TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL
OTDA
FOJAS 0026

EXP. N.° 2762-2002-AA/TC
LIMA
BRITISH AMERICAN TOBACCO SOUTH
AMÉRICA LIMITADA

SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

En Lima, a los 30 días del mes de enero de 2003, reunido el Tribunal Constitucional en pleno jurisdiccional, con la asistencia de los señores magistrados Alva Orlandini, Presidente; Bardelli Lartirigoyen, Vicepresidente; Aguirre Roca, Revoredo Marsano, Gonzales Ojeda y García Toma, pronuncia la siguiente sentencia

ASUNTO

Recurso extraordinario interpuesto por British American Tobacco South América Ltda., Sucursal Perú, contra la sentencia de la Quinta Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima, de fojas 447, su fecha 10 de octubre del 2002, que declaró infundada la acción de amparo de autos.

ANTECEDENTES

La empresa recurrente interpone acción de amparo contra el Ministerio de Economía y Finanzas (MEF), la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT) y la Superintendencia Nacional de Aduanas (ADUANAS), a fin de que se declare inaplicable el Decreto Supremo N.° 222-2001-EF, por vulnerar su derecho a la seguridad jurídica y los principios de legalidad tributaria y jerarquía normativa. Señala que los actos de aplicación de la norma cuestionada se ven traducidos en la Declaración Única de Aduanas N° 118-2001-10-141541-01-5-00 y en los pagos de regularización mensual que efectúa ante la SUNAT, por los cuales debe abonar el 125% del Impuesto Selectivo al Consumo (ISC) cada vez que importa cigarrillos. Agrega que su acción procede, pues el Decreto cuestionado tiene carácter de norma autoaplicativa. Asimismo, indica que el artículo 61° del TUO de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, permite que a través de Decreto Supremo se modifiquen las tasas, montos y bienes contenidos en los Apéndices III y IV de dicha ley, estableciéndose, por una norma inferior a la ley, la base imponible y la alícuota o monto fijo de dichos tributos, vulnerándose así los principios de legalidad tributaria, seguridad jurídica y jerarquía normativa, previstos tanto por el artículo 74° de la Constitución Política del Perú como en la Norma IV del Título Preliminar del Decreto Legislativo N° 816, Código Tributario.

El MEF deduce las excepciones de incompetencia y falta de agotamiento de la vía administrativa previa, alegando que la demanda es improcedente al pretender el actor ignorar la potestad tributaria del Estado, solicitando tratos especiales para incumplir sus obligaciones tributarias. Asimismo, aduce que no existen actos concretos

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL
OTDA
FOJAS 0027

de la Administración que vulneren derechos del accionante, y que el Decreto cuestionado fue emitido en correcta aplicación del artículo 61.° del Decreto Legislativo N° 821, no existiendo contravención de los principios de legalidad tributaria ni de jerarquía normativa, agregando que, en todo caso, si se quiere cuestionar un Decreto Supremo, la vía idónea sería la acción popular, mas no el amparo.

La SUNAT propone la excepción de falta de agotamiento de la vía administrativa, y ADUANAS la excepción de falta de legitimidad para obrar del demandado, y ambas entidades, al contestar la demanda, coinciden en señalar que no se han violado los principios de legalidad, seguridad jurídica ni jerarquía normativa, aduciendo que el Decreto cuestionado fue emitido en aplicación del artículo 61° del TUO de la Ley del IGV e ISC.

El Sexagésimo Quinto Juzgado Especializado en lo Civil de Lima declaró infundada la excepción de incompetencia; fundada la excepción de falta de legitimidad para obrar formulada por ADUANAS, por no ser parte en el proceso, y fundada la excepción de falta de agotamiento de la vía administrativa deducida por el MEF y la SUNAT, al no haberse seguido proceso impugnativo alguno en la vía administrativa; consecuentemente, declaró improcedente la demanda.

La recurrida revocó la apelada en el extremo que declara fundada la excepción de falta de agotamiento de la vía previa, y la confirmó en el extremo que declara improcedentes la demanda y lo demás que contiene.

FUNDAMENTOS

1. La actora pretende que se declare inaplicable a su caso el Decreto Supremo N.° 222-2001-EF, en virtud del cual se incrementa el ISC sobre la importación de cigarrillos de 100% al 125%, disposición que sustenta en el artículo 61° del TUO de la Ley del IGV e ISC, aprobado por Decreto Supremo N.° 055-99-EF, que establece que "*Por Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas, se podrán modificar las tasas y/o montos fijos, así como los bienes contenidos en los apéndices III y IV (...)*".

2. Antes de ingresar al análisis de fondo, cabe indicar que el Tribunal, en reiterada jurisprudencia en materia tributaria, ha señalado que no es preciso agotar la vía administrativa cuando se impugna un acto concreto, practicado al amparo de una norma legal incompatible con la Constitución. Así, en el presente caso, el demandante alega que el Decreto Supremo N° 222-2001-EF –derivado del artículo 61 de la Ley del Impuesto General a las Ventas y Selectivo al Consumo–, que dispone el pago del 125% del Impuesto Selectivo al Consumo (ISC) cada vez que importa cigarrillos (lo que se ha acreditado con la Declaración Única de Aduanas N° 118-2001-10-141541-01-5-00, y los pagos de regularización mensual que efectúa ante la SUNAT), viola sus derechos constitucionales.

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL
OTDA
FOJAS 0028

3. A efectos de determinar la inaplicación del Decreto Supremo N° 222-2001-EF, es preciso analizar si las referidas normas concuerdan con lo dispuesto por la Constitución en lo referido a reserva de ley. En tal sentido, contrario a los argumentos de defensa de la parte demandada, este Tribunal considera que no puede hablarse *a priori* de conformidad constitucional del referido Decreto Supremo, por el hecho de que este provenga de la remisión legal del artículo 61° *supra*, pues es necesario, ante todo, verificar si tal mandato es procedente y acorde con los límites de permisibilidad derivados de la Constitución. Se trata, pues, de efectuar el análisis conforme a la voluntad del constituyente antes que en función de la voluntad del legislador.

La reserva de ley en materia tributaria y los alcances del artículo 74° de la Constitución

4. El artículo 74° de la Constitución reconoce la potestad tributaria como la facultad del Estado para crear tributos, modificarlos, derogarlos, otorgar beneficios o regímenes especiales para su aplicación, encontrándose delimitada por los principios tributarios de reserva de ley, igualdad, no confiscatoriedad y respeto a los derechos fundamentales. Asimismo, se entiende que cuando nuestro texto constitucional señala que los tributos se crean *exclusivamente* por Ley o Decreto Legislativo, en caso de delegación de facultades, ha previsto una reserva de ley.

5. Cabe, por tanto, definir cuáles son los alcances y la extensión de la reserva de ley en nuestro ordenamiento jurídico; es decir, interpretar lo que el constituyente ha querido que el legislador o el titular habilitado para estos casos, en el ámbito de su competencia, respete de manera ineludible al momento de crear un tributo.

6. Primeramente, ha de señalarse que la reserva de ley en materia tributaria es, *prima facie,* una *reserva relativa.* Salvo para el caso previsto en el último párrafo del artículo 79° de la Constitución, que está sujeto a una reserva absoluta de ley *(ley expresa*), para los supuestos contemplados en el artículo 74° de la Constitución, la sujeción del ejercicio de la potestad tributaria al principio de reserva de ley - en cuanto al tipo de norma - debe entenderse como relativa, pues también la creación, modificación, derogación y exoneración tributarias pueden realizarse previa delegación de facultades, mediante Decreto Legislativo. Se trata, en estos casos, de una reserva de acto legislativo.

7. Asimismo, la doctrina comparada comúnmente sostiene que la exigencia de la reserva de ley (*relativa*) –en cuanto al contenido de la norma– involucra el reconocimiento de un contenido mínimo necesario para que la regulación efectuada no desborde la voluntad del constituyente a través de remisiones a textos infralegales de la materia reservada a la ley, siendo este razonamiento similar a lo que la teoría del *contenido esencial* sostiene respecto de los derechos fundamentales.

8. Al crearse un cobro tributario, podrá decirse que se ha respetado la reserva de ley cuando, vía ley o norma habilitada, se regulen los elementos esenciales y

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL
OTDA
FOJAS 0029

determinantes para reconocer dicho tributo como tal, de modo que todo aquello adicional pueda ser delegado para su regulación a la norma reglamentaria en términos de complementariedad, mas nunca de manera independiente. Respecto a los elementos esenciales que deben integrar la materia reservada, se señala que son aquellos que mínimamente deben estar contenidos en la creación de un tributo; es decir, "[...] *los hechos imponibles, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objeto y la cantidad de la prestación; por lo que todos esos elementos no deben quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa (Sergio F. de la Garza. Derecho Financiero Mexicano, Editorial Porrúa S.A, 1976. Pág. 271).*

9. Este Tribunal, sin embargo, advierte que estas exigencias deben ser analizadas en cada caso concreto y dependiendo de la naturaleza del tributo, pues el contenido material de la reserva de ley requerirá una concretización singular en atención a la naturaleza y objeto de cada cobro tributario. Esta determinación o intensidad de la reserva se logra cuando se parte de un análisis de la reserva de ley tanto en su extensión *horizontal* como *vertical*.

10. La reserva de ley, en su extensión *horizontal,* atiende a la delimitación del alcance dejado al reglamento, y en su sentido *vertical*, al contenido material que debe recoger la ley de remisión. (*Tornos Más, Joaquín. La relación entre la Ley y el Reglamento. En: Revista de Administración Pública. 100-102. Año 1993. Madrid. Pág. 471 –507*). Asimismo, Gamba Valega se refiere al *plano horizontal* como aquel en el cual se deslindan los elementos que deben estar amparados por la reserva, y, al *vertical,* como el grado de concreción o alcance con que dichos elementos deben ser regulados en la ley o norma con rango de ley. *(Gamba Valega, César. Tratado de Derecho Tributario, dirigido por Paulo de Barros Carvalho. Editorial Palestra 2003. Pág. 201 y ss.)*

11. Sobre el particular, el Tribunal Constitucional Español, en la STC 22/1992, ha establecido que "[...] *la reserva de ley en materia tributaria no afecta por igual a todos los elementos integrantes del tributo; el grado de concreción es máximo cuando regula el hecho imponible y menor cuando se trate de regular otros elementos [...]"(F.J. 7).* De esa manera, se reconoce con ello la flexibilización de la reserva en determinadas situaciones y la importancia del análisis de concreción de la misma, en cada caso concreto.

12. La lógica de este doble dimensión de la reserva de ley se entiende por la propia razón de ser de este principio, pensada desde la voluntad del constituyente. Si históricamente nace de la necesidad de sustraer poderes de decisión al Monarca para otorgarlos al Parlamento *-no taxation without representation-,* oponiéndose a cualquier tipo de delegación, hoy en día, Parlamento y Gobierno responden a la misma legitimidad democrática, desarrollando las políticas de estado (entre ellas la política fiscal) en relaciones de coordinación, lo que hace entendible que este nivel de colaboración se refleje en las relaciones de complementariedad entre los textos normativos de cada uno de estos poderes. Ello justificará que en algunos casos, por

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL
OTDA
FOJAS 0030

razones técnicas, se flexibilice la reserva de ley, permitiendo la remisión de aspectos esenciales del tributo a ser regulados por el reglamento, *siempre y cuando* sea la ley la que establezca los límites al Ejecutivo; caso contrario, estaríamos frente a una habilitación en blanco o remisión genérica de la materia tributaria, claramente proscrita por la Constitución.

13. Así pues, en cualquier caso, nuestro texto constitucional habilitará remisiones de elementos esenciales del tributo a normas reglamentarias, *única y excepcionalmente,* cuando la ley misma establezca parámetros y límites de actuación a dicha norma, la razonabilidad así lo justifique, y se haya superado el análisis de proporcionalidad; es decir, cuando la referida remisión quede sustentada como una medida necesaria e ineludible. Sin embargo, en ninguno de estos casos podrá aceptarse la deslegalización de la materia tributaria, lo que significa la entrega abierta al Ejecutivo de facultades para determinarla.

La remisión normativa y la reserva de ley

14. Queda, pues, establecido que todo análisis de conformidad constitucional, en casos similares, deberá partir de la respuesta a la siguiente pregunta: *"¿Cuál debe ser el contenido de la ley o extensión del ámbito reservado, que permita satisfacer el mandato constitucional en el presente caso?".*

15. Sobre el particular, como lo ha afirmado el Tribunal Constitucional Español –posición que compartimos–: "[...] *el principio (de reserva de ley en materia tributaria) no excluye la posibilidad de que las Leyes contengan remisiones a normas reglamentarias, pero sí que tales remisiones hagan posible una regulación independiente y no claramente subordinada a la Ley, lo que supondría una degradación de la reserva formulada por la Constitución en favor del legislador. Las remisiones o habilitaciones legales a la potestad reglamentaria han de ser tales que restrinjan efectivamente el ejercicio de esa potestad a un complemento de la regulación legal que sea indispensable por motivos técnicos o para optimizar el cumplimiento de las finalidades propuestas por la Constitución o por la propia Ley[...]* " (STC 83/1984 y STC 19/1987).

16. Por consiguiente, cuando mediante la Constitución se ha determinado la actuación exclusiva de uno de los poderes del Estado *(Legislativo)*, para que otro pueda actuar *(Ejecutivo)*, será necesaria una autorización del poder originalmente llamado por la Constitución, cuya extensión estará limitada por el alcance del propio texto constitucional, y nunca a merced de la voluntad del poder determinado por la Constitución *(Embid Irujo. En: R.V.A.P. Núm 29. 1991, Pág. 96).*

El artículo 61 de la Ley IGV: discrecionalidad técnica debidamente justificada o "deslegalización" de la reserva de ley

17. El artículo 61.° del TUO de la Ley del IGV e ISC, aprobado por Decreto Supremo N.° 055-99-EF, establece que "*Por Decreto Supremo refrendado por el Ministro de*

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL
OTDA
FOJAS 0031

Economía y Finanzas, se podrán modificar las tasas y/o montos fijos, así como los bienes contenidos en los apéndices III y/o IV. (...)"; es así que se promulga el Decreto Supremo N.° 222-2001-EF, incrementándose el ISC sobre la importación de cigarrillos de tabaco negro y rubio de 100% al 125%.

18. En este caso, la disposición contenida en el artículo 61° de la Ley del IGV e ISC, ha derivado al reglamento (Decreto Supremo) la modificación de tasas; por tanto, corresponde a este Tribunal determinar si tal remisión legal contiene los elementos suficientes de reserva legal, de modo que al derivar al reglamento (Decreto Supremo) la regulación de uno de los elementos esenciales del tributo, no se termine trastocando la voluntad del constituyente.

19. Suele justificarse este tipo de remisiones legales con razones técnicas y de conveniencia, debido a que las eventuales modificaciones a estos elementos del tributo requieren superar los a veces dilatados trámites parlamentarios. En general, estimamos que no resulta saludable una abierta aceptación de estos criterios en todos los casos, pues como diría Alguacil Mari, para que la actividad normativa pueda considerarse emitida conforme a la Constitución, se impondría la necesidad de que *dicha ley indicara expresamente tales "medios técnicos*", ya que la elección de uno u otro podría conllevar una distinta configuración del tributo, constituyendo una posición peligrosa al otorgar a la Administración mayor poder que el que se le reconoce abiertamente. *(Alguacil Marí, Pilar. Discrecionalidad Técnica en la comprobación tributaria de valores. La problemática de su control judicial. Valencia. Editorial Diálogo. 1999. Págs. 41-42)*

20. 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.

21. Es razonable que la alícuota integrante del mandato de la norma, en tanto determina el *quántum* a pagar por el contribuyente, deba encontrarse revestida por el principio de seguridad jurídica en conexión con el de legalidad, lo que conlleva a exigir un mínimo de concreción en la ley sin embargo, ello no se concreta cuando se deja al reglamento la fijación de los rangos de tasas *ad infinitum*.

22. En ese sentido, siendo misión del Tribunal Constitucional velar porque se mantenga la sujeción de la ley a la Constitución, corresponde, en el presente caso, inaplicar a la empresa demandante el Decreto Supremo N° 222-2001-EF, por ser contrario a los alcances del artículo 74° de la Constitución.

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL
OTDA
FOJAS 0032

23. Por consiguiente, exhortamos al Congreso a que, tomando en cuenta estas consideraciones, ajuste la normatividad vigente a lo dispuesto por la Constitución, estableciendo en la Ley del IGV e ISC, cuyo TUO fue aprobado por Decreto Supremo N.° 055-99-EF, *parámetros suficientes* en la regulación de las tasas del Impuesto Selectivo al Consumo, en respeto al principio de reserva de ley, conforme se ha fundamentado en la presente sentencia.

FALLO

Por estos fundamentos, el Tribunal Constitucional, en uso de las atribuciones que la Constitución Política del Perú le confieren,

Ha resuelto

1. Declarar **FUNDADA** la acción de amparo; en consecuencia, inaplicable a British American Tobacco (South America) Ltd., Sucursal del Perú, el D.S. N.° 222-2001-EF.

2. Deja sin efecto los actos concretos de aplicación que hayan derivado de la norma antes indicada.

3. Exhorta al Congreso a que adecue la norma cuestionada según lo expresado en el fundamento 23 de la presente sentencia.

Publíquese y notifíquese.

SS.

ALVA ORLANDINI
BARDELLI LARTIRIGOYEN
AGUIRRE ROCA
REVOREDO MARSANO
GONZALES OJEDA
GARCÍA TOMA

Lo que certifico:

Dr. Daniel Figallo Rivadeneyra
SECRETARIO RELATOR (e)