



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Pleno. Sentencia 108/2024

EXP. N.º 01554-2023-PA/TC
LIMA
BRITISH AMERICAN
TOBACCO DEL PERU
HOLDINGS S.A.

SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

En Lima, a los 30 días del mes de enero de 2024, en sesión de Pleno Jurisdiccional, los magistrados Morales Saravia (presidente), Pacheco Zerga (vicepresidenta), Monteagudo Valdez, Ochoa Cardich y Hernández Chávez han emitido la presente sentencia. Los magistrados Gutiérrez Ticse y Domínguez Haro emitieron votos singulares, que se agregan. Los magistrados intervinientes firman digitalmente en señal de conformidad con lo votado.

ASUNTO

Recurso de agravio constitucional interpuesto por British American Tobacco del Perú Holdings S.A., contra la resolución de folio 563, de 5 de octubre de 2022, expedida por la Primera Sala Constitucional de la Corte Superior de Justicia de Lima, que declaró infundada la demanda de autos.

ANTECEDENTES

Demanda

El 24 de mayo de 2018¹, British American Tobacco del Perú Holdings S.A., representada por don Julio Vandorsee Ramírez, interpone demanda de amparo contra el Ministerio de Economía y Finanzas (MEF) y la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (Sunat). Solicita que se disponga la inaplicación del Decreto Supremo 092-2018-EF, que modificó el Literal B del Nuevo Apéndice IV del Texto Único Ordenado (TUO) de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, e incrementó el Impuesto Selectivo al Consumo (ISC) de las Partidas Arancelarias 2402.20.10.00 y 2402.20.20.00 relativo a los cigarrillos de tabaco negro y cigarrillos de tabaco rubio de S/ 0.18 a S/ 0.27 por cigarrillo; y, en consecuencia, que se declaren ineficaces las obligaciones derivadas de dicho dispositivo legal, y se ordene la aplicación de la tasa del ISC anterior al alza generada por

¹ Folio 69.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01554-2023-PA/TC
LIMA
BRITISH AMERICAN
TOBACCO DEL PERU
HOLDINGS S.A.

la norma cuestionada. Denuncia la vulneración de los principios constitucionales de seguridad jurídica, eficacia normativa e irretroactividad de las normas.

La recurrente alega que el decreto supremo cuestionado fue publicado en su versión digital del diario oficial *El Peruano* el 9 de mayo de 2018, y con ello se afectaron los principios invocados, debido a que no se cumplieron los requisitos de vigencia prescritos por el artículo 109 de la Constitución, pues el decreto fue publicado a las 23:58:18 horas, en su edición extraordinaria. Sin embargo, señala que dicha norma tuvo una publicación independiente el jueves 10 de mayo de 2018, a las 00:06:09 horas. En ese sentido, cuestiona que las demandadas hayan implementado y considerado eficaz y vigente dicha norma desde el 10 de mayo de 2018, es decir, desde el mismo día de su publicación impresa o física, lo que ha generado severos daños a la legítima confianza y expectativa de su representada, pues creía que los actos propios de su actividad comercial realizados el 10 de mayo de 2018, referidos a la importación y venta de cigarrillos de tabaco negro y rubio a nivel nacional, aún eran regidos por la norma anterior al momento de realizarse la numeración de las Declaraciones Únicas de Aduanas (DUAS) de importación de cigarrillos. Agrega que la Sunat, para el 10 de mayo de 2018, aplicó el nuevo valor del ISC, lo que generó una diferencia exorbitante entre lo declarado y las DUAS pagadas con el valor anterior en la misma fecha, lo cual acusa de inconstitucional, dado que la nueva tasa no podía ser aplicada el mismo día de su publicación.

Auto admisorio

Mediante Resolución 1, de 11 de junio de 2018², el Decimoprimer Juzgado Constitucional Sub Especializado en Asuntos Tributarios, Aduaneros e Indecopi de Lima admite a trámite la demanda.

Contestaciones de la demanda

El 24 de agosto de 2018³, la Sunat deduce la excepción de falta de

² Folio 108.

³ Folio 162.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01554-2023-PA/TC
LIMA
BRITISH AMERICAN
TOBACCO DEL PERU
HOLDINGS S.A.

agotamiento de la vía administrativa, y contesta la demanda solicitando que sea declarada improcedente o infundada. Afirma que lo que realmente solicita la demandante es la devolución de un pago efectuado supuestamente por una indebida aplicación del Decreto Supremo 092-2018-EF, lo cual debió tramitarse en el procedimiento administrativo correspondiente; y que no se ha acreditado la configuración de ninguna de las excepciones previstas en el Código Procesal Constitucional respecto del agotamiento de las vías previas.

Añade que el proceso contencioso-administrativo es la vía específica igualmente satisfactoria para cuestionar las supuestas retenciones indebidas por la contribución solidaria; y que la norma objeto de cuestionamiento tiene naturaleza heteroaplicativa, pues, para surtir efectos respecto a la esfera jurídica de la demanda, requiere necesariamente de una actuación administrativa posterior, previo desarrollo de un procedimiento administrativo.

Sobre el fondo del asunto, sostiene que es falso que el Decreto Supremo 092-2018-EF no se encontraba vigente el 10 de mayo de 2018, pues la publicación en el diario oficial *El Peruano*, tanto en su versión digital como impresa, se efectuó el 9 de mayo de 2018, por lo que, al amparo de lo dispuesto por el artículo 109 de la Constitución Política y lo establecido por el Tribunal Constitucional, dicha norma sí se encontraba vigente el día 10 de mayo de 2018 y, consecuentemente, era de obligatorio cumplimiento.

El 24 de agosto de 2018⁴, el MEF formula la excepción de incompetencia por razón de la materia, y contesta la demanda solicitando que sea declarada infundada o improcedente. Alega que la inaplicación del decreto cuestionado debió plantearse un proceso de acción popular, por lo que la demanda resulta improcedente, en aplicación del artículo 5, inciso 2, del Código Procesal Constitucional, entonces vigente.

Asevera que la demandante no ha acreditado fehacientemente la vulneración de los principios alegados, pues únicamente se ha limitado a

⁴ Folio 215.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01554-2023-PA/TC
LIMA
BRITISH AMERICAN
TOBACCO DEL PERU
HOLDINGS S.A.

mostrar imágenes de la fecha de digitalización de la norma legal. Sostiene que el Decreto Supremo 092-2018-EF fue aprobado y promulgado por los órganos competentes facultados por la normatividad vigente, es decir, el MEF y el presidente de la República, y fue publicado el miércoles 9 de mayo de 2018 a las 23:58 horas, en el boletín extraordinario del diario oficial *El Peruano Electrónico*, por lo que no existe vulneración del principio de irretroactividad de las normas ni del principio de seguridad jurídica.

Resoluciones de primera instancia

Mediante Resolución 4, de 21 de enero de 2018⁵, el Decimoprimer Juzgado Constitucional Sub Especializado en Asuntos Tributarios, Aduaneros e Indecopi de Lima declara infundadas las excepciones planteadas por las demandadas y, en consecuencia, saneado el proceso. Solo el extremo que desestima la excepción de falta de agotamiento de la vía previa fue impugnado por la Sunat.

A través de Resolución 9, de 21 de agosto de 2020⁶, aclarada mediante Resolución 10, de 30 de noviembre de 2020⁷, el citado juzgado declara fundada en parte la demanda de amparo, en cuanto a la actividad económica de importación realizada el 10 de mayo de 2018 –sólo por ese día–, gravada con la nueva tasa dispuesta por el Decreto Supremo 092-2018-EF, por considerar que la aplicabilidad de este decreto supremo –publicado el 9 de mayo de 2018 a las 23:58 horas– a dichas actividades económicas, vulnera el principio de publicidad de las normas previsto por la Constitución Política del Perú, pues las normas entran en vigencia al día siguiente de su publicación en el diario oficial *El Peruano*. Asimismo, aduce que, si bien son válidas las leyes publicadas en edición extraordinaria del diario oficial, esta modalidad de publicación debe estar debidamente sustentada en una necesidad específica que la justifique, como sucedió con la declaratoria de emergencia sanitaria reciente publicada en edición extraordinaria, por la urgencia de su cumplimiento. Precisa que, dictar una ley cuya aplicación requiera urgencia (y no

⁵ Folio 260.

⁶ Folio 348.

⁷ Folio 397.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01554-2023-PA/TC
LIMA
BRITISH AMERICAN
TOBACCO DEL PERU
HOLDINGS S.A.

perjuicio), publicándola en una edición extraordinaria, hace razonable, válida y eficaz la norma. Esto es que, la razonabilidad de su publicación fuera de la regularidad le genera eficacia.

Sentencia de segunda instancia

A través de la Resolución 12, de 5 de octubre de 2022, la Primera Sala Constitucional de la Corte Superior de Justicia de Lima: [i] confirma la Resolución 4, en el extremo impugnado, que declaró infundada la excepción de falta de agotamiento de la vía previa; y [ii] revoca la Resolución 9, en el extremo que declaró fundada en parte la demanda; y, reformándola, la declara infundada. Argumenta que, de acuerdo con el artículo 109 de la Constitución Política y el Decreto Legislativo 1310, el diario oficial *El Peruano Electrónico* tiene el mismo valor legal que la versión física, por lo que, al haberse publicado el Decreto Supremo 092-2018-EF en la edición extraordinaria de Separata de normas legales del diario oficial *El Peruano* el 9 de mayo de 2018, y haber sido firmada digitalmente a las 23:58:18 horas del mismo día, la norma acotada entró en vigencia el 10 de mayo de 2018; es decir, al día siguiente de su publicación. Por otro lado, expresa que, asumir que el Decreto Supremo 092-2018-EF se publicó el 10 de mayo de 2018, tomando en cuenta solo el momento de la publicación individualizada de la citada norma, es errado, por cuanto dicha modalidad de publicación que realiza el diario oficial *El Peruano* es un servicio adicional, que permite al usuario lector acceder de manera rápida a la específica norma de su interés, sin necesidad de ingresar a la separata o cuadernillo de normas legales publicada. Se trata pues, a criterio de la Sala revisora, de un asunto de mera operatividad, y que lo importante es que el cuadernillo haya sido publicado oportunamente; más aún cuando la Constitución no hace distinción respecto a si la norma debe ser publicada a primera hora del día o al final.

FUNDAMENTOS

Delimitación del petitorio

1. El objeto de la demanda es que se disponga la inaplicación del Decreto Supremo 092-2018-EF, que modificó el Literal B del Nuevo



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01554-2023-PA/TC
LIMA
BRITISH AMERICAN
TOBACCO DEL PERU
HOLDINGS S.A.

Apéndice IV del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, e incrementó el ISC de las Partidas Arancelarias 2402.20.10.00 y 2402.20.20.00 relativo a los cigarrillos de tabaco negro y cigarrillos de tabaco rubio de S/ 018 a S/ 0.27 por cigarrillo; y, como consecuencia de ello, se declaren ineficaces las obligaciones derivadas de dicho dispositivo legal, y que se ordene la aplicación de la tasa del ISC anterior al alza generada por la norma cuestionada. La recurrente denuncia la vulneración de los principios constitucionales de seguridad jurídica, eficacia normativa, e irretroactividad de las normas, y del derecho de propiedad.

2. Asimismo, conforme precisa la parte demandante, su objetivo es que solo se emita pronunciamiento respecto de la constitucionalidad de la publicación de la disposición cuestionada; esto es, si fue hecha de conformidad con lo dispuesto por el artículo 109 de la Constitución. Por ello, este Tribunal solo se limitará a verificar lo alegado por la demandante.

Sobre la procedencia de la demanda de amparo contra normas

3. El Tribunal Constitucional se ha pronunciado en diversas ocasiones sobre la procedencia del amparo contra normas. Con relación a este punto, este Tribunal recuerda que el artículo 8 del Nuevo Código Procesal Constitucional⁸ dispone que:

Cuando se invoque la amenaza o violación de actos que tienen como sustento la aplicación de una norma incompatible con la Constitución, la sentencia que declare fundada la demanda dispondrá, además, la inaplicabilidad de la citada norma.

4. En cuanto a la naturaleza de las disposiciones normativas tributarias, se ha sostenido lo siguiente:

las 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

⁸ Artículo 3 del anterior Código Procesal Constitucional.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01554-2023-PA/TC
LIMA
BRITISH AMERICAN
TOBACCO DEL PERU
HOLDINGS S.A.

decir, ya se encuentra obligado al pago sin esperar que la administración desemboque su actuación administrativa para ejercer la cobranza de la deuda (...)º.

5. En el presente caso, se advierte que el Decreto Supremo 092-2018-EF ostenta una naturaleza autoaplicativa, no solo porque se trata de una regulación de carácter tributario que se encuentra vigente, sino porque desplegó sus efectos inmediatamente, conforme se advierte de las DUAS de 10 de mayo de 2018, presentadas por la demandante¹⁰. A ello se suma el hecho de que la Sunat ha confirmado que el referido decreto supremo era exigible a partir del 10 de mayo, sobre la base de la tasa establecida por el referido decreto supremo.
6. De otro lado y con relación al alegato consistente en que el proceso que corresponde es el de una demanda de acción popular y no el amparo contra normas, en tanto que lo que se cuestiona es la norma en abstracto, cabe enfatizar que este Tribunal ha conocido y se ha pronunciado en diversos casos en los que, a través de una demanda de amparo contra normas tributarias, se ha exigido la inaplicación de estas, sin que haya reconocido que la vía pertinente es un proceso de control de la constitucionalidad de las normas, sean legales o infralegales. Esto es así en la medida en que, como en el presente caso, se solicita la inaplicación de la norma cuestionada al caso concreto. Del mismo modo, los hechos propuestos en la demanda inciden en la presunta vulneración de los principios constitucionales de seguridad jurídica, eficacia normativa, e irretroactividad de las normas, con lo cual, corresponde su análisis mediante la tutela del proceso de amparo.
7. Asimismo, es necesario precisar que en realidad no existe una vía igualmente satisfactoria, y menos aún específica, en la cual pueda analizarse la constitucionalidad de una norma legal, en su aplicación al caso concreto y, por ello, no puede declararse la improcedencia de una demanda contra norma con el pretexto de que existe una vía igualmente idónea en la que pueda obtenerse tutela *iusfundamental*.

⁹ Cfr. fundamento 9 de la sentencia recaída en el Expediente 02302-2003-PA/TC.

¹⁰ Folios 47 a 68.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01554-2023-PA/TC
LIMA
BRITISH AMERICAN
TOBACCO DEL PERU
HOLDINGS S.A.

Análisis sobre el fondo de la controversia

Sobre el principio de seguridad jurídica

8. El Tribunal tiene dicho que la seguridad jurídica es un principio consustancial al Estado constitucional de derecho que proyecta sus efectos sobre todo el ordenamiento jurídico, y debe ser entendido como el mandato que exige que la actuación de dichos poderes se ajuste, enmarque y/o sea conforme a las reglas y principios constitucionales.
9. Si bien el principio de seguridad jurídica no ha sido expresamente regulado por el constituyente, su contenido normativo ha sido plasmado en algunas disposiciones constitucionales como, por ejemplo:
 - i) Artículo 2, inciso 24, párrafo a: “Nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda, ni impedido de hacer lo que ella no prohíbe”;
 - ii) Artículo 2, inciso 24, párrafo d: “Nadie será procesado ni condenado por acto u omisión que al tiempo de cometerse no esté previamente calificado en la ley, de manera expresa e inequívoca, como infracción punible, ni sancionado con pena no prevista en la ley”; y,
 - iii) Artículo 139, inciso 3: “Ninguna persona puede ser desviada de la jurisdicción predeterminada por la ley, ni sometida a procedimiento distinto de los previamente establecidos, ni juzgada por órganos jurisdiccionales de excepción, ni por comisiones especiales creadas a efecto, cualquiera que sea su denominación”¹¹.
10. En buena cuenta, el principio de seguridad jurídica exige que los actos de los poderes públicos sean, en mayor o menor medida, predecibles, y ello generará expectativas razonables en los ciudadanos a los que se dirigen. En efecto, dicho principio garantiza que los actos de los

¹¹ Cfr. fundamento 4 de la sentencia emitida en el Expediente 00016-2002-AI/TC.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01554-2023-PA/TC
LIMA
BRITISH AMERICAN
TOBACCO DEL PERU
HOLDINGS S.A.

poderes públicos no incurran en algún supuesto de arbitrariedad, que impliquen cambios en las reglas de juego o en el marco normativo, que contravengan los mandatos constitucionales.

Sobre la publicidad de las normas y su importancia en el Estado constitucional

11. La exigencia constitucional de que las normas “sean publicadas en el diario oficial *El Peruano*, está directamente vinculada al principio de seguridad jurídica, pues solo podrán asegurarse las posiciones jurídicas de los ciudadanos, su posibilidad de ejercer y defender sus derechos, y la efectiva sujeción de estos y los poderes públicos al ordenamiento jurídico, si los destinatarios de las normas tienen una efectiva oportunidad de conocerlas”¹².
12. En relación con el deber de publicidad de las leyes, el Tribunal Constitucional ha señalado que la exigencia de publicidad de las normas tiene por objeto la difusión de su contenido, de manera que todos los ciudadanos, a nivel nacional o en un determinado territorio, tengan conocimiento de ellas y, por lo tanto, puedan dar cumplimiento a lo que allí se establezca. En efecto, el principio constitucional de publicidad está directamente vinculado con el de seguridad jurídica, pues solo pueden asegurarse las posiciones jurídicas de los ciudadanos, su posibilidad de ejercer y defender sus derechos y la efectiva sujeción de los poderes públicos al ordenamiento jurídico, si los destinatarios de las normas tienen una efectiva oportunidad de conocerlas¹³.
13. Asimismo, se ha precisado que la publicidad de las normas no se refiere únicamente a la “ley”, en sentido literal, es decir, al producto normativo típicamente emitido por el Congreso de la República, sino a la ley en sentido lato; en buena cuenta, comprende a diversos actos normativos de carácter general, incluyendo las disposiciones de rango infralegal. Más claramente, se ha puesto de relieve que la referencia a la “ley” contenida en el artículo 109 de la Constitución (“La ley es

¹² Cfr. fundamento 13 de la sentencia emitida en el Expediente 00017-2005-PI/TC.

¹³ Cfr. fundamento 24 de la sentencia emitida en el Expediente 02050-2002-AA/TC.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01554-2023-PA/TC
LIMA
BRITISH AMERICAN
TOBACCO DEL PERU
HOLDINGS S.A.

obligatoria desde el día siguiente de su publicación en el diario oficial”) “debe entenderse, *prima facie*, a cualquier fuente formal del derecho y, en especial, aquellas que tienen una vocación de impersonalidad y abstracción”¹⁴.

Análisis del caso concreto

14. En el presente caso, el cuestionamiento del Decreto Supremo 092-2018-EF se centra en la presunta inconstitucionalidad generada por haber entrado en vigencia antes del plazo establecido por el artículo 109 de la Constitución Política de 1993. El citado decreto supremo se publicó en una edición extraordinaria del diario oficial *El Peruano*.
15. Conviene precisar que tanto las ediciones regulares (diarias) como las ediciones extraordinarias, que se publican en la página web del diario oficial, pueden descargarse de dos maneras. La primera es la descarga de todo el cuadernillo, la segunda es la descarga individual de la norma. Esta distinción es relevante por cuanto, en lo relativo a la publicación del Decreto Supremo 092-2018-EF, en la descarga de todo el cuadernillo se consigna la firma digital “09/05/2018 23:58:18”, mientras si la descarga es únicamente del Decreto Supremo 092-2018-EF, se indica como fecha de la firma digital “10/05/2018 00:06:09”.
16. En cualquiera de los dos supuestos, la publicación de la norma cuestionada no ha permitido que se pudiera conocer a cabalidad su contenido antes del 10 de mayo. En efecto, si la hora de publicación es “23:58:18”, la recurrente, los sujetos pasivos del ISC y toda la población, tuvieron un minuto con cuarenta y dos segundos para enterarse no sólo de su contenido, sino también de si el incremento a las partidas arancelarias 2402.20.10.00/24.20.20.00 les afectaría, o no.
17. Claramente, otorgar menos de dos minutos a cualquier ciudadano, pero en especial, a los contribuyentes de dicho tributo, para enterarse

¹⁴ Cfr, fundamento 24 de la sentencia emitida en el Expediente 02050-2002-AA/TC.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01554-2023-PA/TC
LIMA
BRITISH AMERICAN
TOBACCO DEL PERU
HOLDINGS S.A.

de los efectos de una disposición normativa tributaria, es irrazonable, por lo que se vulnera los principios de seguridad jurídica y publicidad de las normas. En efecto, la finalidad del principio de publicidad no solo es consignarlas en el diario oficial, sino, sobre todo, que los ciudadanos puedan conocer el contenido de las mismas, para que puedan cumplirlas y, eventualmente, defender sus derechos.

18. Asimismo, esta forma de publicación vulnera el principio de seguridad jurídica, puesto que una disposición normativa publicada a las 23:58:18 y aplicable menos de dos minutos después de dicha publicación, no puede ser de ninguna manera predecible, pues no genera alguna expectativa razonable de su conocimiento integral, ni mucho menos de sus efectos, en los ciudadanos a los cuales se dirige.
19. No es un dato menor el hecho de que el diario oficial *El Peruano* se publique diariamente y se distribuye a los diferentes puestos de venta de periódicos del país, además de publicarse en la página web del citado diario, temprano por la mañana, de tal suerte que se permite a la ciudadanía tener un plazo razonable de tiempo para enterarse del contenido de cada norma, antes de su entrada en vigencia, lo cual, en principio, ocurre al día siguiente.
20. Si bien por las circunstancias concretas de cada caso, es atendible que, eventualmente, se publiquen, además de la edición matutina regular, ediciones extraordinarias, ello no puede llevar a que se descuide el principio de razonabilidad, que debe primar al momento de exigir el cumplimiento de una norma jurídica de carácter tributario, que fija nuevas obligaciones o modifica, sustancialmente alguno de los componentes esenciales del tributo, como acontece en el presente caso, donde se incrementa sustancialmente la alícuota.
21. En tal sentido, la publicación antes referida evidencia que la disposición normativa cuestionada se aplicó a la recurrente el 10 de mayo de 2018, a pesar de haber sido publicada el 23:58:18 del día anterior, lo que vulnera los principios de publicidad y seguridad jurídica, por no haberse dado un margen temporal razonable para entender a dicha norma como debidamente enterada y conocida por



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01554-2023-PA/TC
LIMA
BRITISH AMERICAN
TOBACCO DEL PERU
HOLDINGS S.A.

la población en general, tanto en su contenido como en sus efectos. Cabe precisar, sin embargo, que tal efecto inconstitucional en su aplicación prematura, solo operó para la actividad económica de importación realizada el día 10 de mayo de 2019, y no se genera tal extensión de efectos para el día 11 de mayo y siguientes, pues, para dichas fechas ya se cumplía con el margen temporal que la Constitución define como “día siguiente de su publicación en el diario oficial”.

22. Sin perjuicio de lo expresado, se debe enfatizar que la irrazonabilidad de la decisión administrativa de cobrar la nueva tasa del ISC desde el 10 de mayo de 2018 se acentúa, por las características de la operación que se está gravando con la aplicación del Decreto Supremo 092-2018-EF: la importación de cigarrillos. Al respecto, cabe anotar que la importación de **cualquier bien**, implica el ingreso al país de productos que la legislación nacional permite. Como toda operación económica, su concreción implica la celebración de contratos, tanto con la persona natural o jurídica, proveedora del bien y con quien se encargará del transporte del mismo desde alguna localidad en el exterior del país hacia éste. Lógicamente, el ingreso de estos productos al país y el consecuente pago de aranceles constituyen los últimos eslabones de una cadena iniciada tiempo atrás, con los acuerdos celebrados entre la persona natural o jurídica, importadora del bien, con la proveedora del mismo y la transportadora de éste.
23. Atendiendo a lo expuesto, resulta lógico suponer que aquellos bienes que ingresaron al país el 10 de mayo de 2018, tenían programada una fecha de embarque y llegada a destino, con varios días, semanas o, incluso meses de anticipación. Por ello, el súbito incremento del arancel que los grava, incide en el costo para la empresa importadora. Y es que la celebración de un contrato de importación, como todo contrato de carácter patrimonial, acarrea para las partes celebrantes una serie de obligaciones, dentro de las cuales se encuentran asumir los costos de la operación. La decisión de importar un producto o, dicho de otra manera, de suscribir o no un contrato, implica que las partes, antes de tomar la decisión de importar y de qué, cuánto y en qué fechas importar, han de calcular los costos de transacción, a fin



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01554-2023-PA/TC
LIMA
BRITISH AMERICAN
TOBACCO DEL PERU
HOLDINGS S.A.

de decidir si les resulta conveniente llevar a cabo el negocio. Dentro de los costos de transacción, la variable tributaria es un elemento a tener presente.

24. De ahí la importancia de que los agentes económicos conozcan, con la debida anticipación, las normas que inciden directamente en los costos de transacción que una operación conlleva, a fin de que tomen una decisión con la debida información. Así, exigir el pago de un impuesto con una tasa fijada **1 minuto y 42 segundos antes**, atenta contra cualquier previsión anclada en el sentido común y el principio de razonabilidad.
25. En consecuencia, corresponde estimar la demanda y declarar inaplicable la norma cuestionada **para la actividad económica desarrollada el 10 de mayo de 2018**. En consecuencia, los actos administrativos emitidos en dicha fecha y al amparo del Decreto Supremo 092-2018-EF, aplicando la tasa del ISC de las Partidas Arancelarias 2402.20.10.00 y 2402.20.20.00 relativo a los cigarrillos de tabaco negro y cigarrillos de tabaco rubio de S/ 0.27 por cigarrillo, resultan nulos.
26. Asimismo, corresponde ordenar al pago de costos procesales, en aplicación del artículo 28 del Nuevo Código Procesal Constitucional¹⁵, modificado por la Ley 31583.
27. Sin perjuicio de lo expuesto, resulta importante citar el artículo 9 del Decreto Legislativo 1310, publicado el 30 de diciembre de 2016, en la medida en que ha sido invocado por la parte emplazada para sustentar la constitucionalidad en estos autos, de la publicación electrónica del diario oficial *El Peruano* del Decreto Supremo 092-2018-EF. Dicho artículo dispone lo siguiente:

El “Diario Oficial El Peruano Electrónico” tiene el mismo valor legal que la versión física. Las publicaciones efectuadas en el “Diario Oficial El Peruano Electrónico” tienen pleno efecto y validez.

¹⁵ Artículo 56 del anterior código.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01554-2023-PA/TC
LIMA
BRITISH AMERICAN
TOBACCO DEL PERU
HOLDINGS S.A.

Mediante Decreto Supremo, con el voto aprobatorio del Consejo de Ministros, y refrendado por el Presidente del Consejo de Ministros y el Ministro de Justicia y Derechos Humanos, se establece las publicaciones que deben efectuarse en “Diario Oficial El Peruano Electrónico”. Todas las exigencias de publicación en el Diario Oficial El Peruano se entienden cumplidas con la publicación en el “Diario Oficial El Peruano Electrónico”.

28. La referida norma, básicamente, atribuye el mismo valor legal al diario electrónico que a la publicación física, lo cual, si bien resulta cierto normativamente; no asegura en forma alguna que la publicación electrónica y la publicación física siempre cumplan con los fines reales de difusión normativa en los términos exigidos por la Constitución.
29. En el presente caso se comprueba la existencia de situaciones que escapan a tal declaración normativa, pues, conforme ya se ha precisado *supra*, el principio constitucional de publicidad exige asegurar a los ciudadanos conocer oportunamente las normas publicadas, a fin de que se puedan garantizar sus posiciones jurídicas respecto de ellas, así como su posibilidad de ejercer y defender sus derechos. Por ello, la citada disposición legal debe ser leída acorde con la Constitución, lo que implica que el momento de la publicación electrónica del diario oficial *El Peruano*, debe permitir asegurar a la población del país en general, que conozca oportunamente su emisión.
30. Asimismo, cabe acotar que, según datos del MEF¹⁶, aun cuando a nivel nacional se haya alcanzado alrededor de 46 % en la penetración del internet, y en Lima dicha cifra haya alcanzado el 53 %, tal situación material solo confirma que la publicidad electrónica del diario oficial *El Peruano* no cumple con la finalidad de publicitar el contenido normativo al 100 % de la población. En tal sentido, queda claro que, aunque las dos versiones de publicación del diario oficial *El Peruano* tengan el mismo valor legal, tal declaración normativa no asegura, *per se*, el cumplimiento del principio de publicidad.

¹⁶ Folio 230.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01554-2023-PA/TC
LIMA
BRITISH AMERICAN
TOBACCO DEL PERU
HOLDINGS S.A.

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

HA RESUELTO

1. Declarar **FUNDADA** en parte la demanda de amparo. En consecuencia, inaplicable el Decreto Supremo 092-2018-EF a favor de British American Tobacco del Perú Holdings SA para la actividad económica de importación, únicamente para el día 10 de mayo de 2018.
2. Declarar **NULOS** todos los actos administrativos emitidos el 10 de mayo de 2018 en los que se haya aplicado el Decreto Supremo 092-2018-EF, que dispuso el incremento de la tasa del ISC de S/ 0.18 a S/ 0.27 por cigarrillo, debiendo recalcularse el ISC de conformidad con la tasa vigente y aplicable al 10 de mayo de 2018.
3. **CONDENAR** a la parte emplazada al pago de los costos procesales.

Publíquese y notifíquese.

SS.

**MORALES SARA VIA
PACHECO ZERGA
MONTEAGUDO VALDEZ
OCHOA CARDICH
HERNÁNDEZ CHÁVEZ**

PONENTE PACHECO ZERGA



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01554-2023-PA/TC
LIMA
BRITISH AMERICAN
TOBACCO DEL PERU
HOLDINGS S.A.

VOTO SINGULAR DEL MAGISTRADO GUTIÉRREZ TICSE

Con el debido respeto por la opinión de mis colegas, emito el presente voto singular. Las razones las sustentó en los siguientes fundamentos:

Sobre la publicación y vigencia del Decreto Supremo 092-2018-EF

1. El objeto de la demanda es que se disponga la inaplicación del Decreto Supremo 092-2018-EF, que modificó el Literal B del Nuevo Apéndice IV del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, e incrementó el ISC de las Partidas Arancelarias 2402.20.10.00 y 2402.20.20.00 relativo a los cigarrillos de tabaco negro y cigarrillos de tabaco rubio de S/. 018 a S/. 0.27 por cigarrillo; y, como consecuencia de ello, se declaren ineficaces las obligaciones derivadas de dicho dispositivo legal, y se ordene la aplicación de la tasa del ISC anterior al alza generada por la norma cuestionada.
2. La publicación de la norma en cuestión fue realizada a las 23:58 del día 9 de mayo del 2018. Así, al amparo de lo establecido por el artículo 109º de la Constitución, la norma se encontraba vigente el día 10 de mayo en razón de que la Norma Fundamental no ha establecido que la publicación deba darse al inicio o al final del día.
3. Al respecto, cabe mencionar que el Decreto Legislativo 1310 en su artículo 9 señala que el diario El Peruano versión digital tiene el mismo valor legal que la versión física. Por lo cual, sus publicaciones gozan de plena validez y eficacia. Ello también permite inferir que no existe sustento para preferir la publicación física de la norma por encima de su publicación digital, tal como afirman los accionantes.
4. Inclusive, así hubiera reparos de validez de la norma y su vigencia como señala la ponencia en mayoría, nos encontramos frente a un proceso de tutela y no uno de control abstracto de constitucionalidad, por lo que solo podría ser admisible una pretensión estimatoria en el presente caso en tanto se lesionen derechos fundamentales.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01554-2023-PA/TC
LIMA
BRITISH AMERICAN
TOBACCO DEL PERU
HOLDINGS S.A.

Sobre el Impuesto Selectivo al Consumidor y la afectación a los derechos fundamentales

5. Por otra parte, es pertinente resaltar que el Impuesto Selectivo al Consumidor (ISC) es un impuesto traslativo destinado a desincentivar en los consumidores finales el consumo de determinados productos. Esto quiere decir que la carga o pago de tal impuesto es trasladado al consumidor. Sobre el tema este Tribunal ha señalado lo siguiente

Por otro lado, los impuestos indirectos hacen posible la diferencia entre el sujeto que es obligado legalmente a pagar el tributo y el sujeto económico, quien fácticamente soporta la carga, mediante la traslación (STC 08391-2006-PA/TC f.j.33).

6. En el caso de autos, la empresa ha manifestado una supuesta vulneración a sus derechos de propiedad, seguridad jurídica y publicidad de las normas. Sobre el primero, señalan haber pagado en total 31 millones de dólares más con la entrada en vigencia de la Ley solamente el día 10 de mayo del 2018. Esto se encontraría demostrado en su demanda donde se adjuntan los documentos que demuestran que las DUAS pagadas de mayo poseían un valor ascendente a más de 43 millones, en contraste con los 28 millones que hubieran pagado antes de la entrada en vigencia de la norma, mientras que las DUAS afianzadas poseían un valor ascendente a más de 49 millones, en contraste con los 33 millones que hubieran pagado antes (f.87).
7. No obstante, como se ha mencionado antes, el ISC es un impuesto traslativo destinado a ser pagado por el consumidor final. Por lo cual, British Tobacco no solo podía trasladar este monto al precio final pagado, sino que, además tenía la obligación de hacerlo ya que como hemos señalado, este impuesto busca desalentar la compra de productos considerados perjudiciales para los consumidores. En consecuencia, la parte demandante no ha acreditado fehacientemente cómo es que su derecho a la propiedad se habría visto afectado. Así, al no haberse demostrado la necesidad de tutela urgente propia de un



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01554-2023-PA/TC
LIMA
BRITISH AMERICAN
TOBACCO DEL PERU
HOLDINGS S.A.

proceso constitucional y tampoco advertirse una manifiesta vulneración del principio de seguridad jurídica y de publicidad de las normas, correspondía que el recurrente acudiera a la vía contencioso-administrativa.

8. En ese orden de ideas, no se podría acreditar en esta sede la afectación a los derechos fundamentales alegados, y mucho menos señalar que los recurrentes sean a quienes se les haya afectado su patrimonio.

Una devolución a la recurrente sería un enriquecimiento sin causa

9. Finalmente, conviene recordar el principio de previsión de consecuencias (STC Exp. 00025-2005-P1/TC, f. j. 108) que se define de la siguiente manera:

"El principio de previsibilidad de las consecuencias de una sentencia constitucional impone al Tribunal disponer que se adopten determinadas medidas para el tratamiento de una consecuencia ocasionada por la sentencia constitucional, así como los principios o parámetros constitucionales que han de regirlas. Ello tiene lugar solo en el caso de que la consecuencia pueda ser eventualmente lesiva de derechos o principios constitucionales, de modo que las medidas ordenadas estarán orientadas a evitar tales consecuencias".

10. De lo analizado en autos se advierte que el 09 de mayo se publicaron de manera extraordinaria en El Peruano hasta 6 Decretos Supremos⁽¹⁷⁾ destinados a regular el ISC de diversos productos, tales como gaseosas, bebidas alcohólicas, gasolina, partes de automóviles, entre otros.
11. Por ende, darle asidero constitucional a la pretensión de la demandante sería equivalente a afirmar que todas las empresas que importaron productos gravados por el ISC el 10 de mayo del 2018 lograrán conseguir un pronunciamiento de fondo de este Tribunal. A nuestro parecer, dicha posibilidad es peligrosa y desvirtúa el objeto

¹⁷ DS 091-2018-EF, DS 092-2018-EF, DS 093-2018-EF, DS 094-2018-EF, DS 095-2018-EF y DS 096-2018-EF.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01554-2023-PA/TC
LIMA
BRITISH AMERICAN
TOBACCO DEL PERU
HOLDINGS S.A.

de los procesos constitucionales, los cuales están destinados a proteger derechos subjetivos cuya vulneración amerite una tutela urgente.

12. Ciertamente, si se ha trasladado la carga tributaria al consumidor final y se le reconoce el pago indebido en favor de la accionante, habría un enriquecimiento sin causa que no puede ser justificable, al menos no en clave procesal constitucional.

Por las razones expuestas, mi voto es porque se declare **IMPROCEDENTE** la demanda en razón de que existe una vía igualmente satisfactoria y que no se advierte una especial relevancia constitucional en las vulneraciones alegadas.

S.

GUTIÉRREZ TICSE



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01554-2023-PA/TC
LIMA
BRITISH AMERICAN
TOBACCO DEL PERU
HOLDINGS S.A.

VOTO SINGULAR DEL MAGISTRADO DOMÍNGUEZ HARO

Con el debido respeto por la opinión de mis colegas magistrados, emito el presente voto singular, por las siguientes razones:

1. Con la presente demanda se pretende la inaplicación del Decreto Supremo 092-2018-EF, que modificó el Literal B del Nuevo Apéndice IV del Texto Único Ordenado (TUO) de la Ley del Impuesto General a las Ventas (IGV) e Impuesto Selectivo al Consumo (ISC), e incrementó el ISC de las Partidas Arancelarias 2402.20.10.00 y 2402.20.20.00 relativo a los cigarrillos de tabaco negro y cigarrillos de tabaco rubio de S/. 018 a S/. 0.27 por cigarrillo; y, como consecuencia de ello, se declaren ineficaces las obligaciones derivadas de dicho dispositivo legal, y se ordene la aplicación de la tasa del ISC anterior al alza generada por la norma cuestionada.
2. El ISC es un impuesto indirecto que se traslada del sujeto que ofrece el bien o servicio al que lo adquiere como consumidor final. Este impuesto tiene como una de sus finalidades desincentivar el consumo de productos que generan externalidades negativas. Al respecto, el Tribunal Constitucional ha señalado que “los impuestos indirectos hacen posible la diferencia entre el sujeto que es obligado legalmente a pagar el tributo y el sujeto económico, quien fácticamente soporta la carga, mediante la traslación”¹⁸.
3. En la presente demanda, la empresa recurrente alega la vulneración de los principios de seguridad jurídica, eficacia normativa e irretroactividad de las normas; sin embargo, no se advierte cuál sería esa vulneración concreta, pues, conforme a lo expresado *supra*, quienes soportan la carga, mediante traslación, son los consumidores finales, en quienes se busca desalentar el consumo del tabaco, y no la empresa British American Tobacco del Perú Holdings S.A. En tal sentido, la demanda resulta improcedente, pues “[l]os hechos y el

¹⁸ Sentencia emitida en el Expediente 08391-2006-PA/TC, F.J. 33.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01554-2023-PA/TC
LIMA
BRITISH AMERICAN
TOBACCO DEL PERU
HOLDINGS S.A.

petitorio de la demanda no están referidos en forma directa al contenido constitucionalmente protegido del derecho invocado”, conforme lo dispone el inciso 1, del artículo 7 del Nuevo Código Procesal Constitucional.

4. Finalmente, amparar la pretensión incoada implicaría otorgar un beneficio a la empresa demandante que no le corresponde, pues, no estaría obligado a pagar, a la Administración Tributaria, el ISC que soportaron los consumidores finales.

Por lo expuesto, mi voto es por declarar **IMPROCEDENTE** la demanda.

S.

DOMÍNGUEZ HARO