



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 04382-2007-PA/TC

LIMA

NICOLÁS DE BARI HERMOZA QUIROZ

SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

En Lima, a los 12 días del mes de noviembre de 2007, el Pleno del Tribunal Constitucional, integrado por los Magistrados Landa Arroyo, Mesía Ramírez, Vergara Gotelli, Beaumont Callirgos, Eto Cruz y Álvarez Miranda, pronuncia la siguiente sentencia, con el voto singular, adjunto, del magistrado Vergara Gotelli

I. ASUNTO

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

II. ANTECEDENTES

1. Demanda

Con fecha 8 de agosto de 2006 el recurrente interpone demanda de amparo contra la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT y contra el Tribunal Fiscal, con el objeto que se declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 00850-4-2006, de fecha 16 de febrero de 2006, de las Resoluciones de Determinación N.º 024-03-0017911, 024-030-017912 y 024-03-0017913, de las Resoluciones de Multa N.º 024-02-065449, 024-02-0065450, y 024-02-0065930, correspondiente al impuesto a la renta de los ejercicios 1998 a 2000. Asimismo solicita que se declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 01774-4-2006, de fecha 31 de marzo de 2006, de la Resolución de Determinación N.º 024-03-0014726 y de la Resolución de Multa N.º 024-02-005683, correspondientes al impuesto a la renta del ejercicio 1997; y que se determine la no existencia de rentas por incremento patrimonial no justificado, ni de rentas de fuente extranjera, durante los períodos 1997 a 2000. Alega que se ha vulnerado sus derechos fundamentales a la legalidad tributaria y a no ser procesado ni sancionado dos veces por el mismo hecho.

Al efecto manifiesta que por sentencia de fecha 16 de mayo de 2005, que ostenta la calidad de firme (como consecuencia de la sentencia no anulatoria emitida por la Sala Penal Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República de fecha 12 de diciembre de 2005), expedida por Tercera Sala Penal Especial de la Corte Superior de Justicia de Lima, fue condenado junto con su familia por los delitos de peculado y cohecho pasivo propio, por la apropiación de fondos públicos y el recibo de sobornos por un monto total de US \$ 20'550,000.00 (Veinte Millones Quinientos Cincuenta Mil y 00/100 Dólares Americanos). Dicho monto, además de los intereses generados, en



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 04382-2007-PA/TC

LIMA

NICOLÁS DE BARI HERMOZA QUIROZ

virtud de los autos de incautación y decomiso expedidos por el Segundo Juzgado Especial de Lima, fueron transferidos al Fondo Especial de Administración del Dinero Obtenido Ilícitamente en perjuicio del Estado – FEDADOI, bajo la consideración que dicho dinero era de propiedad del Estado y que por tanto le debía ser devuelto. No obstante, a decir del demandante, la SUNAT, a contramano de estas consideraciones judiciales, emitió las resoluciones impugnadas, que fueron confirmadas por el Tribunal Fiscal, considerando que el patrimonio incautado era de propiedad del demandante y de su familia, siendo, en consecuencia, un patrimonio ocultado a la Administración Tributaria con el objeto de evadir el pago del impuesto a la renta correspondiente a los períodos 1995 a 2000.

De acuerdo a lo expuesto el demandante estima que la SUNAT ha vulnerado su derecho a la legalidad tributaria por cuanto ha determinado deuda tributaria e impuesto multas por hechos no previstos en la Ley del Impuesto a la Renta, Decreto Legislativo N.º 774, al haber aplicado de manera errónea la presunción legal de incremento patrimonial no justificado, establecida en el artículo 52º de la Ley del Impuesto a la Renta, toda vez que dicha presunción legal solamente es aplicable cuando la Administración Tributaria detecta un incremento patrimonial, siendo que los efectos de un delito y sus ganancias provenientes no constituyen un incremento patrimonial del contribuyente. Además argumenta que la aplicación de la presunción carece de sentido ya que su finalidad es impedir que el contribuyente se beneficie empleando utilidades ilícitas para dejar de pagar impuestos, siendo que en el presente caso ha quedado plenamente demostrado que la renta en cuestión tiene origen ilícito, y que está prohibido emplear una presunción para establecer un hecho que ha sido determinado ya en una resolución judicial con calidad de cosa juzgada.

Asimismo el recurrente sostiene que el derecho a no ser sancionado dos veces por un mismo hecho implica que exista identidad de sujeto, hecho y fundamento. En consecuencia, afirma que tal derecho se le ha conculcado en este caso por cuanto existe identidad de sujeto, el demandante es sujeto pasivo del proceso penal así como del procedimiento administrativo de fiscalización; de hecho, por cuanto tanto el proceso penal como el procedimiento administrativo se encuentran referidos al mismo monto de dinero; y de fundamento, ya que en ambas instancias el interés protegido es el funcionamiento del Estado.

2. Actuación de la parte demandada

La Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT mediante escrito de fecha 19 de diciembre de 2006, se apersona al proceso. Luego mediante escrito de fecha 19 de enero de 2007, solicita la concesión del uso de la palabra en la vista de la causa para realizar su informe oral.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 04382-2007-PA/TC

LIMA

NICOLÁS DE BARI HERMOZA QUIROZ

3. Resolución de primer grado

El Trigésimo Juzgado Especializado en lo Civil de Lima, mediante resolución de fecha 17 de agosto de 2006, rechazó liminarmente la demanda, declarándola improcedente, por cuanto la vía del amparo no es la idónea al carecer de una etapa probatoria, la cual es exigida para el trámite de la pretensión en vista de que se necesita corroborar si la suma de dinero que ha sido objeto de incautación corresponde al equivalente o a parte de las sumas que pertenecieran a las cuentas que el recurrente mantuvo en el extranjero, siendo la vía adecuada el proceso contencioso administrativo.

4. Sentencia de segundo grado

La recurrida confirmó la apelada por los mismos fundamentos, aduciendo además que el recurrente no había demostrado que la vía del amparo fuera la idónea para la dilucidación del presente proceso.

III. FUNDAMENTOS

Precisión del petitorio de la demanda

1. Del análisis del expediente en su conjunto se deriva que el demandante pretende que el Tribunal Constitucional declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 00850-4-2006, de 16 de febrero de 2006, así como de las Resoluciones de Determinación N.º 024-03-0017911, 024-030-017912 y 024-03-0017913; además de las Resoluciones de Multa N.º 024-02-065449, 024-02-0065450 y 024-02-0065930, correspondiente al impuesto a la renta de los ejercicios 1993 a 2000. Del mismo modo solicita la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 01774-4-2006, de 31 de marzo de 2006, de la Resolución de Determinación N.º 024-03-0014726; y de la Resolución de Multa N.º 024-02-005683, correspondientes al impuesto a la renta del ejercicio 1997, con la finalidad que se determine la inexistencia de rentas por incremento patrimonial no justificado, ni de rentas de fuente extranjera, durante los periodos 1997 a 2000. Considera que dichas resoluciones vulneran sus derechos fundamentales a la legalidad tributaria y a no ser procesado ni sancionado dos veces por el mismo hecho.

Análisis del caso concreto

El argumento central del demandante es el siguiente: “[e]l Poder Judicial ha determinado que el dinero que obtuvo el demandante y su familia por la comisión del peculado fue objeto del delito, no propiedad del delincuente, sino del Estado,



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 04382-2007-PA/TC

LIMA

NICOLÁS DE BARI HERMOZA QUIROZ

porque se trataron de fondos públicos sobre los que recayó la acción de apoderamiento por violación de los deberes de función como Comandante General del Ejército de Nicolás de Bari Hermoza Ríos” (folio 206).

3. Asimismo señala que “los fondos públicos que son el objeto de acción del peculado no ingresaron al patrimonio del contribuyente, de allí que la SUNAT no pueda determinar renta gravada no declarada empleando la presunción del artículo 152, pues como se vuelve a reiterar el dinero de las cuentas bancarias de Suiza nunca ingresó al patrimonio de los demandantes, jamás fui propietario del mismo. Los fondos públicos depositados en Suiza han sido restituidos a su propietario, el Estado del Perú, mediante decomiso, conforme al auto del Segundo Juzgado Penal Especial de Lima de fecha 21 de noviembre de 2003” (folio 207).
4. De lo anterior se deriva que, en estricto, la cuestión controvertida en el caso concreto está referida a la interpretación del artículo 52º de la Ley del Impuesto a la Renta que ha realizado la administración tributaria. De acuerdo con este artículo “*se presume de pleno derecho que los incrementos patrimoniales cuyo origen no puede ser justificado por el contribuyente o responsable constituyen renta neta no declarados por éstos*”; además señala que dichos incrementos patrimoniales “*no pueden sustentarse con utilidades derivadas de actividades ilícitas*”. La pregunta a contestar entonces es la siguiente: ¿la administración tributaria actuó legítimamente al aplicar al demandante el artículo 52º de la Ley de Impuesto a la Renta?
5. A juicio del Tribunal Constitucional, para el artículo 52º antes mencionado no es relevante el origen –lícito o ilícito– del incremento patrimonial por tres razones fundamentalmente. Primero, porque de acuerdo con el artículo 74º de la Constitución no es función de la administración tributaria, ni tiene facultades para ello, determinar la procedencia lícita o ilícita de una renta específica; más aún sería absurdo y contraproducente pretender que se le exija a la administración tributaria, en casos como este, evaluar y determinar el título jurídico del incremento patrimonial.
6. Segundo, que la administración tributaria tenga que verificar previamente si el incremento patrimonial no justificado proviene de rentas lícitas o ilícitas es una exigencia irrazonable que tornaría en inviable la realización de sus facultades tributarias. En tercer lugar, porque el impuesto a la renta grava hechos o actividades económicas, no las conductas de las personas en función de si estas son lícitas o ilícitas; de lo contrario, se establecería un antecedente negativo muy grave porque para que una persona se exima de sus obligaciones tributarias bastaría que ésta alegue la ilicitud de sus utilidades; lo cual quebraría el principio constitucional



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 04382-2007-PA/TC

LIMA

NICOLÁS DE BARI HERMOZA QUIROZ

tributario de igualdad (artículo 74º de la Constitución) frente a aquellas personas que cumplen, de acuerdo a ley, con sus obligaciones tributarias.

7. En este punto, por ello, el Tribunal Constitucional coincide con la interpretación realizada por el Tribunal Fiscal, en cuyo criterio

[...] resulta impertinente el argumento del recurrente según el cual no procede la aplicación de la mencionada presunción, en tanto la Administración tuvo conocimiento del origen ilícito del dinero (...); toda vez que, como se ha indicado, no cabe la justificación del incremento patrimonial detectado a aquél con el resultado de actividades ilícitas como pretende hacerlo el recurrente, careciendo de relevancia a avocarse a discutir si el impuesto a la renta grava las rentas provenientes de actividades ilegales, toda vez que operada la presunción bajo análisis, lo cual ocurre ante la falta de justificación del incremento patrimonial establecido, se presume de pleno derecho que las rentas que habría generado éste constituyen renta gravable (...). (Cfr. RTF 07300-2-2003, RTF 07335-4-2003 y RTF 01692-4-2006)

8. De acuerdo con el artículo 52º de la Ley del Impuesto a la Renta, lo relevante es que la administración tributaria determine si el administrado ha tenido un incremento patrimonial injustificado y, de ser así, que aquél no pretenda justificar dicho incremento sobre la base de actividades económicas ilícitas. Por ejemplo, una persona no podría justificar su incremento patrimonial con utilidades provenientes del tráfico ilícito de drogas.
9. En el presente caso, los demandantes tuvieron un incremento patrimonial que no pudieron justificar, por lo cual la administración tributaria, sobre *base presunta*, legítimamente tenía la facultad de determinar de oficio el impuesto a la renta, de conformidad con el artículo 93º de la Ley del Impuesto a la Renta. Este criterio del Tribunal Fiscal es constitucional, en la medida que, como ya se dijo, la administración tributaria no determina la licitud o ilegalidad del incremento patrimonial –tampoco los procedimientos tributarios están dirigidos a tal fin–, sino que se limita a acotar el correspondiente impuesto cuando dicho incremento no puede ser justificado por el contribuyente.
10. Es paradójico que, en el fondo, lo que hacen los demandantes es querer justificar su incremento patrimonial en un momento dado con actividades que en el proceso penal respectivo han sido consideradas como ilícitas, producto de la comisión de los delitos de peculado y del cohecho pasivo propio; lo cual está expresamente prohibido, como se ha visto, por el artículo 52º de la Ley del Impuesto a la Renta,



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 04382-2007-PA/TC

LIMA

NICOLÁS DE BARI HERMOZA QUIROZ

cuando señala que el incremento patrimonial no puede ser justificado con utilidades provenientes de actividades ilícitas.

11. Finalmente, los demandantes sostienen que la determinación del impuesto a la renta que realizó la administración tributaria constituye una doble sanción, pues en el proceso penal ya se les ha impuesto una condena. Este argumento del demandante carece de sustento y no puede ser acogido por el Tribunal Constitucional porque es obvio que la determinación del impuesto a la renta no constituye una sanción penal y porque la función de la administración tributaria no es imponer penas. Como tampoco por su propia naturaleza y por los bienes jurídicos que protege, el proceso penal no puede ser considerado equiparable al procedimiento de determinación tributaria. La obviedad de la sustancial diferencia entre ellos releva a este Colegiado de mayores consideraciones al respecto.
12. Por lo señalado puede concluirse que la administración tributaria no ha vulnerado el principio de legalidad tributaria, tampoco el derecho a no ser procesado y sancionado dos veces por el mismo hecho. En consecuencia la demanda debe ser declarada infundada en todos sus extremos.

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

HA RESUELTO

Declarar **INFUNDADA** la demanda de autos.

Publíquese y notifíquese.

SS.

LANDA ARROYO
MESÍA RAMÍREZ
BEAUMONT CALLIRGOS
ETO CRUZ
ÁLVAREZ MIRANDA

Lo que certifico:

Dr. Daniel Figallo Rivadeneira
SECRETARIO RELATOR (e)



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Exp. 04382-2007-PA/TC
LIMA
NICOLÁS DE BARI HERMOZA QUIROZ

VOTO SINGULAR DEL MAGISTRADO VERGARA GOTELLI

Emito el presente fundamento de voto por los fundamentos siguientes:

1. Con fecha 8 de agosto de 2006 el recurrente interpone demanda de amparo contra la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT) y contra el Tribunal Fiscal, con la finalidad que se declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00850-4-2006 de fecha 16 de febrero de 2006; de las Resoluciones de Determinación Ns° 024-03-0017911, 024-030-017912 y 024-03-0017913; de las Resoluciones de Multa Nros. 024-02-065449, 024-02-0065450 y 024-02-0065930, correspondientes al impuesto a la renta de los ejercicios 1998 y 2000. Asimismo solicita se declare la nulidad de la resolución del Tribunal Fiscal N° 01774-4-2006 del 31 de marzo de 2006; de la Resolución de Determinación N° 024-03-0014726, y de la Resolución de Multa N° 024-02-005683, correspondientes al impuesto a la renta del ejercicio 1997; y que se determine la inexistencia de rentas por incremento patrimonial no justificado ni de rentas de fuente extranjera, durante los periodos 1997 al 2000. Sostiene que con dichas resoluciones se le han vulnerado sus derechos fundamentales a la legalidad tributaria y a no ser procesado ni sancionado dos veces por el mismo hecho.
2. Las instancias precedentes declararon la improcedencia liminar de la demanda considerando que existe una vía igualmente satisfactoria para la dilucidación de la controversia.
3. Entonces tenemos que el tema de la alzada trata de un rechazo liminar de la demanda (*ab initio*), en las dos instancias (grados) precedentes, lo que significa que no hay proceso y por lo tanto no existe demandado (emplazado). Por ello cabe mencionar que si el Superior revoca el auto venido en grado para vincular a quien todavía no es demandado porque no ha sido emplazado por notificación expresa y formal, corresponde entonces revocarlo y ordenar al inferior a admitir la demanda a trámite y correr traslado de ella al demandado. Lo que se pone en conocimiento es “el recurso interpuesto” y no la demanda, obviamente, mandato que tiene el propósito de vincular al pretense demandado con lo que resulte de la intervención de este tribunal en relación específica al auto cuestionado. Cabe mencionar que el artículo 47° del Código Procesal Constitucional es copia del artículo 427° del Código Procesal Civil en su parte final que dice: “*Si la resolución que declara la improcedencia fuese apelada, el Juez pondrá en*



conocimiento del demandado el recurso interpuesto. La resolución superior que resuelva en definitiva la improcedencia, produce efectos para ambas partes.”, numeral que precisamente corresponde al rechazo in limine de la demanda y las posibilidades que señala para el superior (confirmar o revocar el auto apelado).

4. Es por ello que al concedérsele al actor el recurso extraordinario de agravio constitucional, el **principio de limitación** aplicable a toda la actividad recursiva le impone en este caso al Tribunal Constitucional (Tribunal de alzada) la limitación de sólo referirse al tema del cuestionamiento a través del recurso de agravio constitucional, y nada más. Por ello es que el recurso de apelación concedido y notificado al que debería ser considerado demandado, si la sala superior revoca el auto cuestionado, produce efectos para ambas partes.
5. Por cierto es pues que si el Superior revoca el auto venido en grado, para vincular a quien todavía no es demandado, tiene que ponérsele en su conocimiento “el recurso interpuesto” y no la demanda, obviamente.
6. En atención a lo señalado se concluye en que es materia de la alzada el pronunciamiento por este tribunal del rechazo liminar, estando en facultad sólo para pronunciarse por la confirmatoria del auto recurrido o por su revocatoria; sin embargo este colegiado ha venido considerando que excepcionalmente podría ingresar al fondo, para darle la razón al demandante, en casos de suma urgencia cuando se verifique la existencia de situaciones de hecho que exijan la tutela urgente, es decir cuando se evidencie estado de salud grave o edad avanzada del demandante.
7. En el presente caso no se evidencia que este Tribunal tenga que realizar un pronunciamiento de emergencia, puesto que no se verifica una situación de tutela urgente, por lo que sólo se debe limitar a corroborar si existen razones suficientes para revocar el auto de rechazo liminar o no.
8. Se tiene de autos que el demandante utilizando el proceso constitucional de amparo pretende declarar la nulidad de una serie de resoluciones administrativas acusando en un órgano administrativo del Estado decisiones que consideran equivocadas, evacuadas dentro de un proceso de su competencia conducido por los cauces de la ley, no pudiéndose desnaturalizar la finalidad que tienen los procesos constitucionales con pretensiones interesadas. Pero en todo caso si el demandante considera que dichas resoluciones son arbitrarias y contravienen derechos constitucionales, tiene expedita la vía contencioso administrativa para cuestionarlas, siendo ésta una vía igualmente satisfactoria, puesto que por la naturaleza de la pretensión se observa que es necesario



una vía que cuente con etapa probatoria para que puedan actuarse las pruebas aportadas por las partes, etapa de la que carecen los procesos constitucionales.

9. Por tanto confirmando el auto de rechazo liminar la demanda debe ser declarada improcedente en atención al inciso 2) del artículo 5° del Código Procesal Constitucional. .

En consecuencia mi voto es porque se **CONFIRME** el auto de rechazo liminar.

S.

VERGARA GOTELLI

Lo que certifico:

Dr. Daniel Figallo Rivadeneyra
SECRETARIO RELATOR (F)