

Los Intereses moratorios en el Sistema Tributario Peruano:

Algunos comentarios a propósito de un supuesto de incremento injustificado de la Deuda Tributaria

LUIS VARGAS LEÓN(*)

ASISTENTE DE DOCENCIA DE LOS CURSOS DE DERECHO TRIBUTARIO I: CÓDIGO TRIBUTARIO EN LA PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL PERÚ Y DERECHO TRIBUTARIO II: IMPUESTO A LA RENTA EN LA UNIVERSIDAD PERUANA DE CIENCIAS APLICADAS.

La deuda tributaria abonada fuera de las plazos establecidas se actualiza con intereses moratorios. Sin embargo, dicho regla no es absoluta, pues existen diversos supuestos en los que la responsabilidad por el pago extemporáneo de la deuda tributaria no recae en los obligados al pago, sino más bien en el propio Estado. Ella ocurre, por ejemplo, cuando la administración tributaria ha tenido duplicidad de criterio al aplicar una norma; situación en la que nuestra legislación prevé expresamente que no resultan de aplicación los intereses moratorios al abonar el tributo impago.

Ahora bien, la normativa peruana guarda silencio respecto de otros casos en los que el devengo de intereses moratorios tampoco parece tener justificación, como ocurre cuando dichas intereses se siguen computando durante el período en que las entidades correspondientes exceden el plazo con el que cuentan para resolver expedientes tributarios. El problema en la práctica resulta ser bastante serio. Las persistentes y considerables demoras en la resolución de expedientes, aünadas al diseño de los intereses moratorios en nuestra normativa, incrementan enormemente el monto de la deuda tributaria original una vez que el expediente es re-

suelto en última instancia en contra del contribuyente.

En el presente trabajo abordaremos esta controvertida materia, intentando recopilar los posturas que se suelen exponer al respecto e incidiendo en algunos puntos que nos parecen de singular relevancia. Además de específico, el tema no es novedoso, lo que condiciona indefectiblemente la extensión de este breve artículo. En tal sentido, nos limitaremos básicamente a explicar el diseño de los intereses moratorios en nuestro ordenamiento tributario y efectuar algunas reflexiones al respecto, para luego mostrar las dimensiones que puede alcanzar el problema que será materia de análisis¹.

1. LOS INTERESES MORATORIOS EN NUESTRO ORDENAMIENTO JURÍDICO TRIBUTARIO

1.1 Los intereses moratorios como parte de la deuda tributaria. Determinación de la Tasa de Interés Moratorio.

De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 28 del Código Tributario² –en adelante, el "CT", el interés moratorio por el pago extemporáneo del tri-

* Bachiller en derecho por la Pontificia Universidad Católica del Perú.

1 Cabe señalar que en gran parte del presente trabajo se recogen y desarrollan ideas que hemos expuesto con anterioridad en VARGAS LEÓN, Luis, Intereses moratorios y demoras en la resolución de expedientes referidos a tributos administrados por SUNAT. En la et Veritas. Revista editada por estudiantes de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú, No. 17, Lima, 1998, pp. 193-195.

2 Tanto esta mención como las que hacemos en la sucesiva al Código Tributario, deben entenderse referidas al Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo No. 135-97-EF, según las disposiciones que posteriormente lo han modificado.

buto y el interés moratorio aplicable a las multas, son dos de los cinco componentes de las que puede constar la deuda tributaria (los tres restantes son el tributo, la multa y el interés por aplazamiento y/o fraccionamiento de pago).

En cuanto al interés moratorio por el pago extemporáneo del tributo, el artículo 33 del CT dispone que el monto del tributo no pagado dentro de las plazas establecidas devengará un interés equivalente a la Tasa de Interés Moratorio (TIM), la cual no podrá exceder del 10% por encima de la tasa activa del mercado promedio mensual en moneda nacional (TAMN) que publique la Superintendencia de Banca y Seguros (SBS) el último día hábil del mes anterior. Tratándose de deudas en moneda extranjera, la TIM no podrá exceder a un dozeavo del 10% por encima de la tasa activa anual para las operaciones en moneda extranjera (TAMEX) que publique la SBS el último día hábil del mes anterior.

La TIM es fijada por la SUNAT cuando se trata de tributos cuya administración o recaudación estuviera a su cargo, mientras que en el caso de los tributos administrados por otros órganos, la TIM es fijada por Resolución Ministerial de Economía y Finanzas. A su vez, la TIM diaria se obtiene de dividir la TIM vigente entre 30.

Como se aprecia de lo expuesto, el CT abre la posibilidad de que coexistan hasta cuatro TIM aplicables por el pago extemporáneo de la deuda tributaria, a saber: i) TIM aplicable a las deudas en moneda nacional, cuando se trata de tributos administrados o recaudados por la SUNAT; ii) TIM aplicable a las deudas en moneda extranjera, cuando se trata de tributos administrados o recaudados por la SUNAT; iii) TIM aplicable a las deudas en moneda nacional, cuando se trata de tributos administrados por órganos distintos de la SUNAT; y, iv) TIM aplicable a las deudas en moneda extranjera, cuando se trata de tributos administrados por órganos distintos de la SUNAT.

No obstante ello, en virtud de lo estipulado por las disposiciones vigentes, actualmente existen en nuestro ordenamiento tributario sólo dos TIM aplicables al pago extemporáneo de la deuda tributaria: i) Para las deudas en moneda nacional, una TIM del orden del 2.2%; y, ii) Para las deudas en moneda extranjera, una TIM del orden del 1.1%.

De otro lado, en cuanto al interés moratorio aplicable a las multas, el artículo 181 del CT dispone que las multas impagas serán actualizadas aplicando el interés diario a que se refiere el artículo 33 del mismo cuerpo legal, por lo que a este respecto resulta aplicable todo lo expuesto en los párrafos precedentes.

1.2 Cómputo de los intereses moratorios.

En cuanto a la forma en que el interés moratorio se aplica al pago extemporáneo de la deuda tributaria, el CT consagra dos reglas básicas, que difieren ligeramente según se trate de actualizar tributos o multas. En lo que toca al tributo impagado (salvo el caso de las anticipos y pagos a cuenta), el artículo 33 del CT señala en primer término que a la deuda se le aplicará un interés diario desde el día siguiente a la fecha de vencimiento hasta la fecha de pago inclusive, multiplicando el monto del tributo impago por la TIM diaria vigente. En segundo lugar, se indica que el interés diario acumulado al 31 de diciembre de cada año se agregará al monto del tributo no cancelado, constituyendo la nueva base para el cálculo de los intereses diarios del año siguiente.

Las mismas reglas rigen en el caso de la actualización del monto de las multas impagas pero, como adelantamos, con ligeras matices por las características específicas que presentan las multas frente a los tributos. Así, a las multas impagas también se les aplica el interés diario a que hemos aludido en el párrafo precedente, sólo que dicho interés se calcula desde la fecha en que se cometió la infracción o, cuando no sea posible establecerla, desde la fecha en que la administración detectó la infracción.

De otro lado, debemos señalar que actualmente, a partir de lo dispuesto por la Primera Disposición Final y Transitoria de la Ley No. 27335 -vigente desde el 1 de agosto de 2006-, no hay duda alguna de que en la actualización de las multas impagas también rige la capitalización de intereses diarios acumulados al 31 de diciembre de cada año, que se deben agregar al monto de la multa no cancelada, constituyendo la nueva base para el cálculo de los intereses diarios del año siguiente.

Sin embargo, ello no era tan claro hasta antes de la entrada en vigencia de la mencionada Ley, pues existía un sector que sostenía con fundamento que, a diferencia de lo que ocurría con las deudas cuya componente era el tributo, en la actualización de las multas impagas no debía regir la capitalización de intereses al 31 de diciembre de cada año. Ello porque en su parte pertinente, el artículo 181 del CT señala literalmente que las multas impagas "serán actualizadas aplicando el interés diario a que se refiere el artículo 33", sin mencionar que debe aplicarse también el procedimiento de cálculo que se desarrolla en los dos últimos párrafos del mencionado artículo 33 del CT que tratan sobre la capitalización. En todo caso, como decíamos, esta duda ha quedado aclarada a partir de la vigencia de la Ley No. 27335, cuya Primera Disposición Final y Transitoria señala que "Precisase que

para efecto de la devaluación de pagos indebidos o en exceso a que se refiere el artículo 38 del CT, así como para la actualización de las multas establecidas en su artículo 181, el procedimiento para el cálculo de los intereses incluye la capitalización puesta en el inciso b) del artículo 33 del citado Código* -las negritas son nuestras-³.

Finalmente, además de estas reglas básicas, existen en nuestro ordenamiento otras disposiciones de importancia que deben ser observadas al aplicar los intereses moratorios. De entre ellas, quisiéramos destacar la Resolución de Superintendencia No. 025-2000/SUNAT -vigente desde el 25 de febrero de 2000-, que establece el procedimiento de redondeo a ser utilizado para la determinación de las obligaciones tributarias a cargo de los deudores tributarios y de las que efectúa la SUNAT. De acuerdo con los incisos d) y e) del artículo 3 de esta Resolución de Superintendencia, al actualizar las deudas con intereses moratorios se deberá tomar en consideración lo siguiente: i) La TIM diaria se aplicará considerando 5 decimales; y, ii) La TIM acumulada se aplicará considerando 3 decimales -la TIM acumulada es la cifra que se obtiene de multiplicar la TIM diaria por el número de días que forman el período impago-. El mismo artículo contiene las sencillas reglas que debe seguir el procedimiento de redondeo para efectos de aplicar lo señalado en el presente párrafo y efectuar así los cortes en 5 y 3 decimales.

La importancia de la Resolución de Superintendencia No. 025-2000/SUNAT reside en que, hasta antes de su entrada en vigencia, no existía en nuestro ordenamiento norma alguna expedida por la SUNAT que indicase cuántos decimales debían considerarse al aplicar la TIM, ni cuál era el procedimiento para obtener dichos decimales. Bto provocaba no sólo que las montos finalmente abonados no sean exactos -generalmente en desmedro del deudor tributario-, sino que además conciermos casos puntuales en que tal incertidumbre generó que el Tribunal Fiscal declare inadmisibles demandas contencioso-administrativas por la supuesta insuficiencia de la carta fianza otorgada en garantía de las deudas impugnadas.

Elo ocurrió en los casos resueltos por las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nos. 663-3-98 y 664-3-98, las cuales declararon inadmisibles las demandas contencioso-administrativas interpuestas por el mismo deudor contra las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nos. 026-3-98 y 027-3-98, respectivamente, por la supuesta insuficiencia de las cartas fianza otorgadas en garantía de las deudas impugnadas. Cabe anotar que en estos casos el Tribunal Fiscal, sin sustento legal alguno, consideró que las fianzas otorgadas por el deudor tributario eran insuficientes al comparar los montos afianzados con las liquidaciones de deuda que efectuó la SUNAT, ello sin perjuicio de advertir que las diferencias entre ambas cantidades eran mínimas y el exceso no afianzado representaba un monto irrisorio con relación a la cuantía de la deuda impugnada⁴. En todo caso, entendemos que la entrada en vigencia de la Resolución de Superintendencia No. 025-2000/SUNAT desterrará por completo fallos del Tribunal Fiscal que tengan el tenor de los que hemos citado.

2. ALGUNAS CONSIDERACIONES SOBRE EL DISEÑO EN EL CT DE LOS INTERESES MORATORIOS POR EL PAGO EXTEMPORÁNEO DE LA DEUDA TRIBUTARIA

El interés que se devenga por la demora en el pago de una deuda, es una institución que encuentra sus raíces en el derecho común y no en el derecho tributario. Así, la figura del interés moratorio es definida en nuestro ordenamiento por el Código Civil, que recogiendo la clasificación doctrinal que distingue a los tipos de interés según la función que tengan, establece en su artículo 1242 que: "El interés es compensatorio cuando constituye la contraprestación por el uso del dinero o de cualquier otro bien. Es moratorio cuando tiene por finalidad indemnizar la mora en el pago" -las negritas son nuestras-.

Al respecto, OSTERLING PARODI y CASTILLO FREYRE señalan que, en contraposición a los intereses compensatorios que tienen por función otorgar un beneficio o lucro al capital invertido o transferido, los intereses moratorios se devengan -de haber-

3. Pese a que como mencionamos, la aplicación de la capitalización de intereses en la actualización de las multas no presenta duda alguna a partir de la vigencia de la ley No. 27335, no podemos dejar de indicar que la utilización de la fórmula "Preobase" por la referida Ley -expresión que siempre denota un cuestionable carácter retroactivo- ha generado algunas reacciones oscuras. Al respecto, recomendamos ver el trabajo de Luis APARICIO VALDEZ titulado "Preobases" perjudicial: Capitalización de intereses moratorios sobre las multas, reproducida en el Informativo Legal No. 950 de la Cámara de Comercio de Lima, de fecha 20 de setiembre de 2000.

4. Para una revisión exhaustiva de los casos citados, recomendamos revisar: URI AREVALO, Rocio y LOPEZ ESPINOZA, Leonilda. La demanda contencioso-administrativa contra resoluciones del Tribunal Fiscal. En: Revista Estudios Privados, No. 4, Lima, 1999, pp. 114-115. Dichos autores critican únicamente que, en estos dos casos, el Tribunal Fiscal se guó únicamente por la determinación de la deuda efectuada por uno de los partes -la SUNAT-, sin haber tratado de dicho liquidación al deudor tributario, sin efectuar él mismo su propio cálculo y, lo que resulta más grave aún, sin otorgar al deudor tributario un plazo para subsanar la insuficiencia que motivó la inadmisibilidad de las demandas contencioso-administrativas. Asimismo, en este extremo se puede revisar: HERNÁNDEZ BERRAQUEL, Luis. La desprotección del deudor tributario (II) en el Diario Gestión del 9 de diciembre de 1998.

se pactado -debido al retraso doloso o culposo en el cumplimiento de la obligación por parte del deudor, y a la constitución en mora de este último⁵. La expuesto también recoge típicamente la clasificación de los intereses por la fuente que los origine, siendo convencionales o legales según que la obligación de pagarlos surja de la voluntad de las partes o en virtud de una norma jurídica, respectivamente. Tanto los intereses compensatorios como los moratorios pueden ser convencionales o legales.

Pese a que los caracteres específicos del derecho tributario exigen mucha cautela al trasladar a su campo los reseñados conceptos de derecho común, es posible encontrar ciertas semejanzas sustanciales entre los intereses por la demora en el pago que se aplican en ambas ramas del ordenamiento. En este orden de ideas, podríamos decir que partiendo de las clasificaciones civilistas expuestas en el párrafo precedente, el interés por la demora en el pago de la deuda tributaria es por excelencia, legal por su fuente y moratorio por su finalidad.

El carácter legal de los referidos intereses es evidente, en tanto los principios y peculiaridades que rigen la obligación tributaria determinan que en el ámbito fiscal sólo se puedan producir los denominados intereses legales⁶. De otro lado, el cariz moratorio -en el sentido indemnizatorio que les otorga el Código Civil- de los intereses por la demora en el pago de la deuda tributaria es ampliamente reconocido, señalándose a tal efecto que la razón histórica y el fundamento jurídico de dichos intereses obligan a aplicarlos sólo para compensar el costo financiero que le supone a la administración tributaria dejar de disponer de las cantidades debidas y no ingresadas dentro de un plazo⁷.

Desde esta perspectiva, al disponer la aplicación de un interés moratorio por el pago extemporáneo de la deuda tributaria, el CT busca en teoría únicamente resarcir al acreedor tributario, estable-

ciendo que la retención por parte de un deudor de un capital que ya no le pertenece a él sino al fisco, genera que cuando dicha suma sea abonada se actualice con intereses moratorios, que compensarán los perjuicios causados a la administración por la demora en el pago de la deuda tributaria.

De otro lado, los conceptos expuestos en los párrafos precedentes resultan de singular relevancia, pues suelen ser utilizados para distinguir entre dos figuras que no siempre se diferencian claramente, como lo son los intereses moratorios por el pago extemporáneo de la deuda tributaria -que sólo buscan compensar y reparar- y las sanciones tributarias de carácter pecuniario -que básicamente se orientan a castigar y disuadir⁸.

En principio, podríamos afirmar que el CT parece respetar -al menos formalmente- esta última idea, estableciendo la aplicación de intereses por la demora en el pago de la deuda tributaria con una finalidad meramente resarcitoria y no sancionadora. Ello se podría entender, como bien hace notar Humberto MEDRANO CORNEJO, interpretando sistemáticamente las disposiciones del CT, pues los intereses moratorios son regulados en el Libro Primero de dicha norma (que trata sobre la obligación tributaria) y no en su Libro Cuarto (que trata sobre las infracciones, sanciones y delitos)⁹. Por lo demás, el propio Tribunal Fiscal reconoce que los intereses moratorios que regula el CT tienen naturaleza indemnizatoria o resarcitoria y que, en tal sentido, no son sanciones¹⁰.

Sin embargo, tenemos la impresión de que el diseño en el CT de los intereses moratorios por el pago extemporáneo de la deuda tributaria los aleja ligeramente de su teórica función indemnizatoria, ya que la forma en que se aplican los ha venido a dotar de ciertos caracteres disuasivos que finalmente los asemejan a los correctivos de tipo sancionador que prevén los ordenamientos para coartar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

5. OSTERLING PARODI Felipe y CASTELLO FREYRE, Martín. Tratado de las obligaciones. Segunda Parte - Tomo V. Biblioteca PARA LEER EL CÓDIGO CIVIL, VOL. XVI. Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Lima, 1996, p. 282.

6. LÓPEZ MARTÍNEZ, Juan. Régimen jurídico de los llamados "intereses moratorios" en materia tributaria (Un análisis de su ubicación dogmática en el seno de la deuda tributaria). Civitas. Madrid, 1994, p. 37.

7. *Ibid.* p. 134.

8. Cabe señalar que hoy autores que inclusive enfatizan conceptualmente a los intereses moratorios por el pago extemporáneo de la deuda tributaria como sanciones. Así, por ejemplo, Ramón VALDÉS COSTA, en su estricta clasificación jurídica de los ingresos públicos, clasifica a las sanciones de acuerdo con su fundamento, en indemnizatorias y punitivas, ubicando como un tipo de sanción indemnizatoria a los intereses, que como una obligación tributaria accesoria a la principal, se devengan en todo pago efectuado fuera del plazo previsto. No obstante ello, debemos señalar que dicho autor también enfatiza en que dichos intereses tienen carácter exclusivamente resarcitorio, lo que las diferencia de las sanciones punitivas. Al respecto, ver: VALDÉS COSTA, Ramón. Curso de Derecho Tributario, 2ª. Ed. Editorial Depalma. Buenos Aires, 1994, pp. 10-20.

9. MEDRANO CORNEJO, Humberto. Consideraciones sobre recargos e intereses en el Código Tributario. En: Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario, Vol. No. 7. Instituto Peruano de Derecho Tributario. Lima, 1984, p. 30.

10. Con este tenor, tenemos, por ejemplo, la Resolución del Tribunal Fiscal No. 17390 y la reciente Resolución No. 819-3-99 del mismo Tribunal.

A este respecto, es pertinente recordar que para afirmar que los intereses moratorios en materia tributaria tienen única o principalmente fines indemnizatorios, ellos sólo deberían incidir en compensar los perjuicios causados al Estado por no haberse proporcionado el ingreso tributario cuando tenía previsto recaudarlo. Pese a ello, el diseño de los intereses moratorios en el CT parece ir más allá de lo señalado, pues si bien es claro que por una parte dichos intereses buscan indemnizar al acreedor tributario por el cumplimiento impuntual del deudor, también consideramos que ellos incorporan un castigo excesivo sobre el patrimonio de este último.

Así, sin perjuicio de apuntar que las TIM vigentes resultan ser elevadas -lo que puede ser hasta cierto punto razonable¹¹-, encontramos una muestra evidente de que los intereses moratorios en nuestro medio están dotados de cierto carácter sancionador en que dichos intereses sean muy superiores a los intereses que abona la administración al devolver a los contribuyentes pagos realizados indebidamente o en exceso. En nuestra opinión, ello no sólo expresa una injustificada desigualdad en el trato que se le da a la administración y al contribuyente, sino también autoriza a sostener que la diferencia existente entre los intereses moratorios y los intereses por devolución refleja una reacción de tipo sancionador por parte del ordenamiento. En efecto, si por finos de que el perjuicio causado por la demora en el pago de una deuda es el mismo sin importar quien sea el acreedor -la administración o el contribuyente-, el monto de los intereses moratorios debería ser idéntico al de los intereses que abona la administración al devolver pagos indebidos o en exceso. Como anotamos, ello no ocurre en nuestro ordenamiento, que al establecer tasas mayores para los intereses moratorios parece estar incorporando una sanción adicional a la indemnización¹².

Otro rasgo puntivo de los intereses moratorios lo encontramos en la forma de aplicación que de ellos prevé el CT. Como hemos indicado, la regla gene-

ral en materia de aplicación de intereses moratorios indica que el interés diario acumulado al 31 de diciembre de cada año debe agregarse al tributo o multa impagos, constituyendo la nueva base para el cálculo de los intereses diarios del año siguiente. Esta capitalización de intereses -conocida con el nombre de anatocismo- aumenta en forma considerable la cuantía de la deuda tributaria, pues la base de cálculo de los intereses crece significativamente al producirse la capitalización al cierre del ejercicio.

Abordando el problema desde la óptica del derecho civil, OSTERUNG PARODI y CASTILLO FREYRE¹³ señalan que la capitalización de intereses -entendiéndose por tal a la adición de los intereses al capital, de suerte que en el siguiente período los intereses generan, junto con el capital, nuevos intereses- es uno de los temas que suele generar mayor polémica y discusión. Agregan dichos autores que, tal como ocurre en nuestro sistema con los artículos 1249 y 1250 del Código Civil, en la legislación univocal es frecuente encontrar prohibiciones -relativas o absolutas- sobre la capitalización de intereses. Las razones esgrimidas por la doctrina civil son, sintéticamente, que el deudor que necesita dinero con urgencia se ve obligado a aceptar todas las condiciones que se le impongan, esperando poder cumplirlas y sin conocer realmente los ruinosos efectos del anatocismo, que dobla la deuda en un corto plazo. Adicionalmente, se señala que si éste es pactado anticipadamente, constituye un medio que tiene el acreedor para sorprender a los deudores y obligarlos a la entrega de dinero por anticipado¹⁴.

Pues bien, pese a sus nocivos efectos sobre el patrimonio del deudor, el CT consagra la capitalización de intereses en la aplicación de intereses moratorios por el pago extemporáneo de la deuda tributaria. Dicha regla suele ser criticada por un sector de la doctrina tributaria y, principalmente, por los gremios que agrupan a los empresarios en nuestro país¹⁵.

11 El monto elevado de las TIM se justifica en gran parte porque se busca que a los contribuyentes les sea más gravoso incumplir con una obligación tributaria que con cualquier otra obligación, así como evitar que el dinero que se puede aplicar en cancelar una deuda tributaria tenga otro destino que pueda rendirle al obligado resultados financieros más favorables, como podría ser un depósito bancario por el que se percibe un dho interés. No obstante ello, también es claro que el monto de las TIM califica de injusticia en la medida que los intereses cobrados excedan considerablemente del previsto costo financiero que le supondrá al tesoro el cobro atrasado de la deuda tributaria.

12 Para una completa revisión de los argumentos a favor y en contra de una similar desigualdad de trato prevista por la legislación española, recomendamos ver: JÓSE MARTÍNEZ, Juan, Op.cit., pp. 142-177.

13 OSTERUNG PARODI Felipe y CASTILLO FREYRE, María, Tratado de las obligaciones. Segunda Parte - Tomo VI. Biblioteca PARA LEER EL CÓDIGO CIVIL, VOL. XVI, Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú: Lima, 1996, pp. 247-257.

14 Sin perjuicio de lo expuesto, también debemos indicar que hay algunos autores que en una posición contraria, propician la abrogación de las limitaciones o condiciones que la ley establece al anatocismo. Sobre este punto, ver: *Ibid*, pp. 257-258.

15 Por ejemplo, con ocasión de las recientes modificaciones operadas en el CT, la Cámara de Comercio de Lima, una vez más propuso eliminar la capitalización de intereses al 31 de diciembre de cada año, argumentando que dicho sistema actualiza artificialmente la deuda tributaria y en ciertos casos la convierte en exorbitante e imposible de pagar. Según se relata en el Informativo Legal No. 945 de la Cámara de Comercio de Lima, de fecha 16 de agosto de 2000, la propuesta fue admitida por la Comisión de Economía del Congreso, pero finalmente fue desestimada.

Son tan evidentes los fundamentos de dichas críticas que consideramos innecesario reseñarlos. No obstante, quisiéramos destacar una pertinente observación efectuada a este respecto por César TALLEDO MAZÚ, quien apunta que en el cálculo de intereses moratorios opera no sólo una sino más bien una doble capitalización de intereses, pues además de la capitalización anual que dispone el CT, debe tomarse en cuenta que, como señalamos con anterioridad, la TIM es fijada en función de la tasa ociosa del mercado que publicó la SBS, la cual ya considera una capitalización diaria de la tasa nominal¹⁴.

En adición a lo expuesto, un ejemplo podría ayudar a apreciar gráficamente el efecto que tiene la capitalización de intereses sobre la deuda tributaria original. Imaginemos que el día 1 de octubre de 2000 la empresa "X" fue fiscalizada por la SUNAT, que detectó una deuda ascendente a \$/30.000.00 por concepto del Impuesto General a las Ventas (IGV) e Impuesto de Promoción Municipal (IPM) correspondientes al mes de julio de 1996, habiéndose producido las fechas de vencimiento para el pago de ambas deudas el 15 de agosto de 1996. Si el día 15 de octubre de 2000 la empresa "X" abonó los tributos adeudados de conformidad con las disposiciones del CT, debió cancelar la suma de \$/81.557.00.

Por el contrario, si al actualizar dicha deuda original no se hubiera aplicado la capitalización de intereses que establece el CT, el monto abonado por la empresa "X" debió ascender únicamente a \$/63.482.00. Como se aprecia en el ejemplo, la diferencia producida por la capitalización de intereses al actualizar la deuda tributaria asciende a \$/18.075.00, que representa un nada despreciable 60,25% del monto del tributo original. Evidentemente, dicha capitalización tendrá efectos más nocivos en la medida que transcurra un mayor tiempo entre la fecha de vencimiento para el pago de la

obligación tributaria y la fecha en que posteriormente se cancela la deuda.

En resumen, no creemos dejarnos de la realidad al sostener que el diseño que plantea el CT respecto de los intereses moratorios por el pago extemporáneo de la deuda tributaria, los aleja en cierta medida de su función meramente indemnizatoria, dándoles ribetes propios de la que son correctivos de orden sancionador¹⁵.

Finalmente, debemos apuntar que alimentan esta teoría otras disposiciones existentes en nuestro ordenamiento que castigan aún más al deudor cuando se trata de abonar intereses moratorios. Tal es el caso del inciso c) del artículo 44 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por el Decreto Supremo No. 054-99-EF, que colocando en la misma categoría a los intereses moratorios en materia tributaria y a los sanciones previstas en nuestro ordenamiento, prohíbe la deducción de los referidos intereses para determinar la renta imponible de tercera categoría. De otro lado, en un sentido también perjudicial para el deudor tributario, tenemos el artículo 31 del CT, que como regla general obliga a imputar los pagos parciales de la deuda tributaria en primer lugar a los intereses moratorios y luego al tributo o multa. Sobre esta última disposición, cabe destacar que a diferencia de lo que establece el CT, existen legislaciones que buscan favorecer al deudor tributario con la eliminación o limitación del devengo de intereses o recargos, para lo cual posibilitan imputar los pagos parciales al tributo omitido antes que a los intereses generados por dicho tributo¹⁶.

3. DEMORA EN LA RESOLUCIÓN DE EXPEDIENTES TRIBUTARIOS Y DEVENGO DE INTERESES MORATORIOS

3.1 ¿Se aplican los intereses moratorios a todo pago extemporáneo de una deuda tributaria?: de cómo nuestro ordenamiento evita en ciertos su-

14 TALLEDO MAZÚ, César. Qué pasa con el Código Tributario. En: Cuadernos Tributarios, No. 25. Asociación Fiscal Internacional (FAI) Grupo Peruano. Lima, 2000, p. 129.

15 Cabe notar que esta tendencia a equiparar a los intereses por demora su naturaleza de instrumento técnico que busca conseguir la neutralidad financiera, para convertirlas en una suerte de instrumento sancionador utilizado en la lucha contra el fraude fiscal, no parece ser patrimonio exclusivo de nuestro ordenamiento. Así, por ejemplo, haciendo la salvedad de las múltiples diferencias existentes entre la legislación peruana y la española sobre esta materia, PONI MESTRE, citado por LÓPEZ MARTÍNEZ, se refiere a la legislación española señalando que: "la naturaleza del interés de demora es de carácter sancionador o indemnizatorio, inspirado en el espíritu civilístico de la mora, carácter que prefiere inspirar a la legislación tributaria más reciente, un tanto actualizado por otras represas del fraude, hasta el punto de presentarse al cívico jurista predominantemente elaborado al efecto así como de la disciplina más actualizada, para imputársela, forzada y oficialmente, siendo sancionador". En el mismo sentido, LÓPEZ MARTÍNEZ acota con respecto a la legislación española que: "De todo cuanto antecede debemos concluir que la naturaleza jurídica de los intereses tributarios los artículo como una obligación ex lege, de carácter público-prestacional y de contenido patrimonial, que se configura como accesorio y dependiente de la obligación principal, aunque con un régimen jurídico autónomo, y que lege dato presenta un componente sancionador propio del carácter compensatorio inherente a la institución objeto de estudio". LÓPEZ MARTÍNEZ, Juan, Op.cit., pp. 22-23 y 193.

16 Ello ocurre en el derecho uruguayo, en que por ley aplicable sólo a la Dirección General Impositiva, se estableció que los pagos "serán imputados en primer término a la cancelación de la deuda por impuestos", lo que constituye un régimen más favorable para el contribuyente y que se aparta de la solución del derecho privado. Sobre este punto, ver: VALDÉS COSTA, Ramón, Op.cit., p.342.

puestos que los deudores carguen injustamente con la responsabilidad de la administración

Puestos de manifiesto algunos de los rasgos punitivos con que cuentan los intereses moratorios por el pago extemporáneo de la deuda tributaria en nuestro ordenamiento, es razonable pensar que ello aparea que dichos intereses no se apliquen cuando no exista causa para castigar al deudor tributario. En otras palabras, si por alguna razón el deudor tributario paga su deuda con un retraso que no le es imputable, no habría motivo para perjudicarlo obligándole a abonar el monto de dicha deuda actualizado con intereses moratorios.

Este criterio ha sido recogido en cierta forma por el artículo 170 del CT, que establece la inaplicación de intereses y sanciones en caso hubiera existido duda razonable al interpretar la norma o duplicidad de criterio al aplicarla. Como ya hemos manifestado en otro sede¹⁹ y haciendo referencia exclusiva a los intereses, a través de esta disposición el CT parece reconocer que dado que los intereses moratorios –aun cuando, como hemos visto, no buscan en principio castigar al deudor tributario– tienen cierto carácter sancionador y finalmente perjudican severamente al administrado, su aplicación debe atender en determinada medida a la conducta del contribuyente. En tal sentido, el cuerpo sustantivo se adhiere a lo expuesto por diversa normativa, jurisprudencia y doctrina fiscales, que amparándose fundamentalmente en el principio de seguridad jurídica, convienen en excluir la aplicación de intereses y sanciones cuando el incumplimiento no se debe a un actor doloso y/o negligente del administrado o ha sido provocado por la propia administración.

Cabe anotar que el mencionado criterio de inaplicación fue inicialmente recogido en nuestro ordenamiento por la jurisprudencia. En tal sentido, por ejemplo, encontramos las Resoluciones del Tri-

bunal Fiscal Nos. 9046 del 5 de febrero de 1974 y 11788 del 6 de agosto de 1976, en los que el Tribunal consideró que al existir problemas de interpretación en las normas aplicables y aun cuando por norma o resolución posterior se interpretara dichas normas de forma tal que se estableciera la existencia de la obligación tributaria, no procedía el cobro de intereses ni de sanciones. A la fecha en que se expidieron ambas Resoluciones se encontraba vigente el Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N° 263-H, que no contenía disposición alguna consagrando la inaplicación de intereses y sanciones por existir dudas en la interpretación de las normas.

Posteriormente, este criterio fue recogido por la normativa en forma parcial con la promulgación del Decreto Ley No. 21936. A partir de ese instante, la regla de inaplicación fue incluida en los cuerpos sustantivos con diversas modificaciones y sustituciones, hasta convertirse en el artículo 170 del Código Tributario aprobado por el Decreto Ley No. 25859, numeración que se mantiene hasta nuestros días en el CT²⁰.

Pese a algunos aspectos negativos que ha traído consigo la forma en que el CT consagra la mencionada inaplicación de intereses y sanciones²¹, lo que pretendemos en este punto es poner de manifiesto que existe una disposición en nuestro ordenamiento que reconoce que no se deben computar intereses moratorios por el pago extemporáneo de la deuda tributaria, cuando dicho pago extemporáneo se ha producido en gran parte por culpa de la administración, que no expidió en su momento una norma clara o aplicó la norma con distintos criterios. A su vez, esta consagración normativa genera una interrogante posterior, referido a si los casos previstos en el artículo 170 del CT son los únicos en los cuales no se debe producir el devengo de intereses moratorios.

19. LUI AREVALO, Rocio y VARGAS LEON, Ivis. El IGV por servicios del exterior: a propósito de un pronunciamiento del Tribunal Fiscal. En: *Diálogo con la Jurisprudencia*, Año 5, No. 13, Gaceta Jurídica: Lima, 1999, pp. 101-108.

20. Es así que a la fecha, el artículo 170 del CT señala que: "No procede la aplicación de intereses ni sanciones cuando: (...) Como producto de la interpretación equivocado de una norma, no se hubiese pagado monto alguno por concepto de la deuda tributaria relacionada con dicha interpretación hasta la promulgación de la misma, y siempre que la norma destacada señale expresamente relación con dicha interpretación y sanciones que no procede aplicar son aquellas divergentes desde el día que es de aplicación el presente numeral. Los intereses y sanciones que no procede aplicar son aquellas divergentes desde el día siguiente del vencimiento o de la comisión de la infracción hasta los cinco días hábiles siguientes a la publicación de la autorización en el Diario Oficial "El Peruano". A tal efecto, la autorización podrá realizarse mediante Ley o norma de rango similar. Decreto Supremo referenciado por el Ministro de Economía y Finanzas. Resolución de Superintendencia o norma de rango similar o Resolución del Tribunal Fiscal o que señalen el Artículo 154°3. La Administración Tributaria haya tenido duplicidad de criterio en la aplicación de la norma y solo respecto de las hechas producidas, mientras el criterio anterior estuvo vigente".

21. En nuestra opinión, el único aspecto positivo de la forma en que el CT consagra la inaplicación de intereses y sanciones radica en que, regulada en una norma jurídica, dicha regla constituye un mandato expreso de cumplimiento obligatorio para quien resuelve un caso concreto. Por el contrario, los aspectos negativos de la recepción normativa de tal regla, residen en el excesivo reglamentarismo del artículo 170 del CT en cuanto a la configuración de los supuestos de duda razonable y en que la recepción normativa de los supuestos en que no procede aplicar intereses y sanciones ha sido incompleta, ya que ha dejado de lado otras situaciones respecto de las cuales también se debió prever expresamente dicha inaplicación. Para un mayor desarrollo, se puede ver: LUI AREVALO, Rocio y VARGAS LEON, Ivis. *Op.cit.*, pp. 118-124.

3.2 ¿Se justifica la aplicación de intereses moratorios por el período en que los entes competentes exceden los plazos previstos para resolver los expedientes tributarios?

En nuestra opinión, existe un caso no previsto por el CT -por cierto, bastante más evidente que los regulados en el artículo 170 de dicho cuerpo legal- en el que no se justifica bajo ningún concepto que se devenguen intereses moratorios por una parte del período que transcurre desde la fecha del vencimiento de la obligación tributaria hasta que se hace efectivo su pago, que es aquel supuesto en el cual la deuda tributaria se cancela con un mayor atraso por la demora de los órganos correspondientes al resolver los expedientes a su cargo.

De conformidad con las disposiciones pertinentes del CT, una vez que la administración le notifica al deudor tributario por las conductas pertinentes -Resolución de Determinación, Resolución de Multa o, eventualmente, Orden de Pago- que tiene una deuda, éste tiene expedito el derecho para impugnarla. Interpuesto el recurso correspondiente, el ente competente de la administración tributaria cuenta con un plazo para expedir su resolución. Salvo en el caso de las excepcionales procedimientos de única y triple instancia administrativa, dicha resolución de primera instancia puede ser apelada por el deudor tributario ante el Tribunal Fiscal, que también cuenta con un plazo previsto normativamente para resolver el expediente. Luego, contra lo resuelto por el Tribunal Fiscal aun cabe la posibilidad de interponer una demanda contencioso-administrativa ante el Poder Judicial, fase en la cual se lleva a cabo un proceso de doble instancia en la Corte Suprema de Justicia de la República²².

Pues bien, durante el desarrollo de todo el procedimiento contencioso tributario descrito y del posterior proceso judicial ante la Corte Suprema de Justicia de la República, las instancias pertinentes incumplen sistemáticamente con los plazos establecidos normativamente para resolver los expedientes. Asimismo, cabe anotar que tampoco se suelen respetar los plazos con los que cuenta cada una de las instancias involucradas para trasladar el expediente a la que le toca resolver cuando se ha interpuesto un medio impugnatorio. De la misma manera, existen situaciones específicas en que la

resolución final del expediente demora más todavía porque las entidades correspondientes no realizan determinados actos que son necesarios para que se inicie el cómputo de los plazos previstos en el CT. Tal es el caso, por ejemplo, de las continuas demoras en que incurre la administración para notificar sus resoluciones y de los largos períodos que en ocasiones transcurren antes de que la Sala competente de la Corte Suprema declare la admisibilidad de las demandas contencioso-administrativas. Como se aprecia, todos los supuestos indicados en el presente párrafo tienen como característica en común que escapan por completo de la esfera de control de los deudores tributarios, que ven ilegalmente aplazada la resolución de su controversia por hechos que son de entera responsabilidad de las instancias de resolución correspondientes.

En tal sentido, la práctica muestra que la duración del procedimiento contencioso tributario y su ulterior fase judicial excede largamente del tiempo en que, de conformidad con lo dispuesto por las disposiciones vigentes, debe resolverse la cuestión planteada por el deudor tributario. A tal efecto, de acuerdo con dichas disposiciones, el caso típico de un procedimiento contencioso tributario de doble instancia administrativa como el que comentamos líneas atrás, que concluye finalmente en segunda instancia en la Corte Suprema de Justicia, debería tener una duración máxima de aproximadamente dos años -considerando que, dentro del plazo que le flanquean las normas, el deudor se hubiera tomado un tiempo prudente y razonable para interponer cada uno de sus recursos-.

El problema radica en que una vez resuelto en última instancia el expediente en contra del deudor tributario, en muchas ocasiones éste se ve obligado injustamente a cancelar descamunales sumas, cuyo excesivo monto obedece en gran parte a que la deuda original ha sido actualizada con intereses moratorios que se calculan inclusive por el período en que los entes correspondientes se han excedido de los plazos previstos normativamente para resolver la controversia y cumplir con otros actos que a tal efecto prevé nuestro ordenamiento.

Un ejemplo podría demostrar esta hipótesis. Asumamos que durante el ejercicio 1995 la empresa "Z" obtuvo un ingreso "I" que a su criterio no esta-

22. Cabe indicar que el CT no reconoce expresamente la posibilidad de interponer un recurso de apelación contra la sentencia de la Corte Suprema que resuelve en primera instancia judicial una demanda contencioso-administrativa. Sin embargo, la interposición de dicho recurso es perfectamente posible al amparo del principio de instancia plural, consagrado en la Constitución de 1993 y desarrollado por la Ley Orgánica del Poder Judicial y el Código Procesal Civil. Eno es tan evidente en la actualidad, que hasta donde conocemos en la práctica no se presenta objeción alguna a la interposición de la mencionada apelación. Para un mayor desarrollo, véase: LIL AREVALO, Roda y LOPFR ESPINOZA, Leonardo, *Op.cit.*, pp. 138-139.

ba afecta al impuesto a la Renta (IR) y que el plazo para abonar el pago de regularización del IR de 1995 venció el 1 de abril de 1996. Siguiendo su criterio, para determinar y abonar su IR del ejercicio de 1995, la empresa "Z" no incluyó el ingreso "I". El 16 de diciembre de 1996, la empresa "Z" fue notificada con la Resolución de Determinación No. "1" que puso en cobranza S/. 50.000,00 por una supuesta omisión al pago del IR de 1995, generado en la obtención del ingreso "I". El 2 de enero de 1997, la empresa "Z", haciendo uso del legítimo derecho que le confieren las normas tributarias, interpuso un recurso de reclamación contra la Resolución de Determinación No. "1", dando inicio a un procedimiento contencioso tributario que atravesará por todas las fases que hemos detallado en el supuesto típico al que aludimos anteriormente -reclamación ante la SUNAT, apelación ante el Tribunal Fiscal y dos instancias adicionales ante el Poder Judicial-.

Luego, pensamos que el caso es complejo y el expediente voluminoso, supuestos en los cuales la práctica nos dice que la resolución final de la controversia se obtendrá con severo atraso, transgiriéndose reiteradamente en todas las instancias las plazas previstas por la normativa. Entonces, digamos que la resolución final de la controversia es expedida en última instancia por la Corte Suprema el 2 de enero de 2002, luego de 5 años de presentado el recurso de reclamación contra la Resolución de Determinación No. "1" -período que, reiteramos, no resulta en lo absoluto exagerado según lo que se observa en la práctica-.

En el ejemplo propuesto, si la resolución final de la Sala competente de la Corte Suprema desestima la pretensión de la empresa "Z", dicho contribuyente se verá obligado a cancelar el 2 de enero de 2002 -siempre que la normativa vigente no varíe hasta dicha fecha- una cifra cercana a los S/. 197.000,00, incrementándose la deuda original en un 294%.

Por el contrario, si el expediente hubiera sido resuelto por cada una de las instancias correspondientes en el límite de los plazos que prevé la normativa -en el que también consideramos que cada instancia se hubiera tomado el tiempo máximo que le permite la ley para realizar determinados actos, tales como notificar sus resoluciones o elevar el expediente a la instancia que le toca resolver- y, en tal sentido, hubiera tenido la ya aludida duración aproximada de dos años, la suma que habría tenido que abonar la empresa "Z" al finalizar el procedimiento sería cercana a los S/. 97.000,00, que re-

presenta un aumento aproximado de 94% en relación con el monto originalmente adeudado. Como se aprecia claramente en nuestro ejemplo, las demoras en que han incurrido los órganos encargados de resolver han generado un incremento de la deuda -de casi el 200% de lo que realmente se debió pagar en circunstancias normales, es decir, en el caso en que se hubiera resuelto el expediente tributario dentro de los plazos establecidos normativamente-.

No encontramos sustento de ningún tipo a esta aplicación de intereses moratorios por el tiempo que adicional e legalmente se toman los órganos encargados de resolver los expedientes tributarios. Por lo demás, consideramos que esta situación viola flagrantemente el derecho de propiedad, además de atentar contra la seguridad jurídica y contra la propia lógica de la aplicación de estos medios resarcitorios que son los intereses moratorios.

Lo primero, porque el deudor tributario se ve obligado a abonar sumas que adeuda en virtud de hechos que le son ajenos, viéndose despojado del derecho de propiedad sobre su dinero por causa de actos legales cometidos por terceros, sobre los cuales no tiene control alguno.

En esta misma línea, si atendemos a que la seguridad jurídica -reconocida como derecho natural e imprescriptible del hombre por la Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano-, exige la confiabilidad y certeza del sistema jurídico, así como el desierro de la arbitrariedad de éste, teniendo como expresión práctica la previsibilidad de la actuación estatal²³, es también evidente que dicha garantía es violentada con esta aplicación desmedida de intereses moratorios. Y es que el deudor tributario no conoce a ciencia cierta el monto total de la deuda que deberá abonar si su pretensión es rechazada -pretensión que se fundamenta en su legítimo derecho de reclamar-, por el sólo hecho de que está obligado a que su expediente sea resuelto cuando le alcance el tiempo a quien corresponda. De otro lado, debemos indicar que si, como hemos señalado, los intereses moratorios tienen en nuestro ordenamiento cierto carácter sancionador, carece de sentido castigar al deudor tributario incrementando su deuda con intereses que se devengan por períodos que transcurren por la carga de trabajo a, en algunos casos, por la propia negligencia de quién debe resolver, que son hechos que evidentemente escapan por completo de la esfera de control del contribuyente.

23 VILLEGAS, Héctor. El contenido de la seguridad jurídica. En: Xyl Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Tomo I. El principio de seguridad jurídica en la creación y aplicación del tributo. Instituto Peruano de Derecho Tributario, Lima, 1993.

Adicionalmente, cabe indicar que otra distorsión que arastra la situación expuesta está en el hecho que la inaplicación de la regla *solve et repete* -inaplicación consagrada como regla general por el CT al impugnar Resoluciones de Determinación o de Multa- se convierte en una lusión, ya que el deudor, para evitar que su deuda siga generando intereses moratorios y ante la incertidumbre de no conocer el límite de dicho devengo, opta a menudo por pagar parte o el íntegro de ella al impugnarla o durante el transcurso del procedimiento. En otras palabras, el *solve et repete*, en la práctica, se convierte en la regla y no, como debiera ser, en la excepción. Por otra parte, no está demás decir que la aplicación desmedida de intereses moratorios que comentamos abre la posibilidad de que las administraciones tributarias dilaten o sobandadas la resolución de las controversias, ejerciendo presión sobre el deudor tributario que se ve a menudo compelido a abonar una deuda tributaria cuyo nacimiento discute legítimamente.

Naturalmente, esta injusta situación también ha sido advertida desde hace mucho tiempo por diversos autores en nuestro medio. Así, Humberto MEDRANO CORNEJO²⁴ se refiere a este caso como una situación anómala, señalando que los intereses se deberían generar sólo hasta la fecha límite en que, conforme a ley, se debe emitir el pronunciamiento. Continúa este autor señalando que vencido tal plazo, debe cesar la generación de intereses porque a partir de allí, en realidad, es la administración la que se encuentra en mora y su propia lentitud no puede perjudicar al contribuyente. En este mismo extremo, MEDRANO relata un caso en que un contribuyente señaló ingeniosamente que habiéndose demorado la administración casi dos años en resolver su reclamación y después de expedida la resolución más de 6 meses en notificarsele, quienes deben abonar los intereses al Estado son los empleados que no tramitaron el expediente dentro del plazo establecido, amparándose en la disposición del Código Civil que señala que aquél que cause un daño a otro está obligado a indemnizarlo. Como era previsible, y pese a la razón que le asistía al contribuyente, el Tribunal Fiscal desestimó su petición.

Similares comentarios vierte Luis HERNÁNDEZ BERENGUEL, quien señala como una característica fundamental de todo procedimiento contencioso tributario en que se discute la existencia y el monto de una deuda tributaria, que frente al legítimo derecho de impugnar la deuda y obtener un pronun-

ciamiento que se ajuste a la ley y al derecho, el Estado conceda una protección adicional consistente en obligar al organismo o tribunal que debe resolver a que lo haga dentro de un determinado plazo, pues está en juego el patrimonio del supuesto deudor y porque la deuda aumenta día a día por la aplicación de intereses moratorios, no teniendo justificación alguna que -en caso de confirmación total o parcial de la existencia de la deuda y de su monto- la deuda aumente por incumplimiento de los plazos para resolver. Señala el mismo autor que lamentablemente, esta protección adicional e indispensable sólo existe en el papel, pues el Estado no ha provisto a quienes deben resolver de la infraestructura y personal suficientes para que puedan hacerlo dentro de los términos establecidos, habiéndose convertido en regla la inobservancia de las plazas para resolver²⁵.

Finalmente, en una línea también crítica pero ligeramente atenuada, César TALLEDO MAZÚ considera que es válido tanto que los deudores sostengan que no pueden verse perjudicados por la demora de la administración en resolver su impugnación, como que, por su parte, la administración señale que cuenta con serias dificultades para tramitar los expedientes dado su inmenso número y complejidad, no debiendo ello perjudicar al interés fiscal. Sin embargo, a continuación el referido autor indica que con frecuencia se constata que las demoras en la tramitación obedecen a que la administración insiste en darle a los expedientes un curso que no les corresponde, lo que causa que el órgano de resolución superior ordene que el expediente vuelva a la instancia inferior para la regularización del procedimiento. Señala el citado autor que en este tipo de situaciones repugna a la razón que corran intereses moratorios durante el período de la irregular tramitación o paralización del expediente, pues estos supuestos no se relacionan en lo absoluto con la carga procesal que sobreleva la administración²⁶.

4. A MODO DE CONCLUSIÓN

Para concluir, no podemos dejar de mencionar que nuestra normativa prevé mecanismos orientados a detener o paliar los efectos de la demora en que incurran los entes correspondientes al resolver los expedientes. Sin embargo, antes de desarrollarlos brevemente, debemos advertir que ellos no han sido incluidos en el análisis que hemos efectuado porque generalmente sólo otorgan soluciones par-

24 MEDRANO CORNEJO, Humberto. Op.cit., pp. 32-33.

25 HERNÁNDEZ BERENGUEL, Luis. La desprotección del deudor tributario (VI) en el Diario Gestión del 31 de marzo de 1999.

26 TALLEDO MAZÚ, César. Código Tributario: algo de lo mucho por hacer. En: Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario, Vol. No. 36, Instituto Peruano de Derecho Tributario, Lima, 2000, p. 14.

ciales al problema y en la práctica se suelen mostrar sumamente ineficaces.

Tal es el caso del recurso de apelación contra las resoluciones denegatorias fáciles que resuelven los recursos de reclamación, que sólo es aplicable en primera instancia administrativa y finalmente obliga al deudor tributario a dar por denegada su reclamación, generando que pierda una instancia en la que pudo haber obtenido un pronunciamiento favorable.

En cuanto al recurso de queja contra las entidades de la administración tributaria o el Tribunal Fiscal, debemos anotar que en la práctica el trámite que se le suele dar es engoroso, al punto que muchas veces la decisión que resuelve la queja se produce luego de que el expediente ha sido resuelto o, cuando se expide antes de dicho instante, resulta de difícil cumplimiento. A mayor abundamiento, a partir de lo señalado en un reciente fallo, hasta podríamos sostener que dicho recurso ha perdido toda eficacia como un medio para acelerar la resolución de los procedimientos tributarios.

En efecto, planteado un recurso de queja contra el Tribunal Fiscal por un contribuyente al que no se le había resuelto su apelación dentro del plazo de ley, se expidió la Resolución Ministerial No. 246-98-EF/10 del 12 de noviembre de 1998, que desestimó la queja señalando inexplicablemente que dicho plazo "(...) debe entenderse como una recomendación del legislador ...". Comentando esta Resolución Ministerial y luego de calificar el argumento reseñado como sorprendente, Luis HERNÁNDEZ BERENGUEL sostiene con razón que: "Si las quejas de los interesados van a seguir recibiendo respuestas como las contenidas en la Resolu-

ción Ministerial No. 246-98-EF/10 y si, por otro lado, el Estado no va a proporcionar la infraestructura material y el personal suficientes para que los organismos que deben resolver lo puedan hacer dentro de los plazos de ley, dejando así totalmente desprotegidos a los supuestos deudores tributarios, más transparente, -y más de acuerdo con nuestra realidad-, aunque más lamentable y contrario a la doctrina, sería derogar las normas del Código Tributario sobre plazos para resolver -y así no mantener normas imperativas que supuestamente protegen a los contribuyentes pero que en la práctica no se cumplen."²⁷

Además de todo lo expuesto, los medios analizados -así como cualquiera de los otros remedios que prevé nuestro ordenamiento, tales como la acción de cumplimiento-, de tener éxito, sólo conseguirían acelerar la tramitación del expediente, mas no impedirían el devengo de intereses moratorios por la demora en que incurren las instancias correspondientes al resolver los expedientes. En este orden de ideas, creemos que la única solución al problema descrito -que ya ha sido planteada en innumerables ocasiones- sigue siendo la incorporación de una disposición al CT en virtud de la cual los intereses moratorios no se devenguen por el período en que los órganos competentes se exceden al resolver los expedientes tributarios.

Sin perjuicio de ello, ante el estado actual de las cosas, no podemos dejar de mencionar que siempre que el deudor tributario se perjudique por el pago injustificado de intereses moratorios al que nos hemos referido, podrá iniciar la acción judicial pertinente en virtud del enriquecimiento sin causa que le ha proporcionado el Estado,

27 HERNÁNDEZ BERENGUEL, Luis. La desprotección del deudor tributario (V).