



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Sala Segunda. Sentencia 1417/2024

EXP. N.º 02066-2023-PA/TC

LIMA

CITIBANK DEL PERÚ S.A.

SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

En Lima, a los 13 días del mes de junio de 2024, la Sala Segunda del Tribunal Constitucional, integrada por los magistrados Gutiérrez Ticse, Domínguez Haro 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 don Arturo Aza Riva, abogado de Citibank del Perú S.A., contra la resolución de fojas 402, de fecha 13 de setiembre de 2021, expedida por la Primera Sala Constitucional de la Corte Superior de Justicia de Lima, que, confirmando la apelada, declaró infundada la demanda de autos.

ANTECEDENTES

Demanda

Mediante escrito presentado el 15 de marzo de 2018¹, Citibank del Perú S.A. interpuso demanda de amparo contra los jueces de la Tercera Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República, así como contra el Tribunal Fiscal y la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. Solicitó que se declare la nulidad de la sentencia casatoria de fecha 17 de marzo de 2017 (Casación 12304-2014 Lima)², que declaró fundados los recursos de casación de formulados contra la sentencia de vista³, la casó y, revocando y reformando la sentencia estimatoria de primera instancia, declaró infundada la demanda contencioso administrativa que promovió

¹ Folio 169.

² Folio 52.

³ Folio 134.





TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02066-2023-PA/TC
LIMA
CITIBANK DEL PERÚ S.A.

contra el Tribunal Fiscal y la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria⁴.

Alegó la vulneración de su derecho constitucional a la tutela procesal efectiva, concretamente sus derechos a la debida motivación de las resoluciones judiciales, de defensa y al principio de la cosa juzgada.

Adujo que el año 2012 inició un proceso contencioso administrativo (2348-2012) ante el Vigésimo Tercer Juzgado Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Materia Tributaria y Aduanera, a efectos de impugnar la RTF 1970-1-2011, a través de la cual el Tribunal Fiscal había establecido equivocadamente que los denominados “intereses en suspenso” integraban la materia imponible del impuesto a la renta, tanto para los pagos mensuales como para el pago de regularización.

Señaló también que la sentencia de primera instancia declaró fundada la demanda basándose en que al no haber regulación que definiera cuándo estábamos ante un ingreso devengado era necesario recurrir a la Norma Internacional de Contabilidad 18, con base en lo cual concluyó que los intereses en suspenso no constituían ingreso devengado. Además, en dicha sentencia se estimó que el Decreto Legislativo 979, que modificó las disposiciones complementarias de la Ley del Impuesto a la Renta, aclaró que los intereses en suspenso por créditos en situación vencidos no se consideraban devengados para efectos del inciso a) del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Añadió que la Sala revisora confirmó la apelada determinando que los intereses en suspenso únicamente eran exigibles desde que el crédito de cobranza incierta llegaba a ser cancelado, de acuerdo a lo establecido e interpretado en la Norma Internacional de Contabilidad 18 y en el Decreto Legislativo 979.

Adicionó a lo expresado que las causales de la casación referidas a la aplicación del Decreto Legislativo 979 y la interpretación de la Norma

⁴ Expediente 02348-2012-0-1801-JR-CA-17.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02066-2023-PA/TC
LIMA
CITIBANK DEL PERÚ S.A.

Internacional de Contabilidad 18 fueron declaradas improcedentes, pese a lo cual los jueces supremos demandados emitieron pronunciamiento de fondo basándose en ellas. A su entender, pese a concluir que la causal de infracción de la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario por la indebida aplicación de la Norma Internacional de Contabilidad 18 al ámbito tributario era infundada, los emplazados optaron por tergiversar y exceder los alcances de dicha causal, analizando si la antedicha norma internacional había sido interpretada debidamente, causal que había sido declarada improcedente. Así, estimó que la Sala suprema cambió la controversia delimitada en la resolución de procedencia de los recursos e incorporó argumentos que las demandadas no habían planteado; es decir, que se distorsionó el debate en sede casatoria. Consideró que con ello se afectaron los derechos invocados.

El Décimo Primer Juzgado Constitucional Subespecializado en Asuntos Tributarios, Aduaneros e Indecopi, mediante Resolución 1, del 3 de mayo de 2018⁵, admitió a trámite la demanda.

Contestaciones de la demanda

Mediante escrito de fecha 13 de julio de 2018⁶, el procurador público adjunto de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (Sunat) contestó la demanda. Alegó que, no habiendo consentido ni la Sunat ni el Tribunal Fiscal algún aspecto desfavorable de la sentencia de segundo grado, no se vulneró la cosa juzgada. Además, indicó que, al no haberse declarado improcedentes ninguna de las causales que invocó en su recurso de casación, quedó expedita la competencia de la Sala Suprema para pronunciarse sobre el fondo de todas y cada una de ellas, por lo que no se evidenciaba la afectación de algún derecho fundamental.

Por escrito de fecha 13 de julio de 2018⁷, el procurador público a cargo de los asuntos judiciales del Poder Judicial contestó la demanda.

⁵ Folio 200.

⁶ Folio 228.

⁷ Folio 249.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02066-2023-PA/TC
LIMA
CITIBANK DEL PERÚ S.A.

Adujo que la resolución materia de cuestionamiento fue expedida sujetándose a las infracciones normativas admitidas en el auto calificadorio del recurso de casación, las que fueron analizadas a la luz de las normas de la especialidad.

El procurador adjunto a cargo de los asuntos judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal, en su escrito de fecha 16 de julio de 2018⁸, dedujo la excepción de falta de legitimidad para obrar pasiva y, además, contestó la demanda alegando que lo pretendido en ella es volver a debatir el fondo de lo resuelto en el proceso contencioso administrativo y que la cuestionada sentencia fue emitida dentro de un procedimiento regular.

Resoluciones de primer y segundo grado o instancia

Mediante Resolución 4, de fecha 22 de noviembre de 2018⁹, se declaró fundada la excepción de falta de legitimidad para obrar pasiva y se dispuso que Sunat y el Tribunal Fiscal intervengan en el proceso como litisconsortes facultativos, quedando expedita para resolver.

El Décimo Primer Juzgado Constitucional Subespecializado en Asuntos Tributarios, Aduaneros e Indecopi de la Corte Superior de Justicia de Lima, mediante Resolución 8, de fecha 28 de octubre de 2019¹⁰, declaró infundada la demanda porque, en su opinión, la lectura interpretativa efectuada por la sala suprema respecto del análisis de la Norma Internacional de Contabilidad 18 fue parte del análisis y resolución de la causal casatoria referida a la infracción normativa del artículo IX del Título Preliminar del Código Tributario, lo que no supuso en modo alguno el análisis independiente de una causal casatoria que fue desestimada, por lo que no existió desviación en el debate casatorio.

⁸ Folio 260.

⁹ Folio 282.

¹⁰ Folio 317.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02066-2023-PA/TC
LIMA
CITIBANK DEL PERÚ S.A.

A su turno, la Primera Sala Constitucional de la Corte Superior de Justicia de Lima, mediante Resolución 3, de fecha 13 de setiembre de 2021¹¹, declaró nulo el auto concesorio de la apelación formulada contra la Resolución 4 y, por otro lado, confirmó la sentencia apelada, por estimar que, contrariamente a lo señalado por la recurrente, la sala suprema demandada sí se pronunció sobre las causales casatorias que fueron declaradas procedentes.

FUNDAMENTOS

Petitorio y determinación del asunto controvertido

1. El objeto del presente proceso es que se declare la nulidad de la sentencia casatoria de fecha 17 de marzo de 2017 (Casación 12304-2014 Lima), que, declarando fundados los recursos de casación de formulados contra la sentencia de vista, la casó y, revocando y reformando la sentencia estimatoria de primera instancia, declaró infundada la demanda contencioso administrativa que promovió contra el Tribunal Fiscal y la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. Alega la vulneración de su derecho constitucional a la tutela procesal efectiva, concretamente sus derechos a la debida motivación de las resoluciones judiciales, de defensa y al principio de la cosa juzgada.

Sobre el derecho a la debida motivación de las resoluciones judiciales

2. Cabe mencionar que el derecho fundamental a la debida motivación de las resoluciones se encuentra reconocido en el artículo 139, inciso 5, de la Constitución Política. Se trata de una manifestación del derecho fundamental al debido proceso, el cual se encuentra comprendido en lo que el Nuevo Código Procesal Constitucional denomina tutela procesal efectiva, una de cuyas manifestaciones es, en efecto, el derecho a la obtención de una resolución fundada en derecho.

¹¹ Folio 402.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02066-2023-PA/TC
LIMA
CITIBANK DEL PERÚ S.A.

3. Al respecto, en anterior oportunidad el Tribunal Constitucional ha tenido oportunidad de señalar que¹²

[...] este derecho implica que cualquier decisión judicial cuente con un razonamiento (elementos y razones de juicio) que no sea aparente, defectuoso o irrazonable, sino que exponga de manera clara, lógica y jurídica los fundamentos de hecho y de derecho que la justifican (STC 06712-2005-PHC/TC, fundamento 10). De este modo, el derecho a la motivación de las resoluciones judiciales encuentra su fundamento en la necesidad de que las partes conozcan el proceso lógico-jurídico (*ratio decidendi*) que conduce a la decisión, y de controlar la aplicación del derecho realizada por los órganos judiciales, pues ésta no puede ser arbitraria, defectuosa, irrazonada o inexistente.

4. En ese sentido, tal como lo ha precisado este Alto Tribunal en diversa jurisprudencia, el derecho a la motivación de las resoluciones judiciales no garantiza una determinada extensión de la motivación, por lo que su contenido constitucional se respeta *prima facie*: a) siempre que exista fundamentación jurídica, que no implica la sola mención de las normas a aplicar al caso, sino la explicación de por qué tal caso se encuentra o no dentro de los supuestos que contemplan tales normas; b) siempre que exista congruencia entre lo pedido y lo resuelto, que implica la manifestación de los argumentos que expresarán la conformidad entre los pronunciamientos del fallo y las pretensiones formuladas por las partes; y c) siempre que por sí misma exprese una suficiente justificación de la decisión adoptada, aun si esta es breve o concisa, o se presenta el supuesto de motivación por remisión¹³.
5. De esta manera, si bien no todo ni cualquier error en el que eventualmente incurra una resolución judicial constituye automáticamente una violación al 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 que garantiza que las

¹² Sentencia emitida en el Expediente 04302-2012-PA/TC, fundamento 5.

¹³ Sentencia emitida en el Expediente 04348-2005-PA/TC, fundamento 2.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02066-2023-PA/TC
LIMA
CITIBANK DEL PERÚ S.A.

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.

Sobre el derecho de defensa

6. Por su parte, el derecho de defensa se encuentra reconocido en el inciso 14 del artículo 139 de la Constitución. Este, en su sentido más básico y general, garantiza que los justiciables, en la protección de sus derechos y obligaciones, cualquiera que sea su naturaleza (civil, penal, tributaria, mercantil, laboral, etc.), no queden en estado de indefensión.
7. En relación con este derecho, el Tribunal Constitucional ha señalado que¹⁴

[...] el derecho a no quedar en estado de indefensión en el ámbito jurisdiccional es un derecho que se irradia transversalmente durante el desarrollo de todo el proceso judicial. Garantiza así que una persona que se encuentre comprendida en una investigación judicial donde estén en discusión derechos e intereses suyos, tenga la oportunidad dialéctica de alegar y justificar procesalmente el reconocimiento de tales derechos e intereses. Por tanto, se conculca cuando los titulares de derechos e intereses legítimos se ven impedidos de ejercer los medios legales suficientes para su defensa. Evidentemente no cualquier imposibilidad de ejercer esos medios produce un estado de indefensión reprochada por el contenido constitucionalmente protegido del derecho. Esta es constitucionalmente relevante cuando la indefensión se genera en una indebida y arbitraria actuación del órgano que investiga o juzga al individuo. Y se produce sólo en aquellos supuestos en que el justiciable se ve impedido, de modo injustificado, de argumentar a favor de sus derechos e intereses legítimos.

Sobre la garantía de la Cosa Juzgada

8. Como ya lo ha precisado el Tribunal Constitucional en reiterada jurisprudencia, mediante la garantía de la cosa juzgada se instituye el derecho de todo justiciable, en primer lugar, a que las resoluciones que

¹⁴ Sentencia emitida en el Expediente 00582-2006-PA/TC, fundamento 3.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02066-2023-PA/TC
LIMA
CITIBANK DEL PERÚ S.A.

hayan puesto fin al proceso judicial no puedan ser recurridas mediante nuevos medios impugnatorios, ya sea porque estos han sido agotados o porque ha transcurrido el plazo para impugnarlas; y, en segundo lugar, a que el contenido de las resoluciones que hayan adquirido tal condición no pueda ser dejado sin efecto ni modificado, sea por actos de otros poderes públicos, de terceros o, incluso, de los mismos órganos jurisdiccionales que resolvieron el caso en el cual se dictaron¹⁵.

9. Asimismo, este Tribunal Constitucional ha establecido que el respeto de la cosa juzgada impide que lo resuelto pueda desconocerse por medio de una resolución posterior, aunque quienes lo hubieran dictado entendieran que la decisión inicial no se ajustaba a la legalidad aplicable, o por cualquier otra autoridad judicial, aunque esta fuera una instancia superior, precisamente porque, habiendo adquirido carácter firme, cualquier clase de alteración importaría una afectación al núcleo esencial del derecho¹⁶.

Análisis del caso concreto

10. Como se indicó líneas arriba, el objeto del presente proceso es que se declare la nulidad de la sentencia casatoria de fecha 17 de marzo de 2017 (Casación 12304-2014 Lima), que, declarando fundados los recursos de casación formulados contra la sentencia de vista, la casó y, revocando y reformando la sentencia estimatoria de primera instancia, declaró infundada la demanda contencioso administrativa que promovió contra el Tribunal Fiscal y la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria.
11. Antes de analizar la sentencia casatoria materia de cuestionamiento, resulta menester dejar señaladas las causales invocadas en los recursos de casación que motivaron su expedición. Así, en relación con el medio impugnatorio presentado por el Tribunal Fiscal, del auto calificadorio

¹⁵ Sentencia emitida en el Expediente 04587-2004-PA/TC, fundamento 38.

¹⁶ Sentencia emitida en el Expediente 00818-2000-PA/TC, fundamento 3.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02066-2023-PA/TC
LIMA
CITIBANK DEL PERÚ S.A.

del recurso de casación de fecha 23 de julio de 2015¹⁷ se advierte que las causales fueron las siguientes:

- a) Infracción normativa de la Norma IX del Código Tributario, que se basó en que la sentencia de vista impugnada incurrió en una interpretación errónea de esta al haber determinado que los intereses en suspenso no se encuentran gravados con el impuesto a la renta basándose únicamente en las Norma Internacional de Contabilidad y en la Resolución SBS 572-97, dejando de aplicar el artículo 57, inciso a), de la Ley del Impuesto a la Renta.
- b) Infracción normativa de la Resolución SBS 572-97, alegando que lo previsto en ella ha sido aplicado indebidamente pese a ser una norma de carácter general y no tributario, y que solo podía ser aplicada supletoriamente, pero no en perjuicio de lo dispuesto en el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta.
- c) Infracción normativa del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros y de la Norma Internacional de Contabilidad 1, señalando que se incurrió en interpretación errónea de estas al no tener en cuenta que, según lo previsto en el párrafo 22 de la primera normativa y de la Norma Internacional de Contabilidad 1, se sustentó indebidamente en el párrafo 22 de la Norma Internacional de Contabilidad 18.
- d) Infracción de la Norma Internacional de Contabilidad 1 y del párrafo 34 de la Norma Internacional de Contabilidad 18, incurriendo en una interpretación errónea de estas, modulando indebidamente, para el caso de los intereses en suspenso, el criterio devengado previsto en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros y de la Norma Internacional de Contabilidad 1, y no haber prestado atención a que lo previsto en el párrafo 34 de la Norma Internacional de Contabilidad 18 está referido al momento inicial en que se pactan

¹⁷ Folio 122.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02066-2023-PA/TC
LIMA
CITIBANK DEL PERÚ S.A.

los ingresos por intereses con un deudor o deudores, momento en que debe existir certeza de que los intereses serán pagados.

- e) Infracción normativa del Decreto Legislativo 979, alegando la interpretación errónea de la Segunda Disposición Complementaria Final de dicho decreto, al dejar de lado su texto expreso, que no establece que esta sea aclaratoria o interpretativa.
12. El auto calificadorio en comento admitió las dos primeras causales y declaró improcedentes las tres últimas porque, a consideración de los jueces demandados, la impugnante omitió explicar de qué modo la subsanación de tales denuncias repercutiría o modificaría el sentido de lo resuelto en la sentencia de vista, pues no demostró que su pretensión podría verse beneficiada con el criterio que defendió ante la Corte Suprema; es más, en relación con la infracción de la Norma Internacional de Contabilidad 1 no precisa cuál de sus articulados se habría infringido.
13. Por otro lado, en el segundo auto calificadorio del recurso de casación de fecha 23 de julio de 2015¹⁸ se declaró procedentes las dos infracciones normativas invocadas en el recurso de casación formulado por la Sunat, cuales son:
- a) Infracción normativa de la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, la Norma Internacional de Contabilidad 1, del párrafo 34 de la Norma Internacional de Contabilidad 18 y de la Resolución SBS 572-97. Se fundamentó en que se había incurrido en una aplicación incompleta de la primera de las citadas disposiciones, lo que llevó a aplicar erróneamente al caso las otras dos disposiciones. Precisa que, si bien las dos últimas establecen aspectos del criterio del devengado para los intereses en suspenso, lo hacen desde la óptica contable y financiera, por lo que no podía aplicarse a la controversia discutida, pues terminaría desnaturalizando el criterio del devengado que se encuentra

¹⁸ Folio 128.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02066-2023-PA/TC
LIMA
CITIBANK DEL PERÚ S.A.

implícito en la Ley del Impuesto a la Renta y que es aplicable a los intereses en suspenso.

- b) Infracción normativa de los artículos 57, inciso a), y 59 de la Ley del Impuesto a la Renta, que se sustenta en que la sentencia de vista realizó una interpretación aislada de la primera disposición, dejando de lado la segunda, sin considerar que de la concordancia de ambas se puede establecer lo que para la Ley de Impuesto a la Renta debe entenderse por devengado.
14. Ahora bien, de la revisión de la sentencia casatoria materia de cuestionamiento se puede advertir que, tras efectuar un breve resumen tanto del acto administrativo impugnado como del *iter* procesal del proceso subyacente¹⁹ y determinar cuál era el tema central de la controversia a partir de los argumentos vertidos por partes²⁰, los jueces demandados procedieron a analizar cada una de las causales casatorias declaradas procedentes.
15. Así, **en relación con la causal propuesta en torno al artículo IX del Título Preliminar del Código Tributario** (recurso de casación del Tribunal Fiscal), el colegiado demandado señaló que la denuncia del impugnante se centra en cuestionar la interpretación errónea de dicha disposición por haberse desnaturalizado el artículo 57, inciso a), de la Ley del Impuesto a la Renta al resolver aplicando las Norma Internacional de Contabilidad y la Resolución SBS 572-97, precisando que lo que correspondía era “determinar si, efectivamente, se incurrió o no en dicha desnaturalización y, como consecuencia de ello, en una interpretación errónea de la aludida Norma IX²¹”.

En ese sentido, interpretando el texto de dicha disposición²² concluyó que, según ella, “la aplicación de normas distintas a las tributarias solo

¹⁹ Fundamento segundo.

²⁰ Fundamento tercero.

²¹ Fundamento cuarto, numeral 9.

²² Fundamento cuarto, numeral 10.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02066-2023-PA/TC
LIMA
CITIBANK DEL PERÚ S.A.

está habilitada [a] realizarse cuando no hay una norma en el Código Tributario o en otra norma de carácter tributario que regula la situación determinada”, es decir, que la no regulación es la que habilita la remisión de una norma distinta a la tributaria, siempre que no se oponga o desnaturalice la norma de carácter tributario²³. Luego de ello, dejando precisado que no había “duda que los intereses derivados de las operaciones financieras que desarrolla el demandante, que incluyen los ‘intereses en suspenso’, se encuentran afectos al impuesto a la renta”²⁴, analizó lo resuelto por la sentencia de vista impugnada, que, acogiendo la interpretación “ofrecida por la demandante”, estableció que como el artículo 57, inciso a), de la Ley del Impuesto a la Renta no definió qué debe entenderse por “devengado”, en aplicación del artículo 23 de la Ley 26887, resultaba pertinente recurrir a las Normas Internacionales de Contabilidad, teniendo en cuenta lo dispuesto en el punto 7 del Capítulo 4 de la Resolución SBS 572-97.

La corte de casación consideró que tal decisión se “sustenta en un supuesto de interpretación errónea de la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario”, pues la norma de derecho tributario aplicable al caso, en virtud de lo dispuesto en las Normas I, III, IV VI y X del Título Preliminar del citado código, era el artículo 57, inciso a), de la Ley del Impuesto a la Renta²⁵, norma tributaria que establece que “las rentas de tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen”²⁶, es decir, que la propia norma tributaria estableció “que el criterio de lo devengado” es el que se debe observar en el caso de las rentas de tercera categoría, como ocurre en el caso de los intereses en suspenso generados en distintos meses del ejercicio fiscal del año dos mil”²⁷.

²³ Fundamento cuarto, numeral 11.

²⁴ Fundamento cuarto, numeral 12.

²⁵ Fundamento cuarto, numeral 15.

²⁶ Fundamento cuarto, numeral 16.

²⁷ Fundamento cuarto, numeral 17.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02066-2023-PA/TC
LIMA
CITIBANK DEL PERÚ S.A.

Agregó que, si bien el propio Tribunal Fiscal en su jurisprudencia ha venido aplicando Normas Internacionales de Contabilidad, no existiría infracción a la Norma IX del Código Tributario al haberse aplicado normas de derecho contable como las incluidas en la Norma Internacional de Contabilidad 18 para resolver el caso²⁸, por lo que concluyó que “[d]esde esta única perspectiva” la alegada infracción del artículo IX del Código Tributario debía desestimarse por ser las Normas Internacionales de Contabilidad aplicables supletoriamente²⁹. Empero, añadió que un tema distinto era “determinar si con la aplicación de dicha Norma Internacional de Contabilidad 18 “se desnaturalizó el artículo 57, inciso a), de la Ley del Impuesto a la Renta, por no haber analizado los párrafos que incluye aquella para aplicar el criterio del devengado”³⁰, pues la casacionante alegó que con la aplicación directa de dicha Norma Internacional de Contabilidad se produjo tal desnaturalización. Así, analizando la sentencia de vista desde esta segunda perspectiva³¹, advirtió que ella consideró que, tratándose de intereses no cobrados derivados del aprovechamiento de capitales de las entidades bancarias, el criterio de devengado se supeditaba a la probabilidad de su cobro y a la determinación de su cuantía, de modo que a los intereses en suspenso por créditos en situación de vencidos, dada la improbabilidad de su cumplimiento, se aplicaría el criterio de lo percibido solo cuando se materializara su pago³².

Esto llevó a los jueces supremos demandados a concluir que se había producido una evidente infracción normativa del artículo 57, inciso a), de la Ley del Impuesto a la Renta, pues la interpretación de la Norma Internacional de Contabilidad 18, básicamente en sus párrafos 22 y 29, desnaturalizó “no solo el sentido de la regla prevista en el aludido artículo 57 de la Ley del Impuesto a la renta, sino también el sentido interpretativo que surge de la Norma Internacional de Contabilidad

²⁸ Fundamento cuarto, numeral 21.

²⁹ Fundamento cuarto, numeral 22.

³⁰ Fundamento cuarto, numeral 23.

³¹ Fundamento cuarto, numerales 25 y 26.

³² Fundamento cuarto, numeral 127.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02066-2023-PA/TC
LIMA
CITIBANK DEL PERÚ S. A.

18³³. Precisaron que los intereses y comisiones que se registran en la cuenta de ingresos en suspenso son los provenientes de créditos concedidos en situación de vencidos, que, al constituir un rendimiento por la colocación de capitales en una entidad financiera, se encuentran gravados con el impuesto a la renta de tercera categoría en la medida en que se van produciendo, conforme lo estatuye el artículo 1, inciso a), de la Ley del Impuesto a la Renta, y deben imputarse al ejercicio en que se devenguen, según lo dispuesto en el artículo 57, inciso a), de la Ley del Impuesto a la Renta³⁴.

Agrega que, si bien esta disposición no define el criterio de lo devengado, la Norma Internacional de Contabilidad 18 brinda criterios para el tratamiento contable de los ingresos provenientes de los intereses, incluidos los intereses en suspenso³⁵, precisando que del sentido interpretativo de su párrafo 34 se establece que, de surgir incertidumbre respecto a la cobrabilidad de un importe incluido en ingresos, el importe cobrable o el importe respecto del cual la recuperación deje de ser probable es reconocido como gasto y no como un ajuste al importe de los ingresos originalmente reconocidos³⁶; es decir, que de los criterios establecidos en esta Norma Internacional de Contabilidad surge la obligación de reconocer el ingreso cuando es probable que el beneficio económico de la transacción fluya a la empresa³⁷, por lo que se colige que dicha Norma Internacional de Contabilidad fue interpretada erróneamente al considerarse como una justificación para concluir que a los intereses en suspenso por créditos en situación de vencido, dada la improbabilidad de su pago, se les aplica el “criterio de lo percibido”³⁸.

³³ Fundamento cuarto, numeral 28.

³⁴ Fundamento cuarto, numeral 31.

³⁵ Fundamento cuarto, numeral 32.

³⁶ Fundamento cuarto, numeral 34.

³⁷ Fundamento cuarto, numeral 35.

³⁸ Fundamento cuarto, numeral 36.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02066-2023-PA/TC
LIMA
CITIBANK DEL PERÚ S.A.

De este modo concluyó que si la demandante no reconoció los intereses en suspenso, ni como ingreso ni como gasto para efectos del impuesto a la renta del ejercicio gravable del año respectivo, esperando a hacerlo en la fecha de su percepción efectiva, evidentemente se vulneró el criterio de lo devengado y, por tanto, el criterio adoptado expresamente por el artículo 57, inciso a), de la Ley del Impuesto a la Renta, lo que constituye una infracción normativa de la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, en la medida en que la interpretación de la Norma Internacional de Contabilidad 18 realizada en la sentencia de vista desnaturalizó el criterio de lo devengado aludido en el citado artículo 57, resultando estimable este extremo de la infracción alegada³⁹.

16. Sobre la **infracción de la normativa de la Resolución SBS 572-97**, tras señalar que ella aprobó el Reglamento aplicable a las Empresas del Sistema Financiero para la Evaluación y Clasificación del Deudor y la Exigencia de Provisiones, cuyo objeto solo era regular situaciones que se derivan de dicho sector y para labores de supervisión de la SBS⁴⁰, por lo que no era posible que tuviera incidencia tributaria⁴¹, la sala suprema demandada concluyó que se había incurrido en la infracción normativa denunciada, pues en la determinación de una relación de derecho público como la tributaria, referida al impuesto a la renta, se aplicó una disposición de derecho privado, como la dictada para regular el ámbito estrictamente contable de las empresas del sistema financiero⁴², que no tiene incidencia tributaria, con lo que se desnaturalizó el artículo 57, inciso a), de la Ley del Impuesto a la Renta⁴³.

17. En relación con la **infracción normativa de la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, la Norma Internacional de**

³⁹ Fundamento cuarto, numeral 37.

⁴⁰ Fundamento cuarto, numeral 42.

⁴¹ Fundamento cuarto, numeral 43.

⁴² Fundamento cuarto, numeral 52.

⁴³ Fundamento cuarto, numeral 53.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02066-2023-PA/TC
LIMA
CITIBANK DEL PERÚ S.A.

Contabilidad 1 y del párrafo 34 de la Norma Internacional de Contabilidad 18, así como de la Resolución SBS 572-97 (recurso de casación de la Sunat), el colegiado demandado, considerando que esta se basa en argumentos que, en lo sustancial, reproducen los propuestos por el Tribunal Fiscal y que ya fueron materia de análisis, concluyó que debía estimarse el recurso por haberse materializado la infracción normativa de la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, al desnaturalizarse lo previsto expresamente en el artículo 57, inciso a), de la Ley del Impuesto a la Renta, por una interpretación errónea de la Norma Internacional de Contabilidad 18, en cuanto a sus párrafos 29 y 34, y una aplicación indebida del punto 7 del Capítulo IV del Reglamento aprobado por Resolución SBS 572-97⁴⁴.

18. Respecto a la alegada **infracción normativa de los artículos 57 inciso a), y 59 de la Ley del Impuesto a la Renta**, la cuestionada sentencia señala que esta sí se produjo, no solo por lo argüido en los fundamentos relacionados con las causales del recurso de casación del Tribunal Fiscal, sobre la interpretación errónea de los párrafos 29, 30 y 34 de la Norma Internacional de Contabilidad 18, sino también porque a la fecha en que se produjo el supuesto de hecho que generó la obligación tributaria, a tenor de lo dispuesto en el artículo 1, inciso a), de la Ley del Impuesto a la Renta, no existía en el ámbito estrictamente tributario norma especial a la contenida en el artículo 57, inciso a), de la misma ley, que estableciera una regla distinta al criterio de lo devengado para imputar dichas rentas afectas a un determinado ejercicio gravable, por lo que consideró que no era admisible interpretar que el criterio del devengado, opuesto al criterio de lo percibido, pudiera modificarse en su naturaleza a partir de un supuesto de excepción para el tratamiento de los intereses en suspenso en el caso de las operaciones realizadas por las empresas del sistema financiero, por una disposición del órgano encargado de regular y supervisar las actividades del sistema financiero como la SBS, que es un mandato que no proviene en forma expresa y directa de una norma de naturaleza tributaria⁴⁵.

⁴⁴ Fundamento cuarto, numeral 57.

⁴⁵ Fundamento cuarto, numeral 62.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02066-2023-PA/TC
LIMA
CITIBANK DEL PERÚ S.A.

19. Así pues, efectuado el análisis externo de la sentencia casatoria materia de cuestionamiento, se advierte que esta sí cuenta con argumentos fácticos y jurídicos que justifican suficientemente la decisión de declarar fundado el recurso de casación y desestimar la demanda, habiéndose pronunciado sobre cada una de las infracciones normativas denunciadas por las casacionantes y que fueron declaradas procedentes, para lo cual efectuó la interpretación y aplicación al caso concreto de las disposiciones legales relacionadas con la temática tributaria discutida.
20. Cabe agregar que no resulta de recibo lo alegado por la recurrente en el sentido de que la objetada sentencia se habría pronunciado sobre infracciones normativas declaradas improcedentes. En efecto, del análisis que se efectuó a la sentencia casatoria, no se advierte que se hubiera pronunciado sobre la interpretación errónea de la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo 979, que fue la infracción normativa declarada improcedente. Por otro lado, la cuestionada sentencia casatoria dejó expresamente señalado que, si bien no se había producido infracción a la Norma IX del Código Tributario con la aplicación de la Norma Internacional de Contabilidad 18, pues estaba permitido que ello pudiera hacerse supletoriamente, también precisó que un tema distinto era determinar si con esa aplicación se había desnaturalizado el artículo 57, inciso a), de la Ley del Impuesto a la Renta, al no haberse analizado los párrafos que esta incluye para aplicar el criterio del devengado, lo que sí guardaba coherencia con los argumentos que respaldaban la alegada infracción de la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario. En relación con esto último, la resolución objetada concluyó que sí se había producido dicha infracción normativa, pues la interpretación efectuada a la Norma Internacional de Contabilidad 18, básicamente en sus dos párrafos 22 y 29, desnaturalizó, no solo el sentido de la regla prevista en el aludido artículo 57, inciso a), de la Ley del Impuesto a la renta, sino también el sentido interpretativo que surge de la Norma Internacional de Contabilidad 18.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02066-2023-PA/TC
LIMA
CITIBANK DEL PERÚ S.A.

21. Así pues, para analizar si se había aplicado o no indebidamente las disposiciones de la Norma Internacional de Contabilidad 18 y si con ello se había desnaturalizado el artículo 57, inciso a), de la Ley del Impuesto a la Renta, resultaba necesario interpretar la primera de las citadas, lo que en modo alguno supone desconocer lo resuelto en el auto calificadorio del recurso de casación ni modificar la controversia en sede casatoria. De este modo, tampoco se evidencia la manifiesta vulneración de los derechos de defensa y a la cosa juzgada de la recurrente.
22. Siendo ello así y no habiéndose acreditado la afectación al contenido constitucionalmente protegido de los derechos invocados, se debe desestimar la pretensión.

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

HA RESUELTO

Declarar **INFUNDADA** la demanda de amparo.

Publíquese y notifíquese.

SS.

GUTIÉRREZ TICSE
DOMÍNGUEZ HARO
OCHOA CARDICH

PONENTE OCHOA CARDICH
