



**TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

EXP. N.º 2302-2003-AA/TC  
LIMA  
INVERSIONES DREAMS S.A.

**SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

En Lima, a los 13 días del mes de abril de 2005, el Pleno Jurisdiccional del Tribunal Constitucional, integrada por los señores magistrados Alva Orlandini, Gonzales Ojeda, García Toma, Vergara Gotelli y Landa Arroyo, pronuncia la siguiente sentencia

**I. ASUNTO**

Recurso Extraordinario interpuesto por Inversiones Dream S.A. contra la sentencia de la Primera Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima, de fojas 472, su fecha 27 de enero de 2003, que declara infundada la demanda de autos.

**II. ANTECEDENTES**

**1. Demanda**

Con fecha 17 de septiembre de 2001, la recurrente interpone acción de amparo contra la Municipalidad Distrital de Jesús María, la Superintendencia Nacional de Aduanas - Lima y el Ministerio de Economía y Finanzas (MEF), por considerar que se vienen vulnerando sus derechos fundamentales a la igualdad ante la ley, a la propiedad, a la iniciativa privada, a la no confiscatoriedad de los tributos y al respeto del principio de legalidad; y, en consecuencia, solicita que se declaren inaplicables a su caso los artículos 48º al 53º del Decreto Legislativo N.º 776, referido al Impuesto a los Juegos; y, el artículo 9º inciso a) del Decreto Supremo N.º 095-96-EF, Reglamento del Impuesto Selectivo al Consumo a los juegos de azar y apuestas..

Señala que la empresa presenta pérdidas, y el pago de ambos tributos resulta confiscatorio al gravar doblemente a una misma actividad comercial, por esta razón, no pueden pagar los tributos establecidos en dichas normas, para lo cual, se verían obligados a destinar sus activos, es decir, sustrayendo su propiedad. Asimismo, alegan que el Decreto Supremo N.º 095-96-EF, al establecer la alícuota del impuesto vulnera el principio de legalidad del artículo 74º de la Constitución, según el cual, sólo por ley se pueden crear



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

tributos, lo que implica que todos sus elementos esenciales, siendo uno de ellos *la tasa* del Impuesto, sean fijados por ley y no por norma infralegal como en el presente caso.

### 2. Contestación de la demanda

La Municipalidad Distrital de Jesús María contesta la demanda negándola y contradiciéndola en todos sus extremos, y solicita que se la declare infundada o improcedente, aduciendo que las supuestas violaciones de los derechos fundamentales invocados han caducado, agregando que el petitorio de la demanda no es claro, ya que algunos artículos cuestionados han sido derogados y otros modificados por las Leyes N.ºs 26812 y 27153, lo cual no ha sido contemplado por el recurrente. Asimismo, alega que la empresa demandante no ha acreditado la supuesta confiscatoriedad que alega.

El Procurador Público encargado de los Asuntos Judiciales del MEF deduce las excepciones de falta de legitimidad para obrar del demandado, de incompetencia, de falta de agotamiento de la vía previa y de caducidad; y, solicita que se la declare improcedente o infundada, por estimar, que la demandante no ha señalado un acto concreto de afectación de sus derechos constitucionales y que la acción de amparo no es la vía idónea para cuestionar la validez de normas legales emitidas con sujeción a la ley.

La SUNAT deduce las excepciones de falta de legitimidad del demandado, indebida acumulación de pretensiones y caducidad; y contesta la demanda solicitando que se la declare infundada o improcedente, alegando que la acción de amparo no es la vía idónea para impugnar la validez de una norma jurídica, en cuyo caso, la vía correspondiente es la acción de inconstitucionalidad.

### 3. Resolución de primera instancia

El Sexagésimo Quinto Juzgado Especializado en lo Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima, con fecha 1 de abril de 2002, declaró fundada la excepción de falta de legitimidad para obrar, respecto del MEF, infundadas las excepciones de falta de legitimidad para obrar respecto a la SUNAT, de incompetencia, de falta de agotamiento de la vía administrativa y de caducidad, e *infundada la demanda*, por considerar que en autos no existe medio probatorio alguno que demuestre el daño sufrido, máxime cuando no es posible determinar la situación de pérdida que la demandante alega, no siendo suficiente para ello el estado de pérdidas y ganancias que consta en autos. En consecuencia, es necesario que la presente causa sea vista en una vía que cuente con estación probatoria, donde se puedan merituar mayores elementos de juicio.



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

### 4. Resolución de segunda instancia

La recurrida confirmó la apelada por las mismas consideraciones, debido a que no se ha acreditado el estado de pérdidas alegado, siendo insuficientes los documentos probatorios presentado por la empresa demandante.

### III. MATERIAS CONSTITUCIONALMENTE RELEVANTES

Habiendo sido cuestionados por las partes, materias constitucionales respecto a la forma y el fondo, es necesario que el Tribunal Constitucional se pronuncie sobre cada uno de ellos y establezca los criterios vinculantes en cada caso. En tal sentido, corresponde desarrollar los siguientes temas:

- I. Respecto a los aspectos de forma, debe determinarse:
  - (a) Si es necesario el agotamiento de la vía previa en el caso de autos
  - (b) Si las normas cuestionadas son del tipo autoaplicativas, en consecuencia, no se requiere actos concretos de afectación para demostrar la afectación de derechos.
- II. Respecto a los aspectos de fondo, nos pronunciaremos sobre:
  - (c) el principio de no confiscatoriedad en materia tributaria según el artículo 74° de la Constitución.
  - (d) Si el establecer tributos sobre una misma actividad económica como en el caso del Impuesto a los Juegos regulado en Ley de Tributación Municipal, y, el Impuesto Selectivo a los Juegos de azar y apuestas; según la Ley del IGV e Impuesto Selectivo al Consumo y su Reglamento, aprobado por Decreto Supremo N° 095-96-EF, vulnera el principio de no confiscatoriedad por sumatoria de tributos.
  - (e) la carga probatoria a efectos de demostrar la confiscatoriedad de tributos.
  - (f) los alcances del principio de reserva de ley.
  - (g) Si, en el caso del inciso a) del artículo 9° del Decreto Supremo 095-96-EF, Reglamento del Impuesto Selectivo al Consumo a los juegos de azar y apuestas, se ha vulnerado el principio de reserva de ley, al establecer la tasa del impuesto mediante Decreto Supremo.



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

### IV. FUNDAMENTOS

#### A. Sobre la cuestión de procedencia

1. Conforme se aprecia de los escritos presentados por las partes, existe controversia sobre si en el presente caso es necesario agotar la vía administrativa. Así tenemos que, según el alegato de la empresa demandante, la necesidad de agotar la vía administrativa en estos casos, se encuentra exceptuada por tratarse de normas autoaplicativas, y, a su vez, porque así lo ha establecido diversa jurisprudencia del Tribunal, en los casos en que una norma tributaria establece vía Decreto Supremo la configuración de algún elemento esencial del tributo, como se aprecia de las STC 489-2000-AA/TC, STC 930-2001-AA/TC, STC 323-2001-AA/TC.

Por su parte, los emplazados coinciden en que los demandantes debieron agotar la vía previa y que las normas cuestionadas no son normas autoaplicativas, por lo que, se encontraban obligados a acreditar las vulneraciones concretas a sus derechos y no simplemente alegar las supuestas afectaciones.

2. Si bien en primera instancia se declaró infundada la excepción de falta de agotamiento de la vía previa, decisión confirmada por la instancia superior; a nuestro juicio, resulta importante que el Tribunal Constitucional se pronuncie sobre la excepción deducida y uniformice su jurisprudencia en este aspecto, a fin de evitar cualquier duda en el justiciable respecto a la tramitación de sus recursos.

En efecto, en diversa jurisprudencia –invocada por el recurrente– hemos señalado que “...no será exigible el agotamiento de la vía previa si esta no se encuentra regulada. En el presente caso, no se encuentra normado en la ley, recurso administrativo alguno que revierta los efectos de un Decreto Supremo que ha sido dictado contraviniendo lo dispuesto en el artículo 74° de la Constitución...” (STC 489-2000-AA/TC, STC 930-2001-AA/TC, STC 323-2001-AA/TC, STC 022-2000-AA/TC).

Contrariamente al criterio precedente, en la STC 1266-2001-AA/TC, –donde también se cuestionaba la aplicación del inciso a) del Decreto Supremo 095-96-EF– se señaló: “..el Tribunal Constitucional considera que, en el presente caso, no es aplicable su doctrina jurisprudencial según la cual, en materia tributaria, tratándose de la inconstitucionalidad de una norma legal – a cuyo amparo se realizó el acto reclamado–, no es preciso transitar ante los tribunales administrativos, dado que se trata de órganos sometidos al principio de legalidad. Y es que, en el caso de autos, no se trata de una norma con rango, valor o fuerza de



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

*ley, sino de una norma infralegal, es decir, de un nivel jerárquicamente inferior al de la ley, cuyo control de validez sí están obligados a efectuar los tribunales administrativos”.*

3. Al respecto, frente a un caso de doble criterio sobre el agotamiento de la vía previa, plausible de generar dudas en el recurrente, –como se aprecia de autos–, corresponde en principio, aplicar el principio *pro actione* del artículo 45° del Código Procesal Constitucional, aprobado por Ley 28237, según el cual, en caso de duda se preferirá dar trámite a la demanda de amparo.

Según el principio *pro actione*, invocado por este Tribunal en anteriores oportunidades, se impone a los juzgadores la exigencia de interpretar los requisitos y presupuestos procesales en el sentido más favorable a la plena efectividad del derecho a obtener una resolución válida sobre el fondo, con lo cual, ante la duda, la decisión debe dirigirse por la continuación del proceso y no por su extinción. (STC 1049-2003-AA/TC)

4. No obstante, la aplicación para el caso de autos de la regla impuesta por el artículo 45 del Código Procesal Constitucional, el Tribunal Constitucional, en esta oportunidad debe establecer el criterio que deberá ser aplicable a las controversias similares que se presenten en el futuro.

5. En primer lugar, nos apartamos del criterio mediante el cual, afirmamos que *la vía previa no se encuentra regulada, y, por lo tanto no es exigible, cuando se cuestionan los efectos de un Decreto Supremo que ha sido dictado contraviniendo lo dispuesto en el artículo 74 de la Constitución.* (STC 489-2000-AA/TC, STC 930-2001-AA/TC, STC 323-2001-AA/TC, STC 022-2000-AA/TC); por dos razones fundamentales:

- A) Primeramente, porque de existir actos concretos de aplicación de una norma tributaria, como por ejemplo, órdenes de pago, resoluciones de determinación, multas o cobranzas coactivas; es evidente, que el reclamo de los mismos, debe seguir previamente el trámite administrativo establecido en la norma de la materia, esto es, el Código Tributario. En ese sentido, no es cierto que en estos casos, la vía previa no se encuentre regulada, puesto que, ante la exigencia arbitraria de una deuda tributaria, el contribuyente puede reclamar en primera instancia, ante el órgano administrador del tributo, y luego apelar ante el Tribunal Fiscal, en cuyo caso, recién queda agotada la vía administrativa.



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

B) De otro lado, porque un Decreto Supremo, como norma reglamentaria, se encuentra subordinada directamente a las leyes e indirectamente a la Constitución. Así, cuando se trata de materia tributaria, atendiendo al principio de reserva de ley del artículo 74° de la Constitución, cuando un Decreto Supremo regula esta materia, constituye un reglamento *secundum legem*, el cual sólo puede desarrollar la ley más no trasgredirla ni desnaturalizarla. En estos casos, de extralimitar el contenido de una ley, no cabe duda que, un órgano administrativo como el Tribunal Fiscal, se encuentra plenamente facultado para pronunciarse al respecto, más aún cuando, el artículo 102° del Código Tributario, establece que, al resolver el Tribunal Fiscal deberá aplicar la norma de mayor jerarquía.

6. En consecuencia, cuando se cuestione los actos de aplicación de un Decreto Supremo como norma reglamentaria en materia tributaria, estamos en principio frente a un problema de conformidad con la Ley, para lo cual, debe agotarse la vía administrativa hasta llegar al recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal. Cabe advertir sin embargo, un inconveniente a esta regla: *los casos de normas autoaplicativas*.

7. En diversa jurisprudencia, este Colegiado ha señalado, que no procede el amparo directo contra normas cuando se trata de normas heteroaplicativas, es decir, que tienen su eficacia condicionada a la realización de actos posteriores; contrario a ello, si procede cuando el acto lesivo es causado por normas autoaplicativas, esto es, cuando no requieren de un acto posterior de aplicación sino que la afectación se produce desde la vigencia de la propia norma (STC 1314-2000-AA/TC, 504-2000-AA/TC, 0830-2000-AA/TC, 2670-2002-AA/TC, 487-2003-AA/TC).

Lógicamente, no resultaría exigible el agotamiento de la vía previa en el caso de normas autoaplicativas, pues, al ser susceptibles de afectar derechos fundamentales con su sola vigencia, el tránsito por esta vía podría convertir en irreparable la agresión. Más aún, al no requerir actos concretos de afectación, haría inviable un pronunciamiento por parte del Tribunal administrativo.

8. Cabe preguntarse entonces, si las normas tributarias cuestionadas en autos, son normas autoaplicativas. En la STC 1311-2000-AA/TC cuando se cuestionó la conformidad con el principio de legalidad, del Decreto Supremo N° 158-99-EF, señalamos que *"...si bien parece que el acto lesivo no se había producido al interponerse la demanda, pues no constaba en autos prueba de que el impuesto había sido aplicado o cobrado al accionante, es opinión de este Tribunal que el hecho de que el Decreto Supremo N° 158-99-EF no requiera de acto posterior*



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

*alguno para su obligatoriedad, lo cual hace un dispositivo legal de eficacia inmediata, imperativo frente a los sujetos pasivos del impuesto, por lo que no puede negarse su naturaleza autoaplicativa o de acto aplicatorio, es decir, con mayor certeza de ocurrencia que la amenaza de violación del derecho (...) y por ende, procedía esta acción de amparo, aún cuando en la práctica no se hubiera realizado todavía el acto de aplicación p cobranza del impuesto...”*

Este criterio es, de igual manera, aplicable al caso de autos.

9. En efecto, estas normas tributarias son del tipo autoaplicativas, pues en la medida que el demandante sea sujeto pasivo del tributo y se configure en su caso el hecho imponible de la norma, la misma ya le es exigible, es decir, ya se encuentra obligado al pago sin esperar que la administración desemboque su actuación administrativa para ejercer la cobranza de la deuda. Este será un caso de excepción para a la regla del agotamiento de la vía previa.

### **B. Sobre los aspectos materiales de la demanda**

10. El petitorio de la demanda es que se declare inaplicables a su caso, los artículos 48° al 53° del Decreto Legislativo 776, referido al Impuesto a los Juegos; así como, el inciso a) del artículo 9 del Decreto Supremo 095-96-EF, referido al Impuesto Selectivo al Consumo de los juegos de azar y apuestas, porque en conjunto son confiscatorios en su caso, y, porque el último al vulnerar el principio de legalidad en materia tributaria estableciendo la tasa del impuesto mediante Decreto Supremo, afecta sus derechos como contribuyente.
11. En ese sentido, una vez desvirtuada la cuestión de forma y establecido el criterio aplicable, corresponde efectuar el análisis sobre la supuesta afectación a los derechos constitucionales a la propiedad, a la no confiscatoriedad y el respeto al principio de legalidad en materia tributaria, invocados por el recurrente.

### **El principio de no confiscatoriedad en materia tributaria según el artículo 74° de la Constitución.**

12. El artículo 74° de la Constitución Peruana, establece como uno de los límites al ejercicio de la potestad tributaria, el principio de no confiscatoriedad de los tributos. Este principio constitucional, ha adquirido contenido a través de nuestra jurisprudencia, mediante la cual, hemos señalado que “ (...) *se transgrede el principio de no confiscatoriedad de los tributos cada vez que un tributo excede el*



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

*límite que razonablemente puede admitirse como justificado en un régimen en el que se ha garantizado constitucionalmente el derecho subjetivo a la propiedad y, además ha considerado a esta como institución, como uno de los componentes básicos y esenciales de nuestro modelo de constitución económica” (STC N.º 2727-2002-AA/TC).*

13. En la misma sentencia bajo comentario, señalamos que el principio de no confiscatoriedad tiene la estructura propia de lo que se denomina un *‘concepto jurídico indeterminado’*. Es decir, su contenido constitucionalmente protegido no puede ser precisado en términos generales y abstractos, sino que *debe ser analizado y observado en cada caso*, teniendo en consideración la clase de tributo y las circunstancias concretas de quienes estén obligados a sufragarlo. No obstante, teniendo en cuenta las funciones que cumple en nuestro Estado democrático de Derecho, es posible afirmar, con carácter general, que se transgrede el principio de no confiscatoriedad de los tributos cada vez que un tributo excede el límite que razonablemente se admite para no vulnerar el derecho a la propiedad.
14. Asimismo, conforme se estableció en la STC N.º 0004-2004-AI/TC (acumulados), es preciso distinguir la eventual inconstitucionalidad de un tributo en atención a su incidencia concreta en las circunstancias particulares en las que se encuentre cada uno de los obligados a sufragarlo, y la inconstitucionalidad en la que pueda incurrir la ley que lo regula, la cual sólo podría ser determinada, en sentido abstracto, analizando los elementos constitutivos del tributo, y particularmente la materia imponible y la alícuota, cuyos contenidos o dimensiones podrían ser muestras evidentes de un exceso de poder tributario.

### **La confiscatoriedad por sumatoria de tributos**

15. En el presente caso, la parte demandante alega confiscatoriedad por doble imposición sobre un misma actividad comercial, señalando además, que en el ejercicio 2000/2001, este hecho les ha generado pérdidas, como se advierte del estado de ganancias y pérdidas que adjuntan, como medio probatorio a fojas 78. Refieren, que al ser gravados por el Impuesto a los Juegos (administrado por la Municipalidad), y, el Impuesto Selectivo al Consumo a los juegos de azar y apuestas (administrado por la SUNAT), se encuentran tributando dos veces por la misma actividad, convirtiendo en deficitaria su actividad comercial.

Así las cosas, a fojas 206, sostienen que no podrán cumplir con la distribución legal de la renta, es decir, con la participación que se otorga a los trabajadores equivalente



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

al 6%. Tampoco se podrá cumplir con el Estado peruano con el pago al Impuesto a la Renta.

16. Antes de nuestro pronunciamiento sobre si el estado de confiscatoriedad que alegan se encuentra válidamente acreditado en autos, merece aclarar algunos temas discutidos por el demandante. El primero de ellos, referido a la confiscatoriedad por sumatoria de tributos, el segundo sobre el no pago de sus obligaciones con el Estado respecto al impuesto a la renta.
17. Para que pueda apreciarse una relación de compatibilidad entre la tributación y el derecho de propiedad, es necesario que las afectaciones a la última sean razonables y proporcionadas, de modo tal, que no constituyan una apropiación indebida de la propiedad privada. Ahora bien, las afectaciones a la propiedad son razonables cuando tienen por objeto contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, para lo cual, necesariamente debe hacerse en la medida y proporción de la capacidad contributiva de cada persona o empresa.

Así lo señalamos en la STC 033-2004-AI/TC cuando sostuvimos que *“la capacidad contributiva tiene un nexo indisoluble con el hecho sometido a imposición; es decir, que siempre se establezca un tributo, este deberá guardar íntima relación con la actividad económica de los sujetos obligados, ya que solo así se respetará la aptitud del contribuyente para tributar...”*.

Es cierto que se excede el límite de la capacidad contributiva y, por ende, un tributo se vuelve confiscatorio, sea a consecuencia de un solo tributo exorbitante, o por vía de diversas cargas tributarias que siendo moderadas, en su conjunto traen el mismo efecto y presión sobre el contribuyente. Sin embargo, este es una situación que requerirá de un peritaje especial para su comprobación.

18. En el caso de autos estamos frente a dos impuestos, el Impuesto a los Juegos, regulados por el Decreto Legislativo 776; y el Impuesto Selectivo al Consumo, a los juegos de azar y lotería. El primero es recaudado y administrado por y a favor de las Municipalidades, mientras que el segundo, es administrado por la SUNAT, siendo un caso típico de impuesto que, además de su función recaudadora, sirve al Estado, a su vez, para cumplir una finalidad extrafiscal.

Ya nos hemos pronunciado al respecto cuando indicamos que: *“...Las restricciones a la libertad de empresa en un sector incentivado por el Estado no son, ni pueden ser, los mismos de aquellas que el Estado legítimamente ha decidido desalentar, como sucede con la explotación de los juegos de casino y máquinas tragamonedas”* (Fd. 2, STC 009- 2001-AI/TC).



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Ello es así, en la medida que el ocio que promueve el Estado mediante la cultura, recreación y el deporte es distinto al que tolera como al de los juegos de apuesta que pueden generar adicción -ludopatía- con efectos económicos y sociales perjudiciales para el jugador y su familia.

19. Ahora bien, ¿se vulnera el principio de no confiscatoriedad de manera automática, si una misma actividad sirve de base para gravar dos impuestos distintos?. La respuesta es negativa. Y es que, la capacidad contributiva de una persona es una sola (cuestión distinta a su expresión en diversas manifestaciones), y todos los tributos que recaen en el mismo contribuyente afectan un mismo patrimonio. En ese sentido, la confiscatoriedad no se configura *por si misma* si un mismo ingreso económico sirve de base imponible para dos impuestos, sino más bien, en estos casos, lo que deberá analizarse es si, a consecuencia de ello, se ha originado una excesiva presión tributaria sobre el contribuyente, afectando negativamente su patrimonio.

Para determinar esta afectación excesiva de la propiedad privada, es claro que se requiere de un minucioso examen de la contabilidad de la empresa para establecer si realmente, tal afectación, tiene su origen en la presión tributaria impuesta a su actividad.

20. Como se aprecia, y siguiendo lo expuesto en nuestro fundamento 12 *supra*, las alegaciones de confiscatoriedad sea por un tributo excesivo o por doble o múltiple imposición, no son inconstitucionales por sí mismas; y, en cada caso, su afectación deberá evaluarse dependiendo de la situación económica de cada contribuyente. Es por ello, que no pueden aceptarse como válidas, aquellas afirmaciones del contribuyente, mediante las cuales, se considera exento del pago del impuesto a la renta y de la repartición de utilidades a los trabajadores debido a la doble tributación a los juegos.

El Impuesto a la Renta, presenta distintas características, así como, un sistema de cálculo y deducciones propio, en el que además, de acuerdo al inciso b) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, entre las deducciones para llegar a la renta neta, *se consideran los tributos que recaen sobre bienes o actividades productoras de rentas gravadas*. Con lo cual, únicamente el contribuyente está exento de pago cuando en un periodo fiscal, no se ha producido renta y de acuerdo a los términos de la propia ley y su reglamento.



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

En todo caso, como se viene señalando, de tratarse de afectaciones a la propiedad por sumatoria de tributos, tales alegaciones, están sujetas a su comprobación mediante material probatorio.

### La carga probatoria a efectos de demostrar la confiscatoriedad de tributos

21. Hemos venido señalando que para acreditar la confiscatoriedad en cada caso, es necesario acreditar la afectación real al patrimonio empresarial de la persona jurídica, como en el caso de autos. Y es que, no podría ser de otra manera cuando se alega afectación exorbitante a la propiedad privada.

Ese ha sido justamente el criterio seguido tanto por el *a quo* y el *a quem* para desestimar la demanda, al considerar que los documentos presentados por el demandante no constituyen prueba suficiente para demostrar la situación de pérdida alegada. Este criterio es compartido por este Tribunal en este extremo de la demanda.

22. En efecto, a fojas 78, la empresa demandante anexa como medio probatorio para demostrar la confiscatoriedad en su caso, “un estado de ganancias y pérdidas comparativo” elaborado por la propia empresa, bajo la responsabilidad del contador Marco Quintana, quien firma y da valor al documento.

23. A nuestro juicio, el referido documento no puede ser admitido de ninguna manera como prueba fehaciente para acreditar la situación económica de la empresa y, por consiguiente, para demostrar la confiscatoriedad de tributos; en primer lugar, porque no pueden admitirse como medios probatorios válidos aquellos que representan autoliquidaciones del propio contribuyente, pues restan imparcialidad a lo declarado, en todo caso, están sujetos a revisión. Este es justamente el criterio bajo el cual, este Tribunal desestima como elementos probatorios válidos, las declaraciones juradas.

24. Adicionalmente y con mayor gravedad, el referido documento únicamente se limita a indicar cifras, pero no certifica la certeza de las mismas, ni demuestra en realidad a cuánto ascienden los gastos de la empresa, pues para que ello quede fehacientemente acreditado, no basta con su mera alegación sino que deben adjuntarse los documentos que acredite la manera como se llega a dichos montos.

25. Otra dificultad advertida –que no ha sido considerada por la demandante– es la demostración de la confiscatoriedad en el caso de los impuestos indirectos como el caso del Impuesto Selectivo al Consumo. Así, *la doctrina y jurisprudencia*



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

*comparada, coinciden en considerar improcedente la confiscatoriedad en estos casos, primero por los fines extrafiscales de los impuestos al consumo, y, segundo porque los impuestos indirectos se trasladan al consumidor, quien es quien soporta la carga del impuesto*<sup>1</sup>.

En la misma línea, algunos suelen descartar alegaciones de confiscatoriedad, en el caso de la imposición sobre el consumo donde determinadas técnicas y condicionamientos lo harían de imposible realización<sup>2</sup>.

Los impuestos son abstractos y objetivos de modo que no tienen una vocación confiscatoria de origen ni de resultado; sino que, dada a veces la incapacidad productiva o de servicios eficientes que presta una empresa, no genera los ingresos o rentas razonablemente esperados para cumplir con sus obligaciones tributarias. Por ello, el Estado está prohibido de subsidiar indirectamente la actividad empresarial privada ineficiente.

26. La razón expuesta, constituye una adicional, que a nuestro juicio afianza la necesidad de mayores pruebas en estos casos, lo cual, desde ya, resulta dificultoso para un proceso sumario como es el amparo, que carece de etapa probatoria. Ello, más aún, porque consideramos que una excepción a esta regla en los impuestos indirectos, sería la demostración de que en el caso del contribuyente, el impuesto no fue trasladado, es decir, que él asumió la carga del mismo, y, además, siendo así, le trajo perjuicios a la economía de la empresa, lo cual, claro está, debe ser acreditado.

27. En consecuencia, si bien es cierto que el Código Procesal Constitucional (artículo 9) ha establecido la inexistencia, en los procesos constitucionales, de una etapa probatoria, también lo es que prevé la procedencia de medios probatorios que no requieren actuación y de los que el juez considere indispensables, pero siempre que ello no afecte la duración del proceso.

Sin embargo, en los casos que se alegue confiscatoriedad, es necesario que la misma se encuentre plena y fehacientemente demostrada. De lo contrario, corresponderá atender este tipo de procesos en otra vía, donde sí puedan actuarse otros medios de prueba y proceda la intervención de peritos independientes que certifiquen las afectaciones patrimoniales a causa de impuestos.

<sup>1</sup> GARCÍA BELSUNCE, Horacio. *Estudios de Derecho Constitucional Tributario*. Buenos Aires: Ediciones de Palma, 1994. p. 251.

<sup>2</sup> CALVO ORTEGA, R. *Curso de Derecho Financiero. Derecho Tributario I (parte General)*. Madrid: Civitas. p. 92.



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

28. Por consiguiente, en este extremo, la demanda debe ser desestimada por no haberse acreditado la confiscatoriedad alegada por la empresa recurrente.

### Los alcances del principio de reserva de ley en materia tributaria

29. El segundo extremo del petitorio está referido a la inaplicación del inciso a) del artículo 9° del Decreto Supremo 095-96-EF, Reglamento del Impuesto Selectivo al Consumo a los juegos de azar y apuestas, que establece que: “*la tasa aplicable a los juegos de azar y apuestas, tratándose de loterías, bingos, rifas y sorteos es 10% (inciso a)*”.

Aducen que se vulnera el principio de reserva de ley, pues se fija la tasa del Impuesto mediante norma reglamentaria, como es el Decreto Supremo, y no por Ley, conforme lo establece la Constitución en el artículo 74°. Asimismo, a fojas 490, el recurrente presenta recurso extraordinario contra la sentencia apelada, cuestionando la falta de pronunciamiento en este extremo.

30. En efecto, los jueces de primera y segunda instancia han obviado pronunciarse en este extremo. Sobre el particular debe señalarse que la tutela judicial efectiva (artículo 139, inciso 3), no se limita a garantizar el acceso a la jurisdicción, sino también a que los Tribunales resuelvan sobre las pretensiones ante ellos formuladas<sup>3</sup>. Se parte, pues, del principio de congruencia judicial, que exige al juez que, al pronunciarse sobre una causa, no omita, altere o exceda las peticiones contenidas en el proceso a resolver.

Sin embargo, como ya se ha visto, existen casos en los cuales la pretensión no resulta clara y evidente, o está planteada de manera incorrecta, o se ha invocado erróneamente la norma de derecho aplicable, frente a lo cual el juez constitucional, de acuerdo con el principio de dirección judicial del proceso (artículo III del Código Procesal Constitucional) y del principio *iura novit curia* (artículo VIII), luego del análisis fáctico, tiene el deber de reconocer el trasfondo o el núcleo de lo solicitado y pronunciarse respecto de él, sin que esto represente una extralimitación de sus facultades (Fd. 15 de la STC 0569-2003-AC/TC)

De esta manera, siguiendo nuestra línea jurisprudencial, procederemos a pronunciarnos sobre el extremo invocado.

<sup>3</sup> DIEZ PICAZO GIMÉNEZ, Ignacio. “Reflexiones sobre algunas facetas del derecho dentro de esta línea de acción, fundamental a la tutela judicial efectiva”. En: *Cuadernos de Derecho Público*, mayo-agosto, INAP, 2000. p. 23.



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

31. El primer párrafo del artículo 74° de la Constitución establece que «*los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo. Los gobiernos locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción y con los límites que señala la ley*».

La potestad tributaria del Estado debe ejercerse, antes que en función de la ley, en función de la Constitución –principio jurídico de supremacía constitucional (artículo 51 de la Constitución)– y de los principios que ella consagra y que informan, a su vez, el ejercicio de tal potestad. Dichos principios, por otra parte, constituyen una garantía para los contribuyentes, en tanto impone que no se puede ejercer la potestad tributaria en contra de la Constitución ni de modo absolutamente discrecional o arbitrariamente.

En tal sentido, la potestad tributaria del Estado, antes que someterse al principio de legalidad, está supeditado a la Constitución. Es en función de ella que el principio de legalidad tiene validez y legitimidad.

32. Ahora bien, es bastante frecuente la confusión que existe entre el principio de legalidad y el de reserva de ley.

Se debe partir de señalar que no existe identidad entre ellos. Así, mientras que el *principio de legalidad*, en sentido general, se entiende como la subordinación de todos los poderes públicos a leyes generales y abstractas que disciplinan su forma de ejercicio y cuya observancia se halla sometida a un control de legitimidad por jueces independientes; la *reserva de ley*, por el contrario, implica una determinación constitucional que impone la regulación, sólo por ley, de ciertas materias.

Así, «mientras el Principio de legalidad supone una subordinación del Ejecutivo al Legislativo, la Reserva no sólo es eso sino que el Ejecutivo no puede entrar, a través de sus disposiciones generales, en lo materialmente reservado por la Constitución al Legislativo. De ahí que se afirme la necesidad de la Reserva, ya que su papel no se cubre con el Principio de legalidad, en cuanto es sólo límite, mientras que la Reserva implica exigencia reguladora»<sup>4</sup>.

<sup>4</sup> DE CABO MARTÍN, Carlos. *Sobre el concepto de Ley*. Madrid: Trotta, 2000. p. 69.



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

En materia tributaria, el *principio de legalidad* implica, pues, que el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Poder Ejecutivo o del Poder Legislativo, debe estar sometida no sólo a las leyes pertinentes, sino, y principalmente, a lo establecido en la Constitución.

33. A diferencia de este principio, la *reserva de ley* significa que el ámbito de la creación, modificación, derogación o exoneración –entre otros– de tributos queda reservada para ser actuada mediante una ley. El respeto a la *reserva de ley* para la producción normativa de tributos tiene como base la fórmula histórica “*no taxation without representation*” – es decir, que los tributos sean establecidos por los representantes de quienes van a contribuir.

Así, conforme se establece en el artículo 74° de la Constitución, la reserva de ley, es ante todo una *cláusula de salvaguarda* frente a la posible arbitrariedad del Poder Ejecutivo en la imposición de tributos<sup>5</sup>.

34. De acuerdo con estas precisiones, tal distinción en el ámbito tributario no puede ser omitida, pues las implicancias que **generan** tanto el principio de legalidad, así como la reserva de ley no son irrelevantes. Ello es así en la medida que la Constitución ha otorgado tanto al Poder Legislativo así como al Poder Ejecutivo la posibilidad de ejercer la potestad tributaria del Estado. En el primer caso, el ejercicio se realiza mediante una ley en sentido estricto, mientras que en el caso del Poder Ejecutivo sólo puede realizarlo mediante decreto legislativo.

35. Ahora bien, respecto a los alcances de este principio, hemos señalado que la reserva de ley en materia tributaria es una reserva relativa, ya que puede admitir excepcionalmente derivaciones al Reglamento, siempre y cuando, los parámetros estén claramente establecidos en la propia Ley. Asimismo, sostuvimos que el grado de concreción de los elementos esenciales del tributo en la Ley, es máximo cuando regula el hecho imponible y menor cuando se trata de otros elementos; pero, en ningún caso, podrá aceptarse la entrega en blanco de facultades al Ejecutivo para regular la materia.

La regulación del hecho imponible en abstracto –que requiere la máxima observancia del principio de legalidad–, comprende la descripción del hecho gravado (aspecto material), el sujeto acreedor y deudor del tributo (aspecto personal), el momento del nacimiento de la obligación tributaria (aspecto temporal),

<sup>5</sup> ALGUACIL MARI, Pilar. *Discrecionalidad técnica y comprobación tributaria de valores*. Valencia: Diálogo S.L. p. 27.



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

y el lugar de su acaecimiento (aspecto espacial). (STC 2762-2002-AA/TC, y, STC 3303-2003-AA/TC).

36. El cuestionado inciso a) del artículo 9° del Decreto Supremo 095-96-EF, Reglamento del Impuesto Selectivo al Consumo a los juegos de azar y apuestas, fija la tasa de este impuesto, por derivación del artículo 61° del TUO de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, que a tenor señala que: “ *Por Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas, se podrán modificar las tasas y/o montos fijos...*”.

37. Al respecto, en el Fd. 20 de la STC 2762-2002-AA/TC, nos pronunciamos sobre este punto, y señalamos que es evidente que el artículo 61°, en este extremo, ha excedido los límites que derivan de la propia Constitución en materia de reserva de ley, pues el legislador, dando carta abierta al Ejecutivo, ha establecido -sin ningún parámetro limitativo como, por ejemplo, fijar topes- que sea este el que disponga las modificaciones a las tasas; lo que se presenta como una remisión normativa en blanco o deslegalización, permitiendo que sea la Administración la que finalmente regule la materia originalmente reservada a la ley, vulnerando con ello, además, el principio de jerarquía normativa.

En aquella oportunidad se amparó la demanda, dejándose sin efecto los actos concretos de aplicación que hayan derivado del Decreto Supremo irregular. Este es el criterio que corresponde aplicar en el presente caso, y, en consecuencia, dejar sin efecto aquellas cobranzas que constan en autos y que hayan sido derivadas de los efectos de la aplicación del inciso a) del artículo 9° del Decreto Supremo 095-96-EF, Reglamento del Impuesto Selectivo al Consumo a los juegos de azar y apuestas.

Ello es así, en la medida que la alícuota también forma parte esencial del hecho imponible; debido a que el quantum del impuesto está directamente relacionado con el carácter no confiscatorio del impuesto. Elemento que sólo puede estar regulado de manera clara y precisa en la ley. Lo que no obsta a que el Decreto Supremo pueda complementar al mismo, en el marco, por ejemplo, de topes máximos y mínimos que hubiera establecido la ley o de la forma de determinación del monto.

### V. FALLO

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



150

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 2302-2003-AA/TC  
LIMA  
INVERSIONES DREAMS S.A.

**HA RESUELTO**

1. Declarar **INFUNDADO** el proceso constitucional de amparo respecto a la confiscatoriedad por doble imposición en el caso del Impuesto a los Juegos y el Impuesto Selectivo a los Juegos de Azar y Apuestas, conforme a los fundamentos 21 al 28.
2. Declarar **FUNDADO** el proceso constitucional de amparo respecto a la inaplicación del inciso a) del artículo 9º del Decreto Supremo 095-96-EF, Reglamento del Impuesto Selectivo al Consumo a los Juegos de Azar y Apuestas; en consecuencia, déjense sin efecto las órdenes de pago y resoluciones de cobranza coactiva derivadas de esta norma, y, que se encuentren comprendidas en autos.
3. Establézcase el precedente vinculante respecto al agotamiento de la vía previa en casos similares, según lo señalado en los fundamentos 5 al 9. En consecuencia: a) Cuando se cuestionen actos concretos de aplicación de una norma reglamentaria – Decreto Supremo- directamente contraria a la Ley e indirectamente contraria a la Constitución, será necesario el agotamiento de la vía previa; b) la excepción a la regla precedente, serán los casos de afectaciones por normas autoaplicativas, en cuyo caso, el juez constitucional deberá fundamentar las razones de tal calificación.

Publíquese y Notifíquese.

SS.

ALVA ORLANDINI  
GONZALES OJEDA  
GARCÍA TOMA  
VERGARA GOTELLI  
LANDA ARROYO

Lo que certifico:

Dr. Daniel Figallo Rivadeneyra  
SECRETARIO RELATOR (e)