



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Sala Segunda. Sentencia 858/2024

EXP. N.º 02788-2023-PA/TC  
LIMA  
AUSTRAL GROUP S.A.A.

## SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

En Lima, a los 2 días del mes de julio 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

Recursos de agravio constitucional interpuestos por Austral Group S.A.A. contra la resolución de fojas 557, de fecha 9 de mayo de 2023, expedida por la Segunda Sala Constitucional de la Corte Superior de Justicia de Lima que, confirmando la apelada, declaró infundada la demanda de autos.

### ANTECEDENTES

Mediante escrito de fecha 24 de mayo de 2021<sup>1</sup> Austral Group S.A.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, solicitando que también se emplace al Tribunal Fiscal y a la Sunat como litisconsortes facultativos. Pide que se declare la nulidad de la sentencia de fecha 16 de mayo de 2018<sup>2</sup> —notificada el 9 de abril de 2021<sup>3</sup>—, que declaró infundado el recurso de casación formulado contra la sentencia desestimatoria de segunda instancia dictada en el proceso contencioso administrativo que promovió contra el Tribunal Fiscal y la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria<sup>4</sup>. Alega la vulneración de sus derechos constitucionales al debido proceso y a la tutela procesal efectiva, específicamente sus derechos a la debida motivación de las

<sup>1</sup> Folio 153.

<sup>2</sup> Casación 9062-2016 Lima, folio 26.

<sup>3</sup> Folio 25.

<sup>4</sup> Expediente 11748-2009-0-1801-JR-CA-07.





## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02788-2023-PA/TC  
LIMA  
AUSTRAL GROUP S.A.A.

resoluciones judiciales, a obtener una resolución fundada en derecho, a la predictibilidad de las resoluciones judiciales, seguridad jurídica y a la igualdad.

Aduce, en términos generales, que promovió el proceso subyacente pidiendo que se declare la nulidad de la RTF 6838-1-2009, en el extremo en que le impuso una multa. Indica que dicha causa concluyó, en primera instancia, con una sentencia desestimatoria que fue confirmada por el superior y que los jueces supremos demandados declararon infundado el recurso de casación que formuló. Afirma que la cuestionada no tuvo en consideración sus alegaciones sobre la aplicación del criterio establecido en la sentencia casatoria 13233-2014 Lima, emitida en un caso sustancialmente igual, en torno a la necesidad de verificarse la responsabilidad subjetiva en la infracción prevista en el numeral 2, del artículo 178, en concordancia con el artículo 165, del Código Tributario, no habiendo tampoco precisado las razones por las que se apartó de dicho criterio, más aún cuando el juez supremo Toledo Toribio suscribió ambas resoluciones pese a tener fallos contradictorios, incurriendo de este modo en motivación aparente e incongruencia y contraviniendo los principios de predictibilidad en las resoluciones judiciales, seguridad jurídica e igualdad. Agrega que la cuestionada tampoco se pronunció debidamente sobre todas las causales casatorias que invocó, específicamente sobre las infracciones normativas de carácter procesal referidas a la congruencia procesal y a la debida motivación de las resoluciones judiciales, ni motivó adecuadamente los alcances del principio de tipicidad en la infracción del numeral 2, del artículo 178 del Código Tributario, no habiendo efectuado una interpretación correcta de dicho dispositivo, al no haber verificado si en su caso concurría la responsabilidad subjetiva, ni se ha motivado adecuadamente la aplicación de la norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario pues se está creando e imponiendo una sanción vía interpretación.

Mediante Resolución 1, del 30 de diciembre de 2021<sup>5</sup>, el Segundo Juzgado Constitucional Transitorio de la Corte Superior de Justicia de Lima admitió a trámite la demanda e incorporó como litisconsortes necesarios pasivos al Tribunal Fiscal y a la Sunat.

---

<sup>5</sup> Folio 217.



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02788-2023-PA/TC  
LIMA  
AUSTRAL GROUP S.A.A.

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 14 de enero de 2022<sup>6</sup> contestó la demanda señalando que la aludida Casación 13233-2014 Lima no versa sobre un caso similar al resuelto en la sentencia cuestionada y que lo pretendido por la demandante es que se revise el criterio asumido por los jueces demandados.

Por escrito del 21 de enero de 2022<sup>7</sup>, el procurador público adjunto de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – Sunat, dedujo las excepciones de prescripción extintiva e incompetencia por razón de la materia. En el mismo escrito contestó la demanda señalando que la inaplicación del criterio asumido en otro proceso se funda en una sentencia que no constituye precedente y que lo realmente pretendido es volver a discutir el tema de fondo ya resuelto en relación con la multa que se le impuso. Agrega que la cuestionada sí se pronunció sobre todas las causales invocadas y que no existe vulneración del derecho a la igualdad pues no se toma un término de comparación válido.

Por su parte, el procurador público a cargo de los asuntos judiciales del Poder Judicial, a través de su escrito de fecha 21 de enero de 2022<sup>8</sup>, contestó la demanda señalando que sus fundamentos no están referidos a los contenidos constitucionalmente protegidos de los derechos invocados.

La audiencia única se llevó a cabo el 17 de marzo de 2022<sup>9</sup> y en ella se expidió la Resolución 5, declarando infundadas las excepciones de prescripción extintiva e incompetencia por razón de materia, deducidas por la Sunat, y saneado el proceso, quedando los autos expeditos para resolver.

Mediante Resolución 7, de fecha 19 de abril de 2022<sup>10</sup>, el Segundo Juzgado Constitucional Transitorio de la Corte Superior de Justicia de Lima declaró infunda la demanda bajo el argumento de que la aludida sentencia casatoria 13233-2014- Lima fue emitida por una sala suprema distinta a la

---

<sup>6</sup> Folio 233.

<sup>7</sup> Folio 258.

<sup>8</sup> Folio 304.

<sup>9</sup> Folio 432.

<sup>10</sup> Folio 455.



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02788-2023-PA/TC  
LIMA  
AUSTRAL GROUP S.A.A.

demandada, además de ser dos años más antigua y no formar parte de la jurisprudencia vinculante de la Corte Suprema de Justicia de la República. Agrega que lo realmente pretendido por la recurrente es la revisión del criterio asumido por los jueces demandados, no evidenciándose afectación a los derechos invocados.

A su turno, la Segunda Sala Constitucional de la Corte Superior de Justicia de Lima, mediante Resolución 13, de fecha 9 de mayo de 2023<sup>11</sup>, confirmó la apelada basándose en que la cuestionada se encuentra debidamente motivada pues expuso las razones de hecho y de derecho que respaldaron la decisión arribada en ella.

## 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 16 de mayo de 2018 (Casación 9062-2016 Lima), que, declaró infundado el recurso de casación formulado contra la sentencia desestimatoria de segunda instancia dictada en el proceso contencioso administrativa que la recurrente promovió contra el Tribunal Fiscal y la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. Alega la vulneración de sus derechos constitucionales al debido proceso y a la tutela procesal efectiva, específicamente sus derechos a la debida motivación de las resoluciones judiciales, a obtener una resolución fundada en derecho, a la predictibilidad de las resoluciones judiciales y la igualdad.

### **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

---

<sup>11</sup> Folio 557.



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02788-2023-PA/TC  
LIMA  
AUSTRAL GROUP S.A.A.

efectiva, una de cuyas manifestaciones es, en efecto, el derecho a la obtención de una resolución fundada en Derecho.

3. Al respecto, en anterior oportunidad el Tribunal Constitucional ha tenido oportunidad de señalar que<sup>12</sup>:

[...] 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 remisión<sup>13</sup>.
5. De esta manera, 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

---

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

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



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02788-2023-PA/TC  
LIMA  
AUSTRAL GROUP S.A.A.

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.

### **Sobre el derecho a la obtención de una resolución fundada en derecho**

6. En relación con el contenido del derecho a una resolución fundada en derecho, el Tribunal Constitucional ha precisado que<sup>14</sup>

5.3.1. El derecho constitucional a obtener una resolución fundada en derecho, establecido en el artículo 4º del Código Procesal Constitucional, es un componente del derecho al debido proceso (sustantivo), reconocido en el artículo 139º inciso 5 de la Constitución. El derecho a una resolución fundada en derecho garantiza el derecho que tienen las partes en cualquier clase de proceso o procedimiento a que la resolución se sustente en la interpretación y aplicación adecuada de las normas vigentes, válidas y pertinentes del orden jurídico para la solución razonable del caso, de modo que la decisión en ella contenida sea una conclusión coherente y razonable de tales normas.

5.3.2. Ello 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.

### **Sobre el principio de predictibilidad y certeza de las decisiones judiciales**

7. En relación con el referido principio, este Tribunal Constitucional ha tenido la oportunidad de señalar que<sup>15</sup>

El principio de predictibilidad y certeza de las decisiones judiciales en cuanto que manifestación del principio de seguridad jurídica implica la exigencia de

---

<sup>14</sup> Sentencia emitida en el Expediente 03238-2013-PA/TC.

<sup>15</sup> Sentencia emitida en el Expediente 03950-2012-PA/TC, fundamento 7.



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02788-2023-PA/TC  
LIMA  
AUSTRAL GROUP S.A.A.

coherencia o regularidad de criterio de los órganos judiciales en la interpretación y aplicación del derecho, salvo justificada y razonable diferenciación. Así, la finalidad de esta exigencia funcional no es otra que la contribución en la fundamentación del orden constitucional y el aseguramiento de la realización de los derechos fundamentales. Si bien el principio de seguridad jurídica no se encuentra reconocido expresamente en la Constitución, ello no ha impedido a este Tribunal reconocer en él a un principio constitucional implícito que se deriva del Estado Constitucional de Derecho [...].

### **Sobre el derecho a la igualdad**

8. El derecho a la igualdad se encuentra reconocido en el artículo 2, inciso 2 de la Constitución. Este Tribunal Constitucional, en relación con el contenido constitucionalmente protegido del derecho a la igualdad ha señalado que<sup>16</sup>

La igualdad como derecho fundamental está consagrada por el artículo 2º de la Constitución de 1993, de acuerdo al cual: “(...) toda persona tiene derecho (...) 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”. Contrariamente a lo que pudiera desprenderse de una interpretación literal, estamos frente a un derecho fundamental que no consiste en la facultad de las personas para exigir un trato igual a los demás, sino a ser tratado de igual modo a quienes se encuentran en una idéntica situación.

Constitucionalmente, el derecho a la igualdad tiene dos facetas: igualdad ante la ley e igualdad en la ley. La primera de ellas quiere decir que la norma debe ser aplicable por igual a todos los que se encuentren en la situación descrita en el supuesto de la norma; mientras que la segunda implica que un mismo órgano no puede modificar arbitrariamente el sentido de sus decisiones en casos sustancialmente iguales, y que cuando el órgano en cuestión considere que debe apartarse de sus precedentes, tiene que ofrecer para ello una fundamentación suficiente y razonable.

Sin embargo, la igualdad, además de ser un derecho fundamental, es también un principio rector de la organización del Estado social y democrático de Derecho y de la actuación de los poderes públicos. Como tal, comporta que no toda desigualdad constituye necesariamente una discriminación, pues no se proscriben todo tipo de diferencia de trato en el ejercicio de los derechos fundamentales; la igualdad solamente será vulnerada cuando el trato desigual

---

<sup>16</sup> Sentencia emitida en el Expediente 00009-2007-PI/TC, fundamento 20.



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02788-2023-PA/TC  
LIMA  
AUSTRAL GROUP S.A.A.

carezca de una justificación objetiva y razonable. La aplicación, pues, del principio de igualdad, no excluye el tratamiento desigual; por ello, no se vulnera dicho principio cuando se establece una diferencia de trato, siempre que se realice sobre bases objetivas y razonables.

9. Además, en reiterada jurisprudencia este Tribunal Constitucional<sup>17</sup> ha señalado que el test de igualdad en la aplicación de la ley está compuesto del siguiente modo:

- a) La aplicación de la ley debe provenir de un mismo órgano<sup>18</sup>. Más específicamente, ha indicado que “no sólo es preciso que se trate del mismo órgano judicial, sino que, adicionalmente, éste tenga la misma composición, de modo que la no expresión de las razones del cambio de criterio refleje el tratamiento arbitrario que el derecho a la igualdad no tolera, lo que no sucede en todos aquellos casos en los que pese a tratarse del mismo órgano judicial colegiado, la composición de sus jueces es distinta, pues en tales casos el cambio de criterio del órgano debe considerarse como ejercicio de la autonomía judicial que también la constitución garantiza a todos los jueces del Poder Judicial”<sup>19</sup>.
- b) Debe existir identidad sustancial entre los supuestos de hecho resueltos<sup>20</sup>. Al respecto, en su jurisprudencia, este Tribunal Constitucional ha precisado que debe existir “una sustancial identidad entre los supuestos de hecho resueltos por el órgano administrativo en forma contradictoria”, y ha resaltado además que “[t]a la identidad de los supuestos de hecho (...) no tiene por qué ser plena. Basta que existan suficientes elementos comunes como para considerar que los supuestos de hecho enjuiciados son jurídicamente iguales y que, por tanto, debieron merecer una misma aplicación de la norma”<sup>21</sup>.
- c) Debe demostrarse la existencia de una “línea constante” de interpretación y aplicación de las normas<sup>22</sup>, que hace de “término de comparación válido” para el caso de la igualdad en la aplicación de la ley. En efecto, como ha dicho el Tribunal, en este caso el término de comparación se refiere a “la existencia de una o varias decisiones, previas o de la misma fecha, donde ante hechos similares y frente a una

---

<sup>17</sup> Por citar algunos casos, las sentencias emitidas en el Expediente 02039-2007-AA/TC, fundamento 9; Expediente 01279- 2002-AA/TC, fundamento 4.

<sup>18</sup> Sentencias resoluciones emitidas en el Expediente 04775-2006-AA/TC, fundamento 4; y Expediente 00759-2005-AA/TC, fundamento 4.

<sup>19</sup> Resoluciones emitidas en el Expediente 02373- 2005-AA/TC, fundamento 3; Expediente 04293-2012- PA/TC, fundamento 22 y Expediente 01211-2006-AA/TC, fundamento 24.

<sup>20</sup> Sentencia emitida en el Expediente 04235-2010-PHC/TC, fundamento 52.

<sup>21</sup> Sentencia emitida en el Expediente 01279-2002-AA/TC, fundamento 4.

<sup>22</sup> Sentencia emitida en el Expediente 04993- 2007-AA/TC, fundamento 32.



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02788-2023-PA/TC  
LIMA  
AUSTRAL GROUP S.A.A.

norma aplicable, el caso se haya resuelto de una manera contraria a la resolución judicial que se cuestiona”<sup>23</sup>.

- d) No debe existir una adecuada motivación que justifique el cambio de tendencia. En este sentido, debe verificarse si se ofrece alguna motivación que justifique el cambio de criterio o la diferencia de trato entre unos casos y otros. Es por ello que no se encuentra justificada la decisión administrativa o jurisdiccional que resuelve un caso equivalente en sentido distinto, “sin expresar razones objetivas y razonables que justifiquen el tratamiento diferenciado realizado”<sup>24</sup>

### Análisis del caso concreto

- 10. Como se indicó previamente, el objeto del presente proceso es que se declare la nulidad de la sentencia casatoria de fecha 16 de mayo de 2018 (Casación 9062-2016 Lima), que, declaró infundado el recurso de casación formulado contra la sentencia desestimatoria de segunda instancia dictada en el proceso contencioso administrativo que la actora promovió contra el Tribunal Fiscal y la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. Alega la vulneración de sus derechos constitucionales al debido proceso y a la tutela procesal efectiva, específicamente sus derechos a la debida motivación de las resoluciones judiciales, a obtener una resolución fundada en derecho, a la predictibilidad de las resoluciones judiciales y la igualdad.
- 11. En primer lugar, debe señalarse que, de la lectura de la resolución materia de cuestionamiento se advierte que las causales invocadas en el recurso de casación que motivó su expedición fueron<sup>25</sup>:
  - a) Infracción normativa del artículo VII del Título Preliminar y del inciso 6 del artículo 50 del Código Procesal Civil (principio de congruencia procesal), que se sustentó en que el *Ad quem* no se habría pronunciado sobre argumentos relevantes de su recurso de apelación en relación a errores en que habría incurrido la sentencia de primera instancia, uno de los cuales es que se habría desviado el debate

---

<sup>23</sup> Sentencia emitida en el Expediente 01211- 2006-AA/TC, fundamento 24.

<sup>24</sup> Sentencia emitida en el Expediente 01211-2006-AA/TC, fundamento 30.

<sup>25</sup> Ítem IV.



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02788-2023-PA/TC  
LIMA  
AUSTRAL GROUP S.A.A.

procesal al limitarse a determinar si la multa estaba extinguida por acogimiento al Sistema de Reactivación cuando lo correcto era establecer si la multa impuesta se encontraba de acuerdo a ley o si en realidad la infracción atribuida fue cometida en un mes y año distinto.

- b) Infracción normativa de los incisos 3 y 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú, del inciso 6 del artículo 50 y el inciso 3 del artículo 122 del Código Procesal Civil (motivación). Que se sustentó en que la impugnada contendría una motivación aparente al no dar respuesta al argumento de vulneración del principio de tipicidad y comisión de la infracción tipificada en el numeral 2 del artículo 178 del Código Tributario, agregando que se habría emitido un pronunciamiento contradictorio en cuanto al reconocimiento de la declaración tributaria por el saldo a favor del IGV del año 1999 y la imposición de sanción por la comisión de una alegada infracción relativa al saldo a favor del citado impuesto de abril del año 2000.
- c) Infracción normativa del literal d) del numeral 24 del artículo 2 de la Constitución Política del Perú (principio de seguridad jurídica), y del numeral 4 del artículo 230 de la Ley 27444 (principio de tipicidad). Que se basa en que la sala superior habría confirmado la procedencia de la multa basándose en una interpretación errónea del principio de tipicidad pues por el IGV de abril del año 2000 no se verifica ninguna conducta de “declarar alguna cifra o dato falso”, conforme a lo previsto en el numeral 2, del artículo 178 del Código Tributario, menos aun con algún fin de aprovechamiento indebido.
- d) Infracción Normativa del artículo VIII del Título Preliminar del Código Tributario (interpretación de normas tributarias), que se en que se habría creado e impuesto una sanción en vía de interpretación extensiva, sin haberse verificado la comisión de la conducta típica, cual es la de “declarar cifras o datos falsos”, sino que se habría extendida a la conducta de “solicitar la devolución de un saldo a favor”.
- e) Infracción normativa del numeral 2 del artículo 178 del Código Tributario, que se basó en que se habría efectuado una interpretación errónea de la misma pues, a su entender, ella no contiene como tipo



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02788-2023-PA/TC  
LIMA  
AUSTRAL GROUP S.A.A.

infractor “la presentación de solicitudes de devolución de un crédito en exceso” sino “declarar cifras y datos falsos con el fin de aprovechamiento indebido”, lo que en su caso no ocurrió en el mes de abril de 2000; agrega que, además, se omitió analizar el elemento subjetivo de la norma.

12. Resulta menester precisar que en la cuestionada, los jueces supremos demandados, teniendo en consideración que en sede casatoria “*no se evalúan pruebas ni se introducen hechos no discutidos al nivel administrativo ni judicial*”, dejaron señalado que “la situación fáctica que ha quedado sentado durante el proceso” consiste en que el 30 de enero de 2004 se emitió la Resolución de Determinación 012-000-0002996 “*por devolución en exceso del saldo a favor materia de beneficio*” correspondiente al período abril del 2000, teniendo como “importe de omisión” la suma de S/ 1’084,017.00, así como la Resolución de Multa 012-002-000298, por haber incurrido en la infracción de declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias con el fin de conseguir indebidamente notas de crédito negociables u otros valores similares, obteniendo indebidamente la devolución del saldo a favor materia del beneficio por el período abril de 2000 (fecha de la infracción: 4 de julio de 2000; período tributario abril de 2000)<sup>26</sup>. A partir de ello se estableció que la cuestión controvertida consistía en “*determinar si el contribuyente incurrió en la infracción tipificada en el numeral 2 del artículo 178 del Código Tributario*”. En ese escenario, los jueces demandados indicaron, en relación con las causales casatorias referidas en los literales a) y b) del fundamento *supra*, esto es, las infracciones normativas procesales, que “*no existe discrepancia con la argumentación y decisión que contiene la ponencia al respecto*”, por lo que decidió pronunciarse sobre las infracciones materiales<sup>27</sup>.
13. De lo expuesto se puede colegir que el argumento de la demanda referido a que la cuestionada no se habría pronunciado debidamente sobre las infracciones normativas de carácter procesal invocadas, no resulta de recibo en la medida en que los fundamentos que las respaldan, citados en los literales a) y b) del fundamento 10 *supra*, hacen referencia a la

---

<sup>26</sup> Fundamento segundo.

<sup>27</sup> Fundamento tercero.



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02788-2023-PA/TC  
LIMA  
AUSTRAL GROUP S.A.A.

determinación del período del beneficio percibido y de la fecha en que se cometió la infracción, asuntos que, como se señaló en el fundamento que antecede, durante el proceso ya había quedado definido (fecha de la infracción: 4 de julio de 2000; período tributario abril de 2000), no existiendo discrepancias al respecto, lo que determinó que los demandados procedieran al análisis de las infracciones de las normas de derecho material.

14. Así, iniciando el análisis de las infracciones normativas referidas en los literales c), d) y e) del fundamento 11 *supra*, primeramente, se dejó precisado que ellas guardan relación entre sí, pues se encuentran referidas a dilucidar “*si el tipo infractor utilizado por la Administración Tributaria para sancionar a la empresa recurrente -numeral 2 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario- ha sido interpretado y aplicado válidamente*”, pues a consideración de la recurrente no contendría el supuesto de hecho sancionado e incluiría un elemento subjetivo que no habría sido tomado en cuenta por las instancias de mérito al momento de determinar la validez y eficacia de las resoluciones administrativas impugnadas<sup>28</sup>.
15. En esa línea, el colegiado demandado analizó el principio de tipicidad a partir de la interpretación del artículo 2, numeral 24, literal d), de la Constitución Política<sup>29</sup>, que recoge dicho principio, así como de lo establecido por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional; además, interpretó el numeral 4, del artículo 230 de la Ley 27444, referida a los principios que rigen la potestad sancionadora administrativa, específicamente el principio de tipicidad<sup>30</sup>. Tras ello, analizó los métodos de interpretación de la norma tributaria e interpretando el artículo VIII del Título Preliminar del Código Tributario, concluyó que no resultan

---

<sup>28</sup> Fundamento cuarto, numeral 4.1.

<sup>29</sup> Esta disposición constitucional establece que toda persona tiene derecho a la libertad y seguridad personales, por lo que “*Nadie será procesado ni condenado por acto u omisión que al tiempo de cometerse no esté previamente calificado en la ley, de manera expresa e inequívoca, como infracción punible; ni sancionado con pena no prevista en la ley*”.

<sup>30</sup> Fundamento cuarto, numeral 4.4.



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02788-2023-PA/TC  
LIMA  
AUSTRAL GROUP S.A.A.

pertinentes la interpretación extensiva ni la restrictiva para interpretar disposiciones tributarias que establezcan sanciones<sup>31</sup>.

16. Por otro lado, en relación al carácter objetivo de las sanciones administrativas tributarias, interpretando el artículo 165 del Código Tributario<sup>32</sup>, que establece expresamente que la determinación de la responsabilidad de los contribuyentes se determina de forma objetiva, concluyó que en materia tributaria *“la responsabilidad subjetiva no es la regla que prima al momento que la Administración Tributaria analiza y aplica las normas sancionadoras”*, dejando precisado que nada impide que el legislador pueda incluir elementos de responsabilidad subjetiva en supuestos que considere pertinentes<sup>33</sup>.
17. Luego de efectuar la interpretación normativa antes referida, la sala casatoria demandada examinó el tipo infractor recogido en el numeral 2, del artículo 178 del Código Tributario, tema central de discusión en el proceso subyacente, concluyendo que tanto a partir de una interpretación literal como teleológica de dicha disposición, la infracción se configurará cuando la Administración Tributaria haya acreditado que la declaración de cifras o datos falsos o la omisión de ciertas circunstancias, conlleve a la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares o que impliquen un aumento indebido de saldos de crédito a favor del contribuyente, de modo que si no se verifica previamente este beneficio ilícito no es posible aplicar sus efectos sancionatorios; de este modo, entendió que las declaraciones u omisiones efectuadas ante la Administración Tributaria que no tengan como consecuencia dicha

---

<sup>31</sup> Fundamento cuarto, numeral 4.5.

<sup>32</sup> Artículo 165 del TUO del Código Tributario - Determinación de la infracción, tipos de sanciones y agentes fiscalizadores: “La infracción será determinada en forma objetiva y sancionada administrativamente con penas pecuniarias, comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos, cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes y suspensión de licencias, permisos, concesiones o autorizaciones vigentes otorgadas por entidades del Estado para el desempeño de actividades o servicios públicos. En el control del cumplimiento de obligaciones tributarias administradas por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT, se presume la veracidad de los actos comprobados por los agentes fiscalizadores, de acuerdo a lo que se establezca mediante Decreto Supremo”

<sup>33</sup> Fundamento cuarto, numeral 4.6.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02788-2023-PA/TC  
LIMA  
AUSTRAL GROUP S.A.A.

obtención indebida, no califican como infracción y no pueden ser objeto de sanción. Así pues, concluyó que el legislador aprobó un tipo infractor que establece una responsabilidad de índole objetiva desde que no hace mención a los elementos vinculados con la voluntad del contribuyente – dolo o culpa.

18. Por lo demás, absolviendo las alegaciones de la recurrente en cuanto al elemento subjetivo que la actora atribuye a la infracción tipificada en el numeral 2, del artículo 178 del Código Tributario basándose en la expresión “*con el fin de obtener*” que se halla en el texto de dicha disposición, el colegiado demandado precisó que la misma “*constituye una locución conjuntiva equivalente a ‘con objeto de que’ o ‘para que’, que solo procura establecer relaciones de dependencia entre dos palabras, grupos sintácticos u oraciones -en este caso, que la sanción por declarar información falsa dependa de beneficio ilícito obtenido por el contribuyente-, pero que no denotan un aspecto relacionado con la voluntad del contribuyente*”. Así, concluyó que lo pretendido por la actora es interpretar extensivamente tal enunciado del tipo infractor buscando incluir el elemento subjetivo del dolo para aplicar la sanción, lo que, a su entender, no se condice con lo dispuesto en el artículo VIII del Título Preliminar del Código Tributario<sup>34</sup>.
19. De este modo, analizando el caso concreto del proceso subyacente a la luz de las normas obtenidas a partir de la interpretación de las disposiciones analizadas *supra*, los jueces supremos demandados encontraron que la conducta de la recurrente sí se subsumía en la infracción tipificada en el numeral 2, del artículo 178, del TUO del Código Tributario. En efecto, los jueces de la casación advirtieron que la recurrente, sobre la base de información falsa consignada en las declaraciones juradas presentadas ante la Administración Tributaria, solicitó la devolución del saldo a favor materia del beneficio correspondiente al mes de abril de 2,000, por la suma de S/ 4,5000,000.00, requerimiento que fue atendido otorgándosele el derecho a devolución, con fecha 4 de julio de 2000, a través de un cheque no negociable, pero que como consecuencia del procedimiento de fiscalización se encontró que el monto correspondiente al saldo a favor

---

<sup>34</sup> Fundamento cuarto, numeral 4.7.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02788-2023-PA/TC  
LIMA  
AUSTRAL GROUP S.A.A.

no ascendía a dicha suma, sino a S/ 3,415,983, motivando que la administración emitiera la Resolución de Determinación 012-003-0002996, por devolución en exceso del saldo a favor materia de beneficio por la suma de S/ 1,084,017.00, así como la Resolución de Multa 012-002-0002998, en la que se le impuso la sanción pecuniaria materia de objeción en el proceso subyacente. En la cuestionada se hace notar que la recurrente se desistió de la apelación formulada contra la referida resolución de determinación, la que quedó consentida, *“teniéndose por hecho cierto que la solicitud de devolución de saldo a favor presentado por el contribuyente contenía un monto dinerario en exceso sobre el cual no tenía derecho”*<sup>35</sup>.

20. Así pues, a consideración de este Alto Colegiado, la resolución materia de control constitucional sí cuenta con argumentos fácticos y jurídicos suficientes que justifican la decisión arribada en ella de desestimar el recurso de casación formulado en el proceso subyacente. En efecto, del análisis externo de la cuestionada se aprecia que los jueces demandados, efectuando una interpretación normativa de las disposiciones constitucional y legales cuya infracción alegó, determinaron el contenido y alcances del artículo 2 del artículo 178 del Código Tributario, concluyendo que se trata de un tipo infractor que establece una responsabilidad de índole objetiva, y que la conducta de la actora sí se subsumía en la misma, no advirtiéndose vicio o deficiencia en la motivación de la misma. Por lo demás, tampoco se aprecia que se hubiera aplicado normas derogadas o incompatibles con la constitución o impertinentes para la dilucidación del caso, no evidenciándose tampoco la vulneración del derecho a obtener una resolución fundada en derecho.
21. La recurrente también argumentó que los jueces demandados no tuvieron en cuenta sus alegaciones sobre la aplicación del criterio establecido en la sentencia casatoria 13233-2014 Lima<sup>36</sup>, referida a un caso sustancialmente igual, ni habrían precisado las razones por las que se apartaron de dicho criterio. Al respecto cabe señalar que dicha ejecutoria no solo no fue invocada en el recurso de casación del proceso subyacente como parte de sus fundamentos, sino que, además, no constituye un

---

<sup>35</sup> Fundamento quinto, literal f).

<sup>36</sup> Folio 139.



**TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

EXP. N.º 02788-2023-PA/TC  
LIMA  
AUSTRAL GROUP S.A.A.

precedente de observancia obligatoria ni fue expedida por la sala suprema demandada - la emitió la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República- para exigirle que justifique su “*apartamiento*” de dicho criterio. Por lo demás, en la citada ejecutoria la discusión versó sobre un supuesto fáctico diferente al del proceso subyacente. Así pues, tampoco se advierte una manifiesta contravención a los principios de predictibilidad en las resoluciones judiciales y seguridad jurídica, aun cuando el magistrado Toledo Toribio haya sido parte de dicho colegiado, ni una manifiesta afectación del derecho a la igualdad en la medida en que el término de comparación invocado no es válido.

22. Por lo antes expuesto y no habiéndose acreditado la afectación del contenido constitucionalmente protegido de los derechos invocados, la pretensión debe desestimarse.

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**

<b>PONENTE OCHOA CARDICH</b>
------------------------------