



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 02861-2010-PA/TC

LIMA

TURISMO CIVA S.A.C.

SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

En Lima, a los 9 días del mes de noviembre de 2011, el Tribunal Constitucional, en sesión de Pleno Jurisdiccional, con la asistencia de los magistrados Mesía Ramírez, Álvarez Miranda, Vergara Gotelli, Beaumont Callirgos, Calle Hayen, Eto Cruz y Urviola Hani, pronuncia la siguiente sentencia, con los fundamentos de voto de los magistrados Vergara Gotelli y Álvarez Miranda que se agregan, y el voto singular del magistrado Eto Cruz, que también se acompaña.

ASUNTO

Recurso de agravio constitucional interpuesto por Jorge Paredes Lengua en representación de la empresa Turismo Civa S.A.C. contra la sentencia expedida por la Quinta Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima, de fojas 730, que declaró infundada la demanda de autos.

ANTECEDENTES

De la demanda

Con fecha 12 de mayo de 2009, la empresa recurrente interpone demanda de amparo contra el Ministerio de Economía y Finanzas y contra la Intendencia de la Aduana Marítima del Callao de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT), con el objeto de que se le inaplique los fraccionamientos arancelarios concedidos por la SUNAT que a continuación se detallan:

- a) Expedientes Nos. 118-2005-00012, 118-2005-00013, 118-2005-00014, 118-2005-00016, 118-2005-00017, 118-2005-00018, emitidos el 27 de enero de 2005;
- b) Expedientes Nos. 118-2005-00182, 118-2005-00183, 118-2005-00184, 118-2005-00185, 118-2005-00186, 118-2005-00187, emitidos el 28 de diciembre de 2005;
- c) Expedientes Nos. 118-2006-000018, 118-2006-000019, emitidos el 15 de marzo de 2006;
- d) Expedientes Nos. 118-2006-000104, 118-2006-000105, 118-2006-000106, 118-2006-000107, 118-2006-000108, 118-2006-000109, 118-2006-000110, 118-2006-000111, 118-2006-000112, 118-2006-000154, emitidos el 22 de agosto de 2006;



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 02861-2010-PA/TC

LIMA

TURISMO CIVA S.A.C.

- e) Expedientes Nos. 118-2007-000034, 118-2007-000035, 118-2007-000036, 118-2007-000037, 118-2007-000038, 118-2007-000046, emitidos el 26 de julio de 2007;
- f) Expedientes Nos. 118-2007-000064, 118-2007-000065, 118-2007-000066, 118-2007-000067, emitidos el 19 de setiembre de 2007;
- g) Expedientes Nos. 118-2007-000094, 118-2007-000095, 118-2007-000096, 118-2007-000097, 118-2007-000099, 118-2007-000100 y 118-2007-000101, emitidos el 1 de febrero de 2008.

Manifiesta que amparada en el régimen de fraccionamiento arancelario establecido por los Decretos Supremos Nos. ° 105-2000-EF y 194-2004-EF, solicitó el despacho a consumo de 41 ómnibus nuevos conforme aparece en las Declaraciones de Aduana. Afirma que, en virtud de la Ley N. ° 28525 y la Ley N. ° 28583, promulgadas en mayo y julio de 2005, respectivamente, con respecto al transporte aéreo y el transporte marítimo, se consagró el otorgamiento del régimen legal aduanero de la Importación Temporal tanto para el ingreso de aeronaves a favor de las empresas nacionales de aviación como para el ingreso de naves a favor de las empresas navieras nacionales por un plazo de cinco años. Agrega que este régimen supone que al ingreso al país de los citados bienes, tanto aeronaves y naves, se suspenda el pago de la totalidad de los derechos arancelarios y del Impuesto General a las Ventas y de Promoción Municipal por el el plazo de 5 años, tiempo durante el cual dichas empresas no requieren de otorgamiento de garantías a favor de las Aduanas ni se encuentran sujetas a la aplicación del interés compensatorio. Afirma que este régimen también había sido aplicado al transporte terrestre mediante la Ley N. ° 27502, no obstante dicha norma fue derogada por la Ley N. ° 27612, promulgada el 28 de diciembre de 2001, dejando en evidente situación de desventaja competitiva al servicio público de transporte terrestre de pasajeros por carretera de ómnibus frente a los servicios aéreo y marítimo. Señala que se ha vulnerado sus derechos constitucionales a la libertad de trabajo, a la libertad de empresa y de igualdad ante la ley.

De la contestación

La Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT) contestó la demanda precisando que no toda desigualdad constituye necesariamente una discriminación ya que en el presente caso se ha establecido la diferenciación en bases objetivas y razonables. Manifiesta que la demandante no ha tomado en cuenta que la situación determinada por el marco legal obedece a los tipos de transporte totalmente disímiles entre sí, por lo que no existe discriminación alguna con otro importador que de igual forma realice el transporte terrestre de pasajeros, quién se encuentra sujeto a las mismas obligaciones y facilidades tributarias. Asimismo, formuló denuncia civil contra el Ministerio de Transportes y Comunicaciones y el Congreso de la República.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 02861-2010-PA/TC

LIMA

TURISMO CIVA S.A.C.

El Ministerio de Economía deduce las excepciones de falta de agotamiento de la vía administrativa y de prescripción, y contesta la demanda indicando que se trata de una pretensión de índole patrimonial, la que debe ser resuelta en la vía ordinaria. Adicionalmente, señala que el Decreto Supremo N.º 105-2000-EF establece el beneficio de pago fraccionado de derechos arancelarios e I.G.V. que afecten la importación de vehículos con el objeto de mejorar el parque automotor, medidas excepcionales de carácter temporal que tiene como fin mejorar sus condiciones de mantenimiento, seguridad y calidad. Es decir, la actividad del transporte terrestre tiene sus propios beneficios.

Sentencia de primera instancia

El Quinto Juzgado Constitucional de Lima declaró fundada la demanda e inaplicables a la demandante los fraccionamientos arancelarios concedidos por la Administración Tributaria para el pago de los derechos arancelarios, impuesto general a las ventas y de promoción municipal, por considerar que la acción formulada no se justifica porque se considere cuestionable el temperamento asumidos en las Leyes Nos. 28525 y 28583 o las que con anterioridad han venido regulando los beneficios tributarios aplicables al transporte aéreo y marítimo, sino por la exclusión arbitraria de la que han sido objeto las empresas de transporte terrestre, al haberse eliminado, sin mayor fundamento o discernimiento jurídico objetivo, similar tratamiento jurídico. De igual manera aplican la argumentación ya establecida por el Tribunal Constitucional en la STC 02210-2007-PA/TC.

Sentencia de segunda instancia

La Quinta Sala Civil de la Corte Superior de Lima, revocando la apelada, declaró infundada la demanda, por considerar que la STC 02210-2007-PA/TC no constituye precedente vinculante, de acuerdo con las normas establecidas por el Código Procesal Constitucional. En consecuencia, concluye que no se está ante la presencia de una línea jurisprudencial sostenida y reiterada por el Tribunal Constitucional. Argumenta que el proceso de amparo no se constituye como el instrumento para obtener beneficios tributarios o arancelarios, ya que estos responden a las políticas fiscales, económicas y financieras que considere el Estado de acuerdo a atribuciones constitucionalmente otorgadas.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 02861-2010-PA/TC
LIMA
TURISMO CIVA S.A.C.

FUNDAMENTOS

Precisión del petitorio de la demanda

1. Del análisis del expediente en su conjunto se infiere que la demandante solicita al Tribunal Constitucional que declare la inaplicación, por considerar que son lesivos a sus derechos a la libertad de trabajo y a la libertad de empresa, así como al principio de la igualdad ante la ley en la creación y modificación de los tributos, de los siguientes fraccionamientos arancelarios, concedidos por la Intendencia de la Aduana Marítima del Callao mediante los expedientes:

- N.º 118-2005-00012, 118-2005-00013, 118-2005-00014, 118-2005-00016, 118-2005-00017, 118-2005-00018, emitidos el 27 de enero de 2005;
- N.º 118-2005-00182, 118-2005-00183, 118-2005-00184, 118-2005-00185, 118-2005-00186 y 118-2005-00187, emitidos el 28 de diciembre de 2005;
- N.º 118-2006-000018 y 118-2006-10-000019, emitidos el 15 de marzo de 2006;
- N.º 118-2006-000104, 118-2006-000105, 118-2006-000106, 118-2006-000107, 118-2006-000108, 118-2006-000109, 118-2006-000110, 118-2006-000111, 118-2006-000112 y 118-2006-000154 emitidos el 22 de agosto de 2006;
- N.º 118-2007-000034, 118-2007-000035, 118-2007-000036, 118-2007-000037, 118-2007-000038, 118-2007-000046, emitidos el 26 de julio de 2007;
- N.º 118-2007-000064, 118-2007-000065, 118-2007-000066, 118-2007-000067, emitidos el 19 de septiembre de 2007;
- N.º 118-2007-000094, 118-2007-000095, 118-2007-000096, 118-2007-000097, 118-2007-000099, 118-2007-000100 y 118-2007-000101, emitidos el 1 de febrero de 2008;



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 02861-2010-PA/TC

LIMA

TURISMO CIVA S.A.C.

El principio-derecho de igualdad

2. La igualdad, como derecho fundamental, está consagrada por el artículo 2.2º de la Constitución de 1993, de acuerdo al cual: "(...) *toda persona tiene derecho (...) a la igualdad ante la ley. Nadie debe ser discriminado por motivo de origen, raza, sexo, idioma, religión, opinión, condición económica o de cualquiera otra índole*". Contrariamente a lo que pudiera desprenderse de una interpretación literal, se trata de un derecho fundamental que no consiste en la facultad de las personas para exigir un trato igual a los demás, sino de que sean tratadas de igual modo a quienes se encuentran en una idéntica situación.
3. Constitucionalmente, el derecho a la igualdad tiene dos facetas: igualdad ante la ley e igualdad en la ley. La primera de ellas quiere decir que la norma debe ser aplicable por igual a todos los que se encuentren en la situación descrita en el supuesto de la norma; mientras que la segunda implica que un mismo órgano no puede modificar arbitrariamente el sentido de sus decisiones en casos sustancialmente iguales, y que cuando el órgano en cuestión considere que debe apartarse de sus precedentes, tiene que ofrecer para ello una fundamentación suficiente y razonable.
4. Sin embargo, la igualdad, además de ser un derecho fundamental, es también un principio rector de la organización del Estado Social y Democrático de Derecho y de la actuación de los poderes públicos. Como tal, comporta que no toda desigualdad constituye necesariamente una discriminación, pues no se proscribiera todo tipo de diferencia de trato en el ejercicio de los derechos fundamentales; la igualdad solamente será vulnerada cuando el trato desigual carezca de una justificación objetiva y razonable. La aplicación, pues, del principio de igualdad, no excluye el tratamiento desigual; por ello, no se vulnera dicho principio cuando se establece una diferencia de trato, siempre que se realice sobre bases objetivas y razonables.
5. Estas precisiones deben complementarse con el adecuado discernimiento entre dos categorías jurídico-constitucionales, a saber, *diferenciación* y *discriminación*. En principio, debe precisarse que la *diferenciación* está constitucionalmente admitida, atendiendo a que no todo trato desigual es discriminatorio; es decir, se estará frente a una diferenciación cuando el trato desigual se funde en causas objetivas y razonables. Por el contrario, cuando esa desigualdad de trato no sea ni razonable ni proporcional, se estará frente a una *discriminación* y, por tanto, ante una desigualdad de trato constitucionalmente intolerable.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 02861-2010-PA/TC

LIMA

TURISMO CIVA S.A.C.

6. Por otro lado, debe tenerse en consideración que el Estado en algunas oportunidades promueve el trato diferenciado de un determinado grupo social, otorgándoles ventajas, incentivos o, en general, tratamientos más favorables. Esto es lo que en doctrina constitucional se conoce como “discriminación positiva o acción positiva *–affirmative action–*”. La finalidad de esta acción afirmativa no es otra que compensar jurídicamente a grupos marginados económica, social o culturalmente; persigue, pues, que dichos grupos puedan superar la inferioridad real en la que se encuentran con acciones concretas del Estado.

7. Ahora bien, a efectos de determinar si en un caso concreto se está frente a una quiebra del derecho-principio a la igualdad, la jurisprudencia y la doctrina constitucional han desarrollado mecanismos para determinar cuándo estamos frente a un trato desigual con base en justificaciones objetivas y razonables; o cuándo frente a un trato arbitrario, caprichoso e injustificado y, por tanto, discriminatorio. Precisamente, uno de esos instrumentos a los que habrá de recurrir nuevamente este Tribunal es al *test de igualdad*.

Análisis del caso concreto

8. La recurrente refiere haber importado una totalidad de 41 ómnibus y haberse acogido al respectivo fraccionamiento arancelario (dispuesto por el Decreto Supremo N.º 194-2004-EF). Afirma que en el año 2005 se estableció una exoneración tributaria *–que incluye aranceles–* en la importación de vehículos para el transporte aéreo y marítimo. En su concepto, el hecho de que se conceda tal exoneración a tales sectores, pero no al de transporte, al cual se dedica la empresa recurrente, constituiría una discriminación que afecta su derecho a la igualdad. En tal sentido, la exoneración a favor de la importación de aeronaves, barcos y otros, resultaría discriminatoria respecto de la recurrente, al haber sido supuestamente excluida de tal beneficio tributario la importación de ómnibus que la recurrente ha efectuado para su empresa de transportes.

9. El argumento principal de la demandante, en ese sentido, es que, al haberse derogado la ley que establece facilidades para la importación de vehículos nuevos destinados a la prestación de servicios públicos de transporte terrestre de pasajeros (Ley N.º 27502), mediante la Ley N.º 27612; y al haberse dictado la ley de promoción de los servicios de transporte aéreo (Ley N.º 28525) y la ley de reactivación y promoción de la marina mercante nacional (Ley N.º 28583), considera vulnerado su derecho a la igualdad, en la medida que estas dos últimas leyes reconocen beneficios tributarios para el sector empresarial aéreo y marítimo.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 02861-2010-PA/TC

LIMA

TURISMO CIVA S.A.C.

10. En este punto cabe hacer una precisión. Si bien la recurrente en su demanda cuestiona la derogación de la Ley N.º 27502 mediante la Ley N.º 27612, de 28 de diciembre de 2001, que establecía facilidades para la importación de vehículos nuevos destinados a la prestación de servicios públicos de transporte terrestre de pasajeros, el Tribunal Constitucional advierte que, en esencia, no es esta derogación la que cuestiona finalmente la recurrente, sino más bien el dictado de la ley de promoción de los servicios de transporte aéreo (Ley N.º 28525) y de la ley de reactivación y promoción de la marina mercante nacional (Ley N.º 28583).

11. Esta inferencia es razonable porque, de lo contrario, la demandante hubiera cuestionado en su momento tal derogación; por el contrario se acogió al beneficio de fraccionamiento tributario. Por ello es que, en la demanda (folio 8), señala que

“[c]on la puesta en vigencia e implementación de la aplicación de las Leyes 28525, y sus leyes y normas complementarias, a favor de las empresas nacionales de aviación; y de la Ley 28583, a favor de los navieros o empresas navieras nacionales, el gobierno ha actuado sin un criterio de razonabilidad, al no haber dispuesto similar medida a favor de las empresas de transporte terrestre nacional de pasajeros, respecto del ingreso al país de los vehículos que utilizan en su prestación (...)”.

12. Ahora bien, la exoneración tributaria cuestionada fue establecida en nuestro ordenamiento respecto al transporte aéreo, en mayo de 2005 y, respecto al transporte marítimo, en julio de ese año. En efecto, el artículo 7º de la *Ley de Promoción de los Servicios de Transporte Aéreo* (Ley N.º 28525), publicada el 25 de mayo del mismo año, y el artículo 8º de la *Ley de reactivación y promoción de la Marina Mercante Nacional* (N.º 28583), publicada el 22 de julio de 2005, establecen la exoneración tributaria cuestionada. El Decreto Supremo N.º 131-2005-EF, publicado el 7 de octubre de 2005, reglamenta el goce de la exoneración. En resumen, el tratamiento presuntamente discriminatorio de la recurrente tuvo lugar en mayo de 2005.

13. Las anteriores referencias legislativas permiten establecer el momento específico en que tiene lugar el acto presuntamente lesivo. Esto significa que el tratamiento presuntamente discriminatorio tiene lugar desde mayo de 2005 en adelante y, por tanto, no antes. Es decir, si la exoneración tributaria es discriminatoria ello puede plantearse únicamente respecto a actos posteriores de la Administración Tributaria, y no con anterioridad. Esto implica que el acto presuntamente discriminatorio se podrá dar sólo con respecto a exclusiones posteriores del goce de la exoneración tributaria, y no con respecto a las situaciones anteriores, sencillamente porque antes de la introducción de la norma que establece la exoneración no había trato discriminatorio alguno.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 02861-2010-PA/TC

LIMA

TURISMO CIVA S.A.C.

14. Esta precisión tiene una importante consecuencia en el caso. La recurrente considera que la exoneración tributaria es discriminatoria porque la excluye del goce de la misma. Sin embargo, la exoneración existe desde mayo de 2005 y, por tanto, la exclusión de la recurrente sólo podría darse con respecto a los actos posteriores de importación de la recurrente, pero no con respecto a los actos anteriores. En síntesis, lo que debe quedar establecido es que cualquier acto presuntamente lesivo originado por las leyes antes mencionadas sólo puede darse a partir de su entrada en vigencia, y no antes.

15. En el caso examinado se tiene que la recurrente ha importado 41 ómnibus nuevos, lo cual ha tenido la siguiente secuencia:

- 12 buses en el año 2005 (6 en enero y 6 en diciembre).
- 12 buses en el año 2006.
- 10 buses en el año 2007.
- 7 buses en el año 2008.

16. La exclusión de la exoneración tributaria tiene lugar en mayo de 2005. Por consiguiente, si dicha exoneración es eventualmente discriminatoria respecto a la recurrente al haberla excluido del goce de la misma, ello sólo podría estar referido a la importación que aquélla hizo después de mayo de 2005. Es decir, a la importación de 35 buses. Como consecuencia de lo anterior, no puede haber, por definición, ningún trato discriminatorio respecto a la importación de los 6 buses restantes. La razón esencial es que para la demandante la supuesta lesión se produce con la entrada en vigencia de las leyes 28525 y 28583, en mayo y julio de 2005, respectivamente.

17. En tal sentido, el problema que plantea el caso está en determinar si es discriminatorio que la recurrente deba pagar tributos por la importación de 35 vehículos en diciembre del año 2005 y en los años 2006, 2007 y 2008, cuando, por el contrario, las empresas dedicadas al transporte aéreo están exoneradas de dicho pago desde mayo de 2005.

La exclusión de la exoneración tributaria con respecto a la importación de 2005

18. La exclusión de una persona es discriminatoria si no se sustenta en un motivo objetivo y razonable. Sin embargo, de modo previo a este análisis debe determinarse si el término de comparación –la persona o situación incluida por la Ley– es sustancialmente igual al de la persona excluida. Sólo si la persona excluida o situación excluida es sustancialmente igual al de la persona incluida –el término



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 02861-2010-PA/TC

LIMA

TURISMO CIVA S.A.C.

de comparación— puede procederse a examinar si el trato distinto se sustenta en un motivo objetivo y razonable.

19. Debe precisarse que este segundo nivel de análisis tiene lugar únicamente si, en el paso anterior, se ha concluido en que se trata de personas o situaciones sustancialmente iguales. Si el término de comparación no es correcto, es decir, si la persona excluida no es sustancialmente igual a la incluida, entonces, no existe una discriminación, sino sólo un trato constitucional diferenciado y, por tanto, no hay menester de plantearse el segundo nivel de análisis.
20. Ahora, una de las exigencias básicas del *test de igualdad* es que, por regla, quien alega ser sujeto de un acto discriminatorio debe proponer un término de comparación válido (*tertium comparationis*); es decir un término de referencia a partir del cual se determine si el tratamiento jurídico dado no resulta objetivo ni razonable. La importancia del término de comparación radica en que alguien es discriminado en función de otro, pero no en referencia a sí mismo. En el presente caso el demandante propone como término de comparación el tratamiento jurídico que el legislador otorga, en relación con determinado beneficio tributario, al sector aeronáutico y marítimo.
21. En el caso analizado, no hay necesidad de llegar a este segundo nivel de análisis porque, como se verá, el término de comparación no es válido y, por tanto, no se está ante un trato discriminatorio sino ante uno diferenciado. En el caso concreto, el término de comparación que la recurrente ha alegado está constituido por empresas dedicadas al transporte aéreo y marítimo. Consideramos que debe empezarse por excluir el transporte marítimo del término de comparación, por lo siguiente.
22. El transporte marítimo en nuestro país está fundamentalmente dedicado al transporte de carga, antes que al de pasajeros. En tal sentido, no podría establecerse válidamente una comparación entre el transporte marítimo con el transporte terrestre de pasajeros.
23. El transporte aéreo de pasajeros exige un mayor análisis. El único rasgo común en ambos casos es que se trata de transporte de pasajeros. Las diferencias, por el contrario, son sustanciales. Tal diferencia sustancial radica en el *distinto tipo de prestación* que brinda el transporte aéreo y el transporte terrestre. El transporte aéreo constituye un transporte rápido y, por ello, definitivamente ventajoso respecto al transporte terrestre. Existen muy pocas empresas de transporte aéreo, el valor del pasaje de éste es sustancialmente elevado y, por ello, está restringido a un número



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 02861-2010-PA/TC

LIMA

TURISMO CIVA S.A.C.

limitado de usuarios, con respecto al transporte terrestre. Cubre un número específico de rutas.

24. Por el contrario, el transporte terrestre no es necesariamente rápido y, por ello, es sustancialmente menos ventajoso, en términos de tiempo, respecto al transporte aéreo. Existen numerosas empresas de transporte terrestre, el valor del pasaje de éste es mucho más económico y muy variado en oferta de precios. Por ello, resulta accesible a la mayoría de usuarios, dadas las condiciones económicas de nuestro país. Cubre prácticamente la totalidad de rutas a nivel nacional.
25. Las prestaciones de uno y otro tipo de transporte son muy distintas como para poder adjudicar un tratamiento análogo. La diferencia sustancial radica en el tiempo. Al ser tan distinta la prestación de uno y otro, no puede considerarse que ambos rubros reciban el mismo tratamiento. El que ambos sectores tengan como único elemento común el servicio de transporte de pasajeros no los convierte, en absoluto, en rubros parecidos o análogos, dado que las características de prestación de uno y otro son sustancialmente diferentes, con *propiedades o prestaciones específicas y distintas*.
26. No resulta sostenible, por ello, afirmar que la promoción del servicio aéreo vaya en detrimento del servicio terrestre, sencillamente porque se trata de dos servicios con formas de prestación sustancialmente distintas. Por el contrario, tal promoción puede ser discriminatoria si, dentro del propio rubro o tipo de servicio, tiene como destinatarios únicamente a un sector de empresas del transporte terrestre con exclusión de otras, o a un sector del transporte aéreo con exclusión de otro. Una exclusión discriminatoria sería, por ejemplo, la exclusión de la exoneración sólo a compañías aéreas establecidas antes de una fecha determinada.
27. En esta perspectiva el término de comparación propuesto por la demandante no es válido en atención a la sustancial diferencia que existe entre el transporte marítimo, aéreo y terrestre, expresada en cuestiones tales como: el medio de transporte, el tiempo de transporte, los costos para las empresas que brindan el servicio, el número de empresas que ofrecen el servicio, el costo de los mismos para los usuarios, los distintos niveles de riesgo para los usuarios, entre otros. En consecuencia, y siendo que la Constitución (artículo 103º) establece que “[p]ueden expedirse leyes especiales porque así lo exige la naturaleza de las cosas, pero no por razón de las diferencias de las personas. (...)”, el Tribunal Constitucional estima que, en el presente caso el tratamiento dispensado por el legislador no se debe a la diferencia de las personas, sino a la muy diversa naturaleza de las actividades económicas que la demandante pretende, infundadamente, equiparar.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 02861-2010-PA/TC

LIMA

TURISMO CIVA S.A.C.

La potestad tributaria del Estado y los beneficios tributarios

28. La potestad tributaria no sólo se manifiesta en el poder del Estado para imponer tributos, sino también para otorgar beneficios tributarios, según lo establece el artículo 74º de la Constitución. La regla es que todas las personas contribuyen al gasto público (deber de contribuir), la excepción es el establecimiento de beneficios tributarios.
29. En el presente caso el legislador decidió derogar la ley que establecía facilidades para la importación de vehículos nuevos destinados a la prestación de servicios públicos de transporte terrestre de pasajeros (Ley N.º 27502). En la exposición de motivos del proyecto de ley N.º 971/2001-CR, de 12 de octubre de 2001, aprobada luego como Ley N.º 27612 (que deroga la Ley N.º 27502) se señala que el régimen de importación temporal para determinados vehículos nuevos, *“no es otra cosa que la exoneración del pago de tributos de importación luego de transcurrido 5 años, lo cual además de generar precedentes para solicitudes similares y el correspondiente costo fiscal, atenta contra los lineamientos de política fiscal y de ordenamiento tributarios”*.
30. En el análisis costo-beneficio del proyecto de ley se estima que de aprobarse dicho proyecto, *“la medida implicaría un menor costo fiscal de 40 millones de soles anuales y permitiría reducir aquellas distorsiones en el sistema tributario que generan un tratamiento diferenciado en aquellos regímenes cuyo objetivo está orientado a fomentar las exportaciones”* (énfasis agregado). Además se ha considerado que de haberse mantenido en vigencia la ley derogada se afectaría *“al sector carrocerero nacional que no estaría en la capacidad de competir en igualdad de condiciones con los vehículos importados”* (énfasis agregado).
31. El Tribunal Constitucional aprecia la constitucionalidad del fin perseguido por el legislador; lo cual no sólo tiene un sustento técnico que es constitucional, sino que responde al tratamiento excepcional del régimen de beneficios tributarios.
32. Finalmente debe decirse que, de lo anteriormente señalado, se colige que el beneficio de fraccionamiento al cual la recurrente libremente se acogió no puede ser utilizado, ahora, para tratar de eludir sus obligaciones tributarias que la administración tributaria le exige; más aún si esta omisión de sus obligaciones se sustenta en un supuesto trato discriminatorio que, como se ha determinado, no es tal. Por tanto, puede concluirse que, en el presente caso, no se afecta el principio-derecho a la igualdad (artículo 2º.2 de la Constitución) ni tampoco sus derechos a la libertad de trabajo y de empresa, motivo por el cual la demanda carece de sustento.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 02861-2010-PA/TC

LIMA

TURISMO CIVA S.A.C.

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 en todos sus extremos.

Publíquese y notifíquese.

SS.

**MESÍA RAMÍREZ
ÁLVAREZ MIRANDA
VERGARA GOTELLI
BEAUMONT CALLIRGOS
CALLE HAYEN
URVIOLA HANI**

Lo que certifico:


VICTOR ANDRÉS ALZAMORA CARDENAS
SECRETARIO RELATOR



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02861-2010-PA/TC
LIMA
TURISMO CIVA S.A.C.

FUNDAMENTO DE VOTO DEL MAGISTRADO ÁLVAREZ MIRANDA

A pesar de que en la STC N.º 02210-2007-PA/TC estimé una pretensión similar, he decidido apartarme de dicho parecer pues, a mi juicio, dicho cambio resulta necesario conforme lo detallaré a continuación.

1. En primer lugar estimo pertinente señalar que si bien un juez constitucional debe ser congruente con sus pronunciamientos previos, excepcionalmente, y siempre que medien convincentes razones (obviamente, el mero capricho se encuentra constitucionalmente proscrito), se podrá enmendar la línea jurisprudencial previa.
2. De modo que lo resuelto con anterioridad no tiene por qué ser entendido como un dogma o algo pétreo que termine socavando la independencia del Juez al interpretar las normas jurídicas a las exigencias de la realidad social, que como sabemos es dinámica.
3. De ahí que, en la medida que nuestra Carta Magna preside el ordenamiento jurídico nacional, como juez constitucional me encuentro en la ineludible obligación de velar por la efectiva vigencia de los derechos fundamentales y demás normas constitucionales, así como de la democracia como forma de gobierno; ello en determinadas circunstancias me puede obligar a descartar una línea interpretativa en detrimento de otra que permita su mejor concreción.
4. En tal sentido, las razones que sirvieron de sustento al voto que emití en la STC N.º 02210-2007-PA/TC (en aquella ocasión fui de la opinión que *"se declare fundada la demanda, siempre y cuando estas exoneraciones reflejen una exigencia de parte del Estado para que la accionante pueda ofrecer un mejor servicio a sus usuarios"*) han sido desvirtuadas por la realidad, pues la siniestralidad en el sector del transporte terrestre de pasajeros no se ha reducido ostensiblemente.
5. En efecto, la hipótesis que motivó que me decante por declarar fundada la demanda en aquella oportunidad se justificó, principalmente, en que a través de dicho trato preferencial, las empresas que brindan el servicio de transporte terrestre de pasajeros podrían renovar sus flotas y con ello reducir los accidentes en las carreteras, contingencia que afecta no sólo a quienes se encuentran en una relación de consumo con los proveedores del servicio de transporte terrestre de pasajeros, pues entre las víctimas de accidentes en los que se vieron comprometidos este tipo de vehículos, no sólo se tiene a pasajeros de estos buses interprovinciales.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02861-2010-PA/TC
LIMA
TURISMO CIVA S.A.C.

6. Sin embargo, dado que el transcurrir del tiempo demostró que tal medida no mejoró significativamente el estándar de calidad del servicio de transporte terrestre de pasajeros, la pretensión de la recurrente no puede ser estimada. Esta posición, que constituye una reformulación de la desarrollada en la STC N.º 02210-2007-PA/TC, se justifica además en que, en ejercicio de su derecho a la libertad de empresa, la propia demandante, en el marco de una economía de opción, libremente escogió la destinación aduanera para sus mercancías que mejor convino a sus intereses y voluntariamente se acogió a los fraccionamientos cuya inaplicación solicita a través del presente proceso de amparo.
7. La poca rentabilidad de su inversión no puede servir de excusa para sustraerse de sus obligaciones tributarias, máxime si éstas no se encuentran vinculadas al impuesto a la renta, que como sabemos grava a la "ganancia" como manifestación de riqueza. Del mismo modo, las distorsiones producidas en el mercado por la informalidad del sector tampoco eximen a la recurrente de su deber contributivo.
8. Adicionalmente a lo expuesto, considero pertinente señalar que los términos de comparación propuestos por la demandante (transporte aéreo y marítimo) no resultan válidos en tanto obedecen a lógicas distintas. La marina mercante está dirigida básicamente al transporte de carga, no de pasajeros, por ende, no es término de comparación válido.
9. Por su parte, el mercado del transporte aéreo de pasajeros está compuesto por un número bastante reducido de oferentes a diferencia del mercado de transporte terrestre de pasajeros en el que la oferta es abundante. Dicha situación fáctica ocasiona que la oferta no satisfaga las necesidades de los consumidores en algunos destinos nacionales (el transporte terrestre cubre prácticamente todas las rutas nacionales), que la diferencia de precios entre ambos servicios sea apreciable, y que existan mayor formalidad en el sector del transporte aéreo de pasajeros que en el transporte terrestre de pasajeros. De ahí que, si bien en ambos servicios se transporta personas, definitivamente no pueden ser equiparables.
10. Consecuentemente, ni el transporte marítimo, ni el transporte aéreo de pasajeros pueden entenderse como términos de comparación válidos, como lo sostuve en la STC N.º 02210-2007-PA/TC.
11. De otro lado estimo necesario advertir que tanto el Poder Legislativo como el Ejecutivo al regular la política tributaria arancelaria en ejercicio de sus respectivas atribuciones constitucionales, tienen un amplio margen de discrecionalidad. En tal virtud, no corresponde evaluar al Tribunal Constitucional si la política de fomento cuestionada ha sido buena o mala, o si pudo haber sido mejor estructurada, o si resultó anti técnica, o si debió promover otro sector en lugar de aquél; el análisis del



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02861-2010-PA/TC
LIMA
TURISMO CIVA S.A.C.

Tribunal simple y llanamente debe circunscribirse a determinar si la medida cuestionada amenaza o afecta los derechos fundamentales de los justiciables, y no arrogarse roles que le son ajenos.

12. Asimismo, y para concluir, resulta pertinente traer a colación lo señalado en la aclaración de la STC N.º 03116-2009-PA/TC en el sentido que *“una cosa es advertir el inconstitucional ejercicio de una competencia y otra es que, bajo dicha premisa, se pase a ejercerla en los términos que el órgano jurisdiccional juzgue conveniente. Lo primero viene exigido por la Constitución. Lo segundo se encuentra prohibido”*.

Por tales consideraciones, me decanto por:

1. Declarar **INFUNDADA** la presente demanda.
2. Exhortar al Ejecutivo a emprender las acciones necesarias para eliminar la informalidad del transporte de pasajeros.

Sr.

ÁLVAREZ MIRANDA

Lo que certifico:

VICTOR ANDRÉS ALZAMORA CÁRDENAS
SECRETARIO RELATOR



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02861-2010-PA/TC
LIMA
TURISMO CIVA S.A.C.

FUNDAMENTO DE VOTO DEL MAGISTRADO VERGARA GOTELLI

Emito el presente fundamento de voto por las consideraciones siguientes:

Petitorio de la demanda

1. Con fecha 12 de mayo de 2009 la empresa recurrente interpone demanda de amparo contra el Ministerio de Economía y Finanzas y contra la Intendencia de la Aduana de Tacna, dependencia de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT, con la finalidad de que se inaplique los fraccionamientos arancelarios concedidos por la SUNAT que a continuación detallo:
 - a) Exp. Nsº 118-2005-00012, 118-2005-00013, 118-2005-00014, 118-2005-00016, 118-2005-00017, 118-2005-00018, emitidos el 27 de enero de 2005.
 - b) Exp. Ns.º 118-2005-00182, 118-2005-00183, 118-2005-00184, 118-2005-00185, 118-2005-00186, 118-2005-00187, emitidos el 28 de diciembre de 2005.
 - c) Exp. Ns.º 118-2006-000018, 118-2006-000019, emitidos el 15 de marzo de 2006.
 - d) Exps Ns.º 118-2006-000104, 118-2006-000105, 118-2006-000106, 118-2006-000107, 118-2006-000108, 118-2006-000109, 118-2006-000110, 118-2006-000111, 118-2006-000112, 118-2006-000154, emitidos el 22 de agosto de 2006;
 - e) Exp. Nsº 118-2007-000034, 118-2007-000035, 118-2007-000036, 118-2007-000037, 118-2007-000038, 118-2007-000046, emitidos el 26 de julio de 2007;
 - f) Exp. Nsº 118-2007-000064, 118-2007-000065, 118-2007-000066, 118-2007-000067, emitidos el 19 de setiembre de 2007;
 - g) Exp. Nsº 118-2007-000094, 118-2007-000095, 118-2007-000096, 118-2007-000097, 118-2007-000099, 118-2007-000100 y 118-2007-000101, emitidos el 1 de febrero de 2008.

Expresa que solicitó el despacho a consumo de 41 ómnibus nuevos amparado en el régimen de fraccionamiento arancelario establecido por los Decretos Supremos Ns.º 105-2000-EF y 194-2004-EF. Señala que en virtud de las Leyes N.ºs 28525 y 28583,



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02861-2010-PA/TC
LIMA
TURISMO CIVA S.A.C.

promulgadas en mayo y julio de 2005, respectivamente, con respecto al transporte aéreo y marítimo, se consagró el otorgamiento del régimen legal aduanero de la Importación Temporal tanto para el ingreso de aeronaves a favor de las empresas navieras nacionales de aviación como para el ingreso de naves a favor de las empresas navieras nacionales por un plazo de 5 años. Este régimen conlleva a que al ingreso al país de los citados bienes, tanto aeronaves y naves, se suspenda el pago de la totalidad de los derechos arancelarios e Impuesto General a las Ventas y de Promoción Municipal durante el plazo de 5 años, tiempo durante el cual no requieren de otorgamiento de garantías a favor de las Aduanas ni se encuentran sujetas a la aplicación del interés compensatorio. Asimismo expresa que este régimen fue aplicado al transporte terrestre mediante la Ley N.º 27502, no obstante dicha norma fue derogada por la Ley N.º 27612, promulgada el 28 de diciembre de 2001, dejando en evidente situación de desventaja competitiva al servicio público de transporte terrestre de pasajeros por carretera de ómnibus frente a los servicios aéreo y marítimo. En tal sentido considera que con tal distinción realizada por la norma para el otorgamiento de beneficios arancelarios se está afectando sus derechos a la libertad de trabajo, a la libertad de empresa y al de igualdad ante la ley.

Contestación de la demanda

2. La Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT)-Intendencia de Aduana de Tacna contesta la demanda argumentando que no toda desigualdad constituye necesariamente una discriminación ya que en el caso de autos se ha establecido la diferenciación en bases objetivas y razonables, considerando que los tipos de transportes (aéreo, marítimo y terrestre) son disímiles entre sí, razón por la que no existe discriminación.

El Ministerio de Economía y Finanzas deduce la excepción de falta de agotamiento de la vía administrativa y de prescripción y contesta la demanda considerando que la pretensión es de índole patrimonial, por lo que la empresa debe acudir a la vía ordinaria. Asimismo expresa que el Decreto Supremo N.º 105-2000-EF, establece que el beneficio de pago fraccionado de derechos arancelarios e I.G.V. que afecten la importación de vehículos con el objeto de mejorar el parque automotor, medidas excepcionales de carácter temporal a fin de mejorar sus condiciones de mantenimiento, seguridad y calidad, esto significa que el transporte terrestre tiene sus propios beneficios.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02861-2010-PA/TC
LIMA
TURISMO CIVA S.A.C.

Titularidad de los derechos fundamentales

3. Tenemos entonces una demanda de amparo presentada por una persona jurídica, habiendo en diversas oportunidades emitido pronunciamientos expresando mi posición respecto a la falta de legitimidad para obrar activa de las personas jurídicas (sociedad mercantil). En tal sentido he señalado que cuando la Constitución habla de los derechos fundamentales, lo hace pensando en la persona humana, esto es en el ser humano física y moralmente individualizado. Hacia él pues se encuentran canalizados los diversos atributos, facultades y libertades, siendo solo él quien puede invocar su respeto y protección a título subjetivo y en sede constitucional. Es por ello que nuestra legislación expresamente señala que la defensa de los derechos fundamentales es para la “persona humana”, por lo que le brinda todas las facilidades para que pueda reclamar la vulneración de sus derechos fundamentales vía proceso constitucional de amparo, exonerándoseles de cualquier pago que pudiera requerirse. En tal sentido no puede permitirse que una persona jurídica, que ve en el proceso constitucional de amparo la forma más rápida y económica de conseguir sus objetivos, haga uso de este proceso excepcional, urgente y gratuito, puesto que ello significaría la desnaturalización total de dicho proceso. No obstante ello considero que existen casos excepcionales en los que este colegiado puede ingresar al fondo de la controversia en atención i) a la magnitud de la vulneración del derecho, ii) que ésta sea evidente o de inminente realización (urgencia) y iii) que el acto arbitrario o desbordante ponga en peligro la propia subsistencia de la persona jurídica con fines de lucro. Además debe evaluarse el caso concreto y verificar si existe alguna singularidad que haga necesario el pronunciamiento de emergencia por parte de este Colegiado.

En el presente caso

4. En el caso de autos tenemos una pretensión análoga a un caso anterior en el que emití un fundamento de voto (Exp. N.º 02210-2007-PA/TC), considerando que la demanda era fundada, principalmente en atención a que: *“En el caso del Transporte Terrestre de Pasajeros observamos que el Estado no ha brindado los beneficios tributarios que sí ha otorgado al transporte aéreo y marítimo, existiendo en tal sentido un trato discriminatorio que no sólo afecta la existencia de la propia empresa demandante – puesto no sólo compete con empresas de transporte terrestre de pasajeros informales sino también con otros medios de transporte que tienen incentivos tributarios y por ende menores costos- sino que dicho trato discriminatorio puede tener incidencia en el servicio público que se brinda a la sociedad, lo que puede poner en peligro hasta la propia integridad física de los usuarios.”*



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02861-2010-PA/TC
LIMA
TURISMO CIVA S.A.C.

5. Es así que revisada la demanda en el caso de autos encuentro que la pretensión resuelta en vez anterior se encuentra casi reproducida en el presente caso, razón por la que debo expresar algunas consideraciones que expresan mi cambio de posición.
6. En el caso anterior consideré que al brindar las empresas de transportes terrestre de pasajeros un servicio público, correspondía que se le brindarían también incentivos tributarios a estos a efectos de que tal beneficio se vea traducido en un servicio más a óptimo a la sociedad, buscando de esta manera elevar la calidad del servicio de transporte terrestre público. No obstante ello la realidad nos ha expresado que tal mejora no se ha dado, constituyéndose tal beneficio más bien en un incremento en las ganancias de las empresas, quienes no se han preocupado en mejorar el servicio que brindan, es decir tal beneficio no se ha traducido en una mejora en el servicio público, argumento que precisamente fue el sustento de mi pronunciamiento en la causa anterior.
7. Por ende me veo en la obligación de realizar un cambio respecto a mi posición anterior, puesto que si bien en la causa anterior emití una decisión estimatoria, ahora considero necesario realizar un análisis que exprese mi rechazo ante la conducta de las empresas de transporte terrestre, puesto que la realidad nos expresa que no han realizado actos tendientes a garantizar la integridad de la colectividad, observándose más bien que solo buscan mayores beneficios económicos con indiferencia del problema de transporte que aqueja nuestro país.
8. En el presente caso la empresa recurrente denuncia, principalmente, la afectación de su derecho a la igualdad, argumentando para ello que se le ha otorgado beneficios tributarios tanto a las empresas de transporte aéreo como marítimo, a efectos de que se le permita el ingreso al país tanto aeronaves y naves. Es por ello que solicita que se suspenda el pago de la totalidad de los derechos arancelarios e Impuesto General a las Ventas y de Promoción Municipal conforme se hace con las empresas de transporte aéreo y marítimo, es decir, solicita que se inaplique los fraccionamientos arancelarios concedidos por la SUNAT considerando que tal exigencia constituye una afectación a su derecho a la igualdad.
9. Analizados los autos encuentro que la potestad tributaria del Estado no solo le permite imponer tributos sino también otorgar beneficios tributarios. En dicha línea el legislador estableció el otorgamiento de beneficios tributarios al transporte aéreo y marítimo y no al terrestre. La pregunta sería por qué no consideró al transporte de pasajeros terrestre si anteriormente consideró tal beneficio para dicho tipo de transporte. Tal medida responde a la política tributaria del Estado y a la protección del



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02861-2010-PA/TC

LIMA

TURISMO CIVA S.A.C.

sector carrocerero nacional que no estaría en condiciones de competir con los vehículos importados.

10. Asimismo respecto a la alegación de la afectación del derecho a la igualdad tenemos que si bien nos encontramos ante empresas de transporte (aéreo, marítimo y terrestre), tales tienen diferentes funciones y alcances, razón por la que el término de comparación no es válido, conforme se expresa en el proyecto de la mayoría.
11. En tal sentido concluyo declarando infundada la demanda considerando que la imposición de beneficios tributarios es potestad del Estado, razón por la que verificándose un objetivo legítimo y constitucional en la medida, y no verificándose afectación al derecho a la igualdad, corresponde desestimar la demanda.

En consecuencia es por estas razones que considero que la demanda debe ser declarada **INFUNDADA**.

Sr.

VERGARA GOTELLI

Lo que certifico:


VICTOR ANDRÉS ALZAMORA CARDENAS
SECRETARIO RELATOR



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 02861-2010-PA/TC
LIMA
TURISMO CIVA S.A.C.

VOTO SINGULAR DEL MAGISTRADO ETO CRUZ

Con el respeto debido por la posición asumida por mis colegas, discrepo de ella por las razones que a continuación expongo:

Delimitación del petitorio

1. De lo que aparece descrito en el petitorio de la demanda, se aprecia que el objeto del presente proceso constitucional se dirige a que se inaplique a la empresa recurrente los fraccionamientos arancelarios concedidos mediante:
 - a) Expedientes Nos. 118-2005-00012, 118-2005-00013, 118-2005-00014, 118-2005-00016, 118-2005-00017, 118-2005-00018, emitidos el 27 de enero de 2005;
 - b) Expedientes Nos. 118-2005-00182, 118-2005-00183, 118-2005-00184, 118-2005-00185, 118-2005-00186, 118-2005-00187, emitidos el 28 de diciembre de 2005;
 - c) Expedientes Nos. 118-2006-000018, 118-2006-000019, emitidos el 15 de marzo de 2006;
 - d) Expedientes Nos. 118-2006-000104, 118-2006-000105, 118-2006-000106, 118-2006-000107, 118-2006-000108, 118-2006-000109, 118-2006-000110, 118-2006-000111, 118-2006-000112, 118-2006-000154, emitidos el 22 de agosto de 2006;
 - e) Expedientes Nos. 118-2007-000034, 118-2007-000035, 118-2007-000036, 118-2007-000037, 118-2007-000038, 118-2007-000046, emitidos el 26 de julio de 2007;
 - f) Expedientes Nos. 118-2007-000064, 118-2007-000065, 118-2007-000066, 118-2007-000067, emitidos el 19 de setiembre de 2007;
 - g) Expedientes Nos. 118-2007-000094, 118-2007-000095, 118-2007-000096, 118-2007-000097, 118-2007-000099, 118-2007-000100 y 118-2007-000101, emitidos el 1 de febrero de 2008.

Considera que con dichos fraccionamientos se está afectando sus derechos constitucionales a la igualdad y al tratamiento legal en igualdad de condiciones para la inversión pública o no pública, contenida en el artículo 60° de la Constitución, esto último tomando en consideración los beneficios que, al contrario de lo que existe para el transporte terrestre, se otorgan para el transporte aéreo y marítimo.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 02861-2010-PA/TC

LIMA

TURISMO CIVA S.A.C.

La igualdad como tema constitucional relevante en materia de beneficios tributarios

2. Aun cuando los efectos o incidencias del petitorio demandado, asumen características económicas o patrimoniales, considero que lo que está en debate no es el eventual efecto pecuniario que sobre la empresa demandante pueda acarrear una eventual sentencia estimatoria o desestimatoria, sino específicamente el trato que se le ha venido dispensando en relación con las exigencias de igualdad a las que se refiere la Constitución en sus artículos 2º, inciso 2) y 60º, último párrafo. Desde tal perspectiva, el reclamo planteado se encuentra referido en forma directa al contenido de los derechos invocados y, en particular, a la igualdad. Es decir, lo que la empresa demandante alega es el trato discriminatorio en el otorgamiento de beneficios tributarios, con la consecuente vulneración del derecho a la igualdad en materia tributaria. En otras palabras, en este caso no se discute la extensión de un beneficio legal derogado, tampoco se pretende que el juez del amparo interprete normas legales para concluir que a la recurrente le corresponde gozar de un beneficio tributario; sino que más bien se busca que el juez constitucional evalúe la norma legal que otorgó el beneficio en cuestión y determine si en dicho proceso el legislador respetó el principio de igualdad ante la ley en materia tributaria.

Los alcances del cuestionamiento realizado en el presente caso

3. Otro de los aspectos que también debe quedar esclarecido es el relativo al tipo de cuestionamiento efectuado por la empresa recurrente. De lo que aparece en el texto de la demanda y de lo que ya se ha precisado a nivel de su petitorio, se observa que lo que en realidad se solicita es un tratamiento igualitario sobre la base de los beneficios que para el transporte aéreo reconoce la Ley N° 28525 y para el transporte marítimo, la Ley N.º 28583, o el que en su momento y respectivamente establecieron sus normas precedentes. Por lo tanto, no es que se considere dichas normas como inconstitucionales, sino que se reclama por un régimen jurídico en similares condiciones a las previstas en sus disposiciones, tomando en consideración que en el pasado dicho régimen sí existió para el transporte terrestre al amparo de la Ley N.º 27502, posteriormente derogada por la Ley N.º 27612 del 28 de diciembre de 2001. Se trata, por consiguiente y como es fácil de apreciar, de un tratamiento que se alega como discriminatorio, como consecuencia de una indebida exclusión que vendría dándose por el transcurso de varios años. De esta manera y al corregirse dicha situación, es que quedarían sin sustento los fraccionamientos arancelarios cuya inaplicabilidad se solicita mediante el presente proceso.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 02861-2010-PA/TC

LIMA

TURISMO CIVA S.A.C.

La igualdad en el caso de autos

4. La cláusula constitucional de la igualdad tiene dos modos de ser interpretada: como derecho a título subjetivo y como principio constitucional. Como lo primero, permite que cualquier sujeto titular de derechos o libertades ejerza sus opciones o lleve a efecto sus decisiones de forma igual o semejante al resto, sin que exista ningún motivo carente de justificación, mediante el cual se vea discriminado de alguna forma, sea por actos u omisiones provenientes del Estado o por aquellos que puedan generarse por voluntad o decisión de los sujetos privados o particulares. Como lo segundo, representa la expresión jurídica de un valor esencial en el desenvolvimiento de todo Estado y la sociedad. Según esta visión, toda conducta proveniente del Estado, de sus poderes públicos o del medio social, debe encontrarse exenta de comportamientos discriminatorios o diferenciados a menos que éstas se encuentren sustentadas en razones debidamente justificadas. Sobre este último aspecto cabe reiterar lo ya señalado en el fundamento 154 de la sentencia recaída en el Exp. N.º 010-2002-AI/TC y, por tanto, puntualizar que el principio de igualdad no significa la proscripción de cualquier variante de trato discriminatorio, sino únicamente de aquellas que no obedezcan a razones objetivas y razonables. Por consiguiente, no está prohibido que el legislador pueda introducir tratamientos diferenciados sino que dicha diferenciación resulte grotesca o arbitraria, por no poseer un elemento objetivo que la justifique o una justificación razonable que la respalde.
5. En la lógica descrita, el principio de igualdad no supone, como es evidente, la posibilidad de una interpretación formalista, mediante la cual se excluya toda posibilidad de trato diferenciado, sino únicamente la necesidad de que aquellos que reconoce o permite el ordenamiento, se encuentren debidamente sustentados. Con ello y en cada oportunidad en que la ley haga distinguos, el intérprete constitucional, se encontrará en la inexorable obligación de examinar, primero, las opciones permisivas y restrictivas reconocidas por el ordenamiento fundamental en relación con los temas involucrados en dicho tratamiento distinto, y posteriormente, si conforme a dichas opciones, existe o no la posibilidad de justificar el mismo, apelando para tal efecto y como elementos de medición a los estándares de razonabilidad y proporcionalidad.
6. Aspecto adicional a considerar en relación con el principio de igualdad tiene que ver no sólo y como parece obvio decirlo, con la visión negativa o abstencionista anteriormente graficada, sino con la idea de asumirlo como una directriz que faculta al Estado a promover condiciones mediante las cuales la igualdad pueda considerarse real y efectiva, aspecto especialmente gravitante en el presente caso,



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 02861-2010-PA/TC
LIMA
TURISMO CIVA S.A.C.

pues como luego se verá, las alternativas de tratamiento diferenciado no siempre responden a la idea de tratar igual a los iguales o diferente a los desiguales, sino a la necesidad de superar las ya conocidas brechas de distinción económica social que impiden el desarrollo y consolidación del país.

7. En el caso de la evaluación de la materia tributaria, considero imperativo que el aplicador del derecho no olvide que la búsqueda de una sociedad más equitativa – objetivo al que no es ajeno el Estado peruano- se logra justamente utilizando diversos mecanismos, entre los cuales la tributación juega un rol preponderante y esencial, pues a través de ella cada ciudadano, respondiendo a su capacidad contributiva, aporta parte de su riqueza para ser redistribuida en mejores servicios; de ahí que quienes ostentan la potestad tributaria, deban llamar al ciudadano a contribuir con el sostenimiento de los gastos estatales sin distinción, ni privilegios; siendo este, *prima facie*, el trasfondo del principio de igualdad en la tributación. Así, en palabras de *Uckmar*, la igualdad ante las cargas fiscales debe entenderse en una doble acepción: a) *en sentido jurídico*, lo que supone la paridad o generalidad en el sometimiento a la tributación; y, b) *en sentido económico*, lo que implica tomar en cuenta la real capacidad contributiva de cada ciudadano, al determinarse el monto a tributar (*UCKMAR, Víctor. Principios comunes del Derecho Constitucional Tributario. Editorial Temis, Bogotá, 2002. Pág. 59*).
8. Ahora bien, considerando que el artículo 74º de la Constitución otorga potestad tributaria, entre otras facultades, para crear y exonerar tributos, disponiendo que en tal ejercicio se deba observar, entre otros, el principio de igualdad y el respeto a los derechos fundamentales, debe afirmarse que, concretizado en la materia tributaria – integrante del Régimen Económico de la Constitución de 1993–, este principio-derecho implica una evaluación a dos niveles, tanto desde la faz positiva como la negativa de la hipótesis de incidencia.
9. En el primer caso, a fin de verificar si el legislador o el llamado a ejercer la potestad tributaria incluyó dentro del supuesto de hecho llamado a tributar a sujetos con la misma capacidad contributiva; en el segundo caso, a fin de determinar si en la exclusión de tributación, se dejó de lado a sujetos o actividades puestas en circunstancias idénticas de manera irrazonable y desproporcionada.
10. Respecto a la evaluación en el primer supuesto, el Tribunal Constitucional ha señalado anteriormente que el principio de igualdad en materia tributaria tiene estrecha relación con el principio de capacidad contributiva, a efectos de que la carga tributaria sea directamente proporcional a la capacidad económica de los concretos particulares que se ven afectados por el tributo (STC 0001-2004-AI/TC y 0002-2004-AI/TC, fundamento 47).



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 02861-2010-PA/TC

LIMA

TURISMO CIVA S.A.C.

11. Corresponde, ahora, evaluar el contenido de la igualdad en el segundo supuesto. En esa línea, el Tribunal Constitucional ha señalado lo siguiente: “ (...) los beneficios tributarios responden a políticas y objetivos concretos que justifican que se otorgue un trato *excepcional* a determinadas actividades o personas que normalmente estuvieran sujetas a tributar, (...) el acto por el cual se otorga un beneficio tributario no es ni puede ser enteramente discrecional por cuanto podría devenir en arbitrario, sino que debe realizarse no sólo en observancia de los demás principios constitucionales tributarios, sino que también debe ser necesario, idóneo y proporcional. Lo contrario supondría llevar a supuestos de desigualdad injustificada cuando no de discriminación, lo cual, de acuerdo con nuestra Constitución (artículo 2, inciso 2) está proscrito” (STC 0042-2004-AI/TC, fundamento 14).

Dilucidación de la controversia

El Régimen de Importación Temporal

12. Antes de pasar a emitir pronunciamiento de fondo sobre la controversia que nos ocupa, resulta propicio establecer la consistencia y objeto del régimen de importación temporal como beneficio concedido a los servicios públicos de transporte aéreo y marítimo. Pues bien, dicho régimen, según la normativa, se constituye como un incentivo tributario que comprende “...la suspensión del pago de todo tributo, bajo el Régimen de Importación Temporal y hasta por el período de cinco (5) años. El acogimiento a este Régimen no requerirá el otorgamiento de garantía ni le será de aplicación el interés compensatorio a que se refiere el inciso a) del artículo 64 del Decreto Legislativo N° 809, Ley General de Aduanas. Cuando se efectúe la nacionalización de dichos bienes, para efecto de la determinación de la base imponible de los Derechos Arancelarios y el Impuesto General a las Ventas, se tomará en cuenta el Valor en Aduanas consignado en la Declaración Única de Aduanas - Importación Temporal, deducida la depreciación. Para este efecto, la depreciación será del veinte por ciento (20%) anual sobre el Valor en Aduanas, consignado en dicha Declaración. Cuando la nacionalización se efectúe durante el último mes del quinto año se deducirá el veinte por ciento (20%)”.
13. En el caso particular del transporte marítimo, debe entenderse que dicho beneficio consiste en “... la suspensión del pago de todo tributo, bajo el Régimen de Importación Temporal y hasta por el período de cinco (5) años. El acogimiento a este régimen no requerirá el otorgamiento de garantía ni será de aplicación el interés compensatorio a que se refiere el literal a) del artículo 64 del Decreto Legislativo N° 809, Ley General de Aduanas...”.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 02861-2010-PA/TC

LIMA

TURISMO CIVA S.A.C.

14. Es decir, se trata de incentivos tributarios concedidos a los servicios públicos, que permiten recibir en el territorio nacional, con suspensión de los derechos arancelarios y demás impuestos aplicables a la importación, las mercancías extranjeras que el Estado califique como destinadas a cumplir un fin determinado.
15. En el presente caso y como ya se ha señalado, la empresa recurrente pretende que no le sean aplicables una serie de fraccionamientos arancelarios, bajo la consideración de que no le correspondería su pago, en atención a que su exigencia comporta una discriminación en su condición de empresa dedicada al transporte terrestre de pasajeros. A su entender, no se justifica que mientras a las empresas dedicadas al transporte aéreo y marítimo, el Estado las exima de pagos por derechos arancelarios e impuesto general a las ventas y promoción municipal, durante el periodo de cinco años, no ocurra lo mismo con quienes se dedican al transporte terrestre. La Sunat y el Ministerio de Economía y Finanzas, emplazados en este caso, por su parte, señalan que la demandante no se encuentra sometida a un régimen aduanero de importación temporal, sino a uno de carácter definitivo, teniendo el Estado la plena facultad de decidir en qué sectores económicos lo aplica.
16. Considero que aunque el Estado tiene la plena capacidad para incentivar determinados sectores económicos, y desde tal perspectiva priorizar el desarrollo en unos ámbitos más que en otros, no puede hacerlo de una forma que resulte opuesta a los propios condicionamientos que el ordenamiento constitucional, en aras de los derechos y los principios constitucionales, impone. Desde tal óptica y aunque por principio puede parecer aceptable que el Estado haya optado por regular de una determinada manera el régimen aduanero para la importación de aeronaves y naves, en el caso de las empresas dedicadas al transporte aéreo y marítimo, y de otra el correspondiente a la importación de vehículos en el caso de las empresas de transporte terrestre, no es aceptable un tratamiento notoriamente diferenciado entre unas y otras variantes, si se toma en cuenta los objetivos a los que se encuentran orientadas las actividades de las empresas dedicadas al rubro de transporte de pasajeros.
17. Cabe precisar que estamos frente a tres servicios públicos de indudable importancia para el desarrollo de nuestro país. No cabe duda que con rasgos particulares, pero finalmente se trata de tres rubros de un mismo contexto; la prestación del servicio "transporte" a los ciudadanos. La STC 0034-2004-PI/TC, ya ha precisado las características y elementos que permiten caracterizar a un servicio como público y en atención a los cuales resulta razonable su protección como bien constitucional de primer orden y actividades económicas de especial promoción para el desarrollo del país. Estos son: a) su naturaleza esencial para la comunidad, b) la necesaria



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 02861-2010-PA/TC

LIMA

TURISMO CIVA S.A.C.

continuidad de su prestación en el tiempo, c) su naturaleza regular, es decir, que deben mantener un estándar mínimo de calidad, y, d) la necesidad de que su acceso se dé en condiciones de igualdad. Es decir, que el Tribunal no niega la diferenciación que pueda tener cada servicio de un mismo rubro. Sin embargo, debe establecerse que estamos frente a tres situaciones similares en cuanto a la naturaleza de los servicios públicos.

18. En cuanto a las particularidades debe precisarse que mientras el servicio de transporte aéreo y marítimo se encuentra estructurado en pro de un importante sector de la población, al que desde luego nadie puede ni debe desconocer, este último sin embargo, sin dejar de ser estratégicamente vital, resulta bastante más restringido si se le compara con el que corresponde al transporte terrestre, donde la demanda de servicio suele ser mucho más frecuente en atención a las facilidades y sobre todo, a los costos que recaen sobre el usuario. Evidentemente, si lo que se quiere es mejorar el transporte aéreo y marítimo, dando facilidades en la importación de aeronaves y naves, nadie puede cuestionar los incentivos ofrecidos desde el Estado ni los mecanismos destinados a asegurar dicho cometido, pero que similar tratamiento no se dispense respecto de las operaciones de importación de vehículos destinados al transporte terrestre, donde la incidencia en provecho de la población es bastante mayor, resulta acentuadamente cuestionable, tanto más cuando dicho tratamiento, pese a haber existido hasta hace unos pocos años (Cfr. la derogada Ley N.º 27502) inexplicablemente y como se ha anticipado fue objeto de una arbitraria supresión (por vía de derogación).
19. Naturalmente y con las afirmaciones precedentes, tampoco se está diciendo que no puedan existir matices o particularidades propias de cada variante de transporte, las que sin duda existen y en todo momento deben ser consideradas (no en vano las leyes las regulan de manera separada). Sin embargo, la individualización normativa de las mismas de ninguna manera puede servir como justificación para aseverar una desigualdad plena o absoluta a nombre de la cual se pretenda legitimar tratamientos jurídicos radicalmente diferenciados, especialmente cuando se trata de los incentivos tributarios y de la razón por la que estos son otorgados. La razón esencial de esta última consideración se basa en que a diferencia de lo que pueda postularse en otros sectores económicos, donde las finalidades asumen distinta o variada orientación, el objetivo del transporte en cualquiera de sus manifestaciones es siempre uno sólo, en tanto su condición esencial de servicio público destinado al desplazamiento a distancia de las personas. De allí que lo que pueda hacer el Estado en materia de beneficios, más que favorecer a los agentes y empresas encargados de suministrarlo, redunde siempre en pro del usuario y de los intereses que le son consustanciales.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 02861-2010-PA/TC

LIMA

TURISMO CIVA S.A.C.

20. En ese sentido, estimo que no se puede practicar separaciones o exclusiones caprichosas, bajo presunciones carentes de sustento. Decir, por ejemplo, que el transporte marítimo es otra cosa porque se encuentra destinado fundamentalmente a la carga antes que a los pasajeros, es algo inaceptable. Una cosa es que el transporte marítimo sea ostensiblemente menor en relación al transporte terrestre, y otra distinta es ignorarlo de plano. Si la lógica de la cantidad (no son cosas los individuos) fuese suficiente para eliminar el análisis, también habría que excluir de este último al transporte aéreo, pues en términos cuantificables no llega ni a la mitad de lo que representa el transporte terrestre (no en vano se dice que es “limitado”). Se omite considerar que el artículo 4º, incisos 2 y 3 de la Ley N.º 28583, reconoce con toda claridad el transporte de pasajeros en el ámbito aquí comentado. Hay que recordar, por lo demás, que el transporte al que se refiere la norma no sólo es marítimo, sino también fluvial y lacustre, de acuerdo con el artículo 2º, lo que es especialmente significativo en un país como el nuestro, en cuya selva abundan los ríos y las embarcaciones que los circulan.
21. Cuando la Constitución considera al usuario como destinatario de un servicio, el Estado se encuentra en la obligación inexorable de garantizarle condiciones no sólo de acceso sino de adecuada y oportuna prestación. Siendo el transporte un servicio público en sus diversas manifestaciones, queda claro que el Estado tiene un deber preferente de promoción hacia el mismo. Dentro de dicho contexto, establecer incentivos tributarios para el transporte en general y para el transporte terrestre en particular, es una opción que permite no sólo fortalecer y mejorar el servicio, sino beneficiar directamente a su destinatario final, que no es otro que el usuario, tanto más cuando este se sirve masivamente del mismo, como ocurre en el presente caso.
22. No cabe preocuparse por el transporte como una actividad meramente comercial o empresarial, omitiendo en lo esencial su objetivo y sus enormes implicancias sobre el usuario. Incluso y en algunos de sus argumentos hasta se permite glosar como fundamento justificador de la supresión del beneficio aquí cuestionada, la fórmula costo-beneficio invocada por el legislador, lo que no deja de llamar la atención, porque si de lo que se trata es de ahorrar dinero al Estado (habida cuenta que todo hay que reducirlo a la austeridad fiscal), con igual lógica deberían eliminarse los derechos sociales, sin que ello y por absurda paradoja pudiese considerarse arbitrario.
23. En ese sentido, llego a la conclusión que estamos frente a una diferenciación injustificada y a una exclusión arbitraria entre los sectores del transporte aéreo y marítimo con el terrestre y, por ende, vulneratorio del derecho a la igualdad de la empresa demandante, más aún cuando el tratamiento especial ya existía y fue derogado para el caso del transporte terrestre.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 02861-2010-PA/TC
LIMA
TURISMO CIVA S.A.C.

Efectos de la sentencia en el tiempo

24. Como ha puesto de manifiesto la demandante, ha considerado que los beneficios dispensados por la Ley N.º 28525 (para las importaciones en el caso del transporte aéreo) y por la Ley N.º 28583 (para las importaciones en el caso del transporte marítimo) se justifican plenamente (esto es, no son inconstitucionales). Lo que no se justifica en todo caso y es ese el punto esencial cuestionamiento, es que similar tratamiento jurídico no opere para el transporte terrestre, fundamentalmente por haberse eliminado este último (dado que anteriormente sí existía) mediante la Ley N.º 27612 del 28 de diciembre del año 2001.
25. Del expediente se puede extraer que las normas que regularon beneficios (como sucedió por ejemplo, con el caso del transporte aéreo y marítimo) existieron mucho antes de los meses de mayo y julio de 2005. Este dato aparece expresamente consignado en la demanda y por tanto no puede ni debe ser ignorado. En efecto, hacia el año 1997 se promulgó la Ley N.º 26909, norma que al igual que la actual Ley N.º 28525, estableció un régimen de importación temporal para las empresas dedicadas al transporte aéreo, y cuyos plazos fueron posteriormente prorrogados por la Ley N.º 27261. No se trata por consiguiente de analizar los datos en forma aislada o insuficiente, sino en forma secuencial o completa.
26. Es decir, no se está objetando que las leyes que establecen beneficios para la importación en el caso de las empresas de transporte aéreo y marítimo resulten inconstitucionales, lo que se está cuestionando (y por eso la demandante lo dice una y otra vez) es que el Estado haya suprimido el mismo régimen de beneficios tributarios específicamente para el caso de las empresas dedicadas al transporte terrestre. La discusión, por tanto, está más allá o trasciende la simple presencia de las Leyes N.º 28525 y N.º 289583, dado que los beneficios para transportes como el aéreo y marítimo vienen desde antes de dichas normas. No comprenderlo o simplemente ignorarlo trae como resultado equivocaciones como las comentadas.

A manera de conclusión

27. Como el Tribunal Constitucional lo ha puesto relieve en más de una ocasión, nuestro modelo constitucional, reconoce un Estado Social y Democrático de Derecho, en cuyo esquema los roles de bienestar y prosecución de la igualdad ocupan un papel preponderante. Dentro del mismo la tarea de remover los obstáculos que impidan consolidar tales objetivos resultan de suyo permanentes y se concretizan en cada oportunidad en que, tras optarse por alternativas de política



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 02861-2010-PA/TC

LIMA

TURISMO CIVA S.A.C.

económica o social, se garantiza que las medidas susceptibles de adoptarse respeten los propios derechos y valores constitucionales. Sin estos últimos, simplemente no hay opción que puede reputarse como legítima ni capacidad que pueda invocarse como indeterminada.

28. El reclamo de la empresa demandante se justifica no porque se considere cuestionable el temperamento asumido por las Leyes N.º 28525 y N.º 28583 o las que con anterioridad han venido regulando los beneficios tributarios aplicables al transporte aéreo y marítimo, respectivamente, sino por la exclusión arbitraria de la que han sido objeto las empresas de transporte terrestre, al haberse eliminado, sin mayor explicación o discernimiento objetivo, similar tratamiento jurídico. Dentro de dicho contexto el que la recurrente se haya sometido a un proceso de pagos fraccionados por concepto de aranceles, no significa de ninguna manera convalidar el proceder del Estado, pues dichas exigencias económicas se sustentan, como ya se ha visto, en una notoria situación discriminatoria, a todas luces proscrita por la Constitución y su cuadro de valores materiales.

Por estas razones, mi voto es por:

1. Declarar **FUNDADA** la demanda.
2. Declarar inaplicables a la empresa demandante los fraccionamientos arancelarios concedidos en los Expedientes N.ºs 118-2005-00012, 118-2005-00013, 118-2005-00014, 118-2005-00016, 118-2005-00017, 118-2005-00018, emitidos el 27 de enero de 2005; b) Expedientes Nos. 118-2005-00182, 118-2005-00183, 118-2005-00184, 118-2005-00185, 118-2005-00186, 118-2005-00187, emitidos el 28 de diciembre de 2005; c) Expedientes Nos. 118-2006-000018, 118-2006-000019, emitidos el 15 de marzo de 2006; d) Expedientes Nos. 118-2006-000104, 118-2006-000105, 118-2006-000106, 118-2006-000107, 118-2006-000108, 118-2006-000109, 118-2006-000110, 118-2006-000111, 118-2006-000112, 118-2006-000154, emitidos el 22 de agosto de 2006; e) Expedientes Nos. 118-2007-000034, 118-2007-000035, 118-2007-000036, 118-2007-000037, 118-2007-000038, 118-2007-000046, emitidos el 26 de julio de 2007; f) Expedientes Nos. 118-2007-000064, 118-2007-000065, 118-2007-000066, 118-2007-000067, emitidos el 19 de setiembre de 2007; g) Expedientes Nos. 118-2007-000094, 118-2007-000095, 118-2007-000096, 118-2007-000097, 118-2007-000099, 118-2007-000100 y 118-2007-000101, emitidos el 1 de febrero de 2008.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 02861-2010-PA/TC
LIMA
TURISMO CIVA S.A.C.

3. Disponer que la SUNAT aplique a la empresa demandante el Régimen de Importación Temporal aduanero.

Sr.

ETO CRUZ

Lo que certifico:


VICTOR ANDRÉS ALZAMORA CARDENAS
SECRETARIO RELATOR