EXP. N.° 02724-2007-PA/TC
TACNA
IMPORT Y EXPORT VIZCAR S.A.
REPRESENTADA POR RONALD AYAX
OLIVERA YARLEQUE

# SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

En Lima, a los 30 días del mes de julio de 2009, la Sala Primera del Tribunal Constitucional, integrada por los Magistrados Landa Arroyo, Beaumont Callirgos y Eto Cruz, pronuncia la siguiente sentencia

## ASUNTO

El recurso de agravio constitucional interpuesto por Import Export Vizcar S.A. contra la sentencia expedida por la Sala Mixta Transitoria de la Corte Superior de Justicia de Tacna, de folios 301, su fecha 19 de febrero de 2007, que declaró improcedente la demanda de autos.

## ANTECEDENTES

Con fecha 16 de diciembre de 2005 la recurrente interpone demanda de amparo contra el Ministerio de Economía y Finanzas (MEF), el procurador público encargado de los asuntos judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT) y contra la Intendencia de la Aduana de Tacna. Solicita que se disponga la inaplicación del Decreto Supremo N.° 093-2005-EF, puesto que en virtud del artículo 61 de Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo –Decreto Supremo N.° 055-2005-EF–, se incorporó en el Literal A del Nuevo Apéndice IV de la referida ley la importación de vehículos usados concebidos para el transporte de mercancías dentro de los alcances del Impuesto Selectivo al Consumo. Alega que con ello se ha creado un nuevo impuesto para los demandantes de 30%, vulnerándose el principio de reserva de ley y sus derechos fundamentales a la igualdad, empresa, comercio e industria y a la libre competencia.

Manifiesta que dicho decreto supremo se ha aplicado en las declaraciones de importaciones N.os 172-2005-10-028448-00 y 172-2005-10-028449-00, donde se determina que se liquide por concepto de Impuesto Selectivo al Consumo las sumas de $ 3,128.00 (tres mil ciento veintiocho dólares americanos) y $ 17,680.00 (diecisiete mil seiscientos ochenta dólares americanos) por el ingreso de vehículos de carga usados.

La SUNAT y la Intendencia de Aduanas de Tacna aducen la excepción de falta de agotamiento de la vía administrativa y de legitimidad pasiva. Contestando la

demanda solicita que ésta sea desestimada, alegando que no procede el amparo contra normas legales y que la demanda ha sido interpuesta una vez superado el plazo de 60 días desde su publicación; por lo tanto, la demanda ya ha prescrito. Asimismo, agrega que el artículo 74 de la Constitución establece una reserva tributaria relativa, permitiéndose remisiones al reglamento siempre que la ley establezca los elementos esenciales del impuesto en la ley. En tal sentido, mediante el Decreto Supremo N.° 093-2005-EF, no se atenta contra el principio de legalidad, puesto que el artículo 61 de la Ley del Impuesto General a las Ventas y al Impuesto Selectivo al Consumo establece que la fijación de tasa y/o montos fijos quede determinada vía decreto supremo.

El MEF contesta la demanda indicando que ésta debe ser desestimada. Aduce que el Decreto Supremo N.° 093-2005-EF fue emitido conforme a ley, ya que el propio artículo 61 de la Ley del Impuesto General a las Ventas y del Impuesto Selectivo al Consumo señala que mediante decreto supremo se podrán modificar las tasas y/o montos fijos, así como los bienes contenidos en los Apéndices III y/o IV. Afirma, además, que aspectos eminentemente técnicos, como son los tributarios, requieren ser regulados con rapidez por el Ejecutivo, ya que con ello se pueden evitar de forma inmediata prácticas elusivas, de ahí que se requiera cierta flexibilización en la forma y un periodo de menor tramitación en su aprobación.

El Primer Juzgado Civil de Tacna, con fecha 16 de octubre de 2006, declara fundada la demanda considerando que al no existir una vía procedimental que revierta los efectos de un decreto supremo, la demandante se encuentra exceptuada de cumplir con el requisito de agotar la vía previa. Respecto de la excepción de falta de legitimidad del demandado, interpuesta por la Intendencia de Aduanas de Tacna, declara su improcedencia, por cuanto actúa como ente ejecutor, dándose una relación sustancial. Asimismo, indica que mediante el artículo 61 de la Ley del Impuesto General a las Ventas y del Impuesto Selectivo al Consumo se ha cometido un exceso al dejar abierta la modificación de las tasas y/o montos fijos, así como los Apéndices II y/o IV, violándose con ello el principio de legalidad tributaria consagrado en el artículo 74 de la Constitución.

La recurrida, revocando la apelada, declara improcedente la demanda estimando que la demandante ha realizado actividades concretas, debiendo cuestionarse tales actos previos en la vía administrativa; por consiguiente, declara fundada la excepción de falta de agotamiento de la vía previa. De otro lado, indica que no existe infracción al principio de reserva de ley, puesto que la ley de creación del ISC faculta la modificación de las tasas y montos fijos, así como los bienes contenidos en los

Apéndices III y IV, por medio de decreto supremo, como es el caso.

**FUNDAMENTOS**

**Petitorio de la demanda**

1. Mediante la interposición de la presente demanda la recurrente pretende la inaplicación del Decreto Supremo N.° 093-2005-EF y que se anulen los actos concretos de aplicación de dicha norma. Alega que el referido decreto supremo vulnera el principio de reserva de ley reconocido en el artículo 74 de la Constitución.

**Vía previa**

2. Si bien es cierto que existen dos manifestaciones concretas de aplicación del Decreto Supremo N.° 093-2005-EF (Declaración Única de Aduanas a folios 43-56 del expediente) también es cierto que de la demanda fluye que ésta se encuentra dirigida también en contra de la referida norma.

3. En tal sentido, en supuestos donde el acto lesivo proviene directamente de una *norma* o se basa o es *aplicatoria de una norma* no es exigible el agotamiento de la vía previa. En estos casos, el origen del acto lesivo se halla en la norma, y la norma no constituye un acto administrativo, sino un acto emanado de una potestad normativa. Por definición, no hay vía previa frente a normas. La vía previa ha sido configurada con el objeto de examinar actos administrativos que, en cuanto tales, son manifestación de *potestades administrativas*, pero no cuando el acto lesivo proviene de una norma que, como tal, es manifestación de una *potestad normativa*. En consecuencia, dado que en el presente caso el acto lesivo proviene del ejercicio de una potestad normativa, mas no de una potestad administrativa, no es aplicable la exigencia del agotamiento de la vía previa establecida por el artículo 45° del Código Procesal Constitucional (STC 06730-2006-PA/TC, fundamentos 3).

**Amparo contra normas**

4. Resulta necesario, por consiguiente, analizar las objeciones presentadas por los demandados respecto de que las demandas de amparo no proceden contra normas. Es de recordarse que en reiterada jurisprudencia este Tribunal Constitucional ha indicado que las normas autoaplicativas son cuestionables mediante el proceso de

amparo.

5. Así pues, el Decreto Supremo N.° 093-2005-EF tiene carácter autoaplicativo por cuanto establece una tasa de 30% a los productos que son materia de la actividad económica y comercial del demandante, incidiendo directamente en la esfera subjetiva de la demandante.

6. Por su parte, se ha expresado que la presente demanda ha sido interpuesta fuera del plazo prescriptorio establecido en el artículo 40 del Código Procesal Constitucional, ya que el mencionado decreto supremo fue publicado el 20 de julio de 2005 y la demanda fue interpuesta el 16 de diciembre de 2005.

7. Al respecto, debe explicarse que la norma autoaplicativa impugnada establece una orden en cuanto al pago del ISC, cuyo efecto determinativo se produce inmediatamente después de su entrada en vigencia, incidiendo directa e inmediatamente en los derechos de la persona. Ahora bien, la obligación del pago del ISC no agota su efecto con la entrada en vigencia de la norma, 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 la orden establecida en la norma "se proyecte 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" (STC 08726-2005-PA/TC, fund. 5).

**Análisis del caso**

8. El problema que debe dilucidarse en este caso es si los vehículos usados concebidos para el transporte de mercancías han sido afectados por el ISC en virtud de una regulación infralegal. O en otras palabras, si es que se ha vulnerado el principio de reserva de ley al haber gravado dicha actividad con el ISC mediante un decreto supremo.

9. Sobre la materia, el Tribunal Constitucional ya ha resuelto casos similares, como son las SSTC 1311-2000-AA/TC, 1746-2003-AA/TC, 2762-2002-AA, 1551-2005-AA/TC, 7365-2005-PA/TC, 5558-2006-AA/TC y 0606-2008-PA/TC. En dichos pronunciamientos se han especificado una serie de criterios que deberán tomarse en cuenta a fin de resolver el presente caso.

**Sobre el principio de reserva de ley**

10. De acuerdo con la 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.

11. 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 en que su ejercicio se realice en observancia de los principios constitucionales que están previstos en el artículo 74° 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.

12. Acerca del principio de reserva de ley, este Tribunal Constitucional ha precisado que: "La reserva de ley en materia tributaria es en principio una reserva relativa. En tal sentido, **es posible que 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"**(STC 0042-2005-AI/TC, fundamento 12, énfasis agregado).

13. 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).

14. El artículo 61.° del TUO de la Ley del IGV e ISC, aprobado por Decreto Supremo N.° 055-99-EF, establece que: "*Por Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas, se podrán modificar las tasas y/o montos fijos, así como los bienes contenidos en los Apéndices III y/o IV. (...)*"; es así que, en virtud de esta norma, se promulga el Decreto Supremo N.° 093-2005-EF, que incorporó un producto que no estaba previsto inicialmente en la Ley IGV y ISC.

15. El Tribunal Constitucional señaló, en el Caso British American Tobacco South América Limitada (Exp. N.° 2762-2002-AA/TC), que es evidente que el artículo 61° del TUO IGV e ISC "(...) 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 ley, vulnerando con ello, además, el principio de jerarquía normativa".

16. Como es de apreciarse en este caso, mediante el artículo 2 del Decreto Supremo N.° 093-2005-EF, se ha creado un nuevo hecho generador al haberse incorporado un producto que no estaba previsto inicialmente en la ley. Con ello se han modificado elementos esenciales, vulnerándose así el principio de reserva de ley, y por consiguiente, el derecho fundamental de la propiedad de la actora.

17. 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** la demanda de amparo y, en consecuencia, inaplicable al demandante el artículo 2 del Decreto Supremo N.° 093-2005-EF, y;

EXP. N.° 02724-2007-PA/TC
TACNA
IMPORT Y EXPORT VIZCAR S.A.
REPRESENTADA POR RONALD AYAX
OLIVERA YARLEQUE

2. Dejar sin efecto los actos concretos de aplicación que hayan derivado de la norma referida.

Publíquese y notifíquese.

SS.

**LANDA ARROYO**
**BEAUMONT CALLIRGOS**
**ETO CRUZ**

Lo que certifico:

Dr. Ernesto Figueroa Bernardini
Secretario Relator