



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Pleno. Sentencia 980/2021

EXP. N.º 04399-2019-PA/TC

LIMA

SULFATO DE COBRE SA

RAZÓN DE RELATORÍA

En la sesión del Pleno del Tribunal Constitucional, de fecha 30 de noviembre de 2021, se consideró aplicar, en la causa de autos, lo previsto en el artículo 10-A del Reglamento Normativo del Tribunal Constitucional, el que, entre otras cosas, establece el voto decisorio de la presidenta del Tribunal Constitucional en las causas en que se produzca empate en la votación. Así entonces, la sentencia se encuentra conformada por los votos de los magistrados Ledesma Narváez, Miranda Canales y Espinosa-Saldaña Barrera, que resuelve:

Declarar IMPROCEDENTE la demanda de amparo.

Por su parte, los magistrados Ferrero Costa, Blume Fortini y Sardón de Taboada (ponente) votaron por declarar fundada la demanda.

La Secretaría del Pleno deja constancia de que la presente razón encabeza los votos antes referidos y que los magistrados intervinientes en el Pleno firman digitalmente al pie de esta razón en señal de conformidad.

Flavio Reátegui Apaza
Secretario Relator

SS.

LEDESMA NARVÁEZ
FERRERO COSTA
MIRANDA CANALES
BLUME FORTINI
SARDÓN DE TABOADA
ESPINOSA-SALDAÑA BARRERA



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04399-2019-PA/TC
LIMA
SULFATO DE COBRE SA

VOTO SINGULAR DE LA MAGISTRADA LEDESMA NARVÁEZ

Con el debido respeto por la decisión de la ponencia, en el presente caso, estimo que la demanda debe declararse **IMPROCEDENTE**.

La demandante Sulfato de Cobre SA solicita la inaplicación a su caso concreto del artículo 33 del Código Tributario, referente a la amenaza cierta e inminente de la aplicación de intereses moratorios sobre la deuda tributaria referida al impuesto general a las ventas (IGV) de julio de 2007 a abril de 2008 y a las multas asociadas a las referidas deudas tributarias. Solicita que se mantenga dicho interés únicamente por los periodos de impugnación (reclamación y apelación), dentro de los plazos previstos en los artículos 142 y 150 del Código Tributario. En ese sentido, solicita que se deje sin efecto cualquier cobro derivado de la aplicación de la cuestionada norma y que se devuelva, de ser el caso, los importes pagados o que se paguen por intereses moratorios fuera del plazo legal para resolver los recursos antes citados.

Sobre la existencia de vías específicas igualmente satisfactorias

1. Este Tribunal ha precisado en su jurisprudencia en materia tributaria que existen vías ordinarias que pueden considerarse como específicas e igualmente satisfactorias al proceso de amparo (Cfr. STC Exp. 01939-2013-PA/TC, STC Exp. 3417-2011-AA/TC, RTC Exp. 00611-2009-PA/TC, RTC Exp. 2612-2008-PA/TC, RTC Exp. 5920-2008-PA/TC, RTC Exp. 4921-2007-PA/TC, RTC Exp. 2879-2012-PA/TC, entre otras). Sin embargo, también es cierto que en diversas ocasiones este Tribunal ha admitido la procedencia de los denominados “amparos tributarios”, aunque, en algunas oportunidades, sin tomar suficientemente en cuenta lo dispuesto por el Código Procesal Constitucional sobre la subsidiariedad del amparo (STC Exp. 00867-2013-PA/TC, FJ 9).
2. De esta manera, y teniendo en cuenta el análisis sobre la pertinencia de la vía constitucional, debe entenderse, como regla general, que la demanda contencioso administrativa (artículo 157 y siguientes del TUO vigente del Código Tributario), el recurso de apelación (artículo 122 del TUO vigente del Código Tributario) y el proceso que se instaura con la demanda de revisión judicial (artículos 23 y 40 de la



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04399-2019-PA/TC
LIMA
SULFATO DE COBRE SA

Ley 26979, Ley de Procedimiento de Ejecución Coactiva), con carácter meramente enunciativo, constituyen vías idóneas e igualmente satisfactorias a través de las cuáles deberían encausarse pretensiones de carácter tributario, debiéndose optar por ellas y no por la vía excepcional del amparo (STC Exp. 00867-2013-PA/TC, FJ 10).

3. No obstante lo anterior, en determinados supuestos o circunstancias específicas de algún caso concreto, podría ser necesario admitir a trámite las demandas de amparo con contenido tributario; por ejemplo, con respecto situaciones excepcionales o urgentísimas en las que no sería posible encontrar protección idónea u oportuna en la vía procesal ordinaria.
4. Ello ha sido previsto en el precedente constitucional establecido en la STC Exp. 02383-2013-PA/TC, cuando se hace referencia a la procedencia del amparo considerando los criterios de tutela idónea y de urgencia iusfundamental. Como parte de las reglas de dicho precedente se estableció lo siguiente:

[...] la vía ordinaria será “igualmente satisfactoria” a la vía del proceso constitucional de amparo, si en un caso concreto se demuestra, de manera copulativa, el cumplimiento de estos elementos:

- Que la estructura del proceso es idónea para la tutela del derecho;
- Que la resolución que se fuera a emitir podría brindar tutela adecuada;
- Que no existe riesgo de que se produzca la irreparabilidad; y
- Que no existe necesidad de una tutela urgente derivada de la relevancia del derecho o de la gravedad de las consecuencias.

En sentido inverso, la ausencia de cualquiera de estos presupuestos revela que no existe una vía idónea alternativa al amparo, por lo que la vía constitucional quedará habilitada para la emisión de un pronunciamiento de fondo (salvo que se incurra en alguna otra causal de improcedencia)

Esta evaluación debe ser realizada por el juez o por las partes respecto de las circunstancias y derechos involucrados en relación con los procesos ordinarios. Es decir, los operadores deben determinar si la vía es idónea (en cuanto permite la tutela del derecho, desde el punto de vista estructural, y es susceptible de brindar adecuada protección) y, simultáneamente, si resulta igualmente satisfactoria (en tanto no exista riesgo inminente de que la agresión resulte irreparable ni exista necesidad de una tutela de urgencia)

Las reglas para determinar cuándo una vía ordinaria alterna resulta igualmente satisfactoria son las establecidas en esta sentencia, y conforme a ellas se interpretará el inciso 2 del artículo 5, resultandos



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04399-2019-PA/TC
LIMA
SULFATO DE COBRE SA

aplicables a todos los procesos de amparo, independientemente de su materia.

5. Así, de manera excepcional, y en atención a las singularidades de cada caso que deberían ser acreditadas por la parte demandante, considero que, en lo esencial, solo cabría acudir a la vía subsidiaria del amparo con respecto de (i) asuntos que no podrían discutirse o cuestionarse en la vía ordinaria; (ii) asuntos para los cuales este Tribunal haya determinado expresamente, aplicando debidamente el análisis de pertinencia de la vía constitucional antes mencionado, que el amparo es la vía idónea, y siempre que se presenten los mismos elementos o propiedades relevantes del caso de que se trate asuntos de suma urgencia, sea por la importancia iusfundamental de lo discutido o por la gravedad o irreparabilidad del daño que podría ocurrir si no se brinda una protección especial, como la que puede obtenerse a través de los procesos constitucionales (STC Exp. 00867-2013-PA/TC, FJ 12).
6. Así, en el caso del cuestionamiento de la acumulación indebida de intereses en el monto total de la deuda tributaria, sea por la *demora* en resolver los recursos del procedimiento contencioso tributario, y/o por la aplicación de la capitalización de intereses en el tiempo que estuvo vigente en el artículo 33 del Código Tributario, debe tenerse presente que el proceso contencioso administrativo cuenta con una estructura idónea para evaluar tales pretensiones y brindarles tutela adecuada. Lo anterior se aplica también cuando la deuda exigible se encuentre en etapa de ejecución coactiva, por cuanto en dicho supuesto el verdadero acto lesivo es el acto administrativo que agota la vía administrativa, por el cual se confirma el monto de la deuda tributaria, incluidos los intereses moratorios.
7. En efecto, el artículo 3 del TUO de la Ley 27584, Ley que regula el proceso contencioso administrativo, aprobado por Decreto Supremo 011-2019-JUS, indica que “las actuaciones de la administración pública sólo pueden ser impugnadas en el proceso contencioso administrativo, salvo los casos en que se pueda recurrir a los procesos constitucionales”. Asimismo, según el inciso 2 del artículo 4 de dicho TUO de la Ley 27584, son impugnables en este proceso las siguientes actuaciones administrativas: “El silencio administrativo, la inercia y cualquier otra omisión de la administración pública”.
8. Además, cuando se cuestiona la aplicación del artículo 33 del Código Tributario en un caso concreto y se solicita su inaplicación, debe



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04399-2019-PA/TC
LIMA
SULFATO DE COBRE SA

considerarse que en realidad con dicho pedido se objeta un acto administrativo que se sustentaría en una norma tributaria que regula, en abstracto, el pago de intereses moratorios y que no es autoaplicativa (Cfr. STC Exp. 03744-2018-PA/TC, FJ 13).

9. En este sentido, es necesario recordar que este Tribunal, en reiterada jurisprudencia, ha establecido que, para impugnar este tipo de actos administrativos, se puede recurrir a otra vía procesal igualmente satisfactoria. Así, en el ATC Exp. 01547-2014-PA/TC, de fecha 22 de marzo de 2016, se estableció expresamente que:

Al respecto, es necesario distinguir (como lo ha hecho este Tribunal en su jurisprudencia) entre “amparos contra actos basados en aplicación de normas” y “amparos contra normas autoaplicativas” (cfr., por todas, RTC Exp. 02308-2004-PA/TC, f.j. 7 y ss.), que son supuestos distintos: en el primero el acto de aplicación es el que se reputa como lesivo o amenazante (el cual también puede discutirse en la vía ordinaria); en el otro se evalúa los efectos perniciosos de una norma autoaplicativa o de eficacia inmediata (cursiva agregada) (FJ 21).

10. Por tanto, en tales escenarios, lo que en realidad se solicita es la inaplicación de un acto administrativo sustentado en una norma. Al respecto, para ventilar dicho cuestionamiento, debe resaltarse que el proceso contencioso administrativo cuenta con una estructura idónea y que la resolución emitida en dicho proceso puede brindar tutela adecuada (STC Exps. 03213-2017-PA/TC, 05538-2016-PA/TC, 04372-2016-PA/TC, entre otros).
11. Asimismo, desde una perspectiva subjetiva, en el proceso contencioso administrativo, son especialmente procedentes las medidas cautelares (cfr. artículo 40 del TUO vigente de la Ley 27584); por lo que, en principio, no existe riesgo de que se produzca irreparabilidad. Asimismo, se advierte que dicho riesgo de irreparabilidad queda desvirtuado, más aún, en los escenarios en los cuales los contribuyentes hayan liquidado la deuda tributaria que impugnan judicialmente, lo que da cuenta de que el presunto agravio económico no ha generado una situación que no pueda ser reparada a través de los mecanismos legales correspondientes.
12. Además, debe tenerse presente que, ante tales cuestionamientos, si únicamente se invoca una relación directa entre un perjuicio económico, que además debe ser acreditado, y la afectación del derecho de propiedad, debe considerarse que, desde la perspectiva



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04399-2019-PA/TC
LIMA
SULFATO DE COBRE SA

subjetiva, en principio, no existiría la necesidad de una tutela urgente derivada de la relevancia del derecho o de la gravedad de las consecuencias si se tiene en cuenta que:

El programa normativo del derecho de propiedad garantiza los bienes materiales e inmateriales que integran el patrimonio de una persona que son susceptibles de apreciación económica. Desde el punto de vista de la actuación de la administración tributaria –o la convalidación de un acto realizado por aquella por parte de un órgano de la jurisdicción ordinaria–, se interviene en dicho ámbito de protección todas las veces que se grava al contribuyente con un tributo inconstitucional; cuando la administración tributaria no devuelve el monto de un impuesto indebidamente pagado, previa declaración administrativa o jurisdiccional; o cuando la administración tributaria se niega a pagar los intereses devengados, o dicha negativa es convalidada por un órgano judicial (ATC Exp. 3403-2013-PA/TC, FJ 7).

13. En efecto, desde una perspectiva subjetiva, tendrán relevancia iusfundamental, en principio, por presuntamente vulnerar el derecho a la propiedad, aquellos cuestionamientos en los que se acredite que los hechos del caso inciden en supuestos como los mencionados previamente o cuando la administración tributaria incurra en actos u omisiones de similar índole que afecten principios y derechos constitucionales y cuya gravedad sea manifiesta. Ello es así por cuanto “no todo lo que resta o disminuye la propiedad o riqueza de los individuos, expolia irrazonablemente o desmerece el derecho de propiedad”¹.
14. Por lo expuesto, de acuerdo a los argumentos desarrollados previamente, **cuando se cuestione la acumulación indebida de intereses en el monto total de la deuda tributaria, sea por la demora en resolver los recursos del procedimiento contencioso tributario, y/o por la aplicación de la capitalización de intereses en el tiempo que estuvo vigente en el artículo 33 del Código Tributario, esto es, hasta el 24 de diciembre del 2006, la vía correspondiente donde se deberá dilucidar la controversia, salvo situaciones excepcionales debidamente justificadas en cada caso, es el proceso contencioso-administrativo.**

Sobre el cuestionamiento a través de un proceso de amparo del cómputo de intereses moratorios durante el trámite del procedimiento

¹ SOTELO Eduardo. "Notas sobre el principio de no confiscatoriedad en materia tributaria". En *Derecho y Sociedad* N° 29, 2007, p. 308.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04399-2019-PA/TC
LIMA
SULFATO DE COBRE SA

contencioso tributario

15. El Tribunal ha tenido ocasión de pronunciarse respecto al cuestionamiento del cómputo de intereses moratorios durante el trámite del procedimiento contencioso tributario realizado en demandas de amparo. Así, por ejemplo, en la STC Exp. 03184-2012-PA/TC, este Tribunal sostuvo que:

La carga de determinar y declarar correctamente sus deudas tributarias así como la cancelarlas oportunamente corresponde al deudor, si producto de la fiscalización posterior de parte de la Administración Tributaria, se detectan inconsistencias, ésta se encuentra en la ineludible obligación de enmendar tal situación a través de los mecanismos legales establecidos y liquidarla correctamente, así como imponer las sanciones que correspondan a fin de desincentivar este tipo de conductas.

Si el actor declara una menor deuda que le corresponde, tienen que necesariamente hacerse responsable de asumir no sólo la deuda no cancelada oportunamente, sino de las sanciones y los intereses que correspondan. Lo declarado en su momento, se presume válido en la medida que se presume la buena fe del contribuyente.

La Administración Tributaria, simple y llanamente, ha liquidado la deuda aplicando los intereses correspondientes conforme a lo establecido en el Código Tributario. Así el recurrente juzgue que la modificación legal introducida al referido código resulta abusiva, no corresponde a este Colegiado pronunciarse sobre la conveniencia o inconveniencia de la opción elegida por el legislador, en tanto no se advierte la conculcación u amenaza de ningún derecho fundamental.

En todo caso, la pretensión del actor, en sí misma, no resulta atendible debido a que, contrariamente a lo que arguye, persigue un tratamiento discriminatorio respecto del resto de contribuyentes que sí cumplieron con liquidar adecuadamente y cancelar oportunamente sus deudas, o, aunque su determinación fue reparada por la Sunat, asumieron su deuda tributaria con los intereses que se generaron (FJ 4-7).

16. Sin embargo, en la STC Exp. 04082-2012-PA/TC (FJ 57-72), se analizó, desde la perspectiva del derecho de acceso a los recursos en sede administrativa, la constitucionalidad en dicho caso concreto del cobro de los intereses generados durante el trámite del procedimiento contencioso-tributario, incluida la capitalización de intereses durante el tiempo en que estuvo vigente su exigencia en el artículo 33 del Código Tributario.
17. También es cierto que en la STC Exp. 04532-2013-PA/TC (FJ 21-37, y 49-50), este Tribunal indicó que correspondía verificar en aquella



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04399-2019-PA/TC
LIMA
SULFATO DE COBRE SA

oportunidad si el período por el que fueron aplicados los intereses moratorios a la empresa demandante resultaba lesivo o no del principio de razonabilidad que debe respetar la administración tributaria, lo que a su vez tenía incidencia no solo en el derecho de recurrir las decisiones administrativas, sino en el derecho al plazo razonable en esta sede. Para tal efecto se invocó lo dispuesto en el numeral 1.4 del artículo IV del Título Preliminar de la Ley 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, donde se estableció que uno de los principios que sustentan dicho procedimiento es el principio de razonabilidad, según el cual:

Las decisiones de la autoridad administrativa, cuando creen obligaciones, califiquen infracciones, impongan sanciones, o establezcan restricciones a los administrados, deben adaptarse dentro de los límites de la facultad atribuida y manteniendo la debida proporción entre los medios a emplear y los fines públicos que deba tutelar, a fin de que respondan a lo estrictamente necesario para la satisfacción de su cometido.

18. Al respecto, con relación al primer argumento, esto es, que el cobro de intereses indebidamente generados durante el proceso contencioso tributario a un contribuyente menoscaba su derecho a recurrir resoluciones administrativas, debe tenerse presente que en el precedente de la STC Exp. 03741-2004-PA/TC se estableció la siguiente regla:

Todo cobro que se haya establecido al interior de un procedimiento administrativo, como condición o requisito previo a la impugnación de un acto de la propia administración pública, es contrario a los derechos constitucionales al debido proceso, de petición y de acceso a la tutela jurisdiccional y, por tanto, las normas que lo autorizan son nulas y no pueden exigirse a partir de la publicación de la presente sentencia (FJ 50).

19. En realidad, dicha regla se encontraba plenamente justificada por lo indicado en el FJ 35 de aquella sentencia, donde se refirió que:

Debe recordarse, a modo de precedente jurisprudencial, que en la STC Exp. 3548-2003-AA/TC, con ocasión de declarar que el principio *solve et repete* era contrario al derecho de acceso a la jurisdicción, se estableció que el condicionamiento del pago previo para impugnar una decisión de la Administración Tributaria constituía una restricción desproporcionada que la hacía contraria a la Constitución. Hoy, con igual fuerza, debe afirmarse que también el pago, ya no de la multa como ocurría en el caso del “pague primero y reclame después”, sino de la tasa para enervar la multa, mediante el recurso impugnativo respectivo, constituye igualmente una interferencia económica del



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04399-2019-PA/TC
LIMA
SULFATO DE COBRE SA

derecho de acceso a la jurisdicción que como derecho constitucionalmente reconocido no puede ser condicionado bajo ningún supuesto.

20. Siendo ello así, se advierte, como se sostuvo en aquella oportunidad, que el derecho de recurrir las decisiones de la administración comporta:

la posibilidad material de poderlas enervar, bien en el propio procedimiento administrativo, cuando la ley haya habilitado un mecanismo bien en todo caso, de manera amplia y con todas las garantías, ante el Poder Judicial, mediante el proceso contencioso administrativo o, incluso, a través del propio recurso de amparo cuando se trate de la afectación de derechos fundamentales (FJ 23).

21. Al respecto, se advierte que la facultad de impugnar las actuaciones de la Administración Tributaria y del Tribunal Fiscal no resulta menoscabada por el cobro de intereses legales, integrantes de la deuda tributaria, como sí ocurriría, por ejemplo, en caso el ejercicio de dicha facultad se encontrase supeditada al pago de una multa o al pago de una tasa para enervarla.
22. Ello es así por cuanto, en primer lugar, el pago de dichos intereses no se exige como requisito previo para dar trámite al recurso de reclamación o apelación, o para la interposición de la correspondiente demanda contencioso-administrativa o para la interposición de una demanda de amparo, en los casos excepcionales en los que ello sea procedente, de conformidad con lo resuelto en la presente sentencia.
23. Asimismo, la decisión de pagar la deuda tributaria, que incluye los intereses, la multa y los correspondientes intereses, es de entera responsabilidad del contribuyente, quien decide finalmente la oportunidad en la que realizará dicho pago, asumiendo para tal efecto las consecuencias jurídicas previstas en el ordenamiento jurídico-tributario por el pago extemporáneo de aquella.
24. Por otro lado, en cuanto al argumento de la incidencia en el derecho al plazo razonable del proceso, considero oportuno recordar que el contenido constitucionalmente protegido de este derecho 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 Exp. 04179-2014-PHC/TC, FJ 9; STC Exp. 00295-2012-PHC/TC, FJ 2).



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04399-2019-PA/TC
LIMA
SULFATO DE COBRE SA

25. 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.
26. Además, para determinar si en el ámbito de un procedimiento administrativo se ha producido o no la violación del derecho al plazo razonable se deberán evaluar criterios tales como la complejidad del asunto, la actividad o conducta procedimental del administrado, la conducta de la administración pública, así como las consecuencias que la demora produce en las partes (STC Exp. 03778-2004-AA/TC, fundamento 21).
27. Sin ánimo de exhaustividad, puede afirmarse que estos elementos pueden estar referidos a los siguientes aspectos:

i) La complejidad del asunto: Aquí se consideran factores tales como la naturaleza de la situación fáctica que es materia de evaluación o fiscalización por la administración (procedimiento administrativo ordinario sancionador), los alcances de la actividad probatoria para el lento de los hechos, la pluralidad de administrados involucrados procedimiento, o algún otro elemento que permita concluir, con un grado de objetividad, que la dilucidación de un determinado asunto resulta particularmente complicada y difícil;

ii) La actividad o conducta procedimental del administrado: Se evalúa si su actitud ha sido diligente o ha provocado retrasos o demoras en el procedimiento, por cuanto si la dilación ha sido provocada por él no cabe calificarla de indebida. En ese sentido, habrá que distinguir entre el uso regular de los medios procedimentales que la ley prevé y la actitud obstruccionista o la falta de cooperación del administrado, la cual estaría materializada en la interposición de recursos que, desde su origen y de manera manifiesta se encontraban condenados a la desestimación;

iii) La conducta de la administración pública: Se verifica el grado de celeridad con el que se ha tramitado el procedimiento. Para ello, será preciso examinar las actuaciones u omisiones de los órganos competentes para la tramitación del procedimiento, como por ejemplo: lo que ordinariamente se demora en resolver determinado tipo de procesos; la admisión y/o la actuación de elementos probatorios manifiestamente impertinentes; la reiterada e indebida anulación por parte del ente o tribunal administrativo de segundo grado respecto de las decisiones de la autoridad administrativa de primer grado; la demora en la tramitación y resolución de los medios impugnatorios,



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04399-2019-PA/TC
LIMA
SULFATO DE COBRE SA

etc.: y,

iv) Las consecuencias que la demora produce en la situación jurídica del interesado: Se evalúa si el paso del tiempo en el procedimiento incide o influye de manera relevante e intensa en la situación jurídica (derechos y deberes) del demandante. Ello con la finalidad de que el procedimiento discurra con más diligencia a fin de que el caso se resuelva en un tiempo breve, si es que éste incide o influye de manera relevante e intensa sobre la situación jurídica del demandante (STC Exp. 04532-2013-PA/TC, FJ 33).

28. De este modo, la eventual vulneración del derecho fundamental al plazo razonable en sede administrativa deberá evaluarse en cada caso, de acuerdo a las circunstancias jurídicas y fácticas correspondientes. De todas formas, deberá tenerse en cuenta que, en tanto la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal se encuentren dentro de los plazos legales para resolver los recursos y/o mecanismos de cuestionamiento interpuestos en el marco de un procedimiento contencioso tributario, carecerá de asidero constitucional el cuestionamiento del cómputo de intereses legales con base en este derecho fundamental.
29. Efectivamente, el cobro de intereses moratorios durante el plazo legal con que cuenta la autoridad tributaria para resolver los recursos administrativos y/o mecanismos de cuestionamiento presentados, resulta una restricción legítima y razonable del derecho en mención, toda vez que la generación de intereses moratorios es consecuencia de la demora en el pago del tributo y de la multa correspondiente, lo que se prolonga a su vez en el tiempo por la interposición del recurso y/o mecanismo de cuestionamiento planteados por el contribuyente con miras a dejar sin efecto la deuda tributaria o cuestionar cualquier actuación de la Administración.
30. De esta forma, con el establecimiento por el legislador del cobro de intereses moratorios se pretende evitar un ejercicio abusivo o temerario de la interposición de recursos impugnativos o mecanismos de cuestionamiento de la actuación de la Administración, durante el procedimiento contencioso administrativo, por cuanto el contribuyente pudo prever el cobro de tales intereses durante el plazo que el legislador otorga a la autoridad administrativa (Administración Tributaria y Tribunal Fiscal) para resolver los recursos y mecanismos de cuestionamiento interpuestos.
31. Asimismo, debe tenerse presente que el legislador ha previsto, como se precisó previamente, que desde la entrada en vigencia del Código



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04399-2019-PA/TC
LIMA
SULFATO DE COBRE SA

Tributario y sus correspondientes modificatorias, el artículo 144 del citado código siempre reguló la posibilidad de interponer un recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal en el supuesto que la Administración Tributaria no resolviera en el plazo legal.

32. Además, no debe olvidarse que, si el Tribunal Fiscal excede los plazos legales que tiene para resolver las apelaciones o quejas interpuestas por los contribuyentes, en virtud del inciso 2 del artículo 4 del TUO de la Ley 27584, Ley que regula el proceso contencioso administrativo, aprobado por Decreto Supremo 011-2019-JUS, y de acuerdo a lo indicado en la presente sentencia, los contribuyentes deberán acudir a dicha vía ordinaria. Excepcionalmente, podrán acudir a la vía del amparo, siempre que se verifique lo indicado en la presente sentencia, con relación al agotamiento de las vías previas y al análisis de la vía igualmente satisfactoria, dispuesto en el precedente establecido en la STC Exp. 02383-2013-PA/TC.
33. De esta manera, resultará indispensable, de forma previa al cuestionamiento judicial de la actuación de la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal, que los contribuyentes hagan un uso adecuado (y no abusivo) de los mecanismos legales que el ordenamiento jurídico ha previsto para que puedan posteriormente acudir a la vía ordinaria y, excepcionalmente, a la vía constitucional, como es el caso de los recursos de reclamación, apelación (incluyendo ante la denegatoria ficta) y la interposición de la queja.
34. Con ello se evitará que el procedimiento contencioso tributario dure más de lo previsto por ley e incluso, vulnere el derecho al plazo razonable en sede administrativa, lo que a su vez desincentivaría, en principio, posteriores cuestionamientos al cómputo de intereses moratorios, incluida la capitalización de intereses en el período que estuvo vigente.
35. Si bien aquello es un aspecto de medular importancia para el contribuyente desde una perspectiva subjetiva, también es cierto que lo anterior coadyuvará a la realización de la dimensión objetiva del principio de regularidad del sistema jurídico, que de acuerdo a la jurisprudencia de este Tribunal (STC Exp. 00168-2005-PC/TC, FJ 8), constituye un principio constitucional básico que prescribe el respeto al sistema de fuentes del ordenamiento y su correspondiente eficacia, y cuya naturaleza democrática radica en el mandato -que de él se desprende- según el cual todos los poderes públicos, privados y los ciudadanos, deben guiar, por igual, su conducta según el Derecho.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04399-2019-PA/TC
LIMA
SULFATO DE COBRE SA

36. Siendo ello así, considero que no todo exceso en el plazo de resolución de los recursos administrativos y/o mecanismos de cuestionamiento interpuestos contra la actuación de la Administración constituye una vulneración del derecho al plazo razonable durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario, puesto que ello dependerá de la evaluación en cada caso concreto de todos los criterios mencionados previamente, esto es, la complejidad del asunto, la actividad o conducta procedimental del administrado, la conducta de la administración pública, así como las consecuencias que la demora produce en las partes.
37. Adicionalmente, debo precisar que no debe confundirse desde cuándo debe contarse el plazo de duración de un procedimiento administrativo y cuándo se entiende que ha culminado, a efectos de evaluar la razonabilidad de su duración, con la duración del plazo que se tiene para resolver los recursos impugnatorios y/o mecanismos de cuestionamiento a su actuación.
38. Por ello, mal se haría en establecer en abstracto y para todos los casos cuándo se inicia el cómputo del plazo razonable del procedimiento contencioso tributario. En todo caso, debe tenerse presente que el cuestionamiento del contribuyente a la actuación de la Administración Tributaria se materializa cuando éste manifiesta su voluntad de impugnar u objetar la actuación de aquélla, bajo las formalidades de ley y que la vía administrativa se agota con la resolución del Tribunal Fiscal que resuelve la controversia de manera definitiva y causan estado.
39. A esto último debe añadirse que la regulación del cómputo de intereses moratorios establecida en el artículo 33 del Código Tributario es un asunto de naturaleza legal, que, como tal, es expresión del principio de libre configuración de la ley con que cuenta el legislador democrático, teniendo como límites, entre otros, los principios de razonabilidad e interdicción de la arbitrariedad.
40. En efecto, tal y como puede apreciarse en el siguiente cuadro, la regulación de la aplicación de intereses moratorios durante el procedimiento contencioso tributario, luego del vencimiento de los plazos máximos legales establecidos para la resolución de los recursos y/o mecanismos de cuestionamiento de los actos de la Administración, ha sido objeto de diversas modificaciones desde hace 13 años, como se advierte a continuación:



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04399-2019-PA/TC
LIMA
SULFATO DE COBRE SA

<p>Párrafo incorporado por el artículo 6 del Decreto Legislativo 981, publicado el 15 de marzo de 2007</p>	<p>Cuarto párrafo modificado por el artículo 7 de la Ley 30230, publicada el 12 julio 2014</p>	<p>Cuarto párrafo modificado por el artículo 3 del Decreto Legislativo 1263, publicado el 10 diciembre 2016</p>
<p>La aplicación de los intereses moratorios se suspenderá a partir del vencimiento de los plazos máximos establecidos en el Artículo 142 hasta la emisión de la resolución que culmine el procedimiento de reclamación ante la Administración Tributaria, siempre y cuando el vencimiento del plazo sin que se haya resuelto la reclamación fuera por causa imputable a ésta.</p> <p>Durante el período de suspensión la deuda será actualizada en función del Índice de Precios al Consumidor.</p> <p>Las dilaciones en el procedimiento por causa imputable al deudor no se tendrán en cuenta a efectos de la suspensión de los intereses moratorios.</p> <p>La suspensión de intereses no es aplicable a la etapa de apelación ante el Tribunal Fiscal ni durante la tramitación de la demanda contencioso-administrativa.</p>	<p>La aplicación de los intereses moratorios se suspenderá a partir del vencimiento de los plazos máximos establecidos en los Artículos 142, 150 y 152 hasta la emisión de la resolución que culmine el procedimiento de reclamación ante la Administración Tributaria o de apelación ante el Tribunal Fiscal, siempre y cuando el vencimiento del plazo sin que se haya resuelto la reclamación o apelación fuera por causa imputable a dichos órganos resolutores.</p> <p>[...]</p> <p>La suspensión de intereses no es aplicable durante la tramitación de la demanda contencioso-administrativa.</p>	<p>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.</p>



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04399-2019-PA/TC
LIMA
SULFATO DE COBRE SA

41. Asimismo, corresponde precisar que este Tribunal ha entendido que, ante la constatación de una vulneración al plazo razonable, declarar nulo el procedimiento administrativo y establecer la reposición de las cosas al estado anterior, no podría ser un efecto inmediato o automático, toda vez que las demás garantías procesales que conforman del debido procedimiento sí fueron respetadas. En ese sentido, el hecho de que los plazos máximos de un procedimiento hayan sido incumplidos no tiene como consecuencia directa que las resoluciones finales sean declaradas inválidas y sin efectos legales (STC Exp. 03778-2004-AA/TC, FJ 23).
42. Pero más allá de ello, estimo oportuno reiterar que le corresponde a la Administración, desde la comprensión del principio de legalidad en el marco de las exigencias de un Estado Constitucional de Derecho, preferir, siempre y en todos los casos, el principio jurídico de supremacía de la Constitución.
43. En varias oportunidades este Tribunal ha explicitado que la Administración, al igual que los poderes del Estado y los órganos constitucionales, se encuentran sometidos, en primer lugar, a la Constitución de manera directa y, en segundo lugar, al principio de legalidad, de conformidad con el artículo 51 de la Norma Fundamental (cursiva agregada) (STC 03741-2004-PA/TC, FJ 6).
44. Por ello, la legitimidad de los actos administrativos no viene determinada por el respeto a la ley sino por su vinculación a la Constitución, lo que también se ha establecido bajo el denominado “principio de legalidad”, que, en realidad, pese a dicha nomenclatura, alude a la concretización de la supremacía jurídica de la Constitución en el ámbito de las actuaciones de la Administración.

Sobre el cuestionamiento a través del proceso de amparo de la capitalización de intereses en aplicación del artículo 33 del Código Tributario vigente al 24 de diciembre de 2006

45. En relación a la capitalización de intereses, se advierte que el Código Tributario, aprobado mediante Decreto Legislativo 816, publicado el 21 de abril de 1996, no incluyó originalmente dicha regla. Sin embargo, mediante Ley 27038, publicada el 31 de diciembre de 1998, ésta sí fue incluida en su artículo 7.
46. Según dicho artículo, recogido luego en el artículo 33 del Decreto Supremo 135-99-EF, TUO del Código Tributario:



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04399-2019-PA/TC
LIMA
SULFATO DE COBRE SA

Los intereses moratorios se calcularán de la manera siguiente:

b) El interés diario acumulado al 31 de diciembre de cada año se agregará al tributo impago, constituyendo la nueva base para el cálculo de los intereses diarios del año siguiente.

47. Esta norma estuvo vigente solo ocho años. Fue derogada, en efecto, por el artículo 3 del Decreto Legislativo 969, publicado el 24 de diciembre de 2006. No obstante, tiempo después, la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo 981, publicado el 15 marzo 2007, estableció que “[...] para efectos de la aplicación del presente artículo, respecto de las deudas generadas con anterioridad a la entrada en vigencia del Decreto Legislativo 969”. De esta manera, la capitalización de intereses de las deudas tributarias solo estuvo vigente durante siete años (1999-2005).
48. Ahora bien, se tiene que la regla de capitalización de intereses moratorios no resulta inconstitucional *per se* durante el tiempo que estuvo prevista en el artículo 33 del Código Tributario. En efecto, dicha opción legislativa se enmarca dentro del ámbito de lo constitucionalmente permitido al legislador, quien actúa sobre la base del principio de libre configuración de la ley, si bien sujeto a los límites explícitos e implícitos que emanan de la Constitución.
49. Ahora bien, la evaluación del supuesto carácter inconstitucional de la no suspensión de la aplicación de la capitalización de intereses está supeditada en cada caso a la verificación de la vulneración del derecho al plazo razonable en sede administrativa, de acuerdo a lo establecido *supra*. Ello es así por cuanto el juez constitucional no es competente para determinar y evaluar si la liquidación de una deuda tributaria respecto de los intereses moratorios, cuyo fundamento es legal y no constitucional, ha sido realizada de conformidad con el Código Tributario.
50. Al respecto, debe recordarse, como se ha indicado anteriormente, que la generación de intereses moratorios es consecuencia de la demora en el pago del tributo y de la multa correspondiente por parte del contribuyente, lo que se extiende a su vez en el tiempo, no solo por la eventual demora en exceso en la que puede incurrir la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal al resolver los recursos y/o mecanismos de cuestionamiento planteados contra la actuación de la aludida Administración Tributaria, sino precisamente a causa de la interposición de tales recursos, con la finalidad de evitar el pago de la deuda tributaria, lo que puede ser conforme a la Constitución y a la ley



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04399-2019-PA/TC
LIMA
SULFATO DE COBRE SA

en ciertos casos, pero que en otros casos, se realiza con un afán dilatorio, que constituye un abuso de derecho, proscrito por el artículo 103 de la Constitución.

51. Por el contrario, el juez constitucional sí será competente, siempre que no se configuren los supuestos del artículo 7 del Nuevo Código Procesal Constitucional y se haya acreditado, previamente, la vulneración del derecho al plazo razonable durante el procedimiento contencioso-tributario. Debo resaltar que la correcta o incorrecta aplicación de la capitalización de intereses no constituye un asunto *per se* de relevancia constitucional toda vez que se trata de una regla de índole financiera de fuente legal.

Plazo legal, plazo razonable e intereses moratorios de la deuda tributaria

52. Tal como se ha venido señalando, la imposición de intereses moratorios y la capitalización de intereses está en el marco de lo constitucionalmente permitido al legislador; siendo que la acumulación de ellos pretende disuadir y compensar la pérdida de oportunidad del Estado de recibir los tributos a tiempo para el financiamiento del gasto público.
53. Sin embargo, esa acumulación de intereses moratorios no puede ser infinita en el tiempo, sobre todo, si la demora en resolver los recursos del administrado es por causa imputable a la Administración Tributaria o al Tribunal Fiscal y si el contribuyente además no acude a la denegatoria ficta del recurso de reclamación o al proceso contencioso administrativo conforme al artículo 2.4 del TUO de la Ley 27584 en el supuesto de que el Tribunal Fiscal demore en resolver el recurso de apelación. Pues, tal como se ha adelantado, la acumulación de intereses moratorios y la capitalización de intereses solamente son constitucionales siempre y cuando no se obligue al contribuyente a pagarlos fuera del “plazo razonable”.
54. Si bien el “plazo legal” para resolver los recursos de los contribuyentes es una estipulación del legislador regulada en el Código Tributario y estos deben ser cumplidos por la Administración Pública, con las consecuencias administrativas o de otra índole que la ley establezca a los funcionarios en caso de exceso; no obstante, a efectos de las exigencias mínimas de la Constitución, la acumulación de intereses moratorios y la capitalización de intereses (cuando estuvo vigente) solo será legítimo siempre que no supere el plazo razonable,



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04399-2019-PA/TC
LIMA
SULFATO DE COBRE SA

el cual se determina en cada caso concreto conforme a los criterios ya mencionados *supra*, esto es, “complejidad del asunto”, “la actividad o conducta procedimental del administrado”, “la conducta de la administración pública” y “las consecuencia que la demora produce en la situación jurídica del interesado”.

55. Y es que el plazo razonable es distinto al plazo legal. El exceso en el plazo legal no supone necesariamente la afectación del plazo razonable, porque este se determina según las circunstancias específicas de cada caso tributario. Por ello, cuando un contribuyente reclame que la acumulación de intereses moratorios (antes de las modificatorias del artículo 33 del Código Tributario) y la capitalización de intereses (cuando estuvo vigente) se restrinja solamente al plazo legal es, en la práctica trasladarle a la Administración Tributaria el costo del tiempo que empleará en resolver adecuadamente el recurso cuando ello debe ser carga del contribuyente, quien debe asumir el riesgo de su impugnación durante el tiempo que efectivamente se necesita para resolver diligentemente los recursos que se interponga, de reclamación o apelación.
56. En efecto, lo conveniente es que la Administración Pública tenga el tiempo adecuado para resolver la controversia planteada por el administrado y ello no necesariamente resulta en el plazo legal. “Y es que si bien el derecho a un plazo razonable alude frecuentemente a evitar dilaciones indebidas, esta manifestación del debido proceso también está dirigida a evitar plazos excesivamente breves que no permitan sustanciar debidamente la causa” (STC Exp. 03987-2010-PHC/TC, fundamento 5).
57. De ahí que, para la Constitución la acumulación de intereses de la deuda tributaria más allá del plazo legal del Código Tributario para pronunciarse sobre los recursos administrativos del contribuyente no resulta *per se* relevante, en la medida que dicho plazo a razón de la naturaleza de cada caso en concreto podría resultar insuficiente o breve. Solamente será relevante constitucionalmente cuando la Administración, con todas sus instancias, sobrepase el plazo razonable del procedimiento contencioso tributario.
58. Por lo tanto, en un caso donde previamente se ha verificado la vulneración del derecho al plazo razonable en sede administrativa, de acuerdo a lo indicado en la presente sentencia, no corresponderá realizar el cómputo de intereses moratorios durante el período de tiempo en el que la demora resulta inconstitucional. Asimismo, si el



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04399-2019-PA/TC
LIMA
SULFATO DE COBRE SA

demandante cuestiona también la aplicación de la regla de la capitalización durante dicho período, deberá evaluarse si en efecto dicha aplicación fue indebida o no, para lo cual será necesario e indispensable que el período de tiempo durante el cual se aplicó la regla de capitalización haya estado comprendido dentro del período de demora inconstitucional en el que se generaron los intereses moratorios, según lo indicado *supra*.

59. De esta manera, dicha verificación constituye una *conditio sine qua non* a efectos de poder determinar si correspondía la acumulación de intereses o si debía suspenderse. De esta forma, **la evaluación de la acumulación de intereses está supeditado a que en un caso concreto se haya cuestionado principalmente la presunta vulneración del derecho al plazo razonable durante el procedimiento contencioso-tributario y que dicha vulneración haya sido verificada por el juez competente, no siendo posible que en la vía constitucional el cuestionamiento los intereses moratorios o de la capitalización de intereses pueda constituir la pretensión principal.**

Análisis del caso concreto

60. De conformidad con el artículo 8 del Código Procesal Constitucional, que regula la procedencia de los procesos constitucionales frente a actos basados en normas, la presente demanda persigue, en realidad, la inaplicación del artículo 33 del TUO del Código Tributario, que regula los intereses moratorios de los tributos impagos; y en consecuencia, que se prohíba a la administración tributaria que cobre intereses moratorios derivados de la deuda tributaria desde el momento en que transcurrió el plazo legal para resolver los recursos.
61. La empresa recurrente sostiene que la demora indebida en tramitar los recursos administrativos interpuestos viene incrementando exageradamente los intereses moratorios, que resulta irrazonable y desproporcionado. Afirma que se viene cometiendo un abuso del derecho y se ha infringido el principio de no confiscatoriedad, al haberse incluido la acumulación de intereses en el periodo posterior al vencimiento de los plazos legales para resolver sus recursos.
62. Sin embargo, tal como se ha explicado extensamente en este voto, la denuncia de una indebida acumulación de intereses en la deuda



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04399-2019-PA/TC
LIMA
SULFATO DE COBRE SA

tributaria, sea por la demora en resolver los recursos del procedimiento contencioso tributario y/o por la aplicación de la capitalización de intereses en el tiempo que estuvo vigente, esto es, hasta el 24 de diciembre del 2006, la vía correspondiente donde se deberá dilucidar la controversia, salvo situaciones excepcionales debidamente justificadas en cada caso, es el proceso contencioso-administrativo, pues cuenta con una estructura idónea para evaluar la pretensión de autos y brindarle tutela adecuada.

Por todo ello, mi voto es por declarar **IMPROCEDENTE** la demanda de amparo en aplicación del artículo 7, inciso 2, del Código Procesal Constitucional.

S.

LEDESMA NARVÁEZ



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04399-2019-PA/TC
LIMA
SULFATO DE COBRE SA

VOTO SINGULAR DEL MAGISTRADO MIRANDA CANALES

Con el mayor respeto por la ponencia de mi colega magistrado, disiento de lo resuelto en la misma por las siguientes razones:

1. La demanda de amparo tiene por objeto que se declare inaplicable el artículo 33 del Código Tributario, referente a la amenaza cierta e inminente de la aplicación de intereses moratorios sobre la deuda tributaria relativa al impuesto general a las ventas (IGV) de julio a diciembre de 2007, IGV de enero de 2008 y a las multas asociadas a las referidas deudas tributarias, para que se mantenga dicho interés únicamente por los periodos de impugnación (reclamación y apelación), dentro de los plazos previstos en los artículos 142 y 150 del Código Tributario. Solicita, además, que se deje sin efecto cualquier cobro derivado de la aplicación de las cuestionadas normas y que se devuelva, de ser el caso, los importes pagados o que se paguen por intereses moratorios fuera del plazo legal para resolver los recursos antes citados. Alega la vulneración de sus derechos constitucionales al plazo razonable, del derecho a la petición, del principio de igualdad en materia tributaria, del derecho a la propiedad, a la no confiscatoriedad, del principio de razonabilidad y del principio de acceso a la jurisdicción, entre otros.

Sobre la amenaza cierta e inminente

2. Es menester anotar lo dicho por el legislador sobre la obligación tributaria en el artículo 1 del TUO del Código Tributario:

(...) es de derecho público, es el vínculo entre el acreedor y el deudor tributario, establecido por ley, que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria, siendo exigible coactivamente.

3. Más allá de las discusiones que pudieran presentarse en la doctrina, puedo entenderla como la obligación del deudor tributario [contribuyente o responsable] de efectuar el pago del tributo² [prestación tributaria], a favor del acreedor tributario [el Estado], que por mandato de la ley ha sido impuesto —obviamente delimitada por la Constitución—, cuyo incumplimiento es exigible mediante cobro coactivo.

² El que nace una vez realizado el hecho generador (conocido como hecho imponible) previsto por ley.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04399-2019-PA/TC
LIMA
SULFATO DE COBRE SA

4. Del mismo modo, el Tribunal Constitucional ha sostenido que en el Estado Social y Democrático de Derecho, el fundamento de la imposición no se limita únicamente a una cuestión de Poder Estatal, sino que incorpora a su razón de ser el deber de todo ciudadano al sostenimiento de los gastos públicos, deber que (...) originalmente fuera entendido respecto al cumplimiento de obligaciones sustanciales y formales relacionadas con el pago [STC 06089-2006-PA, fundamento 18], siendo la primera, aquella prestación esencial o fundamental de la relación jurídico-tributaria, esto es, el pago del tributo³; y la segunda, todas las demás que deben realizarse para cumplir con la primera⁴.
5. Por su parte el artículo 28 del mismo Código, señala que la deuda tributaria está constituida por el tributo, la multa y los intereses, señalando que este último es moratorio en los casos de pago extemporáneo del tributo y en la aplicación de multas. En ese sentido, el Tribunal Constitucional señaló que los intereses moratorios son aplicados por el no cumplimiento oportuno de una obligación tributaria [STC 04082-2012-PA, fundamento 45], en ese sentido resulta posible reconocer en ellos su accesoriedad⁵, debido a que se originan siempre y cuando exista alguna obligación de pago de tributos pendiente y vencida. En razón de esto, se le considera como un componente de la deuda tributaria, al encontrar justificación en su relación con la prestación tributaria.
6. De este modo es posible afirmar que al dejarse sin efecto la obligación tributaria a través del procedimiento contencioso tributario o, en su caso, a través del proceso contencioso administrativo, la decisión alcanza también a los intereses. De allí que no es posible justificar un pronunciamiento en sede constitucional sobre los intereses de un tributo que aún se encuentra siendo discutido ante la autoridad administrativa o judicial ordinaria. Comprendiendo incluso a aquellas situaciones en las que el contribuyente decide cancelar la deuda tributaria de manera previa o durante el procedimiento contencioso

³ Así entendido por el legislador al redactar el artículo 28 del TUO del Código Tributario.

⁴ Por citar las establecidas en los artículos 87 a 91 del citado Código.

⁵ A mayor abundamiento tenemos lo expuesto por la doctrina sobre el particular, señalando que los *intereses moratorios tienen naturaleza de prestaciones accesorias de la obligación principal de pago del tributo, de forma que su primer requisito de exigibilidad será, precisamente, la existencia de dicha obligación principal. En tal sentido, señala que se necesita la existencia de una obligación pecuniaria jurídicamente debida y que se produzca el incumplimiento de los plazos en los que dicha prestación tuvo que ser cumplida* (ver LÓPEZ MARTÍNEZ, Juan, Régimen Jurídico de los llamados "intereses moratorios" en materia tributaria, Civitas, 1994, Madrid, pp. 140 y ss.).



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04399-2019-PA/TC
LIMA
SULFATO DE COBRE SA

tributario, pues como se dijo bien podría dejarse sin efecto y de ser el caso disponer la devolución de lo indebidamente abonado.

7. Aquí cabe preguntarse si en el contexto descrito, ¿la respuesta de la justicia constitucional tendría efectos restitutivos? El Tribunal Constitucional ha dejado establecido en su jurisprudencia que la eficacia restitutoria del proceso de amparo conlleva ineludiblemente reponer o restituir las cosas al estado anterior a la vulneración o [amenaza] de un derecho constitucional [resolución recaída en el Expediente 00658-2013-PA/TC, fundamento 3], pero si la amenaza invocada se basa en perjuicios que escapan de una captación objetiva, no podría hablarse de efectos restitutivos ya que se dispondría el no cobro de intereses moratorios, ya sea por capitalización o por el exceso del plazo para resolver, de una deuda que aún se discute y bien podría dejarse sin efecto, lográndose un pronunciamiento cuyos efectos podrían o no materializarse dependiendo de lo que decida la autoridad administrativa o, en su caso, la judicial ordinaria sobre la obligación principal. Comprendiendo incluso a aquellas situaciones en las que el contribuyente decide cancelar la deuda tributaria de manera previa o durante el procedimiento contencioso tributario, pues como se dijo bien podría dejarse sin efecto y de ser el caso disponer la devolución de lo indebidamente abonado.
8. Situación distinta se presenta cuando tenemos un pronunciamiento definitivo en sede administrativa y que se decide no controvertir en sede judicial, o de recurrir a esta última, una vez concluido el proceso, ya que en ese momento existiría una obligación tributaria no susceptible de ser discutida y, por ende, su liquidación podría contener estos intereses, quedando expedita para ser requerida a través de un procedimiento de cobranza coactiva por la Administración Tributaria—sin avizorarse una posible suspensión del mismo ante el dictado de alguna medida cautelar o posible conclusión ante la declaratoria de inexistencia de la obligación—, situaciones que imprimen certeza e inminencia a la amenaza de vulneración de algún derecho constitucional. Así también, en aquellos casos en los que se decide abonar la deuda de manera previa o durante el procedimiento contencioso tributario, que una vez concluido decide no prolongar el debate en sede judicial, o de recurrir a esta, culminado dicho proceso, pues resulta necesario evaluar la violación de algún derecho constitucional que se produciría liquidación final.

El mismo análisis se extiende al caso de las multas que pese a no tener la naturaleza de tributos, se imponen por el incumplimiento de las



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04399-2019-PA/TC
LIMA
SULFATO DE COBRE SA

obligaciones formales que giran en torno al pago de este.

9. En complemento de lo expuesto, tenemos que de conformidad con el artículo 2 del Código Procesal Constitucional, tratándose del cuestionamiento de un acto futuro (amenaza de violación), esta amenaza debe ser cierta y de inminente realización; presupuesto, claro está, que debe observarse a la fecha de interposición de la demanda⁶. El primer requisito —la certeza de la amenaza— tiene que ver con la posibilidad de que el acto pueda ser efectivamente realizado, jurídica o materialmente. Por ello, en la sentencia recaída en el Expediente 00091-2004-PA/TC se sostuvo que, para que el acto futuro pueda ser considerado cierto, es preciso que se encuentre fundado en hechos reales y no imaginarios [fundamento 8]. En segundo lugar, no basta con demostrar la plausibilidad de la amenaza. Es preciso, además, que esta sea de inminente realización; es decir, que esté pronta a suceder. Se descarta, así, que mediante el amparo se puedan cuestionar actos futuros remotos, sobre los cuales existe una indeterminación temporal de que puedan acaecer.
10. Ahora bien, de autos se desprende que a la fecha de interposición de la demanda de autos [9 de junio de 2017] la deuda tributaria aún se discutida en sede administrativa, y es que se encontraba pendiente de resolver el recurso de apelación interpuesto por la actora contra la Resolución de Intendencia 0260140058703, hecho que es reconocido por la demandante y la Sunat.

En consecuencia, el probable cobro de intereses moratorios a la fecha de presentación de la demanda de amparo no constituía una amenaza cierta al no existir deuda definitiva en sede administrativa en tal momento, y es que estos podían o no materializarse dependiendo de lo que decida la autoridad administrativa respecto de la deuda tributaria acotada.

⁶ Actualmente, en el artículo 8 del *nuevo* Código Procesal Constitucional, la amenaza se regula en los siguientes términos:

“Cuando se invoque la **amenaza o violación de actos** que tienen como sustento la aplicación de una norma incompatible con la Constitución, la sentencia que declare fundada la demanda dispondrá, además, la inaplicabilidad de la citada norma”.

Ahora, si bien no se dice expresamente que la amenaza debe ser cierta e inminente, ello no desconoce tal carácter, desarrollado incluso por la jurisprudencia constitucional.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04399-2019-PA/TC
LIMA
SULFATO DE COBRE SA

11. Respecto a la invocación de la garantía del plazo razonable, cabe señalar que el objeto de la reclamación constitucional no se sustenta en la necesidad de obtener un pronunciamiento definitivo en sede administrativa, sino en denunciar que el exceso del plazo para resolver por parte de las autoridades administrativas dará como resultado final una posible aplicación de intereses moratorios por dicho exceso, como ha sido señalado en el fundamento 1 de este voto.
12. Atendiendo a las circunstancias del caso y a la fundamentación descrita puedo colegir que la amenaza denunciada no satisface el requisito de certeza que requiere el cuestionamiento de actos futuros; por ende, debe rechazarse la presente demanda.

Por tanto, el sentido de mi voto es por declarar **IMPROCEDENTE** la demanda de autos.

S.

MIRANDA CANALES

carácter, desarrollado incluso por la jurisprudencia constitucional.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04399-2019-PA/TC
LIMA
SULFATO DE COBRE SA

VOTO SINGULAR DEL MAGISTRADO ESPINOSA-SALDAÑA BARRERA

Con el debido respeto, me aparto de lo resuelto por mis colegas en mérito a las razones que a continuación expongo:

1. La demanda de amparo tiene por objeto que se declare inaplicable el artículo 33 del Código Tributario, referente a la amenaza cierta e inminente de la aplicación de intereses moratorios sobre la deuda tributaria relativa al impuesto general a las ventas (IGV) de julio a diciembre de 2007, IGV de enero de 2008 y a las multas asociadas a las referidas deudas tributarias, para que se mantenga dicho interés únicamente por los periodos de impugnación (reclamación y apelación), dentro de los plazos previstos en los artículos 142 y 150 del Código Tributario. Solicita, además, que se deje sin efecto cualquier cobro derivado de la aplicación de las cuestionadas normas y que se devuelva, de ser el caso, los importes pagados o que se paguen por intereses moratorios fuera del plazo legal para resolver los recursos antes citados. Alega la vulneración de sus derechos constitucionales al plazo razonable, del derecho a la petición, del principio de igualdad en materia tributaria, del derecho a la propiedad, a la no confiscatoriedad, del principio de razonabilidad y del principio de acceso a la jurisdicción, entre otros.
2. Al respecto, se debe tener en consideración que, de conformidad con la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, y a contrario del primer párrafo del artículo 1 del Nuevo Código Procesal Constitucional, no se corresponde con la finalidad de protección a través de los procesos constitucionales la amenaza de violación que no sea cierta y de inminente realización. Asimismo, este presupuesto debe observarse a la fecha de interposición de la demanda. El primer requisito —la certeza de la amenaza— tiene que ver con la posibilidad de que el acto pueda ser efectivamente realizado, jurídica o materialmente. Por ello, en la sentencia recaída en el Expediente 00091-2004-PA/TC se sostuvo que, para que el acto futuro pueda ser considerado cierto, es preciso que se encuentre fundado en hechos reales y no imaginarios [FJ. 8]. En segundo lugar, no basta con demostrar la plausibilidad de la amenaza. Es preciso, además, que esta sea de inminente realización; es decir, que esté pronta a suceder. Se descarta, así, que mediante el amparo se puedan cuestionar actos futuros remotos, sobre los cuales existe una indeterminación temporal de que puedan acaecer.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04399-2019-PA/TC
LIMA
SULFATO DE COBRE SA

3. En el presente caso, los argumentos de la demandante solamente revelan una presunción o posibilidad de que la Administración tributaria le cobre los intereses moratorios en relación con el periodo de impugnación de su deuda tributaria en sede administrativa, puesto que el recurso administrativo de apelación aún se encuentra pendiente de resolver en el Tribunal Fiscal. Por ende, no es posible justificar un pronunciamiento en sede constitucional sobre los intereses moratorios de tributos que aún se encuentran siendo discutidos en el procedimiento recursivo ante la autoridad administrativa, sobre todo si la propia recurrente ha señalado en los escritos presentados ante este Tribunal Constitucional que el Tribunal Fiscal aún no ha emitido a la fecha pronunciamiento definitivo a fin de determinar la deuda tributaria.

De allí que el sentido de mi voto en el presente caso es por declarar **IMPROCEDENTE** la demanda.

S.

ESPINOSA-SALDAÑA BARRERA



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04399-2019-PA/TC
LIMA
SULFATO DE COBRE SA

VOTO DE LOS MAGISTRADOS FERRO COSTA, BLUME FORTINI Y SARDÓN DE TABOADA

ASUNTO

Recurso de agravio constitucional interpuesto por Sulfato de Cobre SA, contra la resolución de fojas 707, de 5 de junio de 2019, expedida por la Primera Sala Constitucional de la Corte Superior de Justicia de Lima, que, confirmando la resolución que declaró fundada la excepción de falta de agotamiento de la vía previa, declaró improcedente la demanda de amparo de autos.

ANTECEDENTES

Demanda

El 9 de junio de 2017, Sulfato de Cobre SA presenta demanda de amparo contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (Sunat) a fin que se declare inaplicable el artículo 33 del Código Tributario, referente a la aplicación de intereses moratorios sobre la deuda tributaria relativa al impuesto general a las ventas (IGV) de julio de 2007 a abril de 2008 y a las multas asociadas a las referidas deudas tributarias. Solicita que se mantenga dicho interés únicamente por los periodos de impugnación (reclamación y apelación), dentro de los plazos previstos en los artículos 142 y 150 del Código Tributario. Pide, además, que se deje sin efecto cualquier cobro derivado de la aplicación de la cuestionada norma y que se devuelva, de ser el caso, los importes pagados o que se paguen por intereses moratorios fuera del plazo legal para resolver los recursos antes citados. Alega la vulneración de sus derechos constitucionales al plazo razonable, petición y propiedad, así como los principios de igualdad en materia tributaria y razonabilidad.

Aduce que desde que tras ser notificada de las resoluciones de determinación y multa relativas al IGV del período julio de 2007 a abril de 2008, presentó un recurso de reclamación contra ellas, el cual tras ser desestimado motivó la interposición de un recurso de apelación el 1 de julio de 2011, aún pendiente de resolver. El extenso procedimiento contencioso tributario y la aplicación del artículo 33 del TUO del Código Tributario han acarreado que la deuda tributaria crezca exorbitantemente, sobre todo por la aplicación de los intereses moratorios. Vulnerando, entre otros, el principio de no confiscatoriedad.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04399-2019-PA/TC
LIMA
SULFATO DE COBRE SA

Alega, además, que los años que la administración demoran en resolver, significan una transgresión del derecho a ser juzgado en un plazo razonable, en sede administrativa.

Auto admisorio

Mediante Resolución 1, de 12 de julio de 2017, el Undécimo Juzgado Especializado en lo Constitucional Sub especializado en asuntos tributarios, aduaneros e Indecopi de la Corte Superior de Justicia de Lima, admitió a trámite la demanda y emplazó con la misma a la Sunat y al Tribunal Fiscal.

Contestaciones de la demanda

La Procuraduría Pública de la Sunat, deduce la excepción de falta de agotamiento de la vía previa, pues el Tribunal Fiscal tiene pendiente de resolver un recurso de apelación contra la Resolución de Intendencia 0260140058703, que resolvió el recurso de reclamación de la actora contra las resoluciones de determinación y multa cuestionadas. Enfatiza que los actos administrativos impugnados no serán ejecutados hasta que el aludido tribunal resuelva la impugnación pendiente, por lo que la deuda aún no es exigible coactivamente. Sin perjuicio de ello, asevera que una vez agotada la vía previa, la actora puede acudir al proceso contencioso administrativo.

Respecto al fondo del asunto, Sunat alega que en aplicación del artículo 33 del TUO del Código Tributario, modificado por la Ley 30230 y su Cuarta Disposición Complementaria Transitoria, al vencer el plazo para resolver el recurso de apelación ya no se aplican intereses moratorios, reajustándose la deuda tributaria conforme al Índice de Precios al Consumidor (IPC).

De otro lado, esgrime que el cómputo de los intereses moratorios tiene como fin resarcir al Estado por la no disposición oportuna del dinero proveniente de la obligación tributaria impaga. Añade que el excederse en resolver dentro del plazo legal no supone necesariamente la vulneración del derecho al plazo razonable, pues ésta debe apreciarse a partir de las circunstancias del caso, atendiendo a la complejidad, conducta del administrado y de la Administración.

La Procuraduría Pública del MEF deduce la excepción de incompetencia por razón de la materia ya que se pretende un control abstracto del artículo 33 del TUO del Código Tributario, lo que debe ser dilucidado en un proceso de inconstitucionalidad. Además, plantea la excepción de falta de



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04399-2019-PA/TC
LIMA
SULFATO DE COBRE SA

agotamiento de la vía previa. Respecto de esta última, sostiene que está pendiente un pronunciamiento del Tribunal Fiscal.

Sin perjuicio de las excepciones deducidas, alega que la aplicación de intereses moratorios no transgrede principio alguno. Añade que no hay dilación indebida porque resolver la controversia implica ejecutar operaciones complejas.

Resolución de primera instancia o grado

Mediante Resolución 4, de 22 de agosto de 2018, el mencionado juzgado, declaró infundada la excepción de incompetencia por razón de la materia, puesto que, a su juicio, la actora no pretende se declare inconstitucional la normas cuestionadas en abstracto. Asimismo, declaró fundada la excepción de falta de agotamiento de la vía previa, puesto que está pendiente de resolverse un recurso de apelación en sede administrativa.

Resolución de segunda instancia o grado

Mediante Resolución 7, de 5 de junio de 2019, la Primera Sala Constitucional de la Corte Superior de Justicia de Lima confirmó la Resolución 4, en el extremo que declaró fundada la excepción de falta de agotamiento de la vía previa, por similar fundamento. Agrega que no puede presumirse cuál será el pronunciamiento del Tribunal Fiscal.

FUNDAMENTOS

1. Delimitación del petitorio

1. El objeto de la demanda consiste en que se inaplique el artículo 33 del TUO del Código Tributario que regula el interés moratorio de los tributos impagos, respecto al exceso de tiempo que la administración tributaria demora en resolver; y, como consecuencia de ello se le devuelvan los montos indebidamente cobrados por la Sunat.

2. Procedencia de la demanda

2. Los demandados, en posición que acogen el Juzgado y la Sala Superior, deducen la excepción de falta de agotamiento de la vía previa. Atendiendo a ello, corresponde evaluar, en primer lugar, la procedencia de la demanda en la vía del amparo, de modo que, se analizarán los siguientes aspectos: (i) si se ha agotado la vía



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04399-2019-PA/TC
LIMA
SULFATO DE COBRE SA

administrativa, y (ii) si existen vías igualmente satisfactorias al proceso de amparo.

Agotamiento de la vía administrativa

3. Los demandados sostienen que existe un recurso de apelación contra la Resolución de intendencia 0260140058703/Sunat, pendiente de resolver por el Tribunal Fiscal. En efecto, se advierte que el 17 de octubre de 2011, el Tribunal Fiscal recibió el expediente administrativo (folios 333).
4. A la fecha, el plazo de 12 meses para resolver la apelación ha transcurrido, habiendo pasado más de 9 años desde el vencimiento del mismo, sin que se advierta de autos que el Tribunal Fiscal haya emitido resolución. Siendo así, el Tribunal Constitucional considera que se configura el supuesto previsto se configuraba el supuesto previsto en el artículo 43, inciso 4, del Código Procesal Constitucional (artículo 46, inciso 4, del anterior código), pues la vía previa no había sido resuelta en los plazos fijados para su resolución. No cabe, consecuentemente, declarar improcedente la demanda en aplicación del artículo 7, inciso 4 del actual código (artículo 5, inciso 4, del anterior código).

Ausencia de vías igualmente satisfactorias

5. Al momento que se presentó la demanda, se encontraba vigente el TUO de la Ley 27584, que regula el proceso contencioso administrativo, aprobado mediante Decreto Supremo 013-2008-JUS; hoy TUO de la Ley 27584, aprobado por Decreto Supremo 011-2019-JUS. En ambos (artículos 20 y 21, así como artículos 19 y 20, respectivamente), se indica que es requisito para la procedencia de la demanda, el agotamiento de la vía administrativa, existiendo un catálogo de excepciones a dicha exigencia.
6. Como ha quedado establecido en el fundamento 4, la vía previa no se ha resuelto en los plazos previstos para su resolución. Este supuesto está contemplado como una excepción para el agotamiento de la vía previa para los procesos de amparo, mas no así para el proceso contencioso administrativo. Una eventual demanda contencioso administrativa sería declarada improcedente, al no cumplir con la exigencia de agotamiento de la vía administrativa, ni encajar en los supuestos de excepción (artículo 22, inciso 3 del TUO de la Ley 27584; antes artículo 23, inciso 3). Siendo así, en el presente caso,



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04399-2019-PA/TC
LIMA
SULFATO DE COBRE SA

no existe una vía igualmente satisfactoria, por lo que tampoco cabe declarar improcedente la demanda en aplicación del artículo 7, inciso 2 del Código Procesal Constitucional (artículo 5, inciso 2 del anterior código).

3. Análisis de la controversia

7. En el caso de autos, la recurrente solicita la inaplicación del artículo 33 del TUO del Código Tributario que regula el interés moratorio de los tributos impagos, respecto al exceso de tiempo que la administración tributaria demora en resolver.
8. En este punto, es menester realizar una síntesis del íter procedimental que ha seguido el caso de la actora.
 - El 30 de junio de 2010, Sunat emitió una serie de resoluciones de determinación y multa (folios 171 a 191) relativos a tributos impagos oor parte de la demandante (IGV) del periodo julio de 2007 a abril de 2008.
 - La actora presenta recurso de reclamación contra este bloque de resoluciones, el 18 de agosto de 2010.
 - El 23 de mayo de 2011, la Sunat declaró infundada la reclamación, a través de la Resolución de Intendencia 02600140058703/Sunat, notificada a la actora el 10 de junio de 2011 (según afirma la Sunat en su contestación de la demanda)
 - La citada resolución de intendencia fue apelada el 1 de julio de 2011. Concedida la apelación, el expediente administrativo ingresó al Tribunal Fiscal el 17 de octubre de 2011. Esta apelación se encuentra pendiente de resolver.

3.2. Sobre la aplicabilidad del criterio establecido en el Expediente 04082-2012-PA/TC

9. En el Expediente 04082-2012-PA/TC, doña Emilia Rosario del Rosario Medina de Baca solicitó, entre otros aspectos, que se inaplique a su caso el artículo 33 del TUO del Código Tributario, referido al cobro de intereses moratorios durante la etapa impugnatoria en el procedimiento contencioso tributario y su respectiva capitalización, en su versión vigente hasta el ejercicio 2006, así como el artículo 3 del Decreto Legislativo 969, que lo



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04399-2019-PA/TC
LIMA
SULFATO DE COBRE SA

modificó, y la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo 981. Al respecto, este Tribunal estableció que el cobro de intereses moratorios resultaba lesivo del derecho a recurrir en sede administrativa, así como del principio de razonabilidad, respecto al tiempo de exceso frente al plazo legal que tuvo el Tribunal Fiscal para resolver el procedimiento contencioso tributario.

10. Como señaló el Tribunal Constitucional en la sentencia emitida en el Expediente 04532-2013-PA/TC (caso Icatom SA), este razonamiento es aplicable también para el caso de las personas jurídicas.
11. Ello debido a que en ambos supuestos las recurrentes cuestionan el hecho que la Administración Tributaria les haya impuesto el cobro de intereses moratorios durante el periodo de impugnación de su deuda tributaria en sede administrativa por considerar que dicho actuar resulta lesivo del principio de razonabilidad. Es decir, la distinta naturaleza jurídica de las recurrentes y las divergencias en su configuración y desempeño económico no conllevan *per se* a afirmar que nos encontramos ante supuestos de hecho distintos, ya que, en ambos casos, las demandantes invocan un acto lesivo sustancialmente igual al amparo de una misma situación jurídica, como es en este caso, su condición de contribuyentes titulares del derecho a un debido procedimiento.
12. La finalidad del cobro de intereses moratorios frente a deudas tributarias está dirigida a incentivar el pago oportuno de estas obligaciones por parte de los contribuyentes, así como indemnizar al acreedor tributario por el no cobro oportuno de la deuda. Siendo así, el Tribunal Constitucional no advierte alguna causa objetiva y razonable que justifique una distinta responsabilidad jurídica en el cumplimiento de este deber. La distinta naturaleza jurídica de los contribuyentes (persona natural o persona jurídica dedicada a una actividad empresarial), así como el destino o uso económico que puedan dar al monto que adeudan a la administración tributaria, resultan criterios irrelevantes para establecer un tratamiento diferenciado en el cobro de intereses moratorios a los contribuyentes, toda vez que con dicho cobro no se busca sancionar un eventual provecho económico que pudiera obtener el contribuyente, sino indemnizar al Estado por el no pago oportuno de su acreencia.
13. Este criterio, conviene recordar, resulta por demás coherente con el establecido por el Tribunal en el Expediente 0905-2001-AA/TC,



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04399-2019-PA/TC
LIMA
SULFATO DE COBRE SA

donde se reconoció que las personas jurídicas de derecho privado también pueden ser titulares de derechos fundamentales [fundamento 5], y el Expediente 01567-2006-AA/TC, donde se dejó establecida su titularidad del derecho al debido proceso [fundamento 9], cuya exigibilidad no se restringe a los procesos judiciales, sino que se extiende a los procedimientos administrativos [cfr. entre otros, los Expedientes 04289-2004-PA/TC, fundamento 3 y 03741-2004-PA/TC, fundamento 18].

3.3. El principio de razonabilidad en la administración pública y su vinculación en las medidas restrictivas de derechos

14. El principio de razonabilidad ha sido entendido por el Tribunal Constitucional como un parámetro indispensable de constitucionalidad que permite determinar la legitimidad de la actuación de los poderes públicos, especialmente cuando ésta afecta el ejercicio de los derechos fundamentales [sentencia emitida en el Expediente 0050-2004-AI/TC, fundamento 109]. Bajo esa lógica el numeral 1.4 del artículo IV del Título Preliminar de la Ley 27444, que regula el Procedimiento Administrativo General, ha reconocido que cuando se trate de una medida restrictiva de algún derecho del administrado, la legitimidad de dicha actuación depende de la concurrencia de dos aspectos fundamentales, de un lado, que la medida haya sido adoptada dentro de los límites de la facultad atribuida y, de otro, que en su aplicación se advierta una debida proporción entre los medios a emplear y los fines públicos que deba tutelar. Así, la precitada norma dispone lo siguiente:

1.4. Principio de razonabilidad.- Las decisiones de la autoridad administrativa, cuando creen obligaciones, califiquen infracciones, impongan sanciones, o establezcan restricciones a los administrados, deben adaptarse dentro de los límites de la facultad atribuida y manteniendo la debida proporción entre los medios a emplear y los fines públicos que deba tutelar, a fin de que respondan a lo estrictamente necesario para la satisfacción de su cometido.

15. En este caso, corresponde verificar entonces si el periodo por el que le fueron aplicados los intereses moratorios a la empresa demandante resulta lesivo o no del principio de razonabilidad que rige el actuar de la administración tributaria. Tal como fue advertido por este Tribunal en el Expediente 04082-2012-PA/TC, la determinación del periodo durante el cual resulta legítimo el cobro de intereses moratorios por parte de la administración tributaria frente al deudor tributario, adquiere especial trascendencia constitucional en la



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04399-2019-PA/TC
LIMA
SULFATO DE COBRE SA

medida en que al tratarse de una actuación administrativa que tiene incidencia en el derecho al debido procedimiento –en su manifestación de facultad para recurrir las decisiones administrativas–, su legitimidad se encuentra vinculada al principio de razonabilidad desarrollado *supra*.

3.4. Análisis del cobro de intereses moratorios en el presente caso

16. La demandante alega en su recurso de agravio constitucional, que la deuda tributaria asciende a S/27'168,278 de los que S/6'331,716 corresponden a intereses moratorios devengados fuera del plazo para resolver los medios impugnatorios presentados por la actora en el procedimiento contencioso tributario.
17. El cálculo de los intereses moratorios se regula según el artículo 33 del TUO del Código Tributario. Éste fue modificado por el artículo 6 del Decreto Legislativo 981 (vigente desde el 1 de abril de 2007 -de conformidad con lo establecido en la Primera Disposición Complementaria Final de dicho decreto- hasta el 13 de julio de 2014, cuando entra en vigencia la modificatoria contemplada en el artículo 7 de la Ley 30230, que establece medidas tributarias, de simplificación de procedimientos y permisos para la promoción y dinamización de la inversión en el país).

El referido artículo 6 circunscribía la suspensión en el cobro de los intereses moratorios al tiempo en exceso que, respecto del plazo legal establecido, tomara la administración tributaria para resolver el recurso de reclamación planteado por un administrado, siempre que el vencimiento del plazo fuera por causa imputable a ésta.

Asimismo, de forma expresa, la norma proscribía cualquier suspensión en el cobro de intereses moratorios durante la tramitación del recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal. Así, la disposición establecía que:

(...)

La aplicación de los intereses moratorios se suspenderá a partir del vencimiento de los plazos máximos establecidos en el Artículo 142º hasta la emisión de la resolución que culmine el procedimiento de reclamación ante la Administración Tributaria, siempre y cuando el vencimiento del plazo sin que se haya resuelto la reclamación fuera por causa imputable a ésta.

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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04399-2019-PA/TC
LIMA
SULFATO DE COBRE SA

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 no es aplicable a la etapa de apelación ante el Tribunal Fiscal ni durante la tramitación de la demanda contencioso-administrativa.

18. Al respecto, cabe indicar que la finalidad del cobro de intereses moratorios en las deudas tributarias es compensar al acreedor tributario por la demora en el pago; finalidad que resultará legítima en tanto la demora sea imputable y razonablemente previsible por el deudor tributario. Así, a partir de lo establecido en la norma materia de análisis y a fin de dilucidar la legitimidad del cobro de intereses moratorios durante el procedimiento contencioso tributario, es importante verificar dos cuestiones esenciales.
19. En primer lugar, el periodo durante el cual se justifica la suspensión de los intereses moratorios, para lo que, será importante diferenciar dos escenarios en el procedimiento administrativo: i) de un lado, el plazo legal otorgado a la autoridad tributaria para resolver los recursos impugnatorios planteados por el contribuyente; y, ii) de otro, el tiempo que, más allá de este plazo legal, toma la autoridad administrativa para absolver efectivamente tales recursos. En segundo lugar, corresponde verificar si se justifica un tratamiento legislativo diferenciado entre los recursos administrativos de reclamación y apelación, ya que la norma cuestionada dispone la suspensión en el cobro de intereses moratorios durante el tiempo en exceso que, respecto del plazo legal establecido, tomara la administración tributaria para resolver el recurso de reclamación, y no así respecto del recurso de apelación.
20. En cuanto a los dos escenarios que se pueden identificar en el procedimiento contencioso tributario, este Tribunal entiende que el cobro de intereses moratorios durante el plazo legal con que cuenta la autoridad tributaria para resolver los recursos administrativos, resulta una restricción legítima y razonable del derecho a recurrir en sede administrativa, toda vez que la demora en el pago obedece al recurso administrativo planteado por el contribuyente y permite, en cierto modo, evitar un ejercicio abusivo o temerario de este derecho ya que, antes de proceder a su interposición, el administrado puede prever el cobro de tales intereses moratorios, durante el plazo cierto que el legislador otorga a la autoridad administrativa para resolver su recurso, como una de las implicancias del ejercicio de su derecho.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04399-2019-PA/TC
LIMA
SULFATO DE COBRE SA

Sin embargo, no sucede lo mismo en el segundo escenario, es decir, durante el tiempo que, más allá del plazo legal, toma la autoridad administrativa para absolver efectivamente los recursos planteados, pues en este caso la demora en el pago de la deuda tributaria no puede ser prevista con certeza por el administrado, claro está, siempre que, el retraso en la resolución de los recursos sea exclusivamente atribuible a la autoridad administrativa, y no así a una actuación dilatoria del contribuyente. De incurrirse en este último supuesto, donde quede evidenciado el carácter inoficioso de la conducta procedimental del administrado, si corresponderá disponer que el contribuyente asuma el pago de los intereses moratorios derivados de su actuación irregular, siempre que se sustenten las razones por las cuales habría incurrido en un actuar dilatorio.

En consecuencia, dado que el derecho a impugnar en sede administrativa no tiene carácter absoluto, sino que puede ser objeto de ciertas restricciones, resulta constitucionalmente legítimo el cobro de intereses moratorios durante los plazos legales que tiene la autoridad administrativa tributaria para resolver los recursos administrativos que prevé el procedimiento contencioso tributario. Lo que sí resulta inconstitucional es su cobro injustificado o irrazonable en el tramo en el que la autoridad administrativa excede el plazo legal por causas atribuibles a ella.

21. Por otro lado, este Tribunal no advierte una causa objetiva que justifique un tratamiento legislativo diferenciado entre los recursos de reclamación y apelación en lo que respecta a la suspensión en el cobro de intereses moratorios luego de vencido el plazo legal establecido para que la autoridad administrativa resuelva tales recursos. Ello es así toda vez que si bien cada uno de ellos es conocido y resuelto por distintas entidades administrativas (Sunat y Tribunal Fiscal, respectivamente), dicho aspecto no resulta determinante para reconocer una naturaleza disímil a estos mecanismos impugnatorios, sino que, por el contrario, en ambos casos nos encontramos ante recursos administrativos que pretenden garantizar el derecho al debido procedimiento en su manifestación de facultad para recurrir las decisiones administrativas. Por lo tanto, la disposición que establece la suspensión en el cobro de intereses moratorios durante el tiempo en exceso que, respecto del plazo legal establecido, tomara la administración tributaria para resolver, resulta aplicable durante la tramitación de ambos recursos (reclamación y apelación).



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04399-2019-PA/TC
LIMA
SULFATO DE COBRE SA

22. Así las cosas, en el presente caso corresponde que, respecto al período transcurrido desde el ingreso al Tribunal Fiscal del recurso de apelación contra la Resolución 1760140001157, la Sunat suspenda el cómputo de los intereses moratorios durante el tiempo en exceso que, respecto del plazo legal establecido, tomó el Tribunal Fiscal para resolver el recurso de apelación planteado por la recurrente. En efecto, conforme se describe en el fundamento 8 de la presente sentencia, la apelación contra las **resoluciones de determinación y multa** fue presentada por la actora el 1 de julio de 2011 (folios 240) y el Tribunal Fiscal aún no resuelve dicho recurso se ha excedido largamente el plazo legal que tenía para resolver (consulta efectuada en el portal institucional del Tribunal Fiscal, el 11 de enero de 2021, https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/muevo_EstadoExpSClave.htm).
23. A la referida fecha de ingreso, aún estaba vigente la regulación del artículo 6 del Decreto Legislativo 969. No obstante ello, esta norma fue modificada por el artículo 7 de la Ley 30230 (y éste, a su vez, por el artículo 3 del Decreto Legislativo 1263) que amplían la suspensión de la aplicación de intereses moratorios a partir del vencimiento del plazo máximo para resolver apelaciones ante el Tribunal Fiscal. Esta norma resulta aplicable para la apelación pendiente de resolver, pues, en aplicación de la Cuarta Disposición Complementaria Transitoria de la Ley 30320, la regla de no exigibilidad de intereses moratorios luego del vencimiento del plazo para resolver es aplicable para las apelaciones que si bien es cierto ingresaron antes de la entrada en vigencia de la Ley 30230, no fueron resueltas en 12 meses, lo que acontece en el presente caso. Sin embargo, conforme al razonamiento descrito en el fundamento 21 *supra*, no es necesario esperar que se cumplan los 12 meses desde la entrada en vigencia de la Ley 30230, para que se suspenda el cómputo de los intereses moratorios, sino que éste debe suspenderse desde que vencieron los 12 meses a partir del ingreso del expediente administrativo al Tribunal Fiscal.

3.5. La garantía del plazo razonable como elemento del derecho al debido procedimiento administrativo

24. Como ha sido reiterado en reciente jurisprudencia de este Tribunal, el contenido del derecho al plazo razonable del proceso constituye



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04399-2019-PA/TC
LIMA
SULFATO DE COBRE SA

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. [cfr. sentencias emitidas en los Expedientes 04179-2014-PHC/TC, fundamento 9; 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.

25. Para determinar si en el ámbito de un procedimiento administrativo se ha producido o no la violación del derecho al plazo razonable se deberán evaluar criterios tales como la complejidad del asunto, la actividad o conducta procedimental del administrado, la conducta de la administración pública, así como las consecuencias que la demora produce en las partes [cfr sentencia emitida en el Expediente 3778-2004-AA/TC, fundamento 21]. De modo enunciativo, se puede afirmar que estos elementos pueden estar referidos a los siguientes aspectos:

i) *La complejidad del asunto:* aquí se consideran factores tales como la naturaleza de la situación fáctica que es materia de evaluación o fiscalización por la administración (procedimiento administrativo ordinario o sancionador), los alcances de la actividad probatoria para el esclarecimiento de los hechos, la pluralidad de administrados involucrados en el procedimiento, o algún otro elemento que permita concluir, con un alto grado de objetividad, que la dilucidación de un determinado asunto resulta particularmente complicada y difícil.

ii) *La actividad o conducta procedimental del administrado:* se evalúa si su actitud ha sido diligente o ha provocado retrasos o demoras en el procedimiento, por cuanto si la dilación ha sido provocada por él no cabe calificarla de indebida. En ese sentido, habrá que distinguir entre el uso regular de los medios procedimentales que la ley prevé y la actitud obstruccionista o la falta de cooperación del administrado, la cual estaría materializada en la interposición



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04399-2019-PA/TC
LIMA
SULFATO DE COBRE SA

de recursos que, desde su origen y de manera manifiesta se encontraban condenados a la desestimación.

iii) La conducta de la administración pública: se verifica el grado de celeridad con el que se ha tramitado el procedimiento. Para ello, será preciso examinar las actuaciones u omisiones de los órganos competentes para la tramitación del procedimiento, como por ejemplo: lo que ordinariamente se demora en resolver determinado tipo de procesos; la admisión y/o la actuación de elementos probatorios manifiestamente impertinentes; la reiterada e indebida anulación por parte del ente o tribunal administrativo de segundo grado respecto de las decisiones de la autoridad administrativa de primer grado; la demora en la tramitación y resolución de los medios impugnatorios, etc.

iv) Las consecuencias que la demora produce en la situación jurídica del interesado: Se evalúa si el paso del tiempo en el procedimiento incide o influye de manera relevante e intensa en la situación jurídica (derechos y deberes) del demandante. Ello con la finalidad de que el procedimiento discurra con más diligencia a fin de que el caso se resuelva en un tiempo breve, si es que éste incide o influye de manera relevante e intensa sobre la situación jurídica del demandante.

Inicio y fin del cómputo del plazo razonable del procedimiento contencioso tributario

26. El artículo 29 del TUO de la Ley de Procedimientos Administrativo General –aprobado por Decreto Supremo 004-2019-JUS- define a los procedimientos administrativos como el “conjunto de actos y diligencias tramitados en las entidades, conducentes a la emisión de un acto administrativo que produzca efectos jurídicos individuales o individualizables sobre intereses, obligaciones o derechos de los administrados”.
27. Según el artículo 112 del TUO del Código Tributario, los procedimientos tributarios, además de los que se establezcan por ley, son: i) el procedimiento de fiscalización, ii) el procedimiento de cobranza coactiva, iii) el procedimiento contencioso tributario, y iv) el procedimiento no contencioso.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04399-2019-PA/TC
LIMA
SULFATO DE COBRE SA

28. Como se desprende de los artículos 61 a 80 del mencionado código, el procedimiento de fiscalización es el procedimiento mediante el cual, la Sunat comprueba la correcta determinación de la deuda tributaria efectuada por el deudor tributario. Como producto de dicha actividad, la Administración tributaria podrá modificar la referida determinación si constata omisiones o inexactitudes en la información proporcionada, emitiendo una resolución de determinación, orden de pago o resolución de multa.
29. De otro lado, de acuerdo al artículo 124 del TUO del Código Tributario, el procedimiento contencioso tributario consta de dos etapas: a) la reclamación ante la Administración Tributaria, y, b) la apelación ante el Tribunal Fiscal. Es decir, mientras el procedimiento de fiscalización culmina con la emisión de una resolución de determinación, orden de pago o multa; el procedimiento contencioso tributario comienza con la presentación de un recurso de reclamación contra cualquiera de las referidas resoluciones (entre otras que detalla el artículo 135).
30. En el presente caso, se distinguen un procedimiento contencioso tributario respecto al IGV (diversos meses de 2007 y 2008), originado a raíz de la presentación por parte de la actora de recurso de reclamación contra una serie de **resoluciones de determinación y multa**, que fue declarada infundada y frente a lo cual se interpuso la apelación aún pendiente. Como lo reconoce la propia Sunat en su contestación de la demanda, hubo un exceso de 17 días hábiles para resolver la reclamación y de 35 días hábiles para elevar el expediente administrativo al Tribunal Fiscal, que tras más de 9 años aún no resuelve el citado recurso de apelación. En suma tanto para resolver la reclamación como para dilucidar la apelación, se han superado los plazos previstos en el artículo 142 (9 meses) como en el artículo 150 del TUO del Código Tributario.
31. No obstante, la mera constatación de un periodo prolongado en la resolución de la controversia no supone automáticamente declarar la vulneración del derecho al plazo razonable, por ello, corresponde evaluar los cuatro criterios esbozados anteriormente para determinar si dicha vulneración se ha configurado o no en el caso *sub examine*.

Análisis del derecho al plazo razonable en la presente controversia

- a) *Complejidad del asunto*



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04399-2019-PA/TC
LIMA
SULFATO DE COBRE SA

32. En el presente caso, este Tribunal advierte que los procedimientos contencioso tributario estuvieron (y están) enfocados en determinar si la deuda tributaria (fijada en las resoluciones de determinación) ha sido correctamente establecida por la administración tributaria; y si la contribuyente cometió o no infracciones al TUO del Código Tributario que acarreen la imposición de multas.
33. Del expediente se advierte, que la materia a dilucidar es si lo declarado por la contribuyente a la Sunat está conformado por información cierta y completa o falsa e incompleta. Por lo tanto, todos estos elementos evidencian que el asunto materia de análisis en los procedimientos contencioso tributario no resulta ser complejo.
 - b) *Actividad o conducta del interesado*
 34. En cuanto a la actividad o conducta procedimental de Sulfato de Cobre SA, no se advierte que dicha empresa haya incurrido en algún tipo de acción que haya provocado la dilación del procedimiento. Asimismo, este Tribunal no advierte que la empresa demandante haya presentado gran cantidad de acervo documental al interior del procedimiento y, de haber sido este el caso, se debe advertir que ello tampoco comportaría una conducta obstruccionista dado que en todo caso se estaría ante el ejercicio legítimo del derecho de defensa por parte del administrado. Por lo expuesto, este Colegiado no advierte que la conducta desplegada por la demandante haya perjudicado el desarrollo normal del procedimiento administrativo.
 - c) *La conducta de las autoridades administrativas*
 35. La conducta de la administración tributaria en este caso ha tenido incidencia sobre la dilación del procedimiento. Esto se verifica del hecho que el Tribunal Fiscal demore más de 9 años para resolver el recurso de apelación planteado por la empresa recurrente contra la Resolución de Intendencia 0260140058703/Sunat, pese a que el artículo 150 del TUO del Código Tributario establece un plazo legal máximo de hasta doce meses para resolver dicho recurso, sin que se emita pronunciamiento al respecto. Aunado a ello, tampoco la reclamación fue resuelta en el plazo legal, pues demoró más de los 9 meses contemplados en el artículo 142 del referido código; e incluso, la propia Sunat reconoce un exceso de 35 días hábiles en elevar el recurso de apelación al Tribunal Fiscal, respecto del plazo previsto en el artículo 145 del TUO del Código Tributario (tales reconocimientos obran a folios 416 y 417).



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04399-2019-PA/TC
LIMA
SULFATO DE COBRE SA

36. Ahora, si bien es cierto que el incumplimiento del plazo legal no puede configurar *per se* una violación de la garantía del plazo razonable, toda vez que su evaluación debe tomar en cuenta las circunstancias particulares de cada caso, este Tribunal considera que el tiempo que viene tomando en este caso la administración tributaria para resolver el recurso de apelación interpuesto por la entidad recurrente en el procedimiento administrativo resulta ser ciertamente excesivo, perjudicando de esa manera al contribuyente y poniéndolo en una situación prolongada de incertidumbre.
37. Asimismo, la excesiva carga procesal de la administración tributaria como un factor que ocasionaría la demora en resolver, no puede ser invocada sin más como motivo justificante del retardo en la absolución de un recurso administrativo, máxime si se tiene en cuenta que **se acerca al decenio** el tiempo que viene tomado el Tribunal Fiscal en pronunciarse.
- d) *Las consecuencias que la demora produce en la situación jurídica del interesado*
38. Finalmente, para este Tribunal resulta evidente que la demora en la resolución del procedimiento administrativo por parte de la administración tributaria se ha traducido en un perjuicio significativo para la demandante. En efecto, ello se aprecia del hecho que, de una deuda tributaria ascendente a 17'479,405 (suma de los montos contenidos en el **primer bloque de resoluciones de determinación y multa** de folios 171 a 191), se llega a una deuda de 27'240,696 (suma de los montos contenidos en el **las fichas de valor, que incluyen los intereses**, de folios 335 a 345). De esta última cantidad, una parte significativa corresponde a intereses moratorios.
39. Aún cuando no se haya hecho efectivo el pago de la deuda, evidentemente su cobro puede significar un desmedro económico para la demandante. En consecuencia, resulta claro que el transcurso del tiempo ha afectado de manera particular la situación de la contribuyente.

Conclusión sobre el plazo razonable

40. Luego del análisis de estos cuatro elementos para determinar la razonabilidad del plazo, este Tribunal concluye que las autoridades administrativas a cargo del procedimiento tributario en el presente



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04399-2019-PA/TC
LIMA
SULFATO DE COBRE SA

caso, no actuaron con la debida diligencia y celeridad a fin de resolver en un plazo razonable la situación jurídica de la demandante, razón por la cual se ha incurrido en una vulneración del derecho a que el procedimiento dure un plazo razonable.

Efectos de la vulneración del derecho al plazo razonable

41. De acuerdo a la doctrina jurisprudencial vinculante establecida en el fundamento 12 de la sentencia emitida en el Expediente 00295-2012-PHC/TC, el Tribunal Constitucional ha precisado, en el ámbito del proceso penal, que si se constata la transgresión del derecho a ser juzgado dentro de un plazo razonable como consecuencia de estimarse la demanda, se ordenará al órgano jurisdiccional que conoce el proceso penal que, en el plazo más breve posible, según sea el caso, emita y notifique la correspondiente sentencia que defina la situación jurídica del procesado, bajo apercibimiento. Y es que el plazo para el pronunciamiento definitivo sobre el fondo del asunto no debe ser fijado una vez y para siempre, de modo que sea aplicable en todos los casos, sino que éste debe ser fijado de manera objetiva y razonable por el juez constitucional en atención a las circunstancias concretas de cada caso.
42. En cuanto a los procedimientos administrativos, este Tribunal ha entendido que, ante la constatación de una vulneración al plazo razonable, declarar nulo el procedimiento administrativo y establecer la reposición de las cosas al estado anterior, no podría ser un efecto inmediato o automático, toda vez que las demás garantías procesales que conforman del debido procedimiento sí fueron respetadas. En ese sentido, el hecho de que los plazos máximos de un procedimiento hayan sido incumplidos no tiene como consecuencia directa que las resoluciones finales sean declaradas inválidas y sin efectos legales [cfr. sentencia emitida en el Expediente 3778-2004-AA/TC, fundamento 23].
43. Atendiendo a ello, corresponde requerir a la administración tributaria que emita un pronunciamiento definitivo que ponga fin al procedimiento contencioso tributario, resolviendo la apelación pendiente, en un plazo de 15 días hábiles. Más aun cuando, de conformidad con el numeral 1.9 del artículo IV del TUO de la Ley del Procedimiento Administrativo General, los procedimientos administrativos se deben sustentar en virtud del principio de celeridad, según el cual se debe alcanzar una decisión en tiempo razonable.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04399-2019-PA/TC
LIMA
SULFATO DE COBRE SA

4. Sobre los efectos del criterio desarrollado en la presente sentencia y en la sentencia emitida en el Expediente 04082-2012-PA/TC

44. Finalmente, este Tribunal considera necesario, en aplicación del principio de previsión de consecuencias, precisar los alcances de la aplicación de esta decisión a casos sustancialmente iguales. Con el criterio establecido no se ha pretendido revivir procedimientos fenecidos ni mucho menos premiar a los contribuyentes que mantienen obligaciones antiguas con la Sunat. Ello en mérito a dos razones fundamentales: i) al tratarse de un proceso de control concreto, los efectos de lo resuelto sólo vinculan a las partes del mismo, y ii) el razonamiento allí desarrollado no puede ser aplicado retroactivamente, sino sólo a partir de la publicación de la sentencia.
45. En ese sentido, dicho criterio no resulta aplicable a aquellos procedimientos contencioso-tributarios que se encuentren concluidos, esto es aquellos en los que los mecanismos de cobro de la deuda tributaria se hayan agotado en sede administrativa sin que haya existido de por medio recurso administrativo alguno que fuera ejercido por el contribuyente en contra de estos actos de cobranza, o que habiendo existido algún recurso, este haya sido denegado sin que posteriormente el contribuyente haya judicializado su cuestionamiento. Asimismo, tampoco resulta aplicable a aquellos procesos judiciales (contenciosos administrativos o procesos constitucionales) que, con anterioridad a la publicación de dicha sentencia, cuenten con resolución judicial firme respecto al cálculo de intereses moratorios.
46. Sí corresponderá, en cambio, la aplicación de estos criterios en aquellos casos en los que, luego de publicada la sentencia, ya sea que se trate de procedimientos contencioso-tributarios o procesos judiciales, aún se encuentren en trámite o pendientes de resolución firme, incluyendo para tal efecto la fase de ejecución del procedimiento o proceso en la que se suele proceder a la liquidación de los intereses moratorios.
47. Finalmente, corresponde ordenar a los emplazados el pago de costos procesales, conforme a lo dispuesto en el artículo 28 del Código Procesal Constitucional, cuya liquidación se efectuará en ejecución de sentencia.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04399-2019-PA/TC
LIMA
SULFATO DE COBRE SA

Por estos fundamentos nuestro voto es por lo siguiente:

1. Declarar **FUNDADA** la demanda, por haberse acreditado la vulneración del principio de razonabilidad y del derecho al plazo razonable; en consecuencia, **ORDENA** que el Tribunal Fiscal resuelva en un plazo de 15 días hábiles el recurso de apelación interpuesto por Sulfato de Cobre SA contra la Resolución de Intendencia 0260140058703/Sunat, ingresado mediante Oficio 001599-2011-210401.
2. **DISPONER** que la Sunat efectúe el cálculo de los intereses moratorios establecidos en las Resoluciones de Determinación 012-003-0021798 a 012-003-0021807 y las Resoluciones de Multa 012-002-0016770 a 012-002-0016779; de ser confirmadas éstas por el Tribunal Fiscal, o de aquellas que resulten de lo que ordene el Tribunal Fiscal, sin aplicar la regla del cobro de intereses moratorios durante el tiempo en exceso que, respecto del plazo legal establecido, tome el Tribunal Fiscal para resolver el recurso de apelación aún pendiente de resolución, conforme se indica en el fundamento 23 de la presente sentencia.
3. **ORDENAR** a los demandados el pago de costos procesales a favor de la demandante, cuya liquidación se efectuará en ejecución de sentencia.

SS.

FERRERO COSTA
BLUME FORTINI
SARDÓN DE TABOADA

PONENTE SARDÓN DE TABOADA