



SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

En Lima, a los 24 días del mes de enero de 2023, el Pleno del Tribunal Constitucional, conformado por los magistrados Morales Saravia, Pacheco Zerga, Gutiérrez Ticse, Domínguez Haro, Monteagudo Valdez y Ochoa Cardich, pronuncia la siguiente sentencia.

ASUNTO

Recurso de agravio constitucional interpuesto por Triplay Iquitos SAC contra la resolución de fojas 496, de fecha 21 de agosto de 2017, expedida por la Sala Civil Mixta de la Corte Superior de Justicia de Loreto, que declaró improcedente la demanda de autos.

ANTECEDENTES

Demanda

Con fecha 4 de diciembre de 2012 [cfr. fojas 119], Triplay Iquitos SAC interpone demanda de amparo contra la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República, a fin de que se declare nulo el auto de fecha 3 de abril de 2012 [cfr. fojas 85], dictado por la referida Sala, en el extremo que determinó que el cálculo y pago de los intereses legales que la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria [Sunat] debe restituir por el *pago indebido* del Impuesto Selectivo al Consumo [ISC], debe ser realizado conforme al marco jurídico que estuvo en vigor al momento de la emisión de la sentencia de fecha 15 de diciembre de 2006 [cfr. fojas 143] —es decir, aplicando la Tasa Pasiva de Mercado Promedio para Operaciones en Moneda Nacional [TIPMN]—, también pronunciada por la mencionada Sala. El demandante, a diferencia de la emplazada, sostiene que aquel cálculo y pago de intereses legales debe realizarse de acuerdo con el marco jurídico que estuvo en vigor cuando solicitó la devolución del monto reclamado como *pago indebido* —esto es, aplicando la Tasa de Interés Moratorio [TIM]—. Precisamente por ello, solicita que los intereses sean calculados aplicando la TIM y no la TIPMN.

Consecuentemente, denuncia que la convalidación judicial de esa arbitrariedad administrativa vulnera, de modo concurrente, [i] su derecho fundamental a la motivación de las resoluciones judiciales y [ii] su derecho fundamental a la igualdad.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00484-2018-PA/TC
LORETO
TRIPLAY IQUITOS SAC

Así, en cuanto a lo primero, manifiesta que la decisión de optar por un marco jurídico en vigor al momento de la emisión de la sentencia de fecha 15 de diciembre de 2006 [cfr. fojas 143] —es decir, aplicando la TIPMN—, no solamente carece de una justificación suficiente, sino también contradice lo expresamente contemplado en el artículo 103 de la Constitución, que dispone lo siguiente: “La ley, desde su entrada en vigencia, se aplica a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes”. Por tanto, no resulta válido aplicar un marco jurídico de modo retroactivo. Y, en cuanto a lo segundo, refiere que el nuevo marco jurídico —aplicable según la emplazada— quebranta la igualdad, porque los intereses que la Sunat percibe cuando el contribuyente está en mora son sustancialmente superiores a los que ella paga cuando devuelve un pago indebido. Y es que, “Si cobra intereses, cobra mucho; si paga intereses, paga poco” [cfr. fojas 129]. Dicha disparidad, en su opinión, carece de justificación.

Contestaciones de la demanda

Con fecha 20 de febrero de 2014, la Procuraduría Pública del Poder Judicial se apersona y contesta la demanda solicitando que sea declarada improcedente o, alternativamente, infundada, pues, a su juicio, la parte demandante “pretende lograr aquello que [...] no pudo lograr con el recurso ordinario, lo que sin duda está negado por la jurisprudencia constitucional” [cfr. fojas 331]. Esgrime que, en todo caso, la interpretación y ulterior aplicación de las disposiciones del Código Tributario que norman el cálculo de intereses corresponden a la judicatura ordinaria en forma exclusiva y excluyente [cfr. fojas 337].

Con fecha 10 de diciembre de 2014 [cfr. 348], la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria [Sunat] se apersona —pues mediante Resolución 19 [cfr. fojas 357], de fecha 22 de setiembre de 2014, fue integrada por el Primer Juzgado Civil de la Corte Superior de Justicia de Loreto—. No expuso alegaciones de forma ni de fondo.

Sentencia de primera instancia o grado

Mediante Resolución 21 [cfr. fojas 353], de fecha 12 de enero de 2015, el Primer Juzgado Civil de la Corte Superior de Justicia de Loreto declaró fundada la demanda, tras considerar que la decisión de la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República de liquidar los intereses conforme al marco jurídico que estuvo en vigor en el momento de la emisión de la sentencia de fecha 15 de diciembre de 2006 [cfr. fojas 143] —es decir, aplicando la TIPMN— carece de fundamentación. Y, además, porque aplicar la



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00484-2018-PA/TC
LORETO
TRIPLAY IQUITOS SAC

TIPMN y no la TIM transgrede la igualdad, pues “no es constitucionalmente viable que el Estado sancione la mora del contribuyente aplicándole una tasa de intereses superior a la que se le tendría que aplicar al mismo Estado en situaciones en las que la Administración Tributaria se ve obligada a restituir sumas de dinero que ha cobrado indebidamente” [cfr. fundamento 28].

Recursos de apelación

La Procuraduría Pública de la Sunat interpone recurso de apelación contra la Resolución 21 [cfr. fojas 374], aunque sin brindar mayores alcances. Posteriormente, fundamentó su impugnación [cfr. fojas 377] argumentando que no corresponde, en el marco de un proceso de amparo contra resolución judicial, la revisión del mérito de lo determinado en un proceso contencioso administrativo, como lo es el determinar cómo se deben calcular los intereses que se deben abonar a Triplay Iquitos SAC.

La Procuraduría Pública del Poder Judicial también interpone recurso de apelación [cfr. fojas 387], aduciendo que no corresponde revisar el mérito de lo finalmente determinado en el proceso contencioso administrativo subyacente.

Sentencia de segunda instancia o grado

Mediante Resolución 46 [cfr. fojas 496], de fecha 21 de agosto de 2017, la Sala Mixta de la Corte Superior de Loreto declaró improcedente la demanda, tras verificar que lo objetado es el sentido de lo finalmente decidido por la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República en relación a los intereses que debe abonar la Sunat.

Recurso de agravio constitucional

Triplay Iquitos SAC interpone recurso de agravio constitucional aduciendo que no es cierto que hubiera pagado el ISC, cuya devolución ha solicitado, de modo voluntario, por cuanto, si no lo pagaba, no hubiera podido adquirir el combustible necesario para poder operar. Asimismo, manifiesta que los intereses generados deben ser calculados conforme al marco jurídico vigente al momento de requerir la devolución de dicho tributo, pagado indebidamente. De ahí que, en su opinión, la fundamentación del extremo del auto de fecha 3 de abril de 2012 es arbitraria, en tanto no justifica la razón por la que tales intereses deben ser calculados aplicando el marco jurídico vigente al momento que finalmente se dirimió la *litis*.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00484-2018-PA/TC
LORETO
TRIPLAY IQUITOS SAC

FUNDAMENTOS

Delimitación de la cuestión litigiosa

1. La presente demanda tiene por objeto que se declare la nulidad del auto de fecha 3 de abril de 2012 [cfr. fojas 85], expedido por la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República, en el extremo que determinó que el cálculo y pago de los intereses legales que la Sunat debe restituir al demandante por el *pago indebido* del ISC, debe ser realizado conforme al marco jurídico vigente al momento de la emisión de la sentencia de fecha 15 de diciembre de 2006 [cfr. fojas 143] —es decir, aplicando la TIPMN—, también pronunciada por la referida Sala, pues, el recurrente considera, a diferencia de la emplazada, que aquel cálculo y pago de intereses legales debe realizarse conforme al marco jurídico vigente cuando solicitó la devolución del monto reclamado como *pago indebido* —esto es, aplicando la TIM—. Por tal motivo, solicita que los intereses sean calculados aplicando la TIM y no la TIPMN.
2. Si bien la parte demandante reclama también la tutela de su derecho a la igualdad, este Tribunal se pronunciará solo respecto de la alegada vulneración del derecho a la motivación de las resoluciones judiciales, puesto que, de verificarse la falta de una debida fundamentación, corresponderá a la judicatura ordinaria decidir motivadamente sobre la aplicación o no de determinado marco normativo; resultaría, pues, inadecuado que este Tribunal emita un juicio de valor *ex ante* respecto a si determinada motivación —sobre la aplicación de uno u otro marco normativo— vulnera el derecho a la igualdad, alegado por la empresa recurrente, o no.
3. Así, en cuanto a la alegada violación del derecho a la motivación de las resoluciones judiciales, la parte demandante refiere que la emplazada dispuso que el cálculo y pago de los intereses legales que la Sunat debe restituirle por el pago indebido del ISC debe efectuarse conforme a la normativa vigente al momento de la emisión de la sentencia de fecha 15 de diciembre de 2006, y no bajo la normativa vigente al momento en que requirió la devolución de lo indebidamente cobrado.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00484-2018-PA/TC
LORETO
TRIPLAY IQUITOS SAC

Análisis de procedencia de la alegada conculcación del derecho fundamental a la motivación de las resoluciones judiciales

4. La demandante denuncia que la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República ha conculcado su derecho fundamental a la motivación de las resoluciones judiciales, al no justificar, de modo suficiente, su decisión de aplicar el marco jurídico que estuvo en vigor en el momento de la emisión de la sentencia de fecha 15 de diciembre de 2006 [cfr. fojas 143] — es decir, aplicando la TIPMN—.
5. Este Tribunal Constitucional recuerda que el vicio o déficit de insuficiencia de motivación forma parte del contenido constitucionalmente protegido del derecho fundamental a la motivación de las resoluciones judiciales [cfr. literal “d” del fundamento 7 de la sentencia dictada en el Expediente 00728-2008-PHC/TC].
6. En consecuencia, lo argüido califica, en principio, como una posición *iusfundamental* amparada por el ámbito de protección del citado derecho fundamental. Siendo ello así, no resulta de aplicación la causal de improcedencia tipificada en el numeral 1 del artículo 7 del Nuevo Código Procesal Constitucional. En tal sentido, corresponde emitir un pronunciamiento de fondo sobre este extremo de la demanda.

Análisis sobre la aducida violación del derecho fundamental a la motivación de las resoluciones judiciales

7. Este Tribunal ha establecido que la exigencia de que las decisiones judiciales sean motivadas garantiza que los jueces, cualquiera que sea la instancia a la que pertenezcan, expresen el proceso mental que los ha llevado a decidir una controversia, asegurando que el ejercicio de la potestad de administrar justicia se haga con sujeción a la Constitución y a la ley; pero también con la finalidad de facilitar un adecuado ejercicio del derecho de defensa de los justiciables (Cfr. sentencia emitida en el Expediente 01230-2002-HC/TC, fundamento 11). De este modo, la motivación de las resoluciones judiciales se revela tanto como un principio que informa el ejercicio de la función jurisdiccional, como un derecho constitucional que asiste a



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00484-2018-PA/TC
LORETO
TRIPLAY IQUITOS SAC

todos los justiciables (Cfr. sentencia emitida en el Expediente 08125-2005-HC/TC, fundamento 10).

8. La motivación debida de una resolución judicial, como ha sostenido este Tribunal en su jurisprudencia, supone la presencia de ciertos elementos mínimos en la presentación que el juez hace de las razones que permiten sustentar la decisión adoptada. En primer lugar, la coherencia interna, como un elemento que permite verificar si aquello que se decide se deriva de las premisas establecidas por el propio juez en su fundamentación. En segundo lugar, la justificación de las premisas externas, como un elemento que permite apreciar si las afirmaciones sobre hechos y sobre el derecho hechas por el juez se encuentran debidamente sustentadas en el material normativo y en las pruebas presentadas por el juez en su resolución. En tercer lugar, la suficiencia, como un elemento que permite apreciar si el juez ha brindado las razones que sustenten lo decidido en función de los problemas relevantes determinados por el juez y necesarios para la solución del caso. En cuarto lugar, la congruencia, como un elemento que permite observar si las razones expuestas responden a los argumentos planteados por las partes. Finalmente, la cualificación especial, como un elemento que permite apreciar si las razones especiales que se requieren para la adopción de determinada decisión se encuentran expuestas en la resolución judicial en cuestión (Cfr. sentencia emitida en el Expediente 00728-2008-PHC/TC, fundamento 7).
9. Mediante sentencia de fecha 15 de diciembre de 2006 [cfr. fojas 143], la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República confirmó la resolución de fecha 28 de abril de 2006 [cfr. fojas 55], expedida por la Sala Civil Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República, que declaró fundada la demanda contencioso administrativa promovida por la parte recurrente contra la Sunat, tras determinar que el ISC que le fue cobrado por Petroperú es un pago indebido. Por ende, ya no corresponde evaluar si lo pagado era indebido o no, toda vez que existe cosa juzgada sobre el particular.
10. En la etapa de ejecución de sentencia, la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República determinó, en el auto de fecha 3 de



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00484-2018-PA/TC
LORETO
TRIPLAY IQUITOS SAC

abril de 2012 [cfr. fojas 85], que los intereses generados por dicho pago indebido deben ser abonados aplicando el marco jurídico en vigor al momento de la emisión de la sentencia que tiene la calidad de cosa juzgada —esto es, aplicando la TIPMN—, tras desestimar la pretensión de la accionante de que aquella deuda sea calculada conforme al marco jurídico que estuvo en vigor cuando solicitó la devolución del monto reclamado como *pago indebido* —esto es, aplicando la TIM—. Para sustentar dicha posición, el auto cuestionado expresa:

DÉCIMO: Conforme a lo dispuesto en el artículo 103 de la Constitución Política del Estado, modificado por la Ley N° 28389, (...), “**la ley desde su entrada en vigencia, se aplica a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes** y no tiene fuerza ni efectos retroactivos; salvo, en ambos supuestos, en materia penal cuando favorece al reo”; lo que debe ser concordado con lo dispuesto en el artículo X del Código Tributario en cuanto señala que: “las leyes tributarias rigen desde el día siguiente de su publicación en el Diario oficial, salvo disposición contraria de la misma ley que posterga su vigencia en todo o en parte”.

DÉCIMO PRIMERO: En el presente caso, ante la negativa del reconocimiento de la solicitud de pago indebido presentada por la empresa recurrente ante la administración tributaria, dicho pedido se ha prolongado en sede judicial, a fin de que sea el órgano jurisdiccional el que se pronuncie sobre la existencia del alegado pago indebido, lo que se ha efectuado por esta Sala Suprema en forma definitiva recién con fecha quince de diciembre de dos mil seis, mediante ejecutoria suprema de la misma fecha, a través de la cual se ha reconocido la existencia de un pago indebido, la consecuente orden de devolución y el pago de los intereses generados.

DÉCIMO SEGUNDO: En tal sentido, habiéndose dilucidado la existencia de un pago indebido en la fecha señalada precedentemente, corresponde ordenarse el pago de los intereses generados conforme a la norma vigente a dicha fecha, esto es, al quince de diciembre de dos mil seis, (...); norma que es la que corresponde al supuesto de hecho producido en autos tratándose de un pago indebido efectuado por la empresa recurrente de manera voluntaria (...). (Sic). (Subrayado nuestro).

11. Como se advierte, la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República sustentó su posición en dos premisas: [i] en que la existencia del pago indebido recién se dilucidó definitivamente con la sentencia emitida, por la misma Sala, el 15 de diciembre de 2006, la que, con el carácter de cosa juzgada, estimó la demanda contencioso administrativa formulada por la empresa



recurrente; y [ii] en que se trató de un pago indebido efectuado de modo voluntario por la empresa demandante. En otras palabras, para la emplazada, el supuesto de hecho (pago indebido voluntario) se produce con la emisión de un pronunciamiento definitivo del órgano jurisdiccional que determinó, justamente, lo indebido del pago y que, en el caso de autos, al haberse emitido dicho pronunciamiento el 15 de diciembre de 2006, recién en tal fecha se configuró dicho supuesto de hecho, al cual le es aplicable la norma vigente a esa fecha por ser la de su surgimiento.

12. Corresponde ahora analizar la validez fáctica o jurídica de dichas premisas. Así, se advierte que las mismas constituyen premisas erradas. En cuanto a la primera de ellas, debe precisarse que un pago indebido (supuesto de hecho) se configura desde que se realiza dicho pago (desde su origen) y no desde el momento en que se declara como tal en sede judicial. Por tal motivo, al pago de los intereses por parte de la administración tributaria, a favor del contribuyente, le resulta aplicable el marco jurídico vigente al momento en que se realizó el pago indebido y, posteriormente, los que estuvieron vigentes al momento del devengo diario de los intereses; es decir, le resulta aplicable el marco jurídico vigente al momento en que progresivamente se van devengando los intereses. Por ello, no resulta correcto que sean calculados conforme a un marco jurídico que entró en vigor luego de su devengo, pues supondría aplicarlo de modo retroactivo. Precisamente, con relación a la irretroactividad de las normas tributarias, Rodríguez Bereijo sostiene que:

Aquellas normas tributarias que graven supuestos de hecho realizados antes de la entrada en vigor de la norma –construyendo así la esfera patrimonial del contribuyente con efectos retroactivos- puede lesionar el principio de seguridad jurídica (y el de capacidad económica) sí y en la medida en que por su grado de retroactividad comporten una intervención del instrumento fiscal grave e imprevista respecto de situaciones consolidadas en los cuales los sujetos pasivos podían razonablemente depositar su confianza¹.

¹ RODRÍGUEZ BEREIJO, Álvaro, “El sistema tributario en la Constitución (Los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional)”. *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 36, septiembre/diciembre 1992, p.38.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00484-2018-PA/TC
LORETO
TRIPLAY IQUITOS SAC

En ese orden de ideas, este Colegiado considera que la aplicación de la norma posterior para el cálculo de intereses ya devengados, es un supuesto de retroactividad que afecta la seguridad jurídica del contribuyente.

13. En cuanto a la segunda premisa, debe expresarse que no es correcto asumir que el pago indebido fue realizado de modo voluntario por una razón objetiva: fue percibido por Petroperú al cobrarle a la recurrente el combustible que adquirió. Entonces, si no pagaba dicho tributo, no hubiera podido adquirir el combustible necesario para operar, de modo que se convirtió en una exigencia obligatoria de pago impuesta por la administración tributaria. En esa lógica, no resulta correcto asumir que la empresa demandante se encontraba en la capacidad de decidir si realizaba ese pago, o no.
14. Las premisas que sustentan la posición de la emplazada han incurrido, entonces, en un vicio o déficit de motivación externa que las invalida, pues, conforme se ha establecido precedentemente, constituyen premisas manifiestamente incorrectas. En tal sentido, la invalidez de las referidas premisas acarrea la invalidez de lo dispuesto en el cuestionado extremo de la resolución debatida en autos. Consiguientemente, este Tribunal Constitucional juzga que la demanda de autos resulta fundada, pues se ha vulnerado el derecho fundamental a la motivación de las resoluciones judiciales de la parte demandante. En tal sentido, corresponde declarar nulo el auto de fecha 3 de abril de 2012 [cfr. fojas 85], dictado por la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República, en el extremo que determinó que el cálculo y pago de los intereses legales que la Sunat debe restituir por el *pago indebido* del ISC debe ser realizado conforme al marco jurídico que estuvo en vigor al momento de la emisión de la sentencia de fecha 15 de diciembre de 2006 [cfr. fojas 143] —es decir, aplicando la TIPMN—, también pronunciada por la mencionada Sala.
15. Este Tribunal Constitucional recalca que no es la primera vez que estima una demanda de amparo incoada por la misma empresa demandante contra un pronunciamiento de otra Sala de la Corte Suprema de la República, cuya fundamentación no refutó su requerimiento de que los intereses se calculen



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00484-2018-PA/TC
LORETO
TRIPLAY IQUITOS SAC

observando el marco jurídico en vigor al momento de la solicitud de devolución del pago indebido —decantándose, en cambio, por aplicar el marco jurídico en vigor al momento de la interposición de la demanda contencioso administrativa, aunque sin justificar esa decisión— [cfr. sentencia dictada en el Expediente 01701-2016-PA/TC]. En aquella sentencia, se concluyó explícitamente que la no refutación de lo argüido por la accionante califica como *decisionismo judicial*. Sin perjuicio de la indebida motivación existente, la referencia al expediente citado, también, sirve para evidenciar que algunas salas de la Corte Suprema utilizan criterios distintos para el cálculo y pago de intereses legales que la Sunat debe restituir por *pagos indebidos*, criterio que, en el mencionado expediente, fue la aplicación del marco jurídico vigente al momento de interponerse la demanda contenciosa administrativa y, en el caso de autos, la normativa vigente a la fecha de emisión de la sentencia definitiva que, con carácter de cosa juzgada, declaró el pago como indebido. Ante esta situación y en virtud a la dimensión objetiva del proceso de amparo, con lo resuelto en autos, también, se busca prevenir situaciones como las que motivaron la interposición de la presente demanda.

16. Como consecuencia de la estimación de la demanda, corresponde condenar a la demandada a la asunción de los costos del proceso, en aplicación de lo previsto en el artículo 28 del Nuevo Código Procesal Constitucional.

Por estos fundamentos, el Tribunal Constitucional, con la autoridad que le confiere la Constitución Política del Perú,

HA RESUELTO

1. Declarar **FUNDADA** la demanda de amparo, al haberse vulnerado el derecho fundamental a la motivación de las resoluciones judiciales. En consecuencia, **NULO** el auto de fecha 3 de abril de 2012 [cfr. fojas 85], dictado por la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República, en el extremo que determinó que el cálculo y pago de los intereses legales que la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria [Sunat] debe restituir, a la empresa recurrente, por el *pago indebido* del Impuesto Selectivo al Consumo [ISC], debe ser realizado conforme al marco jurídico que estuvo en vigor al



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00484-2018-PA/TC
LORETO
TRIPLAY IQUITOS SAC

momento de la emisión de la sentencia de fecha 15 de diciembre de 2006, también pronunciada por la mencionada Sala.

2. **DISPONER** que la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República emita una nueva resolución cuya motivación observe lo indicado en la presente sentencia.
3. Condenar al Poder Judicial al pago de los costos del proceso.

Publíquese y notifíquese.

SS.

**MORALES SARA VIA
PACHECO ZERGA
GUTIÉRREZ TICSE
DOMÍNGUEZ HARO
MONTEAGUDO VALDEZ
OCHOA CARDICH**

PONENTE MORALES SARA VIA