



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 4014-2005-AA/TC  
LIMA  
INDUSTRIAS NETTALCO S.A.

### SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

En Concepción, a los 20 días del mes de julio de 2005, el pleno del Tribunal Constitucional, con la asistencia de los señores magistrados Alva Orlandini, Bardelli Lartirigoyen, Gonzales Ojeda, García Toma y Vergara Gotelli, pronuncia la siguiente sentencia

#### ASUNTO

Recurso de agravio constitucional interpuesto por NETTALCO S.A. contra la sentencia de la Segunda Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima, de fojas 444, su fecha 15 de diciembre de 2004, que declaró infundada la demanda de autos.

#### ANTECEDENTES

Con fecha 21 de marzo de 2002, la empresa recurrente interpone demanda de amparo contra el Ministerio de Economía y Finanzas (MEF), la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT) y el Tribunal Fiscal, con objeto de que se deje sin efecto: a) la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 00015-1-2002, y b) las Resoluciones de Intendencia N.º 015-4-13607 y 015-4-13689. Asimismo, solicita se declare inaplicable la Ley 26969, que creó el Impuesto Extraordinario de Solidaridad (IES) de cargo de los empleadores.

Sostiene que el referido impuesto desvirtúa el principio de capacidad contributiva, puesto que toma como base imponible la capacidad contributiva de una persona (los trabajadores) para afectar a una persona distinta (el empleador); que por lo tanto se está imponiendo un cobro confiscatorio e inconstitucional, afectando indebidamente su patrimonio, sin medir directamente la capacidad de respuesta de estos respecto del gravamen. Alega que el Impuesto Extraordinario de Solidaridad, al ser la sustitución de la contribución al FONAVI, ha dado lugar a un impuesto atípico y antitécnico, el cual fue considerado inconstitucional por el resumen ejecutivo y el Informe de la Comisión de Estudio y Revisión de la Legislación, emitido el 5 de abril de 1992, por el Ministerio de Justicia, por vulnerar el principio de no confiscatoriedad consagrado en la Constitución.

Los emplazados deducen las excepciones de incompetencia y de oscuridad o ambigüedad en el modo de proponer la demanda, y contestan la demanda negándola y contradiciéndola en todos sus aspectos, señalando: a) que el Estado, al momento de aprobar las normas del IES, respetó los principios de legalidad y reserva de ley; b) que el legislador nacional, al regular el IES, ha tenido en cuenta la capacidad contributiva de los contribuyentes, específicamente de los empleadores, determinando su consumo a través del pago de remuneraciones a sus trabajadores. Concluye que la base imponible está en relación con las remuneraciones de todos sus



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

trabajadores y que debe considerarse que la carga del impuesto ha sufrido modificaciones y que este ha sido reducido del 5% en el 2001 al 2% en el 2002.

El Cuarto Juzgado Civil de Lima, con fecha 23 de julio de 2003, declara infundadas la excepciones alegadas e improcedente la demanda considerando que la inaplicación de una norma incompatible con la Constitución no puede ser resultado de una análisis abstracto, sino más bien del análisis de una situación concreta de hechos que, en el caso de autos, no se ha generado; y en cuanto al pedido de inconstitucionalidad de una ley, sostiene que ello se resuelve de conformidad con el artículo 200º, inciso 4, de la Constitución Política del Perú, esto es, a través de la acción de Inconstitucionalidad.

La recurrente, revocando la apelada, declara infundada la demanda, arguyendo que, de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, el Estado tiene la potestad de sustituir tributos por otros, siempre y cuando lo haga a través de una norma legal, tal como lo establece el artículo 74 de la Constitución, pero incidiendo en que debe respetarse la capacidad contributiva. Argumenta, de otro lado, que la Constitución no ha constitucionalizado ningún tipo de impuesto, ni tampoco ha determinado qué tipo de actividades económicas pueda ser objeto de regulación fiscal. En ese sentido, considera que el recurrente no ha logrado acreditar los hechos en que sustenta su demanda.

### FUNDAMENTOS

#### § Petitorio

1. En el presente caso, la recurrente solicita la inaplicación de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00015-1-2002 y de las Resoluciones de Intendencia N.ºs 015-4-13607 y 015-4-13689, que declararon inadmisible su reclamo contra las ordenes de pago N.ºs 011-01-0053899 y 011-01-0056514, giradas por el Impuesto Extraordinario de Solidaridad (IES), correspondiendo a los períodos de febrero y marzo de 2001, alegando que dicho impuesto, creado mediante Ley 26969, debe ser declarado inaplicable a su caso concreto, toda vez que el mismo no toma en cuenta la capacidad contributiva del empleador a efectos de gravarlo con el impuesto, sino la del trabajador, resultando de este modo confiscatorio e inconstitucional, por atentar contra lo dispuesto en el artículo 74 de la Constitución.

#### § Cuestiones controvertidas

2. Los demandados contradicen el alegato de la empresa recurrente, afirmando que el Impuesto Extraordinario de Solidaridad no vulnera el principio de capacidad contributiva, por cuanto lo que grava es la capacidad del empleador de pagar remuneraciones, mas no la del trabajador de percibirlas. Asimismo, aducen que mediante la STC 001-1999-AI/TC, el Tribunal Constitucional confirmó la constitucionalidad del IES, de manera que no puede desconocerse tal criterio.



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

3. Cabe precisar que si bien mediante Ley 28378, de fecha 10 de noviembre del 2004 el Impuesto Extraordinario de Solidaridad quedó derogado, ello no impide su evaluación en el presente caso, dado que las Resoluciones administrativas cuestionadas están referidas a ordenes de pago giradas durante la vigencia del referido impuesto y cuya cobranza aún se exige, por lo que, para este caso, la norma en cuestión no ha agotado sus efectos. En ese sentido, este Colegiado debe resolver las siguientes cuestiones controvertidas: a) si la STC 001-1999-AI/TC efectivamente confirmó la constitucionalidad del Impuesto Extraordinario de Solidaridad; de no ser así, b) si el diseño del IES, a cargo del empleador, vulnera el principio de capacidad contributiva, igualdad y no confiscatoriedad, debiendo inaplicarse al caso de la recurrente.

### § Los alcances de la STC 001-1999-AI/TC en el presente caso

4. El fundamento 6 de la STC 001-1999-AI/TC determinó lo siguiente: "*El Estado tiene la potestad de sustituir tributos por otros, siempre y cuando lo haga a través de una norma de rango legal, tal como lo establece el artículo 74º de la Constitución Política del Perú; en consecuencia, la impugnación que la parte demandante hace a la constitucionalidad del artículo 3.º de la Ley N.º 26969, en cuanto sustituye el FONAVI por el Impuesto Extraordinario de Solidaridad, con la consiguiente desactivación de la UTE-FONAVI, no procede*".
5. Conforme se aprecia, el cuestionamiento que en aquella oportunidad se hizo del artículo 3 de la Ley 26969 estaba referido únicamente respecto a la viabilidad de sustituir un tributo por otro; mas no a la evaluación de aspectos sustanciales de constitucionalidad en la configuración del Impuesto Extraordinario de Solidaridad; puede extenderse consecuentemente, en ese extremo, no hay *ratio decidendi* ni *fallo* que se pueda extender al presente caso. En otras palabras, el pronunciamiento de validez preexistente, al estar referido a un aspecto distinto al cuestionado en esta oportunidad, no puede surtir efectos de cosa juzgada.

### § Los principios de capacidad contributiva, igualdad y no confiscatoriedad

6. Se cuestiona el Impuesto Extraordinario de Solidaridad, a cargo del empleador, por vulnerar los principios de igualdad, capacidad contributiva y no confiscatoriedad, al considerarse que su base imponible toma en cuenta la capacidad contributiva de un tercero; esto es, las remuneraciones de los trabajadores, para finalmente gravar al empleador.

Los demandados desvirtúan tal alegato afirmando que dicho impuesto grava en realidad, la capacidad del empleador de pagar remuneraciones, mas no la del trabajador de percibirlas; por lo tanto no vulnera los principios constitucionales tributarios invocados.

7. La capacidad contributiva es entendida como la aptitud de una persona para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, sustentada en base a determinados hechos reveladores de riqueza.



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Por su parte, el principio de igualdad tributaria, sea en el plano horizontal o vertical, va de la mano con la capacidad contributiva, determinando, por un lado, que a igual manifestación de riqueza se generalice la obligación de pago; y, por el otro, que dicha obligación sea proporcional a la capacidad contributiva del obligado.

En tal sentido, este Colegiado debe evaluar el presente caso determinando si el Impuesto Extraordinario de Solidaridad, a cargo del empleador, sustentó su base imponible en alguna manifestación real de capacidad contributiva como fundamento y medida de la imposición.

8. Al respecto, lo primero que debe tomarse en cuenta es que en reiterada jurisprudencia vinculante, aplicable según lo dispuesto en el último párrafo del artículo VI del título preliminar del CPConst., el Tribunal Constitucional ha precisado lo siguiente: “(...) *La Constitución no ha constitucionalizado ningún impuesto, ni tampoco ha determinado qué tipo de actividades económicas pueden ser, o no, objeto de regulaciones fiscales.* (STC 2727-2002-AA/TC 0004-2004-AI/TC). Ello, por cuanto es potestad del legislador - en el marco de una política fiscal ordenada y justa-, establecer los impuestos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, tomando en cuenta que la recaudación no es un fin en sí mismo, sino un medio para hacer factible la mejor cobertura de necesidades publicas.
9. Sentada esta premisa, el hecho de que el legislador haya considerado, de manera extraordinaria y temporal, la capacidad de pago de remuneraciones como un síntoma o presunción de riqueza gravable, no vulnera en abstracto los principios de capacidad contributiva, igualdad y el no confiscatoriedad. Si, por el contrario, esta base de cálculo resultó antitécnica, conforme lo ha señalado el recurrente a lo largo del proceso (ff. 71, 409 y 493); es preciso dejar en claro que el “antitecnismo” de las leyes o, acaso, su “ineficiencia”, no pueden merecer atención en lo que respecta a la evaluación de su constitucionalidad, pues esta únicamente debe centrarse en aspectos relativos a su compatibilidad formal y material con la carta fundamental, (STC 0004-2004-AI/TC fund. 4).
10. Cabe precisar que si en términos generales, un impuesto no resulta constitucional, ello no desvirtúa la posibilidad de los efectos confiscatorios en el caso específico, o, incluso, que siendo el hecho gravado una expresión de capacidad económica en términos generales, el recurrente carezca de capacidad contributiva efectiva. Para verificar este supuesto y eximirse del deber de contribuir, resulta necesario que el demandante demuestre tales situaciones de manera fehaciente, siendo capaz de generar convicción en el juzgador respecto a lo que se alega; más aún, tomando en cuenta que en el proceso constitucional de amparo no existe etapa probatoria.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 4014-2005-AA/TC  
LIMA  
INDUSTRIAS NETTALCO S.A.

11. Es ahí justamente, donde el recurrente no ha logrado demostrar cómo es que, en su caso, el Impuesto Extraordinario de Solidaridad resulta una carga insoportable y determina una afectación irrazonable a su derecho de propiedad; es decir, en autos no obran documentos o pruebas que demuestren su falta de capacidad contributiva, o, de suyo la confiscatoriedad material del tributo en su realidad. Por lo tanto, al no haberse acreditado la vulneración de los derechos y principios constitucionales tributarios invocados la demanda debe ser desestimada.

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

HA RESUELTO

Declarar **INFUNDADA** la demanda de amparo.

ss.

ALVA ORLANDINI  
BARDELLI LARTIRIGOYEN  
GONZALES OJEDA  
GARCÍA TOMA  
VERGARA GOTELLI

*Lo que certifico:*

Dr. Daniel Figallo Rivadeneyra  
SECRETARIO RELATOR (e)