese análisis no se dijo nada sobre el enfrentamiento entre el principio de solidaridad y el derecho de impugnación. Esto se debe a que el análisis anterior se refería a los principios que subyacen en la estructura de ciertas reglas y no a los principios que están fuera de esa estructura, que no están circunscritos a la regla en cuestión. Estos últimos son los que analizaremos al aplicar el test de proporcionalidad.

19. Test de proporcionalidad. El subprincipio de idoneidad.

La *idoneidad* exige verificar la adecuación entre la medida normativa y la finalidad que persigue. Eso exige que fin y medio sean legítimos. La norma debe provocar un estado de cosas tal, que favorezca la finalidad perseguida. Esto requiere un análisis de índole fáctico (proyección de que la medida normativa hará que pasemos del hecho X al hecho Y) y, luego, jurídico (el cambio empírico promueve o favorece una finalidad jurídica, por lo que se entiende que es una exigencia de ésta). El primero averigua la finalidad inmediata y el segundo la finalidad mediata de la medida¹⁵.

15. El TC señaló que la finalidad de la medida acusada de restrictiva, comprende dos aspectos: "El objetivo es el estado de cosas o situación jurídica que el legislador pretende conformar (...). La finalidad o fin viene a ser el derecho, principio o bien jurídico cuya realización u optimización se logra con la conformación del objetivo" STC 0045-2004-AI, fd. 37. Preferimos los términos "finalidad inmediata" (aspecto fáctico) y "finalidad mediata" (aspecto jurídico) que

En este caso la norma $N_{1,1}$ tiene la finalidad inmediata de que el acreedor no se perjudique por la demora en el pago. La finalidad mediata es satisfacer el deber de contribuir pues, de cierto modo, mantiene indemne el valor del tributo.

En el caso de la norma N_x , la situación que afrontó el TC en los amparos contra intereses moratorios, permite contextualizar el análisis. La finalidad inmediata fue eliminar las situaciones donde los intereses moratorios y su capitalización duplicaban o triplicaban la deuda. La finalidad mediata fue tutelar el derecho de impugnación, pues su ejercicio legítimo no debe perjudicar a su titular.

Aunque $N_{1,1}$ y N_x , respectivamente, pueden ser considerados como restrictivos del derecho de impugnación y del principio de solidaridad, ambos logran superar el análisis de idoneidad. Ambos persiguen fines legítimos. Más aún si, de acuerdo a la doctrina mayoritaria, el TC solo impone una adecuación débil de medios y fines¹⁶.

Sólo podrán ser desechados aquellos medios estatales que no encuentran ninguna forma de fomentar la finalidad mediata invocada u otra finalidad legítima. Tal como ocurre con $N_{1,2}$.

Lo que duplicó o triplicó lo adeudado al fisco obedeció, en gran medida, a la capitalización de intereses moratorios regulada por la norma $N_{1,2}$ vigente hasta el 2006. Esa norma aumentaba

el monto original del tributo y sobre ese nuevo monto aplicaba nuevos intereses moratorios.

La finalidad inmediata de esa norma fue generar una mayor recaudación al fisco, pero esa medida no encuentra una finalidad mediata legítima. El deber de contribuir no exige mayor recaudación sin más, sino una recaudación en proporción a la riqueza de cada ciudadano. Los intereses moratorios se mantienen dentro de ese propósito al evitar que el transcurso del tiempo perjudique el valor del tributo fijado según las capacidades del contribuyente. La norma $N_{1,2}$ no incorpora un concepto adicional que evite la pérdida del fisco por el retraso del deudor, ni intenta adecuar el tributo según las capacidades del contribuyente. Esa norma altera el monto del tributo mismo, sustentándose solo en el transcurso del tiempo para así provocar una mayor recaudación.

Esa mayor recaudación no provoca una situación favorable al deber de contribuir o a otro principio constitucional (no se adecua con una finalidad mediata legítima), por lo que incurre en una clara inconstitucionalidad material al no superar el análisis de idoneidad.

Cabe añadir que, aunque la norma $N_{1,2}$ ya no está vigente, se sigue aplicando sobre las deudas originadas hasta el año 2006¹⁷. Pero la inconstitucionalidad en la que incurre $N_{1,2}$ exige eliminar incluso aquellos efectos que desplegó en el pasado, pues que una norma sea limitada en el tiempo no la exi-

adopta Bernal Pulido (2007: 706) en lugar de las palabras "finalidad" (fin mediato) y "objetivo" (finalidad inmediata) que usa nuestro TC, debido a estos últimos pueden ser usados como sinónimos dando lugar a confusiones. Por ejemplo, al referirse a la idoneidad, el TC ha señalado que "este sub-principio supone la legitimidad constitucional del objetivo y la suficiencia de la medida adoptada" STC 0034-2004-AI, fd. 63; STC 0048-2004-AI, fd. 65.1.

16. No se exige que la finalidad mediata sea directamente constitucional o de otro rango, pues, como advierte Pérez Royo (2005: 775) el principio democrático faculta al legislador a elegir cualquier finalidad siempre que no esté proscrita. De ahí surge el principio de presunción de legitimidad de las leyes (STC 0004-2006-AI). Y, segundo, en el ámbito fáctico, el TC considera que la medida sólo debe "contribuir de algún modo con la protección de otro derecho o bien jurídico relevante" (STC 003-2005-AI-AI, fd. 69), lo que evidencia que no se exige una causalidad intensa entre medio y fin.
17. "La derogación es una categoría del Derecho sustancialmente distinta a la inconstitucionalidad. Mientras que la primera no necesariamente elimina los efectos (capacidad reguladora) de la ley derogada (así, por ejemplo, los casos de leyes que, a pesar de encontrarse derogadas, surten efectos ultractivos), la declaración de inconstitucionalidad 'aniquila' todo efecto que la norma pueda cumplir; incluso los del pasado" (STC 0019-2005-PI, fd. 5; STC 0005-2007-PI, fd. 1; STC 0004-2004-PI, fd. 2; STC 0019-2005-PI, fd. 5; STC 0005-2007-PI, fd. 1 y STC 0024-2010-AI, fd. 3).

me de control, lo contrario implicaría admitir que se pueden perpetuar ciertas lesiones a derechos.

20. Test de proporcionalidad. El subprincipio de necesidad.

Si la *idoneidad* implica un análisis causal entre medio-fin, la *necesidad* supone un análisis comparativo entre la medida legal y otra medida alternativa, es una comparación medio-medio.

Aquí el examen se da en dos niveles. En el primero se compara el grado de satisfacción que genera uno y otro medio en la finalidad inmediata. Se evalúa si el medio alternativo tiene la virtualidad de alterar la realidad de tal modo que realice la finalidad con igual o mayor intensidad. Si no es así, el medio legal se mantiene. Pero si el medio alternativo fomenta la finalidad tan bien como el medio legal, el segundo paso es comparar qué opción, desde el punto de vista empírico, genera una invasión menos intensa hacia otros bienes constitucionales. La alternativa más benigna para esos bienes será la medida necesaria.

Acá no tenemos dos alternativas que comparar, pues $N_{1,1}$ y N_x son dos caras de la misma moneda. Ambos son la presentación en términos negativos y positivos del mismo enfrentamiento entre derecho de impugnación y deber de contribuir. Uno exige "suspender" y el otro "aplicar" intereses moratorios cuando se impugna un tributo. Beneficiar a uno, implica perjudicar al otro y viceversa. La diferencia que hicimos entre $N_{1,1}$ y N_x sólo tuvo el propósito de resaltar que no sólo las limitaciones a bienes privados (derechos) deben ser proporcionales, sino también las medidas que afectan la satisfacción de bienes colectivos, como la solidaridad.

Entonces, no es posible hacer un análisis de *necesidad*, pues no hay otra alternativa con la cual hacer una comparación de intensidades, por lo que debemos pasar al análisis de proporcionalidad en sentido estricto.

No obstante, para esos efectos es conveniente realizar una parte del análisis de *necesidad*. Es preciso identificar la intensidad con que la medida que busca realizar un bien constitucional interviene sobre otro bien constitucional. Ese análisis es usado en la proporcionalidad al momento de comparar el grado en que se satisface y afectan los bienes constitucionales comprometidos¹⁸.

Así tenemos que la suspensión de los intereses moratorios constituye una medida que favorece con **intensidad débil** al ejercicio del derecho de impugnación. Si sabemos que no nos van a cobrar intereses moratorios, tenemos incentivos favorables para impugnar. Pero en un escenario normal (donde la tasa de los intereses se limita a mantener actualizada la deuda tributaria, no es excesiva y la impugnación se resuelve en los plazos de ley) el cobro de aquellos intereses en nada desincentiva la impugnación. Quien cree tener razones para impugnar, apenas se sentirá impedido de hacerlo por el posible cobro de intereses moratorios.

Por otro lado, el cobro de intereses moratorios sí es una medida que favorece con **intensidad media** al deber de contribuir, pues evita que el tributo pierda valor durante la demora en su pago generada por la impugnación.

La diferente intensidad con que N_x y $N_{1,1}$ fomentan, respectivamente, el derecho de impugnación y el deber de contribuir evidencian un elemento a tomar en cuenta en la ponderación. El deber de contribuir sufriría una invasión mayor ante la eventual restricción de la medida $N_{1,1}$, en comparación con la limitación que sufriría el derecho de impugnar si se restringe la norma N_x .

21. Test de proporcionalidad. El subprincipio de ponderación.

De acuerdo a la ley de ponderación de Alexy (2007: 529) que recoge nuestro TC¹⁹, se debe comparar entre la intensidad con que la medi-

18. STC 0045-2004-AI, fd. 36 y STC 0004-2006-AI, fd. 143.

19. STC 0045-2004-AI, fd. 40; STC 6089-2006-AA, fd. 45.6; STC 0007-2006-AI, fd. 42; STC 0012-2010-AI, fd. 23; STC 0579-2008-AA, fd. 30; STC 0033-2007-AI, fd. 81.

da ($N_{1,1}$) afecta el derecho de impugnación y la intensidad con que esa misma medida fomenta el deber de contribuir. O en otras palabras, comparar la importancia de la medida (N_x) que interviene en el deber de contribuir, con respecto a la importancia de esa medida para realizar el derecho de impugnación.

Una vez que sabemos el grado en que la medida invade el principio comprometido y el grado en que esa misma medida alcanza al principio que fomenta, podemos determinar el mayor o menor peso que presenta cada uno de los principios en el caso concreto. Así, a mayor intensidad en la intervención de un principio, mayor peso tendrá éste en la ponderación y, análogamente, cuanto más intensa es la realización del principio, mayor peso tendrá. El análisis es de tipo comparativo en términos de costos y beneficios que genera cierta medida.

En un escenario "regular" (donde la tasa de intereses se limita a mantener actualizada la deuda tributaria y el trámite de impugnación se da en los plazos de ley) la norma N_x favorece con una intensidad débil al derecho de impugnación, pues difícilmente condiciona su ejercicio legítimo. Por el contrario, genera una afectación de mediana intensidad en el deber de contribuir al permitir que el tributo pierda parte de su valor por el transcurso del tiempo. O, siendo redundantes, podemos decir que, $N_{1,1}$ favorece con intensidad media al deber de contribuir pues permite que el tributo no pierda su valor a pesar de dilatarse su pago mientras se resuelven las impugnaciones; e incide con intensidad leve al ejercicio del derecho de impugnación.

En ese escenario que hemos calificado como "regular", el deber de contribuir pesa más que el derecho de impugnación, es decir, importa más imponer el cobro de intereses moratorios, por lo que debe prevalecer la norma $N_{1,1}$. Allí no resulta trascendente si estábamos o no

ante un ejercicio legítimo del derecho de impugnar, igual se deberá cobrar intereses moratorios.

En ese escenario regular, donde se ha desestimado la impugnación dentro del plazo de ley, existirá certeza sobre la existencia y exigibilidad del tributo, por lo que regirán criterios de justicia distributiva, de modo que es razonable aplicar intereses moratorios para no ver perjudicada la recaudación.

22. Recapitulemos esta interpretación desde el Derecho, aplicándola a casos "no regulares"

Pero cuidémonos de generalizar esa ponderación. Recordemos que los casos resueltos por el TC no respondían a escenarios "regulares". Las circunstancias que afrontaban esas deudas tributarias eran distintas, pues, por ejemplo, se aplicaron intereses moratorios capitalizados anualmente, tasas elevadas²⁰ y se resolvieron las impugnaciones en periodos que excedían en nueve, doce o más veces los plazos legales previstos. Esto último se debía a un exceso de carga de las entidades estatales, dilaciones provocadas por la misma entidad (por ejemplo, se dictaron decisiones viciadas que son anuladas por el superior jerárquico quien ordena que se vuelva a emitir la decisión sin los vicios advertidos, para lo cual se debe transitar otra vez la primera o segunda instancia) u otras demoras, generalmente, imputables al Estado.

La suma de esos factores generó que, sólo por concepto de intereses moratorios (capitalizados y sin capitalizar) los montos superaran en cinco, siete o más veces el monto original del tributo y de la eventual multa. Como es de esperarse, en esas circunstancias cambia el peso que se le asignan a los principios en cuestión.

Veamos que pasa en los casos en que el Estado supera en exceso los plazos para resolver. Si allí

20. En términos generales podemos referir que la Tasa de Interés Moratorio (TIM) ha ido bajando progresivamente, en 1992 era de 7%, en 1993 de 5.5%; de 1996-2000 de 2.2%; en el 2003, 1.5% y desde el 2010 es de 1.2%.

se deja de aplicar intereses moratorios (N_v) se seguirá generando una afectación de intensidad media en el deber de contribuir. Pero ahora la intensidad con que esa medida favorece al derecho de impugnar puede pasar de una intensidad baja, a media o incluso alta. Eso dependerá del tiempo que se tome el Estado para resolver y, por ende, del plazo durante el cual se seguirán aplicando intereses moratorios.

Mientras más tiempo se tome el Estado para resolver, más se elevará el monto a pagarse, lo que, en definitiva, incidirá sobre la decisión de ejercer el derecho en cuestión. En efecto, si a pesar de tener razones para impugnar, el justiciable advierte que regularmente el Estado incurre en demoras excesivas –tiempo durante el cual se seguirán aplicando intereses moratorios que van elevando lo adeudado– entonces tendrá un claro desincentivo al ejercicio de tal derecho.

Por tanto, cuando el Estado excede los plazos legales para resolver, cambia el análisis de ponderación. En ese escenario deberá tener un mayor peso el derecho de impugnar y menor peso el deber de contribuir.

Esa misma alteración en la intensidad y, por consiguiente, en el análisis de ponderación, se da cuando hay otros factores que alteran los escenarios regulares, por ejemplo, cuando se impone una tasa elevada de los intereses moratorios. Esto hace que en este análisis, la interpre-

tación y respuesta constitucional, depende de las circunstancias que presenta el caso concreto.

23. A modo de conclusión

Los tres caminos de interpretación constitucional no han llevado a una misma respuesta, la aplicación de los intereses moratorios tributarios de ningún modo constituye un régimen inconstitucional, sin embargo, pueden darse circunstancias bajo las cuales su aplicación sí genera situaciones injustas o constitucionalmente inadmisibles.

De ahí que se haga necesario ponderar su uso y no instaurar sin más un régimen de aplicación para todos los casos. Siguiendo las lecciones de Epstein, las reglas más simples son las más eficientes, de ahí que consideremos que el principio que debe regir ese régimen de intereses es el de que “nadie puede sacar provecho de su ilícito”.

Trasladado ese caso concreto, se puede instaurar como regla que el Estado no podrá esperar cobrar intereses moratorios o de otro tipo, durante el tiempo que se ha excedido en resolver, durante el tiempo que ha incumplido su deber de resolver en un plazo razonable. En paralelo, el particular tampoco podrá esperar que no se le apliquen intereses moratorios cuando formula una impugnación administrativa o judicial con fines meramente dilatorios, abusando de sus derechos.

BIBLIOGRAFÍA

ALCHOURRÓN, Carlos y BULYGIN, Eugenio. *Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas y sociales*. Quinta reimpresión. Buenos Aires: Editorial Astrea, 2006.

ALEXY, Robert. *Teoría de los derechos fundamentales*. Traducción de Carlos Bernal Pulido. Segunda edición. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2008.

ALEXY, Robert. *Tres escritos sobre los derechos fundamentales y la teoría de los principios*. Traducción de Carlos Bernal Pulido. Bogotá:

Universidad Externado de Colombia, 2003.

AMADO, José Daniel e Isabel LIRA M. Q. La regulación del abuso de los procesos legales en el derecho de la libre competencia. En: *La regulación económica de los servicios públicos*, 2010.

ATIENZA, Manuel y Juan RUIZ MANERO. *Ilícitos atípicos. Sobre el abuso del derecho, el fraude de ley la desviación de poder*. Madrid: Editorial Trotta, 2000

ATIENZA, Manuel y Juan RUIZ MANERO. *Las piezas*

- del derecho. *Teoría de los enunciados jurídicos*. Cuarta edición. Barcelona: Editorial Ariel, 2007.
- ATRIA, Fernando, Eugenio BULYGIN, Juan José MORESO, Jorge RODRÍGUEZ y Juan RUIZ MANERO. *Lagunas en el derecho. Una controversia sobre el derecho y la función judicial*. Madrid: Marcial Pons, 2005.
- AGUILO REGLA, Joseph. *Teoría general de las fuentes del derecho (y el ordenamiento jurídico)*. Barcelona: Editorial Ariel, 2012.
- ÁVILA, Humberto. *Teoría de los principios*. Décima edición. Traducción de Laura Criado Sánchez. Madrid: Marcial Pons, 2011.
- BAYÓN, Juan Carlos y Jorge RODRÍGUEZ. *Relevancia normativa en la justificación de las decisiones judiciales. El debate Bayón-Rodríguez sobre la derrotabilidad de las normas jurídicas*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2003.
- BAYÓN, Juan Carlos. *La normatividad del derecho. Deber jurídico y razones para la acción*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1991.
- BERNAL PULIDO, Carlos. *El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales*. Tercera edición. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2007.
- BULLARD, Alfredo y Alejandro FALLA. *El abogado del diablo – el abuso de procesos legales o gubernamentales como práctica anticompetitiva*. Ius Et Veritas, Revista de los alumnos de la PUCP. Lima, 2005, 30.
- CALDERÓN LÓPEZ, Andrés y Humberto ORTIZ RUIZ. "Nacimiento y muerte del abuso de procesos legales anticompetitivos en el Perú". *Revista de Economía y Derecho*. UPC, 2013, volumen 10, 38.
- CLÉRICO, Laura. *El examen de proporcionalidad en el derecho constitucional*. Buenos Aires: EUDEBA, 2009.
- CHIASSONI, Pierluigi. *Técnicas de interpretación jurídica. Breviario para juristas*. Traducción de Pau Luque Sánchez y Maribel Narváez Mora. Madrid: Marcial Pons, 2011.
- CHIASSONI, Pierluigi. *Lagunas en el derecho: proyecto de voz para un vademécum jurídico*. En COMANDUCCI, Paolo (compilador). *Análisis y derecho*. México D.F.: Fontamara, 2004.
- DE OTTO Y PARDO, Ignacio. *La regulación del ejercicio de los derechos y libertades. La garantía del contenido esencial en el artículo 53.1 de la Constitución*. En: *Idem* y Lorenzo Martín-Retortillo Baquer. *Derechos fundamentales y Constitución*. Primera reimpresión. Madrid: Editorial Civitas, 1992.
- DWORKIN, Ronald. *Los derechos en serio*. Traducción de Marta Guastavino. Barcelona: Ariel Editores, 2012.
- EPSTEIN, Richard. *Reglas simples para un mundo complejo*. Traducción de Fernando Correa Salas. Lima: Ius Et Veritas editores, 2005.
- GAVARA DE CARA, Juan Carlos. *Derechos fundamentales y desarrollo legislativo. La garantía del contenido esencial de los derechos fundamentales en la Ley Fundamental de Bonn*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales 1994.
- GAVARA DE CARA, Juan Carlos. *La proyección interna de la dimensión objetiva de los derechos fundamentales: El Art. 10.1 CE*. Barcelona: Bosch Editores, 2011.
- GUASTINI, Ricardo. *Distinguiendo. Estudios de teoría y metateoría del derecho*. Traducción de Jordi Ferrer Beltrán. Barcelona: Editorial Gedisa, 1999.
- GUASTINI, Ricardo. *Variaciones sobre temas de Carlos Alchourrón y Eugenio Bulygin. Derrotabilidad, lagunas axiológicas e interpretación*. Doxa, cuadernos de filosofía del derecho. Alicante, 2008, 31.
- HART, Herbert LA. *El concepto del derecho*. Traducción de Genaró Carrió. Buenos Aires: Editorial Abeledo-Perrot, 1992.
- JIMENEZ CAMPO, Javier. *Derechos fundamentales. Concepto y garantías*. Madrid: Editorial Trotta, 1999.

- KAHNEMAN, Daniel y Amos TVERSKY. Teoría prospectiva: un análisis de la decisión bajo riesgo. Traducción de Hilda Gambará D'Errico. Estudios de Psicología, Pontificia Universidad Católica de Chile, 1987, 29-30.
- KAHNEMAN, Daniel. Mapas de racionalidad limitada: psicología para una economía conductual. Traducción de Mario Piñera. Revista Asturiana de Economía, Universidad de Oviedo, 2003, 28.
- KAHNEMAN, Daniel. *Pensar rápido, pensar despacio*. Traducción de Joaquín Chamorro Mielke. Cuarta edición. Barcelona: Debate, 2013.
- LARENZ, Karl. *Metodología de la ciencia del derecho*. Segunda edición. Cuarta reimpresión. Traducción de M. Rodríguez Molinero. Barcelona: Editorial Ariel, 2010.
- LOWENSTEIN, George, Colin CAMERER y Drazen PRELEC. Revelaciones de la neuroeconomía. Gestión, World of Business Ideas. Buenos Aires, 2008, volumen 13, 1.
- MARTÍNEZ-PUJALTE, Antonio-Luis. *La garantía del contenido esencial de los derechos fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 1997.
- MARTÍNEZ-PUJALTE, Antonio-Luis. Ámbito material de los derechos fundamentales, dimensión institucional y principio de proporcionalidad. Persona y Derecho. Universidad de Navarra, 2006, 54.
- MARTÍNEZ-PUJALTE, Antonio-Luis y Tomás DE DOMINGO. *Los derechos fundamentales en el sistema constitucional*. Teoría general e implicancias prácticas. Lima: Palestra Editores, 2010.
- PARISI, Francesco y Vernon SMITH. El derecho y la economía de los comportamientos irracionales. Una introducción. Traducción de Renzo Saavedra. *Ius Et Veritas*, Revista de los alumnos de la PUCP. Lima, 2007, 35.
- PÉREZ ROYO, Javier. *Curso de Derecho Constitucional*. Décima edición. Madrid: Marcial Pons, 2005.
- RODENAS CALATAYUD, Ángeles. *Los intersticios del derecho. Indeterminación, validez y positivismo jurídico*. Madrid: Marcial Pons, 2012.
- RODRÍGUEZ, Jorge. "Lagunas axiológicas y relevancia normativa". *Doxa*, cuadernos de filosofía del derecho. Alicante, 1999, 22.
- SCHAUER, Frederick. Fear, Risk and the First Amendment: Unraveling the Chilling Effect. *Boston University Law Review*. 1978, 58.
- SCHAUER, Frederick. *Las reglas en juego. Un examen filosófico de la toma de decisiones basada en reglas en el derecho y en la vida cotidiana*. Traducción de Claudina Orunesu y Jorge L. Rodríguez. Madrid: Marcial Pons, 2004.
- SUNSTEIN, Cass. Análisis conductual del derecho. Traducción de Domingo Rivarola. ADVOCATUS. 2003, 9.
- SUNSTEIN, Cass. Heurística moral. Traducción de Domingo Rivarola. ADVOCATUS. 2004, 10.
- TARELLO, Giovanni. *L'interpretazione della legge*. Giuffrè: Milan, 1980.
- TARUFFO, Michele. Páginas sobre justicia civil. Traducción de Maximiliano Aramburo Calle. Madrid: Marcial Pons, 2009.
- THALER, Richard H. Del homo economicus al homo sapiens. Traducción de Renzo Saavedra. THEMIS. Lima, 2010, 58.