EXP. N.° 03769-2010-PA/TC
AREQUIPA
CENTRAL AZUCARERA CHUCARAPI PAMPA BLANCA S.A.

SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

En Lima, a los 17 días del mes de octubre de 2011, el Pleno del Tribunal Constitucional, integrado por los magistrados Mesía Ramídez, Álvarez Miranda, Vergara Gotelli, Beaumont Callirgos, Calle Hayen, Eto Cruz y Urviola Hani, pronuncia la siguiente sentencia, con el fundamento de voto del magistrado Vergara Gotelli, que se agrega

ASUNTO

Recurso de agravio constitucional interpuesto por don Julio Elerd Guillén Oporto, representante de la Central Azucarera Chucarapi Pampa Blanca S.A., contra la resolución expedida por la Segunda Sala de la Corte Superior de Justicia de Arequipa, de fojas 909, su fecha 5 de agosto de 2010, que declaró infundada la demanda de autos; y,

ANTECEDENTES

Demanda

Con fecha 13 de julio de 2005, la empresa recurrente interpone demanda de amparo contra el Presidente de la República, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT) y el Ministerio de Economía y Finanzas solicitando lo siguiente:

- Se le declare inaplicable el Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias (SPOT), así como las normas que crearon dicho sistema, lo modificaron, reglamentaron o derogaron parcialmente, como el Decreto Legislativo Nro. 917, el Decreto Supremo Nro. 070-2002-EF, la Resolución de Superintendencia Nro. 058-2002-SUNAT, la Ley Nro. 27877, la Resolución de Superintendencia Nro. 082-2003-SUNAT, el Decreto Legislativo Nro. 940, el Decreto Legislativo Nro. 954 y la Resolución de Superintendencia Nro. 183-2004-SUNAT, vigentes al momento de la presentación de la demanda.
- Disponer que los demandados cesen inmediatamente sus acciones de intervención fiscal, de coerción administrativa y de sanción, originadas con aplicación a la empresa accionante de las citadas normas.
- Disponer que se repongan las cosas al estado anterior a la violación de sus derechos constitucionales a la libertad de empresa, libre competencia e igualdad, ordenando que los demandados otorguen las mismas condiciones de participación en el mercado a su empresa.

EXP. N.° 03769-2010-PA/TC
AREQUIPA
CENTRAL AZUCARERA CHUCARAPI PAMPA BLANCA S.A.

La empresa recurrente argumenta que mediante el Decreto Legislativo Nro. 917, se creó el SPOT, que obliga al pago vía detracción aplicable a la venta de bienes como caña de azúcar, alcohol etílico, arroz, sin embargo los vendedores de otro tipo de bienes están excluidos de la referida obligación de detracción, con lo que se genera una desigualdad contributiva y distorsión a la estabilidad impositiva, dado que obliga a los sujetos a retener un porcentaje del precio de venta de bienes gravados con el Impuesto General a las Ventas. Sostiene que dicha normativa se encontraba suspendida hasta la emisión de las Resoluciones de SUNAT que designaran a los sectores económicos o bienes, a los que resultaría de aplicación el sistema de pagos de obligaciones fiscales. Esto es, se estaría rompiendo la neutralidad e igualdad del tratamiento tributario que debe observar la administración tributaria en todos los contribuyentes.

Indica que las Resoluciones de SUNAT se constituyen en normas autoaplicativas, que no sólo se estaría creando un pago anticipado a cuenta de tributos exclusivos para cierto tipo de empresas, sino que además se está obligando a la implementación de obligaciones formales como apertura de cuentas bancarias, suscripción de formatos y consignación de datos, y formalidades al traslado de bienes, que no aplica a todos los contribuyentes en similares condiciones de actividad económica.

La demanda fue rechazada liminarmente por el Poder Judicial al considerar que el proceso de amparo carece de estación probatoria. Ahora bien, al evidenciarse que se trataba de cuestionamientos que podrían incidir en los derechos fundamentales de la recurrente, el Tribunal Constitucional resolvió declarar nulo todo lo actuado *(STC Nro. 09730-2006-PA/TC de fecha 11 de enero de 2007)*, debiendo remitirse los autos al juzgado de origen a fin de que se admita la demanda y se la tramite con arreglo a ley.

Contestación de la Demanda

Una vez admitida a trámite la demanda, el Procurador del Ministerio de Economía y Finanzas propone la excepción de prescripción y contesta la demanda alegando que se está haciendo un cuestionamiento en abstracto de las normas, lo que no resultaría pertinente vía proceso de amparo. De otro lado, afirma que el contenido constitucional del derecho a la igualdad permite un tratamiento diferenciado, mas no discriminatorio, no siendo el SPOT una traba administrativa, sino un sistema de pago de obligaciones tributarias.

La SUNAT contesta la demanda alegando que el Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central es un mecanismo de lucha contra la

evasión tributaria, a la fecha vigente. Hace hincapié en que no se trata de un nuevo impuesto. En tal sentido, es razonable y técnico que el mismo se concentre en aquellos sectores económicos que representan mayor dificultad recaudatoria y mayores niveles de evasión reportados.

El Procurador de la Presidencia del Consejo de Ministros en representación del Despacho Presidencial propone las excepciones de prescripción, litispendencia y falta de legitimidad para obrar y contesta la demanda con similares argumentos.

Sentencia de Primer Grado

El Octavo Juzgado Civil de Arequipa declara infundada la demanda al haberse determinado la legalidad de los dispositivos materia de pedido de inaplicabilidad y aplicado satisfactoriamente el test de proporcionalidad en el juicio de igualdad. Adicionalmente, se indica que estamos frente a una desigualdad justificada y no discriminatoria. Argumenta que no se han probado los hechos que sustentan la pretensión.

Sentencia de Segundo Grado

La Segunda Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Arequipa confirma la apelada al considerar que no se ha verificado la existencia de amenaza o afectación de los derechos constitucionales referidos por la empresa demandante, en tanto se acredita que el SPOT se constituye en un mecanismo que coadyuva a combatir la informalidad y la evasión fiscal.

FUNDAMENTOS

I. *Delimitación del Petitorio*

1. El objeto de la demanda es evaluar la constitucionalidad para el caso concreto de la recurrente del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central (SPOT), así como las normas que crearon dicho sistema, lo modificaron, reglamentaron o derogaron parcialmente, como son:

   a) Decreto Legislativo Nro. 917, que creaba un sistema de pago de obligaciones tributarias con el Gobierno Central, publicado el 26 de abril de 2001. Según el artículo 1 de la Ley N° 29477, tal decreto fue derogado a los noventa días calendario de su publicación. Esto es, a partir de la

entrada en vigor de las Resoluciones de Superintendencia que designen los sectores económicos, bienes o servicios a los que resultara de aplicación dicho sistema, de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 14 del Decreto Legislativo N° 940, publicado el 20 de diciembre de 2003.

b) Decreto Supremo Nro. 070-2002-EF, que fijaba el porcentaje máximo a detraer del precio de venta de bienes comprendidos en el sistema de pago de obligaciones tributarias con el Gobierno Central. Tal norma fue derogada por el artículo 2 del Decreto Supremo N.° 033-2003-EF, publicado el 19 marzo 2003.

c) Resolución de Superintendencia N.° 058-2002-SUNAT, que aprobó las normas para la aplicación del sistema de pago de obligaciones tributarias con el Gobierno Central a la que se refiere el Decreto Legislativo 917, norma derogada por la Segunda Disposición Final de la Resolución de Superintendencia N.° 183-2004-SUNAT, publicada el 15 agosto 2004.

d) Ley N.° 27877, que modifica el Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central aprobado por el Decreto Legislativo N.° 917, que define al sistema de detracciones como aplicable a las operaciones gravadas con el IGV, por el cual los sujetos obligados deberán detraer un porcentaje del precio de venta de bienes o prestación de servicios y depositarlo en las cuentas corrientes que, para tal efecto, el Banco de la Nación habilitará a nombre de cada uno de los proveedores de dichas operaciones.

e) Decreto Legislativo N.° 940, que modifica el Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central establecido por el Decreto Legislativo N.° 917.

f) Decreto Legislativo N.° 954, que modifica el Decreto Legislativo N.° 940 que regula el sistema de pago de obligaciones tributarias con el gobierno central.

g) Resolución de Superintendencia N.° 183-2004-SUNAT, que aprueba las normas para la aplicación del sistema de pago de obligaciones tributarias con el Gobierno Central al que se refiere el Decreto Legislativo N.° 940.

Así como disponer que los demandados cesen inmediatamente en sus acciones de intervención fiscal, coacción y sanción. Indica que al aplicar tales dispositivos a la venta de bienes, se está rompiendo la neutralidad e igualdad de tratamiento tributario que debe observar la administración tributaria creando un injusto sistema y un ambiente de perjuicio e inseguridad jurídica, indispensables para fomentar la creación de empresas y el desarrollo económico del país, constituyéndose en actos lesivos a sus derechos a la libertad de empresa y libre competencia.

EXP. N.° 03769-2010-PA/TC
AREQUIPA
CENTRAL AZUCARERA CHUCARAPI PAMPA BLANCA S.A.

II. Cuestiones Previas

2. Es oportuno precisar la idoneidad del proceso constitucional de amparo para la evaluación de la presente controversia como ya se ha referido en el Exp. 06626-2006-AA/TC, "[…] pues de acuerdo a las circunstancias y hechos debatidos en autos, resulta incuestionable que nos encontramos frente a una controversia de "puro derecho", puesto que la recurrente alega la vulneración de sus derechos constitucionales a consecuencia de la aplicación de un supuesto régimen de pago adelantado del IGV, que, a todas luces, considera inconstitucional.

3. Es decir, nos encontramos ante la necesidad de evaluar la constitucionalidad de un sistema de pago tributario que, cuestionado por algunos y justificado por otros en los fines contra la evasión fiscal, pone de manifiesto la trascendencia social, política y económica de los efectos que puedan derivarse de la decisión que finalmente adopte el Juez constitucional.

4. Cabe precisar que en la STC 01207-2010-PA/TC de fecha 25 de agosto de 2010, emitida en un proceso de amparo interpuesto por Industrial Chucarapi Pampa Blanca S.A., empresa del mismo rubro, este Tribunal tuvo un pronunciamiento tangencial y no ingresó a resolver el fondo al verificarse que existía litispendencia. Sin embargo en el presente caso debe resolverse la pretensión al cumplirse cabalmente los requisitos formales de admisibilidad y procedencia, más aun si en instancias previas ha habido pronunciado sobre el fondo. Siendo así este Colegiado, en el marco de su función ordenadora como Supremo Intérprete de la Constitución, al tener presente la relevancia del asunto y la existencia de más de una causa relativa a la constitucionalidad del Sistema de Detracciones, considera oportuno emitir pronunciamiento resolviendo la pretensión.

5. No debe perderse de vista además que la presente es una causa que al haberse rechazado liminarmente, con posterioridad se ordenó admitir la demanda y abrir el proceso el que viene conociéndose desde el año 2005. Es decir, han transcurrido más de cinco años sin tener pronunciamiento definitivo. Ello sumado a que en el Poder Judicial se ha emitido pronunciamiento de fondo, este Tribunal Constitucional no puede permanecer indiferente ante el transcurso del tiempo sin que se haya expedido una sentencia fundada en derecho, en la que se expongan fundamentos razonados en torno a la naturaleza y constitucionalidad del SPOT.

III. El Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central (SPOT)- Detracciones al Impuesto General a las Ventas

6. Dentro de las relaciones de Derecho Administrativo- Tributario, existen algunos deberes especiales de contenido meramente administrativo. Este es precisamente el lugar de la figura de la detracción en el que una persona que compra un bien o adquiere un servicio substrae un determinado monto del precio por pagar para depositarlo en una cuenta bancaria cuyo titular es el vendedor del bien o servicio. Luego, este vendedor o proveedor tiene que utilizar los indicados fondos bancarios para pagar los tributos que le correspondiesen.

7. El denominado sistema de pago de obligaciones tributarias con el Gobierno Central-SPOT (Sistema de Detracciones) ha venido aplicándose paulatinamente desde el año 2002 y se constituye en un mecanismo que tiene el Estado peruano para garantizar el pago del IGV en sectores con alto grado de informalidad. A lo largo de su vigencia, han existido varias modificaciones a tal régimen retirando bienes e incorporando nuevos servicios cuya venta, traslado o prestación, según el caso, se encontrará comprendida en el mismo, a partir del 1 de febrero de 2005. El sistema venía aplicándose a una serie de productos, listado al que se han ido incorporando el aceite, la harina de pescado, embarcaciones pesqueras, etc.

8. Este mecanismo fiscal se encuentra vigente (Decreto Legislativo Nro. 940) y tiene como finalidad generar fondos para el pago de a) las deudas tributarias por concepto de tributos o multas, así como los anticipos y pagos a cuenta por dichos tributos, incluidos sus respectivos intereses, que constituyan ingreso del tesoro público, administradas y/o recaudadas por la SUNAT, y las originadas por las aportaciones a ESSALUD y a la ONP; b) las costas y los gastos en que la SUNAT hubiera incurrido a que se refiere el inciso e) del artículo 115 del Código Tributario. Teniendo en cuenta su ámbito de aplicación, relativo básicamente a las operaciones afectas al IGV, debe entenderse que no se trata de un nuevo impuesto sino de un mecanismo que asegura la recaudación del impuesto general a las ventas. En tal sentido, preliminarmente resulta razonable y técnico que el **mismo se concentre en aquellos sectores económicos que representan mayor dificultad recaudatoria y mayores niveles de evasión reportada.** También nace con la finalidad de reducir la competencia desleal sustentada en el incumplimiento tributario de algunos participantes de la cadena de producción, comercialización y distribución de bienes y servicios.

9. Es importante precisar que del análisis del sistema de detracciones, podemos afirmar y reiterar que no estamos ante un tributo independiente, pues para empezar

el titular de la cuenta es el prestador del servicio, lo que no extingue obligación tributaria alguna. Posteriormente, cuando el contribuyente (sujeto detraído) utilice los cheques de la cuenta de detracción, cancelará los tributos exigibles a su persona. Debe recordarse que el titular de la cuenta de detracciones es el propio proveedor o prestador del servicio y que estas sirven para garantizar el futuro pago de sus tributos.

10. Estamos frente a un fenómeno conocido como de *"privatización de la actividad recaudatoria del Estado"*, que consiste en que determinadas personas, generalmente empresas, captan ciertos montos de tributos -que son de cargo de terceros- para entregarlos al Estado. La detracción se constituye en un deber singular y distinto a los regímenes de retención y percepción de tributos ya que el agente detractor no entrega al fisco el monto detraído dejándose de producir un efecto inmediato en la recaudación fiscal. En cambio en las figuras de la retención y percepción, ya analizada por este Colegiado, el agente retenedor o perceptor sí entrega los montos directamente a la administración tributaria produciéndose un impacto inmediato en la recaudación fiscal. Es decir, estamos ante un deber que colabora o apoya indirectamente a la recaudación de tributos, pudiéndole considerar como un deber administrativo. Precisamente desde esta óptica se analizará el SPOT.

Sistema de Detracciones

Etapa I	Etapa I	Etapa III	Etapa IV
Realización de la Operación sujeta al SPOT	--- Depósito de la detracción en la cuenta SPOT	Hecho Imponible / --- No existe Hecho Imponible/	Se usan fondos para pagar tributo Liberación

IV. Sobre la constitucionalidad de las medidas extrafiscales para evitar la evasión tributaria

11. En primer lugar, este Tribunal considera oportuno recordar que ya en anterior jurisprudencia se ha pronunciado respecto de la legitimidad de la existencia de algunos regímenes tributarios, como el caso de las percepciones al IGV (STC 06089-2006-PA/TC), atendiendo a que los tributos responden también a fines extrafiscales como la lucha contra la evasión tributaria, todo ello sustentado en el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos y al principio de solidaridad tributaria consagrado implícitamente en el artículo 43° de la Constitución.

12. Es decir, el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos no está vinculado únicamente al deber de pagar los tributos sino también a los deberes de

colaboración con la administración tributaria, orientados a conseguir la participación igualitaria en el soporte de las cargas públicas ya sea directa o indirectamente, como en el presente caso.

13. De igual manera, en la STC 6626-2006-PA/TC, el Tribunal Constitucional consideró pertinente hacer precisiones sobre la posibilidad de redimensionar la clásica visión del tributo, para dar cobertura a otras finalidades constitucionales igualmente valiosas.

14. A partir de la STC 0008-2003-AI/TC, se afirma que, siendo la función principal del tributo la recaudadora -*entendida no como fin en sí mismo, sino antes bien como medio para financiar necesidades sociales*-, pueda admitirse que en circunstancias excepcionales y justificadas para el logro de otras finalidades constitucionales, esta figura sea utilizada con un fin extrafiscal o ajeno a la mera recaudación, cuestión que, indiscutiblemente, no debe ser óbice para quedar exenta de la observancia de los principios que rigen la potestad tributaria contenidos en el artículo 74° de la Constitución de 1993.

15. Ahora bien, sobre la constitucionalidad de la existencia de medidas con fines extrafiscales, como el caso de la lucha contra la evasión fiscal y la informalidad, se precisó también que tiene como fin justamente mejorar los procesos de fiscalización, a la vez que asegurar el pago de los tributos en actividades y sectores con altos índices de incumplimiento tributario, y con ello incrementar la recaudación tributaria.

16. Sobre el particular, es conveniente mencionar que aunque con el sistema de detracciones no se aseguran los fines recaudatorios definitivos, al existir el mecanismo de libre disposición, la parte más importante de los fondos que ingresan a las cuentas es efectivamente empleada para pagar obligaciones tributarias, y es en este punto que el sistema revela sus principales ventajas: a) su sistema de control (sea mediante garitas, controles en carreteras o controles contables) obliga a relacionar cada operación detectada con un depósito específico y ello dificulta la evasión y, b) complementariamente, permite que se genere un fondo proporcional al importe de las operaciones realizadas y eso facilita que las operaciones detectadas finalmente se traduzcan en el cumplimiento efectivo del pago de las obligaciones tributarias que éstas generaron.

17. Al respecto, del propio expediente se ha podido extraer que de las estimaciones anuales del ratio de incumplimiento en el IGV muestran que éste se ha venido reduciendo de manera constante desde el año 2001 (año en al cual el indicador se

aproximaba al 50% de incumplimiento) hasta el año 2008, en donde el indicador se sitúa alrededor del 33% (los aproximados 17 puntos significan una contracción en el incumplimiento total de aproximadamente 34%). Estos resultados corresponden precisamente al lapso durante el cual la SUNAT, entre otras medidas, se abocó al desarrollo y puesta en funcionamiento de medidas de administración tributaria como el SPOT. En ese sentido, el Régimen bajo análisis ha dado resultado ya que la recaudación y el pago de impuestos han mejorado significativamente (Fuente: SUNAT).

18. Este sistema ha permitido también detectar a proveedores que vienen realizando operaciones comerciales y presentan indicadores de incumplimiento tributario, tales como omisos a la presentación de la declaración jurada, omisos a declarar la totalidad de ventas o que declaran estar en condiciones de no activo, o con condición de no hallados.

19. Como ya lo analizó este Colegiado el SPOT, al igual que otros sistemas vinculados directa o indirectamente al pago de tributos, surgen de la necesidad de la administración tributaria por a) combatir la evasión, controlar los altos niveles de informalidad existentes a lo largo de la cadena de producción y comercialización; y, c) reducir la competencia desleal proveniente del incumplimiento tributario.

20. De la información adjuntada al expediente por la SUNAT, podemos evidenciar también que la implementación de este sistema como herramienta de la administración para ampliar la base tributaria permite elevar la recaudación, habiendo ido expandiéndose a una serie de bienes y servicios, registrando un importante crecimiento y contribución a los ingresos tributarios, los que han ido en aumento. Es así que en el año 2002 representaba solamente el 0.2% del total de ingresos tributarios y al cierre de 2010 el 11.4% de los ingresos totales del Gobierno Central, lo que ha redundado en una política económica eficiente, situación que no está exenta de los fines legítimamente constitucionales en el marco del modelo económico social de mercado.

21. Conforme lo ha señalado este Colegiado en reiterada jurisprudencia, el Estado social y democrático de derecho también es un Estado que lucha contra las desigualdades sociales, de ahí que, cuando con base en la solidaridad social se incluya a "terceros colaboradores de la administración tributaria", justamente para menguar la desigualdad en el sostenimiento de los gastos públicos a causa de la evasión tributaria, este Tribunal entienda que la medida adoptada resulte idónea para dichos fines.

V. Análisis del caso concreto

22. Antes de entrar al fondo del asunto, cabe precisar que en la STC Nro. 06089-2006-PA/TC, el Tribunal Constitucional analizó el sistema de percepciones al IGV. Así en torno a la observancia del Principio de Reserva de Ley concluyó que las Resoluciones de Superintendencia y la norma que habilita la expedición de éstas son inconstitucionales por transgredir el principio de reserva de ley en materia tributaria, reconocido en el artículo 74° de nuestra Constitución, mencionando: "las percepciones al IGV evaluadas tienen naturaleza de pagos a cuenta o anticipos, esto es, son obligaciones de carácter temporal y no definitivo, como es el caso de los tributos. No obstante, ello no exime al legislador para que en su regulación prescinda del principio de reserva de ley y habilite a un órgano administrativo para su regulación (…). En consecuencia, indica la jurisprudencia, no es que las Resoluciones cuestionadas sean inconstitucionales por sí mismas, sino que la inconstitucionalidad proviene de la norma legal que las habilita y les traslada el vicio. Por ello, la adecuación de la formalidad del Régimen de Percepciones a los principios constitucionales tributarios debe empezar por la propia Ley que le sirve de base".

23. Sin embargo, lo que sí es oportuno desarrollar es la coincidencia de ambos sistemas en la legitimación de su existencia y validez en un Estado social y democrático de derecho (Percepciones y Detracciones).

24. Ciertamente, y como se viene estableciendo, **las detracciones no tienen naturaleza de anticipo, pago a cuenta o impuesto independiente al definirlas como "un mecanismo administrativo indirecto"**. De ello se puede entender que no le son aplicables las exigencias de los principios constitucionales tributarios contenidos en el artículo 74° de la Constitución de 1993.

25. Partiendo de esta idea, a mayor abundamiento debe tenerse en cuenta que en relación a los principios constitucionales tributarios, respeto al contenido del principio de reserva de Ley en materia de tributos, este Colegiado ha tenido la oportunidad de pronunciarse en más de una ocasión, señalando "[…] que en materia tributaria, estamos frente a una reserva relativa, ya que puede admitir excepcionalmente derivaciones de los elementos del tributo al Reglamento, siempre y cuando los parámetros estén claramente establecidos en la propia Ley […]".

26. Es decir, el Tribunal Constitucional ha admitido la relativización de la reserva, en el entendido de que exigir una regulación extremadamente detallista o condiciones rigurosas en algunos casos concretos podría resultar o antitécnico e, incluso,

inconveniente para la propia protección de otras finalidades constitucionales igualmente valiosas, como es el caso de la lucha contra la informalidad y la evasión fiscal.

27. Sobre la presunta vulneración al principio de reserva de ley al "omitirse" diversas instituciones jurídicas, tales como la base imponible, la tasa, fecha de nacimiento de la obligación, etc. en la norma con rango de ley, este Colegiado considera importante reiterar que no estamos frente a un nuevo impuesto sino a un mecanismo administrativo extrafiscal de colaboración con la recaudación del IGV. Siendo que las exigencias propias del régimen tributario constitucional previstas en el artículo 74° de la Constitución solamente son aplicables a las especies de tributos o sus sistemas directos de pago, tal y como lo establece y desarrolla nuestra jurisprudencia constitucional.

28. El tributo como las retenciones y percepciones implican un efectivo ingreso de dinero a las arcas fiscales, mientras que en el régimen de detracciones solamente produce un efectivo ingreso de dinero a una cuenta bancaria personal del proveedor de un bien o servicio.

29. Debe precisarse un hecho importante, que de lo informado por la SUNAT, a fojas 619 de autos, se observa que en el reporte de cargos y abonos respecto de la cuenta de detracciones de la demandante por los períodos de agosto de 2005 a enero de 2008, el importe total de los abonos realizados por los clientes de la empresa recurrente asciende a un total de S/. 4, 191, 767,05, en tanto que los importes cargados por la demandante a efectos de cubrir sus obligaciones tributarias de los referidos períodos ascienden a la suma de S/. 4, 395, 937,69, por lo que se puede apreciar que la aplicación del SPOT no ha originado perjuicio alguno a la demandante, ya que sus obligaciones tributarias son superiores a los importes detraídos por sus clientes.

30. Es decir, en ningún caso el principio de reserva de ley se ha regulado o desarrollado en atención a medidas de naturaleza administrativa. Cabe precisar que en el caso del régimen de percepciones (STC 06089-2006-PA/TC), este Colegiado analizó si se cumple con el principio bajo análisis, pues se trataba de un anticipo de pago del propio tributo. En el presente caso, estamos frente a una medida administrativa orientada entre otras cosas, a facilitar el pago de tributos. Es decir, no existe relación y en ninguna medida vulneración del principio de reserva de ley.

31. Ahora bien, en cuanto a la supuesta afectación del Principio de No Confiscatoriedad de los tributos, es importante precisar que además de haberse establecido que para

las detracciones no serán necesarias las exigencias del artículo 74° de la Constitución, en la STC 2302-2003-AA/TC, el Tribunal Constitucional ha señalado que: "para acreditar la confiscatoriedad en cada caso, es necesario probar la afectación real al patrimonio. Y es que no podría ser de otra manera cuando se alega afectación exorbitante a la propiedad privada (…) en los casos que se alegue confiscatoriedad, es necesario que la misma se encuentre plena y suficientemente demostrada". Ello, en concordancia con lo establecido en el artículo 9° del Código Procesal Constitucional, relativo a la ausencia de estación probatoria en los procesos constitucionales.

32. Siendo que de todo lo actuado (estados financieros, informes profesionales independientes, etc.) no se puede llegar a la convicción de la existencia de una afectación real o desmedida al patrimonio de la empresa demandante, no se puede evidenciar tampoco una afectación al principio bajo análisis, debiendo desestimarse este extremo de la demanda. No debe perderse vista lo expresado en la STC 09165-2005-PA/TC, "[…] a juicio de este Colegiado, tales documentos no pueden ser admitidos de ninguna manera como prueba fehaciente para acreditar la situación económica de la empresa y, por consiguiente, para demostrar la confiscatoriedad de los tributos; en primer lugar, porque no pueden admitirse como medios probatorios válidos aquellos que representan autoliquidaciones del propio contribuyente o, como en el caso de autos, informes elaborados a su petición, pues restan imparcialidad a lo declarado y, en todo caso, están sujetos a revisión.

33. En igual sentido, la STC 1520-2004-AA/TC indica que "en reiterada jurisprudencia este Tribunal ha precisado que no constituyen medios probatorios válidos, ni las declaraciones juradas ni los informes contables elaborados por la propia empresa".

34. En cuanto al Principio-Derecho de Igualdad, es necesario precisar que el derecho de igualdad ante la ley, reconocido en el inciso 2) del artículo 2° de la Constitución Política del Estado, no garantiza que siempre y en todos los casos el legislador se encuentre obligado a dispensar un tratamiento igualitario, con abstracción de cualquier elemento de diferenciación jurídica, pues en el principio rige la regla de "tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales". Es decir, esta cláusula asegura que no se introduzcan diferenciaciones de trato que no tengan base objetiva ni sean razonables, esto es, tratamientos arbitrarios y discriminatorios basados en la subjetividad, el capricho o al amparo de criterios artificiosos, como ocurre con cualquiera de las hipótesis de discriminación negativa.

35. Se impide que el legislador establezca, en supuestos semejantes, diferencias en el trato no fundadas en la consecución de un fin constitucionalmente legítimo, o que

consecuencias jurídicas derivadas del tratamiento diferenciado no sean proporcionales a la finalidad perseguida, de manera que los resultados terminen siendo excesivamente gravosos o desmedidos.

36. En cuanto al presunto quebrantamiento del principio de igualdad, en el caso del sistema de detracciones, debe precisarse que la implementación de estas medidas se traduce en diferenciaciones no lesivas. Todo ello, además de la precisión relativa a la naturaleza de "mecanismo administrativo" de las detracciones.

37. Pues bien, la demandante argumenta que el sistema de detracciones no se ajustaría a la legislación tributaria peruana comprendida en la Ley Marco del Sistema Tributario Nacional aprobado por el Decreto Legislativo Nro. 771. Ante ello, debe indicarse que no estamos frente a un nuevo impuesto sino frente a un mecanismo extrafiscal de lucha contra la evasión de tributos. Debe recordarse también que en el caso del azúcar y el alcohol etílico, el SPOT es del 10%, importe que siempre será inferior al del IGV de 19%. Es decir, no puede ser lesivo un pago inferior al que finalmente se pagará.

38. El SPOT no promueve un trato desigual, pues está dando el mismo trato a los empresarios del mismo rubro, siguiendo la regla de "igual a los iguales", esto es, todos los participantes del sector azucarero y de alcohol etílico. Es decir, de autos no se aprecia que la medida legal adoptada por el Estado sacrifique principios o derechos fundamentales de la recurrente, adicionales a su interés relativo al pago del sistema de detracciones al IGV. La diferenciación se justifica precisamente en la existencia de altos índices de evasión en sectores críticos, tales como el azucarero.

39. En relación a la Capacidad Contributiva, esta se constituye en un principio implícito que tiene un nexo indisoluble con el hecho sometido a imposición, configurando el presupuesto legitimador para establecer tributos. En ese sentido, es la base para la determinación de la cantidad individual con que cada sujeto puede/debe, en mayor o menor medida, contribuir a financiar el gasto público. En consecuencia, tampoco puede afirmarse que el SPOT afecte este principio, pues como se ha señalado no se trataría de un nuevo tributo ni de ninguna nueva carga impositiva (pago adelantado o anticipo) para el contribuyente, sino de un deber de colaboración administrativa formal para el adquirente de los productos sujetos al sistema de detracciones.

40. Por último, cabe precisar que en reiterada y uniforme jurisprudencia el Tribunal Constitucional ha desarrollado el contenido esencial de las denominadas libertades económicas que integran el régimen económico de la Constitución de 1993 - libertad contractual, libertad de empresa, libre iniciativa privada, libre competencia,

entre otras, cuya real dimensión, en tanto límites al poder estatal, no puede ser entendida sino bajo los principios rectores de un determinado tipo de Estado y el modelo económico al cual se adhiere. En el caso peruano, esto implica que las controversias que surjan en torno a estas libertades deban encontrar soluciones sobre la base de una interpretación constitucional sustentada en los alcances del Estado social y democrático de derecho (artículo 43° de la Constitución) y la economía social de mercado (artículo 58 de la Constitución).

41. En una economía social de mercado, el derecho a la libertad de empresa, junto con los derechos a la libre iniciativa privada, a la libertad de comercio, a la libertad de industria y a la libre competencia, son considerados como base del desarrollo económico y social del país, y como garantía de una sociedad democrática y pluralista. Coincidentemente con esta concepción, la Constitución en su artículo 60° reconoce expresamente el pluralismo económico y que la empresa tiene las características de promotora del desarrollo y sustento de la economía nacional (STC 01963-2006-AA/TC).

42. La demandante argumenta que se afectan estos derechos porque el incumplimiento del régimen de detracciones acarrea sanciones que tendrían un efecto acumulativo y piramidal. Así, en cuanto al derecho a la libertad de empresa, que supuestamente se vulneraría, al desincentivarse a los vendedores de azúcar y alcohol etílico a realizar operaciones comerciales con la demandante, tal argumento no se acredita en modo alguno. Sin embargo, lo que más bien debe tenerse en cuenta es que de lo actuado se puede apreciar que la demandante explota un sector agroindustrial en que se posiciona en una situación de "único proveedor" en la zona sur del país.

43. Cabe precisar que el incumplimiento de un deber legal se constituye en una conducta antijurídica, que, obviamente, amerita ser sancionada.

44. En cuanto que las sanciones por incumplimiento de la detracción se constituyen en vulneratorias de los derechos de la demandante, debe entenderse que para ello, debe preexistir la renuencia a la aplicación de la detracción en sus operaciones comerciales gravadas con IGV, y consecuentemente, la no disposición de su crédito fiscal. En relación con ello, este Tribunal considera oportuno precisar que las situaciones derivadas del incumplimiento de normas de observancia obligatoria y de formalidades prescritas no se constituyen en atentatorias de las libertades económicas en sí mismas cuando provienen precisamente de la inobservancia.

45. Señala también la demandante que adicionalmente a las sanciones expresamente tipificadas como tales, se genera un segundo grupo de sanciones que no están

tipificadas expresamente como sanciones pero que, a su criterio, tendrían una consecuencia económica mucho más severa, denominada sanciones atípicas o anómalas. Dicha sanción estaría constituida por el desconocimiento del crédito fiscal por incumplir el deber de detraer.

46. Al respecto, cabe precisar que conforme a lo señalado en la STC 0920-2006-PA/TC, el derecho al crédito fiscal es un derecho de orden legal que carece de sustento constitucional, por lo que las pretensiones relativas a su reconocimiento y ejercicio no ameritan protección a través del proceso de amparo.

Por estas consideraciones, el Tribunal Constitucional, con la autoridad que le confiere la Constitución Política del Perú

HA RESUELTO

Declarar **INFUNDADA** la demanda.

Publíquese y notifíquese.

SS.

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

Lo que certifico:

VICTOR ANDRES ALZAMORA CARDENAS
SECRETARIO RELATOR

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL
PLENO
FOJAS 0001

Exp. N° 03769-2010-PA/TC
AREQUIPA
CENTRAL AZUCARERA CHUCARAPI
PAMPA BLANCA S.A.

FUNDAMENTO DE VOTO DEL MAGISTRADO VERGARA GOTELLI

Emito el presente fundamento de voto por los fundamentos siguientes:

1. En el presente caso si bien concuerdo con la parte resolutiva de la resolución en mayoría que desestima la demanda por infundada, es necesario manifestar mi posición conocida respecto a la falta de legitimidad para obrar activa de las personas jurídicas (sociedades mercantiles) para demandar en el proceso constitucional de amparo. Es así que en el presente caso se advierte que existe una demanda de amparo propuesta por una persona jurídica, habiendo en reiteradas oportunidades expresado mi posición respecto a la falta de legitimidad de éstas para interponer demanda de amparo en atención a que su finalidad está dirigida incrementar sus ganancias. Es por ello que uniformemente 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 mas 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.

2. En el caso de autos encontramos una situación singular, puesto que de autos observo que *i)* la empresa recurrente viene tramitando el presente proceso de amparo desde el año 2005, es decir a la fecha han transcurrido más de 6 años; y *ii)* la pretensión traída –esto es la inaplicación al recurrente del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias (SPOT)– incide en los intereses directos de la empresa, razones que sustentan el ingreso excepcional en el caso de autos.

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL
PLENO
FOJAS 000

3. En tal sentido tenemos que la empresa recurrente solicita la inaplicabilidad del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias (SPOT) así como las normas que crearon dicho sistema, lo modificaron, reglamentaron o derogaron parcialmente, como el Decreto Legislativo N° 917, el Decreto Supremo N° 070-2002-EF, la Resolución de Superintendencia N° 058-2002-SUNAT, la Ley N° 27877, la Resolución de Superintendencia N° 082-2003-SUNAT, el Decreto Legislativo N° 940, el Decreto Legislativo N° 954 y la Resolución de Superintendencia N° 183-2004-SUNAT, vigentes al momento de la presentación de la demanda. Asimismo solicita la empresa recurrente que cesen inmediatamente sus acciones de intervención fiscal, de coerción administrativa y de sanción, originadas con aplicación a la empresa accionante de las citadas normas; y que como consecuencia de ello se repongan las cosas al estado anterior a la vulneración de sus derechos a la libertad de empresa y libre competencia e igualdad.

4. Revisados los autos encontramos que el denominado SPOT (Sistema de Detracciones) es un sistema implementado por la entidad emplazada a fin de que se realice la recaudación de los impuestos respectivos de manera más efectiva. Es decir por la figura de la detracción una persona que compra un bien o adquiere un servicio substrae un determinado monto del precio por pagar para depositarlo en una cuenta bancaria cuyo titular es el vendedor del bien o servicio, quien tiene que utilizar los indicados fondos para pagar los tributos que le corresponde. En tal sentido el SPOT es un mecanismo implementado a fin de agilizar y efectivizar el pago del impuesto del IGV, más aun en sectores de alto grado de informalidad. Es por ende válidos que tal sistema sea utilizado precisamente en sectores económicos que representan mayor dificultad recaudatoria, habiéndose evidenciado niveles de evasión tributaria.

5. Debemos tener presente que los impuestos constituyen ingresos del Estado para las necesidades básicas de la colectividad, razón por la que es una exigencia que los obligados con dicho pago realicen la cancelación respectiva, teniendo en cuenta que toda evasión repercutirá de manera negativa en la colectividad.

6. Siendo ello así no puede alegar la empresa recurrente que se está afectando su derecho a la igualdad, puesto que tal implementación del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias (SPOT) afecta a todos los empresarios del sector, razón por la que no puede alegarse discriminación alguna; asimismo respecto al cuestionamiento de las sanciones a las que podrían ser sometidas las empresas en caso de utilización del SPOT, debo mencionar que si el demandante incurre en un acto sancionado por la norma con una medida especifica no puede cuestionar posteriormente tal imposición, puesto que es legitimo que el Estado establezca sus reglas de manera que quien las incumpla tenga conocimiento de que puede ser sancionado. Finalmente debo expresar que la finalidad que se persigue con esta implementación no solo es legítima sino también constitucional, argumento por el que la demanda debe ser desestimada.

TRIBUNAL CONSTITU
PLENO
FOJAS 001

En consecuencia mi voto es porque se declare **INFUNDADA** la demanda de amparo propuesta.

S.

VERGARA GOTELLI

Lo que certifico:

VICTOR ANDRES ALZAMORA CARDENAS
SECRETARIO RELATOR