



Tribunal Constitucional

Sala Segunda. Sentencia 582/2026

EXP. N.º 01829-2024-PA/TC
LIMA
SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE
ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

En Lima, a los 25 días del mes de marzo de 2026, la Sala Segunda del Tribunal Constitucional, integrada por los magistrados Domínguez Haro, Gutiérrez Ticse y Ochoa Cardich, ha emitido la presente sentencia. Los magistrados intervinientes firman digitalmente en señal de conformidad con lo votado.

ASUNTO

Recurso de agravio constitucional interpuesto por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (Sunat) contra la sentencia de vista de fecha 7 de marzo de 2024¹, expedida por la Tercera Sala Constitucional de la Corte Superior de Justicia de Lima, que revocó la resolución apelada y, reformándola, declaró improcedente la demanda de amparo de autos.

ANTECEDENTES

Mediante escrito presentado el 23 de febrero de 2011², la Sunat promovió el presente amparo contra los jueces integrantes del Segundo Juzgado Laboral y de la Tercera Sala Laboral de la Corte Superior de Justicia de Lima. Pretende la nulidad de las siguientes resoluciones judiciales: (i) la Resolución 103, de fecha 21 de junio de 2010³, que ordenó a la Sunat cumplir con devolver a la demandante doña Patricia Elizabeth Zúñiga Saavedra el monto de S/ 59 604.12 que se retuvo por concepto de renta de quinta categoría; (ii) la Resolución S/N, de fecha 2 de noviembre de 2010⁴, la cual confirmó la Resolución 103; y (iii) la Resolución 105, de fecha 17 de enero de 2011⁵ —notificada el 28 de enero de 2011⁶—, que en etapa de ejecución requiere a la Sunat cumplir con la Resolución 103. Denuncia la vulneración

¹ Foja 793

² Foja 278

³ Foja 121

⁴ Foja 124

⁵ Foja 142

⁶ Información obtenida del sistema de Consulta de Expedientes Judiciales del Poder Judicial. Disponible en <https://cej.pj.gob.pe/cej/forms/detalleform.html>





Tribunal Constitucional

Sala Segunda. Sentencia 582/2026

EXP. N.º 01829-2024-PA/TC
LIMA
SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE
ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

de su derecho fundamental al debido proceso en sus dimensiones del derecho a la debida motivación de resoluciones judiciales.

El demandante argumenta que los jueces demandados ordenaron la devolución de los montos retenidos por concepto de impuesto a la renta de quinta categoría sin competencia legal ni sustento jurídico, y que dichas órdenes contravienen el artículo 75 de la Ley del Impuesto a la Renta, que obliga al empleador a actuar como agente retenedor. Alega que los jueces confundieron el rol de Sunat como empleador y como ente recaudador, y que incurrieron en una decisión arbitraria e incongruente con lo solicitado por la demandante. En consecuencia, afirma que dichas decisiones ignoran normas imperativas y generan un perjuicio al orden tributario, por lo que configuran una clara afectación al debido proceso y a la debida motivación judicial.

La demanda fue admitida a trámite mediante auto de fecha 23 de junio de 2014⁷.

Con fecha 6 de noviembre de 2014⁸, la Procuraduría Pública del Poder Judicial contestó la demanda y solicitó que sea declarada improcedente o, en su defecto, infundada. Sostuvo que el amparo no procede en este caso, porque las resoluciones cuestionadas fueron emitidas dentro de un proceso judicial regular, con debida motivación y respeto de las garantías procesales. Agregó que el amparo tiene carácter excepcional y no puede utilizarse como una instancia adicional para revisar decisiones judiciales firmes, amparadas en la cosa juzgada. Finalmente, indicó que las sentencias en el proceso subyacente ordenaron el cumplimiento total de lo dispuesto, sin admitir deducciones ni excepciones, y que el pedido de la demandante busca frustrar su ejecución; en consecuencia, afirmó que no existe vulneración de derechos constitucionales, sino simple disconformidad con lo resuelto, por lo que corresponde declarar la demanda improcedente.

Mediante la Resolución 11, de fecha 12 de diciembre de 2019⁹, el Séptimo Juzgado Especializado en lo Constitucional de la Corte Superior de Justicia de Lima declaró fundada la demanda. Al respecto, consideró que

⁷ Foja 606

⁸ Foja 615

⁹ Foja 717



Tribunal Constitucional

Sala Segunda. Sentencia 582/2026

EXP. N.º 01829-2024-PA/TC
LIMA
SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE
ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

tanto el Segundo Juzgado Laboral como la Tercera Sala Laboral vulneraron el derecho a la debida motivación de las resoluciones judiciales. Indicó que el juez laboral no explicó ni fundamentó adecuadamente por qué ordenó la devolución de los montos retenidos por concepto de impuesto a la renta de quinta categoría, pese a que ello no fue solicitado por las partes, por lo que se configuró una incongruencia entre lo pedido y lo resuelto. Además, observó que la Sala se limitó a señalar genéricamente que se buscaba evitar un abuso del derecho, sin precisar en qué consistía dicho abuso, lo que evidenció una falta de motivación suficiente. Por tales consideraciones, el Juzgado determinó que, al ordenar la devolución de las retenciones, el juez laboral invadió funciones propias de la Sunat, contrariando el criterio establecido en el Pleno Jurisdiccional de 1999.

Mediante sentencia de vista, de fecha 7 de marzo de 2024¹⁰, la Tercera Sala Constitucional de la Corte Superior de Justicia de Lima, revocó la decisión del juez de primera instancia que había declarado fundada la demanda de amparo. Consideró que los jueces laborales actuaron dentro de los márgenes de su autonomía e independencia judicial, pues motivaron debidamente sus resoluciones y resolvieron conforme a su criterio jurídico sobre un tema que en su momento carecía de uniformidad. Sostuvo que la justicia constitucional no puede erigirse en una “supra instancia” revisora de las decisiones jurisdiccionales ordinarias, ya que el amparo solo procede ante vulneraciones manifiestas de derechos fundamentales, no para replantear controversias ya resueltas. Además, precisó que las resoluciones impugnadas no evidencian vulneración de derechos fundamentales, sino simples discrepancias interpretativas, las cuales no son materia del proceso de amparo. Por ello, concluyó que la demanda debía declararse improcedente.

FUNDAMENTOS

Petitorio y determinación del asunto controvertido

1. La demandante solicita que se declare la nulidad de las siguientes resoluciones: (i) la Resolución 103, de fecha 21 de junio de 2010, que ordenó a la Sunat cumplir con devolver a la demandante doña Patricia Elizabeth Zúñiga Saavedra el monto de S/ 59 604.12 que se retuvo por

¹⁰ Foja 793



Tribunal Constitucional

Sala Segunda. Sentencia 582/2026

EXP. N.º 01829-2024-PA/TC
LIMA
SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE
ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

concepto de renta de quinta categoría; (ii) la Resolución S/N, de fecha 2 de noviembre de 2010, la cual confirmó la Resolución 103; y (iii) la Resolución 105, de fecha 17 de enero de 2011, que en etapa de ejecución requiere a la Sunat cumplir con la Resolución 103. Denuncia la vulneración de su derecho fundamental al debido proceso en sus dimensiones del derecho a la debida motivación de resoluciones judiciales.

Sobre el derecho a la debida motivación de las resoluciones judiciales

2. 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 y que aseguren 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. el Expediente 1230-2002-HC/TC, fundamento 11 de la sentencia). De este modo, la motivación de las resoluciones judiciales se revela tanto como un principio que informa el ejercicio de la función jurisdiccional cuanto como un derecho constitucional que asiste a todos los justiciables (cfr. la sentencia recaída en el Expediente 8125-2005-HC/TC, fundamento 10).
3. 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, se encuentra la coherencia interna, 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, está la justificación de las premisas externas, 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 él mismo en su resolución. En tercer lugar, podemos mencionar la suficiencia, un elemento que permite apreciar si el juez ha brindado las razones que sustenten lo decidido en función de los problemas relevantes determinados por él y necesarios para la solución del caso. En cuarto lugar, se encuentra la congruencia, un elemento que permite observar si



Tribunal Constitucional

Sala Segunda. Sentencia 582/2026

EXP. N.º 01829-2024-PA/TC
LIMA
SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE
ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

las razones expuestas responden a los argumentos planteados por las partes. Finalmente, se aprecia la cualificación especial, un elemento que permite apreciar si las razones especiales que se requieren para la adopción de una determinada decisión se encuentran expuestas en la resolución judicial en cuestión (cfr. la sentencia recaída en el Expediente 0728-2008-PHC/TC, fundamento 7). De este modo, si bien no todo ni cualquier error en el que eventualmente incurra una resolución judicial constituye automáticamente la violación del contenido constitucionalmente protegido del derecho a la motivación de las resoluciones judiciales, cierto es también que el deber de motivar constituye una garantía del justiciable frente a la arbitrariedad judicial y garantiza que las resoluciones no se encuentren justificadas en el mero capricho de los magistrados, sino en datos objetivos que proporciona el ordenamiento jurídico o los que se derivan del caso.

4. En suma, estos errores en la motivación configuran un supuesto de motivación constitucionalmente deficitaria. Como ha señalado este Tribunal, dicho supuesto se refiere a transgresiones al orden jurídico-constitucional contenidas en sentencias o autos emitidos por la jurisdicción ordinaria, frente a la eventual trasgresión de cualquiera de los derechos fundamentales protegidos por el amparo, ante los siguientes supuestos: (1) errores de exclusión del derecho fundamental, es decir, si no se tuvo en cuenta un derecho que debió considerarse; (2) errores en la delimitación del derecho fundamental, pues al derecho se le atribuyó un contenido mayor o menor al que constitucionalmente le correspondía; y (3) errores en la aplicación del principio de proporcionalidad, si la judicatura ordinaria realizó una mala ponderación al evaluar la intervención en un derecho fundamental o al analizar un conflicto entre derechos (cfr. el RTC Expediente 00649-2013-AA, RTC 02126-2013-AA, entre otras).

Sobre el derecho a la igualdad

5. El artículo 2, inciso 2, de la Constitución reconoce el principio-derecho de igualdad en los siguientes términos: “Toda persona tiene derecho: [...] 2. A la igualdad ante la ley. Nadie debe ser discriminado por motivo de origen, raza, sexo, idioma, religión, opinión, condición económica o de cualquiera otra índole”.



Tribunal Constitucional

Sala Segunda. Sentencia 582/2026

EXP. N.º 01829-2024-PA/TC
LIMA
SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE
ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

6. En su jurisprudencia, este Tribunal ha recordado que la igualdad, consagrada constitucionalmente, ostenta la doble condición de principio y de derecho subjetivo constitucional (cfr. la STC 0045-2004-AI, F.J. 20). Como principio, constituye el enunciado de un contenido material objetivo que, en tanto componente axiológico del fundamento del ordenamiento constitucional, vincula de modo general y se proyecta sobre todo el ordenamiento jurídico. Como derecho fundamental, constituye el reconocimiento de un auténtico derecho subjetivo, esto es, la titularidad de la persona sobre un bien constitucional, la igualdad oponible a un destinatario. Se trata del reconocimiento de un derecho a no ser discriminado por razones proscritas por la propia Constitución (origen, raza, sexo, idioma, religión, opinión, condición económica) o por otras (“motivo”, “de cualquier otra índole”) que jurídicamente resulten relevantes.

Análisis del caso concreto

7. Conforme se ha explicado en los fundamentos precedentes, la demandante solicita que se declare la nulidad de las siguientes resoluciones: (i) la Resolución 103, de fecha 21 de junio de 2010, que ordenó a la Sunat cumplir con devolver a la demandante doña Patricia Elizabeth Zúñiga Saavedra el monto de S/ 59 604.12 que se retuvo por concepto de renta de quinta categoría; (ii) la Resolución S/N, de fecha 2 de noviembre de 2010, la cual confirmó la Resolución 103; y (iii) la Resolución 105, de fecha 17 de enero de 2011, que en etapa de ejecución requiere a la Sunat cumplir con la Resolución 103. Denuncia la vulneración de su derecho fundamental al debido proceso en sus dimensiones del derecho a la debida motivación de las resoluciones judiciales.
8. Mediante la resolución de fecha 2 de noviembre de 2010, la Tercera Sala Laboral sostuvo que la jueza de primera instancia actuó correctamente al ordenar la devolución de lo retenido, sin pronunciarse sobre la validez del monto de la retención, pues ello corresponde a la entidad demandada en el marco del procedimiento tributario. Indicó que la demandante no se opuso a la retención en sí, sino al cálculo efectuado, y que el juez, como director del proceso, solo garantizó el cumplimiento de la sentencia ejecutoriada. Además, precisó que no se vulneraron las facultades de la



Tribunal Constitucional

Sala Segunda. Sentencia 582/2026

EXP. N.º 01829-2024-PA/TC
LIMA
SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE
ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

entidad demandada ni el debido proceso, ya que la resolución cuestionada estuvo debidamente motivada y orientada a evitar un abuso del derecho.

9. Por su parte, mediante la Resolución 105, de fecha 17 de enero de 2011, el Segundo Juzgado de Trabajo de Lima, dispuso el cumplimiento de lo ordenado por la Tercera Sala Laboral, y confirmó la resolución previa que ordenaba a la Sunat devolver a la demandante la suma de S/ 59 604.12 retenida del monto total reconocido por reintegro de remuneraciones básicas. En consecuencia, requirió a la entidad que efectúe la devolución en un plazo de tres días bajo apercibimiento de ley, dando así cumplimiento a la resolución ejecutoriada.
10. Ahora bien, corresponde señalar que en sede constitucional no cabe revisar asuntos meramente legales referentes, por ejemplo, a la interpretación legal efectuada por los jueces al resolver las controversias planteadas por las partes, salvo que se hubiera violado el contenido constitucionalmente protegido de algún derecho fundamental.
11. Asimismo, este Tribunal Constitucional precisa que el mero desacuerdo con las interpretaciones efectuadas por la sede ordinaria no compromete el contenido constitucionalmente protegido del derecho fundamental a la motivación de las resoluciones judiciales, ya que, conforme al artículo 9 del Nuevo Código Procesal Constitucional, el amparo contra decisiones judiciales solo procede en caso de “manifiesto agravio a la tutela procesal efectiva”.
12. Ahora bien, corresponde tener en cuenta que este Tribunal ha precisado que la ejecución de una sentencia que concede beneficios laborales no impide el descuento de ley en materia de impuesto a la renta o aportes previsionales, puesto que constituye una obligación legal derivada de la propia naturaleza jurídica de los conceptos a ser pagados por el trabajador, sujeto a responsabilidad y pasible de configurar infracción, como se indicó. Sin perjuicio de lo señalado, es evidente que, si existe un error en el cálculo de lo retenido, el trabajador tiene la posibilidad de cuestionar el monto respectivo (Sentencia 0163-2024-PA/TC, fundamento 11; Sentencia 0190-2021-PA/TC).



Tribunal Constitucional

Sala Segunda. Sentencia 582/2026

EXP. N.º 01829-2024-PA/TC
LIMA
SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE
ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

13. Del análisis externo de las resoluciones cuestionadas se advierte que estas ordenan a la Sunat el pago sin haberse pronunciado sobre el cumplimiento de la legislación tributaria que exige la deducción correspondiente por concepto de impuesto a la renta o aportes previsionales, más aún cuando dicho agravio fue expresamente invocado por la entidad recurrente en su escrito de aclaración respecto de la resolución de fecha 2 de noviembre de 2010¹¹.
14. Este Tribunal Constitucional ha establecido que el derecho a obtener una resolución fundada en derecho implica que los órganos judiciales ordinarios deben fundar sus decisiones interpretando, aplicando o sin dejar de aplicar el conjunto de normas pertinentes del orden jurídico para la solución razonable del caso, y desechar las normas derogadas, las incompatibles con la Constitución o las impertinentes para dilucidar el asunto. Ahora bien, como es evidente, no todo ni cualquier acto de interpretación, aplicación o inaplicación del derecho por el órgano judicial supone automáticamente una afectación del derecho a obtener una resolución fundada en derecho. Para ello, es necesario que exista o se constate un agravio que en forma directa y manifiesta comprometa seriamente este derecho, de modo tal que lo convierta en una decisión judicial inconstitucional (Sentencia 3238-2013-PA/TC, fundamento 5.3.2).
15. En ese sentido, como ya ha advertido este Tribunal, son deberes del empleador los siguientes: a) efectuar la retención del impuesto a la renta, conforme lo dispone el literal “g” del artículo 67 y el literal “a” del artículo 71 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta; y b) efectuar la retención de los aportes correspondientes al sistema privado de pensiones, conforme a lo dispuesto en los artículos 34, 35 y 36 del TUO de la Ley del Sistema Privado de Administración de Fondo de Pensiones, y los artículos 48 y 49 de su reglamento, a fin de que los deposite en la respectiva AFP (Sentencia 0163-2024-PA/TC, fundamento 9).
16. Por lo tanto, para este Tribunal Constitucional se ha incurrido en la vulneración al derecho a la debida motivación en su dimensión del derecho a obtener una resolución fundada en derecho, pues tanto la

¹¹ Foja 129



Tribunal Constitucional

Sala Segunda. Sentencia 582/2026

EXP. N.º 01829-2024-PA/TC
LIMA
SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE
ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Tercera Sala Laboral como el Segundo Juzgado de Trabajo de Lima omitieron pronunciarse sobre las obligaciones tributarias y previsionales que, conforme a ley, exigen la deducción correspondiente por concepto de impuesto a la renta y aportes al sistema previsional. Dicho criterio ha sido adoptado además por este Tribunal en casos similares, conforme se aprecia en los fundamentos *supra*. En consecuencia, corresponde declarar la nulidad de las resoluciones impugnadas y disponer que el juez correspondiente emita una nueva resolución que tenga observancia en el criterio jurisprudencial asumido por este Tribunal.

17. Por lo tanto, corresponde declarar fundada la demanda en este extremo.
18. Finalmente, respecto de la presunta vulneración del principio de igualdad, corresponde tener en cuenta que este Tribunal ha señalado que, para acreditar una transgresión de dicho principio, se requiere demostrar tanto la existencia de un trato diferenciado como la ilegitimidad del mismo. En tal sentido, se ha precisado que:

La identificación de tal diferenciación jurídicamente relevante se realiza mediante la comparación. Ella comporta un análisis del trato que se cuestiona con un objeto, sujeto, situación o relación distintos. Su finalidad es identificar que a supuestos iguales se hayan previsto consecuencias jurídicas distintas, o si se ha realizado un trato semejante a situaciones desiguales. En el juicio de igualdad, ese objeto, sujeto, situación o relación con el cual se realiza el contraste se denomina término de comparación (*tertium comparationis*). (Sentencia 0035- 2010-AI/TC, fundamento 30)

19. En el presente caso, el recurrente no ha precisado con claridad el término de comparación ofrecido ni ha demostrado de qué forma el razonamiento adoptado por los órganos jurisdiccionales en las resoluciones cuestionadas constituye un trato discriminatorio. En consecuencia, la demanda debe ser declarada infundada en este extremo.

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

HA RESUELTO

1. Declarar **FUNDADA** en parte la demanda de amparo, respecto de la vulneración del derecho a la debida motivación de las resoluciones



Tribunal Constitucional

Sala Segunda. Sentencia 582/2026

EXP. N.º 01829-2024-PA/TC
LIMA
SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE
ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

judiciales.

2. Declarar **NULA** la resolución de fecha 2 de noviembre de 2010, emitida por la Tercera Sala Laboral de Lima; y la Resolución 105, de fecha 17 de enero de 2011, emitida por el Segundo Juzgado de Trabajo de Lima.
3. **ORDENAR** la renovación de los actos procesales nulificados en virtud de los fundamentos de la presente sentencia y, por tanto, disponer que el juez correspondiente emita una nueva resolución conforme a tales fundamentos.
4. Declarar **INFUNDADA** la demanda en lo demás que contiene.

Publíquese y notifíquese.

SS.

DOMÍNGUEZ HARO
GUTIÉRREZ TICSE
OCHOA CARDICH

PONENTE OCHOA CARDICH
