



UNIVERSIDAD
PRIVADA
DEL NORTE

FACULTAD DE DERECHO Y --- CIENCIAS POLÍTICAS

CARRERA DE DERECHO

“EL FILTRO DE CONSTITUCIONALIDAD: UNA CRÍTICA A
LOS PROCESOS DESTINADOS A GARANTIZAR EL
PRINCIPIO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO DE NO
CONFISCATORIEDAD”

Tesis para optar el título profesional de:

Abogado

Autor:

Bach. Jhon Adolfo Castillo Linares

Asesor:

M.Cs. Luis Eli Céspedes Paisig

Cajamarca – Perú

2017

APROBACIÓN DE LA TESIS

El asesor y los miembros del jurado evaluador asignados, **APRUEBAN** la tesis desarrollada por el Bachiller **Jhon Adolfo Castillo Linares**, denominada:

“EL FILTRO DE CONSTITUCIONALIDAD: UNA CRÍTICA A LOS PROCESOS DESTINADOS A GARANTIZAR EL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO DE NO CONFISCATORIEDAD”

M.Cs. Luis Eli Céspedes Paisig
ASESOR

Abog. Homero Absalón Salazar Chávez
JURADO
PRESIDENTE

Abog. Carlos Alberto Miyasato Bazán
JURADO

C.P.C. Carlos Eustaquio Villar León
JURADO

DEDICATORIA

A Elma y Wilson, mis padres, por su infinito amor y apoyo constante.

A Liss, por haber sido mí soporte durante estos seis años de vida universitaria.

AGRADECIMIENTO

A todas las personas que hicieron posible la realización de esta investigación, en especial al Doctor Reynaldo Mario Tantalean Odar por los años de enseñanza dedicados durante el desarrollo de la carrera universitaria y al Doctor Luis E. Céspedes Paisig por la asesoría brindada en el desarrollo de la investigación.

ÍNDICE DE CONTENIDOS

| | |
|--|-------------|
| <u>APROBACIÓN DE LA TESIS</u> | ii |
| <u>DEDICATORIA</u> | iii |
| <u>AGRADECIMIENTO</u> | iv |
| <u>ÍNDICE DE CONTENIDOS</u> | v |
| <u>ÍNDICE DE FIGURAS</u> | viii |
| <u>RESUMEN</u> | ix |
| <u>ABSTRACT</u> | x |
| CAPÍTULO 1. INTRODUCCIÓN | 11 |
| 1.1. Realidad problemática | 12 |
| 1.2. Formulación del problema | 14 |
| 1.2.1.Sistematización | 14 |
| 1.3. Justificación | 14 |
| 1.4. Limitaciones | 15 |
| 1.5. Objetivos | 15 |
| 1.5.1. Objetivo general | 15 |
| 1.5.2. Objetivos específicos | 15 |
| CAPÍTULO 2. MARCO TEÓRICO | 16 |
| a) Antecedentes | 17 |
| b) Bases teóricas | 18 |
| b.1) Derecho constitucional tributario | 18 |
| a) La potestad tributaria y su distribución a través de los diferentes niveles de gobierno.... | 19 |
| b) Asignación de competencias y tipo de tributos en el ejercicio de la potestad tributaria ... | 19 |
| c) Principios constitucionales tributarios que establecen los límites a la potestad tributaria delestado..... | 20 |
| d) Garantías que aseguren la efectiva vigencia de los derechos de los contribuyentes | 21 |
| b.2) Los principios constitucionales tributarios en general | 21 |
| b.3) Principios explícitos | 22 |

| | |
|--|-----------|
| b.3.1) Principio de reserva de ley | 22 |
| b.3.2) Principio de igualdad | 24 |
| b.3.3) Principio de no confiscatoriedad..... | 26 |
| b.3.4) Principio de respeto a los derechos fundamentales..... | 30 |
| b.4) Principios Implícitos | 30 |
| b.4.1) Principio de seguridad jurídica | 30 |
| b.4.2) Principio de capacidad contributiva | 31 |
| b.5) Los tributos extrafiscales | 32 |
| b.5.1) Estructura y características definitorias de los tributos propiamente extrafiscales...35 | |
| b.5.2) Tributos con elementos extrafiscales en el Perú..... | 37 |
| b.5.3) El criticado principio de solidaridad como fundamento constitucional de los tributos extrafiscales..... | 41 |
| b.6) El Código Procesal Civil como norma general de nuestro sistema procesal y su vinculación con el Código Procesal Constitucional y la Ley del Proceso Contencioso Administrativo..... | 43 |
| b.6.1) Título preliminar y principios procesales del proceso civil | 44 |
| b.6.2) Título preliminar y principios procesales de los procesos constitucionales | 53 |
| b.6.3) Principios procesales propios del proceso contencioso administrativo | 60 |
| b.7) Los mecanismos procesales para cuestionar la vulneración del principio de no confiscatoriedad y las reglas procesales que los convierten en inidóneos..... | 62 |
| b.7.1) Proceso de Amparo | 63 |
| b.7.2) Proceso de Acción de Inconstitucionalidad..... | 65 |
| b.7.3) Proceso Contencioso Administrativo | 65 |
| c) Hipótesis..... | 69 |
| c.1) Sub Hipótesis | 69 |
| CAPÍTULO 3. METODOLOGÍA | 70 |
| 3.1. Operacionalización de variables | 71 |
| 3.2. Diseño de investigación | 72 |
| 3.3. Unidad..... | 72 |
| 3.4. Población..... | 72 |
| 3.5. Muestra | 72 |
| 3.6. Técnicas, instrumentos y procedimientos de recolección de datos | 74 |

| | |
|---|-----------|
| 3.7. Métodos, instrumentos y procedimientos de análisis de datos | 74 |
| CAPÍTULO 4. RESULTADOS Y DISCUSIÓN | 75 |
| 4.1 Las garantías constitucionales..... | 77 |
| 4.1.1. Análisis de idoneidad del proceso de Amparo..... | 78 |
| 4.1.2. La procedencia del amparo contra normas autoaplicativas y heteroaplicativas | 78 |
| 4.1.3. Residualidad, alternatividad y derechos constitucionalmente protegidos en el proceso de amparo..... | 81 |
| 1. Los hechos y el petitorio de la demanda no están referidos en forma directa al contenido constitucionalmente protegido del derecho invocado..... | 82 |
| 2. La existencia de vías procedimentales específicas, igualmente satisfactorias, para la protección del derecho constitucional amenazado o vulnerado, en relación al proceso contencioso administrativo tributario..... | 84 |
| 2.1. La estructura del proceso es idónea para la tutela del derecho..... | 85 |
| a. La legitimación procesal (activa y pasiva)..... | 85 |
| b. La capacidad de ofrecer y/o actuar pruebas | 87 |
| c. El derecho a ser debidamente notificado de los diferentes incidentes o incidencias que se presentan a lo largo de cada proceso | 89 |
| d. La fluidez y duración del trámite previsto | 90 |
| e. La existencia de un escenario cautelar suficientemente garantista | 92 |
| f. La existencia de medios impugnatorios eficaces | 92 |
| g. Sobre los efectos de la sentencia..... | 93 |
| 4.1.4. Análisis de idoneidad de proceso de inconstitucionalidad | 95 |
| a) Finalidad del proceso de inconstitucionalidad..... | 95 |
| b) Competencia y Legitimidad activa en el proceso de inconstitucionalidad | 97 |
| c) La declaración de inconstitucionalidad y los efectos de la sentencia | 98 |
| 4.1.5. Consideraciones adicionales sobre el proceso contencioso administrativo-tributario | 100 |
| a) Las pretensiones en el proceso contencioso administrativo tributario y la facultad del control difuso..... | 100 |
| b) Las vías procedimentales en el proceso contencioso administrativo | 101 |
| c) Las medidas cautelares en el proceso contencioso administrativo-tributario..... | 103 |
| 4.2. Una breve referencia a la sentencia emitida en el expediente N° 9165-2005-PA/TC-Cajamarca..... | 104 |

| | |
|-----------------------------|------------|
| CONCLUSIONES | 107 |
| RECOMENDACIONES..... | 108 |
| REFERENCIAS..... | 109 |
| ANEXOS | 113 |

ÍNDICE DE FIGURAS

| | |
|--|-----------|
| Figura N° 1. Competencias legislativas en materia tributaria..... | 20 |
| Figura N° 2. Finalidad fiscal y extrafiscal en las características del tributo..... | 34 |
| Figura N° 3. Unidad, población y muestra..... | 72 |

RESUMEN

La Constitución Política ha dotado al Estado peruano de potestad tributaria, entendida esta como la facultad legislativa en materia tributaria y a su vez también la ha limitado a través de los llamados principios constitucionales tributarios, los cuales deben ser observados al momento del proceso normativo de creación de normas tributarias. Estos principios a los cuales hacemos referencia han sido recogidos en el artículo 74° del texto constitucional, pudiendo identificar cuatro: principio de reserva de ley, principio de igualdad, principio de no confiscatoriedad y de respeto a los derechos fundamentales; sin embargo existen otros principios que inspiran la tributación que han sido desarrollados por la doctrina y jurisprudencia, nos referimos al principio de capacidad contributiva, principio de seguridad jurídica y de solidaridad.

Estos principios constitucionales, son de plena aplicación a los tributos extrafiscales, es decir a aquellos tributos cuyo fin no es recaudar, sino cualquier finalidad constitucionalmente deseada, finalidad que encuentra sustento constitucional en el llamado principio de solidaridad que ha sido desarrollado por el Tribunal Constitucional dotándolo de cierto carácter supra-constitucional, lo cual ha dado lugar a que en nuestro país se incorporen tributos a nuestro ordenamiento jurídico basado en el principio de solidaridad y en inobservancia de los principios constitucionales tributarios, vulnerándose el principio de no confiscatoriedad de los tributos.

La situación descrita claramente vulnera los derechos constitucionales de los contribuyentes, existiendo mecanismos procesales destinados a garantizar estos derechos y el orden constitucional en nuestro país, dentro de los cuales podemos encontrar las garantías constitucionales –proceso de amparo e inconstitucionalidad- y el proceso contencioso administrativo. No obstante en la jurisprudencia constitucional nacional las garantías constitucionales no han logrado tutelar de manera efectiva el principio vulnerando, debido a que las reglas procesales establecidas por estos procesos los convierten en inidóneos para garantizar el principio de no confiscatoriedad, ya sea porque obstaculizan el acceso a la jurisdicción, limitan la capacidad de actuar pruebas, se restringe el principio de pluralidad de instancia o la naturaleza del proceso se contraponen a la del principio afectado.

ABSTRACT

The Constitution has given the Peruvian state tax authority, understood as the legislative authority in tax matters and in turn has limited through so-called tax constitutional principles which must be observed when the regulatory process for creating tax regulations. These principles to which we refer are listed in Article 74th of the Constitution, can identify four: the principle of legality, principle of legal reserve, principle of equality, principle of non-confiscatory and respect for fundamental rights; however there are other principles underlying taxation that have been developed by the doctrine and jurisprudence, we refer to the principle of ability to pay, principle of legal certainty and solidarity.

These constitutional principles are fully applicable to the non-tax taxes, those taxes whose purpose is not to raise, but any constitutionally intended purpose, purpose is constitutional support in the so-called principle of solidarity that has been developed by the Constitutional Court endowing certain supra-constitutional nature, which has resulted in our country our taxes based on the principle of solidarity and disregard constitutional principles of tax law are incorporated, violating the principle of non-confiscatory taxes.

The situation described clearly violates the constitutional rights of taxpayers, there procedural mechanisms to ensure these rights and constitutional order in our country, within which we find the guarantees under -process constitutions and unconstitutionality- and administrative proceedings. However in national constitutional law constitutional guarantees have failed to protect effectively the principle infringed, because the procedural rules established by these processes become to guarantee the principle of non-confiscatory, either because they hinder access to jurisdiction, limiting the ability to act evidence, the principle of plurality of instance or the nature of the process of confronting the affected principle is restricted.

CAPÍTULO 1. INTRODUCCIÓN

1.1. **Realidad problemática.**

La Constitución Política del Perú ha regulado en su Capítulo IV el “Régimen Tributario y Presupuestal”, estableciendo en el artículo 74° la potestad tributaria de la cual goza el Estado peruano, la misma que debe ser entendida como “(...) la competencia legislativa en materia tributaria (...)” (Bravo Cucci, 2015, p.108) o en términos del propio dispositivo constitucional, como la facultad de las diferentes entidades estatales¹ de crear, modificar, y suprimir tributos con la finalidad de demandar recursos de los ciudadanos para solventar el gasto público. No obstante, este poder tributario que es una manifestación del *ius imperium*, no es un poder ilimitado y de preeminencia, sino que para su ejercicio se requiere de la observancia de ciertas reglas de carácter constitucional o de los llamados principios constitucionales tributarios, que en síntesis constituyen los límites a la potestad tributaria, tal como lo ha determinado la doctrina al señalar que los “(...) principios jurídicos contienen mandatos prescriptivos que se constituyen en límites objetivos y que, en determinados casos, pueden ser portadores de carga axiológica (carga valorativa)” (Bravo Cucci, 2015, p.111).

Los principios a los cuales hacemos referencia, han sido recogidos en el mismo artículo 74° de nuestra Constitución, pudiendo identificar del texto constitucional cuatro principios explícitos: i) Reserva de Ley, ii) Igualdad, iii) Respeto a los Derechos Fundamentales de la Persona, y iv) No Confiscatoriedad, los cuales deben ser observados al momento de ejercer al potestad tributaria, garantizándose así los derechos de los particulares.

A pesar de ser evidente, consideramos necesario precisar -a fin de que no surjan cuestionamientos posteriores- que para la formación de normas jurídicas tributarias es necesario transitar por todo el procedimiento legislativo que presupone la aprobación y consecuente promulgación de una ley, pues es durante este procedimiento que se debe observar los principios jurídico-tributarios señalados previamente; sin embargo, nos alejamos un poco de lo concerniente al procedimiento para la creación de una ley porque nuestra investigación está referida a un principio constitucional en particular. Hecha la aclaración, debemos continuar.

Ahora bien, habiendo quedado establecida la facultad del Estado para la creación de tributos a través de sus diferentes niveles de gobierno, debemos referirnos a estos últimos; en este sentido, diremos que el tributo es la prestación, generalmente en dinero y excepcionalmente en especie, de naturaleza *ex lege*, distinta a la sanción y de carácter coactivo, que surge como consecuencia de la realización del hecho imponible establecido conforme al principio de capacidad contributiva, a favor del Estado -o de un ente público

¹Nos referimos a los distintos niveles de gobierno facultados a emitir normas con rango legal, pues debe recordarse que en virtud al principio de reserva de ley los tributos únicamente se crean por ley.

delegado por este-, cuyo fin fundamental –más no el único y necesario- es proveer de recursos para solventar el gasto público.

Hemos dicho que el fin primordial del tributo es la recaudación, la misma que contribuirá al financiamiento del gasto público; sin embargo, actualmente esta concepción ha sido dejada de lado, pues si bien el fin del tributo es procurar ingresos para el Estado, este no es el único y necesario, debido a que existen los llamados tributos extrafiscales, cuya finalidad primordial no es la de recaudar, sino la de desincentivar o incentivar ciertas actividades que son de interés estatal, lo cual no presupone inconveniente alguno, debido a que los fines fiscales y extrafiscales pueden ser combinados “(...)siempre que la segunda no anule a la primera hasta vaciarla de contenido, en cuyo caso el tributo perdería su naturaleza y se convertiría en una figura irregular”.(Varona Alabern, 2010, p. 182). Entonces, si bien en nuestro país se pueden establecer tributos con finalidades distintas a la recaudación, no es menos cierto que a estos tributos también le son aplicables los principios constitucionales tributarios.

Lo dicho hasta el momento no presupone problema alguno; sin embargo el problema surge cuando estos tributos extrafiscales son incorporados al ordenamiento jurídico sin observar los principios jurídicos tributarios, lo cual “implica atentar contra el ordenamiento jurídico positivo en su integridad (...)” (Mendoza Escalante, 2001). Esta vulneración se produce generalmente porque estos tributos no encuentran una regulación específica en nuestro ordenamiento, pues si bien pueden encontrar sustento en diferentes artículos de la Constitución, no existe una regulación específica, debiendo aplicarse, eventualmente, las disposiciones de los tributos en general de manera extensiva, además de que los tributos extrafiscales no gravan manifestación de riqueza, traducida a través del consumo, la utilidad, o el patrimonio, debido a que su finalidad no es recaudatoria, lo cual en muchos casos vulnera el principio de no confiscatoriedad, viéndose traducida esta vulneración en procesos de amparo y procesos de acciones de inconstitucionalidad, que en la mayoría de los casos han obtenido una sentencia infundada.

Ahora bien, es en este punto en donde nace nuestra interrogante central, pues ante una norma que vulnera derechos y/o principios constitucionales, nuestro sistema procesal nos franquea una gama de mecanismos procesales destinados a garantizar el cumplimiento del ordenamiento constitucional, entre los cuales podemos encontrar el proceso de amparo y la acción de inconstitucional que son garantías constitucionales². De igual forma también podemos recurrir a la vía ordinaria mediante el proceso contencioso-administrativo regulado por la Ley N° 27584, pues al igual que en las garantías constitucionales, los jueces pueden

²Eventualmente podríamos recurrir a otras garantías constitucionales como el proceso de Acción Popular y el Habeas Corpus, no obstante el primero está destinado a cuestionar reglamentos, y en la presente investigación únicamente abordaremos la potestad tributaria materializada a través de normas de rango legal. En cuanto a la segunda garantía mencionada, debemos decir que es poco usada en materia tributaria y por ello no será estudiada.

realizar un control de constitucionalidad, evaluando en el mismo proceso la inaplicación de la norma que transgrede el ordenamiento jurídico; sin embargo, estos mecanismos procesales presuponen obstáculos debido a las reglas procesales que establecen, pues tratándose del proceso de amparo, existe dificultad en la probanza de la pretensión, tratándose del proceso de acción de inconstitucionalidad existe dificultad para acceder a la jurisdicción, debido a que solo pueden interponer este proceso los señalados en el artículo 203° de la Constitución, y finalmente el proceso contencioso administrativo dificulta el acceso a la jurisdicción al exigir el agotamiento de la vía administrativa, que dicho sea de paso, en materia tributaria resulta más dificultoso, pues el artículo 157° establece que únicamente agota la vía administrativa la resolución del Tribunal Fiscal, debiendo esperar el contribuyente ineludiblemente el pronunciamiento de dicha instancia administrativa, no pudiendo invocar el silencio administrativo negativo por no estar previsto en el caso del recurso de apelación.

1.2. Formulación del problema.

¿Cuál debe ser el proceso idóneo para cuestionar la vulneración del principio de no confiscatoriedad por parte de un tributo extrafiscal?

1.2.1. Sistematización.

¿Cuáles son los obstáculos que presentan las diferentes normas procesales para la tutela del principio constitucional tributario de no confiscatoriedad?

1.3. Justificación.

La investigación a desarrollar tiene la finalidad de establecer el proceso idóneo para cuestionar la vulneración del principio de no confiscatoriedad por parte de un tributo extrafiscal, lo cual permitirá, ante una eventual transgresión del referido principio, acudir a la vía o mecanismo procesal que garantice con mayor efectividad la tutela del principio jurídico tributario vulnerado y los derechos constitucionales de los contribuyentes. Asimismo permitirá determinar cuándo un tributo con fines extrafiscales trasciende la potestad tributaria que posee el Estado transgrediendo los derechos constitucionales de los contribuyentes, principalmente el derecho de propiedad que se encuentra íntimamente ligado al tema.

El estudio a realizar también constituirá un aporte que permitirá comprender mejor la institución de la extrafiscalidad, pues en nuestro país no existe un vasto desarrollo de la institución que nos permita comprender su naturaleza o tratamiento jurídico, a lo que

debemos sumar que el T.U.O del Código Tributario –aprobado mediante Decreto Supremo N° 133-2013-EF- tampoco lo regula de manera expresa.

1.4. Limitaciones.

Las limitaciones que se tuvo para la realización de la investigación fueron: i) la dificultad en estudio del tema debido a que el problema de investigación se ubica en más de una rama del derecho, lo cual dificulta su estudio; ii) la revisión de abundante jurisprudencia, pues se revisó jurisprudencia del Tribunal Constitucional desde el año 2001.

1.5. Objetivos.

1.5.1. Objetivo general.

- Establecer el proceso idóneo para cuestionar la vulneración del principio de no confiscatoriedad por parte de un tributo extrafiscal.

1.5.2. Objetivos específicos.

- Determinar los obstáculos que presentan las diferentes normas procesales para la tutela de los principios constitucionales tributarios.
- Analizar el Código Procesal Constitucional, específicamente las reglas procesales del proceso de amparo, el proceso de acción de inconstitucionalidad; y la Ley del Proceso Contencioso Administrativo.
- Conocer las opiniones de los juristas destacados en materia tributaria y procesal referida a la extrafiscalidad, al proceso de amparo, proceso de acción de inconstitucionalidad y el proceso contencioso administrativo.
- Revisar sentencias del Tribunal Constitucional referidas a tributos extrafiscales que vulneran el principio de no confiscatoriedad.

CAPÍTULO 2. MARCO TEÓRICO

a) Antecedentes.

Durante la recopilación de literatura para la elaboración de la presente investigación hemos apreciado que no existe antecedente alguno que busque establecer el mecanismo procesal idóneo para cuestionar la vulneración del principio de no confiscatoriedad ante un supuesto de tributo extrafiscal, pues en el quehacer jurídico es una práctica aceptada acudir al proceso de amparo, sin obtener en la mayoría de los casos, un fallo favorable; “(...)por lo que pese a encontrarse alguna jurisprudencia en la que el amparo ha sido procedente, los fundamentos no siempre son acorde con el marco constitucional peruano(...)” (Sevillano Chavez, 2014, p.122).

No obstante, existe un trabajo de Jorge Danós Ordóñez que fue publicado en la edición número 41 de la revista THEMIS-Revista de Derecho, el cual se titula “*El proceso contencioso administrativo en materia tributaria*”. De igual forma hemos encontrado un artículo escrito por Juan Carlos Morón Urbina titulado de igual forma que el mencionado anteriormente, “*El proceso contencioso administrativo en materia tributaria*”, los cuales constituyen, de cierto modo, un antecedente que aportará en la investigación que realizaremos, pues dentro de los procesos que analizaremos se encuentra el proceso contencioso administrativo.

Los trabajos mencionados desarrollan el proceso contencioso administrativo orientado al derecho tributario, describiendo sus implicancias constitucionales, las partes procesales, las exigencias procesales, la prueba y la sentencia; sin embargo estos trabajos han sido realizados cuando el proceso contencioso administrativo se regulaba por el Código Procesal Civil, es decir anteriormente a la dación de la Ley N° 27584, ley que actualmente regula el proceso contencioso administrativo, por lo cual debemos tener cuidado al momento de realizar el análisis de los referidos trabajos.

De igual forma, durante la recopilación de información sobre tributos extrafiscales hemos encontrado un antecedente que está dado por el trabajo publicado en la edición número 64 de la revista THEMIS-Revista de Derecho, el cual se ha titulado “*Control constitucional de los tributos con fines extrafiscales en el Perú*”, escrito por Cesar Landa Arroyo, en donde se desarrolla el surgimiento de los tributos extrafiscales y los antecedentes jurisprudenciales de España que han sido recogidos por nuestro Tribunal Constitucional, de la misma forma establecen dos de los principios constitucionales tributarios como límites a los tributos extrafiscales, basándose principalmente en la jurisprudencia constitucional.

b) Bases teóricas.

De lo desarrollado previamente se puede apreciar que la presente investigación aborda de un lado, los principios constitucionales tributarios y del otro, los mecanismos procesales destinados a garantizar su cumplimiento y vigencia cuando estos son amenazados por tributos extrafiscales, ello con la finalidad de determinar cuál es el mecanismo más idóneo para tutelar estos principios. Siendo ello así, creemos conveniente iniciar refiriéndonos al derecho constitucional tributario, dentro del cual abordaremos los principios constitucionales tributarios y su afectación por la imposición de tributos extrafiscales, y una vez establecida la base teórica de estos y su verificación en la realidad jurídica, pasar a desarrollar lo concerniente a los mecanismos procesales que nos franquean las diferentes normas procesales.

b.1) Derecho constitucional tributario.

La pregunta formulada y que intentamos responder en la presente investigación está referida al principio constitucional tributario de no confiscatoriedad, plasmado en el artículo 74° de la Constitución Política Peruana, por lo cual inicialmente debemos referirnos a la parte del derecho constitucional orientado a estructurar la actividad financiera del Estado, es decir al derecho constitucional tributario.

Sobre el particular Dino Jarach (1982), nos dice que:

(...) éste es una parte del derecho constitucional, que es tributaria por el objeto al que se refiere, pero que es derecho constitucional, pues su tarea es la de disciplinar la soberanía del Estado en un determinado sector, el de la actividad tributaria. La soberanía es la cualidad abstracta que permite al Estado fijar los casos en que le corresponden las pretensiones tributarias concretas; la disciplina de la soberanía del Estado y de las otras entidades públicas a las cuales la estructura jurídica estatal reconoce soberanía originaria o derivada en lo que se refiere a la creación de las pretensiones tributarias, es tarea de un conjunto de normas de grado superior a las normas de las leyes en que se prevén las concretas relaciones tributarias, porque la soberanía es un presupuesto de la misma emanación de estas leyes. (p.17)

A su vez, Rodolfo R. Spisso (2011) sostiene que el derecho constitucional tributario, “es el conjunto de principios y normas constitucionales que gobiernan la tributación. Es la parte del derecho constitucional que regula el fenómeno financiero que se produce con motivo de detracciones de riqueza de los particulares a favor del Estado, impuestas coactivamente, que atañen a la subsistencia de éste, que la Constitución organiza, y al orden, gobierno y permanencia de la sociedad cuya viabilidad se procura.” (p.1)

Partiendo de las definiciones citadas y remitiéndonos a nuestro texto constitucional podemos ubicar una serie de artículos orientados a regular el fenómeno tributario, quedando comprendidas dentro de ellos materias diversas, que comentamos brevemente a continuación:

a) *La potestad tributaria y su distribución a través de los diferentes niveles de gobierno.*

Como ya lo hemos mencionado previamente, el artículo 74° de la Constitución establece la facultad que tiene el Estado para crear, modificar y suprimir tributos a través de normas de rango legal, lo que ha sido denominado como potestad tributaria. Esta potestad tributaria a la que hacemos referencia a su vez ha sido distribuida a través de los diferentes niveles de gobierno. Siendo ello así, el poder legislativo, gobierno regional y gobierno local poseen una potestad tributaria originaria, pues la competencia para legislar en materia tributaria únicamente les corresponderá a estos niveles de gobierno en aplicación del principio de indelegabilidad de la potestad tributaria; sin embargo existen algunas excepciones, como la establecida en el artículo 104° de la Constitución, en la cual el “Congreso puede delegar en el Poder Ejecutivo la facultad de legislar, mediante decretos legislativos, sobre la materia específica y por el plazo determinado establecidos en la ley autoritativa.”, con lo que se da lugar a una potestad tributaria derivada.

b) *Asignación de competencias y tipo de tributos en el ejercicio de la potestad tributaria.*

De igual forma, el artículo 74° de la Constitución asigna competencias según el nivel de gobierno, debiendo estas respetarlas y emitir las de acuerdo a los instrumentos legales que le han sido otorgadas. Así las cosas, del texto constitucional podemos determinar lo siguiente: i) el poder legislativo tiene competencia para la creación de impuestos y contribuciones de aplicación nacional, debiendo establecerlas a través de leyes; ii) los gobiernos regionales y locales tienen competencia para crear tasas y contribuciones de alcance regional y local respectivamente, debiendo plasmarlas en ordenanzas regionales y ordenanzas municipales; y iii) el poder ejecutivo tiene competencia legislativa para crear aranceles y tasas mediante decretos supremos; además tendrá competencia, en virtud de la potestad tributaria derivada, para crear impuestos, los mismos que deberán ser establecidos a través de decretos legislativo.

Figura N° 1. Competencias legislativas en materia tributaria.

| | |
|---|--|
| <p>Posteta tributaria originaria</p> | <ul style="list-style-type: none"> ▪ Poder Legislativo (Leyes: impuestos y contribuciones). ▪ Gobierno Regional (Ordenanzas regionales: tasas y contribuciones) ▪ Gobierno Local (Ordenanzas municipales: tasas y contribuciones) ▪ Poder ejecutivo (Decreto supremo: aranceles y tasas) |
| <p>Potestad tributaria derivada</p> | <ul style="list-style-type: none"> ▪ Poder ejecutivo (Decreto legislativo: impuestos.) |

c) Principios constitucionales tributarios que establecen los límites a la potestad tributaria del Estado.

La potestad tributaria que posee el Estado no es ilimitada, sino por el contrario, esta debe ser ejercida en función a los principios constitucionales tributarios, los mismos que tienen como finalidad salvaguardar los derechos de los contribuyentes, constituyendo verdaderos límites a la facultad legislativa del Estado. Dentro de estos principios tenemos al principio de reserva de ley, principio de igualdad, principio de no confiscatoriedad y principio de respeto a los derechos fundamentales, sin perjuicio de los demás principios que pese a no estar plasmados explícitamente en la Constitución, regulan eficazmente el fenómeno tributario, en la formación de normas jurídicas y su posterior incorporación al sistema jurídico tributario, entre los cuales tenemos al principio de capacidad contributiva, seguridad jurídica, y eventualmente el principio de solidaridad que cobra gran importancia en ciertos aspectos del derecho tributario.

d) Garantías que aseguren la efectiva vigencia de los derechos de los contribuyentes.

Sin duda alguna todos los Estados deben garantizar la vigencia de los derechos constitucionales que les han sido reconocidos a sus ciudadanos, para lo cual se deben elaborar instrumentos de carácter procesal que busquen esa vigencia y procuren la defensa de los derechos reconocidos ante una eventual amenaza o vulneración. Siendo ello así, nuestra constitución ha plasmado en el artículo 139° el derecho que tiene toda persona a la tutela jurisdiccional efectiva, que presupone el acceso de todo justiciable a la jurisdicción a través de los distintos mecanismos procesales, como lo son las garantías constitucionales que están destinadas tutelar los derechos constitucionales cuando estos han sido afectados en su contenido esencial, por el actuar del Estado o de un tercero.

De igual forma, existen mecanismos procesales distintos a las garantías constitucionales, es decir procesos ordinarios, específicamente el proceso contencioso administrativo, a través del cual los ciudadanos, y específicamente los contribuyentes, pueden impugnar ante el poder judicial lo resuelto por órganos de la administración pública, realizándose un control de lo resuelto en sede administrativa por el poder judicial.

De lo comentado precedentemente, podemos concluir que nuestro sistema jurídico nos franquea más de un mecanismo procesal para la defensa de nuestros derechos, sin embargo, corresponde a la persona cuyo derecho se ha visto vulnerado acudir a uno u otro proceso, para lo cual desde luego debe evaluarse las circunstancias que rodean el caso.

b.2) Los principios constitucionales tributarios en general.

Es bastante conocida la discusión que versa sobre la definición de principios jurídicos sin embargo para el desarrollo del presente trabajo asumiremos que estos “son disposiciones axiomáticas, directrices o si se quiere reglas fundamentales de carácter nuclear, que soportan el sistema jurídico del derecho positivo, que justifican el carácter racional del ordenamiento jurídico, que se encuentran destinadas a reglar las conductas de sus operadores y que coadyuvan en las construcción de normas jurídicas, siendo estructurados fundamentalmente bajo la fórmula de conceptos jurídicos indeterminados.” (Bravo Cucci, 2015, p. 111)

Cabe precisar que el objetivo del presente trabajo no es dilucidar la naturaleza jurídica o estructura de los principios jurídicos, por lo cual al adoptar la definición antes citada no descartamos las opiniones esbozadas por los juristas más destacados en la materia como:

(...) Ronald Dworkin usa el término principio en sentido genérico, para referirse a todo el conjunto de los estándares —que no son normas— que apuntan siempre a decisiones exigidas por la moralidad o impelentes de objetivos que han de ser

alcanzados. Robert Alexy señala que los principios son mandatos de optimización que ordenan que algo sea realizado en la mayor medida posible dentro de las posibilidades jurídicas y reales existentes. Manuel Atienza dice que son normas de carácter muy general que señalan la deseabilidad de alcanzar ciertos objetivos o fines de carácter económico, social, político, etcétera, o bien exigencias de tipo moral. (Isla Montes, 2016, p.398)

Ahora bien, aterrizando en los llamados principios constitucionales tributarios, podemos decir que estos son especificaciones de los principios jurídicos en general, en base a los cuáles se edifican e inspiran las normas tributarias, y que a su vez constituyen los límites a la potestad tributaria del estado, debiendo el legislador o el titular de la potestad tributaria observarlos en la creación y posterior incorporación de tributos en el ordenamiento jurídico.

El artículo 74° de la Constitución ha plasmado cuatro principios constitucionales que informan la creación de normas tributarias; sin embargo estos principios, a los cuales ya hemos hecho referencia previamente, no son los únicos, pues existen “principios que no figuran recogidos en ninguna ley o costumbre, es decir, que no constituyen el significado de ninguna disposición normativa, sino que son construidos en sede interpretativa” (Prieto Sanchís, 2013, p.26), nos referimos a los principios implícitos, que son aquellos que si bien no se encuentran plasmados en el texto constitucional, han recibido reconocimiento por parte de la doctrina y la jurisprudencia a través de la interpretación funcional de la Constitución y que encuentran su fundamento en el artículo 3° del mismo cuerpo normativo, el cual prescribe que “La enumeración de los derechos establecidos en este capítulo no excluye los demás que la Constitución garantiza, ni otros de naturaleza análoga o que se fundan en la dignidad del hombre, o en los principios de soberanía del pueblo, del Estado democrático de derecho y de la forma republicana de gobierno”.

Dicho lo anterior, pasaremos a desarrollar cada uno de los principios constitucionales tributarios clasificándolos según el criterio mencionado previamente, es decir en explícitos e implícitos.

b.3) Principios Explícitos.

b.3.1) Principio de reserva de ley.

Es común para algunos operadores jurídicos asumir que existe identidad entre el principio de legalidad y el de reserva e ley, por lo cual antes de referirnos al contenido propio del principio jurídico bajo comentario, se hace necesario dejar claro que los principios

mencionados no son lo mismo, pues su contenido y exigencia se dan en distintas fases de la producción de normas jurídicas.

En esta línea, el Tribunal Constitucional al determinar la constitucionalidad de una norma de carácter tributario en donde se denunciaba la vulneración del principio de legalidad ha determinado que:

(...) no existe identidad entre el principio de legalidad y el de reserva de ley. Mientras que el principio de legalidad, en sentido general, se entiende como la subordinación de todos los poderes públicos a leyes generales y abstractas que disciplinan su forma de ejercicio y cuya observancia se halla sometida a un control de legitimidad por jueces independientes; el principio de reserva de ley, por el contrario, implica una determinación constitucional que impone la regulación, sólo por ley, de ciertas materias.³

De lo resuelto por el supremo interprete de la Constitución podemos apreciar que para éste “la distinción entre ambos principios es clara: el principio tributario sobre la emanación de norma sería el de reserva de ley y el de legalidad, el de sometimiento de los poderes públicos al mandato o imperio de la ley.” (Sevillano Chávez, 2014, p.99)

En este sentido, “el principio de reserva de ley significa que el ámbito de la creación, modificación, derogación o exoneración –entre otros– de tributos queda reservada para ser actuada únicamente mediante una ley”⁴ y por el organo competente, debiendo regular los aspectos esenciales del tributo, como el hecho generador, base imponible, sujetos y alícuota, en cuyo caso “el grado de concreción de sus elementos esenciales será máximo” (Sevillano Chávez, 2014, p.105). En ese sentido, “la reserva de ley hay que entenderla referida a la creación ex novo de un tributo y la determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo” (Pérez de Ayala & Pérez de Ayala Becerril, 2002, p.69)

Habiendo establecido el contenido del principio de reserva de ley se hace necesario referirnos en este mismo apartado al principio de legalidad, pues aunque este se infiere del artículo 74° de la Constitución no tiene la calidad de principio implícito pues está recogido expresamente en el literal a) del numeral 24 del artículo 2° de la Constitución, siendo de aplicación en todo el ordenamiento jurídico incluyendo el tributario. Veamos:

Como bien se sabe el principio de legalidad es un principio jurídico que se encuentra presente en todas las ramas del derecho, pues no es exclusivo del derecho tributario, no obstante cobra gran importancia en esta rama del derecho, pues a través de él se exige a la Administración Tributaria someterse a la ley, debiendo actuar dentro de los parámetros

³Fundamento 9 de la sentencia del Tribunal Constitucional emitida en el expediente N° 0042-2004-AI/TC.

⁴Fundamento 10 de la sentencia del Tribunal Constitucional emitida en el expediente N° 0042-2004-AI/TC.

de ésta, esto obviamente en salvaguarda del derecho de los contribuyentes. Concordante con lo mencionado encontramos la opinión de Rodolfo Spisso (2011), quien nos señala que “todo poder ejercido por un funcionario u órgano de gobierno debe derivarse del orden jurídico establecido por las normas legales, y ajustarse a lo que ellas disponen.” (p.245)

El principio de legalidad en materia tributaria es una manifestación del principio de legalidad en general, el cual ha sido consagrado en el literal a) del numeral 24 del artículo 2° de la Constitución, el cual prescribe que “*nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda, ni impedido de hacer lo que ella no prohíbe*”, pues así lo ha establecido el Tribunal Constitucional al señalar que:

El principio de legalidad en materia tributaria se traduce en el aforismo *nullum tributum sine lege*, consistente en la imposibilidad de requerir el pago de un tributo si una ley o norma de rango equivalente no lo tiene regulado. Este principio cumple una función de garantía individual, al fijar un límite a las posibles intromisiones arbitrarias del Estado en los espacios de libertad de los ciudadanos, y cumple, también, una función plural, toda vez que se garantiza la democracia en los procedimientos de imposición y reparto de la carga tributaria, puesto que su establecimiento corresponde a un órgano plural donde se encuentran representados todos los sectores de la sociedad.⁵

Entonces, “la razón del principio de legalidad se fundamenta en que la obediencia que las personas prestan a los gobernantes se basa racionalmente en la creencia de que estos gobiernan en nombre de la ley y de acuerdo a sus prescripciones” (Bidart Campos, 1986, p.225), buscando afianzar así el principio de seguridad jurídica, de modo que los administrados o contribuyentes y la administración pública conozcan previamente a que atenerse.

El principio bajo comenario también ha sido plasmado en la Norma IV del Título Preliminar del Código tributario, reproduciendo en similares términos lo mencionado por la Constitución al referirse a la potestad tributaria y la facultad de los distintos niveles de gobierno para la creación de normas de carácter tributario.

b.3.2) Principio de igualdad.

El principio bajo comentario se encuentra regulado de manera expresa en la Constitución, tanto en el inciso 2) del artículo 2° como en el artículo 74°, haciendo referencia este último a su aplicación en materia tributaria. Sobre el particular el Tribunal Constitucional ha señalado que:

⁵Fundamento 39 de la sentencia del Tribunal Constitucional emitida en los expedientes N° 001-2004-AI/TC y 002-2004-AI/TC (ACUMULADOS).

“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 proscribiera todo tipo de diferencia de trato en el ejercicio de los derechos fundamentales; la igualdad solamente será vulnerada cuando el trato desigual carezca de una justificación objetiva y razonable. La aplicación, pues, del principio de igualdad no excluye el tratamiento desigual; por ello, no se vulnera el principio cuando se establece una diferencia de trato, siempre que se realice sobre bases objetivas y razonables (STC 0048-2004-PI/TC)”⁶

Complementado el argumento citado y haciendo referencia expresa a la igualdad en materia tributaria, Bravo Cucci (2015) señala que “el principio de igualdad es un límite que prescribe que la carga tributaria debe ser aplicada de forma simétrica y equitativa entre los sujetos que se encuentran en una misma situación económica, y en forma asimétrica o desigual a aquellos que se encuentran en situaciones económicas diferentes”(p.126), pues este principio al estar estrechamente ligado al de capacidad contributiva, presupone apreciar la “condición económica para que les sea exigible concurrir al financiamiento de las arcas públicas; puesto que, aun cuando todos estamos obligados a contribuir a solventar los gastos estatales, constituye un límite natural a tal deber el estar en aptitud económica que permita cumplir con este mandato.” (Sevillano Chávez, 2014, p.105)

Así, en palabras de *Uckmar*, citado por el Tribunal Constitucional, “la igualdad ante las cargas fiscales debe entenderse en una doble acepción: a) *en sentido jurídico*, que supone la paridad o generalidad en el sometimiento a la tributación; y, b) *en sentido económico*, que implica tomar en cuenta la real capacidad contributiva de cada ciudadano, al determinarse el monto a tributar.”⁷

⁶ Fundamento 14 de la sentencia del Tribunal Constitucional emitida en el expediente N° 5970-2006-PA/TC.

⁷ Fundamento 15 de la sentencia del Tribunal Constitucional emitida en el expediente N° 5970-2006-PA/TC, (UCKMAR, Víctor. Principios comunes del Derecho Constitucional Tributario. Editorial Temis, Bogotá, 2002. Pág. 59).

b.3.3) Principio de no confiscatoriedad.

“El principio de no confiscatoriedad esta expresado, a diferencia de los anteriores, en clave negativa porque implica una prohibición para el legislador”. (Sevillano Chávez, 2014, p.111), lo cual limita “(...)la potestad tributaria estatal, garantizando que la ley tributaria no pueda afectar irrazonable y desproporcionadamnete la esfera patrimonial de las personas.” (Landa Aroyo, 2013, p.178)

Tal como se ha señalado, este principio busca garantizar la esfera patrimonial de las personas, es decir la propiedad privada, impidiendo que se utilice el tributo como un mecanismo para despojar a los administrados de sus bienes, convirtiendo la actividad financiera del Estado en expropiatoria.

El Tribunal Constitucional al referirse al principio de no confiscatoriedad ha señalado que este:

(...) tiene la estructura propia de lo que se denomina un “concepto jurídico indeterminado”. Es decir, su contenido constitucionalmente protegido no puede ser precisado en términos generales y abstractos, sino analizado y observado en cada caso, teniendo en consideración la clase de tributo y las circunstancias concretas de quienes estén obligados a sufragarlo. No obstante, teniendo en cuenta las funciones que cumple en nuestro Estado Democrático de Derecho, es posible afirmar, con carácter general, que se transgrede el principio de no confiscatoriedad de los tributos cada vez que un tributo excede el límite que razonablemente puede admitirse como justificado en un régimen en el que se ha garantizado constitucionalmente el derecho subjetivo a la propiedad y, además, ha considerado a ésta como institución, como uno de los componentes básicos y esenciales de nuestro modelo de Constitución económica.⁸

En relación al fundamento antes citado Danós Ordóñez (2005) señala que:

El carácter de “concepto jurídico indeterminado” propio del Principio de no confiscatoriedad, como de todo principio constitucional tributario, potencia el rol que corresponde cumplir a los órganos de control constitucional, quienes tomando en cuenta el carácter amplio y abierto del citado principio están llamados a garantizar su eficacia mediante la delimitación de sus alcances en los procesos constitucionales sometidos a su conocimiento, lo cual enfatiza el carácter preponderante de la función negativa que cumple el Principio de no confiscatoriedad mediante la calificación

⁸ Fundamento 5 de la sentencia del Tribunal Constitucional emitida en el expediente N° 2727-2002-AA/TC.

constitucional de aquellas normas que crean tributos extralimitándose de los límites materiales infranqueables que consagra la constitución. (p.138)

Ahora bien, el principio de no confiscatoriedad se encuentra íntimamente vinculado al principio de capacidad contributiva, el cual “constituye la base para la determinación de la cantidad individual con que cada sujeto puede/debe en mayor o menor medida, contribuir a financiar el gasto público; además de ello, su exigencia no sólo sirve de contrapeso o piso para evaluar una eventual confiscatoriedad, sino que también se encuentra unimismado con el propio principio de igualdad, en su vertiente vertical.”⁹ “En tal sentido, no debería ocurrir que un tributo tenga efectos confiscatorios si el legislador apreció con corrección la capacidad contributiva de los sujetos y estableció con razonabilidad el monto de su cobro.” (Sevillano Chávez, 2014, p.112)

Se hace necesario mencionar que la confiscatoriedad en materia tributaria debe ser entendida en términos cuantitativos –*quantum*- y también cualitativos, pues el principio de no confiscatoriedad se puede ver amenazado o afectado en ambos supuestos. Dicho esto y antes de pasar a desarrollar cada uno de los supuestos mencionados, debemos advertir al lector que lo desarrollado en las páginas siguientes de esta investigación hace especial referencia a la confiscatoriedad cuantitativa, ello debido a que para la contrastación de la hipótesis se ha empleado en su mayoría jurisprudencia referida a este tipo de confiscatoriedad, y además la confiscatoriedad cualitativa es poco frecuente, pues difícilmente encontraremos un tributo que haya sido incorporado al ordenamiento jurídico con manifiesta vulneración de varios principios constitucionales tributarios. Hecha la advertencia, debemos continuar.

j) Confiscatoriedad cuantitativa.

“Los autores peruanos Hernández Berenguel y Vidal Henderson sostuvieron, en las XIV Jomadas Latinoamericanas de Derecho Tributario (Buenos Aires, del 4 al 7 de setiembre de 1989), que el principio de no confiscatoriedad protege al derecho de propiedad, garantía fundamental en todo Estado democrático, lo que se deriva de la libertad, que es uno de los pilares que sirve de base a ese tipo de la democracia. Sobre la base de esta idea, entendieron que existe confiscatoriedad tributaria cuando el Estado se apropia de los bienes de los contribuyentes, al aplicar una disposición tributaria en la cual el monto llega a extremos insostenibles por lo exagerado de su *quantum*, desbordando así la capacidad contributiva de la persona, y vulnerando por esa vía indirecta la propiedad privada.” (Villegas, 1992, p.209).

⁹Fundamento VIII. B. 1 de la sentencia del Tribunal Constitucional emitida en el expediente N° 0053-2004-AI/TC.

En este sentido la confiscatoriedad será cuantitativa “cuando el tributo es tan oneroso para el contribuyente que lo obliga a extraer parte sustancial de su patrimonio o renta, o porque excede totalmente sus posibilidades económicas” (Landa Aroyo, 2013, p.178). Asimismo, la Corte Suprema Nacional de Argentina ha sostenido que un tributo será confiscatorio cuando este absorbe una parte sustancial de la propiedad o de la renta.

De lo mencionado queda claro que la confiscatoriedad cuantitativa está referida al porcentaje con el que un tributo grava determinada actividad económica, patrimonio o renta, no pudiendo este porcentaje “exceder el límite razonable”, no obstante, las preguntas surgen de inmediato, pues ¿cuál es el límite razonable para un tributo?, ¿Cuál es el porcentaje máximo con el que un tributo puede gravar determinada actividad económica?, ¿Qué se entiende por parte sustancial del patrimonio o la renta?, ciertamente son preguntas a las cuales difícilmente se les podría dar una respuesta concluyente; sin embargo algunos juristas se han aventurado a responder a estas interrogantes de manera irónica, así *Eusebio Gonzales y Ernesto Lejeune* han sostenido que el límite sería “hasta donde el acuerdo político o la paciencia del contribuyente lo permita, cuestión que no tiene nada de jurídica” (Sevillano Chávez, 2014, p.114).

Continuando con lo referido al límite máximo permitido para un tributo, encontramos un fallo en la jurisprudencia argentina referido al impuesto territorial y a la transmisión gratuita de bienes, en el cual se estableció que un tributo es confiscatorio cuando su tasa supera el 33% de la riqueza gravada. De igual forma encontramos “la sentencia del Tribunal Constitucional Alemán del 27 de julio de 1995, que consideró que un tributo es confiscatorio cuando su gravamen es superior al 50% de la riqueza del contribuyente” (Bravo Cucci, 2015, p.128); sin embargo no compartimos la idea de tener un límite fijo para determinar la confiscatoriedad de un tributo, pues ello debe ser resuelto analizando la capacidad contributiva de cada sujeto, debido a que en algunos casos el tributo resulta confiscatorio en relación a la capacidad contributiva del contribuyente pese a no haberse superado la tasa fijada que evidenciaría confiscatoriedad.

Al respecto, Héctor Villegas (1992) menciona que “la razonabilidad de la imposición se debe establecer *en cada caso concreto*, según exigencias de tiempo y lugar y según los fines económico-sociales de cada impuesto. Así, es evidente que no puede ser igual la imposición en épocas de paz que en épocas de guerra. No es aconsejable que el texto constitucional establezca un límite fijo, y es preferible el análisis de las situaciones concretas que se presentan.” (p.207).

En igual sentido se ha pronunciado el Tribunal Constitucional al señalar que el contenido constitucionalmente protegido “no puede ser precisado en términos generales y abstractos, sino que debe ser analizado y observado en cada caso, teniendo en

consideración la clase de tributo y las circunstancias concretas de quienes estén obligados a sufragarlo.”¹⁰. Sin lugar a dudas compartimos los argumentos citados en los dos párrafos precedentes, pues tal como se verá más adelante al analizar los procesos constitucionales pertinentes, consideramos que la evaluación de la confiscatoriedad de un tributo debe realizarse teniendo en cuenta las circunstancias que rodean al caso en concreto y no de forma abstracta.

ii) Confiscatoriedad cualitativa.

Estaremos frente a una confiscatoriedad cualitativa cuando la obligación tributaria ha sido creada sin ajustarse a las normas establecidas para su regulación; pues una exacción estatal así establecida devendría en un cobro sin sustento legal, ilegítimo y, por ende, confiscatorio en el sentido de no respetar el patrimonio de los particulares, sin importar el monto concreto con el que se afecta la riqueza de los particulares. (Sevillano Chávez, 2014, p.114). No obstante, este tipo de confiscatoriedad no sólo tendría lugar en la creación del tributo, pues “la actuación no es solo del legislador, sino también de la Administración Tributaria, quien debe ceñirse a las norma regla y de principio –como el principio de proporcionalidad-, cabe señalar que la afectación se produce también cuando existen dilaciones administrativas indebidas, ejercicios fiscalizadores exorbitantes, el cambio de destino de ciertos tributos predeterminados, entre otros supuestos” (Landa Arroyo, 2013, p. 179).

El Tribunal Constitucional también se ha pronunciado al respecto en la sentencia emitida en el expediente *N° 0053-2004-PI/TC* -referida a la inconstitucionalidad de ordenanzas municipales que establecían cobros de arbitrios por limpieza pública; parques y jardines; y serenazgo-, señalando que “La confiscatoriedad no sólo se constata cuantitativamente, sino que podría verificarse de manera cualitativa cuando se exige el pago sin respetar otros principios tributarios. De este modo, habrá confiscatoriedad cualitativa si la municipalidad no ha puesto a disposición del vecino la prestación del servicio, en cuyo caso se vulnera la reserva de ley, al cobrarse en base a una circunstancia generadora inexistente.”¹¹

Constituye otro pronunciamiento sobre el supuesto en comentario, la sentencia emitida en el expediente *N° 0041-2004-AI/TC*, en el cual la confiscatoriedad cualitativa estaba dada por la vulneración al principio de legalidad, pues las ordenanzas municipales cuestionadas no habían sido ratificadas en el plazo señalado en la Ley Orgánica de Municipalidades, veamos:

¹⁰ Fundamento 57 de la sentencia del Tribunal Constitucional emitida en el expediente N° 0041-2004-AI/TC.

¹¹ Fundamentos de Constitucionalidad Material, literal C, numeral 1, de la sentencia del Tribunal Constitucional emitida en el expediente N° 0053-2004-AI/TC.

Las ordenanzas impugnadas, en todos los casos, fueron ratificadas fuera del plazo establecido en la Ley Orgánica de Municipalidades; y siendo este un requisito sustancial para su validez, ***se concluye que no se ha respetado el principio de legalidad. Por lo tanto, dichas normas resultan confiscatorias desde un punto de vista cualitativo.*** [Énfasis agregado]

De lo desarrollado hasta aquí podemos concluir que la confiscatoriedad cualitativa es una suerte de confiscatoriedad accesorio, que no esta dada por la vulneración directa al principio de no confiscatoriedad, sino por la inobservancia de los principios constitucionales tributarios en la creación de tributos y en la aplicación de normas administrativas, situaciones en las cuales no importa el *quantum* del tributo, pues este puede ser perfectamente soportable por el contribuyente, no obstante el tributo o la medida administrativa es ilegítima.

b.3.4) Principio de respeto a los derechos fundamentales.

El artículo 74° de la Constitución Política enuncia los principios constitucionales tributarios que rigen las normas tributarias, y también establece que la potestad tributaria de la cual está investido el Estado, debe ser ejercida con respeto a los derechos fundamentales de la persona. He ahí la razón de denominarse principio de respeto a los derechos fundamentales; sin embargo aunque suele denominarse así, este no es un principio tributario en sentido estricto, sino una manifestación o exigencia del Estado de derecho que establece nuestra Constitución.

No obstante lo dicho, debe tenerse en cuenta que si bien no se trata de un principio de derecho tributario, éste constituye un límite a la potestad tributaria del Estado, siendo de obligatoria observancia del legislador, cuidando que la norma tributario no vulnere los derechos constitucionales reconocidos en el artículo 2° de la Constitución Política, como el de propiedad, igualdad, entre otros.

b.4) Principios Implícitos.

b.4.1) Principio de seguridad jurídica.

El principio bajo comentario es un principio general del derecho y que resulta plenamente aplicable y relevante para el derecho tributario. Algunos autores también lo han denominado como principio de certeza, y es que en buena cuenta este principio gira en torno a la “idea de certeza con relación a los efectos jurídicos de un determinado hecho realizado por otro sujeto de derecho que es identificada con el “saber a qué atenerse” (Bravo Cucci, 2015, p.131)

El Tribunal Constitucional al referirse a este principio constitucional ha sostenido que este principio supone:

La predecibilidad de las conductas (en especial, las de los poderes públicos) frente a los supuestos previamente determinados por el Derecho, es la garantía que informa a todo el ordenamiento jurídico y que consolida la interdicción de la arbitrariedad. Tal como estableciera el Tribunal Constitucional español, la seguridad jurídica supone "la expectativa razonablemente fundada del ciudadano en cuál ha de ser la actuación del poder en aplicación del Derecho" (STCE 36/1991, FJ 5). El principio in comento no sólo supone la absoluta pasividad de los poderes públicos, en tanto no se presenten los supuestos legales que les permitan incidir en la realidad jurídica de los ciudadanos, sino que exige de ellos la inmediata intervención ante las ilegales perturbaciones de las situaciones jurídicas, mediante la "predecible" reacción, sea para garantizar la permanencia del statu quo, porque así el Derecho lo tenía preestablecido, o, en su caso, para dar lugar a las debidas modificaciones, si tal fue el sentido de la previsión legal.¹²

Partiendo del texto glosado podemos decir que la importancia del principio de seguridad jurídica en materia tributaria obedece a las siguientes razones:

- i) Al ser la obligación tributaria una de tipo legal, la producción y regulación de sus efectos es normalmente ajena a la voluntad de los sujetos pasivos, a diferencia de una obligación de carácter contractual.
- ii) La producción de normas tributarias es amplia e intensa y sus mutaciones frecuentes, consecuencia obligada de la variación de las situaciones económicas y de las políticas de esta naturaleza a las que el fenómeno tributario debe ajustarse.
- iii) La actividad administrativa es por definición uniforme y tiende a serlo cada vez más como consecuencia de la masificación de las relaciones tributarias, lo que coloca en una situación desproporcionada a los sujetos con menor capacidad de aprehensión de obligaciones y deberes. (Calvo Ortega, 2000, p.108)

b.4.2) Principio de capacidad contributiva.

Como ya lo hemos señalado previamente, este principio constitucional tributario no encuentra un respaldo positivo dentro del texto constitucional; sin embargo ha sido desarrollado por la doctrina y recibido reconocimiento por el Tribunal Constitucional en la *STC N° 0053-2004-AI/TC*, al señalarse que:

¹² Fundamento 3 de la sentencia del Tribunal Constitucional emitida en el expediente N. ° 0016-2002-AI/TC.

El principio de capacidad contributiva es un principio constitucional exigible, no es indispensable que se encuentre expresamente consagrado en el artículo 74º de la Constitución, pues su fundamento y rango constitucional es implícito en la medida que constituye la base para la determinación de la cantidad individual con que cada sujeto puede/debe en mayor o menor medida, contribuir a financiar el gasto público; además de ello, su exigencia no sólo sirve de contrapeso o piso para evaluar una eventual confiscatoriedad, sino que también se encuentra unimismado con el propio principio de igualdad, en su vertiente vertical.¹³

Pese a considerarse un principio de suma importancia para el derecho tributario, existen algunos doctrinarios que restan importancia y contenido a este principio. Sobre el particular nos dice Héctor B. Villegas (1992) que “es frecuente la objeción doctrinal según la cual la capacidad contributiva es un concepto metajurídico y anticientífico, que esta fuera de la caracterización jurídica del tributo” (p.156). Sin embargo, aunque debemos aceptar que es de difícil conceptualización, no podemos negar su existencia y relevancia para el derecho tributario.

En términos generales podemos afirmar que el principio de capacidad contributiva “regula potestad de establecer normas jurídicas tributarias (tributos), que consisten en que solo puede ser objeto de imposición, circunstancias reveladoras de capacidad contributiva, la cual de acuerdo al Tribunal Constitucional es “() la aptitud de una persona para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, la que se sustenta en base a determinados hechos reveladores de riqueza.” (Bravo Cucci,2011, p.643)

En ese sentido el legislador tiene la obligación de establecer los tributos (impuestos) observando adecuadamente la capacidad contributiva de las personas, debiendo seleccionar aquellas actividades que serán gravadas, las mismas que deben revelar riqueza, pues caso contrario, cuando se aprecia un empobrecimiento en el patrimonio de las personas, no existirá capacidad contributiva, resultando cualquier impuesto confiscatorio.

b.5) Los tributos extrafiscales.

Para abordar el tema de la extrafiscalidad se hace necesario previamente repasar la institución de donde surge este fenómeno jurídico, nos estamos refiriendo al tributo. En este sentido, hemos definido al tributo como la prestación, generalmente en dinero y excepcionalmente en especie, de naturaleza ex lege, distinta a la sanción y de carácter coactivo, que surge como consecuencia de la realización del hecho imponible establecido conforme al principio de capacidad contributiva, a favor del Estado -o de un ente público delegado por este-, cuyo fin fundamental –más no el único y necesario- es proveer de recursos para solventar el gasto público.

¹³ Fundamento VIII. B. 1 de la sentencia del Tribunal Constitucional emitida en el expediente N° 0053-2004-AI/TC.

Ahora bien, a partir de la definición dada debemos referirnos a una de las características fundamentales del tributo, la finalidad, pues esta constituye el punto de partida del fenómeno extrafiscal. Al respecto nos dice Dino Jarach, “El tributo es uno de los recursos que se ofrecen al Estado para lograr los medios pecuniarios necesarios al desarrollo de sus actividades” pues la “(...) naturaleza objetiva del tributo es la de ser un recurso financiero del Estado” (1982, p.9). Como es de verse, este destacado jurista argentino establece como única finalidad del tributo la recaudación “(...) para cubrir los gastos que demanda la satisfacción de necesidades públicas” (Villegas, 1992, p. 154), pues dado el pensamiento de la época, no se concebía que el tributo pueda tener otra finalidad que no sea la de recaudar, debido a que se afirmaba que “el tributo nace por razones económicas” (Villegas, 1992, p.156).

Con el paso de los años y dada la evolución de las necesidades de los Estados, se hizo necesario implementar una política fiscal que ya no tiene como fin solo el recaudar, sino otros fines socialmente deseables, dando lugar al nacimiento de la extrafiscalidad. Por ello en un pensamiento más contemporáneo se ha dicho que “recaudar un ingreso es el fin fundamental de los tributos. Pero no es el único fin de los tributos ni el fin necesario de todos y cada uno de ellos” (Ferreiro Lapatza, 2004, p. 169), aceptándose la incorporación de fines extrafiscales a los tributos.

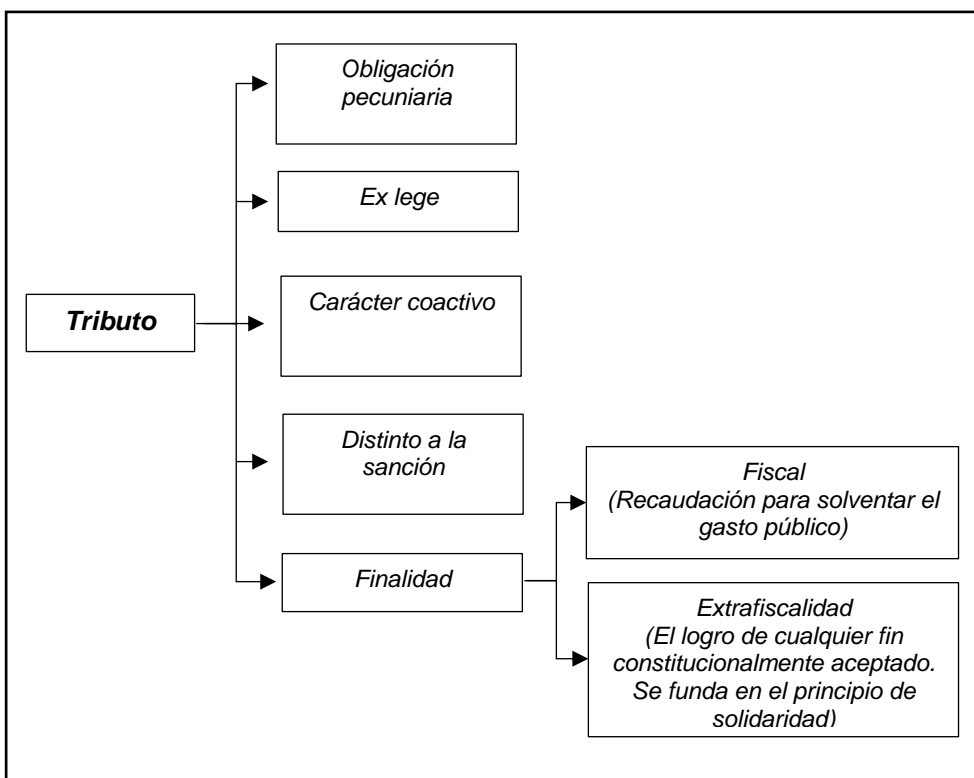
Estos tributos han sido definidos como aquellos “(...) que se imponen por ley con un fin principal que no es el de proveer recursos al fisco, sino el de actuar como disuasivos de ciertas actitudes de los particulares o para incentivar determinadas actividades” (Schindel, 2003, p. 567), definición que es aceptada y compartida por nosotros; sin embargo este tipo de tributo trae consigo una serie de problemas relacionados a su regulación y aplicación, debido a que en nuestro Código Tributario - Decreto Supremo N° 133-2013-EF – que es relativamente nuevo, no se ha establecido el tratamiento jurídico de la extrafiscalidad, dificultando su aplicación por parte de los operadores jurídicos e imposición por parte del Estado, pues en muchas ocasiones se ha calificado la imposición de tributos extrafiscales como arbitraria, transgresora de los principios constitucionales tributarios, especialmente el de no confiscatoriedad, el mismo que se encuentra estrictamente vinculado al principio de capacidad contributiva y al derecho de propiedad.

En nuestro país la sentencia recaída en el expediente N° 009-2001-AI/TC emitida por el Tribunal Constitucional constituye el primer pronunciamiento referido a la extrafiscalidad, pues de acuerdo a lo expresado por nuestro máximo intérprete de la Constitución “el objetivo extrafiscal del impuesto en el ordenamiento peruano se admite de manera excepcional para desalentar aquellas actividades que el legislador considera nocivas para la sociedad, en tanto riesgosas para los fines constitucionales y la protección de los derechos fundamentales” (Landa Arroyo, 2013, p. 176).

Con este argumento se abandona la finalidad esencial o primordial del tributo incorporando otros fines e intereses públicos en mayor o menor grado; sin embargo ello no desnaturaliza los tributos convirtiéndolos en figuras de otra especie, sino que mantienen sus características, cambiando únicamente la finalidad, lo que nos da pie para afirmar que en tanto siguen siendo tributos, le son de aplicación los principios constitucionales tributarios, constituyendo los límites a la extrafiscalidad. Al respecto se ha dicho que:

“(…) toda potestad estatal se rige por dos principios: (i) Uno político, de respeto sobre la soberanía popular, y (ii) otro jurídico, de la supremacía constitucional y legal. Por eso no cabe que en el ejercicio del establecimiento de los tributos extrafiscales se viole el principio de interdicción de la arbitrariedad; esto es, que la potestad tributaria debe ser ejercida de manera razonable y proporcional, para lo cual es necesario identificar los límites al establecimiento de los tributos con fines extrafiscales que emanan del artículo 74° de la Constitución” (Landa Arroyo, 2013, p. 177).

Figura N° 2. Finalidad fiscal y extrafiscal en las características del tributo.



b.5.1) Estructura y características definitorias de los tributos propiamente extrafiscales.

La estructura de los tributos extrafiscales es la misma que de los tributos en general, pues en ambos encontraremos la hipótesis de incidencia: aspecto personal, aspecto material, aspecto temporal, aspecto espacial, y aspecto mensurable, además de la correspondiente consecuencia normativa; sin embargo en el caso de los tributos extrafiscales su estructura interna esta impregnada con esta finalidad. Así pues, Varona Alabern (2009) al comentar algunas notas características de los tributos extrafiscales señala que “la estructura interna del tributo debe impregnarse de los aspectos extrafiscales, de tal forma que no advengan al gravamen como si de un añadido se tratara, sino que deben informar sus elementos esenciales con tal intensidad que sin estas notas extrafiscales el impuesto perdería su lógica interna y quedaría notablemente desfigurado” (p.28); no obstante, los elementos extrafiscales a las cuales hace referencia el autor citado, suelen tener mayor presencia en el aspecto material y aspecto mensurable de la hipótesis de incidencia, veamos:

- ***Aspecto Material***

“El aspecto material de la hipótesis de incidencia es la descripción de la parte objetiva de dicha hipótesis; es decir, alude al objeto del gravamen que no puede ser otro que un hecho económico o actuación estatal que da origen al tributo” (Sevillano Chávez, 2014, p.154), o en otras palabras, es la descripción del hecho que de ser materializado dará lugar al nacimiento de la obligación tributaria. En el caso de un tributo extrafiscal este aspecto debe evidenciar con claridad la persecución de una finalidad no recaudatoria “que debe deducirse del articulado de su ley reguladora, sin que sean suficientes las explicaciones que puedan contenerse en su Exposición de Motivos, que no pocas veces expresan unas intenciones extrafiscales no avaladas después por la parte dispositiva de la norma jurídica” (Varona Alabern, 2009, p.28)

Lo mencionado en el párrafo precedente puede ser evidenciado, por ejemplo, en el Impuesto a las Transacciones Financieras, pues de la sola lectura del título que se le ha dado a la ley, “*Ley para la lucha contra la evasión y para la formalización de la economía*”, así como del nombre del capítulo II: “*Medios de Pago para evitar la Evasión y para la Formalización de la Economía*”, se desprende que el propósito del legislador ha sido precisamente ese: evitar la evasión tributaria y formalizar la economía, más no recaudar para solventar el gasto público.

- **Aspecto Mensurable**

El aspecto mensurable de la hipótesis de incidencia no es uno diferente al aspecto material, sino la otra cara de la moneda de este, pues si bien se encarga de describir el hecho imponible, lo hace expresándolo cuantitativamente, respondiendo a la cantidad con la cual el tributo grava cierta actividad económica. En este sentido diremos que el aspecto mensurable “expresa la parte cuantitativa de la obligación tributaria; es decir, la forma como se valoran las situaciones o hechos económicos gravados por el tributo y, en consecuencia, la manera en que se determina el monto a pagar.”(Sevillano Chávez, 2014, p.164). Este aspecto “cobra especial relieve en los tributos propiamente extrafiscales, porque al tener que cuantificar los aspectos de esta naturaleza se ven constreñidos a introducir magnitudes que carecen de traducción económica inmediata, circunstancia que les confiere una singular seña de identidad.” (Varona Alabern, 2009, p.28)

Un claro ejemplo de lo antes referido es el Impuesto Selectivo al Consumo, pues como se sabe este impuesto grava la venta en el país de determinados productos expresados en los apéndices de la propia ley, dentro de los cuales podemos ubicar a los cigarrillos cuya tasa es del 50%, lo cual evidencia la nota extrafiscal en el aspecto mensurable, con lo cual se busca desincentivar el consumo de tabaco por ser de riesgo para la salud.

Además de los aspectos antes señalados en los cuales destaca la esencia extrafiscal, debemos referirnos a la finalidad conductista que posee este tipo de tributos, pues como consecuencia lógica del aspecto mensurable, el tributo debe incentivar las conductas de acuerdo con la finalidad extrafiscal que se busca, por lo cual será necesario reducir la carga tributaria cuando los contribuyentes coadyuven al logro de la finalidad extrafiscal, e incrementarla cuando realicen actos contrarios a la misma. En relación a esto, Varona Alabern (2009) señala que el tributo extrafiscal “siempre incorpora dos metas, una positiva y otra negativa, que operan estrechamente unidas y que aparecen como dos caras de una misma moneda. Esta doble finalidad es la incentivadora o persuasiva, por un lado, y la desincentivadora o disuasoria, por otro. Y es que el tributo extrafiscal anima al contribuyente a realizar las conductas mejor tratadas fiscalmente (finalidad persuasiva), al tiempo que le disuade de llevar a cabo aquellas otras que generen una mayor tributación por ser contrarias a la finalidad extrafiscal (finalidad disuasoria).”(p.30)

Tal como se puede apreciar, el tributo extrafiscal influye en la conducta de los contribuyentes estableciendo criterios de comportamiento necesarios para la consecución del fin extrafiscal, dejando de lado la recaudación, debido “que al tributo extrafiscal le preocupa más inculcar hábitos y generar determinadas actitudes sociales que el recaudar dinero” (Varona Alabern, 2009, p.31)

b.5.2) Tributos con elementos extrafiscales en el Perú.

Lo desarrollado hasta el momento sobre los tributos con fines extrafiscales nos permite identificar y comentar brevemente los principales tributos que incorporan esta finalidad en nuestro país, por lo cual en las siguientes líneas nos referiremos a dos impuestos recaudados por el Gobierno Central y administrados por la SUNAT: Impuesto Selectivo al Consumo e Impuesto a las Transacciones Financieras.

- ***Impuesto Selectivo al Consumo.***

El Impuesto Selectivo al Consumo, se encuentra regulado en la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por el Decreto Supremo N° 55-99-EF, constituyendo un impuesto indirecto y específico, en la medida que únicamente grava determinados bienes expresados en los apéndices de su ley reguladora, siendo una de sus finalidades principales, mas no la única, desalentar el consumo de productos que por sus efectos negativos resulten contrarios a los intereses estatales y las conductas que desea promover en la sociedad, lo cual permite apreciar con claridad la finalidad extrafiscal que cumple este tributo.

En líneas precedentes hemos señalado que la esencia extrafiscal tiene mayor presencia en el aspecto material y aspecto mensurable del tributo, por lo cual nos remitimos al articulado de la norma a fin de poder evidenciar ello.

El artículo 50° de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo constituye el aspecto material del impuesto bajo comentario, pues alude al objeto de gravamen, que en este caso, está dado por la venta en el país, a nivel de productor e importador, de determinados bienes, y por los juegos de azar y apuestas, veamos:

“ARTÍCULO 50°.- OPERACIONES GRAVADAS

El Impuesto Selectivo al Consumo grava:

- a) La venta en el país a nivel de productor y la importación de los bienes especificados en los Apéndices III y IV;*
- b) La venta en el país por el importador de los bienes especificados en el literal A del Apéndice IV; y,*
- c) Los juegos de azar y apuestas, tales como loterías, bingos, rifas, sorteos y eventos hípicos.”*

Hemos dicho previamente que el aspecto material de un tributo extrafiscal debe evidenciar con claridad la persecución de una finalidad no recaudatoria, finalidad que no parece inferirse del dispositivo glosado, pues parecería que este persigue una finalidad

eminentemente recaudatoria en la medida que grava la ganancia obtenida de las ventas en el país, lo cual no resulta ser del todo erróneo, pues en este caso en particular la finalidad fiscal y extrafiscal se encuentran fusionadas, tal como lo ha hecho saber el Tribunal Constitucional al señalar lo siguiente:

*“En el caso de autos estamos frente a dos impuestos, el Impuesto a los Juegos, regulados por el Decreto Legislativo 776; y el Impuesto Selectivo al Consumo, a los juegos de azar y lotería. El primero es recaudado y administrado por y a favor de las Municipalidades, mientras que el segundo, es administrado por la SUNAT, **siendo un caso típico de impuesto que, además de su función recaudadora, sirve al Estado, a su vez, para cumplir una finalidad extrafiscal.**”¹⁴*

Entonces, al encontrarse fusionadas ambas finalidades no se evidencia de inmediato la extrafiscal, pues tal como refiere Varona Alabern (2009), no pocas veces la exposición de motivos de una norma expresa unas intenciones extrafiscales no avaladas después por la parte dispositiva de la norma jurídica (p.28), lo cual no quiere decir que el tributo no cumpla esta finalidad.

Ahora bien, para hablar del aspecto mensurable es necesario referirnos a la tasa con la cual se grava la venta de determinados bienes; sin embargo al ser el Impuesto Selectivo al Consumo uno específico, la tasa varía dependiendo del bien, veamos:

PRODUCTOS AFECTOS A LA TASA DEL 0%

| PARTIDAS ARANCELARIAS | PRODUCTOS |
|---|---|
| 8703.10.00.00/ 8703.90.00.90 | Sólo: un vehículo automóvil usado, importado conforme a lo dispuesto por la Ley N° 28091 y su reglamento. |
| 8702.10.10.00/ 8702.90.99.90 8703.10.00.00/ 8703.90.00.90 8704.21.00.10- 8704.31.00.10 | Vehículos usados que hayan sido reacondicionados o reparados en los CETICOS. |
| 8702.10.10.00/ 8702.90.99.90 | Sólo: vehículos automóviles nuevos ensamblados para el transporte colectivo de personas, con una capacidad proyectada en fábrica de hasta 24 asientos, incluido el del conductor. |

¹⁴ Fundamento 18 de la sentencia del Tribunal Constitucional emitida en el expediente N° 2302-2003-AA/TC

PRODUCTOS AFECTOS A LA TASA DEL 17%

| PARTIDAS ARANCELARIAS | PRODUCTOS |
|------------------------------|---|
| 2202.90.00.00 | Solo: Bebidas rehidratantes o isotónicas, bebidas estimulantes o energizantes y demás bebidas no alcohólicas, gaseadas o no; excepto el suero oral; las preparaciones líquidas que tengan propiedades laxantes o purgantes, diuréticas o carminativas, o nutritivas (leche aromatizadas, néctares de frutas y otros complementos o suplementos alimenticios), siempre que todos los productos exceptuados ofrezcan alivio a dolencias o contribuyen a la salud o bienestar general. |
| 2202.10.00.00 | Agua, incluida el agua mineral y la gasificada, azucarada, edulcorada de otro modo o aromatizada. |

PRODUCTOS AFECTOS A LA TASA DEL 20%

| PARTIDAS ARANCELARIAS | PRODUCTOS |
|------------------------------|---|
| 2207.10.00.00 | Alcohol etílico sin desnaturalizar. |
| 2207.20.00.10 | Alcohol etílico y aguardiente desnaturalizados de cualquier graduación. |
| 2207.20.00.90 | |
| 2208.90.10.00 | Alcohol etílico sin desnaturalizar con grado alcohólico volumétrico inferior al 80% vol |

PRODUCTOS AFECTOS A LA TASA DEL 10%

| PARTIDAS ARANCELARIAS | PRODUCTOS |
|--|---|
| 8703.10.00.00 8703.31.10.00/ 8703.90.00.90 | Sólo: vehículos automóviles nuevos ensamblados proyectados principalmente para el transporte de personas. |
| 8704.21.10.10- 8704.31.10.10 | Camionetas pick up nuevas ensambladas de cabina simple o doble. |
| 8704.21.10.90- 8704.21.90.00 | Sólo: chasis cabinados nuevos de camionetas pick up |
| 8704.31.10.90- 8704.31.90.00 | Sólo: chasis cabinados nuevos de camionetas pick up |

PRODUCTOS AFECTOS A LA TASA DEL 30%

| PARTIDAS ARANCELARIAS | PRODUCTOS |
|---------------------------------|---|
| 8701.20.00.00 | Tractores usados de carretera para semirremolques. |
| 8702.10.10.00/ 8702.90.99.90 | Sólo: Vehículos automóviles usados ensamblados para el transporte colectivo de personas |
| 8703.10.00.00/ 8703.90.00.90 | Sólo: vehículos automóviles usados ensamblados proyectados principalmente para el transporte de personas. |
| 8704.21.00.10/ 8704.90.00.00 | Vehículos automóviles usados concebidos para transporte de mercancías. |
| 8706.00.10.00/ 8706.00.90.00 | Chasis usados de vehículos automóviles, equipados con su motor. |

| | |
|---------------------------------|---|
| 8707.10.00.00/ 8707.90.90.00 | Carrocerías usadas de vehículos automóviles, incluidas las cabinas. |
|---------------------------------|---|

PRODUCTOS AFECTOS A LA TASA DEL 50%

| PARTIDAS ARANCELARIAS | PRODUCTOS |
|---------------------------------|---|
| 2402.10.00.00 | Cigarros y cigarrillos que contengan tabaco. |
| 2402.90.00.00 | Los demás cigarros, cigarrillos de tabaco o de sucedáneos del tabaco. |
| 2403.10.00.00/ 2403.91.00.00 | Los demás tabacos y sucedáneos del tabaco, elaborados; tabaco "homogenizado" o "reconstituido". |

(*) *Tablas extraídas de <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/igv/ley/apendice.htm>*

Tal como se puede apreciar, las tasas del Impuesto Selectivo al Consumo tienen una eminente finalidad extrafiscal, pues carecen de traducción económica inmediata, con lo cual busca desincentivar el consumo de ciertos productos, como en el caso de los cigarros cuya tasa de afectación es de 50%, lo cual incrementa su precio que finalmente será trasladado al consumidor final debido a que se trata de un tributo indirecto.

Adicionalmente a los aspectos material y mensurable, hemos señalado que el tributo extrafiscal tiene una finalidad conductista, pues "pretende influir en el comportamiento de los ciudadanos inculcando pautas de conducta que resulten idóneas para alcanzar aquel propósito". En el caso del Impuesto Selectivo al Consumo esta finalidad estará dada por la preservación del medioambiente *-en cuanto grava automóviles y combustibles-*, garantizar el orden social, y promover el ocio a través de la cultura, recreación y el deporte¹⁵ – *tratándose de los juegos de azar y apuestas-*.

▪ **Impuesto a las Transacciones Financieras.**

El Impuesto a las Transacciones Financieras es un impuesto creado en el 2004 a través de la Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía -Ley N° 28194-, que grava las operaciones económicas en moneda nacional y extranjera que se realiza a través del sistema financiero, cuya finalidad principal es detectar la evasión y el fraude fiscal a través del cruce de información realizado con las empresas del sistema financiero.

El aspecto material de este impuesto permite inmediatamente inferir la finalidad extrafiscal del tributo, pues consta del título o nombre que da el Congreso a la ley (...): "Ley para la

¹⁵ Ya nos hemos pronunciado al respecto cuando indicamos que: "...Las restricciones a la libertad de empresa en un sector incentivado por el Estado no son, ni pueden ser, los mismos de aquellas que el Estado legítimamente ha decidido desalentar, como sucede con la explotación de los juegos de casino y máquinas tragamonedas" (FJ. 2, STC 009- 2001-AI/TC).

Ello es así, en la medida que el ocio que promueve el Estado mediante la cultura, recreación y el deporte es distinto al que tolera como al de los juegos de apuesta que pueden generar adicción -ludopatía- con efectos económicos y sociales perjudiciales para el jugador y su familia. (FJ. 18, STC 2302- 2003-AA/TC).

lucha contra la evasión y para la formalización de la economía”, así como del nombre del capítulo II: “Medios de Pago para evitar la Evasión y para la Formalización de la Economía” que el propósito del legislador ha sido precisamente ese: evitar la evasión tributaria y formalizar la economía¹⁶

En cuanto al aspecto mensurable, el artículo 10° de la Ley para la lucha contra la evasión y para la formalización de la economía, establece la tasa con la cual se grava las operaciones realizadas a través del sistema financiero, veamos:

Artículo 10. De la alícuota.

La alícuota del ITF es cero coma cero cero cinco por ciento (0,005%). El impuesto se determina aplicando la tasa sobre el valor de la operación afecta, conforme a lo establecido en el artículo 12 de la Ley.

En este caso si bien la tasa es ínfima, también introduce magnitudes que carecen de traducción económica inmediata. Al respecto el Tribunal Constitucional ha señalado que en el caso del Impuesto a las Transacciones Financieras la materia imponible no está dada por “(...) *un bien, ni un producto, ni un servicio, ni una renta, ni un capital: en verdad, lo que se grava es la **circulación del dinero**. Por ello, el hecho generador se repite de manera constante respecto al mismo dinero, en tanto que el obligado al tributo no es necesariamente el dueño del bien o del producto, ni el que presta o recibe un servicio, **ni el que percibe una renta o tiene un capital**. En otras palabras, la vinculación de la materia imponible y el sujeto pasible del impuesto es muy débil (...)*¹⁷.

En cuanto a la finalidad conductista del Impuesto a las Transacciones Financieras, podemos apreciar que este busca la bancarización de las operaciones realizadas en moneda nacional y extranjera o la utilización de medios de pago, lo cual permitirá a la Administración Tributaria desplegar su facultad de fiscalización en contra “de aquellas personas que, dada su carencia de compromiso social, rehúyen la potestad tributaria del Estado”¹⁸, detectando así la evasión fiscal y cualquier otra mala práctica que vaya en contra de la formalización de la economía del país.

b.5.3) El criticado principio de solidaridad como fundamento constitucional de los tributos extrafiscales.

Aceptada la premisa referida a la existencia de tributos extrafiscales en nuestro sistema tributario, se hace necesario referirnos a su sustento constitucional, el cual ha sido desarrollado por el Tribunal Constitucional a través del principio de solidaridad, que dicho

¹⁶ Fundamento 1 del voto singular de la Magistrada del Tribunal Constitucional, Revoredo Marsano, emitida en el expediente N° 0004-2004-AI/TC y acumulados.

¹⁷ Fundamento 6 del voto singular de la Magistrada del Tribunal Constitucional, Revoredo Marsano, emitida en el expediente N° 0004-2004-AI/TC y acumulados.

¹⁸ Fundamento 9 de la Sentencia del Tribunal Constitucional emitida en el expediente N° 0004-2004-AI/TC y acumulados.

sea de paso ha sido bastante cuestionado, pues el supremo interprete de nuestra Constitución ha dotado de cierto carácter supra constitucional a este principio, dejando así abierta la posibilidad del legislador de incorporar tributos extrafiscales sin observancia de los principios constitucionales tributarios, vulnerando la capacidad contributiva de los contribuyentes a través de la confiscatoriedad de su patrimonio y afectación al derecho de propiedad.

“Es a partir de la Sentencia del 21 de setiembre de 2004 recaída en el Expediente 0004-2004-AI/TC, en que se postula que es deber constitucional de todo ciudadano contribuir a los gastos públicos, en una manifestación del principio de solidaridad que se encontraría consagrado en el artículo 43° de la Constitución Política del Perú, que reconoce al Estado peruano como un estado social de derecho.” (Bravo Cucci, 2011, p.646).

En la sentencia en referencia el Tribunal Constitucional ha establecido que el principio de solidaridad “Se trata, pues, de reglas de orden público tributario, orientadas a finalidades plenamente legítimas, cuales son contribuir, de un lado, a la detección de aquellas personas que, dada su carencia de compromiso social, rehúyen la potestad tributaria del Estado, y, de otro, a la promoción del bienestar general que se fundamenta en la justicia y en el desarrollo integral y equilibrado de la Nación”¹⁹; sin embargo ello no queda ahí, pues en una sentencia posterior el Tribunal Constitucional ha establecido que:

El ciudadano ya no tiene exclusivamente el deber de pagar tributos, concebido según el concepto de libertades negativas propio del Estado Liberal, sino que asume deberes de colaboración con la Administración, los cuales se convertirán en verdaderas obligaciones jurídicas. En otras palabras, **la transformación de los fines del Estado determinará que se pase de un deber de contribuir, basado fundamentalmente en la capacidad contributiva, a un deber de contribuir basado en el principio de solidaridad.**²⁰ [Énfasis agregado]

Sin duda alguna con tal afirmación el Tribunal Constitucional da pie para que el titular de la potestad tributaria inobserve los límites a la potestad tributaria, amparándose en el principio de solidaridad, lo cual claramente vulnera el derecho de los contribuyentes y convierte a los tributos en mecanismos confiscatorios de la propiedad.

Por esta razón coincidimos plenamente con Bravo Cucci (2011) cuando señalar que:

La solidaridad es la justificación moral y ética del denominado deber de contribuir, y no una expresión de la justicia tributaria ni un principio jurídico que limite o module la potestad tributaria. Y es que hay que entender que el tributo es una excepción o limite

¹⁹ Fundamento Jurídico 9.

²⁰ Fundamento 21 de la sentencia del Tribunal Constitucional emitida en el expediente N° 6626-2006-PA/TC.

constitucional al derecho de propiedad modulada por los principios constitucionales y no un deber de solidaridad. (p.647)

b.6) El Código Procesal Civil como norma general de nuestro sistema procesal y su vinculación con el Código Procesal Constitucional y la Ley del Proceso Contencioso Administrativo.

De la formulación del problema de investigación se advierte que este pasa por determinar el proceso idóneo para cuestionar la vulneración del principio de no confiscatoriedad por parte de un tributo extrafiscal, lo cual nos lleva a preguntarnos ¿qué es el proceso?, por la cual en las siguientes líneas nos avocamos a ello, para posteriormente entrar a analizar el Código Procesal Civil, analizando las normas del Título Preliminar, las mismas que establecen los principios que inspiran el proceso civil, estableciendo posteriormente su relación con el Código Procesal Constitucional y la Ley del Proceso Contencioso Administrativo, así como la naturaleza de cada uno de ellos.

Eduardo Couture (1958) al referirse al proceso nos dice que:

En su acepción común, el vocablo "proceso" significa progreso, trascurso del tiempo, acción de ir hacia adelante, desenvolvimiento. En sí mismo, todo proceso es una secuencia.

Desde este punto de vista, el proceso jurídico es un cúmulo de actos, su orden temporal, su dinámica la forma de desenvolverse. De la misma manera que un proceso físico, químico, biológico, intelectual, todo proceso jurídico se desenvuelve, avanza hacia su fin y concluye.

Podemos definir, pues, el proceso judicial, en una primera acepción, como una secuencia o serie de actos que se desenvuelven progresivamente, con el objeto de resolver, mediante un juicio de la autoridad, el conflicto sometido a su decisión. (p. 121)

El maestro en referencia concibe al proceso desde un punto de vista teleológico, como un instrumento destinado a un fin específico, el cual es poner fin mediante un juicio de autoridad a un conflicto de intereses puesto de conocimiento.

En este mismo sentido se ha pronunciado Rioja Bermúdez (2014) al señalar que:

El proceso constituye el conjunto de actos jurídicos procesales relacionados entre sí desarrollados de manera orgánica, progresiva y dialéctica, por mandato de la ley, realizado por cada uno de los sujetos procesales intervinientes, con la finalidad de

obtener una decisión frente a los intereses contrapuestos planteados ante el órgano judicial correspondiente; el mismo que se ha de encargar del cumplimiento de su decisión, garantizando la tutela jurisdiccional efectiva y el debido proceso durante su desarrollo. (p.5)

Inicialmente queda claro que el proceso es un instrumento destinado a garantizar la vigencia de los derechos de las personas, que busca obtener una decisión fundada en derecho por parte de un tercero imparcial –juez- que ponga fin a la incertidumbre generada por intereses contrapuestos de los particulares; no obstante dentro de nuestro ordenamiento jurídico procesal encontramos diferentes procesos como el proceso civil, el proceso constitucional y el proceso contencioso administrativo, que si bien buscan poner fin a un conflicto de intereses mediante una decisión fundada en derecho, también traen consigo fines conexos o específicos, tales como hacer efectivo los derechos sustanciales logrando la paz social en justicia, tratándose del proceso civil, o garantizar la primacía de la Constitución y la vigencia efectiva de los derechos constitucionales, tratándose del proceso constitucional.

Habiendo dicho ello, pasaremos a analizar los principios procesales que rigen cada uno de los procesos referidos en el párrafo anterior, a fin de poder determinar sus fines específicos, la naturaleza de cada uno de los procesos y los principios que comparten, para lo cual debemos remitirnos al Título Preliminar de cada norma adjetiva, tratándose del proceso civil y constitucional, y a los artículos pertinentes de la ley, tratándose del proceso contencioso administrativo.

b.6.1) Título preliminar y principios procesales del proceso civil.

El Código Procesal Civil promulgado mediante Decreto Legislativo N° 768, y vigente desde el año 1993, establece en su Título Preliminar del *artículo I al X*, los cuales pasamos a desarrollar brevemente:

- a) “Artículo I.- Derecho a la tutela jurisdiccional efectiva: Toda persona tiene derecho a la tutela jurisdiccional efectiva para el ejercicio o defensa de sus derechos o intereses, con sujeción a un debido proceso.”**

El artículo 139° inciso 3) de la Constitución ha establecido al debido proceso y a la tutela jurisdiccional efectiva como principios de la función jurisdiccional, comprendido el primero— *nos referimos al debido proceso-* “(...) por aquellos elementos procesales mínimos que resultan imprescindibles para que un determinado procedimiento sea justo, como es brindar la oportunidad de impugnar, contradecir, probar, ser escuchado, etc.” (Ledesma Narváez, 2016, p.20). Siguiendo la idea citada, podemos decir que el derecho al debido proceso tiene facetas procesales o elementos, tales como: el juez natural, el emplazamiento válido, derecho a ser oído o derecho de audiencia, derecho de oportunidad

probatoria, derecho de defensa, derecho a una resolución motivada, y derecho a una instancia plural.

Adicionalmente y en términos similares, ubicamos la opinión de Monroy Gálvez (2005), quien sostiene que:

“Cuando se hace referencia al derecho a un debido proceso, se afirma la existencia de un derecho continente al interior del cual existen cierto número de derechos fundamentales que aseguran el reconocimiento y plenitud de un sujeto de derecho dentro de un procedimiento o proceso. **Así, serán expresiones del derecho continente (debido proceso) el de ser juzgado por un juez competente, de ser emplazado válidamente, de poder contradecir en un plazo razonable, de ser procesado en base a un procedimiento previamente establecido legalmente, de poder probar sus afirmaciones o de impugnar las decisiones que no lo conformen, entre otras.**” (p.493) [Énfasis agregado]

En cuanto a la tutela jurisdiccional efectiva debemos decir que esta “consiste en aquel derecho que tiene toda persona, en tanto es sujeto de derechos, de exigir al Estado provea a la sociedad de los requisitos o presupuestos materiales y jurídicos indispensables para solventar un proceso judicial en condiciones satisfactorias.” (Monroy Gálvez, 1996, p.205), es decir es una garantía de acceso a la justicia; sin embargo el derecho a la tutela jurisdiccional efectiva no se agota en el acceso a la justicia, sino que va más allá y despliega sus efectos durante el proceso, es por ello que algunos autores sostienen que este derecho constitucional despliega sus efectos en tres momentos a saber: el acceso a la justicia, el debido proceso, y la eficacia de la sentencia.

Debemos indicar *-y solo para tener en cuenta, pues no es materia de este trabajo-*, que la doctrina no es uniforme al determinar el contenido de cada principio, pues algunos consideran que el derecho a la tutela jurisdiccional efectiva se encuentra contenida dentro del debido proceso, otros en cambio afirman que la tutela jurisdiccional efectiva es más general y contiene como tal al derecho de acción, contradicción y debido proceso; sin embargo “(...) serán las interpretaciones judiciales las que deslinden y fijen sus alcances de ambos derechos” (Ledesma Narváez, 2016, p.23)

b) “Artículo II.- Principios de dirección e impulso del proceso: *La dirección del proceso está a cargo del Juez, quien la ejerce de acuerdo a lo dispuesto en este Código.*

El Juez debe impulsar el proceso por sí mismo, siendo responsable de cualquier demora ocasionada por su negligencia. Están exceptuados del impulso de oficio los casos expresamente señalados en este Código.”

El principio de dirección de proceso, también llamado principio de autoridad, “(...) convierte al juez en el conductor del proceso, otorgándole atribuciones e imponiéndole

deberes que se encaminan al logro y alcance de los fines del proceso que conoce. Hay quienes consideran que constituye un intermedio entre el juez dictador y el juez espectador; que manifiesta la concepción publicista que tiene la normatividad procesal vigente.” (Rioja Bermúdez, 2014, p.54)

Chiovenda (1922) en su libro Principios de Derecho Procesal Civil, hace referencia al principio de dirección sosteniendo que ““En el proceso civil moderno el juez no puede conservar la actitud pasiva que tuvo en el proceso de otros tiempos. Es un principio del derecho civil público moderno que el Estado hállese interesado en el proceso civil; no ciertamente en el objeto de cada pleito, sino en que la justicia de todos los pleitos se realice lo más rápidamente y lo mejor posible (...). El juez, por lo tanto debe estar provisto también en el proceso civil, de una autoridad que careció en otros tiempos.” (p.136)

Ahora bien, el artículo bajo comentario también establece como principio del proceso al impulso de oficio, el cual “puede ser calificado de subprincipio, en tanto es una manifestación concreta del principio de dirección judicial” (Monroy Gálvez, 1996, p.205), consistiendo “en la actividad requerida al órgano jurisdiccional para que una vez puesta en marcha el proceso mediante la interposición de la demanda, aquel pueda superar mediante los distintos periodos de que se compone, situaciones que lo aletarguen o retrasen, permitiendo de manera oportuna expedir la decisión final.” (Rioja Bermúdez, 2014, p.55); “Sin embargo, es bueno alertar que el impulso oficioso no descarta ni reduce la importancia de la actividad de las partes, dado que estas no han dejado de ser las principales interesadas en lo que se resuelva, por lo que es de suyo que deban ser los impulsores naturales del proceso.”(Monroy Gálvez, 1996, p.205).

El principio de impulso de oficio no será exigible en todos los casos, pues el artículo en comentario establece en el segundo párrafo que no será exigible el principio de impulso de oficio en los supuestos expresamente señalados en el código, pudiendo identificar los siguientes: separación de cuerpos o divorcio por causal, prescripción adquisitiva, rectificación de área y linderos, título supletorio, y responsabilidad civil de los jueces.

c) “Artículo III.- Fines del proceso e integración de la norma procesal: El Juez deberá atender a que la finalidad concreta del proceso es resolver un conflicto de intereses o eliminar una incertidumbre, ambas con relevancia jurídica, haciendo efectivos los derechos sustanciales, y que su finalidad abstracta es lograr la paz social en justicia.

En caso de vacío o defecto en las disposiciones de este Código, se deberá recurrir a los principios generales del derecho procesal y a la doctrina y jurisprudencia correspondientes, en atención a las circunstancias del caso.”

Tal como lo señala la norma citada, el juez tiene como fin principal del proceso el eliminar la incertidumbre generada por las posiciones jurídicas contrapuestas de las partes, y a la

vez lograr la paz social en justicia; sin embargo esto no podrá ser conseguido sin satisfacer o asegurar los derechos discutidos en el proceso, lo cual nos lleva a afirmar que el fin primordial del proceso civil es el tutelar los derechos subjetivos reconocidos por la legislación civil, y eventualmente la constitucional cuando sea pasible de tutela a través de este proceso.

En este sentido resulta pertinente mencionar que “Si es verdad que el modelo de Estado Constitucional tiene por fundamento la dignidad, por fines la libertad e igualdad, y como medios para conseguir estos últimos, la verdad y la seguridad jurídica, entonces el proceso civil debe ser pensado a partir de la persona humana y no del Estado. Ello lleva, directamente, a la conclusión de que la preocupación principal del Estado (...) es proteger o tutelar todas aquellas posiciones jurídicas que son discutidas en el contexto de un proceso” (Cavani, 2016, p.37), pues debemos entender que el reconocimiento de un derecho trae consigo la tutela del mismo, para lo cual el Estado debe proveer los mecanismos destinados a garantizar su protección.

El artículo que estamos comentando recoge también al principio de integración de la norma procesal, principio que “concede al juez la posibilidad de cubrir los vacíos o defectos en la norma procesal, es decir, las lagunas o contradicciones sobre la base de ciertos recursos metodológicos y a un orden establecido entre estos”, dotando de esta manera al juez de medios lógico-jurídicos que coadyuven a la solución del conflicto de intereses. (Monroy Gálvez, 1996, p.96). Estos medios a los cuales se hace referencia vienen a estar dados por las fuentes del derecho, entendidas estas como “lo que da origen” a las normas jurídicas, señalándose expresamente tres: los principios generales del derecho, la doctrina y la jurisprudencia.

d) “Artículo IV.- Principios de iniciativa de parte y de conducta procesal: *El proceso se promueve sólo a iniciativa de parte, la que invocará interés y legitimidad para obrar. No requieren invocarlos el Ministerio Público, el procurador oficioso ni quien defiende intereses difusos.*

Las partes, sus representantes, sus Abogados y, en general, todos los partícipes en el proceso, adecúan su conducta a los deberes de veracidad, probidad, lealtad y buena fe.

El Juez tiene el deber de impedir y sancionar cualquier conducta ilícita o dilatoria.”

Couture (1958) nos dice que “la primera de todas las concepciones sobre la naturaleza del proceso debe ser, pues, una concepción eminentemente privada: el derecho sirve al individuo, y tiende a satisfacer sus aspiraciones.”(p.146) Esta frase nos da pie para afirmar que el proceso civil es un proceso orientado a la defensa de derechos subjetivos privados, en ese sentido, si una persona siente que sus derechos han sido vulnerados por un tercero deberá hacer uso de su derecho de acción, materializándolo a través de una

demanda, en la cual deberá invocar y acreditar interés cierto y manifiesto y ser el titular del derecho en discusión, es decir, legitimidad para obrar.

Asimismo, se puede decir que “el principio de iniciativa de parte representa lo que en doctrina se conoce como condiciones de la acción, que a su vez constituye como aquellos presupuestos procesales indispensables para que el juzgador pueda pronunciarse válidamente sobre el fondo de la cuestión controvertida” (Rioja Bermúdez, 2014, p.59)

El segundo párrafo del artículo en desarrollo, recoge al principio de buena fe y lealtad procesal, también llamado principio de moralidad, entendido este “como el conjunto de reglas de conducta presididas por el imperativo ético que deben ajustar su comportamiento procesal todos los sujetos procesales: partes, procuradores, abogados, jueces, etc” (Rioja Bermúdez, 2014, p.61). Este principio impone la regulación de la conducta de las partes que intervienen en el proceso, debiendo estas acatarlas y ejercer sus derechos sin artimañas legales, recursos maliciosos o cualquier otra acción que atente contra el cauce regular del proceso, en otras palabras, deberán ejercer su derecho sin caer en la mala fe o temeridad procesal señalada en el artículo 112° del Código Procesal Civil.

A efectos de garantizar la buena fe y lealtad dentro del proceso, nuestro código procesal ha facultado al juez una serie de medidas disciplinarias, con la finalidad de mantener la conducta procesal de los justiciables, tal como es el caso de la multa señalada en el artículo 420° del Código Adjetivo.

e) “Artículo V.- Principios de inmediación, concentración, economía y celeridad procesales: *Las audiencias y la actuación de medios probatorios se realizan ante el Juez, siendo indelegables bajo sanción de nulidad. Se exceptúan las actuaciones procesales por comisión.*

El proceso se realiza procurando que su desarrollo ocurra en el menor número de actos procesales.

El Juez dirige el proceso tendiendo a una reducción de los actos procesales, sin afectar el carácter imperativo de las actuaciones que lo requieran.

La actividad procesal se realiza diligentemente y dentro de los plazos establecidos, debiendo el Juez, a través de los auxiliares bajo su dirección, tomar las medidas necesarias para lograr una pronta y eficaz solución del conflicto de intereses o incertidumbre jurídica.”

(i) Principio de inmediación: Eisner, citado por Monroy Gálvez (1996) nos dice que este principio procesal es aquel: “(...) en virtud del cual se procura asegurar que el juez o tribunal se halle en permanente e íntima vinculación personal con los sujetos y elementos que intervienen en el proceso, recibiendo directamente las alegaciones de las partes y las

aportaciones probatorias, a fin de que pueda conocer en toda su significación el material de la causa, desde el principio de ella, quien, a su término, ha de pronunciar la sentencia que la defina." (p.89). Es pues este principio uno de los más importantes dentro del sistema publicístico, pues busca que el juez tenga una real visión del conflicto de intereses puesto de conocimiento.

(ii) Principio de concentración: "El principio de concentración es una consecuencia lógica del principio de inmediación y también está a su servicio. Aquel principio tiende a que el proceso se desarrolle en el menor tiempo posible y con la menor cantidad de actos procesales." (Obando Blanco, 2016), en otras palabras, este principio "Apunta a la reunión de toda la actividad procesal en la menor cantidad de actos y a evitar la dispersión de esta actividad. El proceso sumarísimo constituye una clara aplicación de este principio en el cual se concentran las diversas audiencias del proceso en una sola (audiencia única)" (Rioja Bermúdez, 2014, p.66).

(iii) Principio de economía: Tal como menciona la doctrina procesal, este principio es mucho más trascendente de los que se considera, pues se extiende a diferentes instituciones del proceso –*abandono* y *preclusión*- a fin de hacerlo efectivo. Devis Echandía, citado por Monroy Galvéz (1996), al comentar este principio refiere que:

El concepto economía, tomado en su acepción de ahorro, está referido a su vez a tres áreas distintas: ahorro de tiempo, gasto y esfuerzo. Intentemos una explicación separada de cada una de estas.

El tiempo cumple un rol esencial y envolvente en el proceso. Casi no es posible encontrar algún proceso en donde, adicionalmente al conflicto que tienen las partes, no exista otro referido a la urgencia que una de ellas tiene de acabar pronto el proceso, necesidad que es inversamente proporcional a la misma urgencia de la otra, pero de prolongado. El cumplimiento de los actos con prudencia, es decir, ni tan lento que parezca inmovilidad ni tan expeditivo que se renuncie al cumplimiento de formalidades indispensables, es la expresión adecuada de este principio. Esta es la economía de tiempo.

La economía de gasto es la necesidad de que los costos del proceso no impidan que las partes hagan efectivos todos sus derechos al interior de este. Lo expresado no obsta para reconocer que un Estado pobre y con una fuerte dependencia externa -el caso de los países latinoamericanos, por ejemplo-, no puede darse el lujo de tener una administración de justicia absolutamente gratuita. Sin embargo, la economía procesal en este rubro debe tender a evitar que las desigualdades económicas que presenta nuestra sociedad, sean lo suficientemente determinantes como para que quien se

encuentre en una condición inferior deba soportar las consecuencias procesales por dicho estado.

La economía de esfuerzo está referida a la posibilidad de concretar los fines del proceso evitando la realización de actos que, aun estando regulados, tienen la calidad de innecesarios para tal objetivo. (p.92)

(iv) Principio de celeridad: Tal como lo establece el último párrafo del artículo en comentario, el proceso civil debe resolverse en los plazos previstos en el código procesal, para lo cual el juez, y los auxiliares bajo su dirección, deberán tomar las medidas necesarias para lograr una pronta solución al conflicto de intereses. En ese sentido este principio procesal “persigue la obtención de una justicia oportuna, sin dilaciones, lo cual se puede conseguir durante la secuela del proceso” eliminando prácticas dilatorias. Asimismo, busca eliminar las trabas en los procesos judiciales y se corresponde con la concentración del mismo, buscando que el proceso sea ágil, rápido y formalista, (...) pero principalmente debe lograr que la decisión del juez sea efectiva.” (Rioja Bermúdez, 2014, p.69).

f) “Artículo VI.- Principio de socialización del proceso: *El Juez debe evitar que la desigualdad entre las personas por razones de sexo, raza, religión, idioma o condición social, política o económica, afecte el desarrollo o resultado del proceso.”*

El principio de socialización del proceso es una manifestación del derecho a la igualdad, que en el ámbito procesal pasa de la igualdad ante la ley a la igualdad de las partes en el proceso, el cual “no solo conduce al juez -director del proceso- por el sendero que hace más asequible la oportunidad de expedir una decisión justa, sino que lo faculta para impedir que la desigualdad en que las partes concurren al proceso sea un factor determinante para que los actos procesales o la decisión final tengan una orientación que repugne al valor justicia.” (Monroy Gálvez, 1996, p.95).

Entonces, el principio de socialización procesal “impide que pueda afectarse un derecho subjetivo que garantiza el trato igual de los iguales y el desigual de los desiguales. En este sentido evita que pueda existir algún tipo de discriminación, sea por razones de sexo, raza, religión, idioma, o condición social, política o económica.” (Rioja Bermúdez, 2014, p.72).

g) “Artículo VII.- Juez y derecho: *El Juez debe aplicar el derecho que corresponda al proceso, aunque no haya sido invocado por las partes o lo haya sido erróneamente. Sin embargo, no puede ir más allá del petitorio ni fundar su decisión en hechos diversos de los que han sido alegados por las partes.”*

Al leer el texto del artículo citado lo primero que se nos viene a la mente es el aforismo “*iura novit curia*” o “*dame los hechos que te daré el derecho*”, que presupone el conocimiento del derecho objetivo e incluso el subjetivo por parte del juez que resolverá el conflicto. Así pues, en caso una de las partes invoque erróneamente una norma, el juez deberá aplicar la que corresponda para lo cual deberá atender a la situación concreta puesta de conocimiento.

Incorporado este aforismo en nuestra normatividad adjetiva corresponde al juez aplicarlo; sin embargo ¿cuál es la oportunidad para hacerlo?, al respecto se ha dicho que siendo el aforismo una herramienta otorgada al juez para lograr un servicio de justicia más eficaz, “deberá aplicarlo a lo largo del proceso y no únicamente al pronunciar sentencia” (Taípe Chávez, 2016, p.92). En este sentido podemos ubicar tres situaciones claras en las cuales tiene oportunidad este aforismo.

El primero será la calificación de la demanda, en ella el juez deberá verificar la concurrencia de los presupuestos procesales de forma y fondo, así como la invocación de las normas sustantivas y adjetivas que sustenten sus pretensiones, a fin de “determinar si existe error en la alegación del derecho o si existe impresión en el petitorio, declarando, de ser el caso, la inasimilabilidad de la demanda, sin perjuicio de que sea el juez quien en definitiva precise cual es la norma concreta aplicable al caso.” (Taípe Chávez, 2016, p.92)

La segunda oportunidad para aplicar el aforismo será en el saneamiento procesal, pues en esta etapa del proceso el juez verifica la configuración correcta de la relación jurídica procesal, para lo cual analiza la concurrencia de los requisitos mínimos que le permitirán emitir una sentencia de mérito, pudiendo advertir alegaciones erróneas que deberá corregir.

La tercera oportunidad será al momento de emitir la sentencia, pues en esta etapa se analizará los hechos materia de controversia a fin de subsumirlos en las normas jurídicas pertinentes, pudiendo advertirse errores y corregirlos, claro está “siempre y cuando al aplicar la norma correcta no se afecte el objeto de la pretensión demandada, debiendo, además, verificar si los hechos de los que emanan el derecho correcto han sido materia de debate y de prueba.” (Taípe Chávez, 2016, p.93)

h) “Artículo VIII.- Principio de gratuidad en el acceso a la justicia: El acceso al servicio de justicia es gratuito, sin perjuicio del pago de costos, costas y multas establecidas en este Código y disposiciones administrativas del Poder Judicial.”

El principio de gratuidad “consiste en facilitar a todas las personas el acceso a los tribunales en procura de la satisfacción de sus propias pretensiones, sin que las condiciones personales de índole económica puedan coartar tal derecho consagrado en la

Constitución Política (...)” (Rioja Bermúdez, 2014, p.74); sin embargo, tal como se menciona solo se facilita el acceso, pues se sabe que el servicio de justicia en nuestro país no es gratuito, y aquel que quiera servirse de él necesariamente deberá afrontar los gastos que este demande.

Así pues Hurtado Reyes (2016) nos dice que “El litigio en el Perú tiene un costo; la justicia aunque diga lo contrario, no es gratuita, pues siempre hay un gasto que asumir, por más pequeño que este sea (...)”, no siendo posible, (...) salvo exención establecida en la ley, que se admita una demanda sin el pago de las tasas judiciales, esta posibilidad es casi imposible en el ámbito judicial, porque lo primero que se controla (...) es que se haya pagado oportunamente este concepto y por el monto correspondiente.” (p.96)

- i) “Artículo IX.- Principios de vinculación y de formalidad: Las normas procesales contenidas en este Código son de carácter imperativo, salvo regulación permisiva en contrario.**

Las formalidades previstas en este Código son imperativas. Sin embargo, el Juez adecuará su exigencia al logro de los fines del proceso. Cuando no se señale una formalidad específica para la realización de un acto procesal, éste se reputará válido cualquiera sea la empleada.”

Monroy Gálvez (1996), al momento de comentar el principio de vinculación y elasticidad sostiene que este “enseña que las normas procesales -atendiendo precisamente a su naturaleza de derecho público- usualmente tienen carácter imperativo, salvo que las mismas normas prescriban que algunas de ellas no tienen tal calidad. Es decir, son de derecho público, pero no necesariamente de orden público, regularmente obligan, salvo que ellas mismas planteen su naturaleza facultativa.” (p.96). En este sentido, serán normas procesales de carácter imperativo “aquellas que se aplican de modo absoluto, al no encontrarse su aplicabilidad librada a la voluntad del juez o de las partes. Vale decir, que las normas procesales imperativas se imponen a la voluntad de los sujetos del proceso, quienes forzosamente deben observarlas a lo largo de todo el procedimiento” (Ramírez Figueroa, 2016, p.108)

Ahora bien, el principio de elasticidad, recogido en nuestro código procesal como principio de formalidad, “está referido al cumplimiento de las formalidades previstas en el ordenamiento procesal. Estando a lo expresado a propósito del principio de vinculación, se considera que las formalidades procesales son de obligatorio cumplimiento. Sin embargo, dentro de un sistema publicístico, el juez -director del proceso- está facultado, por el principio en estudio, a adecuar la exigencia de cumplir con las formalidades a los fines del proceso: la solución del conflicto de intereses o la eliminación de la incertidumbre con relevancia jurídica y, en consecuencia, a la paz social en justicia.” (Monroy Gálvez, 1996, p.97). Así pues, “la exigencia de cumplir con las formalidades que se señalan en la norma procesal civil solo se justifica si con ello se logra la mejor

protección de los derechos fundamentales, caso contrario las formalidades deben adecuarse con el objetivo de que los fines del proceso se concreten de manera debida, garantizando así un debido proceso.” (Rioja Bermúdez, 2014, p.79)

j) “Artículo X.- Principio de doble instancia: El proceso tiene dos instancias, salvo disposición legal distinta.”

El inciso 6) del artículo 139° de la Constitución constituye el correlato constitucional de este artículo, pues en él se establece como principio y derecho de la función jurisdiccional la pluralidad de instancia, que supone la posibilidad de que distintos jueces puedan conocer un asunto sucesivamente. Así pues, tal como lo señala Ricci, citado por Eugenia Ariano (2016) la pluralidad de instancias, “es un modelo histórico cuya esencia está en la posibilidad de que un asunto sea sucesivamente conocido por diversos jueces, tantos como la organización judicial (por lo general jerarquizada) lo permita, hasta ascender al órgano vértice, cuya decisión prevalece sobre las anteriores, sustituyéndola” (p.115)

El Tribunal Constitucional se ha pronunciado en reiterada jurisprudencia sobre este principio, señalando que “La recurribilidad de las sentencias (o pluralidad de instancias) es un derecho reconocido en el inciso 6) del artículo 139° de la Constitución, y tiene por objeto garantizar que las personas, naturales o jurídicas, que participen en un proceso judicial tengan la oportunidad de que lo resuelto por un órgano jurisdiccional sea revisado por un órgano superior de la misma naturaleza, siempre que se haya hecho uso de los medios impugnatorios pertinentes, formulados dentro del plazo legal.”²¹ En este sentido, el Tribunal Constitucional “considera que el contenido esencial del derecho a la pluralidad de instancia, comprende el derecho a recurrir la sentencia emitida (...), entendida como la resolución judicial que, por vía heterocompositiva, resuelve el fondo del litigio planteado, así como toda resolución judicial que, sin pronunciamiento sobre el fondo del asunto, tiene vocación de poner fin al proceso.” (Rioja Bermúdez, 2014, p.82)

b.6.2) Título preliminar y principios procesales de los procesos constitucionales.

El Código Procesal Constitucional – Ley N° 28237- establece en su Título Preliminar del artículo I al IX, los cuales pasaremos a desarrollar, no sin antes mencionar que en ellos se establecen principios de carácter procesal que en su mayoría son compartidos por el Código Procesal Civil, tales como el principio de dirección, gratuidad, economía, intermediación, socialización, integración (Artículo III y IX T.P.) y el principio *iura novit curia* (Artículo VIII T.P.) que es reproducido en los mismos términos que en el Código Procesal

²¹ Fundamento 51 de la sentencia del Tribunal Constitucional emitida en el expediente N° 0607-2009-PA/TC.

Civil. Dicho esto, consideramos que no se justificaría un desarrollo independiente de los principios mencionados, pues estos ya han sido desarrollados en el punto *b.6.1*, debiendo remitirnos a la parte pertinente.

- a) “Artículo I.- Alcances:** *El presente Código regula los procesos constitucionales de hábeas corpus, amparo, hábeas data, cumplimiento, inconstitucionalidad, acción popular y los conflictos de competencia, previstos en los artículos 200 y 202 inciso 3) de la Constitución.”*

Tal como lo hemos señalado anteriormente, el reconocimiento de un derecho trae consigo la tutela del mismo, para lo cual el Estado debe proveer instrumentos eficaces destinados a garantizarlos. Es así, que el Código Procesal Constitucional viene a ser el instrumento mediante el cual se pretende la vigencia de los derechos constitucionales reconocidos en nuestra carta magna. Siguiendo la misma idea se ha dicho que “los conceptos de constitución y proceso están íntimamente ligados; de tal modo que, mediante la tutela de los derechos fundamentales y la garantía de la supremacía constitucional, el primero condiciona el desarrollo del segundo; y este permite la concreción del primer en situaciones particulares, a través de los diferentes procesos constitucionales” (Landa Arroyo, 2015, p.20)

Ahora bien, remitiéndonos al texto expreso del artículo en comentario, Castillo Córdova (2006) nos dice que “El Código Procesal Constitucional empieza definiendo cuál será su alcance, es decir, que ámbito jurídico o que figuras jurídicas son las que está destinado a regular.”(p.25), siendo estas las contenidas en el Título V de la Constitución, denominado “de garantías constitucionales, encontrado en el artículo 200° a la acción de hábeas corpus, acción de amparo, acción de hábeas data, acción de inconstitucionalidad, acción popular, y acción de cumplimiento. Asimismo el inciso 3) del artículo 202 de la Constitución faculta al Tribunal Constitucional a conocer los conflictos de competencia o, o de atribuciones asignadas por la Constitución, conforme a ley.

De lo comentado hasta ahora podemos advertir que el Código Procesal Constitucional introduce un cambio en la nomenclatura, dejando de lado el término “acción” y sustituyéndola por “proceso”; este cambio ha significado para algunos juristas una modernización de la nomenclatura clásica; sin embargo otros consideran “que el cambio de denominación por el de procesos constitucionales –más allá de la discusión doctrinaria acerca de la certeza u error en el empleo de una u otra- genera incertidumbre en la comunidad jurídica; lo que bien pudo evitarse respetando la redacción establecida por el legislador constituyente” (García Toma, 2009, p.29)

- b) “Artículo II.- Fines de los Procesos Constitucionales:** *Son fines esenciales de los procesos constitucionales garantizar la primacía de la Constitución y la vigencia efectiva de los derechos constitucionales.”*

Al desarrollar los fines del proceso se dijo que el fin más general será el de poner fin a la incertidumbre jurídica; decimos fin más general porque según el tipo de proceso los fines cambiarán, estableciéndose fines esenciales, como en el supuesto en comentario. Así pues:

“los procesos constitucionales tienen por finalidad asegurar que la posición jurídica de la Constitución como norma jurídica fundamental, se verifique plenamente en la realidad. Por eso empieza el artículo que se comenta ahora estableciendo que un fin esencial de los procesos constitucionales es garantizar la primacía de la Constitución en el seno del entero ordenamiento jurídico. En ese sentido, la segunda de las mencionadas finalidades se presenta como una concreción de la primera, en la medida que garantiza la plena vigencia de los derechos fundamentales significará asegurar la primacía –sobre las normas legales, infra legales y de toda actuación de cualquier ente público o privado- de las normas de la Constitución, en este caso, de las normas que recogen los derechos constitucionales. (Castillo Córdova, 2006, p.28)

Los fines esenciales establecidos en el artículo II del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional son plenamente identificables en el texto constitucional, veamos:

- El artículo 1° de nuestra constitución expresa que “La defensa de la persona humana y el respeto de su dignidad son el fin supremo de la sociedad y del Estado.”
- El artículo 38° señala que “Todos los peruanos tienen el deber de honrar al Perú y de proteger los intereses nacionales, así como de respetar, cumplir y defender la Constitución y el ordenamiento jurídico de la Nación.”
- El artículo 44° expresa que “Son deberes primordiales del Estado: defender la soberanía nacional; garantizar la plena vigencia de los derechos humanos; proteger a la población de las amenazas contra su seguridad; y promover el bienestar general que se fundamenta en la justicia y en el desarrollo integral y equilibrado de la Nación.”
- Y finalmente el artículo 51° expresa que “La Constitución prevalece sobre toda norma legal; la ley, sobre las normas de inferior jerarquía, y así sucesivamente. La publicidad es esencial para la vigencia de toda norma del Estado.”

Ahora bien, se hace necesario mencionar que cuando el dispositivo legal expresa que “*garantiza la vigencia efectiva de los derechos constitucionales*”, se refiere tanto a los derechos expresamente señalado en la Constitución –derechos constitucionales explícitos- como aquellos que no han sido recogidos expresamente –derechos constitucionales implícitos-, pues el artículo 3° de la Constitución establece que “La enumeración de los derechos establecidos en este capítulo no excluye los demás que la Constitución garantiza, ni otros de naturaleza análoga o que se fundan en la dignidad del hombre, o en los principios de

soberanía del pueblo, del Estado democrático de derecho y de la forma republicana de gobierno”; generándose de esta manera que la lista de derechos recogida en el artículo 2° de la Constitución sea un alista abierta y además “que en el ordenamiento constitucional peruano no se pueda hablar de un número cierto e invariable de derechos constitucionales” (Castillo Córdova, 2006, p.37)

- c) **“Artículo III.- Principios Procesales:** *Los procesos constitucionales se desarrollan con arreglo a los principios de dirección judicial del proceso, gratuidad en la actuación del demandante, economía, inmediación y socialización procesales.*

El Juez y el Tribunal Constitucional tienen el deber de impulsar de oficio los procesos, salvo en los casos expresamente señalados en el presente Código.

Asimismo, el Juez y el Tribunal Constitucional deben adecuar la exigencia de las formalidades previstas en este Código al logro de los fines de los procesos constitucionales.

Cuando en un proceso constitucional se presente una duda razonable respecto de si el proceso debe declararse concluido, el Juez y el Tribunal Constitucional declararán su continuación.

La gratuidad prevista en este artículo no obsta el cumplimiento de la resolución judicial firme que disponga la condena en costas y costos conforme a lo previsto por el presente Código”

Como ya lo hemos señalado, la mayoría de los principios establecidos en el dispositivo legal citado son compartidos por el Código Procesal Civil, los mismos que fueron comentados previamente, por lo cual nos remitimos a lo dicho en el punto b.6.1; no obstante se hace necesario comentar el cuarto párrafo del presente artículo debido a que se establece en el al “*principio pro actione*”.

Este principio consiste “en la facultad que tiene el juez de decidir a favor de la admisión de la demanda o de la continuación del proceso, en aquellos casos en los que tenga una duda razonable respecto de si se está ante un caso de improcedencia de la demanda o de conclusión del proceso. Es necesario (...) que exista la certeza de que el proceso constitucional no va más para recién poder declarar su conclusión. La menor sospecha de que se debe continuar, obliga al juzgador a proseguir el proceso.” (Castillo Córdova, 2006, p.37)

El Tribunal Constitucional ha señalado que el principio *pro actione*, “se impone a los juzgadores la exigencia de interpretar los requisitos y presupuestos procesales en el sentido más favorable a la plena efectividad del derecho a obtener una resolución válida sobre el fondo, con lo cual, ante la duda, la decisión debe dirigirse por la continuación del proceso y no por su extinción.”²². En ese sentido, los jueces deberán interpretar los presupuestos procesales de manera favorable al accionante, de tal forma que se garantice el derecho de acceso a la tutela jurisdiccional efectiva.

²² Fundamento 3 de la sentencia del Tribunal Constitucional emitida en el expediente N° 2302-2003-PA/TC.

d) “Artículo IV.- Órganos Competentes: *Los procesos constitucionales son de conocimiento del Poder Judicial y del Tribunal Constitucional, de conformidad con lo dispuesto en la Constitución, en sus respectivas leyes orgánicas y en el presente Código.”*

Rocco, citado por Rioja Bermúdez (2014), nos dice que la competencia “es aquella parte de la jurisdicción que corresponde en concreto a cada órgano jurisdiccional singular, según criterios a través de los cuales las normas procesales distribuyen jurisdicción entre los distintos órganos ordinarios de ella” (p.95). Por su parte Couture (1958) sostiene que “La competencia es una medida de jurisdicción. Todos los jueces tienen jurisdicción; pero no todos tienen competencia para conocer en un determinado asunto. Un juez competente es, al mismo tiempo, juez con jurisdicción; pero un juez incompetente es un juez con jurisdicción y sin competencia. La competencia es el fragmento de jurisdicción atribuido a un juez.” (p.29). En términos más simples diremos que la competencia es la aptitud que tiene un juez para avocarse al conocimiento de determinado proceso, así pues la competencia siempre viene determinada por ley, tal vemos en el artículo citado.

El artículo en comentario otorga competencia para conocer los procesos constitucionales al Poder Judicial y al Tribunal Constitucional, ello debido a que “la Constitución establece un modelo de jurisdicción constitucional híbrido, en razón de que los procesos constitucionales están a cargo exclusivamente o mancomunadamente según sea el caso, a cargo de dos órganos autónomos: el Poder Judicial o el Tribunal Constitucional” (García Toma, 2009, p.56) Así pues, “Con excepción del proceso de inconstitucionalidad y del competencial que (...) se interponen directamente ante el Tribunal Constitucional, y con excepción también del proceso de acción popular que se tramita exclusivamente ante el Poder Judicial, los restantes procesos constitucionales regulados por este Código Procesal Constitucional (hábeas corpus, amparo, hábeas data, y acción de cumplimiento), se inician en el órgano judicial y terminan –con un pronunciamiento de instancia ultima- en el Tribunal Constitucional.” (Castillo Córdova, 2006, p.70)

e) “Artículo V.- Interpretación de los Derechos Constitucionales: *El contenido y alcances de los derechos constitucionales protegidos por los procesos regulados en el presente Código deben interpretarse de conformidad con la Declaración Universal de Derechos Humanos, los tratados sobre derechos humanos, así como de las decisiones adoptadas por los tribunales internacionales sobre derechos humanos constituidos según tratados de los que el Perú es parte.”*

El correlato constitucional de este artículo lo encontramos tanto en el artículo 55° de la Constitución que establece que “los tratados celebrados por el Estado y en vigor forman parte del derecho nacional”, como en la Cuarta Disposición Final y Transitoria de la Constitución, la cual prescribe que “Las normas relativas a los derechos y a las libertades que la Constitución reconoce se interpretan de conformidad con la Declaración Universal de Derechos Humanos y con los tratados y acuerdos internacionales sobre las mismas materias ratificados por el Perú.”

Al respecto el Tribunal Constitucional ha señalado que “en materia de derechos fundamentales, las normas que los reconocen, regulan o limitan deben interpretarse de conformidad con los tratados sobre derechos humanos. Aquel criterio de interpretación de los derechos no solo es una exigencia que se deriva directamente de la IV Disposición Final y Transitoria de la Constitución, sino también del hecho de que los tratados, una vez ratificados por el Estado peruano, forman parte del derecho nacional.”²³

No obstante, el dispositivo legal bajo comentario no solo exige que el contenido y alcance de los derechos constitucionales se interprete a la luz de los tratados internacionales, sino que además el juzgador deberá tener en cuenta las decisiones adoptadas por tribunales internacionales, por lo tanto, nos dice Castillo Córdova (2006), “la obligación del interprete constitucional es la de acudir no solo a la norma internacional sobre Derechos Humanos, sino también a los criterios jurisprudenciales que se hayan formulado en las instancias internacionales con jurisdicción sobre el Estado peruano.”(p.78)

f) “Artículo VI.- Control Difuso e Interpretación Constitucional: *Cuando exista incompatibilidad entre una norma constitucional y otra de inferior jerarquía, el Juez debe preferir la primera, siempre que ello sea relevante para resolver la controversia y no sea posible obtener una interpretación conforme a la Constitución.*

Los Jueces no pueden dejar de aplicar una norma cuya constitucionalidad haya sido confirmada en un proceso de inconstitucionalidad o en un proceso de acción popular.

Los Jueces interpretan y aplican las leyes o toda norma con rango de ley y los reglamentos según los preceptos y principios constitucionales, conforme a la interpretación de los mismos que resulte de las resoluciones dictadas por el Tribunal Constitucional.”

El propio Código Procesal Constitucional expresa que la supremacía de la Constitución es uno de los fines esenciales de los procesos constitucionales, por lo cual no pueden existir normas de jerarquía inferior que vayan en contra de lo prescrito por la normatividad constitucional. En este sentido, el artículo en comentario viene a reafirmar lo ya señalado en el artículo II del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional, el cual establece el “principio de supremacía de la Constitución sobre las demás normas del ordenamiento jurídico, lo cual es posible debido a que la constitución es norma jurídica fundamental que se ha formulado según un principio de rigidez constitucional²⁴.” Y no viene a ser más que la manifestación del llamado control difuso de la constitucionalidad de las leyes que, para el caso peruano, viene recogido en el texto constitucional: “en todo proceso, de existir incompatibilidad entre la norma constitucional y una legal, los jueces prefieren la primera” (artículo 138 CP)” (Castillo Córdova, 2006, p.81)

²³ Fundamento 8 de la sentencia del Tribunal Constitucional emitida en el expediente N° 1230-2002-HC/TC.

²⁴ Sobre el principio de rigidez en las Constituciones. BRYCE James. Constituciones flexibles y constituciones rígidas, citado por Castillo Córdova.

Refiriéndose al control difuso de constitucionalidad, el Tribunal Constitucional ha manifestado que “constituye un poder-deber del Juez al que el artículo 138º de la Constitución habilita en cuanto mecanismo para preservar el principio de supremacía constitucional y, en general, el principio de jerarquía de las normas enunciado en el artículo 51º de nuestra norma fundamental. El control difuso es un acto complejo en la medida en que significa preferir la aplicación de una norma cuya validez, en principio, resulta beneficiada de la presunción de legitimidad de las normas del Estado.”²⁵

Asimismo, el supremo intérprete constitucional ha señalado que aplicar el control difuso no es tarea fácil, pues para que este sea válido se debe verificar en cada caso concreto, tres presupuestos a saber: **(i)** Que, en el proceso constitucional, el objeto de impugnación sea un acto que constituya la aplicación de una norma considerada inconstitucional, **(ii)** Que la norma a inaplicarse tenga una relación directa, principal e indisoluble con la resolución del caso, es decir, que ella sea relevante en la resolución de la controversia; y **(iii)** Que la norma a inaplicarse resulte evidentemente incompatible con la Constitución, aun luego de haberse interpretado de conformidad con esta.

El control difuso a *judicial review* tiene la característica de “ser incidental, es decir, requerir que exista un litigio concreto que este siendo conocido por el juez; el ser difuso y estar atribuido, por tanto a todos los jueces del órgano judicial, por contraposición al control concentrado atribuido exclusivamente al Tribunal Constitucional; y el que la declaración de inconstitucionalidad de la norma tenga efectos sólo para las parte intervinientes en el caso que resuelve el juez” (Castillo Córdova, 2006, p.81), disponiendo la inaplicación al caso concreto.

g) “Artículo VII.- Precedente: *Las sentencias del Tribunal Constitucional que adquieren la autoridad de cosa juzgada constituyen precedente vinculante cuando así lo exprese la sentencia, precisando el extremo de su efecto normativo. Cuando el Tribunal Constitucional resuelva apartándose del precedente, debe expresar los fundamentos de hecho y de derecho que sustentan la sentencia y las razones por las cuales se aparta del precedente.”*

Hablar de precedente implica “referirse a aquel conjunto de reglas, principios y parámetros que una autoridad establece en su pronunciamiento, los cuales le vinculan para la resolución de futuros casos idénticos o similares, y además pueden generar ese mismo efecto frente a otras entidades o ante aquellos que jerárquicamente se encuentran en relación de subordinación a dicha autoridad” (Espinosa-Saldaña Barrera, 2009, p.75)

Por su parte Montoy Gálvez nos dice que “Estamos ante la vigencia de la doctrina del precedente, cuando en un sistema jurídico se conforma un conjunto de reglas y principios – que reciben el nombre de *case law*- que son extraídos de las decisiones que toman los jueces en un contexto histórico determinado y los cuales vinculan –sea de manera persuasiva u

²⁵ Fundamento 16 de la sentencia del Tribunal Constitucional emitida en el expediente N° 1383-2001-AA/TC.

obligatoria- a otros jueces del mismo sistema en casos en donde se presente analogía con el caso ya resuelto.”(p.11)

No obstante no todas las resoluciones emitidas del Tribunal Constitucional constituirán precedente vinculante, pues para ello ocurra debe cumplirse dos requisitos: **(i)** “(...) debe tratarse de una resolución del Tribunal Constitucional que tenga pronunciamiento sobre el fondo, es decir, que la demanda constitucional no haya sido declarada improcedente por una simple cuestión formal (...)”, y **(ii)** “(...) deberá expresarlo la sentencia misma, ella deberá expresar que se está creando un precedente de obligatorio cumplimiento.”(Castillo Córdova, 2006, p.81)

Ahora bien, hemos señalado que el precedente constitucional vincula tanto al Tribunal Constitucional como a los demás órganos o entidades sometidos a jerarquía; sin embargo, el precedente no puede durar para siempre, más aun si tenemos en cuenta que son decisiones que se toman en un contexto histórico determinado, por lo cual el Tribunal Constitucional puede apartarse del precedente dejando de lado el criterio asumido, para lo cual deberá expresar las razones que justifican el cambio.

Habiendo desarrollado hasta el momento el Título Preliminar del Código Procesal Constitucional y con él los principios que rigen los procesos constitucionales, se hace necesario concluir haciendo referencia a la naturaleza de los procesos constitucionales. Es así que los procesos constitucionales son mecanismos de carácter urgente y especial, cuya esencia radica en garantizar la primacía de la Constitución en tanto norma suprema del Estado, y con ello la plena vigencia de los derechos fundamentales y los valores materiales del ordenamiento jurídico.

b.6.3) Principios procesales propios del proceso contencioso administrativo.

El proceso contencioso administrativo comparte los principios de integración, igualdad procesal y doble instancia, con el proceso civil y los procesos constitucionales, respectivamente. De igual forma establece en su artículo 11° la facultad del juez contencioso de aplicar el control difuso, situación semejante a lo que ocurre en el caso del artículo VI del título preliminar del Código Procesal Constitucional, asunto que será analizado más adelante al referirnos a las vías igualmente satisfactorias.

En este sentido, sobre los principios y artículos mencionados en el párrafo anterior nos remitimos a lo ya desarrollado previamente al tratar el Código Procesal Civil y el Código Procesal Constitucional, no obstante si debemos referirnos brevemente a dos principios que

son propios del proceso contencioso administrativo: el principio de favorecimiento del proceso y el principio de suplencia de oficio.

a) Principio de favorecimiento del proceso.

Este principio se encuentra consagrado en el artículo 2.3 de la Ley del Proceso Contencioso Administrativo, prescribiendo que “El Juez no podrá rechazar liminarmente la demanda en aquellos casos en los que por falta de precisión del marco legal exista incertidumbre respecto del agotamiento de la vía previa”, así pues, tal como sucede en el principio “*pro actione*” que rige los procesos constitucionales, este principio busca garantizar el derecho a la tutela jurisdiccional efectiva consagrada en el artículo 139° inciso 3° de la Constitución. Por ello, Priori Posada (2009) sostiene que el principio de favorecimiento del proceso “tiene en su base el reconocimiento del derecho a la tutela jurisdiccional efectiva, una de cuyas manifestaciones es el derecho al acceso a la jurisdicción. De esta forma, lo que se quiere es privilegiar el derecho constitucional al acceso a la jurisdicción antes que cualquier exigencia formal o cualquier otro tipo de barrera que impida o restrinja dicho acceso.”(p.109)

Entonces, este principio establece que siempre que exista duda respecto del agotamiento de la vía administrativa como requisito para la procedencia de la demanda, se debe optar por darle trámite, especialmente cuando la incertidumbre se presente como consecuencia de la falta de precisión del marco legal. No obstante, ello no impide que el juzgador verifique la concurrencia de los requisitos procesales, pues este criterio interpretativo únicamente tendrá lugar cuando al momento de admitir la demanda surja la duda respecto del agotamiento o no de la vía administrativa. En el caso exista certeza de no haberse agotado la vía administrativa, el juez deberá rechazar la demanda.

b) Principio de suplencia de oficio.

Sobre este principio, citamos lo desarrollado por Priori Posada de manera textual:

“El principio de la suplencia de oficio permite que el Juez, pueda, de oficio, corregir, en la medida que esté a su alcance, cualquier defecto procesal que advierta en el proceso, sin tener que esperar que lo haga la parte. Dicho principio tiene dos fundamentos: el primero es la concepción del Juez como director del proceso, y el segundo el derecho a la tutela jurisdiccional efectiva. De esta forma, con la finalidad de evitar que el proceso concluya o se dilate por una deficiencia formal, se establece como deber del Juez que supla cualquier deficiencia en la que puedan haber incurrido las partes, con lo cual el Juez debe asumir un rol mucho más activo dentro del proceso, y en particular, un compromiso para velar que el proceso cumpla con su finalidad procurando que este no se vea entorpecido por cualquier deficiencia de tipo formal” (p.114)

De la cita realizada, queda claro que este principio busca que el juez supla cualquier deficiencia de forma, entendida esta como “(...) aquellos aspectos señalados incorrectamente pero que no guardan relación con la pretensión o los hechos; como por ejemplo, casos que el administrado, señale que la vía idónea es la urgente cuando le corresponde un procedimiento especial o viceversa o en caso que pida la nulidad de un acto administrativo cuando lo correcto es una acción de cumplimiento contencioso administrativo (...)” (Monzón Valencia, 2011, p.57), más no podrá asumir los deberes procesales propias de las partes.

Dicho esto, corresponde determinar la naturaleza del proceso contencioso administrativo, para lo cual debemos remitirnos al artículo pertinente de la Ley que regula el proceso en comentario. El artículo 1° de la LPCA, establece que:

“La acción contencioso administrativa prevista en el Artículo 148° de la Constitución Política tiene por finalidad el control jurídico por el Poder Judicial de las actuaciones de la administración pública sujetas al derecho administrativo y la efectiva tutela de los derechos e intereses de los administrados.”

Cuando el dispositivo legal hace alusión a control jurídico se refiere “a la intervención del Poder Judicial sobre las actuaciones de la Administración Pública, es decir, al control que hará el Juez Contencioso Administrativo sobre el Acto Administrativo demandado, lo cual incluye control de legalidad y de constitucionalidad” (Monzón Valencia, 2011, p.36); no obstante el proceso contencioso administrativo no se limita al control jurídico de las actuaciones administrativas, sino también a tutelar los derechos e intereses de los administrados, alcanzando especial relevancia los derechos fundamentales al establecer la Constitución de 1993 un Estado Constitucional de Derecho. En ese sentido, el administrado podrá solicitar la protección de sus derechos dirigiendo contra la Administración Pública una pretensión concreta “solicitando una tutela a la situación jurídica subjetiva que alega que le ha sido vulnerada o le está siendo amenazada.” (Priori Posada, 2009, p.81), lo cual constituye una manifestación del proceso contencioso administrativo de “plena jurisdicción” o “subjetivo”.

b.7) Los mecanismos procesales para cuestionar la vulneración del principio de no confiscatoriedad y las reglas procesales que los convierten en inidóneos.

Ahora bien, establecidas las bases que fundamentan la creación de tributos extrafiscales, debemos referirnos a los mecanismos procesales que podrían interponer los particulares que eventualmente resulten afectados con la imposición de estos tributos; para lo cual partimos de la cita hecha en el párrafo precedente, pues Landa Arroyo nos manifiesta que la creación de tributos extrafiscales encuentra límites, los cuales emanan del artículo 74° de la Constitución. Dentro de estos límites a los cuales se hace referencia se encuentra el

principio de no confiscatoriedad, que se traduce en el respeto a la propiedad privada de los particulares por parte del estado, “no utilizando a los tributos como una forma disfrazada para despojar a los sujetos de lo que es suyo” (Sevillano Chavez, 2014, p.111), sin embargo este principio constitucional tributario en algunos casos ha sido inobservado por las entidades estatales con facultades legislativas, al momento de establecer tributos extrafiscales, incorporándose tributos confiscatorios y contrarios a la Constitución.

Esta situación ha motivado que los particulares, cuyos derechos han considerado vulnerados, hagan uso de su derecho de petición – en sede administrativa- y de acción –en sede judicial, impugnando la imposición del tributo extrafiscal confiscatorio mediante, procesos de amparo, procesos de acciones de inconstitucionalidad²⁶ y procesos contenciosos administrativos, destinados a garantizar el cumplimiento del principio de no confiscatoriedad y con ello la tutela de sus derechos; sin embargo en muchos casos el resultado ha sido desfavorable, debido a que las reglas procesales que rigen los diferentes procesos han sido óbice para obtener una sentencia de mérito o poder probar la pretensión, veamos:

b.7.1) Proceso de Amparo.

Tratándose del proceso de amparo encontramos el primer obstáculo en el artículo 37° del Código Procesal Constitucional pues en él se enumeran los derechos protegidos a través de este proceso, y dentro de los cuales no se encuentra el principio de no confiscatoriedad, lo cual resultaría lógico para muchos, pues el amparo protege derechos constitucionales y no principios constitucionales o jurídicos; sin embargo el inciso 25) del dispositivo legal en referencia permite inferir que este proceso prevé una protección genérica de los derechos y principios reconocidos constitucionalmente, y no se limite a un determinado número de derechos.

Lo mencionado en el párrafo precedente encuentra su fundamento en la jurisprudencia constitucional, pues en efecto existen principios constitucionales que han recibido protección a través del proceso de amparo; no obstante tratándose específicamente del principio de no confiscatoriedad la realidad es distinta, pues no existe antecedente alguno en donde se haya dado protección mediante este proceso constitucional, por lo cual algunos autores señalan que el proceso de “amparo no puede ser considerado en abstracto como un

²⁶Procesos constitucionales que han sido tramitados a través de los siguientes expedientes:

Expediente N° 009-2001-AI/TC.

Expediente N° 2727-2002-AA/TC.

Expediente N° 033-2004-AI/TC.

Expediente N° 03769-2010-PA/TC

Expediente N° 6626-2006-PA/TC.

Expediente N.° 0004-2004-AI/TC, N.° 0011-2004-AI/TC, N.° 0012-2004-AI/TC, N.° 0013-2004-AI/TC, N.° 0014-2004-AI/TC, N.° 0015-2004-AI/TC, N.° 0016-2004-AI/TC y N.° 0027-2004-AI/TC (Acumulados).

Expediente N° 2302-2003-AA/TC.

Expediente N° 4227-2005-PA/TC.

Expediente N° 00017-2010-PI/TC.

mecanismo de defensa contra la violación de principios constitucionales tributarios en el ejercicio de la potestad tributaria” (Sevillano Chávez, 2014, p.122).

El segundo obstáculo de este proceso lo constituye el hecho de que nuestra legislación establece la procedencia del amparo en contra de normas autoaplicativas que viola o amenaza derechos fundamentales; sin embargo debe evaluarse la situación particular y no la norma en abstracto, pues el amparo no es un mecanismo para cuestionar la creación de tributos, además debemos tener en cuenta que no todas las normas con rango legal que establecen tributos son autoaplicativas, pues algunas requieren de un acto posterior, tales como la aprobación de reglamentos, con lo cual se desvanece la posibilidad de poder recurrir a un proceso de amparo. El tercer obstáculo está dado por el artículo 9° del Código Procesal Constitucional, el cual establece que “En los procesos constitucionales no existe etapa probatoria. Sólo son procedentes los medios probatorios que no requieren actuación, lo que no impide la realización de las actuaciones probatorias que el Juez considere indispensables, sin afectar la duración del proceso”. El dispositivo glosado, limita la probanza de la pretensión, pues únicamente permite ofrecer prueba documental, lo cual a criterio del Tribunal Constitucional no es suficiente para probar la vulneración del principio de no confiscatoriedad, pues así lo ha establecido en reiterada jurisprudencia, al señalar lo siguiente:

21. Hemos venido señalando que para acreditar la confiscatoriedad en cada caso, es necesario acreditar la afectación real al patrimonio empresarial de la persona jurídica, como en el caso de autos. Y es que, no podría ser de otra manera cuando se alega afectación exorbitante a la propiedad privada.

En efecto, a fojas 78, la empresa demandante anexa como medio probatorio para demostrar la confiscatoriedad en su caso, “un estado de ganancias y pérdidas comparativo” elaborado por la propia empresa, bajo la responsabilidad del contador Marco Quintana, quien firma y da valor al documento.

(...)

23. A nuestro juicio, el referido documento no puede ser admitido de ninguna manera como prueba fehaciente para acreditar la situación económica de la empresa y, por consiguiente, para demostrar la confiscatoriedad de tributos; en primer lugar, porque no pueden admitirse como medios probatorios válidos aquellos que representan autoliquidaciones del propio contribuyente, pues restan imparcialidad a lo declarado, en todo caso, están sujetos a revisión. Este es justamente el criterio bajo el cual, este Tribunal desestima como elementos probatorios válidos, las declaraciones juradas.

(...)

26. La razón expuesta, constituye una adicional, que a nuestro juicio afianza la necesidad de mayores pruebas en estos casos, lo cual, desde ya, resulta dificultoso para un proceso sumario como es el amparo, que carece de etapa probatoria.

27. En consecuencia, si bien es cierto que el Código Procesal Constitucional (artículo 9°) ha establecido la inexistencia, en los procesos constitucionales, de una etapa probatoria, también lo es que prevé la procedencia de medios probatorios que no requieren actuación y de los que el juez considere indispensables, pero siempre que ello no afecte la duración del proceso.²⁷

b.7.2) Proceso de Acción de Inconstitucionalidad.

En el caso del proceso de acción de inconstitucionalidad, este procede cuando se cuestiona en abstracto una norma, pretendiendo su expulsión del ordenamiento jurídico por ser contraria a la Constitución, sin embargo, en muchos casos este proceso no resulta ser el mecanismo idóneo para cuestionar la validez de las normas tributarias, al afectarse derechos en particular del contribuyente. Para reforzar lo argumentado debemos remitirnos al artículo 203° de la Constitución, el cual establece que los sujetos legitimados a interponer este proceso son: 1. El Presidente de la República, 2. El Fiscal de la Nación, 3. El Defensor del Pueblo, 4. El veinticinco por ciento del número legal de congresistas, 5. Cinco mil ciudadanos con firmas comprobadas por el Jurado Nacional de Elecciones. Si la norma es una ordenanza municipal, está facultado para impugnarla el uno por ciento de los ciudadanos del respectivo ámbito territorial, siempre que este porcentaje no exceda del número de firmas anteriormente señalado, 6. Los presidentes de Región con acuerdo del Consejo de Coordinación Regional, o los alcaldes provinciales con acuerdo de su Concejo, en materias de su competencia y, 7. Los colegios profesionales, en materias de su especialidad. Lo cual desde ya restringe la posibilidad de acudir a esta vía procesal.

b.7.3) Proceso Contencioso – Administrativo.

Finalmente, en el caso del proceso contencioso administrativo tenemos como primer obstáculo, el agotamiento de la vía administrativa, pues antes de recurrir al poder judicial impugnando la resolución que causa estado debemos transitar por las diferentes instancias que prevé el procedimiento contencioso tributario, nos referimos a la reclamación ante la Administración Tributaria y la apelación ante el Tribunal Fiscal, lo cual eventualmente podría causar un perjuicio al contribuyente, pues si bien los artículos 142° y 150° del Código

²⁷Fundamentos 21, 23, 26 y 27 de la sentencia del Tribunal Constitucional emitida en el expediente N° 2302-2003-AA/TC, también reproducidos en los fundamentos 24, 25 y 26 del expediente N.° 4227-2005-PA/TC.

Tributario establecen plazos ciertos en los cuales dichos recursos deben ser resueltos, “es sabido que los plazos no son cumplidos ni por la Administración Tributaria ni por el Tribunal Fiscal, seguramente debido a una importante carga procesal o por otros motivos comprensibles desde una perspectiva operativa. Lo cierto es que, por la razón más atendible que sea, no puede dejar de reconocerse un incumplimiento por parte del Estado de su obligación legal de brindar una respuesta oportuna (...) pues toda situación de pendencia indefinida perjudica al contribuyente” (Chirinos Sota, 2013, p.250)”

Sobre el particular el Tribunal Constitucional ha señalado que:

“(...) es evidente que se ha producido la vulneración que el recurrente señala para la obtención de una resolución fundada en la ley, en plazo razonable, **ya que la falta de pronunciamiento del Tribunal de Honor constituye trasgresión al derecho a la tutela procesal efectiva, puesto que toda persona tiene derecho a que un proceso, sea judicial o administrativo, dure un plazo razonable, o lo que es lo mismo que no sufra dilaciones indebidas**, conforme a lo que hemos manifestado en la presente sentencia.”²⁸
(Énfasis agregado)

En este sentido podemos afirmar que “(...) producida la demora por la Administración en resolver un procedimiento contencioso en cualquiera de sus dos etapas, se configura una clara vulneración del derecho a la tutela jurisdiccional efectiva, por lo que deberá ser el propio Estado el que deberá establecer los instrumentos y mecanismos de tutela de los administrados a fin de evitar cualquier consecuencia jurídica negativa en su esfera de interés (...) (Chirinos Sota, 2013, p.254).

Ante la vulneración manifiesta de los plazos y consecuentemente el derecho a la tutela jurisdiccional efectiva, nuestra legislación establece algunos instrumentos que buscan evitar las consecuencias jurídicas negativas en los derechos de los administrados. Dentro de estos instrumentos podemos encontrar al silencio administrativo negativo, la queja y la prescripción extintiva, no obstante, si bien pueden mitigar los efectos negativos en los derechos del contribuyente, no los elimina del todo, persistiendo el problema, veamos:

- Tratándose de la reclamación el artículo 144° del Código Tributario establece el silencio administrativo negativo como respuesta procesal ante la inactividad de la administración, facultándolo a interponer el respectivo recurso de apelación ante el superior jerárquico o el Tribunal Fiscal, según corresponda, considerando denegada su petición; sin embargo “a diferencia del procedimiento de reclamación, para la etapa de apelación no se ha previsto el silencio administrativo negativo; ello significa que el deudor tributario debe esperar ineludiblemente el pronunciamiento

²⁸ Fundamento 7 de la sentencia del Tribunal Constitucional emitida en el expediente N° 6390-2006-AA/TC

del Tribunal Fiscal” (Sarmiento Díaz, 2012, p.712), con lo cual el problema subsiste, ya no por la omisión y el letargo en resolver de la Administración Tributaria sino por el Tribunal Fiscal.

- El recurso de queja se encuentra establecido en el artículo 155° del Código Tributario y puede ser presentada cuando existan actuaciones o procedimientos que afecten directamente o infrinjan lo establecido en el Código Tributario. En este sentido, y ante la situación descrita en el párrafo anterior, rápidamente se pensaría en interponer una queja ante el Ministerio de Economía y Finanzas a fin de obtener una resolución fundada en derecho por parte del Tribunal Fiscal; sin embargo en “diversa jurisprudencia de la máxima instancia administrativa ha señalado que la queja no es la vía idónea para cuestionar la demora de la Administración Tributaria en pronunciarse sobre solicitudes y/o recursos (entre otras las RTFs 5968-1-2007 y 4584-4-2006)” (Chirinos Sota, 2013, p.259), con lo cual la vulneración a los derechos del contribuyente se mantiene.
- La prescripción extintiva es una institución jurídica que busca eliminar la incertidumbre jurídica, evitando todas aquellas situaciones de pendencia indefinida que puedan causar una afectación. En materia tributaria la prescripción extintiva “supone la extinción de la acción para determinar la deuda tributaria, para cobrarla o para sancionar al contribuyente, o en su caso, para solicitar compensaciones o devoluciones de pagos indebidos o en exceso. En cualquier caso, los procedimientos, incluido el contencioso tributario deben ser resueltos en un plazo razonable, para fijar con claridad y certeza la condición jurídica del contribuyente, máxime cuando se está discutiendo un aspecto sustancial de la deuda tributaria.” (Chirinos Sota, 2013, p.261).

Ahora bien, el artículo 46° del Código Tributario anteriormente establecía que “el plazo de prescripción se suspendía durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario o de la demanda contencioso administrativa”, sin especificar si dicha suspensión se extendía una vez vencido el plazo legal que tienen los órganos administrativos para resolver, dando lugar para que el Tribunal Fiscal, contradiciendo los criterios de seguridad jurídica, sostuviera a través de la *RTF 1771-5-2004*, lo siguiente: “(...)no resulta correcto lo planteado por la recurrente en el sentido que no debería computarse la suspensión del plazo prescriptorio en el caso que el Tribunal Fiscal exceda en seis (6) meses la emisión de su pronunciamiento, ya que el inciso a) del artículo 46 del Código Tributario dispone que la prescripción se suspende en tanto dure el trámite de las apelaciones en general”.

Actualmente este criterio ha sido desfasado, no por la jurisprudencia del Tribunal Fiscal, sino por la promulgación del Decreto Legislativo N° 1311, que modifica el penúltimo párrafo del artículo 46° del Código Tributario, señalando que *“En el caso de la reclamación o la apelación, la suspensión opera sólo por los plazos establecidos en el presente Código Tributario para resolver dichos recursos, reanudándose el cómputo del plazo de prescripción a partir del día siguiente del vencimiento del plazo para resolver respectivo”*, situación que, como lo mencionara Medrano Cornejo (1990) años atrás, “evitaría que la situación jurídica permaneciera largos años sin resolverse y, de otro lado, ello debería excitar el celo de los funcionarios encargados de resolver los expedientes (...)”(p.99). Sin embargo, aunque la modificatoria introducida por el Decreto Legislativo N° 1311 busca mitigar la demora en la cual incurre la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal al resolver los recursos de reclamación y apelación, no elimina el problema completamente, pues el artículo 43° establece que los plazos de prescripción son de cuatro y seis años, según se haya presentado o no declaración jurada, con lo cual los órganos administrativos encargados de resolver pueden exceder los plazos legales durante dos o tres años, sin que se alcance el plazo para que el contribuyente gane la prescripción.

A lo mencionado anteriormente, debemos sumarle el hecho que el Tribunal Constitucional ha dejado sin efecto el precedente vinculante contenido en la sentencia N° 03741-2004-PA/TC que facultaba a todo tribunal u órgano colegiado de la Administración Pública a realizar un auténtico control difuso de la Constitución, con lo cual se ha eliminado la posibilidad de tutelar los derechos del contribuyente en sede administrativa, pues antes de la emisión de la sentencia N° 4293-2012-PA/TC, los tribunales administrativos podían inaplicar una disposición infraconstitucional cuando considere que ella vulnera manifiestamente la Constitución.

De igual forma que lo comentado al referirnos al proceso de amparo, en el proceso contencioso administrativo limita de cierta forma el derecho a probar la pretensión, pues el artículo 30° de la Ley N° 27584 establece que: “En el proceso contencioso administrativo la actividad probatoria se restringe a las actuaciones recogidas en el procedimiento administrativo (...)”, con lo cual no se podría hacer un uso adecuado de los medios probatorios que nos franquea la norma procesal para probar fehacientemente la pretensión.

Como se puede apreciar de lo desarrollado previamente, el problema materia de investigación se encuentra presente y latente en nuestro ordenamiento jurídico, por lo cual es necesario establecer el proceso idóneo que garantice la tutela del principio de no confiscatoriedad y consecuentemente los derechos constitucionales de los contribuyentes.

Finalmente creemos conveniente terminar este apartado con lo referido por Rodolfo Spisso en su libro Derecho Constitucional Tributario, al comentar el control de constitucionalidad de los tributos, en donde se manifiesta lo siguiente:

Ab initio debemos reafirmar el principio de que el control de constitucionalidad no admite limitaciones de carácter procesal que pretenden excluirlo en cierto tipo de procesos (...) nunca hemos entendido que en ciertos procesos no ordinarios y con invocación amanerada de su especialidad o sumariedad, o de cualquier otra cosa, el control de constitucionalidad venga prohibido por la ley (...), porque el legislador no puede cohibir jamás la plenitud de la administración jurisdiccional judicial. (Spisso, 2011, p. 451).

c) Hipótesis

El proceso idóneo para cuestionar la vulneración del principio de no confiscatoriedad por parte de un tributo extrafiscal es el proceso contencioso administrativo - tributario.

c.1) Sub-Hipótesis.

Los obstáculos que presentan las diferentes normas de carácter procesal para la tutela de los principios constitucionales tributarios, son de acceso a la jurisdicción y probanza de la pretensión.

CAPÍTULO 3. METODOLOGÍA

3.1. Operalización de variables.

| VARIABLES | | | |
|---|--|---|---|
| DENOMINACIÓN | | DEFINICIÓN | INDICADORES |
| El proceso contencioso administrativo tributario. | | <p>“(…) el instrumento a través del cual los particulares pueden, en ejercicio de su derecho de acción, solicitar tutela jurisdiccional frente a una actuación de la Administración Pública. Pero debe tenerse en cuenta que, en virtud a la tutela jurisdiccional efectiva, la pretensión que dirija el particular en contra la Administración tendrá como finalidad no solo revisar la legalidad del acto administrativo, sino que el derecho a la tutela jurisdiccional efectiva determina que el particular pueda plantear una pretensión solicitando una efectiva tutela a la situación jurídica subjetiva que alega que le ha sido vulnerada o que le está siendo amenazada.” (Priori Posada, 2007, p.81)</p> | <p>-Sentencias infundadas emitidas por el Tribunal Constitucional en procesos constitucionales.</p> <p>-Reglas jurisprudenciales establecidas por el Tribunal Constitucional.</p> <p>-Artículos de los mecanismos procesales constitucionales que convierten en inidóneo al mismo para tutelar el principio de no confiscatoriedad.</p> <p>-Opiniones de juristas destacados en la materia.</p> |
| Los obstáculos procesales para la tutela de los principios constitucionales tributarios | | <p>El Código Procesal Constitucional y la Ley del Proceso Contencioso Administrativo, presentan obstáculos en la etapa postulatoria y probatoria: i) El primero se evidencia en la legitimidad para obrar que establece la norma procesal, al habilitar sólo a algunos sujetos, ii) y el segundo se manifiesta a través de la dificultad para probar la pretensión, debido a que la norma procesal solo admite ciertos medios de prueba que en muchos casos no son los adecuados, y no causan convicción en el juzgador.</p> | <p>-Artículo 157° del Código Tributario.</p> <p>-Artículo 9°, 37° y 98° del Código Procesal Constitucional.</p> <p>-Artículo 30° del Proceso Contencioso Administrativo.</p> <p>-Sentencias del Tribunal Constitucional emitida en el Exp. N° 2302-2003-AA/TC y en el Exp. N.° 4227-2005-PA/TC.</p> <p>-Sentencia del Tribunal Constitucional emitida en el Exp. 4293-2012-PA/TC.</p> |

3.2. Diseño de investigación.

La investigación es no experimental y de alcance descriptivo, debido a que se trata de una investigación jurídica, la cual no permite realizar investigaciones experimentales, y lo que se pretende es establecer el proceso idóneo para cuestionar la vulneración del principio de no confiscatoriedad por parte de un tributo extrafiscal, para lo cual se recopiló información autorizada y jurisprudencia relevante respecto de las variables, pues analizamos dos normas procesales y las reglas que estas establecen, con la finalidad de establecer el proceso más idóneo para la tutela del principio de no confiscatoriedad y consecuente protección de los derechos constitucionales de los contribuyentes.

Figura N° 3. Unidad, población y muestra.

| 3.3. Unidad | 3.4. Población | 3.5. Muestra |
|--|--|--|
| <ul style="list-style-type: none"> ▪ Opinión de jurista destacado en materia tributaria y procesal, que verse sobre el tema investigado. | <ul style="list-style-type: none"> • Opiniones de todos los juristas destacados en materia tributaria, que son un total de 20 aproximadamente y todos los juristas en materia procesal que son un total de 35 aproximadamente. | <ul style="list-style-type: none"> ▪ Las opiniones de expertos en materia tributaria y procesal serán de los juristas: Geraldo Ataliba, Ferreiro Lapatza, Horacio García Belsunce, Dino Jarach, Rodolfo Spisso, Ángel Schindel, Héctor Villegas, Varona Alabern, Abad Yupanqui, Gerardo Eto Cruz, Jorge Danós Ordóñez, Jorge Bravo Cucci, Jorge Picón Gonzales, Giovanni F. Priori Posada, Rosendo Huamaní Cueva. |
| <ul style="list-style-type: none"> ▪ Sentencia emitida por el Tribunal Constitucional en proceso de amparo y proceso de inconstitucionalidad motivados por la vulneración del principio de no confiscatoriedad por la imposición de un tributo extrafiscal. | <ul style="list-style-type: none"> ▪ Sentencias expedidas por el Tribunal Constitucional en proceso de amparo y proceso de inconstitucionalidad motivados por la vulneración del principio de no confiscatoriedad por la imposición de un tributo extrafiscal. Sin embargo no se conoce el número exacto de sentencias, es por ello que teniendo en cuenta la frecuencia del fenómeno estudiado y la delimitación temporal, se calcula un aproximado de 30 sentencias que constituyen nuestra | <ul style="list-style-type: none"> ▪ Son todas aquellas sentencias emitidas por el Tribunal Constitucional que utilizaré para desarrollar la investigación, y son: <ul style="list-style-type: none"> ▪ Sentencia del Tribunal Constitucional N° 009-2001-AI/TC. ▪ Sentencia del Tribunal Constitucional N° 2727-2002-AA/TC. ▪ Sentencia del Tribunal Constitucional N° 033-2004-AI/TC. ▪ Sentencia del Tribunal Constitucional N° 03769-2010-PA/TC ▪ Sentencia del Tribunal Constitucional N° 6626-2006-PA/TC. |

| | | |
|---|--|--|
| | población. | <ul style="list-style-type: none"> ▪ Sentencia del Tribunal Constitucional N.º 0004-2004-AI/TC, N.º 0011-2004-AI/TC, N.º 0012-2004-AI/TC, N.º 0013-2004-AI/TC, N.º 0014-2004-AI/TC, N.º 0015-2004-AI/TC, N.º 0016-2004-AI/TC y N.º 0027-2004-AI/TC (Acumulados). ▪ Sentencia del Tribunal Constitucional N.º 2302-2003-AA/TC. ▪ Sentencia del Tribunal Constitucional N.º 4227-2005-PA/TC. ▪ Sentencia del Tribunal Constitucional emitida en el Exp. 4293-2012-PA/TC. |
| <ul style="list-style-type: none"> ▪ Artículo de la Constitución Política del Perú con incidencia tributaria y de relevancia para la investigación. | <ul style="list-style-type: none"> ▪ Artículos de la Constitución Política del Perú con incidencia tributaria y de relevancia para la investigación, que hacen un total de 7. | <ul style="list-style-type: none"> ▪ Los artículos de la Constitución Política del Perú que se utilizaran para el desarrollo de la investigación: artículo 2º inciso 2), artículo 74º, artículo 103º. |
| <ul style="list-style-type: none"> ▪ Artículo del Código Tributario referido a la impugnación de resoluciones en la vía judicial y de relevancia para la investigación. | <ul style="list-style-type: none"> ▪ Artículos del Código Tributario referidos a la impugnación de resoluciones en la vía judicial y de relevancia para la investigación, que hacen un total de 9. | <ul style="list-style-type: none"> ▪ Los artículos del Código Tributario que utilizare para la investigación son: 123º, 124º, 157º, 158º y 159º. |
| <ul style="list-style-type: none"> ▪ Artículo del Código Procesal Constitucional sobre el proceso de amparo y el proceso de inconstitucionalidad, que convierta a los procesos en inidóneos, ya sea porque constituye un obstáculo para el acceso a la jurisdicción o probanza de la pretensión. | <ul style="list-style-type: none"> ▪ Artículos del Código Procesal Constitucional sobre el proceso de amparo y el proceso de inconstitucionalidad, que convierta a los procesos en inidóneos, ya sea porque constituye un obstáculo para el acceso a la jurisdicción o probanza de la pretensión, que se hacen un total de 3. | <ul style="list-style-type: none"> ▪ Los artículos del Código Procesal Constitucional que utilizare para la investigación son: 9º, 37º y 98º |

| | | |
|---|--|--|
| <ul style="list-style-type: none"> ▪ Artículo de la Ley del Proceso Contencioso Administrativo que convierta al proceso en inidóneo, ya sea porque constituye un obstáculo para el acceso a la jurisdicción o probanza de la pretensión. | <ul style="list-style-type: none"> ▪ Artículo de la Ley del Proceso Contencioso Administrativo que convierta al proceso en inidóneo, ya sea porque constituye un obstáculo para el acceso a la jurisdicción o probanza de la pretensión, que hacen un total de 7. | <ul style="list-style-type: none"> ▪ Los artículos de la Ley del Proceso Contencioso Administrativo que utilicare para la investigación son: 3°, 4°, 5°, 20°, 30°, 31° y 32°. |
|---|--|--|

3.6. *Técnicas, instrumentos y procedimientos de recolección de datos.*

- **Recopilación Documental:** Se recopiló sentencias del Tribunal Constitucional en proceso de amparo y proceso de inconstitucionalidad motivados por la vulneración del principio de no confiscatoriedad por la imposición de un tributo extrafiscal y doctrina autorizada sobre el tema investigado. Lo cual permitió un mayor entendimiento y análisis del fenómeno investigado.
- **Fichaje:** Esta técnica se utilizó en la revisión de bibliografía autorizada, lo cual permitió tener la información organizada y manejable.
- **Hoja Guía:** Esta técnica se utilizó en el análisis de sentencias del Tribunal Constitucional, lo cual permitió tener la información organizada y manejable.

3.7. *Métodos, instrumentos y procedimientos de análisis de datos.*

Para el desarrollo de la investigación inicialmente se recopiló doctrina autorizada nacional e internacional sobre la materia e institución a investigar, siendo los autores utilizados: Dino Jarach, Geraldo Ataliba, Ferreiro Lapatza, Horacio García Belsunce, García Novoa, Rodolfo Spisso, Ángel Schindel, Héctor Villegas, Varona Alabern, Jorge Danós Ordóñez, Jorge Bravo Cucci, Jorge Picón Gonzales, Giovanni F. Priori Posada, Rosendo Huamaní Cueva, Landa Arroyo, Gerardo Eto Cruz, Samuel Abad Yupanqui. Asimismo, se revisó normatividad constitucional, tributaria y procesal, lo cual permitió identificar algunos problemas normativos referidos al tema investigado. De igual forma se recopiló y analizó sentencias del Tribunal Constitucional en proceso de amparo y proceso de inconstitucionalidad motivados por la vulneración del principio de no confiscatoriedad por la imposición de un tributo extrafiscal, que aportarán al desarrollo del tema. Realizadas las acciones precedentes se tuvo un vasto conocimiento del fenómeno investigado, lo que permitió realizar un adecuado análisis del mismo y poder proponer el mecanismo procesal idóneo para tutelar el principio de no confiscatoriedad.

CAPÍTULO 4. RESULTADOS Y DISCUSIÓN

Es en este punto en donde convergen y se enlazan todos los conceptos desarrollados en las bases teóricas. Es así que previamente a desarrollar el fundamento central de la presente investigación, haremos una síntesis de los temas ya desarrollados, a fin de evidenciar el problema planteado.

Tal como lo hemos señalado, en nuestro país existen y se imponen tributos extrafiscales²⁹, los cuales no pretenden recaudar ingresos públicos para financiar el gasto estatal, sino la consecución de cualquier otro fin constitucionalmente deseado, que van desde desincentivar actividades que pueden ser perjudiciales para el Estado, hasta el detectar el no pago de tributos o lucha contra la evasión fiscal. Ahora bien, la jurisprudencia en nuestro país ha aceptado que el tributo sea utilizado con un fin extrafiscal o ajeno a la mera recaudación, “cuestión que indiscutiblemente, no debe ser óbice para quedar exenta de la observancia de los principios constitucionales que rigen la potestad tributaria.”³⁰

En la jurisprudencia del Tribunal Constitucional suele sustentarse la finalidad extrafiscal del tributo en el llamado principio de solidaridad, el mismo que ha sido duramente criticado, y que a entender del supremo intérprete de nuestra Constitución vendría a ser el nuevo fundamento del deber de contribuir, es decir un deber de contribuir basado en el principio de solidaridad y ya no en la capacidad contributiva³¹, afirmación con la cual se estaría dando lugar a que “un tributo puede ser instituido en violación a los principios de capacidad contributiva, igualdad, no confiscatoriedad e inclusive en irrespeto a los derechos fundamentales de las personas” (Bravo Cucci, 2011, p.647)

Este principio de solidaridad ha sido plasmado en diversas resoluciones del Tribunal Constitucional, en donde se ha denunciado la vulneración de algunos principios constitucionales, en especial el principio de no confiscatoriedad, pues si se deja de observar la capacidad contributiva para dar paso al principio de solidaridad, en el proceso normativo de incorporación de tributos en nuestro sistema jurídico, cualquier tributo será confiscatorio, pues “para el Tribunal Constitucional Peruano, la regla de la solidaridad funciona como un supraelemento legitimador que exime entrar a examinar la contradicción de las figuras tributarias con los principios tributarios de orden constitucional” (García Novoa, 2009, p.5).

Además de lo mencionado, debemos tener en cuenta que un tributo al no tener la finalidad de recaudar, no gravará riqueza, manifestada a través del consumo, la utilidad o el patrimonio, sino cualquier actividad que el legislador considere, lo cual vulnera el principio de capacidad

²⁹Entre los cuales podemos mencionar el Impuesto a las Transacciones Financieras, sustentado en los fines extrafiscales de lucha contra la evasión fiscal, el Impuesto a los juegos de casino y máquinas tragamonedas, y el Impuesto Selectivo al Consumo, sustentado en la doble vertiente persuasiva-disuasoria.

³⁰Fundamento 13 de la sentencia del Tribunal Constitucional emitida en el expediente N° 6089-2006-PA/TC.

³¹El ciudadano ya no tiene exclusivamente el deber de pagar tributos, concebido según el concepto de libertades negativas propio del Estado Liberal, sino que asume deberes de colaboración con la Administración, los cuales se convertirán en verdaderas obligaciones jurídicas. En otras palabras, la transformación de los fines del Estado determinará que se pase de un deber de contribuir, basado fundamentalmente en la capacidad contributiva, a un deber de contribuir basado en el principio de solidaridad. (fundamento 21 del Expediente N°6626-2006-PA/TC)

contributiva, y consecuentemente el principio de no confiscatoriedad, afectándose así el derecho de propiedad.

Ante esta situación nuestro ordenamiento jurídico nos franquea una serie de mecanismos procesales a lo que eventualmente podemos recurrir para garantizar la vigencia de los principios constitucionales tributarios, y los derechos constitucionales de los contribuyentes. Dentro de los mecanismos procesales a los cuales eventualmente podemos recurrir encontramos a dos garantías constitucionales que a primera impresión podrían garantizar el principio; y un proceso ordinario, el proceso contencioso administrativo, que a primera impresión no parece ser tan idóneo.

Lo dicho en el párrafo anterior, responde a los pronunciamientos jurisprudenciales en materia tributaria revisados previamente para la elaboración de la investigación, pues el contribuyente que considera que el tributo impuesto es confiscatorio y a consecuencia de ello sus derechos constitucionales han sido afectados suele recurrir a las garantías constitucionales, acción de amparo y proceso de inconstitucionalidad, no siendo la mejor opción, pues aunque existen pronunciamientos en donde estos procesos han sido declarados fundados, no es por haberse demostrado la confiscatoriedad del tributo, sino por otros argumentos totalmente ajenos a este principio. Entonces, la pregunta surge por sí sola, ¿A qué proceso se debe recurrir ante la eventual vulneración del principio de no confiscatoriedad?, ¿Cuál de los procesos señalados anteriormente es el más idóneo para garantizar el principio de no confiscatoriedad?

Particularmente consideramos que el proceso contencioso administrativo-tributario³² es el más idóneo para garantizar el principio de no confiscatoriedad, y en las siguientes líneas intentamos demostrarlo.

4.1. Las garantías constitucionales.

Cuando hablamos de vulneración a derechos constitucionales o algunos principios plasmados en la Constitución, inmediatamente se suele pensar en las garantías constitucionales, pues algunos operadores jurídicos tienen interiorizado que si se afecta algún dispositivo constitucional, se debe recurrir a este tipo de procesos, sin evaluar y considerar antes los supuestos que rodean el caso, o si la afectación es directa y contra el núcleo del derecho o principio afectado, pues de ser así se consideraría recurrir a otros procesos ordinarios que pueden garantizar de mejor manera el principio o el derecho afectado.

³²Si bien el proceso contencioso administrativo es un proceso que sirve en general para cuestionar actos de la administración pública independientemente de su naturaleza o de la rama del derecho de donde se derive, en esta investigación hemos decidido llamarlo “proceso contencioso administrativo-tributario” por la materia sobre la cual versa.

4.1.1. Análisis de idoneidad del proceso de Amparo.

A partir de la lectura del artículo 2° del Código Procesal Constitucional podemos decir que este tipo de proceso se promueve cuando se amenace o viole los derechos constitucionales por acción u omisión de actos de cumplimiento obligatorio, por parte de cualquier autoridad, funcionario o persona, o como lo ha establecido la Constitución “contra el hecho u omisión, por parte de cualquier autoridad, funcionario o persona, que vulnera o amenaza los demás derechos reconocidos por la Constitución”³³. Teniendo en cuenta ello debemos determinar si procede el amparo cuando el titular de la potestad tributaria inobserva la capacidad contributiva de los ciudadanos e incorpora al ordenamiento jurídico tributos extrafiscales que vulneran el principio de no confiscatoriedad, para lo cual debemos previamente analizar la procedencia de esta garantía constitucional contra normas autoaplicativas y heteroaplicativas, las causales de improcedencia que establece el artículo 5° del Código procesal Constitucional, y los derechos constitucionalmente protegidos por este proceso, lo cual nos permitirá determinar su idoneidad frente a la vulneración del principio de no confiscatoriedad.

4.1.2. La procedencia del amparo contra normas autoaplicativas y heteroaplicativas.

A menudo se suele usar este mecanismo procesal contra la creación de tributos, que como se tiene anotado se crean a través de leyes o normas del mismo rango; sin embargo creemos que este proceso no está destinado a ello, no se puede cuestionar una norma en abstracto, tal como lo ha señalado el Tribunal Constitucional en reiterada jurisprudencia al señalar que:

(...) el inciso 2 del artículo 200 de la Constitución no contiene una prohibición absoluta para cuestionar a través del proceso de amparo leyes que puedan resultar lesivas de derechos fundamentales, sino una limitación que pretende impedir que, a través de un proceso cuyo objeto de protección son los derechos constitucionales, **se pretenda impugnar en abstracto la validez constitucional de las normas con rango de ley, toda vez que el ordenamiento prevé otros procesos, como los de inconstitucionalidad o de acción popular, cuyo objeto específico precisamente es preservar la condición de la Constitución como ley suprema del Estado**³⁴. [Énfasis agregado]

Ahora bien, partiendo de la cita realizada y para efectos del punto tratado, debemos clasificar las normas en heteroaplicativas y autoaplicativas, siendo las primeras aquellas “que requieren de

³³ Inciso 2) del artículo 200° de la Constitución Política del Perú.

³⁴ Fundamento 4 de la sentencia del Tribunal Constitucional emitida en el expediente N ° 02327-2013-PA/TC.

algún acto de ejecución posterior a la vigencia de la norma para poder ser efectivas”³⁵, y las segundas aquellas “que llevan incorporadas en sí mismas un principio de ejecución, de modo tal que la afectación al derecho constitucional se produce con la sola entrada en vigencia de la norma, y por tanto, sin necesidad de actos posteriores ” (Castillo-Córdova, 2004, p.35).

Cabe aclarar previamente que no todas las normas que establecen tributos son autoaplicativas como erróneamente consideran algunos, pues existen diversas normas que establecen tributos que necesitan de actos posteriores para surtir efectos, como en aquellos supuestos en donde la ley delega al reglamento la regulación de ciertos aspectos no esenciales del tributo, o cuando se hace necesaria la determinación de estos por parte de la administración tributario, no surtiendo efectos de manera inmediata. Hecha la aclaración, analizaremos la procedencia del amparo contra las normas referidas.

Sobre la procedencia del amparo contra normas heteroaplicativas debemos traer a colación un pronunciamiento del Tribunal Constitucional, el mismo que ha referido que “no procede el amparo directo contra normas cuando se trata de normas heteroaplicativas, es decir que tienen su eficacia condicionada a la realización de actos posteriores de aplicación.”³⁶, con lo cual queda claro que un proceso de amparo contra una norma heteroaplicativa será declarado improcedente, no obstante, en este supuesto procederá el amparo cuando este va “dirigido contra el acto agresor, que es distinto al acto legislativo. (Castillo-Córdova, 2004, p.35).

Entonces si el amparo va en contra del acto agresor, que es distinto al acto legislativo, podemos asumir que existe un acto por parte de la administración pública que vulneraría el principio de no confiscatoriedad y consecuentemente el derecho de los contribuyentes, pudiendo ser este acto una resolución administrativa, una resolución de determinación que establece el pago del tributo, una orden de pago o incluso un reglamento cuya aprobación fue necesaria para la imposición del tributo. En ese sentido el contribuyente acudirá al proceso de amparo alegando la vulneración del principio de no confiscatoriedad y por obvias razones el de propiedad, por parte del acto cuestionado que se sustenta en una norma inconstitucional por inobservancia de los principios constitucionales tributarios; solicitando como petitorio la declaración de nulidad de los actos administrativos e inaplicación de la norma cuestionada.

Sobre el supuesto planteado y teniendo en cuenta la jurisprudencia constitucional, diremos que la demanda será rechazada y no se logrará tutelar el principio de no confiscatoriedad a través del amparo cuando se trate de actos que emanan de normas heteroaplicativas, pues las pretensiones demandadas, nos referimos a las nulidades de actos administrativos, bien podrían dilucidarse en el proceso contencioso administrativo, en el cual también se puede ordenar la inaplicación en virtud del control difuso, de la referida ley inconstitucional por vulnerar los principios constitucionales tributarios. Y tratándose de la aprobación de un reglamento que fue necesario para la imposición

³⁵ Fundamento 2 de la sentencia del Tribunal Constitucional emitida en el expediente N° 1314-2000-AA/TC.

³⁶ Fundamento 3.b. de la sentencia del Tribunal Constitucional emitida en el expediente N° 0830-2000-AA/TC.

de un tributo, el contribuyente podrá cuestionarlo a través de una acción de inconstitucionalidad o una acción popular, más no mediante un amparo.

Para afianzar los argumentos expuestos, traemos a colación lo mencionado por el Tribunal Constitucional en uno de sus recientes fallos recaído en el expediente N° 02327-2013-PA/TC, en donde la Asociación de Productores, Agricultores y Empresarios Agrarios de Riego Tecnificado de los Valles de Piura, Chira y San Lorenzo, demandaron la inaplicación de la Ley N° 29338 por vulnerar los principios consagrados en el artículo 74° de la Constitución y subordinadamente solicitan la nulidad de algunas resoluciones administrativas por vulneración del principio de no confiscatoriedad, plasmando el Tribunal Constitucional en sus fundamentos lo siguiente:

9. (...) en lo que respecta a la supuesta inconstitucionalidad de la norma legal que invoca, al no tratarse de un cuestionamiento a su posible carácter autoejecutivo, dicha pretensión debe ser discutida a través de un proceso en el que sea posible cuestionar la constitucionalidad en abstracto de normas con rango de ley, es decir, a través del proceso de inconstitucionalidad. (...)

10. Por otra parte, ya descartado la procedencia de un posible amparo contra normas legales, aún subsiste la pretensión dirigida a que se declaren nulas resoluciones y actos administrativos de la Autoridad Nacional del Agua. Al respecto, corresponde analizar inicialmente si esta pretensión merece ser dilucidada a través del proceso amparo, o si debe ser rechazada por existir una vía judicial ordinaria que pueda considerarse como específica e igualmente satisfactoria, conforme a lo dispuesto en el artículo 5, inciso 2, del Código Procesal Constitucional. (...)

12. En el presente caso, este Tribunal estima que las resoluciones y actos administrativos que se alegan lesivos de derechos -y que no corresponden ser ventilados a través del proceso de acción popular- ***pueden ser cuestionados perfectamente a través del proceso contencioso-administrativo, regulado por la Ley N.º 27584, pues en dicha vía se podría alcanzar la misma tutela que se persigue en esta sede, es decir, a la nulidad de los actos cuestionados (e incluso, de ser el caso, en esa vía puede inaplicarse cualquier norma legal que se considere inconstitucional)***. Adicionalmente, en autos no se ha señalado ninguna razón especialmente urgente que exima a la asociación recurrente de acudir a la vía ordinaria para solicitar la protección de los derechos que invoca y defender sus intereses patrimoniales. Siendo así, la demanda de autos no ha superado el análisis de pertinencia de la vía constitucional, por lo que debe ser rechazada, conforme a lo dispuesto por el artículo 5, inciso 2, del Código Procesal Constitucional. [*Énfasis agregado*]

Consideramos que este pronunciamiento es un complemento del precedente vinculante fijado en el expediente N°2302-2003-AA/TC, en el cual se fija como regla el agotamiento de la vía previa

cuando se cuestionen actos concretos de aplicación de una norma reglamentaria – Decreto Supremo- indirectamente contraría a la Constitución, de donde se puede inferir que si agotó la vía administrativa, es mejor ir a un proceso contencioso administrativo y no a un amparo, pues aunque se tiene habilitada las dos vías, este último puede ser rechazado.

De lo desarrollado hasta aquí, se puede apreciar el amparo contra actos que vulneran el principio de no confiscatoriedad sustentados en una norma heteroaplicativa inconstitucional, es improcedente, lo cual convierte en inidóneo a este proceso para garantizar el principio de no confiscatoriedad, claro está respecto de este tipo de normas.

Ahora bien, en cuanto a las normas autoaplicativas, está demás realizar un análisis sobre la procedencia del proceso de amparo, pues de la simple lectura del artículo 3° podemos entender que este es procedente, pues el dispositivo legal en mención establece la procedencia frente a actos basados en normas, prescribiendo que “cuando se invoque la amenaza o violación de actos que tienen como sustento la aplicación de una norma autoaplicativa incompatible con la Constitución, la sentencia que declare fundada la demanda dispondrá, además, la inaplicabilidad de la citada norma”. En este mismo sentido se ha pronunciado el Tribunal Constitucional en el caso inversiones Dreams S.A. en donde tuvo que resolver la controversia sobre la vulneración del principio de no confiscatoriedad e inaplicación del Reglamento del Impuesto Selectivo al Consumo, señalando que el proceso de amparo “procede cuando el acto lesivo es causado por normas autoaplicativas, esto es, cuando no requieren de un acto posterior de aplicación sino que la afectación se produce desde la vigencia de la propia norma.”³⁷

Sin embargo, la inidoneidad del proceso de amparo contra normas autoaplicativas ya no viene dada por la improcedencia contra el tipo de norma, sino por las reglas procesales que rigen esta garantía constitucional, referidas al estadio probatorio, la residualidad y alternatividad del proceso de amparo, pues en el caso de inversiones Dreams S.A. pese a que el amparo fue procedente, la pretensión respecto de la vulneración del principio de no confiscatoriedad fue declarada infundada.

4.1.3. Residualidad, alternatividad y derechos constitucionalmente protegidos en el proceso de amparo.

Consideramos que el Código Procesal Constitucional fija algunas reglas procesales que convierten en inidóneo al proceso de amparo, al menos para garantizar el principio de no confiscatoriedad, pues en el artículo 5° del referido código adjetivo, se fijan una suerte de filtros para la procedencia del amparo, y que en muchos casos obstaculiza un pronunciamiento sobre el fondo de la controversia, no obstante también existen casos en los cuales pese a superar estos filtros, la pretensión no es amparada, siendo declarada infundada por improbanza de la pretensión, asunto con el que volveremos más adelante.

³⁷ Fundamento 7 de la sentencia del Tribunal Constitucional emitida en el expediente N° 2302-2003-AA/TC.

Si vamos al artículo 5° del Código Procesal Constitucional, vemos que este establece las causales de improcedencia de los procesos constitucionales, siendo los incisos 1) y 2) relevantes para determinar la inidoneidad del proceso de amparo para garantizar el principio de no confiscatoriedad.

1. Los hechos y el petitorio de la demanda no están referidos en forma directa al contenido constitucionalmente protegido del derecho invocado.

El artículo 37° del Código Procesal Constitucional señala los derechos constitucionales que son protegidos a través del proceso de amparo, prescribiendo lo siguiente:

El amparo procede en defensa de los siguientes derechos:

- 1) De igualdad y de no ser discriminado por razón de origen, sexo, raza, orientación sexual, religión, opinión, condición económica, social, idioma, o de cualquier otra índole;
- 2) Del ejercicio público de cualquier confesión religiosa; 14 Código Procesal Constitucional
- 3) De información, opinión y expresión;
- 4) A la libre contratación;
- 5) A la creación artística, intelectual y científica;
- 6) De la inviolabilidad y secreto de los documentos privados y de las comunicaciones;
- 7) De reunión;
- 8) Del honor, intimidad, voz, imagen y rectificación de informaciones inexactas o agraviantes;
- 9) De asociación;
- 10) Al trabajo;
- 11) De sindicación, negociación colectiva y huelga;
- 12) De propiedad y herencia;
- 13) De petición ante la autoridad competente;
- 14) De participación individual o colectiva en la vida política del país;
- 15) A la nacionalidad;
- 16) De tutela procesal efectiva;
- 17) A la educación, así como el derecho de los padres de escoger el centro de educación y participar en el proceso educativo de sus hijos;
- 18) De impartir educación dentro de los principios constitucionales;
- 19) A la seguridad social;
- 20) De la remuneración y pensión;
- 21) De la libertad de cátedra;
- 22) De acceso a los medios de comunicación social en los términos del artículo 35 de la Constitución;
- 23) De gozar de un ambiente equilibrado y adecuado al desarrollo de la vida;
- 24) A la salud; y 15 Código Procesal Constitucional
- 25) Los demás que la Constitución reconoce.

Del dispositivo legal citado podemos apreciar que no se considera dentro de los derechos constitucionales protegidos los principios constitucionales o cualquier principio jurídico, no obstante ello no quiere decir que los principios jurídicos en general no reciban protección por medio de este proceso, pues a decir de Eto Cruz (2015) “a diferencia de otros modelos, como el de España, cuyo recurso constitucional de amparo sirve para la tutela de un número limitado de

derechos, el modelo peruano formalmente prevé la protección genérica de los “derechos reconocidos por la Constitución” (p.404), pudiendo inferirse tal afirmación del inciso 25) del artículo 37°.

Entonces, a partir de lo referido previamente podemos decir que los principios constitucionales tributarios pueden ser tutelados mediante un proceso de amparo, sin embargo cabe la pregunta ¿todos los principios constitucionales podrán recibir tutela a través de un proceso de amparo?, consideramos que la respuesta es negativa, pues durante la recopilación de jurisprudencia no hemos encontrado sentencia alguna en donde se tutele el principio de no confiscatoriedad, declarándose la inaplicación de la norma que establece el tributo confiscatorio, por el contrario hemos ubicado pronunciamientos en donde se desestima lo alegado respecto del principio de no confiscatoriedad.³⁸

Esto no ha sido percibido únicamente por nosotros, pues Eto Cruz (2015) al comentar el artículo 37° del Código Procesal Constitucional, y refiriéndose a los principios constitucionales tributarios tutelables mediante el proceso de amparo cita algunas sentencias del Tribunal Constitucional y el principio que ha recibido protección en esa ejecutoria, excluyendo al principio de no confiscatoriedad, veamos:

1. Principios constitucionales como límites y garantías: STC Exp. N° 02682-2004-AA; protección de las personas frente a la arbitrariedad tributaria: STC Exp. N° 02682-2004; respeto por los principios de reserva de ley e igualdad: STC Exp. N° 09165-2004-PA/TC; principio de legalidad en materia tributaria: STC Exp. N° 00029-2004-AI/TC; principio de legalidad tributaria y reserva de ley: STC Exp. N° 00042-2004-AI/TC; beneficios tributarios y principios de reserva de ley: STC Exp. N° 00042-2004-AI/TC. (p.406)

Creemos que es bastante pertinente excluir al principio de no confiscatoriedad de los principios protegidos mediante un proceso de amparo, pues esto responde a los reiterados fallos emitidos por el Tribunal Constitucional, en donde se ha dejado sentado que:

“(…) en los casos que se alegue confiscatoriedad, es necesario que la misma se encuentre plena y fehacientemente demostrada, lo cual no ha ocurrido en el caso de autos, (...) **De lo contrario, corresponderá atender este tipo de procesos en otra vía, donde sí puedan actuarse otros medios de prueba y proceda la intervención de peritos independientes que certifiquen las afectaciones patrimoniales a causa de impuestos.** [Énfasis agregado]

A lo citado debe sumarse el hecho que el Tribunal Constitucional al resolver la confiscatoriedad de tributos extrafiscales, específicamente el Impuesto Selectivo al Consumo, y asumiendo el criterio de García Belsunce (1994), ha establecido que “la doctrina y jurisprudencia comparada, coinciden

³⁸ Sentencias del Tribunal Constitucional recaída en los expedientes N° 2332-2003-AA/TC, N° 4227-2005-PA/TC, N° 6626-2006-PA/TC, N° 6089-2006-AA/TC, N° 2727-2002-AA/TC.

en considerar improcedente la confiscatoriedad en estos casos, primero por los fines extrafiscales de los impuestos al consumo, y, segundo porque los impuestos indirectos se trasladan al consumidor, quien es quien soporta la carga del impuesto” (p.251).

2. La existencia de vías procedimentales específicas, igualmente satisfactorias, para la protección del derecho constitucional amenazado o vulnerado, en relación al proceso contencioso administrativo-tributario.

El inciso 2) del artículo 5° del Código Procesal Constitucional constituye la cláusula de residualidad, pues “representa una limitación aparente para acceder a la tutela jurídica por la vía del Amparo, en la medida que exista otro proceso para la defensa de los derechos constitucionales” (Mejía Acosta, 2015, 105), lo cual de cierta forma constituye un obstáculo para la tutela del principio de no confiscatoriedad.

La jurisprudencia constitucional ha establecido criterios para establecer la existencia de vías igualmente satisfactorias, desde dos perspectivas, una objetiva vinculada al análisis de la vía propiamente dicha (vía específica idónea); y otra subjetiva, relacionada con el examen de la afectación al derecho invocado (urgencia iusfundamental). Al respecto nos dice el Tribunal Constitucional que:

Desde la perspectiva objetiva, el análisis de la vía específica idónea puede aludir tanto: (1) a la estructura del proceso, atendiendo a si la regulación objetiva del procedimiento permite afirmar que estamos ante una vía célere y eficaz (estructura idónea)', o (2) a la idoneidad de la protección que podría recibirse en la vía ordinaria, debiendo analizarse si la vía ordinaria podrá resolver debidamente el caso iusfundamental que se ponga a su consideración (tutela idónea). Este análisis objetivo, claro está, es independiente a si estamos ante un asunto que merece tutela urgente.

De otra parte, desde una perspectiva subjetiva, una vía ordinaria puede ser considerada igualmente satisfactoria si: (1) transitada no pone en grave riesgo al derecho afectado, siendo necesario evaluar si transitar la vía ordinaria puede tornar irreparable la afectación alegada (urgencia como amenaza de irreparabilidad). Situación también predicable cuando existe un proceso ordinario considerado como "vía igualmente satisfactoria" desde una perspectiva objetiva; (2) se evidencia que no es necesaria una tutela urgente, atendiendo a la relevancia del derecho involucrado o a la gravedad del daño que podría ocurrir (urgencia por la magnitud del bien involucrado o del daño)³⁹.

Del texto glosado podemos afirmar que un proceso ordinario será igualmente satisfactorio que el proceso de amparo, cuando concurren y se verifiquen los siguientes elementos: a) Que la estructura del proceso es idónea para la tutela del derecho, b) Que la resolución que se fuera a

³⁹ Fundamento 13 y 14 de la sentencia del Tribunal Constitucional emitida en el expediente N° 02383-2013-PA/TC.

emitir podría brindar tutela adecuada; c) Que no existe riesgo de que se produzca la irreparabilidad; y d) Que no exista necesidad de una tutela urgente derivada de la relevancia del derecho o de la gravedad de las consecuencias.

Como ya lo hemos mencionado nosotros consideramos que el proceso contencioso administrativo-tributario es el más idóneo para tutelar el principio de no confiscatoriedad, es por ello que analizaremos los elementos antes señalados teniendo en cuenta las reglas procesales fijadas por la Ley N° 27584 – ley que regula el proceso contencioso administrativo- en comparación con las reglas fijadas por el Código Procesal Constitucional, pues consideramos que desarrollar las reglas en este punto es más ilustrativo que desarrollarlo en un punto aparte.

2.1. La estructura del proceso ordinario sea idónea para la tutela del derecho.

Para determinar si un proceso ordinario, en este caso el proceso contencioso administrativo, es una vía célere y eficaz debemos tener en cuenta la regulación objetiva del proceso, siendo necesario revisar: a) la legitimación procesal (activa y pasiva); b) La capacidad de ofrecer y/o actuar pruebas; c) El derecho a ser debidamente notificado de los diferentes incidentes o incidencias que se presentan a lo largo de cada proceso; d) La fluidez y duración del trámite previsto; e) La existencia de un escenario cautelar suficientemente garantista; y f) El establecimiento de medios impugnatorios eficaces.

a) La legitimación procesal (activa y pasiva)

En materia procesal la legitimidad para obrar viene dada por la identidad entre las partes que conforman la relación jurídica sustantiva y las partes que conforman la relación jurídica procesal. En ese sentido, en el proceso contencioso administrativo-tributario, la legitimidad activa viene a estar dada en primer lugar por el artículo 148° de la Constitución Política, el cual establece que “Las resoluciones administrativas que causan estado son susceptibles de impugnación mediante la acción contencioso-administrativa”, en segundo lugar por el artículo 157° del Código Tributario, el cual prescribe que:

“La resolución del Tribunal Fiscal agota la vía administrativa. Dicha resolución podrá impugnarse mediante el Proceso Contencioso Administrativo, el cual se regirá por las normas contenidas en el presente Código y, supletoriamente, por la Ley N° 27584, Ley que regula el Proceso Contencioso Administrativo”

La demanda podrá ser presentada por el deudor tributario ante la autoridad judicial competente, dentro del término de tres (3) meses computados a partir del día siguiente de efectuada la notificación de la resolución debiendo contener peticiones concretas.

En este sentido la Ley N° 27584 establece específicamente que “tiene legitimidad para obrar activa quien afirme ser titular de la situación jurídica sustancial protegida que haya sido o esté

siendo vulnerada por la actuación administrativa impugnada materia del proceso”. De los dispositivos legales glosados, tenemos que el facultado a demandar será el contribuyente que ha visto vulnerando sus derechos por actos emanados de la administración pública. Asimismo el artículo 14° de la ley en comento también otorga legitimidad activa cuando se trata de intereses difusos al Ministerio Público, el Defensor del Pueblo y cualquier persona natural o jurídica.

La legitimidad para obrar pasiva la tendrán, según el artículo 15° de la Ley del Proceso Contencioso Administrativo, cualquiera de los siguientes sujetos o entidades:

1. La entidad administrativa que expidió en última instancia el acto o la declaración administrativa impugnada.
2. La entidad administrativa cuyo silencio, inercia u omisión es objeto del proceso.
3. La entidad administrativa cuyo acto u omisión produjo daños y su resarcimiento es discutido en el proceso.
4. La entidad administrativa y el particular que participaron en un procedimiento administrativo trilateral.
5. El particular titular de los derechos declarados por el acto cuya nulidad pretenda la entidad administrativa que lo expidió en el supuesto previsto en el segundo párrafo del Artículo 13 de la presente Ley.
6. La entidad administrativa que expidió el acto y la persona en cuyo favor se deriven derechos de la actuación impugnada en el supuesto previsto en el segundo párrafo del Artículo 13 de la presente Ley.
7. Las personas jurídicas bajo el régimen privado que presten servicios públicos o ejercen función administrativa, en virtud de concesión, delegación o autorización del Estado están incluidas en los supuestos previstos precedentemente, según corresponda.

Para el caso específico tratado, la legitimidad para obrar pasiva la tendrá el Tribunal Fiscal, al exigirse el agotamiento de la vía administrativa para recurrir al proceso contencioso administrativo.

Ahora bien, en el proceso de amparo la legitimidad pasiva viene dada por el artículo 2° el cual establece la procedencia del amparo, señalando que “procede cuando se amenace o viole los derechos constitucionales por acción u omisión de actos de cumplimiento obligatorio, por parte de cualquier autoridad, funcionario o persona”, obviamente la legitimidad para obrar activa la tendrá la persona cuyo derecho a sido amenazado o afectado, tal como se ha señalado en el artículo 39° al señalar que “El afectado es la persona legitimada para interponer el proceso de amparo”, y la legitimidad pasiva la tendrá cualquier autoridad, funcionario o persona, para el caso en concreto, de igual forma que en el contencioso administrativo, Administración Tributaria y Tribunal Fiscal principalmente.

De los expedientes analizados⁴⁰, se puede advertir que cuando se denuncia la vulneración del principio de no confiscatoriedad por parte de un tributo o una actuación de la administración tributaria, el amparista dirige sus pretensiones en contra de la Superintendencia Nacional de

⁴⁰ Sentencias del Tribunal Constitucional recaída en los expedientes N° 2332-2003-AA/TC, N° 4227-2005-PA/TC, N° 6626-2006-PA/TC, N° 6089-2006-AA/TC, N° 2727-2002-AA/TC.

Aduanas y Administración Tributaria, el Tribunal Fiscal y el Ministerio de Economía y Finanzas, lo cual se condice con la legitimidad establecida en el proceso contencioso administrativo-tributario. Y es que no es coincidencia, sino que se debe a que siendo la Administración Tributaria quien administra la gran mayoría de tributos, resulta coherente que la afectación del principio de no confiscatoriedad se dé por actuaciones de esta.

En conclusión, el que ve vulnerados sus derechos por la imposición de un tributo extrafiscal que vulnera el principio de no confiscatoriedad, tiene legitimidad tanto para acudir al proceso contencioso administrativo como al proceso de amparo, ostentando la legitimidad pasiva en ambos casos la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal.

b) La capacidad de ofrecer y/o actuar pruebas

Sobre este punto consideramos que la capacidad para ofrecer y actuar pruebas se encuentra limitada en ambos procesos, no obstante en el amparo es más grave, lo cual constituye desde nuestro punto de vista un obstáculo para la probanza de la pretensión, pues el artículo 9° del Código Procesal Constitucional establece que “En los procesos constitucionales no existe etapa probatoria. Sólo son procedentes los medios probatorios que no requieren actuación (...)”. Sin embargo en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional se ha determinado que estas documentales no son fehacientes para acreditar la vulneración del principio de no confiscatoriedad, pues se necesita de otros medios probatorios como las pericias, la cuales requieren de actuación probatoria, lo cual no permite el proceso de amparo.

Sobre el particular citamos los fundamentos pertinentes de la sentencia recaída en el expediente N° 2332-2003-AA/TC, en donde se le resta valor probatorio a los documentos que fueran presentados como medios de prueba destinado a acreditar la vulneración del principio de no confiscatoriedad:

(...) la empresa demandante anexa como medio probatorio para demostrar la confiscatoriedad en su caso, “un estado de ganancias y pérdidas comparativo” elaborado por la propia empresa, bajo la responsabilidad del contador Marco Quintana, quien firma y da valor al documento.

A nuestro juicio, el referido documento no puede ser admitido de ninguna manera como prueba fehaciente para acreditar la situación económica de la empresa y, por consiguiente, para demostrar la confiscatoriedad de tributos; en primer lugar, porque no pueden admitirse como medios probatorios válidos aquellos que representan autoliquidaciones del propio contribuyente, pues restan imparcialidad a lo declarado, en todo caso, están sujetos a revisión. Este es justamente el criterio bajo el cual, este Tribunal desestima como elementos probatorios válidos, las declaraciones juradas.

Adicionalmente y con mayor gravedad, el referido documento únicamente se limita a indicar cifras, pero no certifica la certeza de las mismas, ni demuestra en realidad a cuánto ascienden los gastos de la empresa, pues para que ello quede fehacientemente acreditado, no basta con

su mera alegación sino que deben adjuntarse los documentos que acredite la manera como se llega a dichos montos. [Énfasis agregado]

A juicio del Tribunal Constitucional se “afianza la necesidad de mayores pruebas en estos casos, lo cual, desde ya, resulta dificultoso para un proceso sumario como es el amparo, que carece de etapa probatoria”⁴¹

Sobre el criterio adoptado por el Tribunal Constitucional, Castillo Córdova (2015), al comentar el precedente vinculante en materia tributaria N° 4227-2005-AA/TC ha señalado que “esta norma constitucional, referida al proceso de amparo, permite formular esta otra norma:

N26: Está prohibido el amparo constitucional para denunciar la confiscatoriedad de un tributo cuando tal confiscatoriedad es litigiosa y necesita de una etapa de actuación de pruebas” (p.247)

Adicional a lo referido por el Tribunal Constitucional creemos pertinente hacer un comentario sobre la parte in fine del artículo 9° del Código Procesal Constitucional, pues este establece que si bien solo se admite prueba documental, ello “(...) no impide la realización de las actuaciones probatorias que el Juez considere indispensables, sin afectar la duración del proceso.”, con lo cual el juez podría de oficio admitir y actuar medios probatorios distintos a los documentos, como las pericias, pues a nuestro juicio resulta indispensable para determinar la confiscatoriedad del tributo. Además en aplicación del artículo IX del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional, el juez podría aplicar supletoriamente las disposiciones del Código Procesal Civil referidas a la suspensión del proceso, suspendiendo el mismo y no afectando la duración del proceso de amparo. Sin embargo y pese a ser una solución, consideramos que ello sería un tanto pretencioso, pues no podemos dejar en manos del juzgador la carga de la prueba que corresponde al demandante.

Ahora bien, inicialmente afirmamos que ambos procesos se encontraban limitados en cuanto a la capacidad para ofrecer pruebas, y es que en el caso del proceso contencioso administrativo-tributario, el artículo 30° establece que “la actividad probatoria se restringe a las actuaciones recogidas en el procedimiento administrativo, salvo que se produzcan nuevos hechos o que se trate de hechos que hayan sido conocidos con posterioridad al inicio del proceso.”; sin embargo, además del artículo citado, no se hace referencia alguna a los medios de prueba que podrían actuarse en el proceso contencioso-tributario, es más el artículo 157° del Código Tributario guarda silencio sobre los medios probatorios que se podrían actuar. “En nuestra opinión, por aplicación supletoria del Código Procesal Civil podría afirmarse que es procedente la práctica de cualquier medio de prueba previsto por este último Código, porque aunque las normas que regulan específicamente el proceso administrativo en dicho cuerpo legal tampoco hacen mención expresa

⁴¹ Fundamento 26 de la sentencia del Tribunal Constitucional emitida en el expediente N° 2332-2003-AA/TC.

a la posibilidad de actuar pruebas, consideramos que dicha posibilidad es totalmente legítima (...)" (Danós Ordóñez, 2000, p.93)

Esta opinión es compartida por el Tribunal Constitucional, pues este ha señalado que "en los casos que se alegue confiscatoriedad, es necesario que la misma se encuentre plena y fehacientemente demostrada (...). De lo contrario, **corresponderá atender este tipo de procesos en otra vía, donde sí puedan actuarse otros medios de prueba y proceda la intervención de peritos independientes que certifiquen las afectaciones patrimoniales a causa de impuestos.**" (Énfasis agregado). Cabe señalar que lanzamos tal afirmación, pues nuestro sistema procesal no ha establecido otro proceso mediante el cual se puede cuestionar actos de la administración en donde se permita actuar medios de prueba distintos a los documentos que no sea el proceso contencioso administrativo.

Asimismo en ambos procesos se ha regulado la posibilidad de ofrecer medios de prueba extemporáneos, en similares términos, exigiéndose siempre que estos estén referidos a hechos nuevos o que hayan sido obtenidos con posterioridad a la interposición de la demanda. Sin embargo en el proceso de amparo el Código Procesal Constitucional además de los requisitos antes señalados, exige que estos "no requieran actuación", ello en concordancia con el artículo 9° del mismo cuerpo normativo, lo cual limita la prueba en el proceso de amparo.

c) El derecho a ser debidamente notificado de los diferentes incidentes o incidencias que se presentan a lo largo de cada proceso.

Es sabido que la notificación cumple una función fundamental en los procesos, pues estas tienen por finalidad comunicar a las partes procesales los actos que emanen del proceso, a fin de que estos puedan realizar una adecuada defensa a través de los mecanismos que les franquea la ley procesal.

Sobre el particular se ha dicho que "la notificación debida y oportuna de todas y cada una de las resoluciones recaídas en el proceso es la "regla general" y ello constituye una garantía procesal y es requisito sine qua non (indispensable) para que haya un debido proceso, y no se viole o limite el fundamentar la posibilidad de contradicción (derecho de defensa) de alguna parte que participe en el proceso, al no estar enterado de algún acto procesal y transcurra el plazo legal para impugnarla" (Alfaro Pinillos, 2014, p.216)

En ese sentido, el Código Procesal Constitucional ha establecido de manera genérica la notificación en su artículo 14°, el mismo que refiere que "Todas las resoluciones serán notificadas oportunamente a las partes, con excepción de las actuaciones a que se refiere el artículo 9 del presente Código", sin hacer mayor referencia a la forma de la notificación o el plazo de la realización, por lo cual será necesario remitirnos a las disposiciones del Código Procesal Civil, al

ser este la principal fuente de derecho procesal en nuestro país, y sustentado en el artículo IX del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional.

Ahora bien, en lo referido al proceso contencioso administrativo, las notificaciones están reguladas en el artículo 29° el mismo que establece que “Las notificaciones de las resoluciones que se dicten en el proceso se efectuarán mediante sistemas de comunicación electrónicos o telemáticos, tales como el correo electrónico, Internet u otro medio idóneo que permita confirmar fehacientemente su recepción(...)”. Pero además incorpora una salvedad tratándose de ciertos actos procesales, como: “1. El traslado de la demanda, inadmisibilidad o improcedencia; 2. La citación a audiencia; 3. El auto que se pronuncia sobre el saneamiento procesal, fijación de puntos controvertidos, saneamiento probatorio y/o el juzgamiento anticipado; 4. La sentencia; y, 5. Las otras resoluciones que el Juez disponga motivadamente.”, los cuales será notificados por cedula.

Debemos mencionar que al igual que con el Código Procesal Constitucional, en lo no previsto en el proceso contencioso administrativo, será de aplicación supletoria el Código Procesal Civil, en aplicación de la Primera Disposición Final de la Ley N° 27584.

Como se podrá ver existe similitud, en cuanto a este punto, entre ambos procesos analizados, pues si bien el Código Procesal Constitucional no establece notificaciones electrónicas, si lo hace el Código Procesal Civil que resulta de plena aplicación para el proceso de amparo, pues la modificatoria a este Código Adjetivo, fue dada por la Ley N° 30293, publicada el 28 diciembre 2014, y que entró en vigencia a los treinta días hábiles de su publicación, modificando el artículo 157° y estableciendo que “La notificación de las resoluciones judiciales, en todas las instancias, se realiza por vía electrónica a través de casillas electrónicas implementadas”, lo cual nos da pie para continuar afirmando que el proceso contencioso administrativo es el idóneo para tutelar el principio de no confiscatoriedad.

d) La fluidez y duración del trámite previsto.

De la revisión de ambas normas procesales se puede apreciar que existe similitud en este punto, pues aunque los plazos en el amparo son bastante cortos, pues se trata de un proceso sumario, las características son bastante similares, veamos:

- **Plazo para la interposición de la demanda:** ambos procesos establecen un plazo cierto dentro del cual se debe presentar la demanda. En el caso del proceso de amparo el plazo será de 60 días hábiles de producida la afectación, siempre que el afectado hubiese tenido conocimiento del acto lesivo y se hubiese hallado en posibilidad de interponer la demanda, tal como lo establece el artículo 44° del Código Procesal Constitucional. Además debemos hacer mención al inciso 6) del artículo antes referido, pues este establece que el plazo para la interposición de la demandada comenzará a contarse una vez agotada la vía previa, lo cual es coincidente con el proceso contencioso administrativo.

En cuanto al proceso contencioso administrativo, de la Ley N° 27584 fluye que el plazo para interposición de la demandada dependerá de la actuación a ser impugnada⁴², es así que teniendo en cuenta que se impugnará la resolución del Tribunal Fiscal que ponga fin al proceso administrativo, el plazo será de tres meses, plazo similar al de los 60 días hábiles establecido por el proceso de amparo.

- **Agotamiento de la vía previa:** El artículo 45° del Código Procesal Constitucional establece que el amparo sólo procede cuando se hayan agotado las vías previas. Teniendo en cuenta ello y que la vulneración viene dada por la imposición de un tributo que vulnera el principio de no confiscatoriedad, los actos impugnados serán las actuaciones de la Administración Tributaria, pretendiendo el amparista la declaración de nulidad de las resoluciones administrativas y la inaplicación de la ley que vulnera el principio de no confiscatoriedad, para lo cual necesariamente debe agotarse la vía administrativa, caso contrario el amparo será declarado improcedente. Sobre este punto se ha mencionado que:

(...) en el ordenamiento jurídico peruano el concepto de vías previas puede comprender a todos los procedimientos y recursos que el demandante debe agotar antes de acudir a la vía de amparo. Este concepto amplio de vías previas permitirá incluir dentro de ellas, tanto la vía administrativa, a los procedimientos regulados en las relaciones privadas como, incluso, a los recursos judiciales que deben agotarse antes de acudir al amparo contra una decisión judicial (...) (Abad Yupanqui, 2004, p.235)

Si bien es cierto que el proceso de amparo exige el agotamiento de la vía previa, también lo es que existen determinados supuestos en los cuales se permite acudir a él sin previamente transitar por la vía previa. Estos supuestos a los cuales hacemos referencia han sido recogidos en el artículo 46° del Código Procesal Constitucional. Sobre esto el Tribunal Constitucional ha señalado que:

(...) no obstante la existencia de dicha obligatoriedad, existen determinadas circunstancias que pueden convertir el agotamiento de la vía administrativa en un requisito dañoso, particularmente, cuando de la afectación de derechos fundamentales se trata. En tales casos, se exime al administrado de cumplir con dicha exigencia.⁴³

En similares términos ha sido regulado el proceso contencioso administrativo, pues la Ley N° 27584 contempla dentro de su texto el artículo 20° en el cual se señala que es requisito de procedencia del proceso contencioso administrativo, el agotamiento de la vía administrativa, lo cual se condice de cierta forma con el inciso 4) del artículo 5° del Código Procesal Constitucional, el cual establece la improcedencia del amparo cuando no se ha agotado la vía previa. Asimismo, el artículo 21° de la Ley N° 27584, establece las

⁴² Artículo 19 de la Ley N° 27584, Ley del Proceso Contencioso Administrativo.

⁴³ Fundamento 2.1 de la sentencia del Tribunal Constitucional emitida en el expediente N° 1042-2002-AA/TC.

excepciones al agotamiento de la vía administrativa, lo cual se guarda coincidencia con lo establecido por el artículo 46° del Código Procesal Constitucional.

Esto nos permite sostener nuevamente que el proceso contencioso administrativo sería una vía igualmente satisfactoria para la tutela del principio de no confiscatoriedad.

e) *La existencia de un escenario cautelar suficientemente garantista.*

Las disposiciones sobre medidas cautelares se encuentra regulado en el artículo 15° del Código Procesal Constitucional y sobre el cual se ha dicho que “no tipifica el tipo de medidas que se pueden conceder, limitándose a señalar que se pueden conceder todas; así como la suspensión de acto violatorio” (Ramírez Jiménez, 2015, p.267); sin embargo consideramos que aunque se pueden interponer todas las medidas cautelares reguladas, para su concesión se requiere necesariamente de la “razonabilidad y proporcionalidad de la medida” y la “adecuación”, con lo cual se debe atender a la finalidad del proceso.

Entonces, si tenemos en cuenta que la finalidad del proceso de amparo es la protección de los derechos constitucionales, reponiendo las cosas al estado anterior a la violación o amenaza, o disponer el cumplimiento de un mandato legal o de un acto administrativo, resultara pertinente solicitar una medida cautelar de innovar, pues esta tiene por finalidad modificar la situación de hecho y derecho existente. En ese sentido si existe una violación o amenaza del derecho constitucional esta medida cautelar, alterará la situación de hecho produciendo que la vulneración o amenaza cese.

El Código Procesal Civil al regular este tipo de medidas cautelares ha establecido que “la inminencia de un perjuicio irreparable, puede el Juez dictar medidas destinadas a reponer un estado de hecho o de derecho cuya alteración vaya a ser o es el sustento de la demanda. Esta medida es excepcional por lo que sólo se concederá cuando no resulte aplicable otra prevista en la ley”, con lo cual queda claro la pertinencia de esta medida en el proceso de amparo.

Con lo desarrollado previamente podemos afirmar que existe coincidencia con el proceso contencioso administrativo, pues la Ley N° 27584 ha establecido en su artículo 40° que “Son especialmente procedentes en el proceso contencioso administrativo las medidas cautelares de innovar y de no innovar.”, con lo cual el contencioso se convierte en una vía igualmente satisfactoria.

f) *La existencia de medios impugnatorios eficaces.*

El artículo 139° de nuestra Constitución Política establece en su inciso 3) que es un principio de la función jurisdiccional “la observancia del debido proceso y la tutela jurisdiccional” y dentro del cual se garantiza a todo justiciable poder recurrir a los medios impugnatorios para revisar un fallo adverso o corregir vicios suscitado en el proceso. Como es sabido dentro de la teoría de los

medios impugnatorios podemos distinguir entre los recursos y los remedios, dentro de los primeros podemos ubicar reposición, aclaración y corrección, apelación, casación y queja y dentro de los segundos la oposición, la tacha y la nulidad.

Ambos procesos bajo comentario, el de amparo y el contencioso administrativo, regulan los medios impugnatorios, en el primero lo podemos encontrar en el artículo 18°, 19° y 57°, referidos al recurso de agravio constitucional, el de queja y el de apelación. En el caso del proceso contencioso administrativo, estos los encontramos regulados en un solo dispositivo legal, el artículo 35°, el cual está referido a todos los recursos que se pueden interponer en este tipo de procesos, dentro de los cuales encontramos el de reposición, apelación, casación y queja.

El hecho que en el proceso de amparo no se mencionen a todos los medios impugnatorios, no quiere decir que estos no pueden ser interpuestos, pues como ya lo hemos señalado en otros puntos, en esos casos será de aplicación el Código Procesal Civil, en virtud del artículo IX del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional; ocurrirá de igual forma en el caso del proceso contencioso administrativo (Primera Disposición Final de la Ley N° 27584).

Además de lo ya mencionado, debemos señalar que en los recursos extraordinarios de ambos procesos, el de casación y agravio constitucional, podemos encontrar ciertas similitudes, pues el recurso de agravio constitucional regulado en el artículo 18° del Código Procesal Constitucional señala que será procedente cuando la sentencia de “segundo grado que declara infundada o improcedente la demanda”, lo cual nos lleva a concluir que si la demanda ha sido declarada fundada, el demandado no podrá interponer agravio constitucional, más aun si la sentencia de segunda instancia únicamente confirmó la de primera. En cuanto al proceso contencioso administrativo, se ha señalado en el artículo 35° que no “procede el recurso de casación cuando las resoluciones de segundo grado confirmen las de primera instancia, en caso de amparar la pretensión”⁴⁴, lo cual constituye una similitud más que nos permite afirmar que el proceso contencioso administrativo es una vía igualmente satisfactoria que el proceso de amparo.

g) Sobre los efectos de la sentencia.

Consideramos que en este punto debe tenerse en cuenta el pedido realizado y las circunstancias que rodean el caso, pues será diferente el efecto de un proceso de amparo mediante el cual se denuncia la vulneración del derecho a la pensión, que uno donde se denuncia la vulneración al principio de no confiscatoriedad.

Entonces tengamos presente que se trata de la vulneración del principio constitucional de no confiscatoriedad, manifestada por la imposición de una ley autoaplicativa o por un acto de la Administración Tributaria basado en una norma inconstitucional (tratándose de normas heteroaplicativas), y cuyo efecto, en caso de ampararse la pretensión, será la inaplicación de la

⁴⁴ Debe tenerse en cuenta que esta regla procesal únicamente es aplicable al proceso urgente regulado en el artículo 26° de la Ley del Proceso Contencioso Administrativo.

norma que vulnera el principio constitucional tributario, tal como lo señala el artículo 3° del Código Procesal Constitucional⁴⁵, tratándose del primer supuesto, y en el caso del segundo, y al haberse cuestionado actos concretos de la Administración Tributaria o Tribunal Fiscal, el efecto será nulificante respecto de los actos cuestionados y de verificarse la vulneración del principio tributario por la norma inconstitucional, también se declarará la inaplicación de la misma.

Ahora bien, en el caso del proceso contencioso administrativo el asunto es bastante similar, pues este proceso está destinado a cuestionar actos de la administración, estableciendo en su artículo 5° las pretensiones que pueden ser demandadas, incluyéndose dentro de este “La declaración de nulidad, total o parcial o ineficacia de actos administrativos”, y cuyo efecto será, de ampararse la pretensión, nulificante. Ahora, en cuanto a la inaplicación de una ley inconstitucional, tenemos que el inciso 1) del artículo 9° de la Ley N° 27584, establece que “En aplicación de lo dispuesto en los Artículos 51 y 138 de la Constitución Política del Perú, el proceso contencioso administrativo procede aún en caso de que la actuación impugnada se base en la aplicación de una norma que transgreda el ordenamiento jurídico. En este supuesto, la inaplicación de la norma se apreciará en el mismo proceso.”, facultándose al órgano jurisdiccional a inaplicar la norma en aplicación del control difuso.

Como se ha podido apreciar, a lo largo del desarrollo del punto 4.1.1 hemos analizado las reglas que establece cada norma procesal, proceso de amparo y proceso contencioso administrativo, estableciendo las similitudes existentes entre ambos procesos y algunas ventajas que ofrece el segundo de ellos sobre el primero, manifestada específicamente en la capacidad para ofrecer pruebas y actuar pruebas.

Sobre el particular se hace necesario traer a colación la Resolución Administrativa de la Sala Plena de la Corte Suprema de Justicia de la República N. ° 252-2007-P-PJ, la cual contiene las pautas, desarrolladas previamente, para la determinación de la vía igualmente satisfactoria, y en la cual se ha señalado que “(...)si se encuentran coincidencias entre el tratamiento dado a estos puntos en las vías judiciales ordinarias y lo previsto para el proceso de Amparo, podría decirse, en la misma línea de lo previsto en la doctrina y la jurisprudencia comparadas, que nos encontramos ante alguna(s) vía(s) igualmente satisfactoria(s) al proceso de Amparo”.⁴⁶

En ese sentido, además de demostrarse que el proceso contencioso administrativo es un vía igualmente satisfactoria que el proceso de amparo, se ha demostrado que es el mecanismo procesal más idóneo para tutelar el principio de no confiscatoriedad ante la vulneración por parte de una norma inconstitucional que establece un tributo extrafiscal, o de un acto emitido por la Administración Tributaria bajo el amparo de esta norma inconstitucional.

⁴⁵ Cuando se invoque la amenaza o violación de actos que tienen como sustento la aplicación de una norma autoaplicativa incompatible con la Constitución, la sentencia que declare fundada la demanda dispondrá, además, la inaplicabilidad de la citada norma.

⁴⁶ Resolución Administrativa N. ° 252-2007-P-PJ.

4.1.4. Análisis de idoneidad de proceso de inconstitucionalidad.

Como ya lo hemos señalado previamente, el incumplimiento de ciertos principios constitucionales tributarios puede dar lugar a que se instauren diferentes procesos constitucionales para la defensa de los derechos fundamentales que pueden verse afectados por la regulación de tributos. En ese sentido el principio de inconstitucionalidad es un mecanismo procesal al que eventualmente podemos recurrir ante la vulneración de un principio constitucional tributario; sin embargo debemos tener en cuenta que “no siempre es un vía idónea para cuestionar la validez de normas tributarias cuando se afectan derechos en particular del contribuyente” (Sevillano Chávez, 2014, p.119).

Teniendo en cuenta lo anterior mencionado, debemos determinar si el proceso de constitucionalidad es la vía idónea para denunciar la vulneración del principio de no confiscatoriedad y para lo cual nos referiremos a la finalidad del proceso y algunas de sus reglas procesales.

a) Finalidad del proceso de inconstitucionalidad.

Esta garantía constitucional, al igual que el proceso de amparo, se encuentra regulada en el Código Procesal Constitucional, pudiendo ser definida, en términos generales y teniendo en cuenta algunas de sus reglas procesales

(...) como aquel instrumento procesal constitucional por virtud del cual determinadas personas físicas o jurídicas («legitimación activa») pueden plantear, dentro de un plazo determinado y con arreglo a las formalidades establecidas («procedimiento»), al Tribunal Constitucional del Perú («competencia») si determinadas normas jurídicas («objeto de control») aprobadas por determinados poderes públicos dotados de poder normativo («legitimación pasiva») son, o no, compatibles con la Constitución («parámetro») para que dicho Tribunal, tras la tramitación procesal correspondiente («procedimiento»), resuelva al respecto de manera vinculante y con efectos generales, decretando en su caso la inconstitucionalidad hacia el futuro (salvo la retroactividad benigna) de la norma («eficacia temporal y personal de la sentencia»). (Brage Camazano, 2014, p.208)

Entonces, se puede apreciar que la finalidad del proceso de inconstitucionalidad es “la defensa de la Constitución frente a infracciones contra su jerarquía normativa; una infracción que puede ser directa o indirecta, de carácter total o parcial, y tanto de forma como de fondo” (Hakansson Nieto, 2015, p.103)

Además de ello debemos tener en cuenta que “(...) se trata de un mecanismo procesal-constitucional para el control normativo «abstracto» de la constitucionalidad. Que el control sea abstracto significa que se realiza con independencia de la aplicación concreta en la realidad, en

los casos particulares, de la norma sujeta a examen, aplicación concreta que puede existir o no.” (Brage Camazano, 2014, p.208). Refiriéndose al control abstracto nos dice García de Enterría – citado por Rodolfo Spisso- que “En el control abstracto de constitucionalidad, el Tribunal Constitucional no enjuicia ningún supuesto de hecho singular, sino solo la cuestión de compatibilidad lógica entre el contenido abstracto de una ley y el de la norma constitucional” (Spisso, 2011, p.466)

Ahora bien, lo mencionado en el párrafo precedente, aunado a lo mencionado sobre el principio de no confiscatoriedad, nos permite afirmar que el proceso de inconstitucionalidad es un mecanismo inidóneo para tutelar el referido principio constitucional tributario, pues el Tribunal Constitucional ha establecido este principio es un “concepto jurídico indeterminado”. Es decir, su contenido constitucionalmente protegido **no puede ser precisado en términos generales y abstractos, sino analizado y observado en cada caso**, teniendo en consideración la clase de tributo y las circunstancias concretas de quienes estén obligados a sufragarlo⁴⁷, lo cual a todas luces no se condice con la finalidad y el análisis a realizar en el proceso de inconstitucionalidad.

Asimismo el Tribunal Constitucional al resolver la inconstitucionalidad de la Ley N° 29168 – Ley que promueve el desarrollo de los espectáculos públicos no deportivos- presentado por el Colegio de Abogados de Lima Norte, estableció lo siguiente:

11. Por su parte, en el Expediente N° 00041-2004-AI/TC (fundamento 57), el Tribunal afirmó que el contenido constitucionalmente protegido del principio de no confiscatoriedad “no puede ser precisado en términos generales y abstractos, sino que debe ser analizado y observado en cada caso, teniendo en consideración la clase de tributo y las circunstancias concretas de quienes estén obligados a sufragarlo”.

12. Por ello, **un análisis sobre la confiscatoriedad de un tributo, en principio, no podría efectuarse en un proceso de control abstracto de constitucionalidad como el de autos, al no girar el presente examen en torno a la situación de un sujeto en particular**. Por estas consideraciones, adolece de razones jurídico-constitucionales la impugnación planteada.⁴⁸ [Énfasis agregado]

Consideramos a este argumento el fundamento principal de la inidoneidad del proceso de inconstitucionalidad, pues la naturaleza del principio de no confiscatoriedad exige un análisis concreto en relación al caso y el tipo de tributo; sin embargo ello contradice la naturaleza del proceso de inconstitucionalidad en donde únicamente se puede realizar un análisis en abstracto de los elementos de inconstitucionalidad de los cuales adolece una norma de carácter tributario.

⁴⁷ Fundamento 5 de la sentencia del Tribunal Constitucional emitida en el expediente N° 2727-2002-AA/TC.

⁴⁸ Fundamento 12 de la sentencia del Tribunal Constitucional emitida en el expediente N° 00017-2010-PI/TC.

Consideramos que ha quedado sentado la imposibilidad de acudir a un proceso de inconstitucionalidad para denunciar la vulneración del principio de no confiscatoriedad; sin embargo, y sin perjuicio de ello, debemos analizar algunas reglas procesales de la garantía constitucional bajo análisis a fin de dar cumplimiento a la sub pregunta planteada, referida a los obstáculos que encontramos en las diferentes normas procesales destinadas a garantizar el principio de no confiscatoriedad.

b) Competencia y Legitimidad activa en el proceso de inconstitucionalidad

El artículo 98° del Código Procesal Constitucional establece la competencia y legitimación en los procesos de inconstitucionalidad, señalando que “La demanda de inconstitucionalidad se interpone ante el Tribunal Constitucional y sólo puede ser presentada por los órganos y sujetos indicados en el artículo 203 de la Constitución”.

Refiriéndonos al primer asunto, la competencia, apreciamos que el dispositivo legal “no hace otra cosa que concretizar parte del esquema de distribución de procesos que opera de acuerdo con el modelo de jurisdicción dual o paralela que nos caracteriza, según el cual, así como existen procesos de carácter compartido, existen también los de carácter exclusivo, siendo estos últimos competencia única o del Tribunal Constitucional o del Poder Judicial” (Sáenz Davalos, 2014, p.699), siendo el proceso de inconstitucionalidad exclusivo del Tribunal Constitucional.

Ahora bien, también debemos tener presente que artículo 98° cuando otorga la competencia al Tribunal Constitucional “es para que dicho órgano conozca no solo de manera exclusiva y excluyente del citado proceso, sino para que actúe como única y definitiva instancia” (Sáenz Davalos, 2014, p.699), lo cual anula la posibilidad de poder interponer un recurso de apelación ante un fallo desfavorable y a fin de poder obtener un segundo pronunciamiento, pues no existe instancia superior que pueda resolver. Consideramos, sin lugar a dudas, que esta regla procesal que restringe el principio de pluralidad de instancia es uno de los principales obstáculos que rodea al proceso de inconstitucionalidad.

En relación al segundo asunto, la legitimidad, tenemos que el dispositivo legal nos remite al artículo 203° de la Constitución Política, el cual ha sido modificado por la Ley N° 30305, publicada el 10 de marzo de 2015, el cual establece expresamente lo siguiente:

Están facultados para interponer acción de inconstitucionalidad:

1. El Presidente de la República;
2. El Fiscal de la Nación;
3. El Defensor del Pueblo;
4. El veinticinco por ciento del número legal de congresistas;
5. Cinco mil ciudadanos con firmas comprobadas por el Jurado Nacional de Elecciones. Si la norma es una ordenanza municipal, está facultado para impugnarla el uno por ciento de

los ciudadanos del respectivo ámbito territorial, siempre que este porcentaje no exceda del número de firmas anteriormente señalado;

6. Los gobernantes regionales con acuerdo del Consejo Regional, o los alcaldes provinciales con acuerdo de su concejo, en materias de su competencia;

7. Los colegios profesionales, en materias de su especialidad.

Del dispositivo legal glosado, podemos apreciar que nuestro país ha adoptado la legitimidad restringida en el caso del proceso de inconstitucionalidad, según la cual no cualquier persona puede interponer este proceso, sino determinadas personas o instituciones facultadas por la Constitución, lo cual constituye un obstáculo más para la tutela del principio de no confiscatoriedad, pues en muchos casos se afecta derechos en particular del contribuyente, no pudiendo este interponer una demanda de inconstitucionalidad por no encontrarse facultado.

c) La declaración de inconstitucionalidad y los efectos de la sentencia.

La declaración de inconstitucionalidad por parte del Tribunal Constitucional es una sentencia con efectos “erga omnes”, pues vincula a todos los poderes públicos y producen efectos generales, quedando sin efecto la norma inconstitucional desde el día siguiente de su publicación. En este sentido podemos afirmar que las sentencias del Tribunal Constitucional que declaran la inconstitucionalidad de una norma surten efectos hacia adelante, es decir no tienen carácter retroactivo de conformidad con el artículo 204° de la Constitución Política.

No obstante lo mencionado, tratándose de normas tributarias existe una excepción a la regla, la cual viene dada por el artículo 81° del Código Procesal Constitucional, que al referirse al efecto de la sentencia de inconstitucionalidad ha señalado que “cuando se declare la inconstitucionalidad de normas tributarias por violación del artículo 74 de la Constitución, el Tribunal debe determinar de manera expresa en la sentencia los efectos de su decisión en el tiempo. Asimismo, resuelve lo pertinente respecto de las situaciones jurídicas producidas mientras estuvo en vigencia”.

En este mismo sentido se ha pronunciado el Tribunal Constitucional al referir que:

Evidentemente, como quiera que al día siguiente de la publicación de la STC N.º 009-2001-AI/TC no existía aún en el ordenamiento jurídico norma alguna que regulara el pago del referido impuesto en base a las nuevas reglas constitucionales, se produjo una *vacatio legis*, que justificó lo dispuesto en la resolución aclaratoria del Tribunal Constitucional, a la que se ha hecho referencia en el Fundamento N.º 8, supra; y que, en virtud al carácter vinculante, fuerza de ley y cosa juzgada de las sentencias de inconstitucionalidad, debía ser cumplida en dichos términos por todos los poderes públicos. Asimismo, importa señalar que, de acuerdo al artículo 204° de la Constitución, la norma declarada inconstitucional queda sin efecto a partir del día siguiente de su publicación, salvo en el caso de materia tributaria, permitiéndose la declaratoria con efecto retroactivo, en concordancia con lo dispuesto en el último párrafo del artículo 74° de la propia Constitución y el artículo 81° del Código Procesal Constitucional –

antes, artículos 36º y 40º de la Ley Orgánica de este Colegiado—. En consecuencia, tratándose de la declaratoria de inconstitucionalidad de normas tributarias por transgresión del artículo 74º de la Carta Magna, el Tribunal Constitucional se encuentra habilitado para modular los efectos de sus sentencias en el tiempo, conforme lo dispuso en la STC N.º 009-2001-AI/TC, de manera que carece de sustento el cuestionamiento hecho por la recurrente respecto al ejercicio de tal facultad.⁴⁹

Entonces es facultad del Tribunal Constitucional evaluar las situaciones de carácter económicos, jurídicos y políticos a fin de modular los efectos en el tiempo de sus sentencia de inconstitucionalidad, lo cual por obvias razones, será en favor del estado y la entidad recaudadora del tributo, impidiendo en ciertos casos solicitar la devolución del impuesto o la exención del pago, a pesar de existir una “vacatio legis”. En concordancia con lo señalado debemos traer a colación el expediente N° 4227-2005-PA/TC refiriéndose a la STC N° 009-2001-AI/TC, en donde se ha señalado lo siguiente:

Lo dispuesto por el Tribunal Constitucional no afecta en modo alguno el principio de no retroactividad de las normas en materia tributaria, dado que éste se basa en el entendido de la no afectación a una capacidad contributiva ya agotada, que no puede invocarse en estos casos, **pues el fallo de este Colegiado no dispuso la exención de pago alguno, sino que, habiéndose producido el hecho gravado, el mismo debía recalcularse conforme a una nueva base imponible y alícuota justa**, más beneficiosa para la recurrente, como efectivamente ha ocurrido. [Énfasis agregado]

Además de ello se emitió una aclaración de la STC N° 009-2001-AI/TC, en donde el Tribunal Constitucional señaló que **“mientras no entre en vigencia la ley que cubra el vacío legal originado por dicha Sentencia, debía cobrarse lo que apruebe el Congreso de la República en una norma transitoria, y, en defecto de ella, un monto igual al que establecía el régimen derogado”**. Sin lugar a dudas los efectos que se le atribuyen a sentencias de inconstitucionalidad de normas tributarias, no son beneficiosos para el contribuyente, imposibilitando solicitar la devolución de lo pagado o eventualmente la exención del pago, lo cual constituye un obstáculo del proceso bajo cometario.

A lo manifestado previamente debemos sumarle el hecho que “la tesis sobre la declaración de inconstitucionalidad de la normas – recogidas por el Tribunal peruano- que apunta a señalar que se debe buscar si hay alguna interpretación de la norma cuestionada que la haga compatible con la Constitución, para salvar la norma y preservar el ordenamiento jurídico y al seguridad jurídica, reservando la declaración de inconstitucionalidad solo para los casos insalvables y como último recurso” (Sevillano Chávez, 2014, p.119)

⁴⁹ Fundamento 10 de la sentencia del Tribunal Constitucional emitida en el expediente N° 4227-2005-PA/TC.

4.1.5. Consideraciones adicionales sobre el proceso contencioso administrativo-tributario.

Si bien al desarrollar el punto referido a las vías igualmente satisfactorias en el proceso de amparo hemos hecho mención a algunas reglas procesales del proceso contencioso administrativo y hemos sostenido que es el idóneo para tutelar el principio de no confiscatoriedad, creemos conveniente referirnos brevemente a algunos aspectos adicionales y de relevancia para la investigación, haciendo mención de algunas inconsistencias y propuestas de modificación que harían aún más pertinente el proceso contencioso administrativo tributario.

a) Las pretensiones en el proceso contencioso administrativo tributario y la facultad del control difuso.

El artículo 5° de la Ley que regula el Proceso Contencioso Administrativo, establece las pretensiones que pueden ser demandas en este proceso, prescribiendo lo siguiente:

(...)

En el proceso contencioso administrativo podrán plantearse pretensiones con el objeto de obtener lo siguiente:

1. La declaración de nulidad, total o parcial o ineficacia de actos administrativos.
2. El reconocimiento o restablecimiento del derecho o interés jurídicamente tutelado y la adopción de las medidas o actos necesarios para tales fines.
3. La declaración de contraria a derecho y el cese de una actuación material que no se sustente en acto administrativo.
4. Se ordene a la administración pública la realización de una determinada actuación a la que se encuentre obligada por mandato de la ley o en virtud de acto administrativo firme.
5. La indemnización por el daño causado con alguna actuación impugnada, conforme al artículo 238 de la Ley N° 27444, siempre y cuando se plantee acumulativamente a alguna de las pretensiones anteriores.

Sin embargo y tal como lo señala Priori Posada (2007) “debe tenerse en cuenta que, en virtud a la tutela jurisdiccional efectiva, la pretensión que dirija el particular en contra la Administración tendrá como finalidad no solo revisar la legalidad del acto administrativo, sino que el derecho a la tutela jurisdiccional efectiva determina que el particular pueda plantear una pretensión solicitando una efectiva tutela a la situación jurídica subjetiva que alega que le ha sido vulnerada o que le está siendo amenazada.” (p.81)

En ese sentido, se puede identificar claramente dos tipos de pretensiones: i) las pretensiones de nulidad o anulabilidad y ii) la pretensión de plena jurisdicción. Las primeras tienen por finalidad el control de legalidad de los actos de la administración por parte de la autoridad judicial; mientras que las segundas, están orientadas al reconocimiento o restitución de un derecho reconocido por el ordenamiento jurídico, desconocido por un acto u omisión de la administración.

Ahora bien, en líneas precedentes hemos señalado que en la práctica judicial –al menos en procesos de amparo- cuando se denuncia la vulneración del principio de no confiscatoriedad por parte de un tributo, se cuestiona actos concretos de la Administración Tributaria, pues en todos los casos se ha solicitado la nulidad de las resoluciones u órdenes de pago emitidas por esta, y accesoriamente se ha solicitado la inaplicación de la ley inconstitucional. Esto mismo puede ocurrir en el proceso contencioso administrativo tributario, incluso podría afirmarse que las pretensiones en este tipo de procesos (amparo tributario) han sido elaboradas partiendo de la regulación del proceso contencioso administrativo.

Siendo ello así, y teniendo en cuenta las pretensiones que se pueden demandar en el proceso contencioso administrativo, se deberá demandar la nulidad total o parcial del acto emitido por la Administración Tributaria o el Tribunal Fiscal, dando cumplimiento al artículo 5° de la Ley N° 27584, y una pretensión de plena jurisdicción, la misma que debe estar orientada a restituir el principio de no confiscatoriedad, y eventualmente –cumpliendo con las reglas de la acumulación- podría demandarse la devolución de los pagos realizados en aplicación del tributo inconstitucional, en el caso que se haya cumplido con pagar el tributo.

En relación a la inaplicación de la ley inconstitucional, el artículo 9° de la Ley N° 27584 faculta al órgano jurisdiccional a indicar la ley que transgrede el ordenamiento jurídico, estableciendo que “En aplicación de lo dispuesto en los Artículos 51° y 138° de la Constitución Política del Perú, el proceso contencioso administrativo procede aún en caso de que la actuación impugnada se base en la aplicación de una norma que transgreda el ordenamiento jurídico. En este supuesto, la inaplicación de la norma se apreciará en el mismo proceso”.

Como se puede ver, las pretensiones demandadas en un amparo tributario⁵⁰ y un proceso contencioso administrativo-tributario son bastantes similares, y consecuentemente la sentencia que resuelva la controversia tendrá los mismos efectos; sin embargo en el proceso contencioso administrativo tributario podría dirigirse otras pretensiones de plena jurisdicción que en el proceso de amparo no serían amparadas por estar dentro de un supuesto de improcedencia de acuerdo al inciso 1) del artículo 5° del Código Procesal Constitucional.

b) Las vías procedimentales en el proceso contencioso administrativo.

La ley que regula el proceso contencioso administrativo, establece dos vías procedimentales, el proceso urgente y el proceso especial, radicando la diferencia de estos procesos en la exigencia de agotamiento de la vía administrativa, pues para acudir al proceso especial se hace necesario agotar la vía administrativa, mientras que para el proceso urgente no se exige agotar la vía administrativa.

⁵⁰ Por la materia sobre la cual versa.

En ese sentido, cuando se cuestione actos concretos de la administración se deberá acudir al proceso especial previo agotamiento de la vía administrativa, y dirigiéndose contra la administración tributaria las pretensiones propias del proceso (pretensiones de nulidad y anulabilidad). El problema surge en el proceso urgente, pues solo ciertas pretensiones pueden ser tramitadas bajo este proceso y además se exige el cumplimiento de tres requisitos, veamos:

Artículo 26.- Proceso Urgente

Se tramita como proceso urgente únicamente las siguientes pretensiones:

1. El cese de cualquier actuación material que no se sustente en acto administrativo.
2. El cumplimiento por la administración de una determinada actuación a la que se encuentre obligada por mandato de la ley o en virtud de acto administrativo firme.
3. Las relativas a materia previsional en cuanto se refieran al contenido esencial del derecho a la pensión.

Para conceder la tutela urgente se requiere que del mérito de la demanda y sus recaudos, se advierta que concurrentemente existe:

- a) Interés tutelable cierto y manifiesto,
- b) Necesidad impostergable de tutela, y
- c) Que sea la única vía eficaz para la tutela del derecho invocado.

Consideramos que esto constituye un obstáculo para aquellas pretensiones que por su naturaleza exigen una atención urgente y diferenciada, pues no solo las señaladas en el dispositivo legal citado son factibles de tutela urgente, sino que existen diversas, más aun cuando existe vulneración de derechos fundamentales, como en el caso de la vulneración del principio de no confiscatoriedad que se traduce en la afectación del principio de propiedad.

En ese sentido, "es importante resaltar que el proceso Contencioso Administrativo en nuestro país, es de tipo subjetivo o de plena jurisdicción, por tanto, tiene la obligación de tutelar cabalmente los derechos fundamentales del administrado frente a actos u omisiones de la Administración." (Mejía Acosta, 2015, p.117); para lo cual deberá "(...) preverse en su interior algún procedimiento de defensa de derechos constitucionales distinto a otros procedimientos contenciosos administrativos que por propia definición están previstos para proteger derechos de rango infra constitucional (legal o administrativo). De no ocurrir esta previsión se incurriría en inconstitucionalidad al dar una misma protección a derechos constitucionales que a derechos legales o reglamentarios, en buena cuenta, se incurriría en inconstitucionalidad al equiparar los derechos constitucionales con los derechos infra constitucionales" (Castillo Córdova, 2005, p.87)

Por lo dicho anteriormente, consideramos que el artículo 26° necesita de algunas modificatorias a fin de tutelar adecuadamente los derechos fundamentales, por esta razón estamos de acuerdo con la propuesta de modificatoria plasmada en el Anteproyecto de Ley que Modifica la Ley N° 27584, Ley que regula el Proceso Contencioso Administrativo, en el cual se ha señalado lo siguiente:

(...) la propuesta incorpora como pretensiones que pueden ser formuladas mediante el proceso urgente, las siguientes: i) el cese de cualquier actuación material que lesione derechos

fundamentales, ii) el cese de la actuación material de ejecución de actos administrativos, que transgrede principios o normas del ordenamiento jurídico, y: iii) el evitar la realización de una actuación administrativa inminente que amenaza un derecho o interés jurídicamente tutelado”⁵¹

Con ello se estaría cumpliendo con tutelar cabalmente los derechos fundamentales de los contribuyentes, pudiendo remover estados de lesión de derechos fundamentales en cada pretensión, resultando pertinente denunciar la vulneración del principio de no confiscatoriedad en la vía procedimental urgente dentro del Proceso Contencioso Administrativo.

c) Las medidas cautelares en el proceso contencioso administrativo-tributario

Tal como lo hemos referido “el legislador se encuentra llamado en un Estado Constitucional a promover las reformas al interior de los procesos judiciales para que sean instrumentos de defensa de los derechos fundamentales y la vigencia de los valores constitucionales.” (Mejía Acosta, 2015, p.125); sin embargo en materia tributaria se han dado algunas modificatorias que lejos de ayudar a la tutela de los derechos fundamentales, constituye un obstáculo para ello, y a continuación lo explicamos.

El Decreto Legislativo N° 1121 publicado el 18 de julio de 2012, ha incorporado en el Código Tributario el artículo 159°, estableciéndose un régimen de medidas cautelares en contra de la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal, en donde el mayor inconveniente viene dado por la contracautela que se le solicita al contribuyente para la procedencia de la medida cautelar, y las facultades que se le otorga a la Administración Tributaria para solicitar la variación de la contracautela y el hecho de correrle traslado con la medida cautelar solicitada con el contribuyente antes de ser resuelta por el juez.

Sobre el particular Abad Yupanqui y Danós Ordóñez han dicho que "limita prima facie los derechos de los administrados a la tutela cautelar (derecho a la tutela procesal efectiva) y el derecho de igualdad. Dicha regulación no supera el test de razonabilidad y proporcionalidad y, en consecuencia, resulta inconstitucional". (Abad Yupanqui & Danós Ordóñez, 2012, p.36), lo cual hace peligrar lo mencionado por el Tribunal Constitucional sobre la vía igualmente satisfactoria del proceso contencioso administrativo respecto del amparo, pues “el nuevo régimen de medidas cautelares del Contencioso Administrativo Tributario podría hacer que deje ser una vía igualmente satisfactoria al Amparo Tributario” (Mejía Acosta, 2015, p.127)

Sobre el particular consideramos que este dispositivo debe ser modificado, pues de la sola redacción se puede apreciar la vulneración del principio de debido proceso, ya que las medidas cautelares, tal como lo señala el Código Procesal Civil, se dictan sin conocimiento de la otra parte, y en el caso particular tratado no es así, lo cual representa un perjuicio para la tutela de los derechos fundamentales de los contribuyentes.

⁵¹Anteproyecto de Ley que Modifica la Ley N° 27584, Ley que regula el Proceso Contencioso Administrativo. 8. El proceso Urgente, pagina 10.

4.2. Una breve referencia a la sentencia emitida en el expediente N° 9165-2005-PA/TC – Cajamarca.

La sentencia en referencia se origina a causa de la declaración de inconstitucionalidad contenida en la STC N° 009-2001-AI/TC, referida al Impuesto a la explotación de los juegos de casinos y máquinas tragamonedas, que declaró inconstitucionales los artículos 38.1° y 39 de la Ley N° 27153, en cuanto estos establecían una tasa del 20% y no permitían deducciones, gravando así la renta bruta obtenida. Ante esta declaratoria de inconstitucionalidad distintas empresas dedicadas a la explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas dejaron de pagar los impuestos ya generados durante la vigencia de la Ley N° 27153, y además se rehusaron a pagar los impuestos generados con posterioridad a la declaración de inconstitucionalidad en la medida que se había generado una *vacatio legis*.

Lo mencionado en el párrafo precedente justifico la aclaración recaída en la sentencia N° N° 009-2001-AI/TC, cuyo tercer considerando dispuso lo siguiente:

“(…) visto el vacío, del cual este Tribunal no es responsable, las empresas dedicadas a la explotación de los juegos de casino y tragamonedas deberán sujetarse a lo que –mientras no entre en vigencia la ley definitiva – el Congreso establezca en una norma transitoria y, en su defecto, deberán seguir entregando al ente recaudador –hasta el 31 de diciembre del 2002- un monto igual al del impuesto de la Ley 27153, precisando, sin embargo, que dicha entrega no constituye pago en su totalidad, ni surte los efectos del pago respecto al íntegro del monto entregado, pues este deberá regularizarse conforme a las reglas establecidas en el Fundamento 16 de la sentencia, una vez promulgada la nueva ley”.

Con esto el Tribunal Constitucional dejaba claro que la declaración de inconstitucionalidad no implicaba la exoneración del pago de tributos, sino que los mismos debían recalcularse en función a una nueva base imponible y alícuota del impuesto, generando el pago en exceso crédito fiscal para el contribuyente. Así, posteriormente, mediante la Ley N° 27796 se modificó la base imponible y se redujo la alícuota del 20% a 12%, incorporando la posibilidad de deducir gastos por mantenimiento, por lo cual los tributos debían recalcularse en base a la nueva alícuota tal como lo había dispuesto el Tribunal Constitucional en su resolución aclaratoria.

La situación descrita generó la interposición de un proceso de amparo por parte del Grupo Mustafá, agrupación empresarial conformada por las empresas Masaris S.A., Costa del Sol S.A. y Proyecciones Recreativas S.A., en donde se solicitó la inaplicación del artículo 17° y 18° de la Ley 27796, pues consideraban que dichos artículos establecían con carácter retroactivo el impuesto de casinos y máquinas tragamonedas y además tenían un efecto confiscatorio, en tanto que la tasa del 12% debía regir desde la publicación de la Ley N° 27796.

Entonces, en este caso el Tribunal Constitucional debía pronunciarse sobre dos puntos: **(i)** la inaplicación de la Ley N° 27796 y **(ii)** el posible efecto confiscatorio que esta tenía. Al analizar el primer punto el Tribunal invocó el precedente vinculante establecido en la sentencia N° 4227-2005-PA/TC⁵², en donde se confirmó la constitucionalidad de ley cuestionada, veamos:

“(...) importa señalar que la presente sentencia resulta acorde con el pronunciamiento de este Tribunal recaído en la STC N.º 04227-2005-PA/TC, en cuyo fundamento N.º 43 se estableció que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo VII del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional y, habiendo adquirido la calidad de cosa juzgada, constituye precedente vinculante en materia del impuesto a la explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas.”

Ahora, en cuanto a la alegación de confiscatoriedad, el Tribunal Constitucional reproduciendo los argumentos de las sentencia N° 2302-2003-AA/TC -que también son reproducidos en las sentencias 4227-2005-PA/TC, 3017-2005-AA/TC, 2727-2002-AA/TC, 6626-2006-AA/TC y 6089-2006-AA/TC-, señala que la confiscatoriedad no puede ser probada en un proceso sumario como el amparo. A continuación reproducimos textualmente los argumentos:

“En el caso, aun con las modificaciones a que se ha hecho referencia en el Fundamento N.º 11, supra, el recurrente considera que el impuesto tiene efectos confiscatorios, alegato que, evidentemente, debe probarlo de manera fehaciente.

En la STC N.º 2302-2003-AA/TC, este Tribunal ha establecido, que para acreditar la confiscatoriedad en cada caso, es necesario probar la afectación real al patrimonio empresarial de la persona jurídica, como en el caso de autos. Y es que no podría ser de otra manera cuando se alega afectación exorbitante a la propiedad privada.

Si bien es cierto, el artículo 9º del Código Procesal Constitucional ha establecido la inexistencia, en los procesos constitucionales, de una etapa probatoria, sin embargo, también prevé la procedencia de medios probatorios que no requieran de actuación y de los que el juez considere indispensables, pero siempre que ello no afecte la duración del proceso.

⁵² 43. En tal sentido, y de conformidad con lo establecido por el artículo VII del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional, este Tribunal declara que la presente sentencia, que adquiere la autoridad de cosa juzgada, constituye precedente vinculante. En consecuencia, al haberse confirmado la constitucionalidad del artículo 17º, y la Tercera y Décima Disposiciones Transitorias de la Ley N.º 27796; de la Tercera Disposición Complementaria y Final del Decreto Supremo N.º 009-2002/MINCETUR; de la Primera, Segunda y Tercera Disposiciones Finales de la Resolución de Superintendencia N.º 014-2003/SUNAT, y de la Resolución de Superintendencia N.º 052-2003/SUNAT, en aplicación del primer párrafo del artículo VI del Código Procesal Constitucional –que resulta también de aplicación en aquellos casos en los que este Colegiado desestima la solicitud de ejercer el control difuso contra norma, por no encontrar en ella vicio alguno de inconstitucionalidad–, dichos preceptos resultan de plena aplicación en todo tipo de procesos, quedando proscrita su inaplicación por parte de los jueces en ejercicio del control difuso de constitucionalidad de las normas.

44. Ordena a todos los poderes públicos y, en particular, a las Cortes Judiciales del país, bajo responsabilidad, cumplir en sus propios términos lo resuelto por este Tribunal en materia del impuesto a la explotación de los juegos de casino y máquinas tragamonedas.

Sin embargo, en los casos que se alegue confiscatoriedad, es necesario que ésta se encuentre plena y fehacientemente demostrada, lo cual no ha ocurrido en el caso de autos, como se explicará a continuación. De lo contrario, corresponderá atender este tipo de procesos en otra vía, donde sí puedan actuarse otros medios de prueba y proceda la intervención de peritos independientes que certifiquen las afectaciones patrimoniales a causa de impuestos.”

Los argumentos citados líneas arriba fueron los principales para declarar infundada la demanda presentado por el Grupo Mustafá, pudiendo concluir de ellos, que el Tribunal Constitucional tiene un criterio marcado al momento de resolver pretensiones sobre inaplicación de normas y confiscatoriedad de tributos, pues tal como lo señalamos previamente, reproduce en diversa jurisprudencia los mismos argumentos.

Finalmente, concluimos reiterando que el amparo no resulta ser un mecanismo idóneo para la tutela del principio constitucional tributario de no confiscatoriedad, pues el criterio asumido por el Tribunal Constitucional peruano sobre la prueba de confiscatoriedad, y la carencia de etapa probatoria del proceso de amparo, dificultan la probanza de la pretensión en la medida que la confiscatoriedad alegada sea litigiosa y no se encuentre fehacientemente probada.

CONCLUSIONES

1. El proceso idóneo para cuestionar la vulneración del principio de no confiscatoriedad en un supuesto de tributo extrafiscal es el proceso contencioso administrativo-tributario, regulado por el Código Tributario y la Ley del Proceso Contencioso Administrativo –Ley N° 27584-.
2. Los procesos analizados presentan obstáculos para la tutela de los principios constitucionales tributarios en el acceso a la jurisdicción y probanza de la pretensión, manifestados en los incisos 1), 2) y 4) del artículo 5°, artículo 9° y 98° del Código Procesal Constitucional, referidos a las causales de improcedencia relacionadas al derecho constitucionalmente protegido, las vías igualmente satisfactorias, el agotamiento de la vía previa, la actuación de pruebas y la legitimidad para obrar.
3. No es posible acudir al proceso de amparo para tutelar el principio de no confiscatoriedad, pues para la probanza de la confiscatoriedad del tributo el Tribunal Constitucional exige una prueba mínima pero suficiente, ello debido a la ausencia de etapa probatoria; sin embargo los medios de prueba adjuntados no deben haber sido elaborados o mandados a elaborar por el demandante, pues caso contrario se restara valor probatorio, lo cual convierte en inidóneo al proceso de amparo.
4. La naturaleza del principio de confiscatoriedad es incompatible con la naturaleza del principio de no confiscatoriedad, pues este requiere de una evaluación teniendo en cuenta las circunstancias que rodean el caso y el tributo aparentemente confiscatorio, evaluación que no se puede realizar en el proceso de inconstitucionalidad, al realizarse solo una evaluación abstracta de la ley cuestionada. Además debemos tener en cuenta que nuestro sistema procesal ha adoptado por la legitimidad restringida, permitiendo únicamente interponer este tipo de procesos a los señalados expresamente en el artículo 203° de la Constitución Política.
5. De las sentencias revisadas para la elaboración de la investigación, podemos concluir que existen tributos extrafiscales que se imponen en nuestro país vulnerando el principio de no confiscatoriedad, al fundamentarse en un deber de contribuir basado en el principio de solidaridad y no en la capacidad contributiva de los contribuyentes. También debemos mencionar que en estos casos los argumentos referidos a la vulneración del principio de no confiscatoriedad no han sido amparados, al evitar el Tribunal Constitucional analizar la capacidad contributiva.

RECOMENDACIONES

1. Se hace necesario una reforma en cuanto a la vía del proceso urgente establecida en el proceso contencioso administrativo, en cuanto a las pretensiones que pueden ser demandadas y los requisitos que debe cumplir, ello con la finalidad de garantizar de manera adecuada y célere los derechos fundamentales de los contribuyentes, pudiendo acudir a este tipo de proceso sin agotar antes la vía administrativa.
2. Actualmente el proceso contencioso administrativo es uno de plena jurisdicción, por lo cual no se debería restringir a la revisión de los actos emitidos en el procedimiento administrativo y limitar la probanza de la pretensión a estos, por lo cual se hace necesario una revisión y modificatoria del artículo 27° de la Ley que regula el Proceso Contencioso Administrativo, debiendo eliminarse tal restricción.
3. Finalmente recomendamos un cambio en el régimen de las medidas cautelares en el proceso contencioso administrativo-tributario, pues el artículo 159° del Código Tributario vulnera el derecho de los contribuyentes y contraviene lo mencionado por el Tribunal Constitucional sobre el proceso contencioso administrativo como vía igualmente satisfactoria en relación al proceso de amparo, específicamente en el elemento de “la existencia de un escenario cautelar suficientemente garantista”, pues el artículo en mención señala que esto no afecta a los procesos regulados por Leyes Orgánicas, es decir al proceso constitucional de amparo.

REFERENCIAS

- Abad Yupanqui, S. (2004). *El proceso constitucional de amparo*. Lima: Gaceta Jurídica.
- Abad Yupanqui, S., & Danós Ordóñez, J. (2012). La inconstitucional regulación de las medidas cautelares contra la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal. *Revista Peruana de Derecho Tributario*(55), 15-36.
- Alfaro Pinillos, R. (2014). Artículo 14° Notificaciones. En *Código Procesal Constitucional Comentado, Homenaje a Domingo García Belaunde* (págs. 216-220). Lima: ADRUS Editores.
- Ataliba, G. (2011). *Hipótesis de Incidencia Tributaria*. (J. Bravo Cucci, J. C. Panes Solórzano, & C. Guzmán Loayza, Trads.) Lima: Ara Editores.
- Bidart Campos, G. (1986). *Tratado elemental de derecho constitucional argentino*. Buenos Aires: Ediar.
- Brage Camazano, J. (2014). La acción peruana de inconstitucionalidad. *Pensamiento Constitucional*(19), 207-230.
- Bravo Cucci, J. (2011). El Principio de Capacidad Contributiva desde la Perspectiva del Tribunal Constitucional. En *Estudios de Derecho Constitucional Tributario* (págs. 639-647). Lima: Fondo Editorial Universidad de San Martín de Porres.
- Bravo Cucci, J. (2015). *Fundamentos de Derecho Tributario* (Quinta ed.). Lima: Jurista Editores.
- Calvo Ortega, R. (2000). *Curso de Derecho Financiero. I Derecho Tributario. Parte General*. Madrid: Civitas.
- Cavani, R. (2016). Artículo III: Fines del proceso e integración de la norma procesal. En *Código Procesal Civil Comentado* (págs. 37-55). Lima: Gaceta Jurídica.
- Castillo Córdova, L. (2005). *El amparo residual en el Perú. Una Cuestión de ser o no ser*. Lima: Justicia Constitucional.
- Castillo Córdova, L. (2015). *Constitucional, Los Precedentes Vinculantes del Tribunal* (Segunda ed.). Lima: Gaceta Jurídica.
- Castillo-Córdova, L. (2004). Normas autoaplicativas, alternatividad y amparo contra amparo en el Código Procesal Constitucional. *Revista Jurídica del Perú*(59), 33-45.
- Chiovenda, J. (1922). *Principios de Derecho Procesal Civil* (Vol. II). (J. Casáis y Santaló, Trad.) Madrid: REUS (S.A.).
- Chirinos Sota, C. (2013). Incumplimiento de plazos en el procedimiento contencioso tributario y prescripción extintiva: apunte para una tutela jurisdiccional efectiva. *Instituto Peruano de Derecho Tributario*(55), 247-274.

- Couture, E. J. (1958). *Fundamentos del Derecho Procesal Civil*. Buenos Aires: Roque De Palma Editor.
- Danós Ordóñez, J. (2005). El principio de no confiscatoriedad de los tributos en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional peruano. En *Temas de Derecho Tributario y Derecho Público. Libro homenaje a Armando Zolezzi Moller* (págs. 135-167). Lima: Palestra Editores. Obtenido de <http://www4.congreso.gob.pe/DGP/CCEP/curso/2014/e-06-06-2014/lectura-10.pdf>
- Danós Ordóñez, J. (2000). El proceso contencioso administrativo en materia tributaria. *THEMIS Revista de Derecho*(41), 73-95.
- Echevarría, M. V. (2011). *Comentario Exegético a la Ley que regula el Proceso Contencioso Administrativo*. Lima: Ediciones Legales E.I.R.L.
- Espinosa-Saldaña Barrena, E. (2009). Artículo VII: Precedente. En *Comentarios al Código Procesal Constitucional* (págs. 75-80). Lima: ADRUS.
- Eto Cruz, G. (2015). Artículo 37°: Derechos Protegidos. En *Código Procesal Constitucional Comentado* (Vol. I, págs. 403-424). Lima: Gaceta Jurídica.
- Ferreiro Lapatza, J. J. (2004). *Curso de Derecho Financiero Español*. Barcelona: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales S.A.
- García Belsunce, H. (1994). *Estudios de Derecho Constitucional Tributario*. Buenos Aires: Ediciones de Palma.
- García Novoa, C. (2009). La Doctrina del Principio de Solidaridad en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional Peruano. *REVISTA PERUANA DE DERECHO TRIBUTARIO: Universidad de San Martín de Porres Tax Law Review*(11), 3-41.
- García Toma, V. (2009). Artículo I: Alcances. En *Código Procesal Constitucional Comentado: Homenaje a Domingo García Belaunde* (págs. 29-36). Lima: ADRUS.
- Hakansson Nieto, C. (2015). *Código Procesal Constitucional Comentado*. Lima: Gaceta Jurídica.
- Isla Montes, R. (9 de Junio de 2016). *Principios Jurídicos*. Obtenido de <http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/dconstla/cont/2011/pr/pr26.pdf>
- Jarach, D. (1982). *El Hecho Imponible, Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo* (Tercera ed.). Buenos Aires: Abeledo Perrot.
- Landa Aroyo, C. (2013). Control Constitucional de los Tributos con Fines Extrafiscales en el Perú. *THEMIS-Revista de Derecho*(64), 175-180.
- Landa Arroyo, C. (2015). Artículo I: Alcances. En *Código Procesal Constitucional Comentado* (págs. 17-21). Lima: Gaceta Jurídica.
- Ledesma Narváez, M. (2016). Artículo I: Derecho a la tutela jurisdiccional efectiva. En *Código Procesal Civil Comentado* (págs. 19-25). Lima: Gaceta Jurídica.

- Medrano Cornejo, H. (1990). Algunos aspectos a regular en el procedimiento contencioso tributario. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, 97-107.
- Mejía Acosta, M. (2015). El Amparo tributario peruano: apuntes sobre las vías paralelas. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*(58), 101-128.
- Mendoza Escalante, M. (2001). Notas sobre la distinción entre principios y normas en la teoría del derecho. *Revista Bibliotecal*, 371-386.
- Monroy Gálvez, J. (1996). *INTRODUCCIÓN AL PROCESO CIVIL*. Lima: Temis.
- Monroy Gálvez, J. (5 de Marzo de 2017). *Apuntes sobre la doctrina del precedente y su influencia en el civil law*. Obtenido de <http://www.jusdem.org.pe/webhechos/QUARTA/12.RTF>.
- Obando Blanco, R. (2016). Artículo V: Principio de inmediación, concentración, economía y celeridad procesal. En *Código Procesal Civil Comentado* (págs. 62-71). Lima: Gaceta Jurídica.
- Pérez de Ayala, J. L., & Pérez de Ayala Becerril, M. (2002). *Fundamentos de Derecho Tributario* (Quinta ed.). Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas S.A.
- Prieto Sanchís, L. (2013). *Sobre principios y normas: Problemas del razonamiento jurídico*. Perú: Palestra.
- Priori Posada, G. (2007). *Comentarios a la Ley del Proceso Contencioso Administrativo*. Lima: ARA Editores.
- Ramírez Jiménez, N. (2015). Artículo 15°: Medidas Cautelares. En *Código Procesal Constitucional Comentado* (págs. 266-269). Lima: Gaceta Jurídica.
- Rioja Bermudez, A. (2014). *Derecho procesal Civil. Teoría General-Doctrina-Jurisprudencia*. Lima: Adrus.
- Sarmiento Díaz, J. (2012). Sub Capítulo II: Reclamación, apelación y queja. En *Tratado de Derecho Procesal Tributario* (págs. 639-738). Lima: Pacífico Editores.
- Schindel, Á. (2003). *TRATADO DE TRIBUTACIÓN* (Vol. I). Buenos Aires: Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma.
- Sáenz Davalos, L. R. (2014). Artículo 98°: Competencia y Legitimación. En *Código Procesal Constitucional Comentado, Homenaje a Domingo García Belaunde* (págs. 699-702). Lima: Adrus Editores.
- Sevillano Chávez, S. (2014). *Lecciones de Derecho Tributario: Principios Generales y Código Tributario*. Lima: Fondo Editorial Pontificia Universidad Católica del Perú.
- Spisso, R. (1991). *Derecho Constitucional Tributario*. Buenos Aires: Ediciones Depalma.
- Spisso, R. R. (2011). *Derecho Constitucional Tributario* (Quinta ed.). Buenos Aires: Abeledo Perrot.
- Taipe Chávez, S. (2016). Artículo VII: Juez y Derecho. En *Código Procesal Civil Comentado* (págs. 85-94). Lima: Gaceta Jurídica.

Varona Alabern, J. E. (2010). Extrafiscalidad y Justicia Tributaria. En *Lecciones de derecho tributario inspiradas por un maestro: Liber Amicorum en homenaje a Eusebio Gonzales Garcia*. Colombia: Editorial Universidad del Rosario.

Varona Alabern, J. E. (2009). *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*. Madrid: Marcial Pons.

Villegas, H. B. (1992). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Buenos Aires: Depalma.

ANEXOS

ANEXO N° 1: Hoja guía de análisis de jurisprudencia.

| CUESTIONES PRELIMINARES | PRINCIPALES FUNDAMENTOS | |
|---|---|--|
| <p><u>Número de Expediente / Corte / Tribunal</u></p> <p>Exp N°.....</p> <p style="text-align: center;"> <input type="checkbox"/> TC <input type="checkbox"/> CS <input type="checkbox"/> TF </p> <p>Tema relevante para la investigación</p> <p> Extrafiscalidad () No confiscatoriedad () </p> <p><u>Tipo de proceso</u></p> <p style="text-align: center;"> <input type="checkbox"/> PA <input type="checkbox"/> PCA <input type="checkbox"/> PAI </p> <p><u>Código Adjetivo</u></p> <p> Ley Proceso Contencioso Administrativo () Código Procesal Constitucional () </p> <p><u>¿Qué se resuelve?</u></p> <p> Fundada () Infundada () Improcedente () </p> | <p>❖ Extrafiscalidad:</p> | <p>❖ Principio de No Confiscatoriedad:</p> |
| | CUESTIONES PROCESALES | |
| | <p>❖ Acceso a la jurisdicción – legitimación procesal:</p> | <p>❖ Probanza de la pretensión – ofrecimiento de pruebas – cuestiones probatorias – actuación y valoración:</p> |
| <p>Referencias Normativas</p> | | |

Abreviaturas:

TC: Tribunal Constitucional.
 CS: Corte Suprema.
 TF: Tribunal Fiscal.

PA: Proceso de Amparo.
 PAI: Proceso de Acción de Inconstitucionalidad.
 PCA: Proceso Contencioso Administrativo.

ANEXO N° 2: Sentencia del Tribunal Constitucional emitida en el proceso de inconstitucionalidad contra la Ley que crea el Impuesto a las Transacciones financieras.

EXPS. N.° 0004-2004-AI/TC
N.° 0011-2004-AI/TC, N.° 0012-2004-AI/TC
N.° 0013-2004-AI/TC, N.° 0014-2004-AI/TC
N.° 0015-2004-AI/TC, N.° 0016-2004-AI/TC Y
N.° 0027-2004-AI/TC (ACUMULADOS)
LIMA
COLEGIO DE ABOGADOS
DEL CUSCO Y OTROS

SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

En Lima, a los 21 días del mes de setiembre de 2004, reunido el Tribunal Constitucional en sesión de Pleno Jurisdiccional, con la asistencia de los señores magistrados Alva Orlandini, Presidente; Bardelli Lartirigoyen, Vicepresidente; Revoredo Marsano, Gonzales Ojeda y García Toma, pronuncia la siguiente sentencia, con el fundamento de voto del magistrado Alva Orlandini y, por sus propios fundamentos con el voto singular de la magistrada Revoredo Marsano

ASUNTO

Demandas de inconstitucionalidad interpuestas por el Colegio de Abogados del Cusco, el Colegio de Abogados de Huaura, más de 5000 ciudadanos, el Colegio de Contadores Públicos de Loreto, el Colegio de Abogados de Ica, el Colegio de Economistas de Piura y el Colegio de Abogados de Ayacucho, a las que se han adherido el Colegio de Abogados de Huánuco y Pasco, el Colegio de Abogados de Puno, el Colegio de Abogados de Ucayali y el Colegio de Abogados de Junín, contra los artículos 3°, 4°, 5°, 6°, 7°, 8°, 9°, 10°, 11°, 12°, 13°, 14°, 15°, 16°, 17°, 18°, 19° y 20° del Decreto Legislativo N.° 939 —Ley de medidas para la lucha contra la evasión y la informalidad—, y, por conexión, contra su modificatoria, el Decreto Legislativo N.° 947, que regulan la denominada “bancarización” y crean el Impuesto a las Transacciones Financieras (en adelante ITF); así como contra los artículos 3°, 4°, 5°, 6°, 7°, 8°, 9°, 10°, 11°, 12°, 13°, 14°, 15°, 16°, 17°, 18° y 19° de la Ley N.° 28194 —Ley para la lucha contra la evasión y para la formalización de la economía—, que subroga los referidos Decretos Legislativos.

DEMANDAS CONTRA LOS DECRETOS LEGISLATIVOS N.°S 939 Y 947

A) Antecedentes

El Colegio de Abogados del Cusco, con fecha 19 de enero de 2004, interpone demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 3°, 4°, 5°, 6°, 7°, 8°, 9°, 10°, 11°, 12°, 13°, 14°, 15° y 16° del Decreto Legislativo N.° 939 —Ley de medidas para la lucha contra la evasión y la informalidad—, publicada en el diario oficial *El Peruano* el 5 de diciembre de 2003, y contra el Decreto Legislativo N.° 947, que modifica el Decreto Legislativo N.° 939, publicado en el diario oficial *El Peruano* el 27 de enero de 2004, por considerarlos contrarios a la Constitución Política del Estado, ya que vulneran los derechos a la libertad de contratar y de propiedad, el secreto bancario, el principio de no confiscatoriedad de los tributos, y la obligación constitucional conferida al Estado de fomentar y garantizar el ahorro.

Con fecha 5 de febrero de 2004, el Colegio de Abogados de Huaura interpone acción de inconstitucionalidad contra los mismos artículos del Decreto Legislativo N.° 939, por atentar contra los derechos mencionados en el párrafo anterior.

Más de 5 mil ciudadanos, con fecha 12 de febrero de 2004, interponen demanda de inconstitucionalidad contra el Decreto Legislativo N.° 939, a fin de que se declare la inconstitucionalidad de los ya precitados artículos, del artículo 20°, y, por conexión del Decreto Legislativo N.° 947 y el Decreto Supremo N.° 190-2003-EF, por violar, además de los derechos ya citados, la libertad de empresa, comercio e industria y el principio de no retroactividad de la ley; asimismo, porque desprotegen a los consumidores y usuarios, y porque el Poder Ejecutivo ha legislado sobre materias para las que no se le delegó facultades.

El Colegio de Contadores Públicos de Loreto, con fecha 16 de febrero de 2004, interpone acción de inconstitucionalidad contra los mencionados artículos del Decreto Legislativo N.° 939, por los mismos argumentos utilizados por el Colegio de Abogados del Cusco.

El Colegio de Abogados de Ica, con fecha 16 de febrero de 2004, interpone demanda de inconstitucionalidad contra los Decretos Legislativos N.°s 939 y 947, por considerar que su contenido es contrario al derecho a la libre contratación, al derecho de propiedad, al secreto bancario y al principio de promoción y fomento del ahorro.

El Colegio de Economistas de Piura, con fecha 16 de febrero de 2004, interpone acción de inconstitucionalidad contra los Decretos Legislativos N.°s 939 y 947, por considerarlos contrarios a la Constitución, por los mismos fundamentos expuestos por el Colegio de Abogados del Cusco.

Finalmente, el Colegio de Abogados de Ayacucho, con fecha 17 de febrero de 2004, interpone demanda de inconstitucionalidad contra el Decreto Legislativo N.° 939 y las normas que tengan conexión con el mismo, por considerarlo contrario a los derechos ya mencionados y, además, a la igualdad ante la ley, ya que discrimina a los trabajadores independientes de los trabajadores dependientes.

Luego de admitirse a trámite las demandas, el Tribunal Constitucional, con fecha 18 de febrero de 2004, dispuso la acumulación de los Expedientes N.ºs 0004-2004-AI/TC, 0011-2004-AI/TC, 0012-2004-AI/TC, 0013-2004-AI/TC, 0014-2004-AI/TC, 0015-2004-AI/TC y 0016-2004-AI/TC, por existir conexión entre ellos, toda vez que las demandas, todas, tienen por objeto que se declare la inconstitucionalidad de los Decretos Legislativos N.ºs 939 y 947.

B) Contestación

El Procurador Público a cargo de los asuntos judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Poder Ejecutivo, con fecha 1 de abril de 2004, contesta la demanda y solicita que se declare la conclusión del proceso por haberse producido la sustracción de la materia, alegando que, con fecha 26 de marzo de 2004, se publicó la Ley N.º 28194, que derogó los cuestionados decretos legislativos.

DEMANDA CONTRA LA LEY N.º 28194

A) Antecedentes

Con fecha 23 de abril de 2004, el Colegio de Abogados del Cusco interpone demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 3º, 4º, 5º, 6º, 7º, 8º, 9º, 10º, 11º, 12º, 13º, 14º, 15º, 16º, 17º, 18º, 19º y demás pertinentes de la Ley N.º 28194, publicada en el diario oficial *El Peruano* el 26 de marzo de 2004, que deroga los Decretos Legislativos N.ºs 939 y 947, pues, en su criterio, no supera los cuestionamientos de constitucionalidad realizados a los mencionados decretos. Manifiesta que dicha ley es inconstitucional porque:

- a) Afecta la libertad de contratación, ya que los artículos 3º, 4º, 5º y 6º vulneran la autonomía privada al determinar que el pago de ciertas sumas de dinero se efectúe mediante la forma que sanciona esta norma, es decir, a través de medios de pago previstos por el legislador y no por los contratantes; más aún, el artículo 8º dispone que quienes incumplan esta norma no podrán deducir gastos, costos o créditos con fines tributarios, imponiendo una sanción y ordenando una bancarización de las obligaciones dinerarias que, en su criterio, no es una limitación razonable ni justificada a la libertad de configuración interna de los contratos. Agrega que el artículo 5º obliga a las partes a concluir o celebrar un contrato con una entidad del sistema financiero para que ésta los provea del medio de pago necesario para cumplir con el pago de su obligación, lo que supone un vaciamiento del contenido de dicha libertad, dado que la única opción impuesta por la ley es la de acudir a contratar con una empresa financiera, resultando irrazonable, además, en aquellas localidades en las que no existen agencias financieras.
- b) Viola el secreto bancario, ya que el artículo 17º autoriza a la autoridad tributaria el acceso a la información bancaria de los ciudadanos en forma directa, cuando la Constitución sólo señala 3 supuestos en los que se puede levantar el secreto bancario.

- c) Contraviene el derecho a la propiedad, puesto que se aplica a las operaciones de abono y débito tantas veces como el dinero pase por el sistema financiero; además, se aplica sobre el dinero de las personas sin tener en cuenta si el mismo es de su propiedad, si forma parte de sus ingresos, de su renta o si está destinado a su consumo. Asimismo, porque empobrece a los ciudadanos y a las empresas, ya que los obliga a pagar por la circulación de su capital de trabajo y por sus operaciones, y no por su riqueza, la que ya está gravada por otros tributos.
- d) Afecta el principio tributario de no confiscatoriedad de los tributos, pues el ITF afecta directamente el capital empresarial y se aplica sobre el activo circulante de las empresas, sin evaluar la real capacidad económica del contribuyente. Además, porque sobre los mismos ingresos que gravan otros impuestos se aplica el ITF, por lo que se genera una doble imposición.
- e) Desvirtúa la obligación constitucional del Estado de proteger el ahorro, por cuanto su efecto inmediato será desincentivar el ahorro y fomentar el retiro de fondos de las instituciones financieras, especialmente el ahorro efectuado por el pequeño ahorrista.

Con fecha 14 de mayo de 2004, el Tribunal Constitucional dispuso la acumulación del Expediente N.º 0027-2004-AI/TC con los Expedientes N.º 0004-2004-AI/TC y otros, por existir conexión entre ellos.

B) Contestación

El Congreso de la República, con fecha 15 de junio de 2004, contesta la demanda en los siguientes términos:

- a) Respecto de la supuesta vulneración del derecho a la libertad de contratar, sostiene que la forma en que debe realizarse el pago de una obligación en dinero no tiene nada que ver con la decisión de celebrar un contrato o con quién hacerlo, ni puede considerarse como un componente esencial del contenido del contrato. Además, afirma que lo dispuesto por el artículo 4º ni siquiera es compulsivo, a menos que se persiga que la operación surta efectos tributarios, y que, según el inciso c) del artículo 6º de la misma ley, las transacciones que se realicen en distritos donde no exista agencia o sucursal de una empresa financiera, están exceptuadas de usar los medios de pago previstos. Señala que el problema se presentaría si en el contrato existiese una estipulación expresa del pago de dinero en efectivo y las partes desearan seguir haciéndolo así, pretendiendo que la operación surta efectos tributarios. Expresa que el artículo 62º de la Constitución opera siempre que no se trate de normas ulteriores de orden público, y que las disposiciones de índole tributaria, como la cuestionada, tienen carácter imperativo y son de orden público.
- b) En cuanto a la eventual violación del secreto bancario, refiere que dicho derecho se circunscribe sólo a la confidencialidad de la información sobre las operaciones pasivas. Por otro lado, afirma que la reserva de la información que ofrecen las entidades financieras, obedece a la práctica comercial o a razones de índole contractual, lo que no significa que dichos datos se encuentren bajo la protección constitucional del secreto

bancario. En consecuencia, sostiene que en tanto el contenido de la información que las empresas del sistema financiero pongan en conocimiento de la Administración Tributaria [por la declaración y el pago del ITF] no esté referido a las operaciones pasivas, ello no supondrá vulneración del derecho al secreto bancario, ni modificación a la legislación vigente.

Agrega que el monto total de las operaciones gravadas por el ITF incluye a las operaciones activas y pasivas; pero que, no obstante, cuando se informe sobre el monto total de dichas operaciones, resultará imposible discriminar lo que corresponde a cada tipo de operación, o determinar el detalle del monto de cada operación pasiva, así como informar sobre el monto depositado antes de la declaración, ni del existente después de ella, de lo que se concluye que no se revela información sobre dicho concepto.

Respecto de las declaraciones de las operaciones exoneradas, manifiesta que el monto a declararse se expresará en términos globales, sin hacer distingo entre las operaciones activas y pasivas, ni sobre el monto depositado en cada una de ellas, por lo que tampoco se verifica afectación del secreto bancario. Indica que la información proporcionada a la SUNAT se mantendrá en reserva, pues sólo se utilizará para fines tributarios.

- c) Sobre la supuesta violación del derecho de propiedad, afirma que si bien el ITF es aplicable a las operaciones de entrada y salida de dinero del sistema financiero, de ello no se puede deducir que se afecta dicho derecho constitucional. En cuanto a que grava el mismo dinero que ingresa una y otra vez a las cuentas bancarias, refiere que el inciso a) el artículo 9° de la ley, señala que no se encuentran gravadas las operaciones entre cuentas de un mismo titular mantenidas en una o en diversas entidades del sistema financiero; y, tratándose de transacciones entre cuentas de diferentes titulares, tampoco se afecta el derecho de propiedad, ya que se grava el patrimonio de distintas personas. Por otro lado, aduce que resulta irrelevante que el impuesto grave aspectos distintos a la renta, al patrimonio, al consumo, a la transferencia de bienes o al pago de servicios, puesto que ello constituye el ejercicio de la potestad tributaria, más aún cuando el ITF no tiene efectos confiscatorios.
- d) Acerca de la supuesta afectación del principio de no confiscatoriedad, indica que el ITF no es un impuesto que grava la renta, por lo que el argumento de que grava de manera directa el capital empresarial, no es pertinente. Asimismo, añade que la utilización obligatoria de los medios de pago en el sistema financiero para ciertas operaciones y el ITF no generan efectos confiscatorios, dado que la alícuota es del 0.10% de la transacción, monto que decrecerá progresivamente, concluyéndose que no extrae una parte importante de la propiedad particular, pues la tasa es razonable y proporcionada.
- e) Respecto de la eventual vulneración del fomento y la garantía del ahorro, refiere que el contenido esencial de la protección al ahorro consagrada en la Constitución, radica en la seguridad que se busca transmitir a los potenciales ahorristas sobre la seguridad de los fondos que confían a las empresas del sistema bancario y financiero, lo que no tiene nada que ver con las disposiciones establecidas en la ley cuestionada.

FUNDAMENTOS

1. Mediante auto de fecha 18 de febrero de 2004, se acumularon los procesos de inconstitucionalidad promovidos contra diversas disposiciones del Decreto Legislativo N.º 939, modificado por el Decreto Legislativo N.º 947, con el proceso de inconstitucionalidad iniciado contra diversos artículos de la Ley N.º 28194, que derogó los referidos decretos legislativos. En consecuencia, la primera cuestión que debe resolverse es la relacionada a los alcances de este pronunciamiento, respecto de los decretos legislativos derogados.

§1. Vigencia, derogación, validez e inconstitucionalidad de las normas

2. La cuestión, a juicio del Tribunal, debe examinarse efectuando una distinción entre las categorías de vigencia, derogación, validez e inconstitucionalidad de las normas jurídicas.

Una norma se encuentra vigente desde el día siguiente al de su publicación, salvo disposición contraria de la misma norma que postergue su vigencia en todo o en parte (artículo 109º de la Constitución), y pierde vigencia con su derogación; empero, cabe señalar que las normas derogadas, de conformidad con la dogmática jurídica relativa a la aplicación de la ley en el tiempo, puede tener efectos ultractivos.

La validez en materia de justicia constitucional, en cambio, es una categoría relacionada con el principio de jerarquía normativa, conforme al cual la norma inferior (v.g. una norma con rango de ley) será válida sólo en la medida en que sea compatible formal y materialmente con la norma superior (v.g. la Constitución). Constatada la invalidez de la ley, por su incompatibilidad con la Carta Fundamental, corresponderá declarar su inconstitucionalidad, cesando sus efectos a partir del día siguiente all de la publicación de la sentencia de este Tribunal que así lo declarase (artículo 204º de la Constitución), quedando impedida su aplicación a los hechos iniciados mientras tuvo efecto, siempre que estos no hubiesen concluido, y, en su caso, podrá permitirse la revisión de procesos fenecidos en los que fue aplicada la norma, si es que ésta versaba sobre materia penal o tributaria (artículos 36º y 40º de la Ley N.º 26435 —Orgánica del Tribunal Constitucional).

En suma, la declaración de inconstitucionalidad, a diferencia de la derogación, anula por completo la capacidad regulativa de las normas declaradas inconstitucionales.

De ello se concluye que no toda norma vigente es una norma válida, y que no toda norma derogada se encuentra impedida de ser sometida a un juicio de validez pues, aun en ese caso, existen dos supuestos en los que procedería una demanda de inconstitucionalidad: a) cuando la norma continúe desplegando sus efectos, y, b) cuando, a pesar de no continuar surtiendo efectos, la sentencia de inconstitucionalidad puede alcanzar a los efectos que la norma cumplió en el pasado, esto es, si hubiese versado sobre materia penal o tributaria.

3. Los Decretos Legislativos N.ºs 939 y 947 sólo tuvieron vigencia y surtieron efectos jurídicos por 26 días, del 1 al 26 de marzo de 2004, pues a partir del 27 de marzo fueron derogados y sustituidos por las nuevas reglas previstas en la Ley N.º 28194. Dado que dichos Decretos Legislativos versaban, en parte, sobre materia tributaria, los efectos que cumplieron en el pasado podrían ser afectados por una eventual sentencia estimatoria dictada por este Colegiado. Sin embargo, considerando que algunas de las modificaciones introducidas por la Ley N.º 28194 permiten la devolución a los trabajadores y pensionistas del monto del ITF cuyo débito sea indebido [Quinta y Sexta Disposiciones Finales de la misma Ley N.º 28194], el Tribunal considera pertinente circunscribir su fundamentación a la Ley N.º 28194.

§2. Supuesto antitecnicismo de la Ley N.º 28194

4. Los demandantes consideran que la Ley N.º 28194 se sustenta en una formulación antitécnica. Cabe precisar que tal alegación no puede merecer atención en un proceso de control de constitucionalidad el “antitecnicismo” de las leyes, o, acaso, su “ineficiencia”, sino tan solo su compatibilidad formal y material con la Carta Fundamental.

En este sentido, la ley cuestionada, para los efectos de control debe ser confrontada, especialmente, con el artículo 74º de la Constitución Política del Perú que en la parte pertinente señala que “Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo. (...) El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio. (...) No surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo”, y el artículo 44º de la misma Carta Fundamental que establece como deberes primordiales del Estado: “defender la soberanía nacional; garantizar la plena vigencia de los derechos humanos; proteger a la población de las amenazas contra su seguridad; y promover el bienestar general que se fundamenta en la justicia y en el desarrollo integral y equilibrado de la Nación”

§3. “Bancarización”, ITF y libertad contractual

5. Los demandantes argumentan que la norma impugnada afecta el derecho a la libertad de contratar, ya que sus artículos 3º, 4º, 5º y 6º vulneran la autonomía privada porque ordenan que el pago de ciertas sumas de dinero se efectúe mediante la forma que sanciona esta norma, es decir, “a través de medios de pago previstos por el legislador y no por los contratantes”. Asimismo, aducen que el artículo 5º obliga a las partes a concluir o celebrar un contrato con una entidad del sistema financiero para que esta los

proporcione el medio de pago necesario para cumplir con el pago de su obligación, lo que supone un vaciamiento del contenido de dicha libertad, dado que la única opción impuesta por la ley es la de acudir a contratar con una empresa financiera.

6. Sobre este extremo de la demanda, el Congreso ha argumentado que tanto el inciso 14 del artículo 2º como el artículo 62º de la Constitución, han establecido un marco de actuación de la libertad contractual, sometiendo dicha libertad a las “leyes de orden público” y a “las normas vigentes al tiempo del contrato”.
7. Al respecto, la exigencia de utilizar un determinado medio de pago para cumplir las obligaciones que surjan como consecuencia de la celebración de un contrato, bajo la amenaza de perder el derecho a deducir gastos, costos o créditos, a efectuar compensaciones, a solicitar devoluciones de tributos, saldos a favor, reintegros tributarios, recuperación anticipada y restitución de derechos arancelarios, constituye una evidente limitación del derecho fundamental a la libertad de contratación. Sin embargo, conforme al criterio uniforme de este Colegiado, ningún derecho fundamental tiene la condición de absoluto, pues podrá restringirse: a) cuando no se afecte su contenido esencial, esto es, en la medida en que la limitación no haga perder al derecho de toda funcionalidad en el esquema de valores constitucionales; y, b) cuando la limitación del elemento “no esencial” del derecho fundamental tenga por propósito la consecución de un fin constitucionalmente legítimo y sea idónea y necesaria para conseguir tal objetivo (principio de proporcionalidad).
8. El derecho a la libre contratación establecido en el inciso 14 del artículo 2º de la Constitución, ha sido enunciado por este Tribunal como: “(...) el acuerdo o convención de voluntades entre dos o más personas naturales y/o jurídicas para crear, regular, modificar o extinguir una relación jurídica de carácter patrimonial. Dicho vínculo — fruto de la concertación de voluntades— debe versar sobre bienes o intereses que poseen apreciación económica, tener fines lícitos y no contravenir las leyes de orden público.

Tal derecho garantiza, *prima facie*:

- Autodeterminación para decidir la celebración de un contrato, así como la potestad de elegir al co celebrante.
- Autodeterminación para decidir, de común acuerdo [entiéndase: por común consentimiento], la materia objeto de regulación contractual (...)” (STC 0008-2003-AI/TC, FJ. 26)

Estos elementos constituirían en abstracto el contenido mínimo o esencial de la libertad contractual. Desde esta perspectiva, no formaría parte de dicho contenido el medio de pago a través del cual la obligación contenida en el contrato deba cumplirse, de modo que tocará ahora determinar si tal limitación resulta justificada para alcanzar un fin constitucionalmente relevante.

9. El objetivo de la denominada “bancarización” es formalizar las operaciones económicas con participación de las empresas del sistema financiero para mejorar los sistemas de fiscalización y detección del fraude tributario. A tal propósito coadyuva la imposición del ITF, al que, a su vez, como todo tributo, le es implícito el propósito de contribuir con los gastos públicos, como una manifestación del principio de solidaridad que se encuentra consagrado implícitamente en la cláusula que reconoce al Estado peruano como un Estado Social de Derecho (artículo 43° de la Constitución). Se trata, pues, de reglas de orden público tributario, orientadas a finalidades plenamente legítimas, cuales son contribuir, de un lado, a la detección de aquellas personas que, dada su carencia de compromiso social, rehúyen la potestad tributaria del Estado, y, de otro, a la promoción del bienestar general que se fundamenta en la justicia y en el desarrollo integral y equilibrado de la Nación (artículo 44° de la Constitución), mediante la contribución equitativa al gasto social.
10. De otra parte, resulta claro que la informalidad de las transacciones patrimoniales es un factor determinante que facilita la evasión tributaria, motivo por el cual el establecimiento de medidas orientadas a incentivar la utilización de las empresas del sistema financiero para la ejecución de tales transacciones, resulta una medida idónea para la detección de cualquier fraude tributario.
11. Asimismo, debe enfatizarse la existencia de diversos factores que permiten sostener que el legislador no ha pretendido menoscabar más allá de lo necesario el derecho fundamental a la libertad contractual. Entre dichos factores se encuentran: a) el establecimiento de un monto mínimo a partir del cual se deberán utilizar los referidos medios de pago (S/. 5,000 o US\$ 1,500); b) una amplia gama de medios de pago susceptibles de ser utilizados dentro del sistema financiero (artículo 5° de la Ley N.° 28194); y, c) supuestos específicos de exoneración de la exigencia en la utilización de los medios de pago, entre los que se encuentran diversas entidades y, en determinados casos, las personas naturales, existiendo incluso la posibilidad de que un notario o juez de paz sea quien de fe del pago, entrega o devolución del mutuo de dinero, en el caso de las transferencias que se realicen en distritos en los que no existe agencia o sucursal de una empresa del sistema financiero (artículo 6° de la ley impugnada).
12. En consecuencia, si bien este Colegiado constata que existe una limitación del derecho fundamental a la libertad contractual, tal restricción no afecta el contenido esencial del derecho y se encuentra acorde con el principio de proporcionalidad, de modo que este extremo de la demanda debe ser desestimado.

§4. Excepciones al uso de los medios de pago bancarios en las localidades donde no existan entidades del sistema financiero

13. Los recurrentes sostienen que los requisitos previstos en el artículo 6° de la ley cuestionada para que las obligaciones de pago que se cumplan en un distrito en el que no existe agencia o sucursal de una empresa del sistema financiero queden exceptuadas del uso de los medios de pago previstos en el artículo 5° de la misma norma, resultan

irrazonables, en tanto se exige que, para efectos de que opere la excepción, se presenten concurrentemente.

14. La parte pertinente del referido artículo 6°, establece lo siguiente: “(...). También quedan exceptuadas las obligaciones de pago, incluyendo el pago de remuneraciones, o la entrega o devolución de mutuos de dinero que se cumplan en un distrito en el que no existe agencia o sucursal de una empresa del Sistema Financiero, siempre que concurren las siguientes condiciones:
- a) Quien reciba el dinero tenga domicilio fiscal en dicho distrito. Tratándose de personas naturales no obligadas a fijar domicilio fiscal, se tendrá en consideración el lugar de su residencia habitual.
 - b) En el distrito señalado en el inciso a) se ubique el bien transferido, se preste el servicio o se entregue o devuelva el mutuo de dinero.
 - c) El pago, entrega o devolución del mutuo de dinero se realice en presencia de un Notario o Juez de Paz que haga sus veces, quien dará fe del acto. Mediante Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas se podrá establecer a otras entidades o personas que puedan actuar como fedatarios, así como regular la forma, plazos y otros aspectos que permitan cumplir con lo dispuesto en este inciso.”
15. En criterio de este Colegiado, la exigencia de que se presenten conjuntamente los aludidos requisitos para que las obligaciones de pago que se cumplan en un distrito en el que no existe agencia o sucursal de una empresa del sistema financiero queden exceptuadas de usar los medios de pago previstos en el artículo 5° de la Ley N.° 28194, resulta plenamente justificada, pues cada uno de ellos cumple, al lado de los otros, una función indispensable en el objetivo de evitar que los particulares —que pretendan evadir el pago del tributo—, puedan encontrar los medios idóneos para quedar exceptuados de acudir a las entidades del sistema financiero para cumplir sus obligaciones contractuales.

En efecto, por un lado, resulta plenamente legítima la exigencia de que quien reciba el dinero tenga domicilio fiscal o residencia habitual en el distrito carente de entidad financiera; y es que si no se exige que cuando menos una de las partes del contrato domicilie en dicho distrito, queda abierta la posibilidad de incurrir en fraude a la ley, acudiendo a realizar la transferencia del bien, prestación de servicio o dación de dinero a un distrito que no cuente con una agencia o sucursal de una empresa del sistema financiero, con el único objeto de eludir la fiscalización por parte de la administración pública.

De otra parte, resulta razonable también el requisito según el cual en el distrito carente de entidad financiera se ubique el bien transferido, se preste el servicio o se entregue o devuelva el mutuo de dinero, puesto que, en caso contrario, la administración, con justificado motivo, impondría que la transferencia se realice en el distrito en el que se encuentra el bien o se realiza el servicio que es objeto del contrato y que cuanta con una entidad financiera a través de la cual puede realizarse la operación.

Finalmente, el Tribunal Constitucional comparte el criterio del apoderado del Congreso de la República, conforme al cual el Notario o el Juez de Paz Letrado son los funcionarios o autoridades descentralizadas idóneas para revestir de las garantías de legalidad y formalidad suficientes a las operaciones contractuales realizadas por personas que, por domiciliar en localidades que no cuentan con agencias financieras, quedan exentas de la obligación de acudir a ellas.

16. Así pues, la ausencia de cualquiera de los referidos requisitos, permitiría que los actos tendientes a la evasión tributaria desvirtúen el objeto mismo de la norma, es decir, incentivar la utilización de las empresas del sistema financiero formalizando la ejecución de las transacciones patrimoniales.

Por estos motivos, en Tribunal Constitucional desestima este extremo de la demanda.

§5. ITF y principio de no confiscatoriedad de los tributos

17. Los demandantes sostienen que el ITF vulnera el principio de no confiscatoriedad de los tributos, pues es un impuesto que se ha emitido “(...) sin evaluar, siquiera indiciariamente, la real capacidad económica del contribuyente (...)”. Alegan que si bien es posible que “(...) en determinados, y, seguramente, numerosos casos, el tributo no tenga una incidencia real sobre el patrimonio de determinadas personas, sea porque estas cuentan con ingresos importantes que les permiten obtener tasas de interés preferenciales que absorben el impacto del impuesto o sea porque el número de operaciones que realicen es limitado (...)”, el problema se presenta en aquellos “(...) casos de personas cuyos ahorros sean pequeños y que por tanto sólo acceden a las tasas más bajas del sistema, o de las personas que efectúan muchas operaciones de transferencias y depósitos con su mismo capital de trabajo (...)”, en los que “(...) el efecto confiscatorio del tributo es objetivamente cierto, grave y genera todas las distorsiones enumeradas en las consideraciones precedentes (...)”.
18. El principio de no confiscatoriedad informa y limita el ejercicio de la potestad tributaria estatal, garantizando que la ley tributaria no pueda afectar irrazonable y desproporcionadamente la esfera patrimonial de las personas.

Este principio tiene también una faceta institucional, toda vez que asegura que ciertas instituciones que conforman nuestra Constitución económica (pluralismo económico, propiedad, empresa, ahorro, entre otras), no resulten suprimidas o vaciadas de contenido cuando el Estado ejercite su potestad tributaria.

19. Al respecto, es preciso tener en cuenta lo sostenido por el Tribunal Constitucional en su STC N.º 2727-2002-AA/TC, donde se estableció que:

“(...) el principio precitado es un parámetro de observancia que la Constitución impone a los órganos que ejercen la potestad tributaria al momento de fijar la base

imponible y la tasa del impuesto. Éste supone la necesidad de que, al momento de establecerse o crearse un impuesto, con su correspondiente tasa, el órgano con capacidad para ejercer dicha potestad respete exigencias mínimas derivadas de los principios de razonabilidad y proporcionalidad.

Como tal, tiene la estructura propia de lo que se denomina un ‘concepto jurídico indeterminado’. Es decir, su contenido constitucionalmente protegido no puede ser precisado en términos generales y abstractos, sino analizado y observado en cada caso, teniendo en consideración la clase de tributo y las circunstancias concretas de quienes estén obligados a sufragarlo. No obstante, teniendo en cuenta las funciones que cumple en nuestro Estado Democrático de Derecho, es posible afirmar, con carácter general, que se transgrede el principio de no confiscatoriedad de los tributos cada vez que un tributo excede el límite que razonablemente puede admitirse como justificado en un régimen en el que se ha garantizado constitucionalmente el derecho subjetivo a la propiedad y, además, ha considerado a ésta como institución, como uno de los componentes básicos y esenciales de nuestro modelo de Constitución económica (...)” (FJ. 5).

20. Por ello, es preciso distinguir la eventual inconstitucionalidad de un tributo en atención a su incidencia concreta respecto a las circunstancias particulares en las que se encuentre cada uno de los obligados a sufragarlo, y la inconstitucionalidad en la que pueda incurrir la ley que lo regula, la cual sólo podría ser determinada, en sentido abstracto, analizando los elementos constitutivos del tributo, y particularmente la materia imponible y la alícuota, cuyos contenidos o dimensiones podrían ser muestras evidentes de un *exceso de poder tributario*.
21. En cuanto a la materia imponible, este Colegiado deja asentado el amplio margen de acción en el que se desenvuelve el legislador al momento de determinarla (FF. JJ. 25 a 26, *infra*), pudiendo ser ésta un bien, un producto, un servicio, una renta o un capital, y aunque en el presente caso, tratándose de las transferencias financieras enumeradas en el artículo 9° de la Ley N.° 28194, el hecho generador puede repetirse de manera constante, el monto ínfimo de la alícuota aplicable (0.10 %) desvirtúa la posibilidad de atribuir, en abstracto, un carácter confiscatorio al tributo regulado por el Capítulo III de la ley impugnada; máxime si se tiene que tal valor numérico porcentual se reducirá a 0.08% a partir del 1 de enero de 2005, y a 0.06% desde el 1 de enero de 2006, y de que perderá todo efecto a partir del 1 de enero de 2007.
22. Por tal virtud, el Tribunal Constitucional desestima el alegato planteado en la demanda, según el cual las disposiciones de la ley que regulan el ITF afectan el principio de no confiscatoriedad.

23. No obstante, en atención a lo expuesto en los FF.JJ. 19 y 20, *supra*, este Colegiado debe precisar que respecto de la alegada afectación del principio de no confiscatoriedad de los tributos, si bien se encuentra en capacidad de confirmar la constitucionalidad de la ley impugnada desde un punto de vista abstracto (único que cabe en un proceso de inconstitucionalidad), no puede descartar la posibilidad de que tal inconstitucionalidad sea verificable en el análisis de determinados casos concretos, motivo por el cual los jueces ordinarios se encuentran en la plena facultad de inaplicar el ITF en los casos específicos que puedan ser sometidos a su conocimiento, cuando sea reconocible el efecto confiscatorio del impuesto a la luz de la capacidad económica de los sujetos afectados.

§6. Impuesto a las transacciones financieras (ITF) y derecho de propiedad

24. Los demandantes alegan que el impuesto creado por la Ley N.º 28194 viola el derecho de propiedad. Amparan su argumento en anteriores pronunciamientos del Tribunal Constitucional, donde se sostuvo que en materia de impuesto a la renta, el legislador, al establecer el hecho imponible, está obligado a respetar y garantizar la intangibilidad del capital. Refieren que si bien estos pronunciamientos fueron emitidos en torno al impuesto a la renta, también tendrían validez frente a otras formas de imposición y, en particular, frente al impuesto cuestionado, pues éste “se aplica a las operaciones de abono y débito (...) tantas veces como el dinero pase por el sistema financiero, sin tener en cuenta que se puede tratar (en el caso del mismo contribuyente) del mismo dinero que ingresa una y otra vez”; porque “se aplica sobre el dinero de las personas sin tener en cuenta si el mismo es de su propiedad, forma parte de sus ingresos, es parte de su renta o se destina a su consumo”; y porque empobrecerá “a los ciudadanos y las empresas, ya que ellas van a pagar por la circulación de su capital de trabajo y por sus operaciones, y no por su riqueza”.
25. En un Estado social y democrático de Derecho, el diseño de la política tributaria es un ámbito reservado al legislador, en el que goza, dentro de los límites establecidos en la Constitución, de un amplio margen de libertad que deriva de su posición constitucional y, en última instancia, de su específica legitimidad democrática.
26. Este margen de libertad debe someterse, por tanto, a un enjuiciamiento jurídico constitucional, en el que no cabrá calificar políticamente las acciones que el legislador pudiese adoptar. Al respecto, el Tribunal Constitucional español ha sostenido, en criterio compartido por este Colegiado, que: « (...) en un plano hay que situar las decisiones políticas y el enjuiciamiento político que tales decisiones merezcan, y en otro plano distinto la calificación de inconstitucionalidad, que tiene que hacerse con arreglo a criterios estrictamente jurídicos. La Constitución es un marco de coincidencias suficientemente amplio como para que dentro de él quepan opciones políticas de muy diferente signo. La labor de interpretación de la Constitución no

consiste necesariamente en cerrar el paso a las opciones o variantes imponiendo autoritariamente una de ellas» [STC N.º 11/1981, FJ. 7].

27. En criterio concordante, este Tribunal Constitucional ha sostenido que: “ (...) la Constitución no ha constitucionalizado (o, a su turno, prohibido) ningún impuesto. Tampoco ha determinado qué tipo de actividades económicas puedan ser, o no, objeto de regulaciones fiscales” [STC N.º 2727-2002-AA/TC, FJ. 6]
28. En tal sentido, es erróneo el argumento de los demandantes según el cual el hecho de que el ITF grave el capital, es, por sí solo, un factor que determina su inconstitucionalidad.

Cuando en la STC N.º 0646-1996-AA/TC, entre otras, este Tribunal sostuvo que el Impuesto Mínimo a la Renta vulneraba el principio de no confiscatoriedad de los tributos, era porque:

“(...) *en materia de impuesto a la renta*, el legislador se encuentra obligado a establecer el hecho imponible, a respetar y garantizar la conservación de la intangibilidad del capital, lo que no ocurre si el impuesto absorbe una parte sustancial de la renta, de la que potencialmente hubiere devengado de una explotación racional de la fuente productora del rédito, o si se afecta la fuente productora de la renta, en cualquier *quantum*(...)”.

Tal afirmación —a diferencia de lo que los demandantes sostienen—, no indicaba que se violaba el principio de no confiscatoriedad de los tributos por el solo hecho de que el impuesto recayera sobre el patrimonio. La inconstitucionalidad radicaba en que, en el seno de una ley destinada a gravar la renta, los beneficios o las ganancias [como el Decreto Legislativo N.º 774], se haya terminado gravando la fuente productora de esa renta, es decir, el capital. Era la incongruencia o inadecuación entre un medio [la utilización de un gravamen al capital] y la naturaleza del impuesto a la renta [que sólo puede gravar el beneficio de una fuente productora], lo que en dicha ejecutoria se consideró inconstitucional.

Como se expuso en la precitada sentencia:

“(...) según se desprende de los artículos 109º y 110º del Decreto Legislativo N.º 774, el establecimiento del impuesto mínimo a la renta, por medio del cual se grava a la accionante con un tributo del orden del dos por ciento del valor de sus activos netos, como consecuencia de no encontrarse afecto al pago del impuesto a la renta, supone una desnaturalización desproporcionada del propio impuesto a la renta que dicha norma con rango de ley establece, ya que pretende gravar no el beneficio, la ganancia o la renta obtenida por la accionante como consecuencia del ejercicio de una actividad económica, conforme se prevé en el artículo 1º, donde se diseña el ámbito de aplicación del tributo, sino el capital o sus activos netos (...)”.

29. Por consiguiente, lo relevante, en este caso, desde un punto de vista constitucional, no será esclarecer si el ITF grava el patrimonio o el capital, pues de hecho lo hace y a ello está destinado (cuando menos, en determinados casos), sino determinar si, no obstante incidir sobre la propiedad, tal afectación es ilegítima por vulnerar el principio de no confiscatoriedad de los tributos, consagrado en el artículo 74° de la Constitución. Y es que, tal como lo ha sostenido el Tribunal Federal alemán, en posición que este Colegiado hace suya: “ (...) el derecho fundamental de propiedad sólo despliega su vigor frente a los impuestos, en el caso de que estos tengan un efecto estrangulador (*erdrosselnde Wirkung*)” [Cfr. BVerfGE 93, 121 (53 y ss)].

§7. ITF y el secreto bancario

30. De otro lado, los demandantes alegan que el artículo 17° de la Ley N.° 28194 lesiona el secreto bancario, puesto que el ITF “(...) plantea la necesidad injustificada, indebida e inconstitucional (...)” de acceder a la información bancaria de los ciudadanos en supuestos distintos a los contemplados en el inciso 5 del artículo 2° de la Carta Fundamental, siendo las empresas del sistema financiero las encargadas de efectuar la declaración del pago del impuesto por cuenta de los contribuyentes, situación que se agrava —según sostienen los demandantes— cuando el propio artículo 17° establece que esta información se proporcionará también respecto de determinadas operaciones exoneradas del impuesto, lo que pondría de manifiesto “(...) que el verdadero interés del Estado no es conocer la base imponible del tributo, sino acceder, indebidamente, a la información financiera de los ciudadanos (...)”.

31. Al respecto, el Congreso sostiene que el secreto bancario protege sólo las “operaciones pasivas” de los clientes de los bancos o entidades financieras, es decir, fundamentalmente, depósitos de ahorro, a plazo, a la vista, innominados y certificados de depósito. La extensión del secreto bancario a otros espacios más allá de las “operaciones pasivas” de los clientes —según afirma el representante del Congreso— obedecería, en todo caso, a la práctica comercial o a razones de índole contractual, puesto que no se encontrarían bajo la protección del secreto bancario.

32. El artículo 17° de la Ley N.° 28194 puede ser interpretado, cuando menos, en dos sentidos distintos, a criterio de este Colegiado. De un lado, como una disposición que autoriza el levantamiento del secreto bancario, quebrando el núcleo duro del derecho a la intimidad personal de la que es manifestación concreta, y de otro, como una restricción de dicho secreto prolongándolo hacia la Administración Tributaria, cuyo uso sólo podrá tener finalidades institucionales de control de la tributación y de fiscalización conforme a las normas vigentes sobre la materia.

Sólo la primera de las interpretaciones resulta incompatible con la Carta Fundamental. Empero, respecto de la segunda, es necesario efectuar un juicio de proporcionalidad, a efectos de determinar su legitimidad o ilegitimidad. Y es que nos encontramos ante un conflicto entre el derecho al secreto bancario y los fines institucionales de la Administración Tributaria, orientados a hacer efectivo el principio de solidaridad contributiva, sobre el que se asienta toda la teoría tributaria del Estado Constitucional.

33. La Constitución, en el inciso 5 de su artículo 2º, establece que el levantamiento del secreto bancario procede a pedido del juez, del Fiscal de la Nación o de una comisión investigadora del Congreso, con arreglo a ley y con la finalidad de investigar un delito o indicio de delito; sin embargo, no ha delimitado de manera explícita el contenido de la institución, por lo que corresponde ahora analizarlo para lograr su cabal elucidación.
34. El derecho fundamental a la intimidad, como manifestación del derecho a la vida privada sin interferencias ilegítimas, tiene su concreción de carácter económico en el secreto bancario y la reserva tributaria. Así lo ha sostenido este Colegiado en el Exp. N.º 1219-2003-HD/TC, al considerar que: “(...) la protección constitucional que se dispensa con el secreto bancario, busca asegurar la reserva o confidencialidad (...) de una esfera de la vida privada de los individuos o de las personas jurídicas de derecho privado. En concreto, la necesaria confidencialidad de las operaciones bancarias de cualquiera de los sujetos descritos que pudieran realizar con cualquier ente público o privado, perteneciente al sistema bancario o financiero.

En ese sentido, el secreto bancario forma parte del contenido constitucionalmente protegido del derecho a la intimidad, y su titular es siempre el individuo o la persona jurídica de derecho privado que realiza tales operaciones bancarias o financieras”. (FJ. 9).

35. Así pues, mediante el secreto bancario y la reserva tributaria, se busca preservar un aspecto de la vida privada de los ciudadanos, en sociedades donde las cifras pueden configurar, de algún modo, una especie de “biografía económica” del individuo, perfilándolo y poniendo en riesgo no sólo su derecho a la intimidad en sí mismo configurado, sino también otros bienes de igual trascendencia, como su seguridad o su integridad.
36. Empero, el derecho a la intimidad no importa, *per se*, un derecho a mantener en el fuero íntimo toda información que atañe a la vida privada, pues sabido es que existen determinados aspectos referidos a la intimidad personal que pueden mantenerse en archivos de datos, por razones de orden público (vg. historias clínicas). De allí la necesidad de que la propia Carta Fundamental establezca que el acceso a dichas bases de datos constituyan una excepción al derecho fundamental a la información, previsto en el primer párrafo del inciso 5 del artículo 2º de la Constitución.

A su vez, debe tenerse presente que respecto al derecho fundamental a la intimidad, también cabe la distinción entre aquella esfera protegida que no soporta limitación de ningún orden (contenido esencial del derecho), de aquella otra que permite restricciones o limitaciones, en tanto éstas sean

respetuosas de los principios de razonabilidad y proporcionalidad (contenido “no esencial”).

37. En criterio de este Colegiado existen, cuando menos, tres motivos que permiten sostener que el secreto bancario, en tanto se refiere al ámbito de privacidad económica del individuo, no forma parte del contenido esencial del derecho a la intimidad personal: a) la referencia al contenido esencial del derecho a la intimidad personal, reconocido por el artículo 2°7 de la Constitución, hace alusión a aquel ámbito protegido del derecho cuya develación pública implica un grado de excesiva e irreparable aflicción psicológica en el individuo, lo que difícilmente puede predicarse en torno al componente económico del derecho; b) incluir la privacidad económica en el contenido esencial del derecho a la intimidad, implicaría la imposición de obstáculos irrazonables en la persecución de los delitos económicos; c) el propio constituyente, al regular el derecho al secreto bancario en un apartado específico de la Constitución (segundo párrafo del artículo 2°5), ha reconocido expresamente la posibilidad de limitar el derecho.
38. Así pues, determinadas manifestaciones del derecho a la intimidad no importan conservar en conocimiento privativo del titular la información a ella relativa, sino tan sólo la subsistencia de un ámbito objetivo de reserva que, sirviendo aun a los fines de la intimidad en tanto derecho subjetivo constitucional, permitan mantener esa información reservada en la entidad estatal que corresponda, a fin de que sea útil a valores supremos en el orden constitucional, dentro de márgenes de razonabilidad y proporcionalidad.
39. Así las cosas, las afectaciones del secreto bancario que están proscritas constitucionalmente serán sólo aquellas que conlleven, en sí mismas, el propósito de quebrar la esfera íntima del individuo, mas no aquellas que, manteniendo el margen funcional del elemento de reserva que le es consustancial, sirvan a fines constitucionalmente legítimos, tales como el seguimiento de la actividad impositiva por parte de la Administración Tributaria, en aras de fiscalizar y garantizar el principio de solidaridad contributiva que le es inherente.
40. Dichos fines son los que pretenden ser alcanzados por los numerales 1, 2 y primer párrafo del numeral 3 del artículo 17° de la norma cuestionada, en tanto permiten que, como consecuencia de la imposición del ITF, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT), competente en la materia, tenga acceso a determinada información garantizada por el secreto bancario, con el propósito de que, manteniendo la información en reserva, se aboque a la fiscalización y detección del fraude tributario.
41. Por lo demás, y siempre respecto de los aludidos preceptos del artículo 17° de la norma impugnada (numerales 1, 2 y primer párrafo del numeral 3), tratándose del acceso a una

información directamente relacionada con actividades gravadas por el ITF, cuyo tiempo de vigencia es considerablemente limitado (hasta el 31 de diciembre de 2006, de acuerdo a lo previsto por el artículo 23°3 de la Ley N.° 28194), la restricción del secreto bancario que el acceso a dicha información implica, resulta, como consecuencia inmediata, también temporalmente limitada, con lo que la institución no resulta restringida más allá de lo razonablemente necesario.

42. Distinto es el caso del último párrafo del artículo 17° de la Ley N.° 28194, el cual obliga a que las instituciones financieras también proporcionen información “(...) respecto de las operaciones exoneradas [del impuesto]”.

Esta atribución que otorga la norma impugnada a la Administración Tributaria, es lo que motiva a que a la parte demandante sostenga que: “(...)el verdadero interés del Estado no es conocer la base imponible del Tributo, sino acceder, indebidamente, a la información financiera de los ciudadanos, en contra de lo establecido en la Constitución sobre esta materia (...)”.

43. Por ello, para este Tribunal el último párrafo del artículo 17° de la Ley N.° 28194 es incompatible con el principio de razonabilidad, puesto que, al franquear a la SUNAT el conocimiento de operaciones en el sistema financiero exoneradas del ITF, sin que medie una decisión judicial, del Fiscal de la Nación o de una comisión investigadora del Congreso, se quiebra el nexo lógico que auspiciaba la intervención de la entidad competente en materia tributaria; esto es, la existencia de una operación gravada.

De otra parte, y fundamentalmente, este Colegiado considera que al quebrantarse el nexo relacional entre la aplicación de un impuesto temporal (el ITF) y el traslado de información a la SUNAT a que tal aplicación da lugar, el último párrafo del artículo 17° de la Ley N.° 28194 afecta el subprincipio de necesidad correspondiente a todo test de proporcionalidad, por cuanto ello implicaría que la posibilidad de que la SUNAT administre información protegida por el secreto bancario se extienda *sine die*.

En atención a lo expuesto, este Colegiado considera inconstitucional el último párrafo del artículo 17° de la Ley N.° 28194, por afectar los principios de razonabilidad y proporcionalidad.

44. Debe tenerse en cuenta, sin embargo, que, conforme al artículo 62° del Código Tributario, la SUNAT mantiene incólume la facultad de solicitar información a las empresas del sistema financiero sobre las operaciones pasivas de sus clientes, incluso exoneradas de impuestos, en la medida en que exista un requerimiento judicial de por medio.

§8. ITF y promoción del ahorro

45. Los demandantes consideran que el ITF creado por la Ley N.° 28194 viola el artículo 87° de la Constitución, “por cuanto el efecto inmediato del ITF (...) es desincentivar el ahorro y fomentar el retiro de fondos de las instituciones financieras, especialmente de

aquellos depósitos de montos menores que, por el poco interés que generan, no podrán compensar los efectos del referido impuesto”.

46. Por su parte, el Congreso de la República alega que el mandato del artículo 87° de la Constitución, según el cual “el Estado fomenta y garantiza el ahorro”, ha sido desarrollado por los artículos 132° y 134° de la Ley N.° 26702 —Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros—, y que, a partir de lo allí dispuesto, es posible “identificar el contenido esencial del derecho del ahorrista que protege y garantiza la Constitución”, el cual se traduce “en la adopción de una serie de medidas de supervisión y control de las entidades financieras que reciben ahorros”, esto es, en “la seguridad que se busca transmitir a los potenciales ahorristas sobre la seguridad de los fondos que confían a las empresas del sistema bancario y financiero”.

Añade que “(...) mientras sus recursos se encuentren razonablemente protegidos mediante mecanismos preventivos, como la autorización para su funcionamiento por la Superintendencia de Banca y Seguros, así como mecanismos permanentes como las facultades inspectivas de la SBS (...), no nos encontraremos ante situaciones inconstitucionales ni de incumplimiento del mandato constitucional impuesto al Estado de fomentar y garantizar el ahorro”.

47. Aunque en la demanda no se ha expresado concretamente cuál es la disposición de la Ley N.° 28194 que afectaría el artículo 87° de la Constitución, es posible inferir que, en relación a este punto, el precepto impugnado es el inciso a) del artículo 9° y sus normas conexas. Dicha disposición establece que: “El impuesto a las transacciones financieras grava las operaciones en moneda nacional o extranjera, que se detallan a continuación: a) La acreditación o débito realizados en cualquier modalidad de cuentas abiertas en las empresas del Sistema Financiero, excepto la acreditación, débito o transferencia entre cuentas de un mismo titular mantenidas en una misma empresa del Sistema Financiero o entre sus cuentas mantenidas en diferentes empresas del Sistema Financiero”.
48. Sin embargo, en lo que a este extremo de la demanda atañe, resulta claro que la impugnación sobre el indicado inciso a) del artículo 9° de la Ley N.° 28194 no se refiere a lo que allí *in toto* se ha previsto, sino a que no se haya excluido de las operaciones gravadas a las cuentas de ahorro que se encuentren abiertas en las empresas del sistema financiero.
49. La protección y fomento del ahorro supone un amplio margen de maniobrabilidad de parte del Estado. Sin embargo, en este caso, los límites a las políticas públicas se expresan, de un lado, en no suprimir o vaciar de contenido a la institución del ahorro (deber de garantizar), y, de otro, en cuidar en grado extremo que tales políticas públicas no supongan un entorpecimiento u obstaculización irrazonable o desproporcionada de su práctica (deber de fomento).
50. El Tribunal Constitucional ha sostenido que el artículo 87° de la Constitución reconoce al ahorro como un derecho subjetivo constitucional, en la medida que el Estado se

encuentra, de un lado, prohibido de apropiarse arbitrariamente de él, y de otro, obligado a fomentarlo y garantizarlo; y también como una garantía institucional que auspicia la protección del ahorrista en el sistema financiero. (STC N.º 0410-2002-AA/TC, FJ. 2)

51. Como el ahorro está constituido por un conjunto de imposiciones de dinero que realizan la personas naturales y jurídicas en las empresas del sistema financiero, el factor de real relevancia para determinar el cumplimiento del Estado de su obligación de garantizar y fomentar el ahorro, sería el análisis de la ley que, por mandato directo del propio artículo 87º de la Carta Fundamental, tiene reservada la regulación de las obligaciones y los límites de las empresas que reciben los ahorros del público, así como de la labor que cumple la Superintendencia de Banca y Seguros en el control de las empresas bancarias, conforme a las prescripciones previstas en dicha ley. Así, el cumplimiento de la labor estatal de fomento y garantía del ahorro no puede apreciarse a partir de una medida aislada como la imposición de un tributo sobre la transferencia de los montos contenidos en una cuenta de ahorro, sino a la luz del conjunto de medidas y regulaciones asumidas por el aparato estatal y orientadas a garantizar la cabal eficacia del artículo 87º de la Constitución.
52. Consecuentemente, este Colegiado comparte la apreciación del representante del Congreso de la República, en el sentido de que es preciso atender a la suma de garantías contenidas en diversas disposiciones de la Ley N.º 26702 —Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros— para determinar si, cuando menos en un sentido objetivo y abstracto (tal como corresponde en un proceso de inconstitucionalidad), el Estado cumple con el artículo 87º de la Constitución.
53. Por consiguiente, el establecimiento de límites y prohibiciones, la obligación de mantener una reserva en el capital social de las empresas financieras, la constitución de provisiones genéricas y específicas de cartera, individuales o preventivas globales por grupos o categorías de crédito, para la eventualidad de créditos impagos; la constitución de otras provisiones y cargos a resultados, tratándose de las posiciones afectas a los diversos riesgos de mercado, entre otras medidas previstas en el artículo 132º de la referida ley, así como la necesidad de auditorías externas; la supervisión para que las empresas bancarias cumplan con los límites individuales y globales, además de otras medidas dispuestas por el artículo 134º de la Ley N.º 26702; y, en fin, la necesidad de que se tenga una debida información sobre el estado de las empresas financieras, un fondo de seguro de depósitos y una central de riesgos, permiten concluir que, en un análisis global, el establecimiento de un tributo como el ITF, de naturaleza no confiscatoria (según se ha visto) y temporal (artículo 23º.3 de la Ley N.º 28194), no vulnera el artículo 87º de la Constitución, puesto que la institución del ahorro se mantiene garantizada por otras diversas medidas.

Por estos fundamentos y los de los magistrados Alva Orlandini y Revoredo Marsano, el Tribunal Constitucional, en ejercicio de las atribuciones que le confiere la Constitución Política del Perú,

HA RESUELTO

1. Declarar, por unanimidad, **FUNDADA**, en parte, la demanda de inconstitucionalidad contra la Ley N.º 28194, y, en consecuencia, inconstitucional el último párrafo del artículo 17º de la Ley N.º 28194, cuyo tenor es el siguiente: “*La información señalada en el párrafo anterior también será proporcionada respecto de las operaciones exoneradas comprendidas en los literales b), c), d), e), h), i), j), k), I), II), m), o), s), t), u), v), w) y x) del Apéndice, señalando adicionalmente en este caso el monto acumulado de las operaciones del inciso a) del artículo 9 exoneradas del impuesto. Asimismo, las empresas del Sistema Financiero deberán informar a la SUNAT sobre la Declaración Jurada a que se refiere el artículo 11, en la forma, plazo y condiciones que establezca el Reglamento*”. Por consiguiente, a partir del día siguiente de la publicación de la presente sentencia en el Diario Oficial “el Peruano”, dicho párrafo deja de tener efecto en nuestro ordenamiento jurídico.
2. Declarar, por unanimidad, que integra la parte resolutive de la presente sentencia el Fundamento Jurídico 23, *supra*, conforme al cual los jueces ordinarios mantienen expedita la facultad de inaplicar el ITF en los casos específicos que puedan ser sometidos a su conocimiento, si fuera acreditado el efecto confiscatorio del impuesto a la luz de la capacidad económica de los sujetos afectados;
3. Declarar, por mayoría, **INFUNDADA** la demanda de inconstitucionalidad contra la Ley N.º 28194 en lo demás que contiene; y
4. Declarar, por mayoría, **IMPROCEDENTES**, las demandas de inconstitucionalidad interpuestas contra el Decreto Legislativo N.º 939, y su modificatoria, el Decreto Legislativo N.º 947. Sin perjuicio, de dejar expedita la facultad de los jueces ordinarios de inaplicar el ITF, en los casos específicos que puedan ser sometidos a su conocimiento, si fuera acreditado el efecto confiscatorio del impuesto a la luz de la capacidad económica de los sujetos afectados.

Publíquese y notifíquese.
SS.

ALVA ORLANDINI
BARDELLI LARTIRIGOYEN
REVOREDO MARSANO
GONZALES OJEDA
GARCÍA TOMA

EXPS. N.° 0004-2004-AI/TC
N.° 0011-2004-AI/TC, N.° 0012-2004-AI/TC
N.° 0013-2004-AI/TC, N.° 0014-2004-AI/TC
N.° 0015-2004-AI/TC, N.° 0016-2004-AI/TC
Y N.° 0027-2004-AI/TC (ACUMULADOS)
LIMA
COLEGIO DE ABOGADOS
DEL CUSCO Y OTROS

FUNDAMENTO DE VOTO DEL MAGISTRADO ALVA ORLANDINI

El principio de legalidad de la tributación es en el Perú más teórico que real. En efecto, la revisión de la legislación dictada en nuestra Nación acredita que los diversos impuestos fueron creados por disposiciones emanadas de los gobiernos de facto, denominadas decretos-leyes, muchos de los cuales mantienen vigencia, mas no por leyes aprobadas en el Congreso o por decretos legislativos, en caso de delegación (prevista en las Constituciones de 1979 y 1993).

Como lo tiene ya determinado este Tribunal (sentencia de 3 de enero de 2003, Exp. N.° 010-2000-AI), se ha seguido la teoría de la continuidad en cuanto a la legislación de facto; y, por ende, los decretos-leyes no perdieron vigencia, cuando se restablecía el orden constitucional, casi siempre precaria y temporalmente, en las distintas etapas de la República.

Obvio es, sin embargo, que a la luz del Estado Social y Democrático de Derecho que rige hoy en el Perú, es insoslayable examinar –como efectivamente lo hace la sentencia *ut supra*- si las normas legales impugnadas en estos procesos son o no compatibles con la Constitución Política de 1993.

La Constitución Histórica

Los preceptos pertinentes de la Constitución Histórica sirven, sin duda, de guía.

1. Las Bases de la Constitución Peruana, de 17 de diciembre de 1822, enunciaron (9-7) que la Constitución debe proteger la igual repartición de contribuciones, en proporción a las facultades de cada uno, lo mismo que la de las cargas públicas; y (18) que la imposición de contribuciones y modo de repartirlas se determinará exclusivamente por el Congreso.
2. La Constitución de 1823 estableció como potestades exclusivas del Congreso (60-9) decretar las contribuciones, impuestos y derechos para el sostén y defensa de la República; y del Poder Ejecutivo (80-6), decretar la inversión de los caudales destinados por el Congreso a los diversos ramos de la administración pública. Asimismo, dispuso que (148) constituyen la Hacienda Pública todas las rentas y productos que conforme a la Constitución y a las leyes deban corresponder al Estado; que (149) el Presupuesto de los gastos públicos fijará las contribuciones ordinarias, mientras se establece la única contribución y se adopte por regla constante el

- acrecimiento de la Hacienda con el fomento de ramos productivos a fin de disminuir las imposiciones en cuanto sea posible; y que (151.2 y 151.3) el Ministerio de Hacienda presentará anualmente al Gobierno, para que lo haga al Congreso, el Presupuesto de los Gastos para el servicio de la República y el plan de contribuciones ordinarias para cubrirlos.
3. La Constitución de 1826 otorgó a la Cámara de Tribunales (43—2) la iniciativa en las contribuciones anuales y en los gastos públicos; y al Presidente de la República (83-19) el cuidado de la recaudación e inversión de las contribuciones con arreglo a las leyes. Además, garantizó enunciativamente (146) que las contribuciones se repartirán proporcionalmente, sin ninguna excepción ni privilegio.
 4. La Constitución de 1828 atribuyó al Congreso (48-8) la tarea de fijar los gastos generales, establecer las contribuciones necesarias para cubrirlo, arreglar su recaudación, determinar su inversión, y tomar anualmente cuentas al Poder Ejecutivo; y a éste (90-18), el cuidado de la recaudación e inversión de las recaudaciones y demás fondos de la Hacienda Pública.
 5. La Constitución de 1834 determinó que correspondía al Congreso (51-8) aprobar, o no, el Presupuesto de los gastos del año, establecer las contribuciones necesarias para cubrirlos, suprimir las establecidas, determinar la inversión de las rentas nacionales y tomar anualmente cuentas al Poder Ejecutivo; el cual, a su vez, debía (85-20) cuidar de la recaudación e inversión de las contribuciones y demás fondos de la Hacienda Pública con arreglo a ley. Como Garantía Constitucional (168) declaró que la facultad de imponer contribuciones directas o indirectas corresponde exclusivamente al Congreso; y que sin una ley expresa, ninguna autoridad ni individuo de la República podía imponerlas, bajo pretexto alguno.
 6. La Constitución de 1839 declaró que era atribución del Congreso (55-6) aprobar o desechar el Presupuesto de los gastos del año, establecer las contribuciones necesarias para cubrirlos, suprimir las establecidas, determinar la inversión de las rentas nacionales, tomar anualmente cuentas al Poder Ejecutivo (87-25) y velar por la recaudación e inversión de los fondos de la hacienda pública. Declaró, como garantía individual, que (162) las contribuciones se repartirán proporcionalmente entre los ciudadanos, sin excepción ni privilegio alguno.
 7. La Constitución de 1856, precisó (8) que no puede imponerse contribuciones sino en virtud de una ley, en servicio público y en proporción a los medios del contribuyente, y limitó a un año las contribuciones directas.
 8. La Constitución de 1860, asimismo, estableció como una garantía nacional (8 y 59.5) que no pueden imponerse contribuciones sino en virtud de una ley, en proporción a las facultades del contribuyente y para el servicio público.
 9. La Constitución de 1867 prescribió también como una garantía nacional (7 y 59-5) que sólo el Congreso puede imponer contribuciones, y que, en el caso de las contribuciones personales, éstas no podrán ser impuestas sino por un determinado tiempo.

10. La Constitución de 1920 preceptuó (7 y 83-5) que no pueden crearse, modificarse ni suprimirse contribuciones sino en virtud de una ley y para el servicio público, y (8) que la contribución sobre la renta será progresiva.
11. La Constitución de 1933 garantizó (8 y 123-5) que sólo para el servicio público podrá la ley crear, alterar o suprimir impuestos, así como exonerar de su pago en todo o en parte; y que no hay privilegios personales en materia de impuestos.
12. La Constitución de 1979 declaró (77) que todos tienen del deber de pagar los tributos que les corresponden y de soportar equitativamente las cargas establecidas por la ley para el sostenimiento de los servicios públicos. Estableció además (80), que son deberes fundamentales del Estado defender la soberanía nacional, garantizar la plena vigencia de los derechos humanos, promover el bienestar general basado en la justicia y en el desarrollo integral y equilibrado del país, y eliminar toda forma de explotación del hombre por el hombre y del hombre por el Estado. Igualmente (110), que el régimen económico de la República se fundamenta en los principios de justicia social orientados a la dignificación del trabajo como fuente principal de la riqueza y como medio de realización de la persona humana; y que el Estado promueve el desarrollo económico y social mediante el incremento de la producción y de la productividad, la racional utilización de los recursos, el pleno empleo y la distribución equitativa del ingreso y que con igual finalidad fomenta los diversos sectores de la producción y defiende el interés de los consumidores. En cuanto a la Hacienda Pública, la propia Carta dispuso (139) que sólo por ley expresa se crean, modifican o suprimen tributos y se conceden exoneraciones y otros beneficios tributarios; que la tributación se rige por los principios de legalidad, uniformidad, justicia, publicidad, obligatoriedad, certeza y economía en la recaudación; y que no hay impuesto confiscatorio ni privilegio personal en materia tributaria.

La Constitución de 1993

13. Los deberes primordiales del Estado están declarados en el artículo 44°, y son: defender la soberanía nacional; garantizar la plena vigencia de los derechos humanos; proteger a la población de las amenazas contra su seguridad; promover el bienestar general que se fundamenta en la justicia y en el desarrollo integral y equilibrado de la Nación; y establecer y ejecutar la política de fronteras y promover la integración, particularmente latinoamericana, así como el desarrollo y la cohesión de las zonas fronterizas, en concordancia con la política exterior.

En la medida que el impuesto materia de la Ley N.º 28194 está destinado a cumplir tales deberes primordiales del Estado, este no es inconstitucional.

La doctrina

14. Rodolfo R. Spisso, adhiriendo a la opinión de Giuliani Fonrouge, sostiene que: “(...) Se puede definir al tributo diciendo que es una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio, que da lugar a relaciones de derecho público. La relación que se establece entre el Estado, titular del poder tributario, y los contribuyentes o responsables que deben satisfacer la prestación jurídica de contenido patrimonial impuesta por aquél, se denomina obligación tributaria y es de orden personal”. (Derecho Constitucional Tributario, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 2000, pág. 39).
15. La legislación nacional y extranjera acredita la diversidad de impuestos. La clasificación más extendida es la que los divide en impuestos directos e impuestos indirectos, aunque hay autores que niegan rigor científico a tal clasificación. De igual modo, se considera que se ha diseñado impuestos que gravan unos el patrimonio y otros el consumo; y otros que tienen como destinatarios al gobierno central, a los gobiernos regionales y a los gobiernos municipales.
16. Todo impuesto afecta la propiedad y la circulación de la riqueza. El propio Spisso explica que: “(...) No se trata de una antinomia entre derecho de propiedad y tributo, ya que éste constituye el precio que hay que pagar para vivir en sociedad, lo cual exige sufragar los gastos del gobierno encargado de cumplir y hacer cumplir la Constitución. Sin menoscabo de ello –agrega- debe existir un límite a esa facultad de imposición, sin el cual el derecho de propiedad puede llegar a convertirse en sólo una bella palabra.” (Ob. cit., pág. 417). No valdría de nada que la Constitución garantizara la propiedad, su uso y disposición, si es que de manera indirecta, a través de la tributación, pudiera vaciarse el contenido efectivo de este derecho. Es en atención a tal eventualidad que la sentencia *ut supra* deja abierta la posibilidad de que se interponga acción de amparo cuando tal supuesto aconteciere.

SS.

ALVA ORLANDINI

EXPS. N.° 0004-2004-AI/TC
N.° 0011-2004-AI/TC, N.° 0012-2004-AI/TC
N.° 0013-2004-AI/TC, N.° 0014-2004-AI/TC
N.° 0015-2004-AI/TC, N.° 0016-2004-AI/TC
Y N.° 0027-2004-AI/TC (ACUMULADOS)
LIMA
COLEGIO DE ABOGADOS
DEL CUSCO Y OTROS

VOTO SINGULAR DE LA MAGISTRADA REVOREDO MARSANO

1. Mi discrepancia mayor con la opinión de mis colegas consiste en que considero que el objeto de la impugnada Ley N.° 28194 no debe ser alcanzado o logrado con los medios o en la forma que dispone la misma ley, es decir con el impuesto a las transacciones financieras (ITF).

Consta del título o nombre que da el Congreso a la ley impugnada: “**Ley para la lucha contra la evasión y para la formalización de la economía**”, así como del nombre del capítulo II: “Medios de Pago para evitar la Evasión y para la Formalización de la Economía” que el propósito del legislador ha sido precisamente ese: evitar la evasión tributaria y formalizar la economía.

Así lo ratificaron de manera extensa, además, los representantes del Congreso de la República en la Audiencia Pública: tal es la evasión tributaria en nuestro país, que la Ley N.° 28194 era indispensable para erradicarla y para detectar a quienes no pagan sus impuestos.

¿Y qué medidas adopta el Congreso para alcanzar ese objetivo? Nada menos que imponer nuevos tributos a los que sí pagan sus impuestos, utilizando inconstitucionalmente, en mi criterio, su facultad de imponerlos.

En efecto: los impuestos que se imponen a los ciudadanos **NO TIENEN POR FINALIDAD CONSTITUCIONAL DETECTAR A LOS EVASORES** sino recabar fondos para el Presupuesto General de la República.

La entidad encargada de administrar –y aplicar– los tributos tiene otras facultades y medios –herramientas– para averiguar y sancionar la evasión y el fraude tributario.

La finalidad constitucional de todo tributo es recaudar fondos para cumplir con el Presupuesto, y no detectar a evasores. No creo constitucionalmente razonable imponer tributos a los ciudadanos formales con el objetivo de detectar a los informales.

2. **Por otra parte, disiento también de la declaración de improcedencia que mis colegas hacen respecto a las seis demandas presentadas contra los**

Decretos Legislativos N.ºs 639 y 647, los mismos que fueron “derogados” por disposición de la Ley N.º 28194.

En principio si dicha derogación se considera válida, el Tribunal Constitucional debe declarar la sustracción de la materia respecto a los procesos instaurados contra los decretos impugnados por el Colegio de Abogados del Cusco, Huaura, más de 5,000 ciudadanos, el Colegio de Contadores Públicos de Loreto, el Colegio de Abogados de Ica, el Colegio de Economistas de Piura, el Colegio de Abogados de Ayacucho, y los que se han adherido, el Colegio de Abogados de Huánuco y Pasco, el Colegio de Abogados de Puno, el Colegio de Abogados de Ucayali y el Colegio de Abogados de Junín.

En cambio, si la derogación de los decretos –en todo o en parte– se considera inválida o ineficaz, el Tribunal Constitucional deberá pronunciarse sobre los extremos no derogados de esos decretos.

Mis colegas, en el párrafo 4 del fallo, declaran improcedentes las demandas de inconstitucionalidad interpuestas contra el Decreto Legislativo N.º 939 y su modificatoria, el Decreto Legislativo N.º 947.

Esta declaración de improcedencia significa que consideran sustraída la materia controvertida en las correspondientes demandas, por efecto de la derogación que de los Decretos Legislativos hace la Ley N.º 28194. Es decir, consideran válida la derogación.

Mi discrepancia consiste en que no considero que exista una total sustracción de la “materia”, pues varios de los contenidos o materias de las disposiciones impugnadas en los decretos legislativos se han trasladado a la Ley N.º 28194, y porque aun cuando así no fuera, tales decretos surtieron **efectos mientras estuvieron vigentes**.

En efecto, varias “reglas de derecho” impugnadas en los seis procesos mencionados permanecen en la Ley N.º 28194. Que el “continente” de ese contenido jurídico impugnado tenga ahora la forma de ley –y no de decreto legislativo– y otra numeración, no cambia el hecho de la permanente y continua obligatoriedad del contenido.

En otras palabras, si las materias o reglas de Derecho expresadas en los Decretos Legislativos y derogadas por la Ley N.º 28194, continuaron siendo exigibles y obligatorias por mandato nuevo –pero no distinto de la Ley N.º 28194, no puede considerarse como “sustraída” la materia, pues lo único que ha hecho el Congreso es llamar ley a los ex decretos legislativos y cambiar los números, subsistiendo en ese caso la materia y su impugnabilidad.

En verdad, son varias las materias que se encuentran reguladas de manera idéntica en la Ley N.º 28194 y en los Decretos Legislativos N.ºs 939 y 947. Creo, por tanto, que el fallo del Tribunal debió declarar procedentes las demandas en esos extremos y

avocarse al conocimiento del fondo tanto de los decretos como de la ley. De lo contrario se tendría que, para burlar las declaraciones de inconstitucionalidad de las normas que haga el Tribunal Constitucional le bastaría al Congreso duplicar las reglas inconstitucionales en una nueva ley, lo cual no puede admitirse.

En el párrafo 3 de la sentencia, mis colegas se eximen de pronunciarse sobre los “efectos” que cumplieron, en el pasado, los Decretos Legislativos N.º 939 y 947 sobre materia tributaria. Justifican su abstención en que “algunas de las transacciones” exoneradas por la Ley N.º 28194 permiten la devolución a los trabajadores y pensionistas del monto del ITF cuyo débito sea indebido.

Sin embargo, los trabajadores y pensionistas no son los únicos contribuyentes de la ley 28194; y, además, los efectos de los Decretos Legislativos pueden ir más allá que la simple devolución del monto del ITF.

Opino que los Decretos Legislativos impugnados, siendo de carácter tributario, surtieron efectos durante el tiempo que estuvieron vigentes, de modo que el Tribunal Constitucional estaba en la obligación de pronunciarse sobre dichos efectos, tal como lo ordena su Ley Orgánica.

La circunstancia de que hayan surtido efectos “sólo 25 días” tampoco exoneraría a mis colegas de establecer en la sentencia el tratamiento jurídico respecto a sus efectos, pues aún siendo tal porción de tiempo, son muchísimas las transacciones bancarias realizadas por individuos y empresas en ese lapso.

Además, llama la atención el hecho de que, si mis colegas consideraban improcedentes las demandas contra los Decretos Legislativos N.ºs 939 y 947 por haber sido derogados por la Ley 28194, las “acumularan” (en mayo de 2004) con la demanda contra la Ley N.º 28194 (interpuesta en abril de 2004).

3. Por otro lado, considero que sí se vulnera el derecho a la igualdad al exigir como requisito para deducir gastos, costos o créditos con fines tributarios que el pago de ciertas sumas de dinero tenga que efectuarse forzosamente mediante la forma prevista en los artículos 3º al 6º de la Ley N.º 28194 (bancarización). El esfuerzo de la ley por exonerar de dicha formalidad a ciertos tipos de transacciones, no libera a la norma de su irregularidad constitucional: todos tenemos igual derecho para deducir lo regularmente deducible en el campo tributario. No puede imponerse a algunos ciudadanos ciertas obligaciones como pre-requisito para ejercer el derecho de deducción de gastos, y a otros no; menos aun cuando la forma exigida por la ley es onerosa, pues tiene el costo del tributo. En síntesis, para ejercer el derecho a deducir los gastos tributarios, algunos ciudadanos (los que usan el sistema financiero) deben pagar un tributo, y otros no.

4. Al finalizar el párrafo 8 de la sentencia *ut supra*, mis colegas sostienen que el medio de pago a través del cual la obligación contenida en el contrato debe cumplirse, no forma parte del contenido mínimo o esencial de la libertad contractual. Discrepo de ello. No corresponde al Tribunal Constitucional o a ningún otro Tribunal señalar en abstracto cuál es el contenido esencial de la libertad contractual en todos y cada uno de los contratos. La calificación de cualquier circunstancia, incluida la forma de pago, como esencial o no en un contrato, depende de las circunstancias y de las voluntades de los contratantes, y no de terceros. Así, lo que es esencial para un individuo puede no serlo para otro. La forma y la moneda del pago pueden ser esenciales en épocas de inflación incontrolada en contratos de pago continuado. En consecuencia, si bien para muchos ciudadanos la “forma de pago” impuesta por la Ley N.º 28194 puede resultar irrelevante, el Tribunal Constitucional no puede afirmar que para otros ciudadanos no ésta constituya un elemento esencial. Recuerdo, en esta oportunidad, lo expresado por el abogado del demandante en la Audiencia Pública: La gran mayoría de las transacciones comerciales en la sierra y selva peruanas se llevan a cabo en ferias y en lugares donde no existen entidades bancarias, de tal modo que para ellas la exigencia de la ley de acudir a los bancos como requisito para las deducciones tributarias sí resulta una cuestión importante.
5. Coincido con el demandante, por otra parte, y disiento con mis colegas, en que no bastan las excepciones al pago del tributo que establece el artículo 6º de la Ley cuestionada, pues tales excepciones no alcanzan, por ejemplo, a las transacciones feriales antes citadas. Para estar exonerada del impuesto, la ley exige que la persona, cuando reciba el dinero, tenga, concurrentemente, domicilio fiscal o civil en el distrito donde se realiza la feria y que en ese mismo distrito esté situado el bien transferido o se preste el servicio o se entregue o devuelva el monto del dinero, pero es sabido que los campesinos comercian sus productos en lugares feriales alejados de sus domicilios, por lo que no les alcanza la exoneración del artículo 6º.

En la actualidad, además, ya se está aplicando el tributo y, sin embargo, el Ministro de Economía y Finanzas no ha refrendado Decreto Supremo alguno que establezca qué personas pueden actuar como fedatarios en los muchísimos lugares de la República donde no existe Notario ni Juez de Paz.

6. En el párrafo 21 los Magistrados expresan que el margen que tiene el legislador para determinar la materia imponible es amplio “pudiendo ser este un bien, un producto, un servicio, una renta o un capital” y, por tanto, concluyen en que es constitucional un impuesto como el impugnado, que grava el capital o el patrimonio. Me preocupa que la materia imponible en el caso de la Ley N.º 28194 no sea un bien, ni un producto, ni un servicio, ni una renta, ni un capital : en verdad, lo que se grava es la **circulación del dinero**. Por ello, el hecho generador se repite de manera constante respecto al mismo dinero, en tanto que el obligado al tributo no es necesariamente el dueño del bien o del producto, ni el que presta o recibe un servicio, **ni el que percibe una renta o tiene un capital**. En otras palabras, la vinculación de la materia imponible y el sujeto pasible del impuesto es muy débil y, por lo tanto, irrazonable para que pague un tributo el ciudadano que simplemente “hace circular dinero”, que en muchos casos es ajeno;

además, este impuesto, al gravar “la circulación del dinero”, grava la circulación de la moneda.

Considero entonces que el valor cancelatorio que, según la Constitución, tiene la moneda peruana, se ve afectado por el ITF, el cual incide sobre las dos principales funciones de la moneda, que son circular y cancelar. La consecuencia es que habrá en el país dos tipos de moneda : una con valor inalterado, alejada del sistema financiero, y otra que sí circula en dicho sistema, pero con una especie de minusvalía, por estar sometida al pago del ITF.

7. En cuanto a la violación que causa la Ley impugnada al secreto bancario, la mayoría de los Magistrados del Tribunal Constitucional sostiene en los párrafos 34 y 39 de la sentencia que el secreto bancario forma parte del contenido del “derecho a la intimidad” y que las afectaciones al secreto bancario que están constitucionalmente proscritas, son “sólo aquellas que conlleven, en sí mismas, el propósito de quebrar la esfera íntima del individuo, mas no aquellas que (...) sirvan a fines constitucionalmente legítimos”.

En primer lugar, no creo que el secreto bancario forme parte del derecho a la “intimidad” de la persona, sino más bien del ámbito de su privacidad, que es algo distinto. En segundo lugar, no creo que el secreto bancario se entienda vulnerado sólo o únicamente cuando el agresor tenga el “propósito” de quebrar la esfera íntima del individuo: la intención del agresor es un elemento subjetivo, y no interesa para advertir la vulneración del secreto bancario de la víctima.

Sí creo que –en sí solo– es un fin constitucionalmente legítimo que la Administración Tributaria detecte a quienes evaden tributos o lavan dinero. Si éste es, como lo han declarado los representantes del Congreso y como lo señala la propia norma, y como consta fehacientemente en el expediente, el verdadero objetivo de la ley, ciertas medidas establecidas de modo uniforme y sin que impongan tributos para detectar el fraude tributario sí serían adecuadas y proporcionadas a dicho objetivo.

Congruentemente, así como considero inconstitucional el impuesto por no adecuarse al objetivo de la ley, considero constitucionales las disposiciones de la ley sobre el secreto bancario, pues se ajustan al objetivo de formalizar la economía y de evitar el fraude tributario. Claro que, dudo de la eficacia del levantamiento del secreto bancario sin la vigencia del ITF; sin embargo, su eventual ineficacia no lo hace inconstitucional. Dejo, por otra parte, constancia de que, al ratificarse la constitucionalidad del ITF por el Tribunal Constitucional, considero inconstitucional el extremo del levantamiento del secreto bancario a las operaciones exoneradas del impuesto (último párrafo del artículo 17° de la Ley N.° 28194).

Mi voto es, en consecuencia, por declarar inconstitucionales los artículos de la Ley N.° 28194 impugnados y los efectos de las disposiciones análogas contenidas en los Decretos Legislativos N.°s 939 y 947 relativos al impuesto a las transacciones financieras y el último párrafo del artículo 17° de la Ley N.° 28194, y por declarar constitucionales las disposiciones relativas al secreto bancario sólo por el lapso que la

ley establece dejando a salvo el derecho de los particulares que se sientan afectados en casos concretos por las normas impugnadas, para acudir al control difuso de los jueces.

**SRA.
REVOREDO MARSANO**

ANEXO N° 3: Sentencia del Tribunal Constitucional emitida en el proceso de inconstitucionalidad contra la Ley N° 27153, ley que regula la explotación de los juegos de casino y máquinas tragamonedas.

EXP. N.° 009-2001-AI/TC

LIMA

CINCO MIL CUATROCIENTOS DIECISÉIS CIUDADANOS

SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

En Lima, a los veintinueve días del mes de enero de dos mil dos, reunido el Tribunal Constitucional en sesión de Pleno Jurisdiccional, con la asistencia de los señores Magistrados Aguirre Roca, Presidente; Rey Terry, Vicepresidente; Nugent, Díaz Valverde; Acosta Sánchez y Revoredo Marsano, pronuncia la siguiente sentencia,

con los fundamentos adjuntos del Magistrado Aguirre Roca

ASUNTO

Acción de inconstitucionalidad interpuesta por cinco mil cuatrocientos dieciséis ciudadanos, con firmas debidamente comprobadas por el Registro Nacional de Identificación y Estado Civil, contra los artículos 5°, 6°, 7°, 10°, literales "b" y "c", 11°, 12°, 13°, 14°, 15°, 17°, 18°, 19°, 20°, 21°, 22°, 23°, 25°, literal "d", 29°, 31°, literal "a", 32°, literales "a" y "b", 38°, 39°, 41.2°, Primera y Segunda Disposición Transitoria de la Ley N.° 27153, ley que regula la explotación de los juegos de casino y máquinas tragamonedas.

ANTECEDENTES

Los recurrentes impugnan la inconstitucionalidad de diversos artículos de la Ley N.° 27153 (en adelante, la LEY). A criterio de los demandantes, el artículo 5° no respeta algunas de las atribuciones que el artículo 191° de la Constitución, en concordancia con la Ley Orgánica de Municipalidades, otorga a tales corporaciones y, en especial, a las relacionadas con los planos de zonificación.

Sostienen que el artículo 6° viola el derecho a la libre iniciativa privada, pues establece que sólo pueden instalarse salas para la explotación de juegos de casinos y máquinas tragamonedas en hoteles de cuatro o cinco estrellas o en restaurantes de cinco tenedores, lo que obliga, de ese modo, a los pequeños empresarios a incursionar en actividades diferentes. Añaden, entre otras razones,

que los nuevos requisitos implican la instalación de obras de infraestructura que no se encuentran dentro de sus posibilidades económicas, por lo que juzgan que también se vulnera el derecho de igualdad ante la ley, así como el mandato constitucional relativo a que el Estado debe promover la superación de los sectores que sufren desigualdad.

Afirman que el artículo 7° viola los artículos 59°, 61° y 72° de la Constitución, al exigir condiciones onerosas de similar magnitud para iniciar o continuar con la explotación de los juegos de tragamonedas, sin considerar su capacidad económica.

Por otro lado, consideran que los literales "b" y "c" del artículo 10° de la LEY afectan las libertades de trabajo, empresa, comercio y de contratar, en tanto que exigen, en forma compulsiva, la contratación de un servicio de homologación con el objeto de obtener autorización para operar determinados modelos y programas de juego. A su vez, el literal "c" del mismo artículo viola el derecho de igualdad ante la ley y la libre competencia, fundamentalmente, porque sólo a las empresas cuya actividad está vinculada con la explotación de las máquinas tragamonedas, se les obliga a efectuar un servicio técnico de reconstrucción sobre sus bienes muebles, lo cual implica la incorporación de nueva tecnología, a pesar de que éstos pueden funcionar en buenas condiciones, favoreciendo a las empresas fabricantes de máquinas tragamonedas y a sus representantes oficiales en el Perú.

Respecto al artículo 11°, señalan que exige el requisito de homologación de modelos de máquinas tragamonedas y programas de juegos, lo que, a su juicio, constituye un abuso del derecho, ya que pudo exigirse que tal homologación se realice en el país de origen de los modelos y programas.

En relación con el artículo 12°, sostienen que es una norma innecesaria, por cuanto el registro de modalidad de juegos de casino, modelos y programas de máquinas tragamonedas se entiende tácitamente, siendo lo pertinente que se obligue a registrar las modalidades de juegos, modelos y programas prohibidos en el país.

Señalan, asimismo, que el artículo 13° contradice lo dispuesto por el artículo 4° de la misma LEY, pues establece que, pese a contarse con autorización, no se podrían iniciar operaciones, lo que vulnera el derecho al trabajo.

A su vez, juzgan que el artículo 14° vulnera el ejercicio de la libre empresa, puesto que exige la presentación de documentos innecesarios, vulnerando el ejercicio de la libertad de empresa.

Respecto al artículo 15°, sostienen que viola el derecho de igualdad, pues establece un tratamiento discriminatorio entre aquellos que deseen continuar o incursionar en los juegos de casinos y máquinas tragamonedas y las empresas que tienen otro objeto social, a los cuales no se exige, como principio general, la verificación posterior, mientras que sí se admite la presunción de veracidad con la presentación de una declaración jurada. Vulnera, además, el ejercicio de la libre empresa, ya que, en tanto dure la denominada "investigación financiera y de antecedentes", se impide el desarrollo de las actividades económicas.

En relación con el artículo 17°, consideran que viola el derecho de igualdad, porque fomenta un tratamiento desigual en el otorgamiento del plazo de autorización.

Sostienen que el artículo 18° afecta el "derecho a la estabilidad jurídica", dado que condiciona la renovación de autorización al cumplimiento de requisitos y condiciones vigentes a la fecha de la solicitud de renovación, propiciando un efecto retroactivo de la legislación.

Asimismo, respecto al artículo 19°, sostienen que viola el literal "e" del inciso 24) del artículo 2° de la Constitución, ya que exige que se constituya una garantía en respaldo de futuras sanciones que pudieran derivarse, violando el principio de presunción de inocencia. Sostienen que el artículo 20° de la LEY es inconstitucional en conexión con el anterior.

Respecto al artículo 21.2° consideran que viola las libertades de empresa y comercio y el derecho de progresar y poder explotar mayor número de máquinas tragamonedas, debido a que se favorece la posición dominante de ciertas empresas. A su juicio, ello también importa el establecimiento de un tratamiento discriminatorio, por razones económicas, contrario al inciso 2) artículo 2° de la Constitución. En relación con el artículo 21.3° señalan que el monto de la garantía, en el caso en que se exploten máquinas tragamonedas interconectadas que generen pozos acumulados, restringe la posibilidad de incursionar en dicha modalidad de juegos, favoreciendo el monopolio de pocas empresas que puedan asumir tales montos, propiciando así su posición dominante en el mercado. En conexión con los artículos 19°, 20° y 21°, juzgan que es inconstitucional el artículo 22° de la LEY.

Respecto al artículo 23°, sostienen que es incongruente con el artículo 4° de la misma LEY.

En relación con el artículo 25°, literal "d", sostienen que viola la reserva tributaria, pues la SUNAT es la única entidad del Estado que se encuentra

autorizada por ley para exigir la presentación de documentación contable de uso interno, y no la Dirección Nacional de Turismo del MITINCI ni la CONACTRA.

Respecto al artículo 29° juzgan que vulnera el derecho de igualdad, porque establece, tácitamente, la prohibición de que las empresas Individuales de Responsabilidad Limitada (E.I.R.L.) puedan obtener la autorización para explotar juegos de casino o máquinas tragamonedas.

Sostienen que el artículo 31°, literal "a", de la LEY impide realizar convenios de participación o de colaboración empresarial con terceros, vulnerando los artículos 62° y 2°, inciso 14), en tanto que obliga a los titulares de la autorización a explotar directamente la actividad establecida en la resolución de autorización.

A su vez, consideran que el artículo 32°, literal "a" de la LEY impide que los titulares de una autorización puedan realizar otras actividades conexas a toda sala de juego, afectando la libertad de empresa, comercio y trabajo. Consideran que el literal "b" del mismo artículo viola el derecho de igualdad ante la ley, pues impide que los socios y directivos de las empresas dedicadas a los juegos de casinos y máquinas tragamonedas puedan participar, directa o indirectamente, en los juegos. Entienden que se trata de una prohibición injustificada, debido a que las máquinas de tragamonedas no reconocen a la persona que esté jugando.

En relación con el artículo 38°, sostienen que viola el principio de igualdad, ya que ha previsto la base imponible del impuesto con relación a la explotación de los juegos de máquinas tragamonedas, creando, de esa manera, un impuesto especial no previsto para ninguna otra actividad económica.

Respecto al artículo 39°, sostienen que viola el artículo 74° de la Constitución, pues fija la alícuota del impuesto aproximadamente en veinte por ciento (20%) a aplicarse sobre la base imponible, constituida por la ganancia bruta, que, en realidad, no es más que el ingreso bruto, porque se calcula después de deducir el pago de los premios otorgados a los ingresos totales obtenidos, sin considerar los gastos operativos, como consumo de energía eléctrica, remuneraciones, alquiler de local, arrendamiento de máquinas, etcétera. Consideran que se trata de un dispositivo que propicia la desigualdad por razones económicas, respecto a la incidencia del impuesto sobre los gastos operativos, variables que se medirían según la inversión y el sector empresarial.

Con relación al artículo 41°, inciso 2), sostienen que establece, bajo sanción, la obligación de presentar mensualmente las declaraciones juradas de los ingresos brutos, menos los premios pagados mensualmente, por cada mesa de juego de casino o máquina tragamonedas que se explote, haciendo oneroso su control y

propiciando que se tengan que adquirir sofisticados y onerosos sistemas de control electrónicos en cada máquina, lo cual sólo beneficiaría a su proveedor. Consideran, asimismo, que afecta el derecho de igualdad ante la ley, pues se exige que se adjunte el recibo de pago del impuesto, cuando el Código Tributario señala que, para cualquier impuesto, se puede presentar la declaración del tributo, sin necesidad del pago.

Respecto a la Primera Disposición Transitoria de la LEY, sostienen que viola los artículos 59° y 61° de la Constitución, pues establece un plazo de adecuación reducido, que no toma en cuenta lo oneroso que ello resulta para los pequeños empresarios. Además, sanciona e imposibilita la presentación de la solicitud de autorización tras el vencimiento del plazo. Consideran que, con ello, se vulnera la garantía de que el Estado brinde oportunidades de superación a los sectores que sufren cualquier desigualdad.

Sostienen que la Segunda Disposición Transitoria de la LEY es inconstitucional, pues dispone un plazo dentro del cual las empresas autorizadas, que iniciaron sus actividades durante la vigencia de la ley anterior, pueden continuar funcionando, vencido el cual tendrían que cerrar, perdiendo, de ese modo, las inversiones hechas para instalar las actividades exigidas cuando se les autorizó a funcionar.

CONTESTACION

El Apoderado del Congreso de la República contesta la demanda y solicita que se declare infundada, por las siguientes razones:

Respecto al artículo 5°, sostiene que no se afecta la autonomía municipal, pues la "autorización expresa" no excluye los demás permisos oficiales que resulten exigibles por las disposiciones legales, de manera que si se tuviese interés en dedicarse a la explotación de las máquinas tragamonedas, se deberá cumplir necesariamente con los requisitos exigidos por cada municipalidad.

Con relación al artículo 6°, señalan que no viola la libre iniciativa privada, puesto que la decisión de vincular el desarrollo de las salas de juego con el turismo, es una opción de política pública que busca privilegiar la promoción del turismo en el país. Sostiene que la LEY no obliga ni impide que cualquier particular participe en la explotación de juegos de azar, pues simplemente se limita a establecer condiciones y requisitos que deben cumplir todos aquellos que, en el ejercicio de su libre iniciativa privada, desean intervenir en esta actividad. Tampoco obliga a incursionar en la actividad hotelera o de restaurantes, porque, de acuerdo con la LEY, es posible que el titular de un hotel, restaurante, sala de

bingo o discoteca donde se encuentra instalada la sala de juego, sea distinto del titular de la propia sala de juego.

Sobre el artículo 7°, afirman que tal disposición no propicia la discriminación ante la ley, pues se limita a establecer los requisitos mínimos que deben cumplir los establecimientos dedicados a la explotación de los juegos. Entienden que los requisitos exigidos no violan los artículos 59°, 61° y 72° de la Constitución, ya que se justifican en razones de seguridad y orden público.

A su vez, expresan que los literales "b" y "c" del artículo 10° de la LEY no son inconstitucionales, pues la libertad de contratación y el derecho de trabajar pueden ser limitados. Sostienen que la "reconstrucción" de máquinas y programas de juego, de acuerdo con lo establecido por el artículo 15° del Reglamento de la LEY, Decreto Supremo N.º 001-2000-ITINCI, puede consistir en un simple mantenimiento de la máquina, cuando no contiene nueva tecnología. La exigencia de esta medida, por otra parte, se fundamenta en el hecho de que las máquinas tragamonedas son, por naturaleza, "bienes de uso controlado", control que tiene por objeto garantizar la integridad de la industria del juego.

Con relación a los artículos 11° y 12°, alegan que no constituye "abuso del derecho", pues fijan el procedimiento conforme al cual la autoridad administrativa contrasta el cumplimiento de determinadas especificaciones o características de un objeto. Sostienen que tiene efectos retroactivos, ya que sólo se aplican a partir de la fecha en que entró en vigencia la LEY.

En relación con los artículos 13°, 14°, 15°, 17°, 18° y 23° de la LEY, alegan que no se afectan la libertad de trabajo, el derecho de igualdad ante la ley ni tienen efectos retroactivos, pues la interpretación de las leyes debe realizarse en forma sistemática, orgánica y funcional, por lo que, a fin de iniciar operaciones, es preciso que se lleven a cabo dos actos administrativos expedidos por la Dirección Nacional de Turismo: la resolución de autorización y la resolución que determine el inicio de operaciones. Sostienen que la diferencia entre estas dos etapas radica en que los gastos de inversión para obtener la autorización son menores en relación a la del inicio de las operaciones, por consiguiente, debe entenderse al acto administrativo de otorgamiento de autorización expresa como un procedimiento de evaluación previo al inicio de las operaciones. Asimismo, considera que no se discrimina por el hecho de que no se haya establecido la procedencia de la presunción de veracidad, tratándose de las actividades de explotación de los juegos, pues tal limitación ha sido establecida por una ley expresa.

En relación con los artículos 19°, 20°, 21° y 22° de la LEY, consideran que no contraviene la presunción de inocencia, la libertad de empresa ni el derecho de igualdad de la ley, dado que: a) la exigencia de establecer una garantía no es una obligación nueva y fue prevista por el Decreto Supremo N°. 01-95-ITINCI. Y la necesidad de constituir esta garantía se fundamenta en el hecho de que fueron derogados los dispositivos que obligaban al titular de la sala de juego a constituir y mantener un fondo de caja en efectivo, a fin de garantizar el pago inmediato del valor de las obligaciones en favor de los usuarios. En ese sentido, sostienen que las medidas dispuestas tienen por finalidad no afectar la confianza y la credibilidad en estos negocios; b) la exigencia de constituirse bajo ciertas formas societarias se basa en razones de seguridad, moral, salud y orden público.

En relación con el artículo 25°, literal "d", de la LEY, sostienen que no afecta la reserva tributaria, pues es atribución de todos los órganos fiscalizadores contar con esta facultad. Además, se trata de una regulación prevista por ley. No obstante ello, recuerdan que, según lo dispuesto por el Decreto de Urgencia N.º 075-2001, hoy es la SUNAT la entidad encargada de la administración del impuesto a los juegos de casinos y máquinas tragamonedas

Respecto a los artículos 31°, literal "a" y 32° literales "a" y "b" de la LEY, sostienen que no son inconstitucionales, porque, de conformidad con el artículo 2°, inciso 24) literal "a" de la Constitución, todos están en la obligación de hacer lo que la ley manda e impedidos de hacer lo que ella prohíbe, aspecto que, en definitiva, ha previsto la LEY, al imponer obligaciones y prohibiciones mediante una norma de carácter general. Señalan que el artículo 31°, literal "a" no impide la realización de convenios de participación o de colaboración patrimonial, pues el propio reglamento de la LEY (artículo 18°, literal "g") establece, como requisito para solicitar la autorización expresa, la presentación de una relación que contenga los nombres de las personas naturales o jurídicas con las que el solicitante o sus socios han suscrito contratos de colaboración empresarial para estos efectos. A su vez, tampoco es inconstitucional el artículo 32°, literal "a" de la misma LEY, pues el artículo 40° de su Reglamento ha establecido que la realización de cualquier evento, incluso sorteos, rifas o promociones deberá informarse a la Dirección Nacional de Turismo, debiendo contar los establecimientos con la autorización correspondiente. Por otro lado, prohibir a los socios y directivos de una sala de juego que no participen, directa o indirectamente, en los juegos de máquinas tragamonedas, es una medida razonable y objetivamente justificable, que persigue garantizar la integridad y transparencia de esta industria, considerando que la información sobre los programas es de conocimiento de los dueños de las salas de juegos.

En relación con los artículos 38° y 39° de la LEY sostienen que el impuesto a los juegos se ha establecido de acuerdo con los principios constitucionales que norman el ejercicio del poder tributario del Estado y, en especial, debido a las siguientes razones: a) el derecho de propiedad no es absoluto ni irrestricto, sino que debe ejercerse dentro de los márgenes de la ley y cumpliendo una función social; b) la Constitución establece que, por mandato expreso de una ley, pueden establecerse condiciones al ejercicio de la iniciativa privada; c) se han respetado los tres principios tributarios a los que se refiere el artículo 74° de la Constitución; d) no es confiscatorio el impuesto, pues no sustrae una parte sustancial del patrimonio del contribuyente, y, en todo caso, ello debe acreditarse en cada caso concreto e) la base imponible del impuesto no afecta la propiedad, pues incide en el dinero entregado por el público; f) consideran que el impuesto se justifica; porque quienes se benefician con esta actividad deben contribuir con su control, a fin de mantener la integridad de la industria del juego y garantizar los intereses de los usuarios y del Estado en esta actividad. En ese sentido, la tasa del impuesto, simplemente, los que pretende establecer los fondos necesarios para que el Estado pueda regular adecuadamente esta actividad que involucra muchas consecuencias negativas; g) por último, el pago de este impuesto "es deducible de la renta bruta de la empresa a efectos de pagar su Impuesto a la Renta", de manera que, cada vez que se paga el impuesto cuestionado, se "aminora la renta bruta sobre la que pagará el Impuesto a la Renta".

En relación con la Primera y Segunda Disposición Transitoria de la Ley N.° 21153, sostiene que regulan la transición y adecuación a un nuevo régimen normativo, otorgando un plazo prudencial.

FUNDAMENTOS

1. Se alega que el artículo 5° de la Ley N.° 27153 vulnera el artículo 191 de la Constitución Política del Estado, en concreto la autonomía administrativa de los gobiernos locales, pues su artículo 5.1 establece que la explotación de los juegos de casinos y máquinas tragamonedas sólo se podrá realizar en "...establecimientos ubicados en los distritos autorizados mediante Resolución Suprema...", en tanto que el artículo 11.1 de la Ley Orgánica de Municipalidades establece que es competencia de los gobiernos locales la regulación de los planos de zonificación.

El Tribunal Constitucional no comparte este criterio interpretativo, pues como se ha sostenido en la contestación de la demanda, tal disposición no tiene por propósito sustituir o alterar los planes de zonificación que cada gobierno local pueda establecer, sino únicamente identificar a los distritos en cuya jurisdicción se puede autorizar la explotación de los juegos de

casinos, quedando a salvo, por tanto, la facultad de los gobiernos locales para establecer sus planes de zonificación de acuerdo a ley.

2. A su vez, se alega que el artículo 6° de la Ley N°. 27153 afecta los artículos 2°, inciso 2°, 58° y 59° de la Constitución, ya que tal disposición obligaría a los titulares de la autorización a incursionar en el sector hotelero o de restaurantes, vulnerándose de ese modo la libre iniciativa privada y el derecho de igualdad ante la ley.

No considera el Tribunal Constitucional que tal disposición afecte la libre iniciativa privada. Como lo ha sostenido el Congreso de la República en su contestación de la demanda, criterio que el Tribunal hace suyo, tal disposición "no obliga ni impide que cualquier particular participe en la explotación de juegos de azar, lo único que hace es establecer las condiciones y requisitos que deben cumplir todos aquellos que en ejercicio de su libre iniciativa privada desean intervenir en esta actividad". Tampoco obliga al titular de la autorización a ser propietario de un hotel o restaurante, pues no está prohibido que el titular de la autorización pueda alquilar un ambiente en cualquiera de estos establecimientos.

El Tribunal entiende que la opción del legislador por configurar la explotación de los juegos de casinos y máquinas tragamonedas como actividades excepcionales y sujetas al turismo receptivo, es compatible con la labor de orientación del desarrollo nacional en el marco de una economía social de mercado que tiene el Estado. También con la preservación y defensa de otros bienes y principios constitucionales, y en particular, la protección de los consumidores, la moralidad y seguridad públicas.

Tampoco comparte el Tribunal el criterio según el cual el artículo 6° de la Ley N°. 27153 afecta el principio de igualdad. El tratamiento que ella realiza es uniforme para todos aquellos que se dediquen a la explotación de estas actividades económicas. Por otro lado, no considera el Tribunal que sea un término de comparación válido, en orden a alegar un eventual tratamiento arbitrario de la Ley N°. 27153, que se sostenga que en otros sectores de la economía no se impone condiciones y restricciones como las previstas en el artículo 6°. Las restricciones a la libertad de empresa en un sector incentivado por el Estado no son, ni pueden ser, los mismos de aquellas que el Estado legítimamente ha decidido desalentar, como sucede con la explotación de los juegos de casino y máquinas tragamonedas.

Por las mismas razones, *mutatis mutandi*, no es inconstitucional el artículo 41.2 de la Ley N°. 27153.

3. A la vista de lo expuesto en el fundamento jurídico anterior, el Tribunal Constitucional tampoco considera que las exigencias señaladas en los numerales 7.1 y 7.2 del artículo 7° de la Ley N°. 27153 sean inconstitucionales por afectar los artículos 59°, 61° y 72° de la Constitución Política del Estado, pues se trata de condiciones perfectamente legítimas que tienen por finalidad garantizar la seguridad de los usuarios, a la vez, que la transparencia del juego.

Asimismo, tampoco considera este Colegiado que el artículo 7° de la Ley N°. 27153 se haya expedido en contradicción con el artículo 72° de la Constitución. En efecto, mediante este precepto constitucional se autoriza que el legislador, en casos de seguridad nacional, con carácter temporal, pueda establecer restricciones y prohibiciones específicas para la adquisición, posesión, explotación y transferencia de determinados bienes. Pero de él no se desprende una prohibición general a que el legislador establezca límites al derecho de propiedad o a la explotación de los bienes, como se deduce de su interpretación con el artículo 70° de la Constitución y la necesidad de armonizar su ejercicio con el bien común.

4. Se sostiene que los incisos b) y c) del artículo 10° de la Ley N°. 27153 vulnerarían el artículo 59° y 62° de la Constitución, ya que exige compulsivamente contratar el servicio denominado de "homologación" (ahora llamado "Examen técnico previo") a fin de obtener autorización para operar determinados modelos y programas de juego. El Tribunal Constitucional considera que los incisos b) y c) del artículo 10 se encuentra dentro de las condiciones razonables que debe exigirse a las personas jurídicas que se dedican a la explotación de los juegos de casinos y máquinas tragamonedas, pues es una de las formas cómo las autoridades administrativas competentes pueden controlar la transparencia de los juegos, al tiempo de garantizar que las legítimas expectativas de los consumidores no queden defraudadas, cumpliendo, así, los fines establecidos en el artículo 3 de la misma Ley N°. 27153. *Mutatis mutandis*, por estas mismas razones no es inconstitucional el artículo 15 de la Ley N°. 27153.

Adicionalmente, no considera el Tribunal que se afecte la libertad de contratación por el hecho que los tipos de modelos y programas de los juegos de las máquinas tragamonedas deban contar con autorización de la autoridad competente y encontrarse inscritos en el Registro

correspondiente, pues el inciso b) del artículo 10 de la Ley N°. 27153 regula las exigencias que tal modelo y programas de juego deberán de contar, esto es, estar autorizados e inscritos en el registro correspondiente, a fin de que puedan explotarse las máquinas tragamonedas, sin que se haga referencia alguna a los proveedores de dichas máquinas.

5. Se considera en la demanda que el artículo 11.2 de la Ley N° 27153 es incompatible con el artículo 103 de la Constitución, y concretamente, con la disposición según la cual la ley no ampara el abuso del derecho. Asimismo, se ha solicitado que se declare la inconstitucionalidad de este precepto, pues se entiende que el fin perseguido por el legislador, bien pudo ser alcanzado si, en vez de exigir el requisito de homologación ante una entidad nacional facultada por la autoridad competente, se hubiese previsto que la homologación de dichos modelos y programas se realice en el país de origen.

En lo que toca a este último aspecto, el Tribunal debe indicar que tal impugnación no es un tema que pueda ser residenciable en el ámbito de la acción de inconstitucionalidad, pues la naturaleza jurisdiccional del Tribunal no es compatible con la evaluación de medidas adoptadas bajo criterios de conveniencia o inconveniencia por los órganos de representación política. En el proceso de inconstitucionalidad de las leyes, el Tribunal juzga si una norma con rango de ley es o no incompatible con la Constitución, y no si el legislador, al regular una materia dada, lo hizo de la manera más conveniente. Al legislador le corresponde optar por cualquiera de las medidas que, dentro del marco constitucional, se puedan dictar; en tanto que al Tribunal Constitucional, velar porque esa opción no rebase el ordenamiento constitucional. De ahí que si el artículo 11.2 de la Ley 27153 optó por establecer que el "examen técnico previo" se realice por una entidad nacional autorizada por autoridad competente, no se puede concluir de ello que tal precepto sea inconstitucional.

Mutatis mutandis, por esta misma razón debe desestimarse la impugnación realizada contra los artículos 12, 13.2, 14 y 41.2 de la Ley N.º 27153.

6. Del mismo modo, el Tribunal Constitucional no considera que el artículo 12 de la Ley N.º 27153 suponga una infracción del principio de irretroactividad de las leyes como consecuencia de que allí no se prevé la obligación de "registrar las modalidades de juegos de casino, así como de los modelos y programas de máquinas tragamonedas, prohibidos en su país de origen, y que han sido adquiridas antes de que entre en vigencia la Ley N°. 27153".

En ese sentido, considera el Tribunal que del artículo 12 de la Ley N°. 27153 no se deduce un mandato destinado a regular situaciones que se produjeron antes que ella entrara en vigencia. Sólo regula la responsabilidad de la autoridad competente para mantener actualizado el registro de todas las modalidades de juegos de casinos y de los modelos y programas de máquinas tragamonedas autorizadas para su explotación en el país.

7. Interpretado en el sentido de que, una vez satisfechas las condiciones y requisitos respectivos, el *quantum* de la extensión de los plazos de vigencia de la autorización correspondiente, tendrá que basarse en consideraciones objetivas y técnicas, y no en meras apreciaciones subjetivas o discrecionales, tampoco es inconstitucional, *per se*, este dispositivo. La hipotética afectación de los respectivos derechos constitucionales (en especial el de la "seguridad jurídica"), ha de depender, en efecto, de la naturaleza de los nuevos requisitos, situación futura e impredecible.
8. En cuanto al artículo 18, los demandantes consideran inconstitucional, por retroactiva, la aplicación de los requisitos y condiciones vigentes a la fecha en que se solicita la renovación de la autorización de explotación.

La renovación de la autorización a la que se refiere el dispositivo impugnado, no implica una continuación de la autorización original, ni una simple prórroga del plazo inicial, sino que constituye una autorización nueva, con un nuevo plazo, y que, por lo mismo, tendrá que someterse a la legislación vigente al momento de la presentación de la solicitud.

9. Tampoco es inconstitucional, por vulneración del principio de presunción de inocencia, que el artículo 19 de la Ley N°. 27153 disponga que, en respaldo de las obligaciones y sanciones derivadas de la aplicación de la ley así como en resguardo de los derechos de los usuarios y el Estado, se tenga que constituir una garantía a favor del Ministerio de Industria, Turismo, Integración y Negociaciones Comerciales Internacionales. El establecimiento de tal garantía con el objeto de iniciar ciertas actividades económicas que suponen riesgo o que requieren de un tratamiento especial por su incidencia sobre el patrimonio de terceros, no constituye ninguna anticipación de sanción alguna o presunción de responsabilidad sobre eventuales faltas que no aún no han sido juzgadas. Por el contrario, es una garantía razonable que la ley establece con el objeto de proteger a terceros y al mismo Estado, frente a contingencias que en la explotación de los juegos de casinos y máquinas tragamonedas se pudieran suscitar.

Por ello, tampoco considera el Tribunal que sea inconstitucional el artículo 20 de la Ley N°. 27153, pues si como lo han entendido los recurrentes, su invalidez se encuentra supeditada a que se declare la ilegitimidad del artículo 19, al haberse desestimado tal impugnación, aquella tampoco resulta incompatible con el Texto Fundamental.

10. Los demandantes consideran inconstitucional el artículo 21.2 de la Ley N.º 27153, ya que al establecer el monto de la garantía para poder obtener una autorización, calculada sobre un número de máquinas tragamonedas a las que corresponde cierta cantidad de Unidades Impositivas Tributarias, se violaría la libertad de empresa y comercio, el derecho a progresar y poder explotar un mayor número de máquinas de tragamonedas, así como el derecho a no ser discriminado por razones económicas.

Ya antes se ha sostenido que la exigencia de establecer una garantía no es inconstitucional *per se*. Tampoco se vulnera la libertad de empresa por el hecho de que para su ejercicio se haya establecido ciertas condiciones o exigencias. De lo que se trata ahora es de analizar si el establecimiento de los montos de aquella garantía, previstos en el artículo 21.2 y 21.3 de la Ley N°. 27153, son irrazonables y en esa medida incompatibles con la Constitución.

Desde ese punto de vista, el Tribunal Constitucional considera que no es irrazonable o desproporcionado el artículo 21 de la Ley N°. 27153, y en consecuencia, conculcatorio de la libertad de empresa.

En efecto, según se aprecia del dispositivo impugnado, la ley ha previsto que aquellos establecimientos que cuentan con ochenta máquinas tragamonedas establezcan como garantía una media de una Unidad Impositiva Tributaria por cada máquina. A juicio del Tribunal Constitucional, el establecimiento de aquella media no es irrazonable, si es que se tiene en consideración el monto al que asciende la unidad impositiva tributaria en referencia, y la naturaleza de los juegos que se explotarán. Tampoco considera que al reducirse por contarse con más máquinas, realice un tratamiento discriminatorio, pues es obvio que el número de las unidades impositivas tributarias no tiene por finalidad garantizar las obligaciones de cada una de las máquinas, sino la del titular del establecimiento autorizado a explotar estos juegos de azar. Por ello mismo, el artículo 22º de la Ley N° 27153, cuya conexión con los artículos 19º, 20º y 21º es evidente, no es inconstitucional.

11. Se alega que el inciso d) del artículo 25 de la Ley N°. 27153 afecta el derecho a la reserva tributaria. No comparte tal criterio el Tribunal Constitucional. La reserva tributaria constituye un límite a la utilización de los datos e informaciones por parte de la Administración Tributaria, y garantiza que en dicho ámbito, esos datos e informaciones de los contribuyentes, relativos a la situación económica y fiscal, sean conservadas en reserva y confidencialidad, no brindándosele otro uso que el que no sea para el cumplimiento estricto de sus fines, salvo en los casos señalados en el último párrafo del inciso 5) del artículo 2° de la Constitución y con respeto del principio de proporcionalidad.

Si bien en las actuales circunstancias la administración del Impuesto a los Juegos de Casino y Máquinas Tragamonedas ha sido modificado por el Decreto de Urgencia N°. 075-2001, y ahora ésta es competencia de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, de ello no se deduce que el inciso d) del artículo 25° de la Ley N°. 27153 haya quedado derogado implícitamente, pues allí no sólo se autoriza el acceso a la información tributaria, sino también a otras de naturaleza distinta. Tampoco que la facultad de acceso a la información tributaria quede excluida de la competencia de la Dirección Nacional de Turismo, en tanto que a este órgano administrativo le corresponde la atribución de velar porque se cumpla la obligación prevista en el inciso i) del artículo 31 de la Ley N°. 27153, además de ejercer las facultades que le señala el artículo 24 de la misma Ley. El Tribunal Constitucional, por tanto, no considera que se afecte la reserva tributaria pues para el caso concreto del impuesto a la explotación de los juegos de casinos y máquinas tragamonedas, se ha previsto también que la Dirección Nacional de Turismo, guardando, bajo responsabilidad, reserva de su contenido, pueda fiscalizar el pago del impuesto. Dicha competencia deberá ser ejercida, por tanto, bajo los alcances del artículo 85, inciso 3°, del Código Tributario.

12. No es inconstitucional el artículo 29 de la Ley N.º 27153 porque si bien implícitamente impide que quienes inviertan en la explotación de los juegos de casinos y máquinas tragamonedas se puedan constituir como "Empresas Individuales de Responsabilidad Limitada", se trata de una restricción que no afecta el contenido esencial de la libertad de empresa.

Tampoco viola el principio de igualdad pues como lo ha expresado el Tribunal en el fundamento N°. 2, no es un término de comparación válido la normativa societaria conforme a la cual se rigen las actividades económicas y comerciales que cuentan con la promoción del Estado, con

la que se impone con aquellas que busca desalentar, y comportan riesgos patrimoniales y sociales de alta consideración.

13. Se cuestiona, por otro lado, que el inciso a) del artículo 31 de la Ley N° 27153 vulnera el artículo 2, inciso 14), y 62 de la Constitución Política del Estado, pues impide que los titulares de la autorización puedan contratar con terceros, en la medida que se establece que la conducción de los establecimientos tengan que hacerlo de manera directa. Considera el Tribunal que se trata de una exigencia compatible con los requisitos objetivos y subjetivos que la ley N°. 27153 exige del titular de la autorización, por lo que no es inconstitucional.
14. Tampoco considera este Tribunal que la prohibición prevista en el inciso a) del artículo 32 de la Ley N°. 27153 viole la libertad de empresa, comercio y trabajo. La limitación, en efecto, no es una prohibición para que los titulares de autorización expresa puedan dedicarse a otras actividades económicas. La limitación allí prevista sólo alcanza a actividades distintas que se puedan realizar dentro de las salas de juegos, y no en otros ambientes del mismo establecimiento, justificándose tal restricción en la finalidad de la Ley N°. 27153 expresada en su artículo 1°.
15. La propia naturaleza de los juegos regulados, impide que pueda estimarse inconstitucional la prohibición contenida en el inciso b) del mismo artículo 32 de la Ley N°. 27153, según el cual está prohibido que los socios, directores, gerentes, apoderados, personas con funciones ejecutivas o facultades de decisión y personal del titular de la autorización puedan "participar directa o indirectamente en los juegos que explota en su establecimiento". Como expresa el Congreso de la República en su contestación, criterio que este Tribunal comparte, tal restricción se justifica constitucionalmente en la naturaleza de los juegos cuya explotación se autoriza, y en especial su transparencia y en la necesidad de defender los intereses de los usuarios.
16. Estima el Tribunal que las especiales características del impuesto a los juegos, consideradas conjuntamente, hacen que éste resulte confiscatorio y, por tanto, contrario al artículo 74 de la Constitución.

En efecto: Si bien el artículo 36 de la LEY establece que el impuesto a los juegos grava "la explotación" de estos juegos, conforme se desprende de la regulación conjunta de los artículos 38.1 y 39 de la LEY, la alícuota del impuesto asciende al 20% sobre la base imponible, "constituida por la ganancia bruta mensual ... entendiéndose por ésta a la diferencia resultante entre el ingreso total percibido en un mes por concepto de apuestas o dinero destinado al juego y el monto total de los premios otorgados el mismo mes", esto es, que con el nombre o etiqueta de impuesto "a la

explotación", la metodología impositiva de la ley grava en realidad las utilidades. Considerando además, y conjuntivamente, que la alícuota del impuesto parece ser excesiva, que recae sobre una base fijada sin deducir los gastos realizados para la obtención de las utilidades y que no es considerado, el monto pagado, como pago a cuenta del impuesto a la renta, debe concluirse que el gravamen presenta una vocación confiscatoria del capital invertido, prohibida por la Constitución.

Por lo expuesto, y en vista a la combinación de todos esos factores, el Tribunal Constitucional considera inconstitucional el régimen tributario del llamado impuesto a la explotación, contenido en los artículos 38° y 39° de la Ley impugnada.

El Tribunal debe, además, pronunciarse respecto a los efectos de esta declaración de inconstitucionalidad, en el lapso que dicho régimen tributario estuvo vigente, conforme a lo dispuesto en el artículo 36° Ley Orgánica y arreglando su decisión, especialmente, a los principios de justicia, razonabilidad, igualdad y proporcionalidad, y con pleno respeto a la función legislativa del Congreso de la República.

Es obvio, por un lado, que la declaración de inconstitucionalidad del régimen tributario aludido ocasionará un vacío legal. Por otro lado, también resulta claro que el Congreso de la República suplirá ese vacío con una nueva normatividad tributaria, ajustada a la Constitución y a esta sentencia del Tribunal.

En consecuencia, las situaciones jurídicas y los efectos producidos por el régimen tributario que este fallo declara inconstitucional, se sujetarán a las reglas siguientes:

- a. Las deudas acumuladas en relación con la alícuota del 20% del llamado impuesto a la explotación, se reducirán al monto que, según la ley que cubra el vacío legal creado, resulte exigible.
- b. Los montos pagados en aplicación de la mencionada alícuota que excedieren el monto que la nueva ley establezca, serán considerados como crédito tributario.
- c. De concurrir, respecto del mismo contribuyente, deudas y créditos, ellos se compensarán entre sí, y de quedar un saldo será considerado como deuda

acumulada o como crédito tributario, según el caso.

17. La primera disposición transitoria de la Ley 27153 estableció un plazo, originalmente de ciento veinte días, que después se amplió a sesenta días más, con el objeto de que quienes venían explotando los juegos de casinos y máquinas tragamonedas, se adecuasen a la diversas condiciones que establece la Ley N.º 27153.

El Tribunal Constitucional considera que el reducido plazo de adecuación otorgado no es directamente proporcional con la entidad, los costos y la envergadura de las nuevas condiciones impuestas, *ex novo*, en muchos de los casos, por la Ley N.º 27153 a todos aquellos que antes de su vigencia se encontraban explotando los juegos de casino y máquinas tragamonedas. Sin embargo, esta afectación al principio de proporcionalidad no abarca a todo el texto de la primera disposición transitoria de la Ley N.º 27153, sino sólo al número de días que, como plazo, allí se ha previsto. Por ello, dejando intacta la facultad del legislador de establecer, en el más breve término, un plazo razonable que regule la adecuación que se impone, el Tribunal Constitucional considera que es inconstitucional la primera disposición transitoria, en la parte que prescribe que el plazo es "máximo de ciento veinte días calendario"; y, por conexión, el artículo 1 de la Ley N.º 27232, en la parte que establece "sesenta días calendario".

18. Respecto a la Segunda Disposición Transitoria de la Ley debe puntualizarse que al amparo de una legislación anterior, ahora derogada, y dentro de un régimen de economía social de mercado, basado en la libre iniciativa privada, se establecieron diversas empresas con el objeto de explotar dichos juegos. A juicio del Tribunal, es lícito que el legislador pueda modificar el sistema normativo. Sin embargo, debe protegerse también la confianza de los ciudadanos frente al cambio brusco, irrazonable o arbitrario de la legislación. Ciertamente, no se garantiza un régimen de derechos adquiridos –con excepción, naturalmente, de los previstos en la Constitución– sino fundamentalmente, el derecho a que no se cambie las reglas de juego abruptamente. En consecuencia, cuando cambia la legislación, y de por medio se encuentra comprometido el ejercicio de determinados derechos fundamentales, todo cambio sólo podrá ser válido si es que, además, se encuentra conforme con el principio de seguridad jurídica.

Por ello, considera el Tribunal que si el Estado permitió que los inversionistas se dediquen a la explotación de determinadas actividades económicas bajo ciertas condiciones, entonces, no es razonable que poco tiempo después cambie bruscamente tales reglas exigiendo la satisfacción

de requisitos y condiciones en un lapso que el Colegiado considera extremadamente breve en atención a las inversiones realizadas.

En consecuencia, se estima que el plazo dispuesto en la segunda disposición transitoria impugnada, por ser demasiado breve, vulnera el principio constitucional de la seguridad jurídica.

Por estos fundamentos el Tribunal Constitucional, en ejercicio de las atribuciones que le confiere la Constitución Política del Estado y su Ley Orgánica

FALLA

Declarando **FUNDADA**, en parte, la demanda de inconstitucionalidad contra la Ley N°. 27153, y en consecuencia, inconstitucionales los artículos 38.1, 39, Segunda y Primera Disposición Transitoria de la Ley N.º 27153, ésta última disposición en la parte que señala un "máximo de (120) ciento veinte días calendario"; y, por conexión, el artículo 1 de la ley 27232, en la parte que establece "(60) sesenta días calendario", debiendo interpretarse ambas disposiciones según lo expresado en el fundamento jurídico N°. 18; Integrándose a la parte resolutive de esta sentencia los fundamentos jurídicos N°. 7 y 16; e**INFUNDADA** en lo demás que contiene; Dispone la notificación a las partes, su publicación en el diario oficial *El Peruano* y el archivo de los actuados.

SS

AGUIRRE ROCA

REY TERRY

NUGENT

DÍAZ VALVERDE

ACOSTA SÁNCHEZ

REVOREDO MARSANO

EXP.N° 009-2001-AI/TC

FUNDAMENTO SINGULAR DEL DOCTOR MANUEL AGUIRRE ROCA

La absurda regla -aún subsistente- de la Ley Orgánica de este Tribunal que exige seis (6) votos conformes para declarar la inconstitucionalidad de leyes o normas de rango legal, me ha obligado, en el presente caso, a renunciar a algunos desacuerdos respecto de las conclusiones de mis colegas cofirmantes; pero, en contrapartida, me obliga, por razones de lealtad y transparencia, a exponer las principales discrepancias atinentes a los fundamentos, pero sólo a los fundamentos, de la declaración de inconstitucionalidad de los cuatro (4) dispositivos así calificados. Tampoco ha sido monolítico mi respaldo en relación con la fundamentación de algunos de los dispositivos no declarados inconstitucionales, esto es, de los restantes veintiún artículos cuestionados en la demanda, y respecto de los cuales también debo hacer siquiera algunas precisiones.

Respecto de las Disposiciones Transitorias Primera (DTP) y Segunda (DTS) declaradas, por unanimidad, inconstitucionales, me toca dejar constancia de que, a mi criterio, la fundamentación radica, no sólo -y ni siquiera principalmente- en la brevedad del plazo, sino en la naturaleza de la regla. Así: la DTP no distingue entre Tragamonedas y Casinos, ni evalúa cada uno de los requisitos comprendidos en el proceso de adaptación. En suma, el fundamento básico de la inconstitucionalidad radica, a mi modo de ver, en la ausencia de una normatividad transitoria adecuada, más que en la brevedad del plazo.

En lo que concierne a la DTS, el fundamento de la inconstitucionalidad, a mi juicio, también radica, antes que en la brevedad del plazo, en el condicionamiento de la supervivencia de las empresas. No encuentro equitativo, en efecto, ni menos constitucional, que con el objeto de promover el turismo receptivo, se condicione la subsistencia de las salas de tragamonedas nacidas al amparo de la normatividad anterior a la Ley N.º 27153, a su ambientación o engaste en el restringidísimo marco elitista que proveen los hoteles y restaurantes de alto rango. La Espada de Damocles del plazo, así se amplíe el mismo, no se compadece, a mi criterio, con los derechos y las garantías -especialmente los relativos a la "seguridad jurídica" y protección del trabajo y de la empresa- que consagran los artículos 59º, 60, ss. y concordantes de la Constitución.

Respecto de los artículos 38º y 39º de la Ley N.º 27153, sin perjuicio de compartir la correspondiente fundamentación, opino que la causa principal y sine qua non de la inconstitucionalidad declarada, no radica tanto en aspectos

puramente conceptuales, como en el real e inevitable efecto discriminatorio y confiscatorio que su aplicación ocasiona.

Quiero decir que, además de su naturaleza antitécnica y de impuesto camuflado a las utilidades, la aplicación de la regla tributaria emanada del funcionamiento conjunto de los mencionados artículos, puede llevarse, en un porcentaje elevado de los casos, toda la utilidad y aun parte del capital de las respectivas empresas.

Unos ejemplos precisarán los conceptos: a) con una importante utilidad del orden del veinticinco por ciento (25%), la alícuota, sin necesidad de la posterior colaboración de la incidencia del treinta por ciento (30%) de la Ley del Impuesto a la Renta, se lleva toda –absolutamente toda- la utilidad. En efecto, si se gastan cien (100) y se producen, como ganancia bruta, ciento veinticinco (125), se obtiene, por hipótesis, una utilidad –o ganancia real o neta- del veinticinco por ciento (25%), o sea, en cantidad, veinticinco (25) sobre cien (100). Por tanto, la alícuota, que es el veinte por ciento (20%) de ciento veinticinco (125%), se lleva veinticinco (25), esto es, toda la utilidad.

Este ejemplo demuestra no sólo que si la utilidad es del veinticinco por ciento (25%), la alícuota se la lleva íntegramente, sino también que, respecto de utilidades que no lleguen a esa cifra, las alícuotas respectivas se llevarían no sólo toda la utilidad, sino, además, las porciones correspondientes del capital.

Por otro lado, aplicando las mismas reglas, y teniendo en cuenta que cuando se pasa del veinticinco por ciento (25%), la utilidad que quede después de retirada la alícuota (que, como se sabe, se considera como gasto) vuelve a tributar en aplicación de la Ley del Impuesto a la Renta, en la proporción de un treinta por ciento (30%); ocurre lo siguiente: b) que para utilidades entre el veinticinco por ciento (25%) y un prácticamente ilusorio cincuenta por ciento (50%), el Fisco se llevaría una cantidad que va desde toda la utilidad hasta un límite no menor del setentidós por ciento (72%) de la misma; y,

c) que aun con utilidades entre el virtualmente inalcanzable cincuenta por ciento (50%) y un totalmente utópico ciento por ciento (100%), el Fisco se llevaría entre el setenta y dos por ciento (72%) y el cincuenta y ocho por ciento (58%), como mínimo, de la utilidad.

A mi juicio, semejantes porcentajes no pueden pasar el llamado "test de razonabilidad", y ponen de manifiesto la naturaleza indiscutiblemente confiscatoria y discriminatoria de la regla tributaria examinada, sobre todo si se tiene en cuenta que el referente, en el Perú, respecto del impuesto sobre la

utilidad, es el señalado en la Ley del Impuesto a la Renta, esto es, sólo el treinta por ciento (30%) de la ganancia neta.

Respecto de los artículos cuestionados en la demanda, pero no declarados inconstitucionales (que son veintiuno), si bien concuerdo, como en los casos precedentes, en las conclusiones, pues no los estimo inconstitucionales, no suelo concordar con la respectiva fundamentación, ya que opino que, con excepción de los siguientes: 5°, 6°, 13°, 17°, 25°, los cuestionamientos que corren en la demanda no carecen de sólido sustento y que, consecuentemente, para resolver los respectivos problemas, es indispensable que se implemente un cuidadoso y detallado sistema normativo transitorio que distinga, para comenzar, entre salas de casinos y salas de tragamonedas, y, luego, entre los establecimientos que vienen funcionando desde antes de la entrada en vigencia de la Ley 27153, y los instalados con posterioridad.

Sólo agregaré una palabra final sobre la parte de este fallo relacionada con los efectos en el tiempo de la regla tributaria declarada inconstitucional. A mi juicio, este Tribunal debió haber precisado los alcances de tales efectos, en lugar de confiarle tal tarea al Congreso. Sin embargo, para no restar un voto a la norma interna que exige no menos de seis (6) votos, he suscrito también dicha parte, habida cuenta de que, en el fondo, la fórmula que permite limitar deudas y rescatar créditos, en armonía con la correspondiente inconstitucionalidad declarada, se inspira en criterios atendibles de equidad y justicia.

SS

AGUIRRE ROCA

ANEXO N°4: Sentencia del Tribunal Constitucional emitida en el proceso de amparo contra actos concretos emitidos por la Administración Tributaria relacionada con la STC N° 009-2001-AI/TC.

EXP. N° 4227-2005-PA/TC
LIMA
ROYAL GAMING S.A.C.

SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

En Lima, a los 2 días del mes de febrero de 2006, reunido el Tribunal Constitucional en sesión de Pleno Jurisdiccional, con la asistencia de los señores magistrados García Toma, Presidente; Gonzales Ojeda, Vicepresidente; Alva Orlandini, Bardelli Lartirigoyen, Vergara Gotelli y Landa Arroyo, pronuncia la siguiente sentencia

ASUNTO

Recurso de agravio constitucional interpuesto por Royal Gaming S.A.C. contra la sentencia de la Primera Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima, de fojas 692, su fecha 17 de enero de 2005, que declaró infundada la demanda de amparo de autos.

ANTECEDENTES

Con fecha 9 de enero de 2004, Royal Gaming S.A.C. interpone demanda de amparo contra la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT), el Ministerio de Comercio Exterior y Turismo (MINCETUR), el Ministerio de Economía y Finanzas (MEF) y el Tribunal Fiscal, a fin de que se dejen sin efecto : **a)** la Resolución N.º 05641-5-2003, expedida por el Tribunal Fiscal; **b)** las órdenes de pago N.ºs 011-001-0006177 a 011-001-0006181 y 011-001-0005593, por ampararse en normas incompatibles con la Constitución, al estar referidas a la aplicación retroactiva de la base imponible del impuesto al juego de casino y máquinas tragamonedas, así como la autodelegación legislativa y la fijación por parte de la SUNAT del límite del 0.05% como monto máximo de descuento de gastos. Como consecuencia de su pretensión principal, y como pretensión accesoria, solicita que se declaren inaplicables al caso concreto : **c)** el artículo 17º de la Ley N.º 27796, que sustituye el artículo 38º de la Ley N.º

27153; **d)** la Tercera y Décima Disposiciones Transitorias de la Ley N.º 27796; **e)** la Tercera Disposición Complementaria y Final del Reglamento de la Ley N.º 27796, Decreto Supremo N.º 009-2002-MINCETUR; **f)** la Primera, Segunda y Tercera Disposiciones Finales de la Resolución de Superintendencia N.º 014-2003/SUNAT; y, **g)** la Resolución de Superintendencia N.º 052-2003/SUNAT. Pretende, además, que no se le determine, acote, exija, cobre o embargue el impuesto a los juegos de casinos y máquinas tragamonedas por ningún período fiscal.

Alega que la vigencia y aplicación de dichas normas vulnera sus derechos constitucionales a la propiedad, de iniciativa privada y libertad de empresa, y los principios constitucionales de no confiscatoriedad, de irretroactividad de la ley, de legalidad y de facultad de delegación en materia legislativa. Manifiesta que la Ley N.º 27796 es incompatible con la Constitución y contraria a lo resuelto por el Tribunal Constitucional en la STC N.º 009-2001-AI/TC y su resolución aclaratoria, toda vez que para la determinación de la base imponible sólo permite deducir como gasto aquel que corresponde exclusivamente a los gastos por mantenimiento de máquinas tragamonedas y juegos de casino, sin considerar como gasto deducible todos aquellos que inciden directamente en la generación del ingreso, tales como gastos de luz, agua, teléfono, alquiler y mantenimiento de locales, atención a clientes, entre otros, los cuales son aceptados y reconocidos por normas internacionales de contabilidad. Expresa que para la deducción de los gastos de mantenimiento, éstos no deben exceder del 2% del ingreso neto mensual, lo cual constituye una arbitrariedad que grava el patrimonio y no el resultado derivado de la explotación de las máquinas. Señala, además, que la alícuota del 12% aplicada sobre una base imponible establecida casi sobre los ingresos brutos, determina que el monto a pagar resulte excesivo y carente de razonabilidad, y que la Ley N.º 27796 contraviene el principio de irretroactividad de las normas, ya que permite que se aplique el impuesto del 12% sobre obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a su entrada en vigencia; es decir, antes del 27 de julio del 2002. Asimismo, refiere que se ha delegado a la SUNAT la facultad de legislar y fijar el monto máximo de deducción de gastos de atención, el cual fue fijado en 0.05%, lo cual no tiene sustento técnico y vulnera el principio de legalidad, pues en materia tributaria sólo puede legislarse mediante normas con rango de ley.

La Procuradora Pública *Ad Hoc* para los procesos judiciales relacionados con los Casinos de Juego y Máquinas Tragamonedas propone la excepción de litispendencia y contesta la demanda solicitando que sea desestimada. Expresa que la Ley N.º 27796 ha sido expedida conforme a las recomendaciones efectuadas por el Tribunal Constitucional, subsanando los vicios de

inconstitucionalidad que afectaban la Ley N.º 27153, resultando válido exigir y acotar el tributo que grava la actividad de conformidad con lo dispuesto por la Tercera Disposición Transitoria de la Ley N.º 27796. Alega, además, que la SUNAT se encuentra facultada para actuar mediante remisión normativa, por lo que la Décima Disposición Transitoria de la Ley N.º 27796 no atenta contra el principio de legalidad.

La Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT) contesta la demanda y manifiesta que la Ley N.º 27796 se adecua a lo resuelto por el Tribunal Constitucional, habiendo determinado en forma expresa en la propia sentencia los efectos de su decisión en el tiempo, y declarado inconstitucional no el impuesto, sino dos de sus elementos : la base imponible y la alícuota que lo grava. Expresa que con las modificaciones introducidas por la Ley N.º 27796 –como la posibilidad de deducir los gastos por mantenimiento de las máquinas tragamonedas– se han superado los vicios de inconstitucionalidad que el Tribunal encontró en la Ley N.º 27153. Alega que el argumento de la recurrente, por el que pretende incluir todo tipo de gastos deducibles (remuneraciones, tributos, servicios de agua, luz, teléfono, alquiler, entre otros) carece de sustento, y que lo que realmente pretende es gozar de manera indebida de un doble beneficio tributario, pues en la Ley del Impuesto a la renta ya se encuentran previstos todos los gastos deducibles para establecer la renta neta de tercera categoría.

El Procurador Adjunto a cargo de los asuntos judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas propone las excepciones de incompetencia, de falta de legitimidad para obrar, de litispendencia y de prescripción, y contesta la demanda manifestando, por un lado, que ésta resulta improcedente, en tanto se cuestiona en abstracto diversos dispositivos de la Ley N.º 27796; y, de otro, porque la materia controvertida ya ha sido dilucidada por el Tribunal Constitucional, circunscribiéndose dicha ley a lo resuelto por el Supremo Tribunal.

El Cuadragésimo Cuarto Juzgado en lo Civil de Lima, con fecha 27 de mayo de 2004, desestimó las excepciones propuestas, declaró fundada, en parte, la demanda, y en consecuencia, inaplicables al caso concreto el numeral 38.2, inciso b) del artículo 38º de la Ley N.º 27153, sustituido por el artículo 17º de la Ley N.º 27796; las órdenes de pago N.ºs 011-001-0006177, 011-001-0006178, 011-001-0006179, 011-001-0006180, 011-001-0006181 y 011-001-0005593, las cuales deja sin efecto, así como la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 05641-5-2003, del 1º de octubre de 2003, y dispone que a la recurrente no se le exija, cobre o embargo en base a las referidas órdenes de pago. Asimismo y respecto de la pretensión de que se declaren inaplicables la Décima Disposición

Transitoria de la Ley N.º 27796, la Primera, Segunda y Tercera Disposiciones Finales de la Resolución de Superintendencia N.º 014-2003/SUNAT, y la Resolución de Superintendencia N.º 052-2003/SUNAT, tal extremo de la demanda resulta improcedente, toda vez que no han sido aplicadas al caso concreto, careciendo de objeto pronunciarse respecto de la vulneración de los principios de legalidad y facultad de delegación en materia legislativa.

La recurrida, revocando la apelada, declaró infundada la demanda en todos sus extremos, por estimar que ninguna de las disposiciones cuestionadas por la recurrente, y en particular la Ley N.º 27796, implica la afectación de los derechos constitucionales invocados, ni es contraria a lo resuelto por el Tribunal Constitucional en la STC N.º 009-2001-AI/TC y su resolución aclaratoria; porque las reglas contenidas en el artículo 17º de la Ley N.º 27796 no convierten al impuesto en confiscatorio, sino que representan formas legítimas para desalentar una actividad considerada no estratégica por el Estado, y porque la Primera, Segunda y Tercera Disposiciones Finales de la Resolución de Superintendencia N.º 014-2003-/SUNAT, así como la Resolución de Superintendencia N.º 052-2003/SUNAT, no han sido aplicadas al caso concreto.

FUNDAMENTOS

Consideraciones Preliminares

1. La potestad tributaria del Estado, regulada en el artículo 74º de nuestro Texto Constitucional, se constituye como un ámbito reservado al legislador para crear tributos mediante leyes o decretos legislativos, encontrándose dicha facultad sujeta al respeto de los principios de reserva de ley, igualdad y los derechos fundamentales de la persona; encontrándose proscrita la confiscatoriedad tributaria.
2. De otro lado, como lo ha sostenido este Tribunal en el FJ. N.º 27 de la STC N.º 0004-2004-AI/TC, “[n]uestra Carta Política no ha constitucionalizado (o a su turno, prohibido) ningún impuesto. Tampoco ha determinado qué tipo de actividades económicas puedan ser, o no, objeto de regulaciones fiscales”. Así, siempre y cuando el legislador conserve los lineamientos establecidos en la Constitución, podrá gravar determinadas manifestaciones o fuentes de riqueza sustentando para ello la naturaleza, medios y fines del tributo.

3. En el presente caso, conforme a lo establecido por este Colegiado mediante la STC N.º 0009-2001-AI/TC, el Impuesto a la explotación de los juegos de casinos y máquinas tragamonedas resultaba inconstitucional en cuanto a la forma de determinación de la alícuota establecida en los artículos 38.1º y 39º de la Ley N.º 27153, pues gravaba el 20% de la base imponible constituida por la ganancia bruta mensual, resultante entre el ingreso total percibido en un mes de apuestas o dinero destinado al juego y el monto total de los premios otorgados en dicho mes, sin incluir la deducción de los gastos realizados para la obtención de las utilidades, como pago a cuenta del impuesto a la renta.
4. Dicha situación fue modificada mediante los artículos 17º y 18º de la Ley N.º 27796, publicada el 26 de junio del 2002, variándose de este modo la base imponible del citado tributo, reduciéndose la tasa de la alícuota de 20% al 12%, e incorporándose la posibilidad de deducir gastos de mantenimiento, adecuándose a los criterios sentados por este Tribunal.

El artículo 17º y la Tercera Disposición Transitoria de la Ley N.º 27796

5. La recurrente cuestiona el artículo 17º de la Ley N.º 27796 –que sustituye el artículo 38º de la Ley N.º 27153– y establece la base imponible del impuesto a la explotación de los juegos de casino y tragamonedas, así como la Tercera Disposición Transitoria de la Ley N.º 27796, que establece que la tasa del 12% será de aplicación desde la fecha de vigencia de la Ley N.º 27153. Alega que no existe norma legal ni constitucional que permita la aplicación retroactiva de la ley tributaria, por lo que la actuación de la administración respecto de la aplicación de la nueva base y tasa del impuesto contenidas en la Ley N.º 27796 resulta inconstitucional e ilegal, ya que viola los principios de irretroactividad y de temporalidad de la ley. Expresa, además, que en virtud del principio de irretroactividad de las leyes tributarias, así como de lo dispuesto por el artículo 204º de la Constitución, las sentencias de este Tribunal que declaran la inconstitucionalidad, en todo o en parte, de una norma legal, carecen de efectos retroactivos, por lo que dicho principio no puede ser soslayado a través de un pronunciamiento del Tribunal Constitucional amparado en una norma legal de inferior jerarquía que la Constitución; por tanto, la aplicación retroactiva de la nueva base imponible y tasa del impuesto prevista por la Ley N.º 27796 deviene inconstitucional e ilegal.

6. Conforme se aprecia de la demanda, lo que principalmente cuestiona la demandante, por considerarlo violatorio del principio de no retroactividad de las normas, es el sentido de la Tercera Disposición Transitoria de la Ley N.º 27796, que dispone la regularización del impuesto a la explotación de los juegos de casino y máquinas tragamonedas, al establecer que

[1]La tasa establecida en el artículo 39º, modificado por la presente Ley, será de aplicación desde la fecha de vigencia de la Ley 27153, quedando sin efecto la tasa del 20% del impuesto establecido anteriormente. Los montos pagados o devengados en aplicación de la tasa anterior serán afectados por la nueva tasa y nueva base imponible. Las deudas acumuladas serán calculadas con la tasa vigente a partir de la vigencia de la presente Ley y los pagos efectuados constituirán créditos para la aplicación de la nueva tasa [...].

7. Sobre el particular, importa señalar que, si bien es cierto que, mediante la STC N.º 009-2001-AI/TC, el Tribunal Constitucional declaró inconstitucionales los artículos 38.1º y 39º de la Ley N.º 27153, sin embargo, ello no implica que la recurrente se encuentre exonerada del pago del tributos, sino que los mismos deben regularse en función a una nueva base imponible y alícuota del impuesto.

8. Es así que, mediante la resolución de aclaración recaída en la mencionada sentencia, este Colegiado dispuso, en el tercer considerando, que

[v]isto el vacío, del cual este Tribunal no es responsable, las empresas dedicadas a la explotación de los juegos de casino y tragamonedas deberán sujetarse a lo que –mientras no entre en vigencia la ley definitiva– el Congreso establezca en una norma transitoria y, en su defecto, deberán seguir entregando al ente recaudador –hasta el 31 de diciembre del 2002- un monto igual al del impuesto de la Ley 27153, precisando, sin embargo, que dicha entrega no constituye pago en su totalidad, ni surte los efectos del pago respecto al íntegro del monto entregado, pues este deberá regularizarse conforme a las reglas establecidas en el Fundamento 16 de la sentencia, una vez promulgada la nueva ley”.

9. Lo dispuesto por el Tribunal Constitucional no afecta en modo alguno el principio de no retroactividad de las normas en materia tributaria, dado que éste se basa en el entendido de la no afectación a una capacidad contributiva ya agotada, que no puede invocarse en estos casos, pues el fallo de este Colegiado no dispuso la exención de pago alguno, sino que, habiéndose producido el hecho gravado, el mismo debía recalcularse conforme a una nueva base imponible y alícuota justa, más beneficiosa para la recurrente, como efectivamente ha ocurrido.

10. Evidentemente, como quiera que al día siguiente de la publicación de la STC N.º 009-2001-AI/TC no existía aún en el ordenamiento jurídico norma alguna que regulara el pago del referido impuesto en base a las nuevas reglas constitucionales, se produjo una *vacatio legis*, que justificó lo dispuesto en la resolución aclaratoria del Tribunal Constitucional, a la que se ha hecho referencia en el Fundamento N.º 8, *supra*; y que, en virtud al carácter vinculante, fuerza de ley y cosa juzgada de las sentencias de inconstitucionalidad, debía ser cumplida en dichos términos por todos los poderes públicos. Asimismo, importa señalar que, de acuerdo al artículo 204º de la Constitución, la norma declarada inconstitucional queda sin efecto a partir del día siguiente de su publicación, salvo en el caso de materia tributaria, permitiéndose la declaratoria con efecto retroactivo, en concordancia con lo dispuesto en el último párrafo del artículo 74º de la propia Constitución y el artículo 81º del Código Procesal Constitucional –antes, artículos 36º y 40º de la Ley Orgánica de este Colegiado–. En consecuencia, tratándose de la declaratoria de inconstitucionalidad de normas tributarias por transgresión del artículo 74º de la Carta Magna, el Tribunal Constitucional se encuentra habilitado para modular los efectos de sus sentencias en el tiempo, conforme lo dispuso en la STC N.º 009-2001-AI/TC, de manera que carece de sustento el cuestionamiento hecho por la recurrente respecto al ejercicio de tal facultad.

11. De otro lado, conforme a lo expuesto en el fundamento 4 *supra*, mediante los artículos 17º y 18º de la Ley N.º 27796 se modificó la base imponible y se redujo la alícuota del 20% al 12% del impuesto materia de análisis, incorporando la posibilidad de deducir gastos por mantenimiento ascendentes al 2% del ingreso mensual, de conformidad con lo dispuesto en la STC N.º 009-2001-AI/TC.

12. Al respecto, la recurrente expresa que el artículo 17º de la Ley N.º 27996 es incompatible con la Constitución, por cuanto sólo permite deducir como gasto aquel que corresponde exclusivamente a los gastos por mantenimiento de las máquinas tragamonedas y juegos de casino, sin considerar como gastos deducibles todos aquellos que inciden directamente en la generación del ingreso, tales como gastos de luz, agua, teléfono, alquiler y mantenimiento de locales, atención al cliente, entre otros. Asimismo, alega que el límite del 2% del ingreso neto mensual para la deducción de los gastos por mantenimiento de las máquinas tragamonedas y medios de juego de casinos resulta arbitrario.

13. Sobre el particular, cabe precisar que lo que la recurrente solicita es la evaluación en abstracto de tal disposición, lo cual no es posible mediante el proceso de amparo, destinado a la protección de derechos constitucionales y en el que la demandante debe, mínimamente, demostrar ejercer la titularidad de los derechos cuya vulneración invoca.

14. En ese sentido, conforme se observa de autos, la recurrente no ha demostrado de manera fehaciente que, a consecuencia de las disposiciones que cuestiona, se hayan vulnerado sus derechos constitucionales. En efecto, carece de sustento sostener afectación de derecho constitucional alguno sobre la base del sistema de deducciones y el límite que al mismo ha dispuesto el legislador para el caso del impuesto a la explotación de los juegos de casinos y máquinas tragamonedas, ya que *las deducciones permitidas para cada tipo de impuestos deben guardar razonable relación con la particular naturaleza del mismo*.

15. De modo que no puede pretenderse que un impuesto a la explotación, como en el presente caso, deba recibir exactamente el mismo trato respecto de las deducciones admitidas para el caso del impuesto a la renta, las cuales, respondiendo al *principio de causalidad*, permiten la deducción de aquellos gastos necesarios para producir y mantener la fuente, esto es, la actividad generadora de renta, conforme expresamente lo dispone el artículo 37° de la Ley de Impuesto a la Renta. En otras palabras, lo que finalmente pretende la empresa demandante es recibir doblemente el beneficio de la deducción de los gastos de luz, agua, teléfono, alquiler y mantenimiento de locales, que ya le son permitidos para el caso del impuesto a la renta.

16. Así, de fojas 5 a 9, y 11 de autos se comprueba que las órdenes de pago cuestionadas fueron calculadas conforme a la nueva tasa regulada en el artículo 39° de la Ley N.° 27153, modificada por la Ley N.° 27796, lo cual resulta acorde con lo dispuesto por el Tribunal Constitucional en la STC N.° 009-2001-AI/TC, así como en su resolución aclaratoria.

La Décima Disposición Transitoria de la Ley N.° 27796

17. Dicha disposición establece que, para efectos del impuesto a la renta, la SUNAT determinará el porcentaje máximo de deducción en que incurra el operador de los juegos de casinos y máquinas tragamonedas en los gastos de

alimentos, cigarrillos y bebidas alcohólicas que de manera gratuita entregue a los clientes.

18. La recurrente alega que se ha delegado a la SUNAT la facultad de legislar y fijar el monto máximo de deducción de gastos de atención, el cual fue fijado en 0.05%, lo cual no tiene sustento técnico y vulnera el principio de legalidad, toda vez que en materia tributaria sólo puede legislarse mediante normas con rango de ley.
19. Este Tribunal ya se ha referido, en reiterada jurisprudencia, a las relaciones ley y reglamento, y ha establecido que es completamente permisible la regulación por remisión, siempre y cuando lo determine la propia Ley y no exceda lo dispuesto en ella. Se trata, pues, de una relación de integración y coherencia normativa entre ambas.
20. De este modo, tal y como se señaló en el Fundamento N.º 19 de la STC N.º 1907-2003-AA/TC,

[1]La fuerza normativa de la que está investida la Administración se manifiesta, por antonomasia, en el ejercicio de su potestad reglamentaria. El reglamento es la norma que, subordinada directamente a las leyes e indirectamente a la Constitución, puede, de un lado, desarrollar la ley, sin transgredirla ni desnaturalizarla, y, de otro, hacer operativo el servicio que la Administración brinda a la comunidad. Los primeros son los llamados reglamentos secundum legem, de ejecución o reglamentos ejecutivos de las leyes, los cuales están llamados a complementar y desarrollar la ley que los justifica y a la que se deben [...]. Los segundos son los denominados reglamentos extra legem, independientes, organizativos o normativos, los que se encuentran destinados a reafirmar, mediante la autodisposición, la autonomía e independencia que la ley o la propia Constitución asignan a determinados entes de la Administración o, incluso, a normar dentro los alcances que el ordenamiento legal les concede, pero sin que ello suponga desarrollar directamente una ley. [cf. STC 0001-2003-AI/0003-2003-AI – acumuladas– FJ. 15].

21. Por otro lado, y en cuanto a la materia tributaria se refiere, en la STC N.º 2762-2002-AA/TC también se ha establecido que la reserva de ley en materia tributaria no afecta por igual a todos los elementos integrantes del tributo; el grado de concreción es máximo cuando regula el hecho imponible y menor cuando se trate de regular otros elementos. De esa manera, se reconoce con ello la flexibilización de la reserva en determinadas situaciones y la importancia del análisis de concreción de la misma, en cada caso específico.

22. En el caso de autos, y en cuanto a la remisión reglamentaria dispuesta por la Décima Disposición Transitoria de la Ley N.º 27796 se refiere, este Tribunal estima que no afecta el principio de reserva de ley, toda vez que los límites y porcentajes a deducir, en el caso específico, forman una parte del sistema integral de deducciones para llegar a la renta neta imponible establecida en la Ley (esto es, gastos necesarios para obtener la renta, depreciaciones y amortizaciones, así como provisiones y reservas); vale decir que es sólo parte del proceso para su determinación, de modo que, en tanto el conjunto de los mecanismos de cálculo esté dispuesto en la Ley, no resulta prohibida la colaboración excepcional al reglamento en casos particulares como el expuesto, debido a la naturaleza misma de la actividad; más aún, cuando es razonable que determinadas deducciones deban ser limitadas a fin de evitar un uso arbitrario y desproporcionado de las mismas.

La carga probatoria a efectos de demostrar la confiscatoriedad de tributos

23. En el caso, aún con las modificaciones a que se ha hecho referencia en el Fundamento N.º 11, supra, la recurrente considera que el impuesto tiene efectos confiscatorios, alegato que, evidentemente, debe probarlo de manera fehaciente.
24. En la STC N.º 2302-2003-AA/TC, este Tribunal ha establecido que para acreditar la confiscatoriedad en cada caso, es necesario probar la afectación real al patrimonio empresarial de la persona jurídica, como en el caso de autos. Y es que no podría ser de otra manera cuando se alega afectación exorbitante a la propiedad privada.
25. Si bien es cierto que el artículo 9º del Código Procesal Constitucional ha establecido la inexistencia, en los procesos constitucionales, de una etapa probatoria, sin embargo, también prevé la procedencia de medios probatorios que no requieran de actuación y a los que el juez considere indispensables, pero siempre que ello no afecte la duración del proceso.
26. No obstante, en los casos que se alegue confiscatoriedad, es necesario que la misma se encuentre plena y fehacientemente demostrada, lo cual no ha ocurrido en el caso de autos, como se explicará a continuación. De lo contrario, corresponderá atender este tipo de procesos en otra vía, donde sí puedan actuarse otros medios de prueba y proceda la intervención de peritos

independientes que certifiquen las afectaciones patrimoniales a causa de impuestos.

27. En efecto, a fojas 235 a 242; 243 a 253, y 254 a 268, la recurrente adjunta, para demostrar la alegada confiscatoriedad, copia simple del Informe elaborado por el Estudio de Abogados Echandía, Manini, Padrón & Asociados, del 22 de agosto de 2003; el Informe elaborado por el Estudio de Abogados Muñiz, Forsyth, Ramírez, Pérez-Taimán & Luna Victoria, de fecha 26 de agosto de 2003, así como la ampliación de sus conclusiones de fecha 27 de octubre de 2003, referidos a la nueva base imponible a la explotación de los juegos de casinos y máquinas tragamonedas prevista por el artículo 17° de la Ley N.º 27796, así como el Informe respecto de la verificación contable de los ingresos y gastos relacionados con la actividad generadora de renta por el período comprendido entre el 1 de octubre del 2002 y el 30 de setiembre del 2003, elaborado por la firma de contadores públicos Panez, Chacaliaza, Barreda & Asociados S.C., del 11 de noviembre de 2003.
28. A juicio de este Colegiado, tales documentos no pueden ser admitidos de ninguna manera como pruebas fehacientes para demostrar la alegada confiscatoriedad de tributos y acreditar la situación económica de la empresa; en primer lugar, porque no pueden admitirse como medios probatorios válidos aquellos que representan autoliquidaciones del propio contribuyente o, como sucede en el caso de autos, informes elaborados a su petición, pues restan imparcialidad a lo declarado y, en todo caso, están sujetos a revisión.
29. Al respecto, cabe señalar que los informes elaborados por los estudios jurídicos anteriormente mencionados se basan en el análisis en abstracto de la nueva base imponible del impuesto materia de autos, en concordancia con el pronunciamiento de este Tribunal en dicha materia, sin sustentar sus opiniones en la realidad económica y financiera de la recurrente. Asimismo, y en cuanto al documento elaborado por la firma de contadores públicos citada, importa señalar que dicho documento se limita a indicar cifras, pero no certifica la certeza de las mismas, ni demuestra en realidad a cuánto ascienden los gastos de la empresa, pues para que ello quede fehacientemente acreditado no basta con su mera alegación, sino que deben adjuntarse los documentos que acrediten la manera cómo se llega a dichos montos.

30. Consecuentemente, tal extremo de la demanda debe ser desestimado por no haberse acreditado la confiscatoriedad alegada por la recurrente.

La Tercera Disposición Complementaria y Final del Decreto Supremo N.º 009-2002-MINCETUR, Reglamento de la Ley N.º 27796

31. En principio, cabe señalar que la recurrente no ha precisado en qué medida la referida disposición vulnera sus derechos constitucionales, tanto más, cuando de las órdenes de pago cuestionadas no se advierte su aplicación en forma concreta, por lo que tal extremo de la demanda no puede ser estimado.

32. Sin perjuicio de lo expuesto, del análisis de dicha disposición fluye que la misma establece los criterios aplicables para la regularización del pago del impuesto a la explotación de los juegos de casinos y máquinas tragamonedas, referentes a la nueva tasa prevista en el artículo 18º de la Ley N.º 27796, en cumplimiento de la STC N.º 009-2001-AI/TC y su resolución aclaratoria, pautas que establecen su recálculo y determinación, así como la oportunidad de su pago, lo cual no puede ser alegado como violatorio de derecho constitucional alguno, ya que el Estado tiene la facultad de establecer las características del sistema de recaudación de tributos en ejercicio de su potestad tributaria.

La Primera, Segunda y Tercera Disposiciones Finales de la Resolución de Superintendencia N.º 014-2003/SUNAT

33. Respecto de la Primera y Segunda Disposiciones Finales de la Resolución de Superintendencia N.º 014-2003/SUNAT, las cuales establecen requisitos formales referidos a la aprobación de formularios, este Tribunal estima que no procede su cuestionamiento en sede constitucional al no implicar, por sí mismos, violación de derecho constitucional alguno.

34. De otro lado, la también cuestionada Tercera Disposición Final de la resolución *in commento* dispone que “Para efectos de lo dispuesto en la Décima Disposición Transitoria de la Ley N.º 27796, a fin de determinar la renta neta de la tercera categoría del Impuesto a la Renta, se deducirán los gastos de alimentos, cigarrillos y bebidas alcohólicas que, de manera gratuita, el Sujeto del Impuesto entregue a los clientes en las salas de Juegos y Casino

y/o Máquinas Tragamonedas, en la parte que, en conjunto, no excedan del 0.05% de los ingresos brutos de rentas de tercera categoría, con un límite máximo de cuarenta (40) Unidades Impositivas Tributarias (UIT)”. Asimismo, la Décima Disposición Transitoria de la Ley N.º 27796 dispone que “Para efectos del Impuesto a la Renta, la SUNAT determinará el porcentaje máximo de deducción en que incurra el operador de los juegos de casino y máquinas tragamonedas en los gastos de alimentos, cigarrillos y bebidas alcohólicas, que de manera gratuita entregue a los clientes”.

35. Respecto de dicha disposición, la recurrente alega que no permite a los contribuyentes del impuesto al juego descontar los gastos de atención a los clientes.

36. Este Tribunal no comparte la posición de la demandante, pues, si bien es cierto que en dicho dispositivo se hace referencia a la forma de cálculo de la renta neta de tercera categoría, ésta no implica modificación o alteración de la base imponible de dicho tributo, ya que mediante la norma cuestionada se ha dispuesto una deducción adicional aplicable sólo al rubro de casinos y tragamonedas, dentro de las deducciones que dispone el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, Decreto Supremo N.º 179-2004-EF –publicado el 8 de diciembre del 2004–, por concepto de gastos de alimentos, cigarrillos y bebidas alcohólicas, que de manera gratuita se entregan a las personas que asisten a los locales donde se explotan los juegos de casinos y tragamonedas.

37. Como ya se ha expresado, al declararse la inconstitucionalidad de los artículos 38º y 39º de la Ley N.º 27153 –mediante la STC N.º 009-2001-AI/TC–, por ser contrarios al principio de no confiscatoriedad tributaria, al no haberse incluido como deducción del impuesto a la renta los gastos realizados por la entrega gratuita de alimentos, cigarrillos y bebidas alcohólicas, es precisamente que en cumplimiento de dicho precedente, el legislador expidió la Ley N.º 27796, incluyendo dicho concepto como deducción del impuesto a la renta de tercera categoría, aplicable para los contribuyentes del rubro de casinos y tragamonedas disponiendo, en su Décima Disposición Transitoria, la delegación de facultades a la SUNAT, a fin de que establezca el porcentaje correspondiente.

38. Así, en cumplimiento de dicha delegación, se fijó el porcentaje de deducción por el referido concepto, hecho que no implica afectación de derecho constitucional alguno, sino la adecuación a lo expresado en el pronunciamiento emitido por el Tribunal Constitucional en la revisión de la constitucionalidad de la Ley N.º 27153, por lo que el hecho de haberse fijado un parámetro de deducción del 0.05% de los gastos por bocaditos y aperitivos, constituye sólo el ejercicio legítimo –aunque por delegación– de la facultad de normar con la que cuenta la SUNAT, en aplicación de la Décima Disposición Transitoria de la Ley N.º 27796.

La Resolución de Superintendencia N.º 052-2003-SUNAT

39. La Resolución de Superintendencia N.º 052-2003-SUNAT únicamente establece mecanismos formales para el cumplimiento de la obligación tributaria, tales como el uso de formularios, y el lugar y plazo para la presentación de los mismos, los cuales no pueden ser cuestionados en sede constitucional por no implicar, por sí mismos, vulneración de derecho constitucional alguno; tanto más, cuando de las cuestionadas órdenes de pago no se advierte su aplicación en concreto, no siendo posible pretender su inaplicación en abstracto.

Consideraciones Finales

40. Por lo demás, y conforme a lo expuesto en la STC N.º 2302-2003-AA/TC, y en la propia STC N.º 0009-2001-AI/TC, para el Tribunal Constitucional parece absolutamente necesario reiterar que el ocio que promueve el Estado mediante la cultura, recreación y el deporte es distinto al que tolera mediante la explotación de los juegos de apuesta, que pueden generar adicción –ludopatía– con efectos económicos y sociales perjudiciales para el jugador y su familia, lo cual resulta incompatible con la preservación y defensa de otros bienes y principios constitucionales y, en particular, con la protección de la moralidad y seguridad públicas.
41. Por tales razones, la Ley N.º 27796 ha creado una Comisión Nacional de Prevención y Rehabilitación de Personas Adictas a los Juegos de Azar, dependiente del Ministerio de Salud, con el fin de preservar y proteger a la ciudadanía de los posibles perjuicios o daños que afectan la salud pública, y cuyas funciones están orientadas a la elaboración y ejecución de campañas

publicitarias de sensibilización dirigidas al público en general y especialmente a los jóvenes, respecto de los efectos perniciosos que el abuso excesivo de esta actividad puede generar en la salud, y el impacto socioeconómico que produce el juego de azar en las personas y su entorno familiar.

Precedente Vinculante

42. El Tribunal Constitucional no puede dejar de expresar su preocupación por el hecho de que, según se advierte de los recaudos anexados al escrito presentado con fecha 11 de agosto de 2005 por la propia recurrente, en sede judicial se vienen dictando sentencias –que han adquirido la calidad de firmes– en materia del impuesto a la explotación de los juegos de casino y máquinas tragamonedas, que infringen el segundo párrafo del artículo VI del Código Procesal Constitucional y la Primera Disposición General de la Ley Orgánica de este Tribunal, en virtud de los cuales los jueces y tribunales tienen la obligación de interpretar y aplicar las leyes y toda norma con rango de ley, y los reglamentos respectivos, según los preceptos y principios constitucionales, conforme a la interpretación de los mismos que resulte de las resoluciones dictadas por este Colegiado en todo tipo de procesos, bajo responsabilidad.

43. En tal sentido, y de conformidad con lo establecido por el artículo VII del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional, este Tribunal declara que la presente sentencia, que adquiere la autoridad de cosa juzgada, constituye precedente vinculante. En consecuencia, al haberse confirmado la constitucionalidad del artículo 17°, y la Tercera y Décima Disposiciones Transitorias de la Ley N.º 27796; de la Tercera Disposición Complementaria y Final del Decreto Supremo N.º 009-2002/MINCETUR; de la Primera, Segunda y Tercera Disposiciones Finales de la Resolución de Superintendencia N.º 014-2003/SUNAT, y de la Resolución de Superintendencia N.º 052-2003/SUNAT, en aplicación del primer párrafo del artículo VI del Código Procesal Constitucional –que resulta también de aplicación en aquellos casos en los que este Colegiado desestima la solicitud de ejercer el control difuso contra norma, por no encontrar en ella vicio alguno de inconstitucionalidad–, dichos preceptos resultan de plena aplicación en todo tipo de procesos, quedando proscrita su inaplicación por parte de los jueces en ejercicio del control difuso de constitucionalidad de las normas.

44. Ordena a todos los poderes públicos y, en particular, a las Cortes Judiciales del país, bajo responsabilidad, cumplir en sus propios términos lo resuelto por este Tribunal en materia del impuesto a la explotación de los juegos de casino y máquinas tragamonedas.

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

HA RESUELTO

1. Declarar **INFUNDADA** la demanda de amparo.
2. Declarar que la presente sentencia constituye precedente vinculante, de conformidad con lo expuesto en el Fundamento N.º 43, *supra*. En consecuencia, al haberse confirmado la constitucionalidad del artículo 17º, y la Tercera y Décima Disposiciones Transitorias de la Ley N.º 27796; de la Tercera Disposición Complementaria y Final del Decreto Supremo N.º 009-2002/MINCETUR; de la Primera, Segunda y Tercera Disposiciones Finales de la Resolución de Superintendencia N.º 014-2003/SUNAT, y de la Resolución de Superintendencia N.º 052-2003/SUNAT, en aplicación del primer párrafo del artículo VI del Código Procesal Constitucional –que resulta también de aplicación en aquellos casos en los que este Colegiado desestima la solicitud de ejercer el control difuso contra norma, por no encontrar en ella vicio alguno de inconstitucionalidad–, dichos preceptos resultan de plena aplicación en todo tipo de procesos, quedando proscrita su inaplicación por parte de los jueces en ejercicio del control difuso de constitucionalidad de las normas.

Publíquese y notifíquese.

SS.

**GARCÍA TOMA
GONZALES OJEDA
ALVA ORLANDINI**

**VERGARA GOTELLI
LANDA ARROYO**

ANEXO N° 5: Sentencia del Tribunal Constitucional emitida en el proceso constitucional de amparo respecto a la confiscatoriedad por doble imposición en el caso del Impuesto a los Juegos y el Impuesto Selectivo a los Juegos de Azar y Apuestas.

EXP. N. ° 2302-2003-AA/TC
LIMA
INVERSIONES DREAMS S.A.

SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

En Lima, a los 13 días del mes de abril de 2005, el Pleno Jurisdiccional del Tribunal Constitucional, integrada por los señores magistrados Alva Orlandini, Gonzales Ojeda, García Toma, Vergara Gotelli y Landa Arroyo, pronuncia la siguiente sentencia

I. ASUNTO

Recurso Extraordinario interpuesto por Inversiones Dream S.A. contra la sentencia de la Primera Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima, de fojas 472, su fecha 27 de enero de 2003, que declara infundada la demanda de autos.

II. ANTECEDENTES

1. Demanda

Con fecha 17 de septiembre de 2001, la recurrente interpone acción de amparo contra la Municipalidad Distrital de Jesús María, la Superintendencia Nacional de Aduanas - Lima y el Ministerio de Economía y Finanzas (MEF), por considerar que se vienen vulnerando sus derechos fundamentales a la igualdad ante la ley, a la propiedad, a la iniciativa privada, a la no confiscatoriedad de los tributos y al respeto del principio de legalidad; y, en consecuencia, solicita que se declaren inaplicables a su caso los artículos 48° al 53° del Decreto Legislativo N.° 776, referido al Impuesto a los Juegos; y, el artículo 9° inciso a) del Decreto Supremo N.° 095-96-EF, Reglamento del Impuesto Selectivo al Consumo a los juegos de azar y apuestas..

Señala que la empresa presenta pérdidas, y el pago de ambos tributos resulta confiscatorio al gravar doblemente a una misma actividad comercial, por esta razón, no pueden pagar los tributos establecidos en dichas normas, para lo cual, se verían obligados a destinar sus activos, es decir, sustrayendo su propiedad. Asimismo, alegan que el Decreto Supremo N.° 095-96-EF, al establecer la alícuota del impuesto vulnera el principio de legalidad del artículo 74° de la Constitución, según el cual, sólo por ley se pueden crear tributos, lo que implica que todos sus elementos esenciales, siendo uno de ellos *la tasa* del Impuesto, sean fijados por ley y no por norma infralegal como en el presente caso.

2. Contestación de la demanda

La Municipalidad Distrital de Jesús María contesta la demanda negándola y contradiciéndola en todos sus extremos, y solicita que se la declare infundada o improcedente, aduciendo que las supuestas violaciones de los derechos fundamentales invocados han caducado, agregando que el petitorio de la demanda no es claro, ya que algunos artículos cuestionados han sido derogados y otros modificados por las Leyes N.ºs 26812 y 27153, lo cual no ha sido contemplado por el recurrente. Asimismo, alega que la empresa demandante no ha acreditado la supuesta confiscatoriedad que alega.

El Procurador Público encargado de los Asuntos Judiciales del MEF deduce las excepciones de falta de legitimidad para obrar del demandado, de incompetencia, de falta de agotamiento de la vía previa y de caducidad; y, solicita que se la declare improcedente o infundada, por estimar, que la demandante no ha señalado un acto concreto de afectación de sus derechos constitucionales y que la acción de amparo no es la vía idónea para cuestionar la validez de normas legales emitidas con sujeción a la ley.

La SUNAT deduce las excepciones de falta de legitimidad del demandado, indebida acumulación de pretensiones y caducidad; y contesta la demanda solicitando que se la declare infundada o improcedente, alegando que la acción de amparo no es la vía idónea para impugnar la validez de una norma jurídica, en cuyo caso, la vía correspondiente es la acción de inconstitucionalidad.

3. Resolución de primera instancia

El Sexagésimo Quinto Juzgado Especializado en lo Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima, con fecha 1 de abril de 2002, declaró fundada la excepción de falta de legitimidad para obrar, respecto del MEF, infundadas las excepciones de falta de legitimidad para obrar respecto a la SUNAT, de incompetencia, de falta de agotamiento de la vía administrativa y de caducidad, e *infundada la demanda*, por considerar que en autos no existe medio probatorio alguno que demuestre el daño sufrido, máxime cuando no es posible determinar la situación de pérdida que la demandante alega, no siendo suficiente para ello el estado de pérdidas y ganancias que consta en autos. En consecuencia, es necesario que la presente causa sea vista en una vía que cuente con estación probatoria, donde se puedan merituar mayores elementos de juicio.

4. Resolución de segunda instancia

La recurrida confirmó la apelada por las mismas consideraciones, debido a que no se ha acreditado el estado de pérdidas alegado, siendo insuficientes los documentos probatorios presentado por la empresa demandante.

III. MATERIAS CONSTITUCIONALMENTE RELEVANTES

Habiendo sido cuestionados por las partes, materias constitucionales respecto a la forma y el fondo, es necesario que el Tribunal Constitucional se pronuncie sobre cada uno de ellos y establezca los criterios vinculantes en cada caso. En tal sentido, corresponde desarrollar los siguientes temas:

- I. Respecto a los aspectos de forma, debe determinarse:
 - (a) Si es necesario el agotamiento de la vía previa en el caso de autos
 - (b) Si las normas cuestionadas son del tipo autoaplicativas, en consecuencia, no se requiere actos concretos de afectación para demostrar la afectación de derechos.

- II. Respecto a los aspectos de fondo, nos pronunciaremos sobre:
 - (c) el principio de no confiscatoriedad en materia tributaria según el artículo 74° de la Constitución.
 - (d) Si el establecer tributos sobre una misma actividad económica como en el caso del Impuesto a los Juegos regulado en Ley de Tributación Municipal, y, el Impuesto Selectivo a los Juegos de azar y apuestas; según la Ley del IGV e Impuesto Selectivo al Consumo y su Reglamento, aprobado por Decreto Supremo N° 095-96-EF, vulnera el principio de no confiscatoriedad por sumatoria de tributos.
 - (e) la carga probatoria a efectos de demostrar la confiscatoriedad de tributos.
 - (f) los alcances del principio de reserva de ley.
 - (g) Si, en el caso del inciso a) del artículo 9° del Decreto Supremo 095-96-EF, Reglamento del Impuesto Selectivo al Consumo a los juegos de azar y apuestas, se ha vulnerado el principio de reserva de ley, al establecer la tasa del impuesto mediante Decreto Supremo.

IV. FUNDAMENTOS

A. Sobre la cuestión de procedencia

1. Conforme se aprecia de los escritos presentados por las partes, existe controversia sobre si en el presente caso es necesario agotar la vía administrativa. Así tenemos que, según el alegato de la empresa demandante, la necesidad de agotar la vía administrativa en estos casos, se encuentra exceptuada por tratarse de normas autoaplicativas, y, a su vez, porque así lo ha establecido diversa jurisprudencia del Tribunal, en los casos en que una norma tributaria establece vía Decreto Supremo la configuración de algún elemento esencial del tributo, como se aprecia de las STC 489-2000-AA/TC, STC 930-2001-AA/TC, STC 323-2001-AA/TC.

Por su parte, los emplazados coinciden en que los demandantes debieron agotar la vía previa y que las normas cuestionadas no son normas autoaplicativas, por lo que, se encontraban obligados a acreditar las vulneraciones concretas a sus derechos y no simplemente alegar las supuestas afectaciones.

2. Si bien en primera instancia se declaró infundada la excepción de falta de agotamiento de la vía previa, decisión confirmada por la instancia superior; a nuestro juicio, resulta importante que el Tribunal Constitucional se pronuncie sobre la excepción deducida y uniformice su jurisprudencia en este aspecto, a fin de evitar cualquier duda en el justiciable respecto a la tramitación de sus recursos.

En efecto, en diversa jurisprudencia –invocada por el recurrente– hemos señalado que “...no será exigible el agotamiento de la vía previa si esta no se encuentra regulada. En el presente caso, no se encuentra normado en la ley, recurso administrativo alguno que revierta los efectos de un Decreto Supremo que ha sido dictado contraviniendo lo dispuesto en el artículo 74° de la Constitución...” (STC 489-2000-AA/TC, STC 930-2001-AA/TC, STC 323-2001-AA/TC, STC 022-2000-AA/TC).

Contrariamente al criterio precedente, en la STC 1266-2001-AA/TC, –donde también se cuestionaba la aplicación del inciso a) del Decreto Supremo 095-96-EF– se señaló: “..el Tribunal Constitucional considera que, en el presente caso, no es aplicable su doctrina jurisprudencial según la cual, en materia tributaria, tratándose de la inconstitucionalidad de una norma legal – a cuyo amparo se realizó el acto reclamado–, no es preciso transitar ante los tribunales administrativos, dado que se trata de órganos sometidos al principio de legalidad. Y es que, en el caso de autos, no se trata de una norma con rango, valor o fuerza de ley, sino de una norma infralegal, es decir, de un nivel jerárquicamente inferior al de la ley, cuyo control de validez sí están obligados a efectuar los tribunales administrativos”.

3. Al respecto, frente a un caso de doble criterio sobre el agotamiento de la vía previa, plausible de generar dudas en el recurrente, –como se aprecia de autos–, corresponde en principio, aplicar el principio *pro actione* del artículo 45° del Código Procesal Constitucional, aprobado por Ley 28237, según el cual, en caso de duda se preferirá dar trámite a la demanda de amparo.

Según el principio *pro actione*, invocado por este Tribunal en anteriores oportunidades, se impone a los juzgadores la exigencia de interpretar los requisitos y presupuestos procesales en el sentido más favorable a la plena efectividad del derecho a obtener una resolución válida sobre el fondo, con lo cual, ante la duda, la decisión debe dirigirse por la continuación del proceso y no por su extinción. (STC 1049-2003-AA/TC)

4. No obstante, la aplicación para el caso de autos de la regla impuesta por el artículo 45 del Código Procesal Constitucional, el Tribunal Constitucional, en esta oportunidad debe establecer el criterio que deberá ser aplicable a las controversias similares que se presenten en el futuro.
5. En primer lugar, nos apartamos del criterio mediante el cual, afirmamos que *la vía previa no se encuentra regulada, y, por lo tanto no es exigible, cuando se*

cuestionan los efectos de un Decreto Supremo que ha sido dictado contraviniendo lo dispuesto en el artículo 74 de la Constitución. (STC 489-2000-AA/TC, STC 930-2001-AA/TC, STC 323-2001-AA/TC, STC 022-2000-AA/TC); por dos razones fundamentales:

- A) Primeramente, porque de existir actos concretos de aplicación de una norma tributaria, como por ejemplo, órdenes de pago, resoluciones de determinación, multas o cobranzas coactivas; es evidente, que el reclamo de los mismos, debe seguir previamente el trámite administrativo establecido en la norma de la materia, esto es, el Código Tributario. En ese sentido, no es cierto que en estos casos, la vía previa no se encuentre regulada, puesto que, ante la exigencia arbitraria de una deuda tributaria, el contribuyente puede reclamar en primera instancia, ante el órgano administrador del tributo, y luego apelar ante el Tribunal Fiscal, en cuyo caso, recién queda agotada la vía administrativa.
 - B) De otro lado, porque un Decreto Supremo, como norma reglamentaria, se encuentra subordinada directamente a las leyes e indirectamente a la Constitución. Así, cuando se trata de materia tributaria, atendiendo al principio de reserva de ley del artículo 74° de la Constitución, cuando un Decreto Supremo regula esta materia, constituye un reglamento *secundum legem*, el cual sólo puede desarrollar la ley más no trasgredirla ni desnaturalizarla. En estos casos, de extralimitar el contenido de una ley, no cabe duda que, un órgano administrativo como el Tribunal Fiscal, se encuentra plenamente facultado para pronunciarse al respecto, más aún cuando, el artículo 102° del Código Tributario, establece que, al resolver el Tribunal Fiscal deberá aplicar la norma de mayor jerarquía.
6. En consecuencia, cuando se cuestione los actos de aplicación de un Decreto Supremo como norma reglamentaria en materia tributaria, estamos en principio frente a un problema de conformidad con la Ley, para lo cual, debe agotarse la vía administrativa hasta llegar al recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal. Cabe advertir sin embargo, un inconveniente a esta regla: *los casos de normas autoaplicativas*.
7. En diversa jurisprudencia, este Colegiado ha señalado, que no procede el amparo directo contra normas cuando se trata de normas heteroaplicativas, es decir, que tienen su eficacia condicionada a la realización de actos posteriores; contrario a ello, si procede cuando el acto lesivo es causado por normas autoaplicativas, esto es, cuando no requieren de un acto posterior de aplicación sino que la afectación se produce desde la vigencia de la propia norma (STC 1314-2000-AA/TC, 504-2000-AA/TC, 0830-2000-AA/TC, 2670-2002-AA/TC, 487-2003-AA/TC).

Lógicamente, no resultaría exigible el agotamiento de la vía previa en el caso de normas autoaplicativas, pues, al ser susceptibles de afectar derechos fundamentales con su sola vigencia, el tránsito por esta vía podría convertir en irreparable la

agresión. Más aún, al no requerir actos concretos de afectación, haría inviable un pronunciamiento por parte del Tribunal administrativo.

8. Cabe preguntarse entonces, si las normas tributarias cuestionadas en autos, son normas autoaplicativas. En la STC 1311-2000-AA/TC cuando se cuestionó la conformidad con el principio de legalidad, del Decreto Supremo N° 158-99-EF, señalamos que *“...si bien parece que el acto lesivo no se había producido al interponerse la demanda, pues no constaba en autos prueba de que el impuesto había sido aplicado o cobrado al accionante, es opinión de este Tribunal que el hecho de que el Decreto Supremo N° 158-99-EF no requiera de acto posterior alguno para su obligatoriedad, lo cual hace un dispositivo legal de eficacia inmediata, imperativo frente a los sujetos pasivos del impuesto, por lo que no puede negarse su naturaleza autoaplicativa o de acto aplicatorio, es decir, con mayor certeza de ocurrencia que la amenaza de violación del derecho (...) y por ende, procedía esta acción de amparo, aún cuando en la práctica no se hubiera realizado todavía el acto de aplicación p cobranza del impuesto...”*.

Este criterio es, de igual manera, aplicable al caso de autos.

9. En efecto, estas normas tributarias son del tipo autoaplicativas, pues en la medida que el demandante sea sujeto pasivo del tributo y se configure en su caso el hecho imponible de la norma, la misma ya le es exigible, es decir, ya se encuentra obligado al pago sin esperar que la administración desemboque su actuación administrativa para ejercer la cobranza de la deuda. Este será un caso de excepción para a la regla del agotamiento de la vía previa.

B. Sobre los aspectos materiales de la demanda

10. El petitorio de la demanda es que se declare inaplicables a su caso, los artículos 48° al 53° del Decreto Legislativo 776, referido al Impuesto a los Juegos; así como, el inciso a) del artículo 9 del Decreto Supremo 095-96-EF, referido al Impuesto Selectivo al Consumo de los juegos de azar y apuestas, porque en conjunto son confiscatorios en su caso, y, porque el último al vulnerar el principio de legalidad en materia tributaria estableciendo la tasa del impuesto mediante Decreto Supremo, afecta sus derechos como contribuyente.
11. En ese sentido, una vez desvirtuada la cuestión de forma y establecido el criterio aplicable, corresponde efectuar el análisis sobre la supuesta afectación a los derechos constitucionales a la propiedad, a la no confiscatoriedad y el respeto al principio de legalidad en materia tributaria, invocados por el recurrente.

El principio de no confiscatoriedad en materia tributaria según el artículo 74° de la Constitución.

12. El artículo 74° de la Constitución Peruana, establece como uno de los límites al ejercicio de la potestad tributaria, el principio de no confiscatoriedad de los tributos.

Este principio constitucional, ha adquirido contenido a través de nuestra jurisprudencia, mediante la cual, hemos señalado que “ (...) *se transgrede el principio de no confiscatoriedad de los tributos cada vez que un tributo excede el límite que razonablemente puede admitirse como justificado en un régimen en el que se ha garantizado constitucionalmente el derecho subjetivo a la propiedad y, además ha considerado a esta como institución, como uno de los componentes básicos y esenciales de nuestro modelo de constitución económica*” (STC N.º 2727-2002-AA/TC).

13. En la misma sentencia bajo comentario, señalamos que el principio de no confiscatoriedad tiene la estructura propia de lo que se denomina un ‘*concepto jurídico indeterminado*’. Es decir, su contenido constitucionalmente protegido no puede ser precisado en términos generales y abstractos, sino que *debe ser analizado y observado en cada caso*, teniendo en consideración la clase de tributo y las circunstancias concretas de quienes estén obligados a sufragarlo. No obstante, teniendo en cuenta las funciones que cumple en nuestro Estado democrático de Derecho, es posible afirmar, con carácter general, que se transgrede el principio de no confiscatoriedad de los tributos cada vez que un tributo excede el límite que razonablemente se admite para no vulnerar el derecho a la propiedad.
14. Asimismo, conforme se estableció en la STC N.º 0004-2004-AI/TC (acumulados), es preciso distinguir la eventual inconstitucionalidad de un tributo en atención a su incidencia concreta en las circunstancias particulares en las que se encuentre cada uno de los obligados a sufragarlo, y la inconstitucionalidad en la que pueda incurrir la ley que lo regula, la cual sólo podría ser determinada, en sentido abstracto, analizando los elementos constitutivos del tributo, y particularmente la materia imponible y la alícuota, cuyos contenidos o dimensiones podrían ser muestras evidentes de un exceso de poder tributario.

La confiscatoriedad por sumatoria de tributos

15. En el presente caso, la parte demandante alega confiscatoriedad por doble imposición sobre un misma actividad comercial, señalando además, que en el ejercicio 2000/2001, este hecho les ha generado pérdidas, como se advierte del estado de ganancias y pérdidas que adjuntan, como medio probatorio a fojas 78. Refieren, que al ser gravados por el Impuesto a los Juegos (administrado por la Municipalidad), y, el Impuesto Selectivo al Consumo a los juegos de azar y apuestas (administrado por la SUNAT), se encuentran tributando dos veces por la misma actividad, convirtiendo en deficitaria su actividad comercial.

Así las cosas, a fojas 206, sostienen que no podrán cumplir con la distribución legal de la renta, es decir, con la participación que se otorga a los trabajadores equivalente al 6%. Tampoco se podrá cumplir con el Estado peruano con el pago al Impuesto a la Renta.

16. Antes de nuestro pronunciamiento sobre si el estado de confiscatoriedad que alegan se encuentra válidamente acreditado en autos, merece aclarar algunos temas

discutidos por el demandante. El primero de ellos, referido a la confiscatoriedad por sumatoria de tributos, el segundo sobre el no pago de sus obligaciones con el Estado respecto al impuesto a la renta.

17. Para que pueda apreciarse una relación de compatibilidad entre la tributación y el derecho de propiedad, es necesario que las afectaciones a la última sean razonables y proporcionadas, de modo tal, que no constituyan una apropiación indebida de la propiedad privada. Ahora bien, las afectaciones a la propiedad son razonables cuando tienen por objeto contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, para lo cual, necesariamente debe hacerse en la medida y proporción de la capacidad contributiva de cada persona o empresa.

Así lo señalamos en la STC 033-2004-AI/TC cuando sostuvimos que *“la capacidad contributiva tiene un nexo indisoluble con el hecho sometido a imposición; es decir, que siempre se establezca un tributo, este deberá guardar íntima relación con la actividad económica de los sujetos obligados, ya que solo así se respetará la aptitud del contribuyente para tributar...”*.

Es cierto que se excede el límite de la capacidad contributiva y, por ende, un tributo se vuelve confiscatorio, sea a consecuencia de un solo tributo exorbitante, o por vía de diversas cargas tributarias que siendo moderadas, en su conjunto traen el mismo efecto y presión sobre el contribuyente. Sin embargo, este es una situación que requerirá de un peritaje especial para su comprobación.

18. En el caso de autos estamos frente a dos impuestos, el Impuesto a los Juegos, regulados por el Decreto Legislativo 776; y el Impuesto Selectivo al Consumo, a los juegos de azar y lotería. El primero es recaudado y administrado por y a favor de las Municipalidades, mientras que el segundo, es administrado por la SUNAT, siendo un caso típico de impuesto que, además de su función recaudadora, sirve al Estado, a su vez, para cumplir una finalidad extrafiscal.

Ya nos hemos pronunciado al respecto cuando indicamos que: *“...Las restricciones a la libertad de empresa en un sector incentivado por el Estado no son, ni pueden ser, los mismos de aquellas que el Estado legítimamente ha decidido desalentar, como sucede con la explotación de los juegos de casino y máquinas tragamonedas”* (Fd. 2, STC 009- 2001-AI/TC).

Ello es así, en la medida que el ocio que promueve el Estado mediante la cultura, recreación y el deporte es distinto al que tolera como al de los juegos de apuesta que pueden generar adicción -ludopatía- con efectos económicos y sociales perjudiciales para el jugador y su familia.

19. Ahora bien, ¿se vulnera el principio de no confiscatoriedad de manera automática, si una misma actividad sirve de base para gravar dos impuestos distintos?. La respuesta es negativa. Y es que, la capacidad contributiva de una persona es una sola (cuestión distinta a su expresión en diversas manifestaciones), y todos los tributos que recaen en el mismo contribuyente afectan un mismo patrimonio. En ese

sentido, la confiscatoriedad no se configura *por si misma* si un mismo ingreso económico sirve de base imponible para dos impuestos, sino más bien, en estos casos, lo que deberá analizarse es si, a consecuencia de ello, se ha originado una excesiva presión tributaria sobre el contribuyente, afectando negativamente su patrimonio.

Para determinar esta afectación excesiva de la propiedad privada, es claro que se requiere de un minucioso examen de la contabilidad de la empresa para establecer si realmente, tal afectación, tiene su origen en la presión tributaria impuesta a su actividad.

20. Como se aprecia, y siguiendo lo expuesto en nuestro fundamento 12 *supra*, las alegaciones de confiscatoriedad sea por un tributo excesivo o por doble o múltiple imposición, no son inconstitucionales por sí mismas; y, en cada caso, su afectación deberá evaluarse dependiendo de la situación económica de cada contribuyente. Es por ello, que no pueden aceptarse como válidas, aquellas afirmaciones del contribuyente, mediante las cuales, se considera exento del pago del impuesto a la renta y de la repartición de utilidades a los trabajadores debido a la doble tributación a los juegos.

El Impuesto a la Renta, presenta distintas características, así como, un sistema de cálculo y deducciones propio, en el que además, de acuerdo al inciso b) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, entre las deducciones para llegar a la renta neta, *se consideran los tributos que recaen sobre bienes o actividades productoras de rentas gravadas*. Con lo cual, únicamente el contribuyente está exento de pago cuando en un periodo fiscal, no se ha producido renta y de acuerdo a los términos de la propia ley y su reglamento.

En todo caso, como se viene señalando, de tratarse de afectaciones a la propiedad por sumatoria de tributos, tales alegaciones, están sujetas a su comprobación mediante material probatorio.

La carga probatoria a efectos de demostrar la confiscatoriedad de tributos

21. Hemos venido señalando que para acreditar la confiscatoriedad en cada caso, es necesario acreditar la afectación real al patrimonio empresarial de la persona jurídica, como en el caso de autos. Y es que, no podría ser de otra manera cuando se alega afectación exorbitante a la propiedad privada.

Ese ha sido justamente el criterio seguido tanto por el *a quo* y el *a quem* para desestimar la demanda, al considerar que los documentos presentados por el demandante no constituyen prueba suficiente para demostrar la situación de pérdida alegada. Este criterio es compartido por este Tribunal en este extremo de la demanda.

22. En efecto, a fojas 78, la empresa demandante anexa como medio probatorio para demostrar la confiscatoriedad en su caso, “un estado de ganancias y pérdidas

comparativo” elaborado por la propia empresa, bajo la responsabilidad del contador Marco Quintana, quien firma y da valor al documento.

23. A nuestro juicio, el referido documento no puede ser admitido de ninguna manera como prueba fehaciente para acreditar la situación económica de la empresa y, por consiguiente, para demostrar la confiscatoriedad de tributos; en primer lugar, porque no pueden admitirse como medios probatorios válidos aquellos que representan autoliquidaciones del propio contribuyente, pues restan imparcialidad a lo declarado, en todo caso, están sujetos a revisión. Este es justamente el criterio bajo el cual, este Tribunal desestima como elementos probatorios válidos, las declaraciones juradas.
24. Adicionalmente y con mayor gravedad, el referido documento únicamente se limita a indicar cifras, pero no certifica la certeza de las mismas, ni demuestra en realidad a cuánto ascienden los gastos de la empresa, pues para que ello quede fehacientemente acreditado, no basta con su mera alegación sino que deben adjuntarse los documentos que acredite la manera como se llega a dichos montos.
25. Otra dificultad advertida –que no ha sido considerada por la demandante– es la demostración de la confiscatoriedad en el caso de los impuestos indirectos como el caso del Impuesto Selectivo al Consumo. Así, *la doctrina y jurisprudencia comparada, coinciden en considerar improcedente la confiscatoriedad en estos casos, primero por los fines extrafiscales de los impuestos al consumo, y, segundo porque los impuestos indirectos se trasladan al consumidor, quien es quien soporta la carga del impuesto*^[1].

En la misma línea, algunos suelen descartar alegaciones de confiscatoriedad, en el caso de la imposición sobre el consumo donde determinadas técnicas y condicionamientos lo harían de imposible realización^[2].

Los impuestos son abstractos y objetivos de modo que no tienen una vocación confiscatoria de origen ni de resultado; sino que, dada a veces la incapacidad productiva o de servicios eficientes que presta una empresa, no genera los ingresos o rentas razonablemente esperados para cumplir con sus obligaciones tributarias. Por ello, el Estado está prohibido de subsidiar indirectamente la actividad empresarial privada ineficiente.

26. La razón expuesta, constituye una adicional, que a nuestro juicio afianza la necesidad de mayores pruebas en estos casos, lo cual, desde ya, resulta dificultoso para un proceso sumario como es el amparo, que carece de etapa probatoria. Ello, más aún, porque consideramos que una excepción a esta regla en los impuestos indirectos, sería la demostración de que en el caso del contribuyente, el impuesto no fue trasladado, es decir, que él asumió la carga del mismo, y, además, siendo así, le trajo perjuicios a la economía de la empresa, lo cual, claro está, debe ser acreditado.
27. En consecuencia, si bien es cierto que el Código Procesal Constitucional (artículo 9) ha establecido la inexistencia, en los procesos constitucionales, de una etapa

probatoria, también lo es que prevé la procedencia de medios probatorios que no requieren actuación y de los que el juez considere indispensables, pero siempre que ello no afecte la duración del proceso.

Sin embargo, en los casos que se alegue confiscatoriedad, es necesario que la misma se encuentre plena y fehacientemente demostrada. De lo contrario, corresponderá atender este tipo de procesos en otra vía, donde sí puedan actuarse otros medios de prueba y proceda la intervención de peritos independientes que certifiquen las afectaciones patrimoniales a causa de impuestos.

28. Por consiguiente, en este extremo, la demanda debe ser desestimada por no haberse acreditado la confiscatoriedad alegada por la empresa recurrente.

Los alcances del principio de reserva de ley en materia tributaria

29. El segundo extremo del petitório está referido a la inaplicación del inciso a) del artículo 9° del Decreto Supremo 095-96-EF, Reglamento del Impuesto Selectivo al Consumo a los juegos de azar y apuestas, que establece que: “ *la tasa aplicable a los juegos de azar y apuestas, tratándose de loterías, bingos, rifas y sorteos es 10% (inciso a)*”.

Aducen que se vulnera el principio de reserva de ley, pues se fija la tasa del Impuesto mediante norma reglamentaria, como es el Decreto Supremo, y no por Ley, conforme lo establece la Constitución en el artículo 74°. Asimismo, a fojas 490, el recurrente presenta recurso extraordinario contra la sentencia apelada, cuestionando la falta de pronunciamiento en este extremo.

30. En efecto, los jueces de primera y segunda instancia han obviado pronunciarse en este extremo. Sobre el particular debe señalarse que la tutela judicial efectiva (artículo 139, inciso 3), no se limita a garantizar el acceso a la jurisdicción, sino también a que los Tribunales resuelvan sobre las pretensiones ante ellos formuladas¹³¹. Se parte, pues, del principio de congruencia judicial, que exige al juez que, al pronunciarse sobre una causa, no omita, altere o exceda las peticiones contenidas en el proceso a resolver.

Sin embargo, como ya se ha visto, existen casos en los cuales la pretensión no resulta clara y evidente, o está planteada de manera incorrecta, o se ha invocado erróneamente la norma de derecho aplicable, frente a lo cual el juez constitucional, de acuerdo con el principio de dirección judicial del proceso (artículo III del Código Procesal Constitucional) y del principio *iura novit curia* (artículo VIII), luego del análisis fáctico, tiene el deber de reconocer el trasfondo o el núcleo de lo solicitado y pronunciarse respecto de él, sin que esto represente una extralimitación de sus facultades (Fd. 15 de la STC 0569-2003-AC/TC)

De esta manera, siguiendo nuestra línea jurisprudencial, procederemos a pronunciarnos sobre el extremo invocado.

31. El primer párrafo del artículo 74° de la Constitución establece que «*los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo. Los gobiernos locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción y con los límites que señala la ley*».

La potestad tributaria del Estado debe ejercerse, antes que en función de la ley, en función de la Constitución –principio jurídico de supremacía constitucional (artículo 51 de la Constitución)– y de los principios que ella consagra y que informan, a su vez, el ejercicio de tal potestad. Dichos principios, por otra parte, constituyen una garantía para los contribuyentes, en tanto impone que no se puede ejercer la potestad tributaria en contra de la Constitución ni de modo absolutamente discrecional o arbitrariamente.

En tal sentido, la potestad tributaria del Estado, antes que someterse al principio de legalidad, está supeditado a la Constitución. Es en función de ella que el principio de legalidad tiene validez y legitimidad.

32. Ahora bien, es bastante frecuente la confusión que existe entre el principio de legalidad y el de reserva de ley.

Se debe partir de señalar que no existe identidad entre ellos. Así, mientras que el *principio de legalidad*, en sentido general, se entiende como la subordinación de todos los poderes públicos a leyes generales y abstractas que disciplinan su forma de ejercicio y cuya observancia se halla sometida a un control de legitimidad por jueces independientes; la *reserva de ley*, por el contrario, implica una determinación constitucional que impone la regulación, sólo por ley, de ciertas materias.

Así, «mientras el Principio de legalidad supone una subordinación del Ejecutivo al Legislativo, la Reserva no sólo es eso sino que el Ejecutivo no puede entrar, a través de sus disposiciones generales, en lo materialmente reservado por la Constitución al Legislativo. De ahí que se afirme la necesidad de la Reserva, ya que su papel no se cubre con el Principio de legalidad, en cuanto es sólo límite, mientras que la Reserva implica exigencia reguladora»^[4].

En materia tributaria, el *principio de legalidad* implica, pues, que el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Poder Ejecutivo o del Poder Legislativo, debe estar sometida no sólo a las leyes pertinentes, sino, y principalmente, a lo establecido en la Constitución.

33. A diferencia de este principio, la *reserva de ley* significa que el ámbito de la creación, modificación, derogación o exoneración –entre otros– de tributos queda reservada para ser actuada mediante una ley. El respeto a la *reserva de ley* para la producción normativa de tributos tiene como base la fórmula histórica “*no taxation without representation*” – es decir, que los tributos sean establecidos por los representantes de quienes van a contribuir.

Así, conforme se establece en el artículo 74° de la Constitución, la reserva de ley, es ante todo una *cláusula de salvaguarda* frente a la posible arbitrariedad del Poder Ejecutivo en la imposición de tributos¹⁵¹.

34. De acuerdo con estas precisiones, tal distinción en el ámbito tributario no puede ser omitida, pues las implicancias que generan tanto el principio de legalidad, así como la reserva de ley no son irrelevantes. Ello es así en la medida que la Constitución ha otorgado tanto al Poder Legislativo así como al Poder Ejecutivo la posibilidad de ejercer la potestad tributaria del Estado. En el primer caso, el ejercicio se realiza mediante una ley en sentido estricto, mientras que en el caso del Poder Ejecutivo sólo puede realizarlo mediante decreto legislativo.
35. Ahora bien, respecto a los alcances de este principio, hemos señalado que la reserva de ley en materia tributaria es una reserva relativa, ya que puede admitir excepcionalmente derivaciones al Reglamento, siempre y cuando, los parámetros estén claramente establecidos en la propia Ley. Asimismo, sostuvimos que el grado de concreción de los elementos esenciales del tributo en la Ley, es máximo cuando regula el hecho imponible y menor cuando se trata de otros elementos; pero, en ningún caso, podrá aceptarse la entrega en blanco de facultades al Ejecutivo para regular la materia.

La regulación del hecho imponible en abstracto –que requiere la máxima observancia del principio de legalidad–, comprende la descripción del hecho gravado (aspecto material), el sujeto acreedor y deudor del tributo (aspecto personal), el momento del nacimiento de la obligación tributaria (aspecto temporal), y el lugar de su acaecimiento (aspecto espacial). (STC 2762-2002-AA/TC, y, STC 3303-2003-AA/TC).

36. El cuestionado inciso a) del artículo 9° del Decreto Supremo 095-96-EF, Reglamento del Impuesto Selectivo al Consumo a los juegos de azar y apuestas, fija la tasa de este impuesto, por derivación del artículo 61° del TUO de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, que a tenor señala que: “ *Por Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas, se podrán modificar las tasas y/o montos fijos...* ”.
37. Al respecto, en el Fd. 20 de la STC 2762-2002-AA/TC, nos pronunciamos sobre este punto, y señalamos que es evidente que el artículo 61°, en este extremo, ha excedido los límites que derivan de la propia Constitución en materia de reserva de ley, pues el legislador, dando carta abierta al Ejecutivo, ha establecido -sin ningún parámetro limitativo como, por ejemplo, fijar topes– que sea este el que disponga las modificaciones a las tasas; lo que se presenta como una remisión normativa en blanco o deslegalización, permitiendo que sea la Administración la que finalmente regule la materia originalmente reservada a la ley, vulnerando con ello, además, el principio de jerarquía normativa.

En aquella oportunidad se amparó la demanda, dejándose sin efecto los actos concretos de aplicación que hayan derivado del Decreto Supremo irregular. Este es el criterio que corresponde aplicar en el presente caso, y, en consecuencia, dejar sin efecto aquellas cobranzas que constan en autos y que hayan sido derivadas de los efectos de la aplicación del inciso a) del artículo 9° del Decreto Supremo 095-96-EF, Reglamento del Impuesto Selectivo al Consumo a los juegos de azar y apuestas.

Ello es así, en la medida que la alícuota también forma parte esencial del hecho imponible; debido a que el quantum del impuesto está directamente relacionado con el carácter no confiscatorio del impuesto. Elemento que sólo puede estar regulado de manera clara y precisa en la ley. Lo que no obsta a que el Decreto Supremo pueda complementar al mismo, en el marco, por ejemplo, de topes máximos y mínimos que hubiera establecido la ley o de la forma de determinación del monto.

V. FALLO

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

HA RESUELTO

1. Declarar **INFUNDADO** el proceso constitucional de amparo respecto a la confiscatoriedad por doble imposición en el caso del Impuesto a los Juegos y el Impuesto Selectivo a los Juegos de Azar y Apuestas, conforme a los fundamentos 21 al 28.
2. Declarar **FUNDADO** el proceso constitucional de amparo respecto a la inaplicación del inciso a) del artículo 9° del Decreto Supremo 095-96-EF, Reglamento del Impuesto Selectivo al Consumo a los Juegos de Azar y Apuestas; en consecuencia, déjense sin efecto las órdenes de pago y resoluciones de cobranza coactiva derivadas de esta norma, y, que se encuentren comprendidas en autos.
3. Establézcase el precedente vinculante respecto al agotamiento de la vía previa en casos similares, según lo señalado en los fundamentos 5 al 9. En consecuencia: a) Cuando se cuestionen actos concretos de aplicación de una norma reglamentaria – Decreto Supremo- directamente contraría a la Ley e indirectamente contraria a la Constitución, será necesario el agotamiento de la vía previa; b) la excepción a la regla precedente, serán los casos de afectaciones por normas autoaplicativas, en cuyo caso, el juez constitucional deberá fundamentar las razones de tal calificación.

Publíquese y Notifíquese.

SS.

ALVA ORLANDINI
GONZALES OJEDA
GARCÍA TOMA

VERGARA GOTELLI
LANDA ARROYO

-
- [1] GARCIA BELSUNCE, Horacio. *Estudios de Derecho Constitucional Tributario*. Buenos Aires: Ediciones de Palma, 1994. p. 251.
- [2] CALVO ORTEGA, R. *Curso de Derecho Financiero. Derecho Tributario I (parte General)*. Madrid: Civitas. p. 92.
- [3] DIEZ PICAZO GIMÉNEZ, Ignacio. “Reflexiones sobre algunas facetas del derecho dentro de esta línea de acción, fundamental a la tutela judicial efectiva”. En: *Cuadernos de Derecho Público*, mayo-agosto, INAP, 2000. p. 23.
- [4] DE CABO MARTÍN, Carlos. *Sobre el concepto de Ley*. Madrid: Trotta, 2000. p. 69.
- [5] ALGUACIL MARI, Pilar. *Discrecionalidad técnica y comprobación tributaria de valores*. Valencia: Diálogo S.L. p. 27.

ANEXO N° 6: Sentencia del Tribunal Constitucional emitida en el proceso constitucional de amparo vinculado a la declaración de inconstitucionalidad del expediente N° 009-2001-AI/TC, referida al Impuesto a los Juegos y el Impuesto Selectivo a los Juegos de Azar y Apuestas.

**EXP. N.° 9165-2005-PA/TC
CAJAMARCA
GRUPO MUSTAFA**

SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

En Lima, a los 13 días del mes de febrero de 2006, el Tribunal Constitucional en sesión de Pleno Jurisdiccional, con la asistencia de los magistrados García Toma, Presidente; Gonzales Ojeda, Vicepresidente; Alva Orlandini, Bardelli Lartirigoyen y Vergara Gotelli, con el fundamento de voto del magistrado Bardelli Lartirigoyen, pronuncia la siguiente sentencia

ASUNTO

Recurso de agravio constitucional interpuesto por el Grupo Mustafa contra la sentencia de la Sala Especializada Civil de la Corte Superior de Justicia de Cajamarca, de fojas 980, su fecha 7 de setiembre de 2005, que declaró infundada la demanda de amparo de autos.

ANTECEDENTES

Con fecha 30 de diciembre de 2004, Grupo Mustafa, agrupación empresarial conformada por las empresas Masaris S.A., Costa del Sol S.A. y Proyecciones Recreativas S.A., interpone demanda de amparo contra la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT) y el Ministerio de Comercio Exterior y Turismo (MINCETUR), a fin que se declaren inaplicables : **a)** los artículos 17°, 18° y 19° de la Ley N.° 27796, que modifican los artículos 36°, 38°, 39°, 40° y 41° de la Ley N.° 27153; **b)** la Tercera Disposición Final y Transitoria de la Ley N.° 27796 que dispone la aplicación retroactiva de la tasa del 12%; **c)** la inexigibilidad con carácter retroactivo del impuesto de casinos y máquinas tragamonedas por su carácter confiscatorio, en tanto no se restituya mediante Ley formal del Congreso de la República la vigencia del artículo 38° de la Ley N.° 27153, o se establezca la base imponible de dicho tributo, solicitando para el caso concreto, que la tasa del 12% roja desde la publicación de la Ley N.° 27796; **d)** el límite máximo de deducción de gastos del 0.05% establecido en la Tercera Disposición Final de la Resolución de Superintendencia N.° 014-2003/SUNAT; **e)** el artículo 5° de la Ley N.° 27153 y el artículo 3° del Decreto Supremo N.° 009-2002/MINCETUR que establece la exigencia de las distancias mínimas de salas de Juego de Casinos y Tragamonedas; **f)** el artículo 5° de la Ley N.° 27796, en concordancia con la Primera Disposición Transitoria de la misma ley, en tanto establecen una fecha fija para la proscripción de las actividades del recurrente; **g)** la Primera Disposición Final de la Ley N.° 27796, en tanto establece el Sistema Unificado de

Control y Fiscalización en tiempo real “on line”; y, **h)** la Primera Disposición Final de la Ley N.º 27796, en cuanto establece el plazo para la proscripción de la actividad económica si no se desarrolla dentro de los Hoteles de 3 a 5 estrellas y/o Restaurantes de 5 tenedores.

Alega que la vigencia y aplicación de dichas normas vulnera sus derechos constitucionales a la propiedad, a la seguridad jurídica, a la libertad de trabajo y de empresa, a la libertad de contratación, y los principios constitucionales de no confiscatoriedad y de irretroactividad de la ley. Asimismo, solicita como pretensión accesorias, que se declare inaplicable toda resolución administrativa, orden de pago o resolución de determinación dictada o por dictarse por la SUNAT, el Ministerio de Economía y Finanzas o el Tribunal Fiscal, que se sustente en cualquiera de las normas cuya inaplicabilidad solicita por ser inconstitucionales.

La Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, y la Procuradora Pública competente proponen las excepciones de incompetencia, de falta de capacidad para obrar del demandante, de litispendencia y de prescripción extintiva, y contestan la demanda manifestando, por un lado, que ésta resulta improcedente, en tanto se cuestiona en abstracto diversos dispositivos de la Ley N.º 27796 y, de otro, porque la materia controvertida ya ha sido dilucidada por el Tribunal Constitucional, circunscribiéndose dicha ley a lo resuelto por el Supremo Tribunal.

El Segundo Juzgado Mixto de Cajamarca, con fecha 1 de julio de 2004, desestimó las excepciones propuestas, declaró fundada la demanda y, en consecuencia, inaplicables los artículos 17º, 18º y 19º de la Ley N.º 27796; inaplicable la Tercera Disposición Final y Transitoria de la Ley N.º 27796, que dispone la aplicación retroactiva de la tasa del 12%; inexigible con carácter retroactivo el impuesto de casinos y máquinas tragamonedas; inaplicable el límite máximo de deducción de gastos del 0.5% establecido por la Tercera Disposición Final de la Resolución de Superintendencia N.º 014-2003/SUNAT; e inexigible el sistema unificado de control en tiempo real *on line* establecido por la Primera Disposición Final de la Ley N.º 27796.

La recurrida, revocando la apelada, declaró infundada la demanda, por estimar que ninguna de las disposiciones cuestionadas implica la afectación de los derechos constitucionales invocados por el recurrente, dado que el Estado se encuentra plenamente facultado para imponer restricciones respecto de aquellas actividades que considera que no debe incentivar, no sólo porque a su criterio no constituyen actividades estratégicas, sino en aras de la preservación y defensa de otros bienes y principios constitucionales.

FUNDAMENTOS

Consideraciones Preliminares

1. La potestad tributaria del Estado regulada en el artículo 74º de nuestro Texto Constitucional, se constituye como un ámbito reservado al legislador para crear tributos mediante leyes o decretos legislativos, encontrándose dicha facultad ligada al respeto de

los principios de reserva de ley, igualdad y los derechos fundamentales de la persona; encontrándose proscrita la confiscatoriedad tributaria.

2. De otro lado, como lo ha sostenido este Tribunal en el FJ. N.º 27 de la STC N.º 0004-2004-AI/TC, “(...) nuestra Carta Política no ha constitucionalizado (o a su turno, prohibido) ningún impuesto. Tampoco ha determinado qué tipo de actividades económicas puedan ser o no, objeto de regulaciones fiscales”. Así, siempre y cuando el legislador conserve los lineamientos establecidos en la Constitución, podrá gravar determinadas manifestaciones o fuentes de riqueza sustentando para ello la naturaleza, medios y fines del tributo.
3. En el presente caso, conforme a lo establecido por este Colegiado mediante la STC N.º 0009-2001-AI/TC, el Impuesto a la explotación de los juegos de casinos y máquinas tragamonedas resultaba inconstitucional en cuanto a la forma de determinación de la alícuota establecida en los artículos 38.1º y 39º, pues gravaba el 20% de la base imponible constituida por la ganancia bruta mensual, resultante entre el ingreso total percibido en un mes de apuestas o dinero destinado al juego y el monto total de los premios otorgados en dicho mes, sin incluir la deducción de los gastos realizados para la obtención de las utilidades, como pago a cuenta del impuesto a la renta.
4. Dicha situación fue modificada mediante los artículos 17º y 18º de la Ley N.º 27796, publicada el 26 de junio del 2002, variándose de este modo, la base imponible del citado tributo, reduciéndose la tasa de la alícuota de 20% al 12%, e incorporándose la posibilidad de deducir gastos de mantenimiento, adecuándose a los criterios sentados por este Tribunal.

Los artículos 17º y 18º y la Tercera Disposición Transitoria de la Ley N.º 27796

5. El recurrente cuestiona el artículo 17º de la Ley N.º 27796 –que sustituye al artículo 38º de la Ley N.º 27153– y establece la base imponible del impuesto a la explotación de los juegos de casino y tragamonedas; el artículo 18º de la Ley N.º 27796 –que sustituye al artículo 39º de la Ley N.º 27153– y prescribe que la alícuota del impuesto es el 12% de la base imponible; y, la Tercera Disposición Transitoria de la Ley N.º 27796, que establece que la tasa del 12% será de aplicación desde la fecha de vigencia de la Ley N.º 27153.
6. Conforme se aprecia de la demanda, lo que principalmente cuestiona el demandante, por considerarlo violatorio del principio de no retroactividad de las normas, es el sentido de la Tercera Disposición Transitoria de la Ley N.º 27796, que establece la regularización del impuesto a la explotación de los juegos de casino y máquinas tragamonedas al normar que *“la tasa establecida en el artículo 39, modificado por la presente Ley, será de aplicación desde la fecha de vigencia de la Ley 27153 quedando sin efecto la tasa del 20% del impuesto establecido anteriormente. Los montos pagados o devengados en aplicación de la tasa anterior serán afectados por la nueva tasa y nueva base imponible. Las deudas acumuladas serán calculadas con la tasa vigente a partir de la vigencia de la presente Ley y los pagos efectuados constituirán créditos para la aplicación de la nueva tasa [...]”*.

7. Sobre el particular, importa señalar que, si bien es cierto, mediante la STC N.º 009-2001-AI/TC, el Tribunal Constitucional declaró inconstitucionales los artículos 38.1º y 39 de la Ley N.º 27153, sin embargo, ello no implica que el recurrente se encuentre exonerado del pago del tributos, sino que los mismos debían regularse en función a una nueva base imponible y alícuota del impuesto.
8. Es así que, mediante la resolución de aclaración recaída en la mencionada sentencia, este Colegiado dispuso, en el tercer considerando *“que, visto el vacío, del cual este Tribunal no es responsable, las empresas dedicadas a la explotación de los juegos de casino y tragamonedas deberán sujetarse a lo que –mientras no entre en vigencia la ley definitiva – el Congreso establezca en una norma transitoria y, en su defecto, deberán seguir entregando al ente recaudador –hasta el 31 de diciembre del 2002- un monto igual al del impuesto de la Ley 27153, precisando, sin embargo, que dicha entrega no constituye pago en su totalidad, ni surte los efectos del pago respecto al íntegro del monto entregado, pues este deberá regularizarse conforme a las reglas establecidas en el Fundamento 16 de la sentencia, una vez promulgada la nueva ley”*.
9. Lo dispuesto por el Tribunal, no afecta en modo alguno el principio de no retroactividad de las normas en materia tributaria, dado que este se basa en el entendido de la no afectación a una capacidad contributiva ya agotada, que no puede invocarse en estos casos, pues el fallo del Tribunal no dispone la exención de pago alguno, sino que, habiéndose producido el hecho gravado, el mismo debe recalcularse conforme a una nueva base imponible y alícuota justa, más beneficiosa para el recurrente, como efectivamente ha ocurrido.
10. Evidentemente, como quiera que al día siguiente de la publicación de la sentencia, no existía aún en el ordenamiento jurídico norma alguna que regulara el pago del referido impuesto en base a las nuevas reglas constitucionales, se produjo una *vacatio legis*, que justificó lo dispuesto en la resolución aclaratoria del Tribunal Constitucional a que se ha hecho referencia en el Fundamento N.º 8, *supra*; y que, en virtud al carácter vinculante, fuerza de ley y cosa juzgada de las sentencias de inconstitucionalidad, debía ser cumplida en dichos términos por todos los poderes públicos.
11. Así, posteriormente, mediante los ahora cuestionados artículos 17º y 18º de la Ley N.º 27796 se modificó la base imponible y se redujo la alícuota del 20% a 12%, incorporando la posibilidad de deducir gastos por mantenimiento, de conformidad con lo dispuesto en la STC N.º 009-2001-AI/TC.
12. A fojas 70 a 74 de autos se comprueba que las órdenes de pago cuestionadas, fueron calculadas conforme a la nueva tasa y base imponible regulada en los artículos 38.1º y 39º de la Ley N.º 27153, modificada por la Ley N.º 27796, lo cual resulta acorde con lo dispuesto por el Tribunal Constitucional en la STC N.º 009-2001-AI/TC, así como en su resolución aclaratoria.

La carga probatoria a efectos de demostrar la confiscatoriedad de tributos

13. En el caso, aun con las modificaciones a que se ha hecho referencia en el Fundamento N.º 11, *supra*, el recurrente considera que el impuesto tiene efectos confiscatorios, alegato que, evidentemente, debe probarlo de manera fehaciente.
14. En la STC N.º 2302-2003-AA/TC, este Tribunal ha establecido, que para acreditar la confiscatoriedad en cada caso, es necesario probar la afectación real al patrimonio empresarial de la persona jurídica, como en el caso de autos. Y es que no podría ser de otra manera cuando se alega afectación exorbitante a la propiedad privada.
15. Si bien es cierto, el artículo 9º del Código Procesal Constitucional ha establecido la inexistencia, en los procesos constitucionales, de una etapa probatoria, sin embargo, también prevé la procedencia de medios probatorios que no requieran de actuación y de los que el juez considere indispensables, pero siempre que ello no afecte la duración del proceso.
16. Sin embargo, en los casos que se alegue confiscatoriedad, es necesario que ésta se encuentre plena y fehacientemente demostrada, lo cual no ha ocurrido en el caso de autos, como se explicará a continuación. De lo contrario, corresponderá atender este tipo de procesos en otra vía, donde sí puedan actuarse otros medios de prueba y proceda la intervención de peritos independientes que certifiquen las afectaciones patrimoniales a causa de impuestos.
17. En efecto, a fojas 47 a 69, y 114 a 149 de autos, el recurrente adjunta, para demostrar la alegada confiscatoriedad, copia simple del Informe de Situación Financiera y Efectos del Impuesto a los juegos de casinos y máquinas tragamonedas elaborado por MACROCONSULT S.A.; copia simple de un estudio de impacto económico del sistema tributario aplicado a los juegos en el Perú, respecto de las empresas Masaris S.A., Costa del Sol S.A. y Proyecciones Recreativas S.A., elaborado por el Ingeniero Ángel Villa Baca, y copias simples de los estados financieros (balances generales y estado de ganancias y pérdidas de los años 2000 al 2002) de la empresa Proyecciones Recreativas S.A.
18. A juicio de este Colegiado, tales documentos no pueden ser admitidos de ninguna manera como prueba fehaciente para acreditar la situación económica de la empresa y, por consiguiente, para demostrar la confiscatoriedad de tributos; en primer lugar, porque no pueden admitirse como medios probatorios válidos aquellos que representan autoliquidaciones del propio contribuyente o, como en el caso de autos, informes elaborados a su petición, pues restan imparcialidad a lo declarado y, en todo caso, están sujetos a revisión.
19. Adicionalmente y con mayor gravedad, los referidos documentos únicamente se limitan a indicar cifras, pero no certifican la certeza de las mismas, ni demuestran en realidad a cuánto ascienden los gastos de la empresa, pues para que ello quede

fehacientemente acreditado no basta con su mera alegación sino que deben adjuntarse los documentos que acredite la manera como se llega a dichos montos.

20. Consecuentemente, tal extremo de la demanda debe ser desestimado por no haberse acreditado la confiscatoriedad alegada por el recurrente.

El artículo 19° de la Ley N.° 27796

21. De otro lado, el recurrente también cuestiona el artículo 19° de la Ley N.° 27796 –que modifica el artículo 41° de la Ley N.° 27153– y establece que la administración del impuesto a los juegos de casino y máquinas tragamonedas corresponde a la SUNAT.
22. Sobre el particular, cabe señalar que, en principio, el demandante no ha sustentado en autos en que medida, la administración por parte de la SUNAT de dicho tributo afecta alguno de los derechos constitucionales invocados en la demanda. Por lo demás, este Tribunal considera que tal dispositivo no viola derecho constitucional alguno, toda vez que corresponde al legislador optar por cualquiera de las medidas razonables y proporcionadas que, dentro del marco constitucional, se puedan dictar con el fin de garantizar una adecuada administración y recaudación del impuesto a la explotación de los juegos de casino y máquinas tragamonedas.

La Tercera Disposición Final de la Resolución de Superintendencia N.° 014-2003/SUNAT

23. El recurrente alega que dicha disposición vulnera el principio de legalidad tributaria al alterar la base imponible del impuesto a la renta para los operadores de Juegos y Casinos, pues dicha modificación sólo puede efectuarse mediante ley.
24. La citada cuestionada disposición establece que “Para efectos de lo dispuesto en la décima disposición transitoria de la Ley N.° 27796, a fin de determinar la renta neta de la tercera categoría del Impuesto a la Renta, se deducirán los gastos de alimentos, cigarrillos y bebidas alcohólicas, que de manera gratuita el Sujeto del Impuesto entregue a los clientes en las salas de Juegos y Casino y/o Máquinas Tragamonedas, en la parte que, en conjunto, no excedan del medio por ciento (0.05%) de los ingresos brutos de rentas de tercera categoría, con un límite máximo de cuarenta (40) Unidades Impositivas Tributarias (UIT). Asimismo, la Décima Disposición Transitoria de la Ley N.° 27796 dispone que “Para efectos del Impuesto a la Renta, la SUNAT determinará el porcentaje máximo de deducción en que incurra el operador de los juegos de casino y máquinas tragamonedas en los gastos de alimentos, cigarrillos y bebidas alcohólicas, que de manera gratuita entregue a los clientes”.
25. Este Tribunal no comparte la posición del demandante, toda vez que, si bien es cierto, en dicho dispositivo se hace referencia a la forma de cálculo de la renta neta de tercera categoría, ésta no implica modificación o alteración de la base imponible de dicho tributo, pues mediante la norma cuestionada se ha dispuesto una deducción adicional aplicable sólo al rubro de casinos y tragamonedas, dentro de las deducciones que dispone el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, Decreto Supremo

N.º 179-2004-EF –publicado el 8 de diciembre del 2004– por concepto de gastos de alimentos, cigarrillos y bebidas alcohólicas que, de manera gratuita, se entregan a las personas que asisten a los locales donde se explotan los juegos de casinos y tragamonedas.

26. Se alega, además, que el límite de deducción establecido por la Administración Tributaria resulta lesivo a la seguridad jurídica y a la libertad de empresa, pues al haberse efectuado una analogía en la regulación entre los porcentajes de deducción establecidos para el concepto de gastos de representación, a los gastos de alimentos, cigarrillos y bebidas alcohólicas, “[...] deviene en una inmensa limitación a la inversión en la actividad de juegos de casino y tragamonedas en el país. Ello en razón de que al imponer una excesiva carga tributaria a éstos servicios (esto es, la entrega de alimentos, cigarrillos y bebidas alcohólicas), las empresas se ven en la necesidad de bajar la calidad de los mismos [...]”.
27. Como ya se ha expresado, al declararse la inconstitucionalidad de los artículos 38º y 39º de la Ley N.º 27153 –mediante la STC N.º 009-2001-AI/TC– por ser contrarios al principio de no confiscatoriedad tributaria, al no haberse incluido como deducción del impuesto a la renta, los gastos realizados por la entrega gratuita de alimentos, cigarrillos y bebidas alcohólicas, es precisamente que en cumplimiento de dicho precedente, el legislador expidió la Ley N.º 27796, incluyendo dicho concepto como deducción del impuesto a la renta de tercera categoría, aplicable para los contribuyentes del rubro de casinos y tragamonedas disponiendo, en su Décima Disposición Transitoria, la delegación de facultades a la SUNAT, a fin de que establezca el porcentaje correspondiente.
28. Así, en cumplimiento de dicha delegación se fijó el porcentaje de deducción por el referido concepto, hecho que no implica afectación de derecho constitucional alguno, sino la adecuación a lo expresado en el pronunciamiento emitido por el Tribunal Constitucional en la revisión de la constitucionalidad de la Ley N.º 27153, por lo que el haberse fijado un parámetro de deducción del 0.05% de los gastos por bocaditos y aperitivos, constituye sólo el ejercicio legítimo –aunque por delegación– de la facultad de normar con la que cuenta la SUNAT, en aplicación de la Décima Disposición Transitoria de la Ley N.º 27796.

El artículo 5º de la Ley N.º 27153, en concordancia con el artículo 3º del Decreto Supremo N.º 009-2002/MINCETUR

29. El demandante cuestiona el artículo 5º de la Ley N.º 27153 –sustituido por el artículo 1º de la Ley N.º 27796– que dispone que los establecimientos destinados a la explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas, no pueden estar ubicados a menos de 150 metros de iglesias, centros de educación inicial, primaria, secundaria y superior, cuarteles, comisarías y centros hospitalarios; mientras que el artículo 3º del Decreto Supremo N.º 009-2002/MINCETUR establece la forma de medición de dicha distancia mínima.

30. Alega [a fojas 102 y 103 de autos] que dichas normas resultan imprecisas, pues “[...] hacen referencia a una serie de conceptos como el de centros educativos, iglesias y centros hospitalarios, sin identificar los alcances de los mismos [...]”. Y se pregunta a qué centros educativos hace referencia la norma; si acaso a los escolarizados, o también comprende a los no escolarizados (sic). Del mismo modo, cuestiona a qué iglesias se refiere la norma; si incluye a las católicas, o también a las protestantes, por ejemplo, los mormones (sic).
31. En principio, conviene señalar, de un lado, que no cabe hacer distinciones donde la norma no distingue; y, por otro, que la norma ha sido bastante específica, por lo menos en cuanto a los centros educativos se refiere, al establecer que se consideran a los de educación inicial, primaria, secundaria y superior, siendo absolutamente irrelevante si éstos son o no escolarizados, y si las iglesias son católicas, protestantes o de otro tipo.
32. Por lo demás, y conforme a lo expuesto en la STC N.º 2302-2003-AA/TC, y en la propia STC N.º 0009-2001-AI/TC, entiende este Tribunal que una exigencia de tal naturaleza responde a una cuestión de prevención de la salud pública, pues el ocio que promueve el Estado mediante la cultura, recreación y el deporte es distinto al que tolera con los juegos de apuesta, que pueden generar adicción –ludopatía– con efectos económicos y sociales perjudiciales para el jugador y su familia, lo cual resulta compatible con la preservación y defensa de otros bienes y principios constitucionales, y en particular, la protección de la moralidad y seguridad públicas.
33. Si bien es cierto las disposiciones que se han dado con plazo para la adaptación de las empresas demandantes y afines en este tipo de industria y comercio pueden significar la cancelación de licencias y el cierre de comercios con la pérdida de muchos puestos de trabajo a nivel nacional, también es verdad que el Estado necesita organizar a la sociedad, formalizando en este caso la actividad de los juegos de azar que por su propia naturaleza pueden resultar perniciosos para la juventud y la ciudadanía en general, agregándole mejores condiciones de trabajo, mejores controles por los organismos encargados de la supervisión del cumplimiento de la normatividad en la materia y, para el ente recaudador, mayor eficacia en la percepción de impuestos y tributos que le corresponde al Estado conforme a ley, todo lo que, a no dudarlo, vendrá a constituir una expresión de orden y de autoridad
34. Y es por tales razones, que la Ley N.º 27796 ha creado una Comisión Nacional de Prevención y Rehabilitación de Personas Adictas a los Juegos de Azar, dependiente del Ministerio de Salud, con el fin de preservar y proteger a la ciudadanía de los posibles perjuicios o daños que afectan la salud pública, y cuyas funciones están orientadas a la elaboración y ejecución de campañas publicitarias de sensibilización dirigidas al público en general y especialmente a los jóvenes, respecto de los efectos perniciosos que el abuso excesivo de esta actividad puede generar en la salud, y el impacto socioeconómico que produce el juego de azar en las personas y su entorno familiar.

El artículo 5º de la Ley N.º 27796 en concordancia con su Primera Disposición Transitoria

35. El recurrente cuestiona, además, el artículo 5° de la Ley N.° 27796 –que sustituye el artículo 13° de la Ley N.° 27153– que dispone que para explotar juegos de casino y máquinas tragamonedas se requiere autorización expresa, la cual es otorgada por la autoridad competente siempre que el solicitante cumpla los requisitos exigidos en dicha ley, en concordancia con su Primera Disposición Transitoria que establece de manera irracional –a criterio del actor– un plazo de adecuación a los requisitos legales correspondientes. Alega el actor, que con la modificación no se ha extendido el plazo de manera razonable.
36. En cuanto a la autorización expresa para desarrollar las actividades materia de autos, la cual es otorgada por la autoridad competente, considera este Tribunal que el artículo 5° de la Ley N.° 27796 no implica vulneración de derecho constitucional alguno, dado que resulta evidentemente razonable la exigencia a las personas jurídicas que se dedican a la explotación de los juegos de casinos y máquinas tragamonedas de contar con el permiso correspondiente una vez cumplidos los requisitos exigidos por la ley, siendo una de las formas como las autoridades administrativas competentes ejercen su facultad de control respecto de dichas empresas, a fin de velar por la protección de los consumidores, la moralidad y seguridad públicas.
37. Respecto al plazo de adecuación que fuera declarado inconstitucional por este Colegiado mediante la STC N.° 0009-2001-AI/TC, el cual fue ampliado hasta el 31 de diciembre del 2005, queda claro que no podrían aplicarse sanciones hasta el vencimiento del mismo (STC 1024-2001-AA/TC, 1343-2003-AA/TC, 0964-2003-AA/TC).
38. Así, teniendo en cuenta que la Ley N.° 27796 fue expedida en julio del año 2002, el Tribunal Constitucional estima que, en las actuales circunstancias, dicho plazo –de aproximadamente tres años y medio– resultó por demás razonable y proporcional con la entidad, los costos y la envergadura de las nuevas condiciones impuestas y, por ende, razonable y válido en la medida que se encuentra acorde con el principio de seguridad jurídica.

La Primera Disposición Final de la Ley N.° 27796

39. Se cuestiona, además, la Primera Disposición Final de la Ley N.° 27796 que establece la obligación de implementar un sistema computarizado de interconexión en tiempo real a un computador central, interconectado a su vez con la SUNAT y el Ministerio de Comercio Exterior y Turismo.
40. No considera este Tribunal que dicha disposición implique la violación de alguno de los derechos invocados en la demanda. Por el contrario, conforme se aprecia del texto de dicha disposición, un requisito de tal naturaleza responde a las atribuciones de la administración de velar porque las empresas que se dedican a la explotación de los juegos de casinos y tragamonedas cumplan con sus correspondientes obligaciones.
41. A juicio de este Colegiado, dicho sistema se encuentra dentro de las condiciones razonables que debe exigirse a las personas jurídicas que se dedican a la explotación de

los juegos de casinos y máquinas tragamonedas, a efectos de que las autoridades administrativas competentes puedan controlar la transparencia en el juego, así como fiscalizar un adecuado pago del impuesto.

42. Asimismo, y conforme a lo expuesto en el Fundamento N.º 9 de la STC N.º 0004-2004-AI/TC, el Tribunal Constitucional estima que se trata de una regla de orden público tributario acorde con el propósito o deber de contribuir con los gastos públicos, orientada a finalidades plenamente legítimas, como la de colaborar y ayudar a fiscalizar, a efectos de detectar aquellas personas que puedan rehuir la potestad tributaria del Estado.
43. En cuanto a lo establecido por la misma norma, en tanto dispone que los casinos y tragamonedas sólo deben ubicarse dentro de hoteles de tres a cinco estrellas y/o restaurantes de cinco tenedores, importa señalar que en la STC N.º 0009-2001-AI/TC [Fundamento N.º 2], este Colegiado ya emitió pronunciamiento sobre el particular al declarar la constitucionalidad del artículo 6º de la Ley N.º 27153, de tal manera que carecen de sustento los alegatos del recurrente que señalan lo contrario.
44. Por lo demás, importa señalar que la presente sentencia resulta acorde con el pronunciamiento de este Tribunal recaído en la STC N.º 04227-2005-PA/TC, en cuyo fundamento N.º 43 se estableció que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo VII del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional y, habiendo adquirido la calidad de cosa juzgada, constituye precedente vinculante en materia del impuesto a la explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas.

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

HA RESUELTO

Declarar **INFUNDADA** la demanda.

Publíquese y notifíquese.

SS.

GARCÍA TOMA
GONZALES OJEDA
ALVA ORLANDINI
BARDELLI LARTIRIGOYEN
VERGARA GOTELLI