



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 00606-2008-PA/TC

LIMA

ARTIFUM E.I.R.L.

## SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

En Lima, a los 18 días del mes de noviembre de 2008, la Sala Primera del Tribunal Constitucional, integrada por los magistrados Landa Arroyo, Beaumont Callirgos y Eto Cruz, pronuncia la siguiente sentencia

### I. ASUNTO

Recurso de agravio constitucional interpuesto contra la sentencia expedida por la Corte Superior de Justicia de Lima, que declara improcedente la demanda de autos.

### II. ANTECEDENTES

#### 1. Demanda

El 13 de abril de 2005, la recurrente interpone demanda de amparo contra el Ministerio de Economía y Finanzas, la Superintendencia de Administración Tributaria y la Superintendencia Nacional de Aduanas. El objeto de su demanda es la inaplicación del artículo 1º del Decreto Supremo N.º 178-2004-EF, de 6 de diciembre de 2004, así como que se disponga la devolución de las cartas fianza para retirar su mercadería por cada importación, y se condene el pago de costas y costos del proceso (folio 90). La demandante argumenta que es una empresa dedicada a la importación, exportación y comercialización del tabaco, puros y diversos artículos del fumador.

Señala como antecedente que en el año 2001, el MEF expidió el Decreto Supremo N.º 128-2001-EF, el cual gravaba con el impuesto selectivo al consumo el 100% de la base imponible a las partidas arancelarias 2402.10.00.00 y el 2403.10.00.00, entre otras, incluyéndose en el literal A del Nuevo Apéndice IV del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, todo ello sobre la base del artículo 61º de la mencionada Ley.

Contra este Decreto Supremo, la demandante interpuso demanda de amparo. El Tribunal Constitucional, mediante sentencia 1746-2003-AA/TC resolvió declarar fundada la demanda y, por tanto, inaplicable a su caso, dejándose sin efecto además los actos concretos que hubieran derivado de dicha norma. Esta sentencia permitió a la



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 00606-2008-PA/TC

LIMA

ARTIFUM E.I.R.L.

demandante importar liberado del impuesto selectivo al consumo hasta el mes de diciembre de 2004, en que se dictó el Decreto Supremo N.º 178-2004-EF.

Este último grava en 50% la base imponible para el impuesto selectivo al consumo a los productos derivados del tabaco; cigarros y cigarrillos. Ello resulta, a juicio de la demandante, inconstitucional, en la medida que vulnera los principios de reserva de ley y de jerarquía normativa, así como los derechos de propiedad, a la libre empresa y de comercio; todos ellos garantizados por la Constitución.

## **2. Contestación de la demanda**

El 24 de agosto de 2006, el Procurador a cargo de los asuntos judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas interpone las excepciones de prescripción y de falta de agotamiento de la vía previa. Además señala que la demanda debe ser declarada improcedente o infundada, aduciendo que no existe un acto concreto de afectación y, en todo caso, la demandante pudo haber recurrido al proceso de acción popular.

Por su parte la Superintendencia de Administración Tributaria interpone excepción de prescripción y de incompetencia. Asimismo, considera que la demanda debe ser declarada improcedente o infundada, ya que el Decreto Supremo N.º 178-2004-EF cumple con la formalidad, al no haberse extendido más allá de lo que establece el TUO de la Ley General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo.

## **3. Resolución del primer grado**

El Vigésimo Octavo Juzgado Civil de Lima, el 11 de abril de 2007, declara fundada la demanda, por considerar que el artículo 1º del Decreto Supremo N.º 178-2004-EF vulnera los principios que la Constitución consagra en sus artículos 70º y 74º.

## **4. Resolución de segundo**

La Segunda Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima, el 12 de septiembre de 2007, declaró improcedente la demanda de conformidad con el artículo 3º del Código Procesal Constitucional, debido a que el Decreto Supremo N.º 178-2004-EF es una ley de naturaleza heteroaplicativa porque requiere, para su aplicación, de actos posteriores de la autoridad administrativa.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 00606-2008-PA/TC  
LIMA  
ARTIFUM E.I.R.L.

### III. FUNDAMENTOS

#### *Precisión del petitorio de la demanda*

1. De la revisión del expediente se infiere que la demandante solicita que este Colegiado disponga la inaplicación, a su caso, del artículo 1º del Decreto Supremo N.º 178-2004-EF, del 6 de diciembre de 2004, además de la devolución de las cartas fianza para retirar su mercadería por cada importación, y se condene el pago de costas y costos del proceso. A juicio de la demandante, dicho Decreto vulnera los principios constitucionales de reserva de ley y jerarquía normativa, así como los derechos de propiedad, a la libre empresa y de comercio.

#### *Cuestiones procesales previas*

2. Conforme a reiterada jurisprudencia de este Tribunal, el amparo contra normas procede cuando la norma que se cuestiona es de carácter autoaplicativo. Una norma reviste tal condición “cuando no requiere de un acto posterior de aplicación sino que la afectación se produce desde la vigencia de la propia norma” (STC 2302-2003-AA/TC FJ 7).
3. En el presente caso, el artículo 1º del Decreto Supremo N.º 178-2004-EF, cuya inaplicación se solicita, tiene carácter autoaplicativo porque establece una tasa de 50% a los productos que son precisamente objeto de la actividad económica y comercial de la demandante. En este contexto, los efectos del decreto impugnado inciden directa e inmediatamente en la esfera subjetiva de la demandante. Siendo, entonces, una norma autoaplicativa, procede el amparo contra ella.
4. Sin embargo, debe quedar claro que esta afirmación no significa una valoración del fondo de la controversia, pues sólo se pronuncia sobre la procedibilidad de la demanda de amparo. Así, la determinación del carácter autoaplicativo de una disposición no conlleva necesariamente a estimar la demanda, porque la verificación de su carácter es sólo un presupuesto procesal, más no un elemento determinante para su inaplicación porque una ley autoaplicativa no siempre es inconstitucional. Impide, en todo caso, que el proceso de amparo (*control concreto*) se desnaturalice frente al proceso de inconstitucionalidad (*control abstracto*).
5. En cuanto a las excepciones de prescripción y de incompetencia interpuestas por los demandados, éstas deben ser desestimadas, porque se trata de una norma autoaplicativa. El decreto supremo impugnado no agota sus efectos con su entrada



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 00606-2008-PA/TC

LIMA

ARTIFUM E.I.R.L.

en vigencia, sino que se proyecta sin solución de continuidad en el tiempo en tanto la norma no sea derogada o declarada inválida. Es precisamente el hecho de que los efectos del decreto se proyectan en el tiempo sin solución de continuidad lo que permite advertir que la afectación ocasionada es de carácter continuado y, por tanto, su impugnación a través del proceso de amparo no está sujeta al plazo prescriptorio establecido en el artículo 44º del Código Procesal Constitucional, tal como se ha considerado en la STC 08726-2005-AA/TC (fundamentos 3-5).

6. Asimismo, no puede acogerse la excepción de falta de agotamiento de la vía previa por cuanto este Tribunal ha asumido el criterio de que “(...) si la afectación o amenaza de derechos de contenido constitucionalmente protegido (...) se produce a consecuencia de una norma autoaplicativa, no será exigible el agotamiento de la vía previa (STC 2302-2003-AA/TC, FJ 7; STC 2269-2006-AA/TC, FJ 6); “[d]e ello, podemos concluir que al resultar la norma en cuestión, una de naturaleza autoaplicativa no es necesario agotar la vía previa” (STC 01576-2007-AA/TC, fundamento 6). En consecuencia, el Tribunal Constitucional tiene competencia para emitir un pronunciamiento de fondo.

### *Análisis del caso concreto*

7. De acuerdo con nuestra Constitución (artículo 74), la potestad tributaria es la facultad del Estado para crear, modificar o derogar tributos, así como para otorgar beneficios tributarios. Esta potestad se manifiesta a través de los distintos niveles de Gobierno u órganos del Estado –central, regional y local–. Sin embargo, esta potestad no es irrestricta o ilimitada, por lo que su ejercicio no puede realizarse al margen de los principios y límites que la propia Constitución y las leyes de la materia establecen.
8. La imposición de determinados límites que prevé la Constitución permite, por un lado, que el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Estado sea constitucionalmente válido; de otro lado, garantiza que dicha potestad no sea ejercida arbitrariamente y en detrimento de los derechos fundamentales de las personas. Por ello, se puede afirmar que los principios constitucionales tributarios son límites al ejercicio de la potestad tributaria, pero también son garantías de las personas frente a esa potestad; de ahí que dicho ejercicio será legítimo y justo en la medida que su ejercicio se realice en observancia de los principios constitucionales que están previstos en el artículo 74º de la Constitución, tales como el de legalidad, reserva de ley, igualdad, respeto de los derechos fundamentales de las personas e interdicción de la confiscatoriedad.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 00606-2008-PA/TC

LIMA

ARTIFUM E.I.R.L.

9. Se debe señalar también que cuando la Constitución establece dichos principios como límites informadores del ejercicio de la potestad tributaria ha querido proteger a las personas frente a la arbitrariedad en la que puede incurrir el Estado cuando el poder tributario se realiza fuera del marco constitucional establecido. Por eso mismo, el último párrafo del artículo 74º de la Ley Fundamental establece que “no surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo”. De ahí que la potestad tributaria del Estado, a juicio de este Colegiado, debe ejercerse principalmente de acuerdo con la Constitución *–principio de constitucionalidad–* y no sólo de conformidad con la ley *–principio de legalidad–*
  
10. En efecto, la creación de un nuevo hecho generador y de una nueva base imponible, modifica elementos esenciales del tributo. Asimismo, en cuanto a *la creación del tributo*, la reserva de ley puede admitir, excepcionalmente, derivaciones al reglamento, siempre y cuando los parámetros estén claramente establecidos en la propia Ley o norma con rango de Ley. Para ello, se debe tomar en cuenta que el grado de concreción de sus elementos esenciales será máximo cuando regule los sujetos, el hecho imponible y la alícuota; será menor cuando se trate de otros elementos. En ningún caso, sin embargo, podrá aceptarse *la entrega en blanco* de facultades al Ejecutivo para regular la materia (Cfr. STC 0042-2004-AI/TC).
  
11. De este modo, la regulación del hecho imponible en abstracto *–que requiere la máxima observancia del principio de reserva de ley–*, debe comprender la alícuota, 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), según ha señalado este Tribunal (STC 2762-2002-AA/TC y STC 3303-2003-AA/TC).
  
12. Bajo estas consideraciones previas se advierte que la demandante señala que el Decreto Supremo N.º 178-2004-EF es inconstitucional por cuanto se fundamenta en el artículo 61º del TUO de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, así como en el Decreto Supremo N.º 128-2001-EF.
  
13. Con respecto, al artículo 61º del TUO de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, el Tribunal Constitucional, en la STC 2762-2002-AA/TC (*Caso British American Tobacco*) señaló que es evidente que el artículo 61º “(...) 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 éste el que disponga las modificaciones a las tasas; lo que se presenta como una remisión



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 00606-2008-PA/TC

LIMA

ARTIFUM E.I.R.L.

normativa en blanco o deslegalización, permitiendo que sea la Administración la que finalmente regule la materia originalmente reservada a ley, vulnerando con ello, además, el principio de jerarquía normativa”.

14. En relación con el Decreto Supremo N.º 128-2001-EF, en la STC 1746-2003-AA/TC, este Colegiado estimó la demanda presentada por la misma recurrente (ARTIFUM S.R.L.), señalando que este Decreto resultaba inconstitucional por “la creación de un nuevo hecho generador por haberse incorporado un producto que no estaba previsto inicialmente en la ley, y también de una nueva base imponible, elementos esenciales del tributo que están protegidos en grado máximo por el principio de reserva legal en materia tributaria”. En esa sentencia se dispuso: “1. Declarar **FUNDADA** la demanda; en consecuencia, inaplicable a la demandante el artículo 1º del Decreto Supremo N.º 128-2001- EF. 2. Ordena dejar sin efecto los actos concretos en perjuicio de la recurrente que hayan derivado de la norma antes indicada”.
15. En lo que respecta específicamente al artículo 1º del Decreto Supremo N.º 178-2004-EF, el Tribunal Constitucional considera que la variación de la tasa del impuesto selectivo al consumo de 100% (de acuerdo con el Decreto Supremo N.º 128-2001-EF) a 50%, según el artículo 1º del Decreto Supremo N.º 178-2004-EF, cuya inaplicación solicita ahora la demandante, no enerva los fundamentos por los cuales el Tribunal Constitucional estimó la demanda de la recurrente en la STC 1746-2003-AA/TC. Por lo que es evidente que se ha violado el principio constitucional de reserva de ley, lo que incide también en el derecho a la libertad de empresa y de comercio, así como en el derecho a la propiedad, en la medida que se le viene exigiendo a la recurrente la extensión de cartas fianza para respaldar el pago del impuesto selectivo al consumo (folio 20).
16. En consecuencia, la demanda debe estimarse porque, al haberse afectado el patrimonio de la recurrente, se han impuesto límites que contravienen la Constitución (artículo 74º) y los derechos fundamentales vinculados al adecuado ejercicio de la libertad de empresa y comercio.

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

**HA RESUELTO**

1. Declarar **FUNDADA** en parte la demanda; en consecuencia, inaplicable a ARTIFUM E.I.R.L. el artículo 1º del Decreto Supremo N.º 178-2004-EF.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 00606-2008-PA/TC  
LIMA  
ARTIFUM E.I.R.L.

2. Disponer la devolución de la(s) carta(s) fianza que la recurrente haya otorgado a favor de la administración tributaria.
3. Declarar **INFUNDADA** la demanda en el extremo que solicita el pago de costos y costas del proceso.

Publíquese y notifíquese.

SS.

**LANDA ARROYO  
BEAUMONT CALLIRGOS  
ETO CRUZ**

  
Dr. FRANCISCO MORALES SARAVIA  
SECRETARIO RELATOR (e)  
TRIBUNAL CONSTITUCIONAL