



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 8349-2006-PA/TC
LIMA
TEXTIL SAN CRISTOBAL S.A.

SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

En Lima, a los 15 días del mes de noviembre de 2007 la Sala Segunda del Tribunal Constitucional, integrada por los magistrados Mesía Ramírez, Vergara Gotelli y Álvarez Miranda, pronuncia la siguiente sentencia

ASUNTO

Recurso de agravio constitucional interpuesto por Textil San Cristóbal S.A. contra la sentencia de la Sexta Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima, de fojas 465, su fecha 14 de marzo de 2006, que declara infundada la demanda en autos.

ANTECEDENTES

Con fecha 15 de agosto de 2002 la 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 el objeto de que se deje sin efecto: a) la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 472-4-2001 y b) la Resolución de Intendencia N.º 015-4-12596; y asimismo se declare inaplicable los efectos de la Ley 26969, que creó el impuesto extraordinario de solidaridad (en adelante, 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 esta imponiendo un cobro confiscatorio e inconstitucional, que afecta indebidamente su patrimonio sin medir directamente la capacidad de respuesta de estos respecto del gravamen; y que el IES al ser la sustitución de la contribución al FONAVI ha dado lugar a un impuesto atípico y antitécnico, el cual fue considerado como inconstitucional por el resumen ejecutivo y por las conclusiones del Informe de la Comisión de Estudio y Revisión de la Legislación emitida el 5 de abril de 1992, por el Ministerio de Justicia, pues vulnera el principio de no confiscatoriedad consagrado en la Constitución.

Los emplazados contestan la demanda negando y contradiciéndola en todos sus aspectos aduciendo que: a) el Estado al momento de aprobar las normas del IES respetó los principios de legalidad y reserva de ley; b) el legislador, al regular el IES ha tenido en cuenta la capacidad contributiva de los contribuyentes, específicamente de los empleadores,



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

determinando su consumo a través del pago de remuneraciones a sus trabajadores, de este modo la base imponible está en relación a las remuneraciones de todos sus trabajadores.

El Sexagésimo Quinto Juzgado Civil de Lima con fecha 2 de abril de 2004, declaró infundada la demanda al considerar que el IES no grava la remuneración mensual que se abona a los trabajadores, sino que para determinar su base imponible tomaba como referencia el total de remuneraciones que el empleador abona. Agrega que no se trata de un impuesto que grava el gasto, sino de uno, instaurado para cubrir un estado de crisis presupuestaria nacional y que por lo mismo tenía carácter temporal y razonable, en tanto gravaba a quienes tienen mayor capacidad contributiva, los empleadores.

La recurrida confirma la apelada al estimar que la constitucionalidad de la ley que crea el IES (Ley 26969) ha sido ratificada por el este Tribunal en la STC 0001-1999-I/TC, asimismo sostuvo que el IES grava el consumo exteriorizado en la capacidad de contratar tantos trabajadores como la aptitud económica del contribuyente lo permita; y que el IES no deviene en confiscatorio al no gravar la riqueza destinada al ahorro, sino aquella destinada al gasto o consumo.

FUNDAMENTOS

§ Petitorio

1. En el presente caso, la recurrente solicita la inaplicación tanto de la Resolución de Intendencia N° 015-4-12596 como de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 472-4-2001, giradas por el Impuesto Extraordinario de Solidaridad (en adelante *IES*) del periodo de julio del año 2000, alegando que dicho impuesto, creado mediante Ley 26969 debe ser declarado inaplicable a su caso concreto, toda vez que 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. El *ad quem*, recogiendo los argumentos del MEF (f. 457), sostiene que el IES no vulnera el principio de capacidad contributiva, porque lo que grava es la capacidad del empleador de pagar remuneraciones, mas no la del trabajador de percibirlas. Asimismo, afirma que mediante la STC 001-1999-AI/TC, el Tribunal Constitucional confirmó la constitucionalidad del IES, de manera que no puede desconocerse el criterio de alcance general vertido en aquella oportunidad, mediante el presente proceso de amparo.
3. Cabe precisar que si bien mediante Ley 28378 de fecha 10 de noviembre del 2004, el IES quedó derogado, ello no impide su evaluación en el presente caso, dado que las



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

resoluciones administrativas cuestionadas, están referidas a órdenes 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, las cuestiones controvertidas que corresponden ser resueltas por este Colegiado, son: a) si la STC 001-1999-AI/TC, efectivamente confirmó la constitucionalidad del IES; de no ser así, b) si el diseño de este tributo, a cargo del empleador, vulnera el principio de capacidad contributiva, igualdad y no confiscatoriedad, debiendo inaplicarse al caso del recurrente.

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

4. En el fundamento 6 de la STC 001-1999-AI/TC, este Tribunal 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 74° de la Constitución Política del Perú; en consecuencia, la impugnación que la parte demandante hace a la constitucionalidad del artículo 3° de la Ley N.° 26969, en cuanto sustituye el FONAVI por el Impuesto Extraordinario de Solidaridad, con la consiguiente desactivación de la UTE-FONAVI, no procede”.
5. El cuestionamiento que en aquella oportunidad se hizo al 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 IES; consecuentemente, en ese extremo no hay *ratio decidendi* ni *fallo* que se haga extensivo 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 IES a cargo del empleador, por vulnerar los principios de igualdad, capacidad contributiva y no confiscatoriedad, alegando el recurrente 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 alegados.

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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

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, en el presente caso se debe evaluar si el IES, 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 porque 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 públicas.
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 de no confiscatoriedad. Si por el contrario, esta base de cálculo, resultó antitécnica, conforme lo ha señalado el recurrente a lo largo del proceso (fundamentos 40, 350 y 479); es preciso dejar en claro que el “antitecnicismo” 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. (fundamento 4, STC 0004-2004-AI/TC)
10. Cabe precisar que si, en términos generales, un impuesto no resulta inconstitucional, 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; mas aún si se tiene que en el proceso constitucional de amparo no existe etapa probatoria.
11. Es ahí justamente donde el recurrente no ha logrado demostrar cómo es que en su caso el IES resulta una carga insoportable y determina una afectación irrazonable a su derecho de propiedad; es decir, de 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 demostrado la vulneración de los



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

derechos y principios constitucionales tributarios que alega el recurrente, la demanda debe ser desestimada.

Por estos fundamentos, el Tribunal Constitucional, con la autoridad que le confiere la Constitución Política del Perú, con el fundamento de voto del magistrado Vergara Gotelli.

HA RESUELTO

Declarar **INFUNDADA** la demanda de amparo.

SS.

**MESÍA RAMÍREZ
VERGARA GOTELLI
ÁLVAREZ MIRANDA**

Lo que certifico:

Dr. Daniel Figallo Rivadeneyra
SECRETARIO RELATOR (e)



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 08349-2006-PA/TC
LIMA
TEXTIL SAN CRISTÓBAL S.A.

FUNDAMENTO DE VOTO DEL MAGISTRADO VERGARA GOTELLI

Emito el presente voto en discordia por los siguientes fundamentos:

1. El demandante sostiene en su escrito de demanda que el Impuesto Extraordinario de Solidaridad (IES) desvirtúa el principio de capacidad contributiva, por lo tanto se está imponiendo un cobro confiscatorio e inconstitucional que afecta indebidamente su patrimonio. Considera que lo antes expuesto viola sus derechos al principio de capacidad contributiva, igualdad y no confiscatoriedad. Solicita que se declare inaplicable los efectos de la Ley 26969 que creó el Impuesto Extraordinario de Solidaridad (IES). Accesoriamente solicita se dejen sin efecto las resoluciones 472-4-2004 y 015-4-12596 emitidas por el Tribunal Fiscal y la Intendencia, respectivamente.
2. El proyecto de sentencia puesto a mi vista declara infundada la demanda fundamentando que para verificar si el IES resulta ser una carga insoportable que afecta irrazonablemente el derecho de propiedad del recurrente, resulta necesario que éste demuestre tales situaciones de manera fehaciente; sin embargo de autos no obran documentos o pruebas que demuestran su falta de capacidad contributiva o la confiscatoriedad material del tributo en su realidad. Contradictoriamente el proyecto de sentencia afirma que en el proceso constitucional de amparo no existe etapa probatoria.
3. La Ley 26969 del 10 de noviembre de 2004, derogada por la Ley 28378, y siendo la pretensión principal del recurrente la inaplicabilidad de los efectos de la referida derogada ley 26969, no es posible emitir un pronunciamiento de fondo. Esto significa que la pretensión del recurrente dejó de ser un caso justiciable por lo que corresponde señalar que se ha producido la sustracción de la materia conforme al inciso 5 del artículo 5 del Código Procesal Constitucional.
4. Cabe indicar que el hecho que se haya derogado la norma y que la demanda se declare improcedente por sustracción de materia, no significa que el recurrente deje de pagar el IES, pero solo por el tiempo en que estuvo vigente la norma, o lo que es peor lo siga pagando después de que se derogó. Para abundar, el Tribunal



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Constitucional en la STC 001-1999-AI/TC ha señalado en su fundamento 6 que el Impuesto Extraordinario de Solidaridad es constitucional.

Por estas consideraciones la demanda de amparo debe ser rechazada.

SR.
JUAN FRANCISCO VERGARA GOTELLI

Lo que certifico:

Dr. Daniel Figallo Rivadeneyra
SECRETARIO RELATOR (e)