



**PROYECTO DE LEY QUE MODIFICA EL
TEXTO ÚNICO ORDENADO DEL CÓDIGO
TRIBUTARIO, APROBADO POR DECRETO
SUPREMO 133-2013-EF, Y DEL TEXTO ÚNICO
ORDENADO DE LA LEY QUE REGULA EL
PROCESO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO,
APROBADO POR DECRETO SUPREMO 011-
2019-JUS**

El Grupo Parlamentario **ALIANZA PARA EL PROGRESO** a iniciativa del Congresista de la República **EDUARDO SALHUANA CAVIDES**, en ejercicio del derecho de iniciativa legislativa que le confiere el artículo 107 de la Constitución Política del Perú, y de conformidad con los artículos 75 y 76 del Reglamento del Congreso de la República, proponen el siguiente **PROYECTO DE LEY**:

FÓRMULA LEGAL

**LEY QUE MODIFICA EL TEXTO ÚNICO ORDENADO DEL CÓDIGO
TRIBUTARIO, APROBADO POR DECRETO SUPREMO 133-2013-EF, Y DEL
TEXTO ÚNICO ORDENADO DE LA LEY QUE REGULA EL PROCESO
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, APROBADO POR DECRETO SUPREMO
011-2019-JUS**

Artículo 1. Objeto

La presente ley tiene por objeto modificar disposiciones del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo 133-2013-EF, en lo que respecta al procedimiento contencioso tributario, y otras disposiciones.

Artículo 2. Definición

Para efecto de la presente ley, se entiende por Código Tributario al aprobado por el Decreto Legislativo 816, cuyo Texto Único Ordenado ha sido aprobado por Decreto Supremo 133-2013-EF.

Artículo 3. Modificación del cuarto párrafo y siguientes del artículo 33, del artículo 157 y del artículo 158 del Código Tributario

“Artículo 33.- Intereses moratorios

[...]

La aplicación de los intereses moratorios se suspenderá a partir del vencimiento de los plazos máximos establecidos en los Artículos 142, 150, 152 y **156** hasta la emisión de la resolución que culmine el procedimiento de reclamación ante la Administración Tributaria o de apelación ante el Tribunal Fiscal **o la emisión de resolución de cumplimiento por la Administración Tributaria**, siempre y cuando el vencimiento del plazo sin que se haya resuelto la reclamación o apelación **o emitido la resolución de cumplimiento** fuera por causa imputable a dichos órganos resolutores.

Durante el periodo de suspensión la deuda será actualizada en función del Índice de Precios al Consumidor.

Las dilaciones en el procedimiento por causa imputable al deudor no se tendrán en cuenta a efectos de la suspensión de los intereses moratorios.

La suspensión de intereses también será aplicable durante la tramitación de la demanda contencioso-administrativa. Para tales efectos, se suspenderán los intereses luego del transcurso de doce (12) meses desde la interposición de la demanda contencioso administrativa sin emitirse sentencia de primera instancia; luego del transcurso de doce (12) meses desde la interposición del recurso de apelación contra la sentencia de primer grado, así como luego de transcurrir el plazo de doce (12) meses desde la interposición del recurso de casación, siempre que el transcurso de estos plazos responda a demoras imputables a los propios órganos jurisdiccionales. También se considerará un plazo de doce (12) meses para cada instancia del proceso de amparo. Estos plazos únicamente tendrán incidencia para el cálculo de los intereses moratorios. En el eventual caso de ordenarse la emisión de una nueva sentencia de primera o segunda instancia, no se devengarán más intereses moratorios durante el tiempo adicional que tome la tramitación del expediente judicial.

Artículo 157. Demanda contencioso administrativa

La resolución del Tribunal Fiscal agota la vía administrativa. Dicha resolución podrá impugnarse mediante el Proceso Contencioso Administrativo, el cual se regirá por las normas contenidas en el presente Código y, supletoriamente, por la Ley 27584, Ley que regula el Proceso Contencioso Administrativo.

La demanda podrá ser presentada por el deudor tributario ante la autoridad judicial competente, dentro del término de tres (3) meses computados a partir del día siguiente de efectuada la notificación de la resolución, debiendo contener peticiones concretas y, en principio, su presentación no interrumpirá la ejecución de los actos o resoluciones de la Administración Tributaria vinculados a la deuda impugnada.

Excepcionalmente, en el caso que el deudor tributario ponga a disposición de la SUNAT, en un plazo de quince (15) días contados a partir de la notificación de la resolución del Tribunal Fiscal, una carta fianza garantizando la totalidad de la deuda tributaria actualizada con intereses moratorios computados hasta la fecha de su presentación a la SUNAT, se interrumpirá la ejecución de los actos o resoluciones de la Administración Tributaria vinculados a la deuda tributaria.

La presentación de la carta fianza citada en el párrafo anterior representará una declaración jurada por parte del deudor tributario de su voluntad de interponer demanda contencioso administrativa contra la resolución del Tribunal Fiscal, bloqueando cualquier posibilidad de cobro coactivo de la deuda confirmada en la instancia administrativa.

Bajo este supuesto, la demanda contencioso administrativa deberá interponerse ante la autoridad judicial competente, dentro del término de cuarenta y cinco (45) días hábiles a partir del día siguiente de efectuada la notificación de la resolución, debiendo contener peticiones concretas y adjuntando igualmente copia de la citada carta fianza previamente presentada ante la SUNAT.

En el caso de contribuyentes con ingresos anuales menores a 1,700 UIT, podrá sustituirse la garantía señalada en los párrafos previos, mediante una caución juratoria, que será planteada ante el juez ante quien se tramite la demanda, a ser planteada en el plazo de un (1) mes precisado en el párrafo previo.

La Administración Tributaria no tiene legitimidad para obrar activa. De modo excepcional, la Administración Tributaria podrá impugnar la resolución del Tribunal Fiscal que agota la vía administrativa mediante el Proceso Contencioso Administrativo, en los siguientes casos:

- 1. Cuando la resolución del Tribunal Fiscal resuelva en contra de un criterio contenido en una sentencia emitida por el Tribunal**

Constitucional o en un precedente vinculante emitido por la Corte Suprema.

- 2. Cuando la resolución del Tribunal Fiscal resuelva en contra de una resolución que contenga criterios de observancia obligatoria a nivel administrativo.**
- 3. Cuando la resolución del Tribunal Fiscal determine la existencia de duplicidad de criterio entre las distintas Salas del Tribunal Fiscal sobre la materia a demandar.**

Artículo 158. Requisitos de admisibilidad de la demanda contencioso administrativa

Para la admisión de la Demanda Contencioso - Administrativa, será indispensable que ésta sea presentada dentro de los plazos señalados en el artículo anterior **y, en caso corresponda, requerirá la presentación de la carta fianza a la que se refiere el penúltimo párrafo del artículo anterior.**

El órgano jurisdiccional, al admitir a trámite la demanda, requerirá al Tribunal Fiscal o a la Administración Tributaria, de ser el caso, para que le remita el expediente administrativo en un plazo de treinta (30) días hábiles de notificado.”

Artículo 4. Incorporación de quinto párrafo en el artículo 36, quinto párrafo del artículo 115, numerales 4 y 5 y último párrafo del inciso a) del artículo 119 y del numeral 3 del artículo 170 del Código Tributario

“Artículo 36. Aplazamiento y/o fraccionamiento de deudas tributarias

Se puede conceder aplazamiento y/o fraccionamiento para el pago de la deuda tributaria con carácter general, excepto en los casos de tributos retenidos o percibidos, de la manera que establezca el Poder Ejecutivo.

En casos particulares, la Administración Tributaria está facultada a conceder aplazamiento y/o fraccionamiento para el pago de la deuda tributaria al deudor tributario que lo solicite, con excepción de tributos retenidos o percibidos, siempre que dicho deudor cumpla con los requerimientos o garantías que aquélla establezca mediante Resolución de Superintendencia o norma de rango similar, y con los siguientes requisitos:

- Que las deudas tributarias estén suficientemente garantizadas por carta fianza bancaria, hipoteca u otra garantía a juicio de la Administración Tributaria. De ser el caso, la Administración podrá conceder aplazamiento y/o fraccionamiento sin exigir garantías; y
- Que las deudas tributarias no hayan sido materia de aplazamiento y/o fraccionamiento. Excepcionalmente, mediante Decreto Supremo se podrá establecer los casos en los cuales no se aplique este requisito.

La Administración Tributaria deberá aplicar a la deuda materia de aplazamiento y/o fraccionamiento un interés que no será inferior al ochenta por ciento (80%) ni mayor a la tasa de interés moratorio a que se refiere el Artículo 33.

El incumplimiento de lo establecido en las normas reglamentarias, dará lugar a la ejecución de las medidas de cobranza coactiva, por la totalidad de la amortización e intereses correspondientes que estuvieran pendientes de pago. Para dicho efecto se considerará las causales de pérdida previstas en la Resolución de Superintendencia vigente al momento de la determinación del incumplimiento.

El ejercicio del derecho a recurrir un acto de determinación o sanción, o un posterior acto que confirme tal actuación, tanto mediante recursos formulados en la instancia administrativa (reclamación o apelación) como judiciales (proceso contencioso administrativo o amparo), no será impedimento para que la Administración Tributaria se pronuncie y/o apruebe las solicitudes de aplazamiento y/o fraccionamiento tributario que presenten los contribuyentes.

Artículo 115. Deuda exigible en cobranza coactiva

La deuda exigible dará lugar a las acciones de coerción para su cobranza. A este fin se considera deuda exigible:

[...]

No se considerará deuda exigible coactivamente, a aquella que, dentro de los plazos establecidos por los párrafos 3 y siguientes del artículo 157 de la presente norma, hubiera sido materia de afianzamiento y/o fraccionamiento previo en el marco de una demanda contencioso administrativa.

Artículo 119. Suspensión y conclusión del procedimiento de cobranza coactiva

Ninguna autoridad ni órgano administrativo, político, ni judicial podrá suspender o concluir el Procedimiento de Cobranza Coactiva en trámite con excepción del Ejecutor Coactivo quien deberá actuar conforme con lo siguiente:

a) El Ejecutor Coactivo suspenderá temporalmente el Procedimiento de Cobranza Coactiva en los casos siguientes:

[...]

4. Cuando habiéndose emitido y notificado la resolución del Tribunal Fiscal producto de un recurso de apelación, el contribuyente presenta ante la Administración Tributaria una carta fianza garantizando la deuda, previamente a la interposición de la demanda contencioso administrativo y cumpliendo con lo estipulado en el Artículo 157 del presente Código Tributario.

5. Excepcionalmente, dentro del plazo de siete (7) días hábiles otorgados por el Artículo 117 del presente Código Tributario, los contribuyentes podrán suspender la cobranza coactiva, mediante la presentación de su solicitud de fraccionamiento ante la Administración Tributaria, dentro del plazo y requisitos regulados por resolución de superintendencia o norma de rango similar.

En este supuesto, la suspensión se levantará, en caso la solicitud de fraccionamiento sea denegada o el deudor tributario incurra en una pérdida del fraccionamiento.

[...]

Artículo 170. Improcedencia de la aplicación de intereses, del índice de precios al consumidor y de sanciones

No procede la aplicación de intereses, la actualización en función al Índice de Precios al Consumidor de corresponder, ni la aplicación de sanciones si:

[...]

3. En caso que sea la Administración Tributaria la que inicie un proceso judicial en contra de la Resolución del Tribunal Fiscal que pone fin a la etapa administrativa. En este caso, solo se aplicarán intereses respecto al tributo omitido, a partir de la notificación de la resolución judicial que,



con carácter firme y definitivo, restituya la existencia de deuda tributaria hasta la fecha de pago efectivo.”

DISPOSICIÓN COMPLEMENTARIA FINAL

ÚNICA. Vigencia

La presente ley entra en vigencia a partir del día siguiente de su publicación en el Diario Oficial “El Peruano”.

DISPOSICIÓN FINAL Y TRANSITORIA

ÚNICA. Aplicación de la modificación al artículo 33 del Código Tributario

La modificación del artículo 33 del Código Tributario que regula la suspensión de intereses moratorios incluso durante la tramitación de la demanda contencioso administrativa o proceso de amparo, así como la incorporación del numeral 3 al artículo 170 del Código Tributario dispuesto en esta Ley, se aplicará inclusive a procesos judiciales que se encuentren en trámite y tengan pendiente la emisión de sentencia en instancia judicial.

EDUARDO SALHUANA CAVIDES
Congresista de la República

EXPOSICIÓN DE MOTIVOS

I. FUNDAMENTOS DE LA PROPUESTA

La iniciativa legislativa propone establecer plazos máximos para cada instancia judicial del proceso contencioso administrativo y del proceso de amparo, pasados los cuales se suspenderá el cómputo de intereses moratorios, para que la deuda pase a actualizarse en función del Índice de Precios al Consumidor (inflación). Al no contar en nuestras normas procesales con plazos legales para que los jueces o salas se pronuncien respecto a las causas abiertas, se ha considerado el plazo de 12 meses por cada instancia, que es el plazo más extenso dispuesto para una de las etapas (apelación) en la sede administrativa.

Asimismo, se incorporan los supuestos que acotan la facultad de la administración tributaria para interponer procesos contenciosos administrativos contra resoluciones del Tribunal Fiscal que agotan la vía administrativa. De tal modo que, se dispone que la SUNAT únicamente tendrá legitimidad para obrar activa en los siguientes casos: (i) cuando la resolución del Tribunal Fiscal resuelva en contra de un criterio contenido en una sentencia emitida por el Tribunal Constitucional o en un precedente vinculante emitido por la Corte Suprema, (ii) cuando la resolución del Tribunal Fiscal resuelva en contra de una resolución que contenga criterios de observancia obligatoria a nivel administrativo, y, (iii) cuando la resolución del Tribunal Fiscal determine la existencia de duplicidad de criterio entre las distintas Salas del Tribunal Fiscal sobre la materia

A) ANTECEDENTES

En la actualidad, el Código Tributario sólo ha normado una suspensión del cómputo de intereses, luego de vencer los plazos máximos establecidos para las instancias del procedimiento contencioso (sede administrativa), siempre que la demora en resolver sea plenamente imputable a los órganos resolutores y no al contribuyente. Así, al vencer los plazos establecidos para los recursos de reclamación (9 meses), apelación (12 meses) y para emitir resoluciones de cumplimiento (90 días), deja de computarse el interés y la deuda se actualiza en base a la inflación (IPC).

Tal suspensión del cómputo de intereses al exceder los plazos fue incorporándose en la norma al obedecer la jurisprudencia del Tribunal Constitucional (sentencias 04082-2012-PA/TC y 04532-2013-PA/TC), quien señaló que mantener el cómputo de tales intereses al excederse en demasía los plazos legales era irrazonable. En esa última, el Alto Tribunal señaló que el contenido del derecho al plazo razonable del proceso constituye una manifestación implícita del derecho al debido proceso reconocido en el artículo 139.3 de la Constitución y despliega sus efectos jurídicos

a todo tipo de proceso o procedimiento penal, civil, laboral, administrativo, corporativo, etc.

En esa línea, el Tribunal Constitucional ha llegado a señalar en su Sentencia 03525-2021-PA/TC, emitida con carácter de precedente vinculante, que “(...) *el Poder Judicial debe ejercer control difuso contra el artículo 33 del TUO del Código Tributario, y **no aplicar intereses moratorios luego de vencidos los plazos legales para resolver la DEMANDA o los recursos impugnatorios en el PROCESO contencioso administrativo**, a menos de que pueda objetivamente acreditarse que el motivo del retraso fue consecuencia de la conducta de mala fe o temeraria del justiciable.*”

Bajo esta regla sustancial, el Tribunal Constitucional fija como criterio vinculante que resulta razonable y constitucional que opere una suspensión del cómputo de intereses moratorios, incluso durante la tramitación del proceso judicial, esto, sin perjuicio de la “prohibición” dispuesta en el último párrafo del artículo 33 del Código Tributario, que a la fecha aún señala que “la suspensión de intereses no es aplicable durante la tramitación de la demanda contencioso-administrativa”.

Entonces, resulta necesario que, para efectos de medir la incidencia del cálculo de intereses durante la tramitación de las controversias tributarias en sede judicial, se establezcan plazos máximos para la resolución de tales controversias en cada instancia del proceso, a efectos de fijar un límite que garantice que la deuda tributaria no se vea incrementado desproporcionadamente cuando se adviertan demoras injustificadas no imputables al contribuyente.

B) IDENTIFICACIÓN DEL PROBLEMA

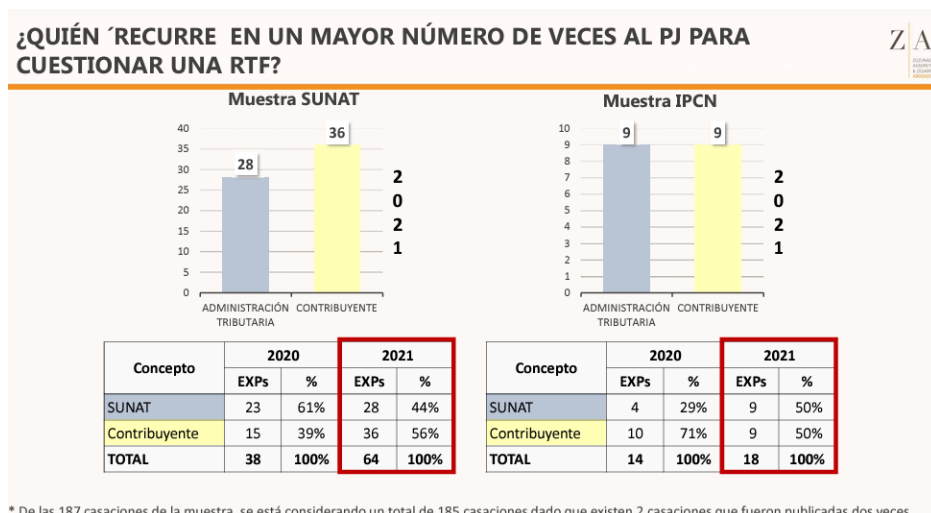
Como principal problema advertimos que una cuantiosa parte de las demandas contencioso administrativas presentadas contra los pronunciamientos emitidos por el Tribunal Fiscal, son planteadas por la propia Administración Tributaria; es decir, la autoridad fiscal no se encuentra conforme en buena cantidad de casos con lo resuelto por el máximo órgano administrativo encargado de la resolución de controversias tributarias.

Esta realidad se evidenció en el informe “*Conflictividad en Cifras Z&A*” preparado por el *Estudio Zuzunaga, Assereto & Zegarra Abogados*, específicamente en la página 116 del Anexo III de tal documento¹, donde se señala que, de un muestreo de 185 casaciones llegadas a la Corte Suprema de Justicia en el 2021, pudo advertirse que en los procesos subyacentes a dichas controversias es la SUNAT quien recurre al Poder Judicial en un mismo porcentaje que el contribuyente,

¹ Respuesta a Oficio N° 317-2021-2022-CCR/CR - Zuzunaga, Assereto y Zegarra Abogados. Disponible en: <https://wb2server.congreso.gob.pe/spley-portal-service/archivo/NTgzMw==/pdf/17-11-21-ESTUDIO%20ZUZUNAGA%20ASSERETO-CARTA%20S-N%C3%9AM-OPINI%C3%93N%20583-RU-727457>

habiéndose verificado un incremento de dicho porcentaje para el ejercicio 2021 (comparado al 2020):

Gráfico N° 01



* De las 187 casaciones de la muestra, se está considerando un total de 185 casaciones dado que existen 2 casaciones que fueron publicadas dos veces.

Fuente: informe “Conflictividad en Cifras Z&A”.

La posibilidad de que la Administración Tributaria recurra al Poder Judicial porque las resoluciones del Tribunal Fiscal no le son favorables, se encuentra plasmada en el cuarto párrafo del artículo 157 de nuestro Código Tributario. El elevado ejercicio de tal facultad demostraría que siquiera la Administración Tributaria estaría confiando en el órgano superior jerárquico encargado de la resolución de controversias fiscales, casi en un mismo nivel que los contribuyentes que impulsan procesos judiciales.

No obstante, para el caso de los contribuyentes, pese a no estar de acuerdo con la deuda tributaria que haya confirmado el Tribunal Fiscal y tener la alternativa de plantear una demanda judicial, tienen la obligación de pagar la deuda tributaria, la cual puede ser perseguida mediante el inicio de un procedimiento de cobranza coactiva.

Esto, sin perjuicio de encontrarnos ante la procedencia de una deuda cuya discusión no ha quedado firme, y frente a la cual se debatirá en las diferentes instancias de la jurisdicción hasta obtener un fallo en calidad de cosa juzgada.

En el marco de este análisis, se evidencia una situación preocupante en el sistema tributario peruano, debido a que la Administración Tributaria recurre, de manera significativa, a instancias judiciales con la intención de cuestionar resoluciones del Tribunal Fiscal, lo cual refleja una falta de confianza en la instancia administrativa que debería ser la máxima autoridad en la resolución de controversias tributarias.

Esta práctica genera un escenario de conflictividad permanente, equiparando la posición de la SUNAT con la de los contribuyentes. En consecuencia, se advierte la necesidad de revisar el alcance de la facultad reconocida a la Administración Tributaria en el artículo 157 del Código Tributario.

Sumado a ello, actualmente el artículo 33 del Código Tributario recoge el cómputo de la suspensión de los intereses moratorios únicamente en la etapa administrativa, siempre que la demora en la resolución de los recursos sea imputable a la Administración. No obstante, se genera una distorsión debido a que no es aplicable durante la tramitación de la demanda contencioso administrativa.

Este conflicto genera consecuencias graves: los intereses moratorios llegan a representar entre el **58% y 59% de la deuda tributaria total pendiente de pago** y, en el caso de controversias en etapa judicial, incluso ascienden **hasta el 200% del tributo insoluto**². Esto implica que la mayor parte de la deuda tributaria no proviene del tributo omitido, sino de intereses acumulados por demoras estructurales ajenas al contribuyente, lo cual desnaturaliza la función resarcitoria del interés moratorio.

La problemática se agrava porque, a diferencia de la etapa administrativa, el proceso judicial **no cuenta con plazos máximos legales** para que jueces o salas emitan resolución. Ello provoca que los litigios se extiendan indefinidamente, mientras la deuda tributaria se incrementa de manera desproporcionada.

En ese sentido, el artículo 33 del Código Tributario genera una situación de desequilibrio entre el fisco y el contribuyente, vulnerando el principio de razonabilidad y desconociendo el derecho al plazo razonable al mantener la **acumulación de intereses durante procesos** cuya demora no puede ser imputada a los administrados.

C) ANÁLISIS DE NECESIDAD, VIABILIDAD Y OPORTUNIDAD

1. Modificación de los artículos 157 y 158 del Código Tributario, incorporación de un quinto párrafo al artículo 155 y del numeral 4 del inciso a) del artículo 119, incorporando un régimen excepcional que suspende la exigibilidad de la deuda tributaria una vez concluida la instancia contencioso administrativa.

1.1 Situación actual y problemática

En nuestro sistema tributario, se ha establecido que la deuda tributaria podrá tornarse en exigible coactivamente, una vez que culmine el procedimiento contencioso administrativo -en tanto los recursos de reclamación y apelación

² Macroconsult. Deudas y controversias tributarias. Lima: Macroconsult, marzo de 2025.

se presenten dentro de los plazos establecidos- y la deuda sea confirmada por el Tribunal Fiscal.

Bajo ese contexto, existe el caso de contribuyentes que pueden no considerar satisfactorio el pronunciamiento emitido por el Tribunal Fiscal; hecho por el cual, el ordenamiento les otorga el derecho de plantear en el plazo máximo de 3 meses desde la notificación de la resolución del Tribunal Fiscal, una demanda contencioso administrativa, que persigue la intención de obtener la revisión en la instancia judicial del pronunciamiento administrativo.

Al respecto, como se puede apreciar en el siguiente cuadro³, la deuda tributaria pendiente de pago al 31 de diciembre de 2023 que se encuentra en etapa judicial por interposición de una demanda contencioso administrativa correspondiente a los contribuyentes PRICO (principales contribuyentes de Lima y provincias), MEPECO (medianos y pequeños contribuyentes de Lima y provincias) e IPCN (Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales) ascendió a S/ 6,752,000,000 aproximadamente.

Gráfico N° 02

ETAPA	TOTAL (PRICO + MEPECO + IPCN)									
	RUCs (UNIDADES)		VALORES (UNIDADES)		TRIBUTO INSOLUTO (S/. MILLONES)		INTERESES (S/. MILLONES)		MONTO TOTAL (S/. MILLONES)	
	Cantidad	%	Cantidad	%	Cantidad	%	Cantidad	%	Cantidad	%
Deuda total	1,134,452	100.00	5,287,328	100.00	50,313	100.00	73,495	100.00	123,808	100.00
Deuda notificada	264,570	23.32	405,368	7.67	5,752	11.43	3,382	4.60	9,134	7.38
Deuda en cobranza coactiva	858,762	75.70	4,771,551	90.25	26,120	51.92	49,388	67.20	75,508	60.99
Deuda reclamada	6,471	0.57	17,366	0.33	2,033	4.04	944	1.28	2,977	2.40
Deuda apelada	3,423	0.30	34,672	0.66	11,525	22.91	11,388	15.49	22,913	18.51
Deuda con demanda	382	0.03	4,231	0.08	2,255	4.48	4,496	6.12	6,752	5.45
Deuda proceso concursal	844	0.07	54,140	1.02	2,628	5.22	3,897	5.30	6,525	5.27

Fuente: SUNAT. Elaboración: Macroconsult. Deudas y controversias tributarias. Lima: Macroconsult, marzo de 2025.

³ Ibidem.

Gráfico N° 03



Fuente: Macroconsult. Deudas y controversias tributarias. Lima: Macroconsult, marzo de 2025.
Elaboración: Propia.

Asimismo, la deuda tributaria pendiente de pago a junio del 2024 que se encuentra en etapa judicial por interposición de una demanda contencioso administrativa correspondiente a los contribuyentes que reportaron ingresos en el ejercicio 2023 ascendió a S/ 879,687,473⁴, tal como se puede apreciar a continuación:

Tabla N° 01

Deuda en valores según etapa - Solo Deudores con ingresos		
Etapa deuda	Cant RUC	Monto Total
Reclamada	1,467	2,958,200,553
Apelada	2,071	19,503,226,941
Demanda Contenciosa	91	879,687,473
En Cobranza Coactiva	129,091	6,133,942,490
Otras Etapas	14,591	5,332,380,583
TOTAL	143,508	34,807,438,040

Fuente: Ministerio de Economía y Finanzas. OFICIO N° 3507-2024-EF/45.02.
Lima: Oficina General de Servicios al Usuario, noviembre de 2024.

Al respecto, corresponde también tener presente la tendencia expuesta en algunas legislaciones que han otorgado la posibilidad de suspender la cobranza coactiva

⁴ Ministerio de Economía y Finanzas. OFICIO N° 3507-2024-EF/45.02. Lima: Oficina General de Servicios al Usuario, noviembre de 2024.

respecto de una deuda tributaria que, si bien fue confirmada en la instancia administrativa, pasa a ser materia de un proceso judicial, siempre claro, que la deuda sea cuando menos garantizada por el contribuyente:

- **Ecuador: Código Tributario de la República de Ecuador (2005). Artículo 212 del Título II del Libro II.**

"Art. 212.- Excepciones

Al procedimiento de ejecución de créditos tributarios sólo podrán oponerse las excepciones siguientes:

- 1. Incompetencia del funcionario ejecutor;*
- 2. Ilegitimidad de personería del coactivado o de quien hubiere sido citado como su representante;*
- 3. Inexistencia de la obligación por falta de ley que establezca el tributo o por exención legal;*
- 4. El hecho de no ser deudor directo ni responsable de la obligación exigida;*
- 5. Extinción total o parcial de la obligación por alguno de los modos previstos en el artículo 37 de este Código;*
- 6. Encontrarse en trámite, pendiente de resolución, un reclamo o recurso administrativo u observaciones formuladas respecto al título o al derecho para su emisión;*
- 7. Hallarse en trámite la petición de facilidades para el pago o no estar vencido ninguno de los plazos concedidos, ni en mora de alguno de los dividendos correspondientes;*
- 8. Haberse presentado para ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal demanda contencioso tributaria por impugnación de resolución administrativa, antecedente del título o títulos que se ejecutan;***

[...]

Art. 214.- Oportunidad

Las excepciones se presentarán ante el ejecutor, dentro de veinte días, contados desde el día hábil siguiente al de la notificación del auto de pago y su presentación suspenderá el procedimiento de ejecución, sin perjuicio de lo previsto en el artículo 285 de este Código; si se presentaren extemporáneamente, el ejecutor las desechará de plano. El trámite se sujetará a lo que se dispone en los artículos 279 y siguientes de este Código.

Art. 285.- Afianzamiento de la obligación

De haber motivo suficiente y por el mérito y fundamentación de las excepciones, la sala podrá ordenar, en cualquier estado del juicio, hasta antes de dictar sentencia, la continuación del procedimiento de ejecución o el afianzamiento de la obligación exigida, con sujeción a lo dispuesto en los artículos 248 y siguientes de este Código, a menos que se hubiere propuesto y se encontrare en trámite demanda de impugnación.”

De esta manera, en los artículos 212 y 214 el Título II del Libro II del Código Tributario se ha establecido que a la ejecución de la cobranza tributaria podrá oponerse como excepción la presentación de una demanda contencioso tributaria administrativa a fin de que no se haga efectiva la ejecución. Con la presentación de dicha excepción se suspenderá la ejecución de la deuda tributaria.

- **España: Artículo 233 de la Ley 58/2003 - Ley General Tributaria**

“Artículo 233. Suspensión de la ejecución del acto impugnado en vía económico-administrativa.

1. **La ejecución del acto impugnado quedará suspendida automáticamente a instancia del interesado si se garantiza el importe de dicho acto, los intereses de demora que genere la suspensión y los recargos que procederían en caso de ejecución de la garantía, en los términos que se establezcan reglamentariamente.**

Si la impugnación afectase a una sanción tributaria, la ejecución de la misma quedará suspendida automáticamente sin necesidad de aportar garantías de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 212 de esta Ley.

2. Las garantías necesarias para obtener la suspensión automática a la que se refiere el apartado anterior serán exclusivamente las siguientes:

- a) *Depósito de dinero o valores públicos.*
- b) *Aval o fianza de carácter solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución.*
- c) *Fianza personal y solidaria de otros contribuyentes de reconocida solvencia para los supuestos que se establezcan en la normativa tributaria.*

[...].

11. Se mantendrá la suspensión producida en vía administrativa cuando el interesado comunique a la Administración tributaria en el plazo de interposición del recurso contencioso-administrativo que ha interpuesto dicho recurso y ha solicitado la suspensión en el mismo. Dicha suspensión continuará, siempre que la garantía que se hubiese aportado en vía administrativa conserve su vigencia y eficacia, hasta que el órgano judicial adopte la decisión que corresponda en relación con la suspensión solicitada.

Tratándose de sanciones, la suspensión se mantendrá, en los términos previstos en el párrafo anterior y sin necesidad de prestar garantía, hasta que se adopte la decisión judicial.”

Así, en el artículo 233 de la Ley 58/2003 se ha establecido que la ejecución del acto impugnado se suspende automáticamente si se garantiza el importe. Dicha suspensión se mantiene en la etapa judicial hasta que se adopte la decisión.

- **México: Artículo 141 del Código Fiscal de la Federación.**

“Artículo 141. Los contribuyentes podrán garantizar el interés fiscal, cuando se actualice alguno de los supuestos previstos en los artículos 74 y 142 de este Código, en alguna de las formas siguientes:

- I. *Depósito en dinero, carta de crédito u otras formas de garantía financiera equivalentes que establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general que se efectúen en las cuentas de garantía del interés fiscal a que se refiere el artículo 141-A de este Código.*
- II. *Prenda o hipoteca.*
- III. *Fianza otorgada por institución autorizada, la que no gozará de los beneficios de orden y excusión. Para los efectos fiscales, en el caso de que la póliza de fianza se exhiba en documento digital, deberá contener la firma electrónica avanzada o el sello digital de la afianzadora.*

- IV. *Obligación solidaria asumida por tercero que compruebe su idoneidad y solvencia.*
- V. *Embargo en la vía administrativa.*
- VI. *Títulos valor o cartera de créditos del propio contribuyente, en caso de que se demuestre la imposibilidad de garantizar la totalidad del crédito mediante cualquiera de las fracciones anteriores, los cuales se aceptarán al valor que discrecionalmente fije la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.*

[...]

En los casos en que de acuerdo con la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo o, en su caso, la Ley de Amparo, se solicite ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa o ante el órgano jurisdiccional competente la suspensión contra actos relativos a determinación, liquidación, ejecución o cobro de contribuciones, aprovechamientos y otros créditos de naturaleza fiscal, el interés fiscal se deberá garantizar ante la autoridad exactora por cualquiera de los medios previstos en este Código.”

De esta manera, en el artículo 141 del Código Fiscal de la Federación se ha establecido que se podrá suspender la ejecución del cobro de los tributos garantizando el interés fiscal en la etapa judicial.

- **Uruguay: Artículo 91 del Código Tributario 14306**

“(Juicio ejecutivo).

La Administración tendrá acción ejecutiva para el cobro de los créditos fiscales que resulten a su favor según sus resoluciones firmes. *A tal efecto, constituirán títulos ejecutivos los testimonios de las mismas y los documentos que de acuerdo con la legislación vigente tengan esa calidad siempre que correspondan a resoluciones firmes.*

Son resoluciones firmes las consentidas expresa o tácitamente por el obligado y las definitivas a que se refieren los artículos 309 y 319 de la Constitución de la República.

En los juicios ejecutivos promovidos por cobro de obligaciones tributarias no serán necesarias la intimación de pago prevista en el inciso 6° del artículo 53 de la ley 13355 de 17 de agosto de 1965, ni la conciliación y sólo serán notificados personalmente el auto que cita de excepciones y la sentencia de remate.

Todas las demás actuaciones, incluso la planilla de tributos, se notificarán por nota.

Sólo serán admisibles las excepciones de inhabilidad del título, falta de legitimación pasiva, nulidad del acto declarada en vía contencioso - administrativa, extinción de la deuda, espera concedida con anterioridad al embargo, y las previstas en el artículo 246 del Código de Procedimiento Civil.

Se podrá oponer la excepción de inhabilidad cuando el título no reúna los requisitos formales exigidos por la ley o existan discordancias entre el mismo y los antecedentes administrativos en que se fundamente, y la excepción de falta de legitimación pasiva, cuando la persona jurídica o física contra la cual se dictó la resolución que se ejecuta sea distinta del demandado en el juicio.

El procedimiento se suspenderá a pedido de parte:

A) **Cuando al ser citado de excepciones el ejecutado acredite que se encuentra en trámite la acción de nulidad contra la resolución que se pretende ejecutar;** ejecutoriada la sentencia pertinente se citará nuevamente de excepciones a pedido de parte.

B) Cuando se acredite que la Administración ha concedido espera al ejecutado.

El juez fijará los honorarios pertenecientes a los curiales intervinientes por la Administración. Contra esa fijación habrá recurso de apelación. La sentencia de segunda instancia causará ejecutoria."

Como se puede apreciar, el artículo 91 del Código Tributario No. 14306 señala que la acción ejecutiva del cobro de la deuda tributaria se suspenderá cuando se encuentre en trámite la acción de nulidad contra la resolución que se pretende ejecutar.

Conforme se puede observar de la legislación comparada en países de la región, si bien no se hace referencia explícita a la figura de ejecución coactiva que recoge la legislación peruana, se evidencia que los ordenamientos jurídicos anteriormente mencionados buscan garantizar al contribuyente la posibilidad de suspender la ejecución del acto administrativo perjudicial que es luego impugnado en sede judicial.

Esto resultará viable sólo en la medida que se ofrezca un aval o afianzamiento, como medio para garantizar el pago de la deuda tributaria y evitar cualquier eventual perjuicio al fisco, en caso de que el resultado de proceso termine confirmando el acto de la administración tributaria.

1.2 Propuesta

Teniendo en cuenta la situación actual y problemática antes descrita, se presenta un proyecto de ley en el que se propone incorporar un supuesto de garantía al contribuyente que mantenga su disconformidad con el pronunciamiento emitido por el Tribunal Fiscal.

La alternativa permitiría no precipitar el pago de la deuda tributaria una vez finalizado el procedimiento contencioso administrativo confirmándose la procedencia de tal deuda, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- (i) Que el contribuyente presente la demanda contencioso-administrativa contra la Resolución del Tribunal Fiscal que haya confirmado la deuda tributaria, en un plazo de cuarenta y cinco días hábiles desde la notificación de tal acto; y,
- (ii) Se garantice la deuda mediante una carta fianza que cubra el 100% de la deuda tributaria, la cuál deberá ser presentada en el plazo de quince (15) días hábiles desde la notificación de la Resolución del Tribunal Fiscal, cuya copia será luego anexada a la demanda contencioso administrativa que se presente según lo indicado en el punto anterior.

Para estos efectos, en el supuesto que el contribuyente que cumpla con presentar la carta fianza dentro del plazo establecido, sin embargo, no cumpla con la presentación de la demanda contencioso-administrativa dentro del plazo de cuarenta y cinco (45) días computado a partir del día siguiente de efectuada la notificación de la resolución del Tribunal Fiscal, éste incurrirá en infracción tributaria, siendo sancionado con una multa de cuantía importante.

2. Modificación del cuarto párrafo y siguientes del artículo 33° del Código Tributario; incorporando un límite temporal para el cómputo de intereses moratorios sobre la deuda tributaria, que aplique durante la tramitación del proceso contencioso administrativo.

2.1 Situación actual y problemática

Actualmente, el cuarto párrafo del artículo 33 del Código Tributario establece que la aplicación de intereses moratorios se suspenderá a partir del vencimiento de los plazos máximos fijados en los artículos 142 (plazos para resolver los recursos de reclamación), 150 y 152 (plazos para resolver recursos de apelación), así como el artículo 156 (plazos para emitir resoluciones de cumplimiento), hasta la emisión de la resolución que culmine el procedimiento de reclamación ante la Administración Tributaria o de apelación ante el Tribunal Fiscal o la emisión de la resolución de cumplimiento por la Administración Tributaria; ello, siempre y cuando el vencimiento del plazo sin que se haya resuelto la reclamación o apelación o emitido la resolución de cumplimiento fuera por causa imputable a dichos órganos resolutores.

Debemos advertir que la adaptación de estas limitaciones en el cómputo de los intereses moratorios obedeció a que mediante la jurisprudencia emitida principalmente por el **Tribunal Constitucional (Sentencias 04082-2012-PA/TC y 04532-2013-PA/TC)**, se advirtió lo irrazonable que resultaba la acumulación de intereses moratorios durante la tramitación y demora en la resolución de los recursos de impugnación planteados por los contribuyentes, cuando la demora no era imputable a estos últimos.

En esa línea, en los fundamentos 54 y 55 de la Sentencia 04082-2012-PA/TC⁵, se determinó que la aplicación de los intereses moratorios era claramente excesiva, siendo que quintuplicó la deuda tributaria como se muestra en la tabla que se presenta a continuación:

Tabla N° 03

Resolución que origina la deuda	Monto original de la deuda	Monto actualizado de la deuda	Incremento Porcentual Aproximado
Resolución de Determinación 024-003-0008223	S/ 9339	S/ 53 920	577 %
Resolución de Determinación 024-003-0008224	S/ 12 970	S/ 59 601	460 %
Resolución de Multa 024-002-0022735	S/ 580	S/ 3352	578 %
TOTAL	S/ 22 889	S/ 116 873	510 %

⁵ Tribunal Constitucional. Sentencia del Exp. N° 04082-2012-PA/TC. Lima, 16 de mayo de 2016. <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2016/04082-2012-AA.pdf>

Por tanto, el Tribunal Constitucional señaló que esta aplicación de los intereses moratorios era inconstitucional, debido a que vulnera el principio de razonabilidad de las sanciones administrativas reconocido por la jurisprudencia constitucional.

Asimismo, en la sentencia del Tribunal Constitucional 04532-2013-PA/TC, se señaló que el contenido del derecho al plazo razonable del proceso constituye una manifestación implícita del **derecho al debido proceso** reconocido en el artículo 139.3 de la Constitución y despliega sus efectos jurídicos a todo tipo de proceso o procedimiento penal, civil, laboral, administrativo, corporativo, etc.:

“32. Como ha sido reiterado en reciente jurisprudencia de este Tribunal, el contenido del derecho al plazo razonable del proceso constituye una manifestación implícita del derecho al debido proceso reconocido en el artículo 139.3 de la Constitución y despliega sus efectos jurídicos a todo tipo de proceso o procedimiento penal, civil, laboral, administrativo, corporativo, etc. [STC 04179-2014-PHC/TC, fundamento 9; STC 00295-2012-PHC/TC, fundamento 2]. Así, el plazo de un proceso o un procedimiento será razonable sólo si es que aquél comprende un lapso de tiempo que resulte necesario y suficiente para el desarrollo de las actuaciones procesales necesarias y pertinentes que requiere el caso concreto, así como para el ejercicio de los derechos de las partes de acuerdo a sus intereses, a fin de obtener una respuesta definitiva en la que se determinen los derechos u obligaciones de las partes.”

Posteriormente, debemos resaltar el Tribunal Constitucional estableció en la **Sentencia 03525-2021-PA/TC** del 22 de noviembre de 2022 (MAXCO S.A.), emitida con carácter de precedente vinculante,⁶ la siguiente Regla Sustancial:

“(…) el Poder Judicial debe ejercer control difuso contra el artículo 33 del TUO del Código Tributario, y no aplicar intereses moratorios luego de vencidos los plazos legales para resolver la demanda o los recursos impugnatorios en el proceso contencioso administrativo, a menos de que pueda objetivamente

⁶ En base a lo dispuesto en el Artículo VI del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional

acreditarse que el motivo del retraso fue consecuencia de la conducta de mala fe o temeraria del justiciable”.⁷ (Énfasis agregado).

Nótese que, bajo esta regla sustancial, el Tribunal Constitucional termina fijando como criterio vinculante que es razonable una suspensión de los intereses moratorios durante la tramitación de la demanda contencioso administrativa, lo que resulta de hecho contrario a la supuesta prohibición dispuesta en el último párrafo del artículo 33 del Código Tributario, que a la fecha aún dispone que *“la suspensión de intereses no es aplicable durante la tramitación de la demanda contencioso-administrativa.”*

Ahora bien, a diferencia de lo que sucede en la etapa administrativa, donde contamos con plazos máximos legales expresamente establecidos en el Código Tributario para que las instancias de reclamación y apelación se pronuncien sobre los recursos planteados; en contrapartida, para las instancias judiciales, no contamos en nuestro derecho positivo con “plazos máximos” para que los jueces o salas se pronuncien respecto a las causas abiertas y en trámite ante dichos despachos.

A nivel general de estadísticas, la deuda tributaria total pendiente de pago a junio del 2024 correspondiente a los contribuyentes que reportaron ingresos en el ejercicio 2023 ascendió a S/ 99,214,168,088⁸. Siendo ello así, el 58% de dicha deuda estuvo conformada por intereses moratorios, mientras que sólo el 42% de dicha deuda la conformó el tributo o multa insoluta, tal como se puede apreciar a continuación:

Tabla N° 03

Deuda Pendiente en Valores								
Rango ingresos 2023	Cant Contribuyentes	Saldo Tributo Insoluto	Saldo Interes	Saldo Int Capitalizado	Saldo Multas Insoluto	Saldo Interes multas	saldo Int Capitalizado Multa	Suma de Saldo Total
1) Sin ingresos	465,658	15,555,985,469	26,077,795,242	2,337,393,838	6,792,573,194	12,263,429,996	1,379,552,309	64,406,730,048
2) Hasta S/ 10 mil	30,684	236,612,148	126,180,592	2,482,713	112,110,337	69,621,623	201,949	547,209,361
3) De S/ 10,001 hasta S/ 50,000	37,496	257,146,351	144,464,919	4,057,444	82,234,226	56,286,000	782,761	544,971,701
4) De S/ 50,001 hasta S/ 100,000	19,685	155,195,326	75,319,057	1,567,632	49,635,900	27,253,640	46,406	309,017,960
5) De S/ 100,000 hasta S/ 500,000	34,850	471,229,697	181,528,657	4,552,354	167,942,245	75,107,491	427,885	900,788,330
6) De S/ 500,001 hasta 1 Millón	7,913	534,750,950	480,144,934	3,886,095	203,097,156	163,369,470	2,094,128	1,387,342,733
7) De S/ 1 millón hasta S/ 5 millones	8,806	1,185,304,670	754,803,121	21,957,397	580,992,711	393,364,842	1,169,817	2,937,592,558
8) De S/ 5 millones hasta S/ 10 millones	1,681	459,153,974	177,450,163	4,135,370	245,602,328	87,973,857	34,640	974,350,332
9) De S/ 10 millones hasta S/ 50 millones	1,648	1,243,904,904	699,511,476	54,962,102	712,063,594	437,895,913	24,626,649	3,172,964,638
10) De S/ 50 millones hasta S/ 100 millones	246	337,267,618	211,892,575	21,590,928	220,160,549	162,058,746	7,579,341	960,549,757
11) De S/ 100 millones hasta S/ 250 millones	246	531,893,773	362,958,703	7,939,588	251,723,664	212,391,527	3,179,937	1,370,087,192
12) De S/ 250 millones hasta S/ 500 millones	246	353,752,762	239,242,897	9,594,874	251,313,827	206,235,577	45,993	1,060,185,930
13) De S/ 500 millones hasta S/ 1000 millones	246	388,308,023	294,370,878	22,045,166	300,361,892	227,395,267	3,136,200	1,235,617,426
14) De S/ 1000 millones hasta S/ 5000 millones	246	1,526,044,861	1,307,798,230	87,981,321	1,108,254,092	953,792,310	3,992,765	4,987,863,580
15) De S/ 5000 millones hasta S/ 10000 millones	246	1,721,632,513	1,879,577,747	232,018,566	1,292,782,047	1,470,533,481	157,271,769	6,753,816,123
16) Mas de S/ 10000 millones	246	2,574,912,608	1,948,412,911	78,854,253	1,837,271,194	1,225,621,789	7,664	7,665,080,419
TOTAL	610,143	27,533,095,647	34,961,452,102	2,895,019,641	14,208,118,956	18,032,331,529	1,584,150,213	99,214,168,088

Fuente: Ministerio de Economía y Finanzas. OFICIO N° 3507-2024-EF/45.02.
Lima: Oficina General de Servicios al Usuario, noviembre de 2024.

⁷ Tribunal Constitucional, Sentencia del Exp. N.° 03525-2021-PA/TC LIMA MAXCO S.A. f. j. n.° 69. Lima, 22 de noviembre de 2022. Véase en: <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2023/03525-2021-AA.pdf>

⁸ Ministerio de Economía y Finanzas. OFICIO N° 3507-2024-EF/45.02. Lima: Oficina General de Servicios al Usuario, noviembre de 2024.

Gráfico N°04



Fuente: Ministerio de Economía y Finanzas⁹ Elaboración: Propia.

Asimismo, como se puede apreciar en el siguiente cuadro, la deuda tributaria total pendiente de pago al 31 de diciembre de 2023 correspondiente a los contribuyentes PRICO, MEPECO e IPCN ascendió a S/ 123,808,000,000 aproximadamente¹⁰. Siendo ello así, el 59% de la deuda son intereses acumulados, mientras que sólo el 41% representa tributo omitido:

Tabla N° 04

ETAPA	TOTAL (PRICO + MEPECO + IPCN)									
	RUCs (UNIDADES)		VALORES (UNIDADES)		TRIBUTOS INSOLUTOS (S/. MILLONES)		INTERESES (S/. MILLONES)		MONTO TOTAL (S/. MILLONES)	
	Cantidad	%	Cantidad	%	Cantidad	%	Cantidad	%	Cantidad	%
Deuda total	1,134,452	100.00	5,287,328	100.00	50,313	100.00	73,495	100.00	123,808	100.00
Deuda notificada	264,570	23.32	405,368	7.67	5,752	11.43	3,382	4.60	9,134	7.38
Deuda en cobranza coactiva	858,762	75.70	4,771,551	90.25	26,120	51.92	49,388	67.20	75,508	60.99
Deuda reclamada	6,471	0.57	17,366	0.33	2,033	4.04	944	1.28	2,977	2.40
Deuda apelada	3,423	0.30	34,672	0.66	11,525	22.91	11,388	15.49	22,913	18.51
Deuda con demanda	382	0.03	4,231	0.08	2,255	4.48	4,496	6.12	6,752	5.45
Deuda proceso concursal	844	0.07	54,140	1.02	2,628	5.22	3,897	5.30	6,525	5.27

Fuente: SUNAT. Elaboración: Macroconsult¹¹. Deudas y controversias tributarias. Lima: Macroconsult, marzo de 2025.

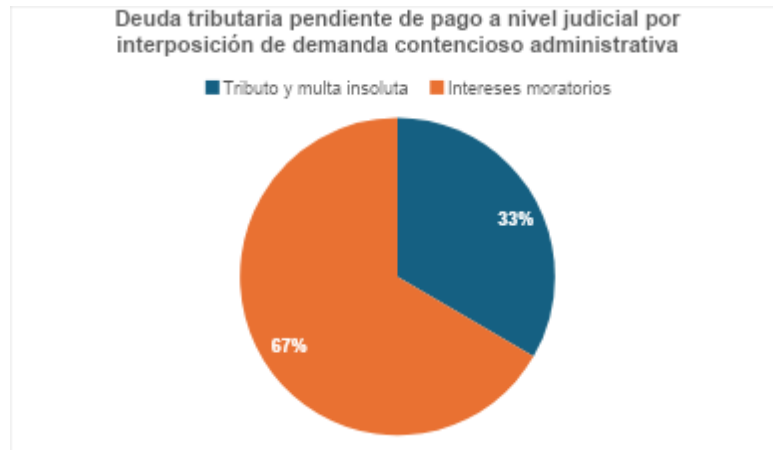
⁹ Ministerio de Economía y Finanzas. OFICIO N° 3507-2024-EF/45.02. Lima: Oficina General de Servicios al Usuario, noviembre de 2024

¹⁰ Macroconsult. Deudas y controversias tributarias. Lima: Macroconsult, marzo de 2025.

¹¹ Ibidem.

De hecho, si únicamente se evalúa la situación a nivel de la deuda tributaria pendiente de pago en etapa judicial por interposición de una demanda contencioso administrativa, los intereses moratorios representan aproximadamente el 200% del tributo insoluto¹²

Gráfico N° 05



Fuente: Macroconsult. Elaboración: Propia.

2.2 Propuesta

Resulta necesario que, sólo para efectos de medir la incidencia del cálculo de intereses moratorios durante la tramitación de las controversias tributarias en la instancia judicial, se establezcan plazos máximos para la resolución de las controversias en cada instancia del proceso judicial, a efectos de establecer un límite y garantía que evite que la deuda tributaria se vea desproporcionadamente incrementada cuando se adviertan demoras injustificadas y no imputables al contribuyente también en la sede judicial.

Al no contar en nuestras normas procesales con plazos legales para que los jueces o salas se pronuncien respecto a las causas abiertas, se ha considerado el plazo de 12 meses por cada instancia, tanto para el caso de la demanda contencioso administrativa como para el proceso de amparo, que por cierto, es el plazo más extenso dispuesto para una de las etapas (apelación) en la sede administrativa.

La propuesta busca establecer plazos máximos para cada instancia judicial del proceso contencioso administrativo, pasados los cuales se

¹² Ibidem.

deberá suspender el cómputo de intereses moratorios, para que la deuda pase a actualizarse en función del Índice de Precios al Consumidor (inflación).

- 3. Incorporación del numeral 3 del artículo 170 del mismo cuerpo normativo; estableciendo un supuesto adicional en el cual no resultará de aplicación intereses, el índice de precios al consumidor ni sanciones, cuando el contribuyente obtiene en la instancia administrativa un pronunciamiento que deje sin efecto la deuda tributaria, pero la Administración Tributaria interpone demanda judicial contra dicho acto que pueda culminar con la restitución de las deudas tributarias.**

3.1 Situación actual y problemática

Tal como se ha descrito en un acápite previo, muchas resoluciones del Tribunal Fiscal que revocan total o parcialmente las deudas tributarias giradas por la Administración Tributaria son luego materia de la presentación de demandas contencioso-administrativas presentadas por la propia Administración Tributaria.

En estos casos, si bien al culminar la etapa administrativa la deuda formalmente se extingue (pero la Administración Tributaria mantiene una expectativa de que sea restituida en la instancia judicial), eventualmente, de obtener la Administración Tributaria un pronunciamiento favorable en la etapa judicial que confirme la procedencia de las deudas tributarias, pretende el cobro de tal deuda a los contribuyentes, procediendo en la práctica a incorporar intereses moratorios, índice de precios al consumidor y sanciones como componentes de dicha deuda, computándolos desde el nacimiento de la obligación tributaria..

Al respecto, Maria Eugenia Caller, Lourdes Chau y Lorgio Moreno de la Cruz han señalado que *“el Poder Judicial tiene la obligación de dar un trámite y resolver el proceso contencioso administrativo tributario en un plazo razonable y cualquier exceso a dicho plazo no debería generar un perjuicio económico al contribuyente. (...) Esto quiere decir que a partir de que surte efectos la RTF favorable al contribuyente, se entiende por finalizado el cómputo del interés moratorio, pudiendo iniciarse uno nuevo en el caso que el Poder Judicial con una sentencia firme revoque o declare nula la RTF.”*¹³

¹³ Caller, M., Chau, L., & Moreno, L. (2023). Relatoría General: Justicia Tributaria: Problemática y propuestas para evitar la indefensión y reducir la conflictividad (Número 74). Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario. Pág. 191.

Esta situación, a todas luces evidenciaría una clara afectación al principio de seguridad jurídica del contribuyente, así como a los principios de razonabilidad y proporcionalidad, en la medida que la obtención de un pronunciamiento favorable en la instancia administrativa genera una expectativa de legalidad para el contribuyente; que muy aparte desvanecerse de prosperar la pretensión de la Administración Tributaria de una revisión judicial de lo resuelto por el Tribunal Fiscal, no debería representar una afectación económica no previsible para el contribuyente.

Ello es aún más notorio, cuando nuestro Código Tributario ya recoge en su artículo 170° los supuestos de duda razonable [cuando no hay claridad en la norma y mediante una disposición posterior se “aclara” su debido alcance] y dualidad de criterio [cuando hay criterios contrapuestos en actos de la administración tributaria, lo que incluye pronunciamientos del Tribunal Fiscal], como situaciones que razonablemente justifican la inaplicación de intereses, del índice de precios al consumidor y de sanciones.

Por tanto, en virtud con el principio de igualdad ante la ley y de razonabilidad, si en tales escenarios de duda razonable o dualidad de criterio se exime al contribuyente del cómputo de intereses y multas, con mayor razón, si el contribuyente ha obtenido un pronunciamiento favorable que revoca la deuda en la etapa administrativa, pero luego tal resultado se revierte, corresponde que no se apliquen intereses y multas por esta sobrevenida restitución de la deuda tributaria.

3.2 Propuesta

Se propone que no computen intereses moratorios, índice de precios al consumidor ni multas, cuando la controversia ha sido resuelta de forma favorable al contribuyente en la etapa administrativa; sin embargo, de manera posterior, la Administración Tributaria judicializa dicha controversia, obteniendo finalmente un pronunciamiento que restituya parcial o totalmente las deudas al concluirse la instancia judicial.

Así, en estos casos sólo podrán aplicarse intereses sobre el tributo insoluto desde la fecha de notificación del pronunciamiento en última instancia judicial sobre la controversia, que restituya la existencia de la deuda tributaria, hasta la fecha de pago efectivo.

4. Modificación del último párrafo del artículo 157 del Código Tributario; a fin de establecer un límite a la facultad de la Administración Tributaria para interponer demanda contencioso administrativa.

4.1 Situación actual y problemática

Giovanni Priori señala que *“la legitimidad activa es la institución procesal que nos permite determinar quién se encuentra válidamente habilitado para invocar una pretensión dentro de un proceso; dicho en otras palabras, esta institución nos permite identificar quién puede actuar como demandante en un proceso judicial”*.¹⁴

Sobre el particular, Maria Eugenia Caller, Lourdes Chau y Lorgio Moreno de la Cruz¹⁵ señalan:

“En el caso del proceso contencioso administrativo, para que este se inicie, la parte interesada deberá invocar su interés legítimo; de ahí la importancia de determinar quién puede ostentar esta legitimidad, ya que solo este sujeto podrá iniciar y mantener una relación jurídica procesal válida.

En el ámbito constitucional, el artículo 148 de nuestra Constitución garantiza el Estado de derecho al instruir que cualquier acto o resolución administrativa emitida por el Poder Ejecutivo no constituye una decisión inamovible o concluyente, ya que siempre serán revisables en sede judicial a través de la acción contencioso-administrativa, en la medida que se cumpla con el presupuesto procesal de causar estado (agotar la vía administrativa):

Artículo 148. Acción contencioso-administrativa

Las resoluciones administrativas que causan estado son susceptibles de impugnación mediante la acción contenciosa administrativa.

La citada disposición constitucional no reserva para los administrados la acción contencioso-administrativa, por lo mismo no

¹⁴ PRIORI, Giovanni. El proceso y la tutela de los derechos. Pontifica Universidad Católica del Perú, Lima, Pág. 177.

¹⁵ Caller, M., Chau, L., & Moreno, L. (2023). Relatoría General: Justicia Tributaria: Problemática y propuestas para evitar la indefensión y reducir la conflictividad (Número 74). Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario. Pág. 219.

podríamos afirmar que la Administración Pública tiene algún tipo de limitación constitucional para ejercer esta acción contra aquellos actos administrativos contrarios al ordenamiento: sin embargo, tampoco podemos llegar al extremo de señalar que se encuentra en igual posición que cualquier administrado.

En efecto, el precepto constitucional glosado, reconoce el acceso a la tutela jurisdiccional siempre que los actos o resoluciones administrativas, contrarias al ordenamiento, hayan sido sometidas -previamente a la interposición de los recursos de impugnativos que correspondan (agotamiento de la vía administrativa); es decir, se reconoce a nivel constitucional, que la Administración Pública tiene la facultad de autotutela declarativa mediante la cual puede corregir y/o complementar sus propias actuaciones antes de que sean impugnadas judicialmente.

Por lo mismo, interpretar que la Administración Pública tiene facultades ilimitadas para demandar un acto o resoluciones administrativas, sería vaciar el contenido constitucional de la facultad de autotutela declarativa, dado que no tendría ningún sentido transitar por la vía administrativa, si la decisión que se obtenga podría ser cuestionada por la propia Administración Pública en cualquier supuesto en que la entidad resolutora inferior discrepe con lo resuelto por la autoridad jerárquicamente superior, como podría ocurrir en la relación que existe entre el Tribunal Fiscal y cualquier Administración Tributaria en el curso de un procedimiento contencioso tributario.”

Como también hemos citado en un acápite anterior, en base a las estadísticas de la tramitación de procesos judiciales en materia tributaria, puede advertirse que, en casos que han llegado hasta la instancia casatoria, durante el año 2021 prácticamente la mitad de las demandas judiciales contra Resoluciones del Tribunal Fiscal fueron planteadas por la propia Administración Tributaria, y no por el contribuyente¹⁶.

Por lo expuesto y conforme a lo establecido en el artículo 148° de la Constitución, si bien no existe una prohibición constitucional explícita que impida a la Administración Pública impugnar judicialmente las decisiones

¹⁶Respuesta a Oficio N° 317-2021-2022-CCR/CR - Zuzunaga, Assereto y Zegarra Abogados. <https://wb2server.congreso.gob.pe/spley-portal-service/archivo/NTgzMw==/pdf/17-11-21-ESTUDIO%20ZUZUNAGA%20ASSERETO-CARTA%20S-N%C3%9AM-OPINI%C3%93N%20583-RU-727457>

del Tribunal Fiscal como superior jerárquico, esta facultad debe ser ejercida razonablemente y de manera excepcional, únicamente cuando se presente una grave violación a la legalidad y al interés público.

Ello, puesto que, en principio, la posibilidad de judicializar una controversia tributaria concluida en la etapa administrativa es principalmente una garantía para los contribuyentes de la revisión de actos administrativos (y no propiamente una instancia de conflicto entre dos entidades que conforman el Estado).

Afirmar que la Administración Pública mantiene una facultad irrestricta y amplia para recurrir judicialmente decisiones del Tribunal Fiscal que no son de su agrado, vaciará de contenido la exigencia de que las resoluciones administrativas impugnables judicialmente sean aquellas que han producido efectos, conforme a la facultad de autotutela de la Administración. Y, en ese mismo sentido, pondría a la Administración Pública y al contribuyente en la misma posición dentro de un proceso contencioso, no significando una garantía efectiva para este último, más aún, cuando supuestamente la Administración Tributaria no goza de legitimidad activa para recurrir.

De igual modo, mantener un sistema en el cual la Administración Tributaria puede demandar libremente cualquier pronunciamiento no favorable a sus intereses del Tribunal Fiscal, debilita nuestro sistema de justicia administrativa-tributaria, y la institucionalidad y relevancia de los pronunciamientos del Tribunal Fiscal.

4.2 Propuesta

Teniendo en cuenta la situación actual y problemática antes descrita, se presenta un proyecto de ley en el que se propone limitar la facultad de la Administración Tributaria para la interposición de demandas contencioso-administrativas.

La propuesta tiene efectivamente como finalidad fortalecer el sistema de justicia tributaria a nivel administrativo, en tanto la vía judicial debe representar principalmente una garantía para los contribuyentes, y no una instancia irrestricta para que la Administración Tributaria demande los pronunciamientos expuestos por el propio Estado (es decir, el Tribunal Fiscal), cuando no la favorecen.

Por ello, se plantea que -excepcionalmente- la Administración Tributaria podrá impugnar la resolución del Tribunal Fiscal que agota la vía administrativa mediante la interposición de demandas contencioso-administrativas, en los siguientes casos:

- (i) Cuando la resolución del Tribunal Fiscal resuelva en contra de un criterio contenido en una sentencia emitida por el Tribunal Constitucional o en un precedente vinculante emitido por la Corte Suprema.
- (ii) Cuando la resolución del Tribunal Fiscal resuelva en contra de una resolución que contenga criterios de observancia obligatoria a nivel administrativo.
- (iii) Cuando la resolución del Tribunal Fiscal determine la existencia de duplicidad de criterio entre las distintas Salas del Tribunal Fiscal sobre la materia a demandar.

5. Incorporación del numeral 5 y último párrafo del inciso a) del artículo 119 del Código Tributario; estableciendo como supuesto para la suspensión del procedimiento de cobranza coactiva la sola presentación de una solicitud de fraccionamiento y/o aplazamiento tributario.

5.1 Situación actual y problemática

De las normas que regulan la exigibilidad de la deuda tributaria en cobranza coactiva, se tiene que la deuda será exigible y objeto de cobranza coactiva cuando se enmarque en los supuestos establecidos en el artículo 115° del Código Tributario.

Bajo ese contexto, existe el supuesto que el contribuyente no cuente con la solvencia para efectuar el pago total de la deuda tributaria, motivo por el cual, se le podría iniciar un procedimiento de cobranza coactiva.

Sin embargo, nuestro sistema tributario permite igualmente la presentación de solicitudes para el aplazamiento y/o fraccionamiento de la deuda tributaria.

En este punto, cabe traer a colación que la legislación comparada en la región tiende a permitir facilidades de pago para efectos de suspender la cobranza coactiva respecto de una deuda tributaria, bastando que se haya presentado una solicitud requiriendo el aplazamiento y/o fraccionamiento u otra facilidad de pago de la deuda:

- **Ecuador: Código Tributario de la República de Ecuador (2005). Artículo 212. [Título II del Libro II]. Registro Oficial Suplemento 38 de 14 de junio de 2005.**

“Al procedimiento de ejecución de créditos tributarios sólo podrán oponerse las excepciones siguientes:

[...]

7.- Hallarse en trámite la petición de facilidades para el pago o no estar vencido ninguno de los plazos concedidos, ni en mora de alguno de los dividendos correspondientes.”

Esto a todas luces significa un aliciente para el pago de la deuda tributaria, en la medida que los contribuyentes podrán efectuar el pago de la misma accediendo a facilidades de pago y sin el riesgo del inicio de un procedimiento de cobranza coactiva, que podría complicar su situación financiera.

5.2 Propuesta

Teniendo en cuenta lo antes descrito, se propone incorporar como un supuesto para la suspensión del procedimiento de cobranza coactiva, la sola presentación de la solicitud de fraccionamiento tributario, evitando que se concreten precipitadamente cobros coactivos, en la medida que el contribuyente manifiesta voluntad para realizar el pago de la obligación tributaria utilizando las facilidades de pago otorgadas por el propio Estado.

En caso dicha solicitud sea aprobada, deberá concluirse el procedimiento de cobranza coactiva. En su defecto, de no ser aprobada, podrá proseguirse con el procedimiento coactivo. Por el contrario, en caso la solicitud de fraccionamiento sea denegada o el deudor tributario incurra en una pérdida del fraccionamiento, se levantará la suspensión.

- 6. Incorporación de un quinto párrafo 36 del Código Tributario, referido al Aplazamiento y/o Fraccionamiento de la Deuda Tributaria, permitiendo que se conceda dicho beneficio sin perjuicio de la interposición de una demanda contencioso administrativa.**

6.1 Situación actual

El artículo 5 del Reglamento de Aplazamiento y/o Fraccionamiento, aprobado por la Resolución de Superintendencia 161-2015/SUNAT, prevé el procedimiento para la presentación de una solicitud de aplazamiento y/o fraccionamiento por deuda tributaria. No obstante, se ha exceptuado de la posibilidad de acogimiento a este beneficio a aquellas deudas que hayan sido objeto de impugnación, incluyendo también aquellas que estén inmersas en una demanda contencioso administrativa.

Toda vez que la interposición de recursos de impugnación, o de una demanda contencioso administrativa o proceso de amparo, es un derecho que tiene el contribuyente -y excepcionalmente la Administración Tributaria- para solicitar a la propia administración o a los jueces la revisión de los actos de determinación, cobro o sanción, es conveniente establecer en el Código Tributario que dichas solicitudes de facilidades para el pago de la deuda deberán ser atendidas sin perjuicio que los contribuyentes hayan interpuesto -o incluso si interponen posteriormente- recursos de impugnación o demandas contencioso administrativas o procesos de amparo, contra los actos que confirmen tales deudas.

6.2 Propuesta

Incorporar un quinto párrafo al artículo 36 del Código Tributario, señalando que el ejercicio del derecho a recurrir un acto de determinación o sanción, o un posterior acto que confirme tal actuación, tanto mediante recursos formulados en la instancia administrativa (reclamación o apelación) como judiciales (proceso contencioso administrativo o amparo), no será impedimento para que la Administración Tributaria se pronuncie y/o apruebe las solicitudes de aplazamiento y/o fraccionamiento tributario que presenten los contribuyentes.

II. MARCO NORMATIVO VIGENTE

- Constitución Política del Perú
- Código Tributario, aprobado por el Decreto Legislativo 816, cuyo Texto Único Ordenado ha sido aprobado mediante el Decreto Supremo 133-2013-EF y normas modificatorias
- Resolución de Superintendencia 161-2015-SUNAT, Reglamento de Aplazamiento y/o Fraccionamiento de la Deuda Tributaria por Tributos Internos

III. EFECTO DE LA VIGENCIA DE LA NORMA PROPUESTA SOBRE LA LEGISLACIÓN NACIONAL

El presente proyecto de ley establece la modificación de los artículos 33, 36, 115, 119, 157, 158 y 170 del Código Tributario, aprobado por el Decreto Legislativo 816, cuyo Texto Único Ordenado ha sido aprobado mediante el Decreto Supremo 133-2013-EF y normas modificatorias. La base fundamental para las modificaciones planteadas es el principio esencial de todo Estado de Derecho.

IV. ANÁLISIS COSTO BENEFICIO

La presente iniciativa legislativa no implica un impacto fiscal negativo para el erario público, por el contrario, permitirá un óptimo funcionamiento y fortalecimiento de la instancia administrativa en el país. En la medida que las deudas tributarias inmersas en conflictos tributarios, que opten por acogerse al esquema excepcional de interponer demanda contenciosa administrativa contra la resolución confirmen deuda tributaria, sin gatillar la exigibilidad de la deuda pues son objeto de garantías presentadas por los contribuyentes que deben mantener vigente, no se generará un perjuicio en las arcas fiscales por encontrarse garantizado el pago de estas potenciales obligaciones.

Es que nos encontramos ante un proyecto o iniciativa de ley, que propone realizar adecuaciones normativas planteando normas más justas y equitativas para nuestro sistema tributario. No se señalan de antemano “beneficios tributarios” propiamente, que supongan un costo tributario, sino correcciones razonables y necesarias para nuestro sistema tributario resulte más eficiente, más recaudadora y justo a la vez.

Finalmente, el Estado no puede asumir una recaudación de “intereses” que resultan a todas luces arbitrarios y desproporcionados, cuando responden a demoras por ineficiencias de los órganos resolutores. Reiteramos que normar en relación con un cálculo adecuado de ellos no supone un “beneficio”; en tanto la propia jurisprudencia del Tribunal Constitucional ha señalado que el plazo razonable se debe observar también en la sede judicial, a efectos de no sobreestimar el cálculo de intereses una vez excedidos los órganos.

V. VINCULACIÓN CON EL ACUERDO NACIONAL Y LA AGENDA LEGISLATIVA

La presente iniciativa se encuentra alineada a la Política de Estado 18: “Búsqueda de la competitividad, productividad y formalización de la actividad económica”, en tanto introduce mejoras sustanciales en el régimen de intereses moratorios, en la tramitación de controversias tributarias y en los mecanismos

de afianzamiento y fraccionamiento, reduciendo distorsiones que afectan la seguridad jurídica y la actividad empresarial. Asimismo, contribuye al cumplimiento del objetivo 72, referido a la implementación de medidas que promuevan la productividad y la competitividad, ya que establece reglas claras, previsibles y proporcionadas respecto a la suspensión de intereses, a los límites del accionar judicial de la administración tributaria y a los beneficios de aplazamiento y fraccionamiento, eliminando sobrecostos generados por demoras no imputables al contribuyente.

De igual manera, la propuesta se enmarca en las prioridades del objetivo IV de la Agenda Legislativa “Estado eficiente, transparente y descentralizado”, particularmente en la Política de Estado 31: “Sostenibilidad fiscal y reducción del peso de la deuda”, al fomentar un sistema tributario más equilibrado y coherente con los principios de razonabilidad, proporcionalidad y debido proceso. del sector público. Ello se alinea con la medida legislativa 101, referida a la mejora de las políticas tributarias y la gestión presupuestal, pues garantiza que la cobranza fiscal responda a estándares constitucionales y a parámetros comparados que aseguren un balance adecuado entre recaudación efectiva y respeto a los derechos de los administrados.

En consecuencia, la iniciativa se ajusta plenamente a las prioridades legislativas vigentes y constituye un aporte normativo de alto impacto para modernizar la relación entre la Administración Tributaria y los administrados, fortaleciendo simultáneamente la recaudación y la seguridad jurídica.