

PONTIFICIA UNIVERSIDAD  
CATÓLICA DEL PERÚ

FACULTAD DE DERECHO



INFORME JURÍDICO SOBRE EXPEDIENTE, SENTENCIA RECAÍDA EN EL  
EXPEDIENTE N° 06089-2006-PA/TC, E-1190, RELATIVO A LA DEMANDA DE  
AMPARO INTERPUESTA POR EXPRESS CARS S.C.R.L. CONTRA LAS  
RESOLUCIONES DE SUPERINTENDENCIA N° 220-2004/SUNAT y N° 274-  
2004/SUNAT QUE ESTABLECEN EL RÉGIMEN DE PERCEPCIONES  
APLICABLE A LA IMPORTACIÓN DE BIENES USADOS

Trabajo de Suficiencia Profesional para optar el Título de Abogado que  
presenta:

Rodrigo Gonzalo Cueto Reyes

REVISOR:

Ruiz de Castilla Ponce de León, Francisco Javier

Lima, 2025

## INFORME DE SIMILITUD

Yo, **Ruiz de Castilla Ponce de León Francisco Javier**, docente de la Facultad de **DERECHO** de la Pontificia Universidad Católica del Perú, asesor del trabajo de investigación titulado:

### **INFORME JURÍDICO SOBRE EXPEDIENTE, SENTENCIA RECAÍDA EN EL EXPEDIENTE N° 06089-2006-PA/TC, E-1190, RELATIVO A LA DEMANDA DE AMPARO INTERPUESTA POR EXPRESS CARS S.C.R.L. CONTRA LAS RESOLUCIONES DE SUPERINTENDENCIA N° 220-2004/SUNAT y N° 274-2004/SUNAT QUE ESTABLECEN EL RÉGIMEN DE PERCEPCIONES APLICABLE A LA IMPORTACIÓN DE BIENES USADOS**

Del autor:

**Rodrigo Gonzalo Cueto Reyes**

dejo constancia de lo siguiente:

- El mencionado documento tiene un índice de puntuación de similitud de **35%**. Así lo consigna el reporte de similitud emitido por el software *Turnitin* el **11/09/2025**.
- He revisado con detalle dicho reporte y confirmo que cada una de las coincidencias detectadas no constituyen plagio alguno.
- Las citas a otros autores y sus respectivas referencias cumplen con las pautas académicas.

Lugar y fecha: **Lima, 13 de noviembre de 2025**

Apellidos y nombres del asesor / de la asesora: <b>Ruiz de Castilla Ponce de León Francisco Javier</b>	
DNI: 07931081	Firma 
ORCID: <a href="https://orcid.org/0000-0001-7858-8463">https://orcid.org/0000-0001-7858-8463</a>	

## RESUMEN

El presente informe jurídico tiene como finalidad determinar si el régimen de percepciones del Impuesto General a las Ventas, aplicable a las importaciones de bienes usados y vigente al momento en que la empresa Express Cars interpuso su demanda de amparo, es compatible con los principios constitucionales tributarios reconocidos por la Constitución y desarrollados en diversa jurisprudencia del Tribunal Constitucional. Para ello, se realiza un análisis crítico de diversas problemáticas, desde la perspectiva del derecho tributario y del derecho constitucional, tomando como referencia a la sentencia recaída en el Expediente N° 06089-2006-PA/TC. El resultado del estudio coincide con lo señalado por el órgano constitucional pues se considera que el régimen aludido vulnera el principio de reserva de ley; sin embargo, complementa dicho análisis al precisar la forma en que deben evaluarse los principios de no confiscatoriedad e igualdad en materia tributaria. Además, incorpora la revisión de otros principios omitidos por el Tribunal, atendiendo a la función que cumple el tributo en el Estado constitucional de derecho. En conclusión, se sostiene que el régimen de percepciones resulta inconstitucional en tanto el legislador delegó a la Administración Tributaria la regulación de aspectos esenciales de la obligación de percepción, lo cual compromete diversos principios constitucionales tributarios.



## ÍNDICE

1. Introducción.....	3
2. Contexto y antecedentes del caso.....	4
2.1. Contexto normativo .....	4
2.1.1. Leyes que regulan el régimen de percepciones del IGV aplicable a la importación de bienes .....	5
2.1.2. Resoluciones de Superintendencia que regulan el régimen de percepciones del IGV aplicable a la importación de bienes.....	5
2.2. Antecedentes.....	7
2.3. Argumentos de las partes.....	8
2.4. Problema jurídico identificado.....	9
3. Análisis del problema jurídico identificado.....	9
3.1. Problema jurídico principal: ¿El régimen de percepciones aplicable a la importación de bienes usados vulnera algún principio constitucional tributario y/o derecho fundamental de la empresa demandante? .....	11
3.1.1. Problema accesorio 1: ¿Qué tipo de modelo de Estado ha sido adoptado por la Constitución?.....	12
3.1.2. Problema accesorio 2: ¿Cuál es la concepción de tributo en el Estado Constitucional de Derecho y cuál es su finalidad? .....	16
3.1.3. Problema accesorio 3: ¿Son admitidas las finalidades extrafiscales del tributo basadas exclusivamente en el principio de solidaridad?.....	20
3.1.4. Problema accesorio 4: ¿Qué principios y deberes en materia tributaria son reconocidos por la Constitución y el TC? .....	25
3.1.5. Problema accesorio 5: ¿Cómo se resuelven los conflictos en materia tributaria?.....	53
3.1.6. Problema accesorio 6: Considerando el marco constitucional y tributario previamente analizado, ¿resulta compatible el régimen de percepciones del IGV aplicable a la importación de bienes usados con los principios constitucionales tributarios y los derechos fundamentales de la empresa demandante? .....	56
4. Conclusiones.....	94
5. Recomendaciones.....	95
6. Bibliografía.....	95
7. Anexos .....	107

## 1. Introducción

El artículo 55 del Código Tributario peruano establece que la recaudación tributaria corresponde a la Administración Tributaria (en adelante, la “SUNAT”<sup>1</sup>). Aunque no es la única función de esta entidad, se considera una de sus tareas más relevantes pues le permite proveer al Estado de los recursos necesarios para que este pueda cumplir obligaciones frente a la población, tales como brindar servicios de salud, educación, seguridad, entre otros.

A pesar de ello, la SUNAT enfrenta diversos problemas que dificultan su función recaudatoria, como los altos niveles de informalidad y la evasión tributaria. En ese sentido, desde el año 2002 se implementaron sistemas administrativos destinados a coadyuvar en la recaudación de ciertos tributos tales como el Impuesto General a las Ventas (en adelante, “IGV”). Entre estos se encuentran las deducciones, retenciones y percepciones, los cuales inicialmente lograron resultados positivos en la lucha contra los problemas antes señalados. Sin embargo, su aplicación no estuvo exenta de críticas, principalmente de los sujetos sobre los cuales recaía la obligación de realizar una conducta distinta al pago de tributos, lo que motivó la interposición de procesos constitucionales<sup>2</sup> en los que se cuestionó su validez.

En ese contexto, la empresa Express Cars S.C.R.L. (en adelante, “Express Cars” o la “empresa demandante”) interpuso una demanda de amparo contra la SUNAT, solicitando la inaplicación de la Resolución N° 220-2004/SUNAT, modificada por la Resolución N° 274-2004/SUNAT, que regulaba el régimen de percepciones del IGV aplicable a la importación de bienes, por considerar que vulneraba diversos derechos fundamentales. El Tribunal Constitucional del Perú (en adelante, el “Tribunal Constitucional” o el “TC”), al resolver el recurso de agravio constitucional interpuesto contra la decisión de la Corte Superior de Justicia de Tacna, declaró infundada la demanda respecto a los alegatos de vulneración del principio de no confiscatoriedad y del trato discriminatorio entre importadores de vehículos nuevos y usados. No obstante, reconoció la existencia de un estado de cosas inconstitucional en el ámbito de la reserva de ley.

Tal como se puede observar, el Tribunal Constitucional resolvió la demanda de amparo teniendo en consideración principios constitucionales tributarios tales como el principio de no confiscatoriedad, reserva de ley e igualdad en materia tributaria. No obstante, omitió pronunciarse por los principios de

---

<sup>1</sup> Si bien el artículo 52 del Código Tributario establece que los gobiernos locales administran tributos (contribuciones y tasas municipales), en el presente informe jurídico solo se hará referencia a la SUNAT como la entidad pública encargada de administrar y recaudar tributos.

<sup>2</sup> En ese sentido, se observan los Expedientes N° 06626-2006-AA, 01284-2012-PA/TC relativos a la constitucionalidad del régimen de percepciones. Asimismo, se evidencia el Expediente N° 03769-2010-PA/TC vinculado a la constitucionalidad del régimen de deducciones.

capacidad contributiva, respeto de los derechos fundamentales, los cuales fueron alegados por la demandante.

En ese sentido, el presente informe jurídico tiene por objeto desarrollar un análisis crítico del régimen de percepciones del IGV aplicable a las empresas que importan bienes usados, desde la perspectiva del derecho tributario y del derecho constitucional. Se trata de una controversia de puro derecho dado que no existen hechos controvertidos que requieran actividad probatoria. Lo que corresponde, por tanto, es examinar la compatibilidad del régimen aludido con los principios constitucionales tributarios. Por ello, luego de exponer el contexto normativo y antecedentes del expediente, se abordará el problema jurídico consistente en determinar si el régimen de percepciones aplicable a la importación de bienes usados vulnera principios constitucionales tributarios o derechos fundamentales de la empresa demandante.

Con la finalidad de dar respuesta al problema presentado, se emplea el método de trabajo jurídico propuesto por Marcial Rubio<sup>3</sup>, el cual se divide en cuatro etapas preclusivas: hechos, problemas, análisis y conclusión. En virtud de dicho método se pretende responder a la interrogante antes formulada mediante el análisis de problemas jurídicos generales que permitan responder íntegramente al problema particular planteado. Para desarrollar ello, se recurre a la normativa, doctrina y jurisprudencia constitucional aplicable.

Finalmente, se debe señalar que la elección del presente expediente se sustenta en el interés académico que genera el estudio del tributo desde una perspectiva constitucional, lo que permite analizar esta institución conforme al fenómeno de la constitucionalización del Derecho.

## **2. Contexto y antecedentes del caso**

### **2.1. Contexto normativo**

Dado que la controversia que se aborda en el presente informe jurídico se vincula con la aplicación del régimen de percepciones relativo a la importación de bienes, en esta sección se presentan las principales normas que lo regulan. Para tal efecto, se presentan las normas

---

<sup>3</sup> Este método se formula sobre la base de las reglas cartesianas que implican cuatro etapas: la primera consiste en presentar la evidencia, la segunda implica dividir cada problema en elementos simples, la tercera significa ordenar los conocimientos desde los más sencillos a los más complejos y finalmente, la cuarta implica comprobar que no se haya omitido nada en el análisis realizado. Ver: RUBIO, Marcial (2011) *El sistema jurídico: introducción al derecho*. Décima edición. Lima: Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú, 2011. Recuperado de: <https://img.lpderecho.pe/wp-content/uploads/2021/09/El-sistema-juridico-Introduccion-al-Derecho-Marcial-Rubio-Correa-LP.pdf>

relevantes al caso, las cuales se explicarán y desarrollarán a lo largo del informe.

### **2.1.1. Leyes que regulan el régimen de percepciones del IGV aplicable a la importación de bienes**

#### **(I) Ley N° 28053 – “Ley que establece disposiciones con relación a percepciones y retenciones y modifica la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo”**

El 08 de agosto del 2003 se publicó la Ley N° 28053, mediante la cual se establecieron disposiciones vinculadas a los regímenes de percepciones y retenciones del IGV. En específico, mediante dicha ley se establecieron aspectos tales como el ámbito de aplicación del régimen de percepciones, la responsabilidad solidaria respecto a los agentes de percepción, la aplicación de las retenciones y/o percepciones, entre otros.

#### **(II) Ley N° 29173 – “Régimen de percepciones del impuesto general a las ventas”**

El 23 de diciembre del 2007 se publicó la Ley N° 29173, mediante la cual se regula el régimen de percepciones del IGV. El artículo 2 de dicha ley establece que esta tiene por objeto establecer el marco normativo que regula los Regímenes de Percepciones del IGV. Asimismo, estableció disposiciones específicas para las operaciones de venta, adquisición de combustible e importaciones de bienes.

### **2.1.2. Resoluciones de Superintendencia que regulan el régimen de percepciones del IGV aplicable a la importación de bienes**

#### **(I) Resolución de Superintendencia N° 203-2003-SUNAT – “Régimen de Percepciones del IGV aplicable a la importación de bienes”**

El 01 de noviembre del 2003 se publicó la Resolución de Superintendencia N° 203-2003-SUNAT, mediante la cual se regula el régimen de percepciones del IGV aplicable a la importación de bienes. El artículo 2 de dicha resolución establece que esta regula el Régimen de Percepciones del IGV aplicable a las operaciones de importación definitiva de bienes gravadas con el IGV, según el cual la SUNAT percibirá del importador un monto por concepto del impuesto que causará en sus operaciones posteriores. Asimismo, estableció el monto de percepciones aplicable a este tipo de operaciones, la oportunidad en la cual se realiza la percepción, entre otros aspectos.

**(II) Resolución de Superintendencia N° 189-2004-SUNAT – “Régimen de Percepciones del IGV aplicable a la venta de bienes y designación de agentes de percepción”**

El 22 de agosto del 2004 se publicó la Resolución de Superintendencia N° 189-2004, mediante la cual se establecieron, entre otros aspectos, a aquellos contribuyentes designados como agentes de percepción.

**(III) Resolución de Superintendencia N° 220-2004-SUNAT – “Modifican régimen de percepciones del IGV aplicable a las operaciones de importación de bienes”**

El 24 de setiembre del 2004 se publicó la Resolución de Superintendencia N° 220-2004-SUNAT, mediante la cual se modificaron algunos artículos del régimen de percepciones del IGV aplicable a las operaciones de importación de bienes regulado por la Resolución de Superintendencia N° 203-2003-SUNAT. Entre estas se modificó el texto del artículo 4 de la resolución antes mencionada vinculada al monto (porcentaje) de percepciones. Según esta disposición, correspondía aplicar el porcentaje del 10% sobre el importe de la operación en caso se verificara que el importador, a la fecha de la numeración de la Declaración Única de Aduanas (DUA), se encontraba en alguno de los supuestos establecidos en el inciso a) del citado artículo, mientras que correspondía aplicar el porcentaje de 3.5% para los casos no comprendidos en dicho inciso.

**(IV) Resolución de Superintendencia N° 274-2004-SUNAT – “Modifican régimen de percepciones del IGV aplicable a las operaciones de importación de bienes”**

El 08 de noviembre del 2004 se publicó la Resolución de Superintendencia N° 274-2004-SUNAT, mediante la cual se sustituyó el artículo 4 de la Resolución de Superintendencia N° 203-2003-SUNAT. De esta manera, se establecieron tres porcentajes diferenciados: i) 10% cuando el importador se encontrara, a la fecha en que se efectúa la numeración de la DUA, en alguno de los supuestos establecidos en el inciso a) del artículo antes señalado, ii) 5% cuando el importador nacionalice bienes usados y iii) 3.5% para los casos no comprendidos en los supuestos anteriores.

**(V) Resolución de Superintendencia N° 058-2006-SUNAT – “Régimen de Percepciones del IGV Aplicable a la Venta de Bienes y Designación de Agentes de Percepción”**

El 01 de abril de 2006 se publicó la Resolución de Superintendencia N° 058-2006-SUNAT, la cual derogó la Resolución de Superintendencia N° 189-2004/SUNAT y sus normas modificatorias.

## 2.2. Antecedentes

Express Cars, identificada con Registro Único de Contribuyente (RUC) N° 20534870338, fue constituida en la ciudad de Tacna (Perú) en el año 2000. Su objeto social comprendía la transformación, modificación y reparación de todo tipo de vehículos automotores, así como la comercialización de repuestos y motores. Asimismo, la empresa desarrollaba actividades de importación y exportación de vehículos.

Ese mismo año, la empresa inició sus operaciones vinculadas a la compraventa de vehículos. Para ello, importaba vehículos usados con el propósito de transformarlos, modificarlos o bien repararlos, a fin de comercializarlos posteriormente en el mercado peruano. Dichas actividades se realizaban bajo la regulación de los Decretos Legislativos N° 842 y 843, los cuales regulan los Centros de Exportación, Transformación, Industria, Comercialización y Servicios (CETICOS)<sup>4</sup>.

Posteriormente, el 08 de agosto del 2003 se publicó la Ley N° 28053, cuyo numeral 1 del artículo 1 estableció que los sujetos del IGV deberán efectuar un pago por el impuesto que causarán sus operaciones posteriores cuando realicen importaciones. Dicha obligación a cargo del importador fue complementada con la Resolución de Superintendencia N° 203-2003-SUNAT, la cual fue modificada por las Resoluciones N° 189-2004 y 220-2004-SUNAT, mediante la cual se estableció que el porcentaje de percepción a cargo de la empresa demandante, en el caso de las operaciones de importación de vehículos usados era del 5%.

Frente a ello, el 22 de febrero del 2005, Express Cars, representada por Abdul Kalam inició un proceso de amparo contra la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT), solicitando la inaplicación de las Resoluciones N°189-2004 y 220-2004-SUNAT.

El 03 de noviembre del 2004, mediante la Resolución N° 15, el Primer Juzgado Civil de Tacna declaró improcedente la demanda. Contra dicha resolución, Express Cars En ese interpuso recurso de apelación.

Posteriormente, el 22 de abril del 2006, la Corte Superior de Justicia de Tacna, mediante la Resolución N° 22, confirmó la improcedencia de la demanda. En consecuencia, la empresa interpuso recurso de agravio constitucional contra la Resolución N° 15.

---

<sup>4</sup> Los CETICOS (ahora denominados “Zonas Especiales de Desarrollo” – ZED) tienen como finalidad promover la inversión privada en la región Tacna-Ilo-Matarani mediante, por ejemplo, el otorgamiento de beneficios tributarios a las empresas que se constituyan en dicha región.

Finalmente, el 17 de abril del 2007, el TC emitió la Sentencia recaída en el Expediente N° 06089-2006-PA/TC (“sentencia materia de análisis”), mediante la cual se estableció lo siguiente:

1. Declarar INFUNDADA la demanda respecto al alegato de confiscatoriedad.
2. Declarar INFUNDADA la demanda respecto al supuesto trato discriminatorio entre importadores de autos nuevos e importadores de autos usados al interior del Régimen de Percepciones.
3. Habiéndose detectado el estado de cosas inconstitucionales en lo referido al ámbito formal de la Reserva de Ley, los efectos de la presente sentencia se suspenden en este extremo, hasta que el Legislador regule suficientemente el Régimen de Percepciones IGV, en observancia del principio constitucional de Reserva de Ley, en un plazo que no exceda del 31 de diciembre del 2007.

### **2.3. Argumentos de las partes**

Una vez que se han identificado el contexto normativo y los hechos relevantes vinculados al expediente materia de análisis, se resumirán los argumentos más relevantes expuestos por las partes del proceso de amparo:

#### **(I) Argumentos de la empresa demandante**

- La exigencia del pago previo equivalente al 5% del Impuesto General a las Ventas (IGV) con motivo de la importación de vehículos usados constituye un acto violatorio del derecho a la libertad de comercio.
- El pago de la percepción reviste carácter confiscatorio en la medida que la imposición tributaria recae sobre un hecho no acaecido (la venta interna del bien importado).
- La diferenciación entre los porcentajes de percepciones entre la importación de bienes usados (5%) frente a la importación de bienes nuevos (3.5%) vulnera el principio de igualdad ante la ley y de no discriminación.

#### **(II) Argumentos de la SUNAT**

- El régimen de percepciones del IGV aplicable a la importación de no viola la libertad de comercio, sino que sitúa en igualdad de

condiciones de competencia a los contribuyentes al eliminar el incumplimiento tributario que genera competencia desleal.

- El régimen de percepciones del IGV no tiene carácter confiscatorio puesto que este solo busca el fiel cumplimiento de las obligaciones tributarias, el cual asegure la recaudación tributaria.
- El régimen de percepciones del IGV aplicable a la importación de bienes usados no viola el principio constitucional de igualdad (derecho a no ser discriminado) en tanto la distinción efectuada respecto a las tasas diferenciadas corresponde a la naturaleza de las cosas.

## **2.4. Problema jurídico identificado**

**Problema jurídico identificado: ¿El régimen de percepciones del IGV aplicable a la importación de bienes usados vulnera algún principio constitucional tributario y/o derecho fundamental de la empresa demandante?**

Problema accesorio 1: ¿Qué tipo de modelo de Estado ha sido adoptado por la Constitución?

Problema accesorio 2: ¿Cuál es la concepción de tributo en el Estado Constitucional de Derecho y cuál es su finalidad?

Problema accesorio 3: ¿Son admitidas las finalidades extrafiscales del tributo basadas exclusivamente en el principio de solidaridad?

Problema accesorio 4: ¿Qué principios y deberes en materia tributaria son reconocidos por la Constitución y el TC?

Problema accesorio 5: ¿Cómo se resuelven los conflictos en materia tributaria?

Problema accesorio 6: Considerando el marco constitucional y tributario previamente analizado, ¿resulta compatible el régimen de percepciones del IGV aplicable a la importación de bienes usados con los principios constitucionales tributarios y los derechos fundamentales de la empresa demandante?

## **3. Análisis del problema jurídico identificado**

**Cuestión previa: Relación entre el derecho tributario y el derecho constitucional para efectos de analizar el expediente**

En la actualidad resulta imposible abordar un problema jurídico sin considerar su dimensión constitucional ya que el Derecho se encuentra inmerso en el fenómeno de la constitucionalización. Este proceso supone que la Constitución, concebida como norma suprema, irradie a todo el ordenamiento jurídico.

Lo anteriormente señalado es corroborado en aquellas cuestiones jurídicas que involucran al tributo, el cual es el objeto de estudio del Derecho Tributario. Es imprescindible que el estudio del tributo esté acompañado del análisis de principios constitucionales y/o derechos fundamentales, los cuales se desprenden de la Constitución Política del Perú de 1993 (“Constitución”), norma que es objeto de estudio del Derecho Constitucional.

Reconocida la necesidad de analizar las ramas del Derecho involucradas, corresponde establecer cuál es el área del Derecho que regula la relación entre el tributo y la Constitución. Una respuesta preliminar podría plantear que esta es regulada únicamente por el Derecho Tributario al señalar que la Constitución es una fuente de dicha ciencia jurídica conforme a la Norma III del Título Preliminar del Código Tributario.

Otra respuesta a dicha interrogante establecería que el Derecho Constitucional regula dicha relación en tanto el capítulo IV de la Constitución desarrolla el régimen tributario y presupuestal.

No obstante, la postura que se adopta en este informe es que, para resolver problemas jurídicos de índole tributaria, resulta necesario acudir a otras ramas del Derecho como el Derecho Constitucional con la finalidad de comprender la institución del tributo, el cual reviste un carácter complejo<sup>5</sup>. Al respecto, Sevillano brinda una definición del derecho tributario y la manera en que este debe entenderse:

El derecho tributario es la disciplina que se ocupa del estudio de las reglas referidas a los procedimientos para establecer los tributos y las relaciones jurídicas que derivan de su aplicación, cobro y eventual incumplimiento. Pero, dada la unidad del derecho, debe quedar claro que aun siendo una parcela particular dentro del todo el derecho, como señala Ferreiro no debe ser ajeno a la unidad del ordenamiento jurídico y se debe entender y analizar desde la óptica de los conocimientos que proveen la teoría general y otras ramas

---

<sup>5</sup> La complejidad del tributo radica, entre otros aspectos, en la definición del mismo, la cual no se encuentra en ningún dispositivo legal. Ello ha producido diversas controversias respecto a si un determinado concepto tiene naturaleza tributaria como se puede observar en la sentencia recaída en el Expediente N° 03303-2003-AA/TC, mediante el cual se analizó si la recurrente era contribuyente de los aportes por regulación al Organismo Supervisor de la Inversión en Energía y Minería (OSINERGMIN).

del derecho, salvo en aquellos aspectos que decididamente se regulen de modo particular (2019:30).

Como se observa, el derecho tributario requiere complementarse con el estudio de otras ramas del derecho, dentro de las cuales se encuentra el derecho constitucional. Por ello, se recurrirá a conceptos vinculados al derecho constitucional tributario, área que ha recibido la siguiente definición por parte de Spisso:

El derecho constitucional tributario es el conjunto de principios y normas constitucionales que gobiernan la tributación. Es la parte del derecho constitucional que regula el fenómeno financiero que se produce con motivo de detracciones de riqueza de los particulares en favor del Estado, impuestos coactivamente, que atañen a la subsistencia de éste, que la Constitución organiza, y al orden, gobierno y permanencia de la sociedad cuya viabilidad se procura (2011:1).

En la doctrina peruana, Ruiz de Castilla señala que el derecho constitucional tributario es una subárea del derecho tributario, el cual “está conformado por los principios y normas jurídicas que regulan la potestad tributaria; es decir, la facultad que posee el Estado para crear y estructurar tributos” (2017:93). En contraste, Spisso considera que el derecho constitucional tributario forma parte del derecho constitucional. Más allá de la diferencia doctrinal, lo importante es destacar que existe una relación entre derecho tributario y derecho constitucional, que permite analizar los principios y normas que regulan la tributación.

En ese sentido, en la medida que el presente informe busca dar respuesta a problemas jurídicos vinculados con la potestad tributaria – también conocido como poder tributario- que ostenta el Estado y se manifiesta, por ejemplo, al momento de emitir normas de carácter tributario, es preciso atender a las definiciones planteadas por los estudios sobre derecho constitucional tributario. Ello sin dejar de considerar aquellos conceptos que sean propios del derecho tributario y derecho constitucional que permitirán abordar los problemas jurídicos planteados que se presentan a continuación.

### **3.1. Problema jurídico principal: ¿El régimen de percepciones aplicable a la importación de bienes usados vulnera algún principio constitucional tributario y/o derecho fundamental de la empresa demandante?**

Como se había previsto, el presente informe jurídico pretende determinar si el régimen de percepciones aplicable a la importación de bienes usados vulnera principios constitucionales tributarios. La elección de dicha pregunta está íntimamente vinculada a las controversias que se

verifican en el Expediente N° 06089-2006-PA/TC, así como a aquellas que cuestiones jurídicas que considero debieron tenerse en cuenta para realizar un análisis completo del régimen antes aludido.

Para realizar este análisis, se plantearon seis preguntas, las cuales – a su vez- se abordan en seis secciones diferenciadas. Si bien dichas secciones son independientes en tanto abordan problemas jurídicos diferentes, se complementan entre sí y se desarrollan en el orden propuesto con la finalidad de asegurar una comprensión cabal y coherente del problema jurídico identificado. Siendo así, a continuación, se explica el orden de dichas secciones.

En primer lugar, se analiza el modelo de Estado adoptado por la Constitución puesto que de estese desprenden diversas consecuencias para el análisis de todo fenómeno tributario. En segundo lugar, una vez que se concluye que el Estado Constitucional es el modelo adoptado por la Constitución, se explica la noción del tributo y su finalidad. En tercer lugar, se aborda la finalidad extrafiscal del tributo vinculado al principio de solidaridad. En cuarto lugar, se explica cada uno de los principios constitucionales tributarios y deberes constitucionales tributarios que servirán de marco de análisis para el problema jurídico planteado. En quinto lugar, se desarrollan las formas en que se solucionan los conflictos en materia tributaria. Finalmente, partiendo de los desarrollado en las secciones antes señaladas se realiza el análisis propiamente dicho de la pregunta jurídica identificada.

### **3.1.1. Problema accesorio 1: ¿Qué tipo de modelo de Estado ha sido adoptado por la Constitución?**

#### **a) Origen del Estado constitucional de derecho**

En la actualidad se concibe al Estado Constitucional como el modelo estatal adoptado por diversos países como el Perú. Sin embargo, dicho modelo no siempre fue tratado de tal manera por los países que ahora lo adoptan. En efecto, durante el siglo XX, la Constitución no tenía la importancia que ahora ostenta en la medida que durante dicho siglo la ley era preponderante para resolver todo tipo de conflicto normativo, incluido aquellos de índole tributaria. En esa línea, la Constitución era considerada como “una guía suprema, pero sin una conexión con la interpretación y la aplicación de la normatividad específica” (citado en Lancheros-Gámez 2010:252).

Como consecuencia de la Segunda Guerra Mundial, se empezó a cuestionar la prevalencia de la ley como la única fuente que pueda regular las relaciones jurídicas entre los particulares y el Estado. De ahí que surgió el proceso de constitucionalización del derecho que le da a la Constitución un lugar principal en los ordenamientos jurídicos.

Sobre dicho proceso, Landa afirma que este fue posible por dos procesos sucesivos: (i) la transformación de los derechos públicos subjetivos propios del Estado Liberal a derechos fundamentales y la incorporación de valores, principios constitucionales y derechos socioeconómicos en el Estado social de derecho y (ii) la legitimación de la Constitución como norma democrática suprema con carácter vinculante para los ciudadanos y los poderes políticos (2013:15).

La constitucionalización del derecho tuvo como consecuencia que la Constitución sea considerada como la fuente normativa suprema de los ordenamientos jurídicos. A su vez, ello significó que las Constituciones expresen dicha noción en sus respectivos textos. Este es el caso peruano, el cual se verifica en el artículo 51 de la Constitución que establece la supremacía de la Constitución al señalar lo siguiente: “La Constitución prevalece sobre toda norma legal; la ley, sobre las normas de inferior jerarquía, y así sucesivamente (...)”. Dicha supremacía ha sido reconocida por el propio Tribunal Constitucional mediante la sentencia recaída en el Expediente N° 00005-2007-PI/TC, en su fundamento 6:

“La supremacía normativa de la Constitución de 1993 se encuentra recogida en sus dos vertientes: tanto aquella objetiva, conforme a la cual la Constitución se ubica en la cúspide del ordenamiento jurídico (artículo 51º: la Constitución prevalece sobre toda norma legal y así sucesivamente), como aquella subjetiva, en cuyo mérito ningún acto de los poderes públicos (artículo 45º: el poder del Estado emana del pueblo, quienes lo ejercen lo hacen con las limitaciones y responsabilidades que la Constitución y las leyes establecen), o de la colectividad en general (artículo 38º: todos los peruanos tienen el deber de respetar, cumplir y defender la Constitución y el ordenamiento jurídico de la Nación), puede desconocer o desvincularse respecto de sus contenidos.” (El énfasis es agregado)

De acuerdo al Tribunal Constitucional, la supremacía normativa de la Constitución implica que la Constitución se encuentra por encima de toda norma y que ni las autoridades públicas ni los ciudadanos pueden desvincularse de los contenidos establecidos en dicha norma. Dicho rasgo es particular del Estado Constitucional de Derecho.

## **b) El Estado constitucional de derecho en el contexto peruano**

Ahora bien, para comprender el Estado Constitucional de Derecho en el contexto peruano es preciso señalar que el artículo 43 de la

Constitución establece que la República del Perú es democrático, social, independiente y soberana. El Tribunal Constitucional ha precisado, en diversas ocasiones<sup>6</sup>, que a partir de la interpretación de los artículos 3 y 43 de la Constitución, el modelo de Estado adoptado por el Perú es “Estado Social y democrático de Derecho”. En efecto, en el fundamento 10 de la sentencia materia de análisis, el TC ha establecido que el Estado Peruano presenta las características básicas del Estado Social y Democrático de Derecho, la cual es una opción intermedia entre los fines que por su propia naturaleza buscan el Estado Liberal y el Estado Social.

Existe una parte de la doctrina que niega que el Estado peruano haya adoptado este tipo de modelo de Estado. Sobre el particular, Elgueta señala que no se ha adoptado dicho modelo de Estado en la medida que, si la intención de la Constitución fuese organizar al Perú de esa manera, se encontraría establecido expresamente en la Constitución como es el caso de la Constitución Española y no se tendría que interpretar en base a la lectura de una serie de artículos de dicho cuerpo normativo (2014:108). Asimismo, dicho autor se encuentra en contra de la interpretación realizada por el TC respecto a la noción de Estado Social y Democrático de Derecho en la medida que la consecuencia de tomar como cierta dicha interpretación es que el Estado tenga que asumir costos adicionales que no está obligado a asumir en virtud de su rol como Estado protagonista y garante de una serie de derechos constitucionales (Elgueta 2014:114).

Respecto a dicha crítica, considero que esta no es acertada por dos razones fundamentales. Por un lado, la interpretación que se realiza de la Constitución no puede ceñirse únicamente a una interpretación literal y aislada de un artículo en particular. En efecto, un principio de la interpretación constitucional<sup>7</sup> es el principio de unidad de la Constitución, según el cual “la interpretación de la Constitución debe estar orientada a considerarla como un “todo” armónico y sistemático, a partir del cual se organiza el sistema jurídico en su conjunto” (Gonzales 2017:87). Por lo tanto, pretender que el modelo de estado se encuentre expresamente en un artículo es incorrecto en la medida que lo que corresponde es realizar una interpretación de diversas disposiciones constitucionales, tales como son los artículos 3 y 43 de la Constitución. Por otro lado, el TC es el garante supremo de la

---

<sup>6</sup> Ver los Expedientes N° 0008-2003-AI-TC, 1956-2004-AA/TC, entre otros.

<sup>7</sup> Los principios de la interpretación constitucionales son los siguientes: (i) supremacía constitucional, (ii) unidad de la Constitución, (iii) concordancia práctica, corrección funcional, (iv) función integradora, (v) fuerza normativa de la Constitución, (vi) interpretación como base en el principio de legalidad, (vii) ideológico. Ver “La interpretación constitucional”. Ver Gonzáles, Magdiel (2018) “La interpretación constitucional”. Ius Inkarrí. Lima, volumen 6, número 6, pp. 75-94. Consulta: 01 de agosto de 2025.

<https://doi.org/10.31381/iusinkarri.vn6.1229>

Constitución conforme lo establece el artículo 201 de la Constitución, el cual establece que este es el órgano de control de la Constitución. Por lo tanto, la interpretación que esta realice de dicha norma suprema es vinculante no solo para las autoridades públicas, sino que también para los ciudadanos. En ese sentido, la interpretación realizada por el TC es la interpretación que se debe preferir para determinar el modelo de Estado peruano.

Justamente en la sentencia materia de análisis el TC responde a la primer interrogante planteada al afirmar que el Estado Peruano presenta las características básicas del Estado social y democrático. En el fundamento 11 de esta sentencia se señala que dicho modelo de Estado se configura sobre: a) La exigencia de condiciones materiales para alcanzar sus presupuestos, lo que exige una relación directa con las posibilidades reales y objetivas del Estado y con una participación activa de los ciudadanos en el quehacer estatal y b) La identificación del Estado con los fines de su contenido social, de forma que pueda evaluar, con criterio prudente, tanto los contextos que justifiquen sus acciones como su abstención, evitando tornarse en obstáculos para su desarrollo social.

Las dos características antes mencionadas han sido reconocidas por la doctrina como rasgos distintivos del Estado social y democrático. En efecto, en este modelo de estado se reconoce que, si bien el Estado debe enfocar sus decisiones en el bienestar, también se destaca la participación ciudadana en el cumplimiento de los objetivos vinculados al bienestar de las personas. Sobre ello, Rubio señala que “si bien el Estado debe preocuparse por el bien de las personas, lo cierto es que, dentro de la misma organización política, las personas deben preocuparse del bienestar de las demás, entre sí” (2011:33).

Por todo lo mencionado, me encuentro de acuerdo con la interpretación realizada por el TC en la sentencia materia de análisis respecto al modelo de Estado peruano. Sin embargo, considero que la denominación de este tipo de Estado debe ser considerado como Estado Constitucional de Derecho. Sobre esta, Joseph Aguiló destaca que es posible hablar de Estados constitucionales cuando se aluden a sistemas jurídico- políticos que reúnen las siguientes características: (i) son sistemas que cuentan con una constitución rígida o formal, lo que implica que el régimen jurídico de las normas constitucionales sea diferente y superior al de las disposiciones legales, (ii) la constitución de dicho Estado responde a pretensiones normativas del constitucionalismo político: la limitación del poder político y la garantía de los derechos fundamentales, lo que significa que asume valores y fines del constitucionalismo como ideología y (iii) la constitución tiene que ser utilizada como fuente de Derecho, esto es, debe actuar como norma fundamental en la práctica (2004:155-156).

Siguiendo esta línea de pensamiento, es posible afirmar que el Estado Constitucional de Derecho es el modelo actual del Estado peruano. Ello de conformidad con Sevillano quien afirma que “con la globalización económica y la llegada de la posmodernidad surgió progresivamente el paradigma del Estado Constitucional de Derecho considerado como una evolución y un desarrollo del Estado Social de Derecho o del Estado Social y Democrático de Derecho, que parte de la premisa que existe un sistema de valores irrefutablemente vinculado a la aplicación del Derecho” (2022:50-51). En el mismo sentido, Durán entiende al Estado Constitucional como la evolución del Estado Social y Democrático de Derecho “por el especial valor que hoy detenta la Constitución, el carácter abierto de sus dispositivos, la forma singular de interpretación que merece, la revalorización de su contenido -principalmente por lo que concierne a los derechos fundamentales-, el papel central del ser humano como verdadero fin del Estado y la sociedad” (2006:51). En efecto, de acuerdo con los autores antes citados se destaca que el Estado Constitucional de Derecho<sup>8</sup> es la evolución del Estado Social y Democrático de Derecho.

En conclusión, el modelo de Estado peruano adoptado por la Constitución y reconocido por el Tribunal Constitucional es el Estado Constitucional de Derecho, el cual tiene como rasgos fundamentales la supremacía normativa de la Constitución y tener al ser humano como fin principal del Estado.

### **3.1.2. Problema accesorio 2: ¿Cuál es la concepción de tributo en el Estado Constitucional de Derecho y cuál es su finalidad?**

#### **a) Definición de tributo**

Una vez que ha quedado claro que el Estado peruano ha adoptado un modelo de Estado Constitucional de Derecho, es posible brindar una definición de tributo que sea coherente con este. Previamente a ello, es importante reconocer que diversos autores han esbozado ciertas definiciones o conceptualizaciones del mismo.

---

<sup>8</sup> Respecto a la denominación de Estado Constitucional de Derecho, Rubio señala que en la jurisprudencia constitucional peruana se puede encontrar, cuanto menos, las siguientes referencias al Estado peruano: Estado de Derecho, Estado Constitucional de Derecho, Estado Democrático de Derecho, Estado Democrático y Social de Derecho, Estado Unitario, Estado Descentralizado y Estado Social. Asimismo, dicho autor señala que estas diversas denominaciones no corresponden a *Estados distintos* sino solamente a alguna de las características que tiene el Estado constitucionalmente hablando. Ver RUBIO, Marcial (2011) *El Estado peruano según la jurisprudencia del Tribunal Constitucional*. Segunda edición. Lima: Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú, 2011.

En la doctrina tributaria peruana existen diversas conceptualizaciones del mismo, en la medida que, si bien no se brinda una definición respecto al tributo, sí se establece cuáles son sus principales rasgos o características con la finalidad de diferenciarla de cualquier otro concepto similar. Ello se debe -principalmente- a que ni la Constitución ni la legislación peruana<sup>9</sup> establece una definición del tributo, en efecto la Norma II del Título Preliminar del Código Tributario establece la clasificación tripartita del “término genérico tributo”. Así, se establece que el tributo se divide en tres especies: impuesto, contribución y tasa. A su vez, la Constitución hace referencia expresa al “tributo” pero no lo define o brinda mayores luces respecto a la definición del mismo.

En ese contexto, una primera conceptualización de tributo la brinda Medrano, quien señala que las características del tributo son las siguientes: (i) prestaciones, generalmente en dinero, (ii) establecidos por la ley, (iii) no constituyen sanción y (iv) que deben efectuar las personas privadas a favor de los entes públicos, Gobierno Central, administraciones locales, entidades autárquicas (1990:37-38). Asimismo, Sevillano, luego de repasar diversas definiciones sobre el tributo, establece de modo general que el tributo sería una obligación creada por el *ius imperium* (particularmente por el poder tributario) del Estado cuya fuente es la ley, y consiste en entregar una suma de dinero o especie establecida sobre la base de la capacidad contributiva de los sujetos obligados a su pago y que sirve para los fines estatales (2019:19).

Por su parte, el TC también ha recurrido a una definición de tributo del autor brasileño Ataliba. En el fundamento 4 de la sentencia recaída en el Expediente N° 03303-2003-AA/TC, este señala que “el tributo es definido como: la obligación jurídicamente pecuniaria, *ex lege*, que no constituye sanción de acto ilícito, cuyo sujeto activo es, en principio una persona pública y cuyo sujeto pasivo es alguien puesto en esa situación por voluntad de la ley”. A partir de dicha definición, el TC señala los que –en su consideración– son los elementos esenciales de un tributo: a) creación por ley, b) obligación pecuniaria basada en el *ius imperium* del Estado; y c) carácter coactivo distinto a la sanción por acto ilícito.

En el presente informe se sigue la definición de tributo planteada por Sevillano, en la medida que esta es más completa que la brindada por

---

<sup>9</sup> Medrano señala que la intención del legislador al no definir el concepto del tributo es dejar que la jurisprudencia, apelando a la doctrina, se pronuncie al respecto en los casos concretos que pudieran presentarse. Sin embargo, también reconoce que hubiese sido ideal que se brinde una definición sobre tributo en la medida que así se evitarían confusiones. Ver MEDRANO, Humberto (1990) “En torno al concepto y la clasificación de los tributos en el Perú”. *IPDT*. Lima, volumen 41, número 18, pp. 37-50.

el Tribunal Constitucional, la cual se basa en los rasgos del tributo que señala Ataliba. En efecto, por un lado, Sevillano se distancia de aquellos autores que consideran al tributo como una prestación<sup>10</sup> de dinero en la medida que la noción de obligación “delimita de mejor forma la conducta exigida a los particulares y destaca el vínculo que en pie de igualdad une al Estado acreedor con el deudor contribuyente (...)”. Por otro lado, dicha autora considera que la definición de Ataliba antes señalada respecto al tributo no se correspondería con la realidad peruana en la medida que este señala que el sujeto activo de dicha obligación jurídica es “en principio una persona pública”. En efecto, coincido con el descarte de la definición brindada por el autor brasileño toda vez que en el sistema tributario peruano se entiende que el Estado siempre es el sujeto activo; es decir, a quien finalmente se paga el tributo.

### **b) El tributo en el Estado constitucional de derecho**

Una vez que se encuentra definido el tributo, ahora es importante ubicarlo en el Estado Constitucional de Derecho. Para ello, es necesario recurrir a la norma suprema dentro del ordenamiento jurídico, esta es, la Constitución, la cual está conformada por 6 títulos, 14 capítulos, 206 artículos, 16 disposiciones finales y transitorias y 3 disposiciones transitorias especiales. Si bien, es posible afirmar que diversos artículos de la Constitución podrían relacionarse con el tributo, las normas que sustentan el régimen tributario peruano se encuentran en el Capítulo IV de la Constitución, que van del artículo 58 al 89 de dicho cuerpo normativo.

El artículo 58 de la Constitución establece que el régimen económico del Perú es la economía social de mercado. Esta supone otorgarle al Estado un rol fundamental para impulsar, en igual medida, el crecimiento económico y priorizar, a partir de ello, el desarrollo de espacios sociales igualmente importantes (Álvarez 2014:263).

Evidentemente, esta concepción de régimen económico compatibiliza con el tipo de Estado adoptado por el Perú, el cual -como ya fue explicado anteriormente- se encuentra previsto en los artículos 3 y 43 de la Constitución y se destaca el respeto de la dignidad de las personas.

Siendo así, de una lectura conjunta de los artículos 3, 43 y 58 de la Constitución se admite, entonces, que el Estado social y democrático y la economía social de mercado adoptado por el Estado peruano

---

<sup>10</sup> Villegas define a los tributos como “las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines”. Ver VILLEGAS, Héctor (2001) *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Séptima edición. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 2001.

implica que, si bien se reconoce la libre iniciativa privada, el Estado debe proveer de condiciones mínimas a los ciudadanos.

El TC también ha desarrollado los elementos característicos de la economía social de mercado. Mediante la sentencia recaída en el Expediente N° 0008-2003-AI/TC se han señalado que estos son: “a) bienestar social: lo que debe traducirse en empleos productivos, trabajo digno y reparto justo del ingreso, b) mercado libre; lo que supone, por un lado, el respeto a la propiedad, a la iniciativa privada y a una libre competencia regida, prima facie, por la oferta y la demanda en el mercado; y, por otro, el combate a los oligopolios y monopolios y c) un Estado subsidiario y solidario, de manera tal que las acciones estatales directas aparezcan como auxiliares, complementarias y temporales”.

A mayor detalle, en la doctrina constitucional económica se ha señalado que los rasgos de la economía social de mercado son los siguientes: responsabilidad individual, solidaridad y subsidiariedad. De estos tres rasgos, para efectos de la presente sección del informe, resulta importante destacar el rol de la solidaridad. Es en función de este principio que el Estado se encuentra obligado a tutelar y promover los derechos fundamentales de los ciudadanos y así consolidar una democracia social que haga efectivo el valor de la solidaridad como anclaje de justicia, dignidad y libertad (Álvarez 2014:266). Por lo tanto, se entiende que la actuación estatal – incluida la de índole tributario- debe estar inspirado en el principio de solidaridad, pero siempre teniendo en cuenta los rasgos de la economía social de mercado desarrollados por el TC.

En un sentido similar, Montesinos establece que en esta concepción de Estado – la cual se basa en el principio de solidaridad- “los tributos son utilizados para la consecución de los fines sociales del Estado, puesto que, si bien el sistema tributario se diseña con la finalidad de asegurar una fuente de ingresos, cobra gran importancia que dichos ingresos sean debidamente redistribuidos” (2018:144). En ese orden de ideas, se debe destacar que el principio de solidaridad es uno de los fundamentos principales que el legislador debe tener en cuenta para crear tributos toda vez que es con estos que se puede conseguir los objetivos que tiene el Estado Constitucional de Derecho.

Por lo mencionado, es posible verificar una relación directa entre los tributos y el fin del Estado de garantizar condiciones mínimas a sus ciudadanos. Esta relación es explicada por Landa, quien afirma que los tributos deben ser utilizados por el Estado como mecanismos mediante los cuales se procure la obtención de ingresos económicos a fin de proveer a sus ciudadanos las condiciones materiales mínimas para su desarrollo integral y a su vez, procurar la realización de

valores constitucionales como el de justicia y solidaridad (2006:38-39).

En conclusión, se ha establecido que el tributo es la obligación creada por el ius imperium del Estado cuya fuente es la ley, y consiste en entregar una suma de dinero o especie establecida sobre la base de la capacidad contributiva de los sujetos obligados a su pago y que sirve para los fines estatales. Asimismo, se destaca que dentro del Estado Constitucional de Derecho esta tiene como finalidad servir de fuente de financiamiento para que el Estado pueda realizar los objetivos propios de dicho tipo de Estado.

### **3.1.3. Problema accesorio 3: ¿Son admitidas las finalidades extrafiscales del tributo basadas exclusivamente en el principio de solidaridad?**

Ya se ha visto que el principio de solidaridad es un principio fundamental que sustenta la constitucionalidad de un tributo. En efecto, en diversas sentencias el TC- entre las que se encuentra la sentencia materia de análisis- ha sustentado dicha postura, admitiendo funciones extrafiscales al tributo. Sin embargo, cabe preguntarse si el principio de solidaridad podría justificar estas funciones del tributo en todos los casos. Para responder a esta cuestión, es preciso primero verificar los fundamentos que invoca el TC para determinar la constitucionalidad de un tributo cuyo fin es extrafiscal – esto es- distinto al recaudatorio.

#### **a) Fundamentos de la finalidad extrafiscal de los tributos**

Una sentencia emblemática en la que se analiza la problemática antes señalada es la recaída en el Expediente N° 0004-2004-AI/TC, en el cual se discutía la constitucionalidad del impuesto a las Transacciones Financieras (ITF)<sup>11</sup>. Sobre dicho impuesto, es preciso señalar que su origen se enmarca en un momento en el que el Estado pudo dar cuenta de las graves consecuencias que tenía la informalidad empresarial en el Perú. En efecto, uno de los primeros intentos que realizó el Estado para confrontar dicha problemática fue el promulgar el Decreto Legislativo N° 939 - “Medidas para la lucha contra la evasión y la informalidad” que se encontraba orientado a establecer disposiciones que permitan formalizar a aquellas operaciones realizadas por sujetos que normalmente se encontraban fuera del sistema financiero, siendo imposible de detectar. Sin embargo, dicha norma fue derogada por Séptima Disposición Final de la Ley N° 28194

---

<sup>11</sup> El ITF fue creado mediante la Ley N° 28194 - Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía, la cual entró en vigencia el 27 de marzo de 2004.

– Ley Para la Lucha contra la Evasión y para la formalización de la Economía, mediante la cual se dictaron medidas como la creación del ITF, cuya hipótesis de incidencia lo comprenden diversas operaciones financieras<sup>12</sup>.

Ahora bien, se puede apreciar que el ITF es un impuesto que fue creado con la finalidad de disminuir la evasión y la informalidad. Ello es posible advertir a partir del fundamento 9 de la sentencia mencionada en el párrafo anterior:

9. El objetivo de la denominada “bancarización” es formalizar las operaciones económicas con participación de las empresas del sistema financiero para mejorar los sistemas de fiscalización y detección del fraude tributario. A tal propósito coadyuva la imposición del ITF, al que, a su vez, como todo tributo, le es implícito el propósito de contribuir con los gastos públicos, como una manifestación del principio de solidaridad que se encuentra consagrado implícitamente en la cláusula que reconoce al Estado peruano como un Estado Social de Derecho (artículo 43° de la Constitución). Se trata, pues, de reglas de orden público tributario, orientadas a finalidades plenamente legítimas, cuales son contribuir, de un lado, a la detección de aquellas personas que, dada su carencia de compromiso social, rehúyen la potestad tributaria del Estado, y, de otro, a la promoción del bienestar general que se fundamenta en la justicia y en el desarrollo integral y equilibrado de la Nación (artículo 44° de la Constitución), mediante la contribución equitativa al gasto social. (El énfasis es agregado)

En el fundamento 9, el TC analizó una posible inconstitucionalidad del ITF en la medida que podría ser contrario al derecho fundamental de la libertad contractual, la cual se encuentra consagrada en el inciso 2 del artículo 14 de la Constitución, cuyo contenido mínimo<sup>13</sup> o esencial estaría conformado por: (i) autodeterminación para decidir la celebración de un contrato, así como la potestad de elegir al co celebrante y (ii) autodeterminación para decidir, de común acuerdo [entiéndase: por común consentimiento], la materia objeto de regulación contractual. Al respecto, el TC determinó que si bien había constatado que existía una limitación al derecho fundamental a la

---

<sup>12</sup> El artículo 9 de la Ley N° 28194 establece que el ITF grava, entre otras, la acreditación o débito realizados en cuentas bancarias, pagos a una empresa del Sistema Financiero, la adquisición de cheques de gerencia.

<sup>13</sup> Salazar explica que el contenido esencial o mínimo de los derechos fundamentales comprende aquellos elementos mínimos que lo hacen reconocible y que impiden su transformación en “otra cosa”. Asimismo, señala que dicho concepto hace referencia a aquella parte del contenido de este que es absolutamente necesaria para que los intereses jurídicamente protegidos. Ver SALAZAR, Juan (2008) “El contenido esencial de los derechos constitucionalmente protegidos”. *Foro Jurídico*. Lima, número 8, pp. 142-152.

libertad contractual en tanto se exigía la utilización de determinados medios de pago (bancaización) para cumplir las obligaciones contractuales, esta no afectaba el contenido esencial de dicho derecho.

La sentencia antes comentada permite reflexionar respecto a que si bien se demostró que la bancaización y la imposición del ITF son limitan la libertad contractual, estos permiten mejorar los sistemas de fiscalización y detección del fraude tributario. De ahí que es posible determinar que el ITF cuya alícuota era del 0.10%, de por sí, no representa un importe que sea materialmente importante para la recaudación tributaria, sí cumple con la finalidad de coadyuvar a la Administración Tributaria a detectar el fraude tributario.

En rasgos generales, la defraudación tributaria, es un delito tipificado en el artículo 1 del Decreto Legislativo N° 813 – Ley Penal Tributaria, el cual sanciona la conducta del contribuyente que consiste en maniobras fraudulentas que influyan en la determinación de obligaciones tributarias y tengan necesariamente como consecuencia directa el no pago de los tributos<sup>14</sup>. Lo importante de esta definición es destacar que la defraudación tributaria o fraude tributario – término utilizado por el TC- es una conducta que el Estado busca combatir mediante la bancaización y la imposición del ITF.

#### **b) Los límites constitucionales a los tributos extrafiscales**

El Diccionario Panhispánico del Español Jurídico (DPEJ) define al impuesto extrafiscal como “el impuesto que no tiene por finalidad exclusiva la financiación del gasto público sino cumplir otros objetivos amparados por la Constitución”. Al respecto, Bravo Cucci señala que se entiende que los fines extrafiscales son aquellos que son distintos a la recaudación de dinero por parte del Estado por el cumplimiento de sus fines (2014:239). También se ha señalado que, en los tributos extrafiscales, el tributo se convierte en un instrumento en sí mismo, al margen de su finalidad de instrumento recaudatorio (García Novoa 2009:330). Bajo dicha concepción, cualquier fin que persiga un tributo ajeno a la recaudación de dinero puede ser considerado como un tributo con finalidad extrafiscal.

En ese sentido, en el sistema tributario peruano, existen diversos tributos con finalidad extrafiscal. Entre estos se destacan, por ejemplo, el Impuesto Selectivo al Consumo, el Impuesto al Consumo de las Bolsas de Plástico y el Impuesto a los Juegos. El primero de ellos tiene una finalidad que permite desincentivar el consumo de ciertos productos que el Estado considera como nocivos para la salud de las

---

<sup>14</sup> Ver Informe N° 275-2002-SUNAT/K00000.

personas. El segundo de ellos tiene una finalidad vinculada al cuidado y conservación del medio ambiente toda vez que busca reducir el consumo de bolsas de plásticos. Finalmente, el tercero de ellos tiene como finalidad desincentivar el consumo de productos y actividades vinculadas a los juegos de azar y tragamonedas.

A partir de lo señalado en el párrafo anterior, podría señalarse que en el sistema tributario peruano existen tributos – en su mayoría impuestos<sup>15</sup>- que tienen finalidades ajenas a la mera recaudación de dinero para el Estado, esto es, que son considerados extrafiscales. Asimismo, también podría señalarse que existe una aceptación implícita de estos tributos. Sin embargo, la realidad es que la finalidad extrafiscal de los tributos ha sido ampliamente cuestionada en la doctrina tributaria en la medida que podría vulnerar diversos principios constitucionales tributarios- cuyo desarrollo se verá más adelante.

Zumarán, al analizar los tributos con finalidad extrafiscal en el Perú, concluye que “es durante el proceso de creación de un tributo con fin extrafiscal, en el cual el legislador se aleja de los límites establecidos por la Constitución y el Derecho Tributario, siendo las principales causas la falta de técnica legislativa en materia tributaria y el desconocimiento o inobservancia principalmente del principio de Capacidad Contributiva” (2021:106). Según este autor, la creación de los tributos con finalidad extrafiscal podría ser contrarios a diversos principios constitucionales tributarios, entre los que se destaca el principio de capacidad contributiva. Ello – prosigue el autor- en la medida que la hipótesis de incidencia de dichos impuestos no recogería hechos, acciones o comportamientos que califiquen como índices económicos de capacidad contributiva, lo cual genera que algunos contribuyentes no sean capaces de enfrentar a dicho tributo (2021:107).

Por parte de la doctrina tributaria argentina, Spisso sostiene que los fines extrafiscales de los tributos no deben desvirtuar el tributo en su esencia jurídica. Además, recuerda que el presupuesto que habilita al legislador para establecer un tributo es la capacidad contributiva. Finalmente, advierte que los propósitos extrafiscales de los tributos no implican un desplazamiento de dicho principio, sino, por el contrario, su realización en clave de solidaridad (2011:359).

---

<sup>15</sup> Gutiérrez afirma que el impuesto es la figura tributaria más idónea para aplicar la extrafiscalidad porque su naturaleza de prestación pública coactiva sin ningún tipo de contraprestación encaja en esta categoría tributaria con la que se pretende defender y justificar la imposición dirigida a fines extrafiscales frente a las otras categorías tributarias como las tasas y las contribuciones especiales. Ver GUTIÉRREZ, Miguel (2021) “Algunas notas sobre la extrafiscalidad y su desarrollo en el derecho tributario”. Revista Técnica Tributaria. Lima, volumen 4, número 107, pp. 147-167. Recuperado de: <https://revistatecnicatributaria.com/index.php/rtt/article/view/646>

Como se observa, existe una crítica a la finalidad extrafiscal de los tributos en la medida que se advierte que no deberían dejar de considerar el principio de capacidad contributiva como un principio que debe tener el legislador al momento de crear un tributo. Sin embargo, también se observa que dicha finalidad debería hacerse en clave con el principio de solidaridad. En ese sentido, es necesario verificar si dicho principio podría su sustentar en todos los casos la creación de tributos con finalidad extrafiscal.

Para ello, es importante destacar que el TC mediante la sentencia recaída en el Expediente N° 00053-2004-PI/TC, en la que se discutía la constitucionalidad de diversas ordenanzas municipales del distrito de Miraflores relacionadas con el régimen de arbitrios en tanto esta vulneraría diversos principios constitucionales tributarios. Uno de ellos es la capacidad contributiva, respecto al cual estableció que, dependiendo de las circunstancias sociales y económicas de cada municipio, la invocación de la capacidad contributiva con fundamento en el “principio de solidaridad” puede ser excepcionalmente admitida, en tanto y en cuanto se demuestre que se logra un mejor acercamiento el principio de equidad en la distribución. En ese sentido, el TC estableció que es válido que – en materia tributaria- se acuda al principio de solidaridad como fundamento de un tributo, pero esto debe ser de manera excepcional y teniendo en cuenta las circunstancias económicas y sociales de cada municipio.

De lo anterior es posible señalar, entonces, que el principio de solidaridad no puede ser invocado como un fundamento del tributo sin un contexto apropiado que permita evidenciar que existen circunstancias sociales y económicas que ameriten la imposición de un determinado tributo. Bajo dicha concepción, el examen que se debe realizar respecto a la extrafiscalidad de un tributo debería ser más estricto toda vez que este podría vulnerar principios constitucionales tributarios.

Sobre el particular, Landa señala que:

La creación de los tributos extrafiscales representa una nueva forma de entender los tributos desde una perspectiva constitucional, en la medida que aporta un principio de solidaridad al deber de contribuir de los ciudadanos; configurándose, así, en una legítima limitación a los derechos fundamentales. Pero, a su vez, debido a los principios que ordenan el Estado Social y Democrático de Derecho, se debería llevar a cabo un test de proporcionalidad cuando se observe que el tributo extrafiscal limita excesiva o irrazonablemente el contenido esencial de los tributos (2013:180).

Entonces, es posible afirmar que los tributos con finalidad extrafiscal si bien pueden fundamentarse en el principio de solidaridad, se debe tener particular atención a la posible vulneración de los principios y derechos fundamentales estipulados en la Constitución, así como la necesidad de realizar un test de proporcionalidad sobre la medida tributaria adoptada. Precisamente, respecto al contenido de los principios y derechos fundamentales en materia tributaria se hará alusión en la siguiente sección, con lo cual se podrá tener un marco aplicable a todo tipo de manifestación de la potestad tributaria que ostenta el Estado.

En suma, la respuesta a la interrogante planteada en esta sección es negativa. No puede admitirse los tributos extrafiscales basados únicamente en el principio de solidaridad. Si bien se reconoce que el legislador puede crear tributos de este tipo, también se deben tener presentes los principios constitucionales tributarios y los derechos fundamentales que imponen límites a la potestad tributaria.

#### **3.1.4. Problema accesorio 4: ¿Qué principios y deberes en materia tributaria son reconocidos por la Constitución y el TC?**

En la presente sección, se desarrollarán los principios y deberes en materia tributaria los cuales tienen reconocimiento en la Constitución y el propio TC. Para ello, en primer lugar, se explicarán en qué consisten los principios jurídicos para verificar si el ordenamiento jurídico peruano ha previsto normas de ese tipo. En segundo lugar, se explicará las definiciones que giran en torno a los principios y deberes constitucionales en materia tributaria.

##### **a) Nociones generales sobre los principios jurídicos**

Es común que se tenga una noción acerca del término “principios”. En términos coloquiales, se puede utilizar para hacer referencia al origen o al fundamento de algo. Sin embargo, en el lenguaje jurídico el término “principio” adquiere una definición distinta. Así, de acuerdo con el DPEJ, el principio es un “axioma que plasma una determinada valoración de justicia constituida por doctrina o aforismos que gozan de general y constante aceptación”. En ese sentido, se destacan que los principios están caracterizados por estar vinculados con la justicia, además de ser generales y aceptados por una comunidad.

Robert Alexy en su obra “Teoría de los Derechos Fundamentales” establece que los principios son normas que ordenan que algo sea realizado en la mayor medida posible, dentro de las posibilidades jurídicas y reales existentes. En ese sentido – continúa dicho autor – los principios son mandatos de optimización que pueden ser

cumplidos en diferente grado y que la medida debida de su cumplimiento dependerá de las posibilidades reales y jurídicos (1993:86). En ese sentido, los principios en un sentido general, son normas que dirigen una determinada actuación y que pueden ser cumplidos en diferente grado.

## **b) Principios constitucionales tributarios**

Ahora bien, en materia tributaria, existen principios que regulan la potestad tributaria. Para ello, es preciso revisar el artículo 74 de la Constitución, el cual establece lo siguiente:

### Principio de Legalidad

Artículo 74.- Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo.

Los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción, y con los límites que señala la ley. El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio.

Las leyes de presupuesto y los decretos de urgencia no pueden contener normas sobre materia tributaria. Las leyes relativas a tributos de periodicidad anual rigen a partir del primero de enero del año siguiente a su promulgación.

No surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo. (El énfasis es agregado)

De una lectura inicial del citado artículo, es posible verificar que en su segundo párrafo se establece que el Estado (Poder Legislativo, gobiernos regionales y gobiernos locales) al ejercer la potestad tributaria debe respetar ciertos principios. Estos son la reserva de ley, igualdad, respeto de los derechos fundamentales de las personas y el principio de no confiscatoriedad. Entonces, siguiendo el sentido planteado respecto a los principios, estas normas ordenarían la potestad tributaria ejercida por el Estado.

Al respecto, Jarach explica que los principios constitucionales son normas positivas cuyos destinatarios son los poderes del Estado y que ninguno de ellos legislativo, ejecutivo y judicial pueden infringirlos so pena de invalidez de sus actas. En ese sentido – prosigue el autor-

que dichos principios constituyen límites al ejercicio del poder fiscal (1999:313).

En la doctrina peruana, Landa señala que “los principios constitucionales, previstos tanto expresamente, así como de forma implícita, informan el ejercicio de la potestad tributaria del Estado. Son principios, pues, que no se excluyen entre sí, sino que actúan de forma interrelacionada, pues unos reenvían a otros. Ello se explica porque todos los principios que la Constitución ha considerado conducen- o deben conducir- al ejercicio racional y proporcional de la potestad tributaria del Estado (2006:49).

Un rasgo importante que se debe destacar de los principios es que de acuerdo con el TC en diversos pronunciamientos<sup>16</sup>, los principios constitucionales tributarios tienen estructura de “concepto jurídico indeterminado”, lo que implica que su contenido constitucionalmente protegido no puede ser precisado en términos generales y abstractos, sino que deben ser analizados y observados en cada caso particular teniendo en consideración el tipo de tributo y circunstancias concretas de quienes están obligados a sufragarlos.

De las definiciones antes citadas, se verifica que los principios constitucionales tributarios son auténticos límites a la potestad tributaria. En ese sentido, es preciso delimitar qué se entiende por potestad tributaria antes de explicar cada uno de estos límites.

Villegas define a la potestad tributaria como “la facultad que tiene el Estado de crear unilateralmente tributos, cuyo pago será exigido a las personas sometidas a su competencia tributaria espacial. Esto, en otras palabras, importa el poder coactivo estatal de compeler a las personas para que le entreguen una porción de sus rentas o patrimonios, cuyo destino es el de cubrir las erogaciones que implica el cumplimiento de su finalidad de atender necesidades públicas” (2001:186). En pocas palabras, se entiende a la potestad tributaria como la facultad en virtud de la cual el Estado crea tributos, en función de los cuales podrá cubrir el gasto público.

Ahora bien, tal como se adelantó, la potestad tributaria presenta ciertos límites, los cuales son los principios constitucionales tributarios. En efecto, se afirma que estos son límites al poder tributario que ostenta el Estado. Sin embargo, también es cierto que dichos principios actúan como garantías de las personas. Ello ha sido reconocido por el TC en diversas sentencias como, por ejemplo, aquella recaída en el Expediente N° 00042-2004-AI, cuyo fundamento 7 establece que estos principios garantizan que la potestad tributaria

---

<sup>16</sup> El TC se ha pronunciado al respecto en las sentencias recaídas en los Expedientes N° 2727-2002-AA/TC, 0004-2004-AI/TC, entre otros.

no sea ejercida arbitrariamente y en detrimento de los derechos fundamentales de las personas.

Respecto a los principios constitucionales tributarios, la doctrina se ha encargado de brindar ciertas divisiones al respecto. Una de ellas es la distinción entre principios formales y principios materiales, entendiendo a los primeros como aquellos principios que tienen relación con el cómo se dicta la norma tributaria, mientras que los principios materiales se refieren al contenido de la norma tributaria (Pascuali 2021:462). Asimismo, la SUNAT señala que los principios formales son aquellos que garantizan la utilización que debe hacer el Estado del instrumento normativo adecuado para la creación de los tributos. En este tipo de principios se encuentran el principio de legalidad o reserva de ley, mientras que los principios materiales son aquellos que tienen que ver con los valores de justicia o equidad. En este tipo de principios se encuentran los de igualdad, no confiscatoriedad y respeto a los derechos fundamentales de la persona (2025:16)

Otra de división es la que hace referencia a aquellos principios que se encuentran explícitamente en la Constitución, es decir aquellos que se encuentran en el artículo 74 de dicha norma y los implícitos, los cuales derivarían de interpretaciones realizadas por el TC y que tienen su fundamento en el artículo 3 de la Constitución. Sobre el particular, considero que dichas clasificaciones no significan que ciertas normas son más importantes que otras, sino que únicamente se realiza dicha división con efectos didácticos. En ese sentido, se tomará la primera división para explicar cada uno de ellos.

### **b.1) Principios constitucionales tributarios formales**

#### **(i) Principio de Reserva de Ley y principio de legalidad**

La reserva de ley está consagrada en el segundo párrafo del artículo 74 de la Constitución. Este principio ha sido ampliamente desarrollado por la doctrina en relación con el principio de legalidad en materia tributaria en la medida que se afirma que estos serían equivalentes toda vez que ambos hacen referencia a que la ley es el medio por el cual se regula la materia tributaria.

Sevillano destaca que existe una relación entre ambos principios y señala que mientras el principio de legalidad vendría a ser la regla para determinar en quién recae la competencia o poder tributaria, la reserva de ley vendría a contribuir en ese mismo sentido, pero con valor negativo permitiendo que el constituyente excluya al reglamento de la atribución para regular materia tributaria (2019:44). Respecto a ello, la autora afirma que ambos

principios son equivalentes puesto que ambos regulan la regla básica de la producción normativa de los tributos.

Ahora bien, el Código Tributario también hace una referencia a dichos principios en el artículo IV del título preliminar denominado “Principio de Legalidad – Reserva de Ley”. Dicho artículo no define qué se debe entender por dichos principios, sino que establece que solo por Ley o Decreto Legislativo, en caso de delegación, se podrá crear y suprimir tributos, conceder exoneraciones y otros beneficios tributarios, normar procedimientos jurisdiccionales y administrativos, entre otras facultades en materia tributaria. Siendo que este artículo solo enumera aquellas materias que podrán ser establecidas mediante ley, es posible concluir que el Código Tributario no brinda una definición precisa del principio en cuestión, sino que, por el contrario, pareciera que confunde ambos principios y los trata como equivalentes.

En ese sentido, el TC se ha manifestado respecto a cuestión y ha efectuado una diferenciación entre ambos principios. En el fundamento 9 de la sentencia recaída en el Expediente N° 00042-2004-AI se señaló lo siguiente:

A criterio de este Tribunal Constitucional no existe identidad entre el principio de legalidad y el de reserva de ley. Mientras que el principio de legalidad, en sentido general, se entiende como la subordinación de todos los poderes públicos a leyes generales y abstractas que disciplinan su forma de ejercicio y cuya observancia se halla sometida a un control de legitimidad por jueces independientes; el principio de reserva de ley, por el contrario, implica una determinación constitucional que impone la regulación, sólo por ley, de ciertas materias. (el énfasis es agregado)

A juicio del TC, la diferencia entre el principio de legalidad en materia tributaria y el principio de reserva de ley es muy marcada. El primero implica un mandato al poder público a someterse a las leyes y el segundo establece que ciertas materias solo pueden ser reguladas por ley.

En la doctrina comparada, Romero-Flor establece que el principio de reserva de ley es una manifestación del principio constitucional de legalidad. Dicho autor establece que el principio de legalidad es uno de los logros más significativos del Estado Social y Democrático de Derecho al exigir, por un lado, el sometimiento al control de legalidad de la actuación administrativo y por el otro, que sean las normas con rango, valor y fuerza de ley formal las

que contengan la regulación de unas materias constitucionales concretas (principio de reserva de ley), particularmente aquellas que tienen que ver con la intervención del poder público en la esfera de los derechos del individuo. En ese sentido, sostiene que el principio de reserva de ley constituye una concreción del principio genérico de legalidad (2013:52).

García-Fresneda, por su parte, es tajante en afirmar que el principio de reserva de ley es diferente al principio de legalidad en la medida que ambos se fundamentan en razones históricas y políticas diferentes. Por un lado, respecto al principio de legalidad, dicho autor destaca lo siguiente:

El principio de legalidad es una pieza esencial en la vertebración del Derecho del Estado, puesto que toda la actividad del Estado ha de estar sometida a la voluntad de la ley y no a la de las personas que ejercen los cargos estatales. El Estado se somete al imperio de la ley y, de este modo, dicho principio consolida la certidumbre ante las normas. Esto conlleva que el principio de legalidad se convierta en una garantía de los derechos de los ciudadanos frente al poder del Estado (2016:165).

De dicha cita, se extrae que para el autor el principio de legalidad estaría dirigido a limitar la actuación administrativa por parte del poder público. Ahora bien, respecto a la reserva de ley, dicho autor sostiene que este principio es un instituto de carácter constitucional que vertebra las relaciones entre el Poder Legislativo y el Poder Ejecutivo en lo concerniente a la creación de normas, por lo que la reserva de ley presupone la separación de poderes y excluye la regulación de ciertas temáticas se lleven a cabo por normas distintas a la Ley (2016:180).

En la doctrina peruana, Landa también advierte que no existe identidad entre el principio de legalidad y el principio de reserva de ley. Por el primero, dicho autor entiende que- en sentido general- dicho principio ordena la subordinación de todos los poderes públicos a leyes generales y abstractas que disciplinan su forma de ejercicio y cuya observancia se halla sometida a un control de legitimidad. Mientras que la reserva de ley, por el contrario, implica una determinación constitucional que impone la regulación solo por ley de ciertas materias -como la tributaria (2006:41). De manera similar, Ruiz de Castilla señala que si bien el principio de legalidad, reserva de ley y preferencia de ley comparten el rasgo de normar al tributo, estos guardan diferencias. En primer lugar, el principio de legalidad está relacionado con el principio de autoimposición, mediante el cual

la sociedad participa a través de los órganos representativos para el consentimiento de aquellas cargas que van a financiar al Estado. En segundo lugar, el principio de reserva de ley, se puede señalar que, tratándose de impuestos, la creación, diseño, modificación y supresión se puede llevar a cabo a través del gobierno nacional mediante ley o decreto legislativo. En tercer lugar, el principio de preferencia de ley es un principio de rango legal establece una competencia negativa para la administración pública en la medida que señala que las reglas básicas sobre los temas relativos a las relaciones conexas del tributo no pueden ser establecidas por normas de menor jerarquía que la ley (Ruiz de Castilla 2017:135-136).

Habiendo efectuado la diferenciación entre los principios constitucionales tributarios de reserva de ley y legalidad tributaria, se ha podido concluir que la doctrina tributaria plantea diversas ideas respecto a la manera en que estos operan. Por un lado, se muestra que estos podrían ser equivalentes. Por otro lado, se evidencia que el primero es una manifestación del segundo. Finalmente, existe una opinión que advierte una total diferenciación entre ambos principios.

Respecto a lo señalado, soy de la posición que- sin negar la posibilidad de que ambos principios puedan ser tratados de manera equivalente- es preferible hacer referencia al principio de reserva de ley en materia tributaria al momento de establecer el límite según el cual la materia tributaria solo puede ser regulada mediante ley toda vez que esta abarca el concepto de manera más específica que el principio de legalidad, el cual se fundamenta en la idea de que el poder público se encuentra subordinado a la ley.

Gamba detalla que el principio de reserva de ley se manifiesta de tres maneras diferentes. Por un lado, este significa una obligación de carácter positivo dirigida al legislador para que esta regule la materia tributaria con un contenido material (densidad normativa) que permita controlar las decisiones administrativas emitidas en función a la norma habilitante. Por otro lado, este implica una obligación de tipo negativo mediante la cual limita al legislador a remitir a la potestad reglamentaria sin que antes haya fijado los parámetros adecuados de la decisión. Finalmente, este principio constituye garantía de los ciudadanos para que no se les exija aquellos tributos que no han sido establecidos suficientemente por una norma con el rango exigido por el texto constitucional (2006:128-129).

Ahora bien, teniendo en cuenta que el principio de reserva de ley es el principio por el cual los tributos deben ser establecidos mediante ley o norma con rango equivalente, es importante determinar cómo es que se aplicaría en la evaluación de un caso particular. Es decir, cómo se configuraría el cumplimiento de dicho principio al analizar la constitucionalidad de un tributo. Para ello, es pertinente verificar lo señalado por el TC mediante el Expediente N° 2762-2002-AA:

6. Primeramente, ha de señalarse que la reserva de ley en materia tributaria es, prima facie, una reserva relativa (...) 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.

(...)

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 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. (El énfasis es agregado)

Los párrafos antes señalados evidencian que el TC ha considerado que el principio de reserva de ley adopta una faceta relativa en la medida que para afirmar que se ha cumplido con dicho principio se debe verificar que mediante ley o norma habilitada se regulen los elementos esenciales y determinantes para identificar un tributo y aquellos elementos complementarios podrán ser regulados vía norma reglamentaria.

Ahora bien, es preciso destacar que, en atención a la definición de principios de Alexy, estos son mandatos de optimización que pueden ser cumplidos en menor o mayor grado en la medida de las posibilidades reales y jurídicas. En ese contexto, el principio de reserva de ley es relativo y también es posible verificar su grado de optimización. Así lo destaca el Tribunal Constitucional español en la sentencia 22/1992- citado en el fundamento 11 de la sentencia del TC antes comentada- mediante la cual dicho órgano de justicia señaló 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”.

De todo lo mencionado, se puede concluir que para que se entienda cumplido el principio de reserva de ley, es preciso que por ley se establezca la hipótesis de incidencia<sup>17</sup> del tributo. En ese sentido, por ley se debe precisar cinco aspectos, según Sevillano. En primer lugar, el aspecto material el cual hace referencia al objeto del gravamen, es decir, a la operación económica que da origen al tributo. En segundo lugar, el aspecto subjetivo que hace referencia a quién es el que realiza o respecto de quien se produce el hecho gravado. En tercer lugar, el aspecto temporal señala el momento que considera ocurrido el hecho que origina al tributo. En cuarto lugar, el aspecto espacial establece el lugar donde se tendrían que producir los hechos o situaciones que generen el nacimiento de obligaciones. En quinto lugar, el aspecto mensurable está vinculado con la tasa o alícuota del tributo (2019:68-73).

Por todo lo mencionado, se entiende que la evaluación de un tributo en función del principio de reserva de ley tributaria se considerará como adecuada cuando mediante ley se regulen los cinco aspectos antes desarrollados.

En conclusión, el principio de reserva de ley es un principio constitucional tributario que establece que solo se puede crear tributos mediante una norma con rango de ley. Asimismo, se ha establecido que el TC reconoce que la reserva de ley es relativa, por lo que por ley se debe establecer la hipótesis de incidencia del tributo y se podrán establecer otros aspectos complementarios por la vía reglamentaria.

## **(ii) Principio seguridad jurídica e irretroactividad**

En esta sección se brindará ciertos alcances respecto a los principios de seguridad jurídica e irretroactividad, los cuales son considerados como principios generales del Derecho, pero también tienen incidencia en materia tributaria, por lo que se los podría considerar como principios constitucionales tributarios de tipo formal.

---

<sup>17</sup> Existe una relación entre hecho imponible e hipótesis de incidencia en el sentido que la primera es la concreción de la segunda; es decir, la primera ocurre cuando se cumple-en el plano de la realidad- la descripción de la hipótesis de incidencia.

Respecto al principio de seguridad jurídica, se debe señalar que este no ha sido establecido expresamente en la Constitución. Sin embargo, dicha situación no merma la posibilidad de considerar a este principio como uno de importancia trascendental en el Estado Constitucional de derecho. Se afirma ello toda vez que el TC ha señalado en el fundamento 7 de la sentencia recaída en el Expediente N° 03950-2012-AA que “si bien el principio constitucional de seguridad jurídica no se encuentre reconocido expresamente en la Constitución, ello no ha impedido a este Tribunal reconocer en él a un principio constitucional implícito que se deriva del Estado Constitucional de derecho (artículos 3 y 43 de la Constitución)”.

De esta manera, Ataliba señala que el principio de seguridad jurídica en materia tributaria es un gran principio trascendental, que está por sobre todos los demás en la medida que asegura la vigencia y eficacia de los demás principios constitucionales tributarios; por lo tanto, asegura que con la realización de los demás principios se crea un clima de seguridad jurídica (Hernández Gazzo 1993:61).

Respecto a la actuación de dicho principio en materia tributaria, Villegas señala lo siguiente respecto a este:

“implica certeza pronta y definitiva acerca de la cuantía de la deuda tributaria, así como ausencia de cambios inopinados que impidan calcular con antelación la carga tributaria que va a recaer sobre el mismo. Implica también que certidumbre de que no se realizaran alternaciones “que vayan para atrás” cambiando las expectativas precisas sobre derechos y deberes. También significa que queda interdicta toda arbitrariedad en su tratamiento administrativo y jurisdiccional (...)”. (1994:36)

Asimismo, mediante el fundamento 3 de la sentencia recaída en el Expediente N° 0016-2002-AI/TC, el TC ha explicado cómo se fundamenta dicho principio en el Estado Constitucional de Derecho:

“El principio de la seguridad jurídica forma parte substancial del Estado Constitucional de Derecho. La predecibilidad de las conductas (en especial, las de los poderes públicos) frente a los supuestos previamente determinados por el Derecho, es la garantía que informa a todo el ordenamiento jurídico y que consolida la interdicción de la arbitrariedad (...)”  
El principio in comento no solo supone la absoluta pasividad de los poderes públicos, en tanto no se presenten los

supuestos legales que les permitan incidir en la realidad jurídica de los ciudadanos, sino que exige de ellos inmediata intervención ante las ilegales perturbaciones de las situaciones jurídicas, mediante la “predecible” reacción, sea para garantizar la permanente del statu quo, porque así el Derecho lo tenía preestablecido, o, en su caso, para dar lugar a las debidas modificaciones, si tal fue el sentido de la previsión legal.” (El énfasis es agregado)

De acuerdo con el TC, el principio de seguridad jurídica forma parte substancial del Estado Constitucional de Derecho y constituye una garantía contra las decisiones arbitrarias del Estado. En ese sentido, se afirma que esta permitiría al contribuyente tener una noción razonable de las decisiones que tomará el Estado.

En ese sentido, se descartan aquellas concepciones de seguridad jurídica que entienden a este principio como aquel que obliga al Estado a emitir normas claras<sup>18</sup>, en el sentido que no exista duda sobre el significado de un enunciado normativo. Al respecto, considero que el principio de seguridad jurídica no debe tener dicho contenido puesto que los enunciados normativos pueden ser interpretados y de ahí determinar si la norma jurídica es acorde con la Constitución.

Ahora bien, cabe preguntarse si la vulneración de dicho principio sería pasible de ser objeto de inconstitucionalidad. Dicha respuesta es respondida en sentido afirmativo por el TC el cual afirma que, si bien dicho principio no se encuentra explícitamente en la Constitución peruana, el TC le ha otorgado el carácter constitucional en la sentencia recaída en el Expediente N° 03950-2012-AA antes comentado. Por lo tanto, se puede afirmar que el TC podría declarar inconstitucional una norma que vulnere el principio de seguridad jurídica.

Ahora bien, sobre el principio de irretroactividad, es posible señalar que esta es una manifestación del principio de seguridad jurídica. La retroactividad significa que una norma que recién entra en vigencia se aplique a hechos, actos o situaciones que hayan ocurrido antes de su entrada en vigencia. En sentido contrario, la irretroactividad impediría que hechos, actos o

---

<sup>18</sup> En este sentido se manifiestan autores tales como Jaime Rodríguez-Arana. Ver RODRÍGUEZ-ARANA, Jaime (2007) “Principio de seguridad jurídica y técnica normativa”. Revista De Derecho Administrativo. Lima, número 3, pp 251-268. Recuperado de: <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoadministrativo/article/view/16325>

situaciones acontecidos previo al inicio de vigencia de una norma se vean afectados por dicha norma.

Para mayor detalle, el artículo 103 de la Constitución establece que la ley, desde su entrada en vigencia, se aplica a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes y no tiene fuerza ni efectos retroactivos, salvo en materia penal cuando favorece al reo. En ese sentido, se puede afirmar que la irretroactividad es la regla general en la aplicación de normas en el tiempo y tiene como excepción a la denominada retroactividad benigna en materia penal.

Por lo mencionado, la regla general en materia tributaria debe ser la de la de la irretroactividad y las leyes retroactivas en sentido propio son inconstitucionales (Villegas 1994:39).

En conclusión, los principios de seguridad jurídica e irretroactividad son principios generales del Derecho, es decir se aplican a diversas ramas del Derecho, incluida la tributaria. En ese sentido, la seguridad jurídica en materia tributaria significa que el contribuyente cuente con una garantía contra la arbitrariedad en las decisiones del Estado, mientras que la irretroactividad está relacionada con el hecho que no se aplique normas que recién entran en vigencia a situaciones previas a esta.

## **b.2) Principios constitucionales tributarios materiales**

### **(i) Principio de capacidad contributiva**

Como se ha señalado anteriormente, he considerado como definición del tributo a la que establece que es la obligación creada por el ius imperium del Estado cuya fuente es la ley, y consiste en entregar una suma de dinero o especie establecida sobre la base de la capacidad contributiva de los sujetos obligados a su pago y que sirve para los fines estatales. A partir de dicha definición se destaca la importancia de este principio, el cual será desarrollado en esta sección.

A pesar de no ser un principio explícito en la Constitución, la capacidad contributiva es uno de los principios constitucionales tributarios más analizados por la doctrina tributaria y por el TC. Una de las razones de esto es que dicho principio está íntimamente vinculado con otros principios constitucionales tributarios como el principio de igualdad y el principio de no confiscatoriedad.

Sobre el concepto de capacidad contributiva, existen diversas formulaciones de este. Tarsitano señala que esta es la aptitud de una persona de ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias en tanto es llamada a financiar el gasto público por la revelación de manifestaciones de riqueza (capacidad económica) que, ponderadas por la política legislativa, son elevadas al rango de categoría imponible (2014:121).

Por su lado, Spisso explica que el concepto de capacidad contributiva denota una aptitud de las personas para pagar tributos, es decir, posesión de riqueza en medida suficiente para hacer frente a la obligación fiscal. De esta manera, señala que capacidad económica no es identificable con capacidad contributiva, sino que esta viene dada por la potencia económica o la riqueza de un sujeto que supera el mínimo que posibilite un nivel de vida digna por parte del contribuyente y su familia (2011:329-330). En ese sentido, es posible señalar que no todo índice de capacidad económica puede ser tomado en cuenta como revelador para que un sujeto sea susceptible de imposición tributaria. Por lo tanto, de acuerdo con Barrios Orbegoso, “la capacidad contributiva es la capacidad económica de poder contribuir a los gastos públicos, que originan los servicios generales proporcionados por el Estado y que benefician a la colectividad” (citado en Novoa 2006:102).

Ahora bien, el TC se ha manifestado respecto a la relación del principio de capacidad contributiva con otros principios. Por ejemplo, mediante el fundamento 4 de la sentencia recaída en el Expediente N° 2727-2002-AA/TC, el TC desarrolló el contenido del principio de no confiscatoriedad de los tributos, relacionándolo con el principio de capacidad contributiva:

“4. (...) se encuentra directamente conectado con el derecho de igualdad en materia tributaria, o lo que es lo mismo, con el principio de capacidad contributiva, según el cual el reparto de los tributos ha de realizarse de forma tal que se trate igual a los iguales y desigual a los desiguales, por lo que las cargas tributarias han de recaer, en principio, donde exista riqueza que pueda ser gravada, lo que evidentemente implica que se tenga en consideración la capacidad personal o patrimonial de los contribuyentes.”

Conforme se verifica de la sentencia comentada, al analizar el principio de no confiscatoriedad, el TC recurre al principio de capacidad contributiva en la medida que verifica una relación entre ambos principios. Dicha relación es advertida por Tarsitano quien señala que “la conexión de los dos principios es muy

potente y hasta se confunden en un punto, pues toda carga confiscatoria afecta la capacidad contributiva, aunque no toda afectación de esta última produce un efecto confiscatorio” (2014:124). En ese sentido, se debe establecer que el principio de capacidad contributiva complementa y se relaciona con otros principios.

Llegados a este punto, es preciso establecer cómo este principio actúa en el diseño de los tributos. Así, Landa señala que en virtud de dicho principio las personas deberán contribuir a través de impuestos directos- como por ejemplo el impuesto a la renta- en proporción directa con su capacidad económica, de modo tal que quien tenga mayores ingresos pagará más, y quien tenga menores ingresos pagará menos impuestos directos (2006:48). Asimismo, dicho autor recuerda que este principio exige al Estado la necesidad de remitirse a indicadores objetivos y razonables de la capacidad contributiva de las personas, por lo que para se establezca un tributo, este deberá guardar íntima relación con la capacidad económica de los sujetos obligados (Landa 2006:48-49).

A partir de ello, se puede concluir que todos los tributos tienen que responder a indicadores objetivos y razonables de la capacidad contributiva de las personas. Dicha conclusión es relevante toda vez que, en la actualidad, la doctrina tributaria ha debatido respecto a si dicho principio se encuentra relativizado con la aparición de tributos con fines extrafiscales. Esto es, si dicho principio debe ceder ante otros fines constitucionales relevantes.

En el caso de los impuestos directos se consideran índices de capacidad contributiva a factores tales como la renta o el patrimonio. En ese sentido, es posible advertir el cumplimiento del principio de capacidad contributiva y la verificación de alguno de los factores antes mencionados toda vez que se puede observar la participación de un solo sujeto. No obstante, en el caso de los impuestos indirectos dicha cuestión es más compleja de analizar toda vez que la verificación de la capacidad contributiva no es tan notoria.

Así, Spisso enseña que en el caso del Impuesto al Valor Agregado (IVA), cabe distinguir entre titulares de la obligación tributaria y titulares del deber de concurrir a los gastos públicos. Para dicho autor, son titulares de la relación tributaria con el Estado los empresarios, prestadores de servicios; y titulares del deber de concurrir a los gastos públicos, tanto estos como los consumidores finales: unos a título provisional, los otros a título definitivo (Spisso 2011: 354). En ese sentido, el principio de

capacidad contributiva opera en ambos casos, puesto que, si no fuera así, se privaría de tutela constitucional al contribuyente de hecho, que es quien debe soportar la carga tributaria.

Comparto lo señalado por el autor argentino, por lo que es acertado afirmar que el principio de capacidad contributiva en impuestos indirectos se puede verificar y se debe exigir respecto de los empresarios y de los consumidores finales. Ello en la medida que según la estructura del IVA (IGV en el Perú), el titular de la obligación tributaria es el empresario, pero la incidencia tributaria a dicho sujeto es provisional, mientras que, en el caso del consumidor final, esta operará de manera definitiva. Por lo tanto, considero que el principio de capacidad contributiva debe operar en ambos niveles.

Ahora bien, merece particular atención los tributos cuya manifestación de la capacidad no es tan clara, por ejemplo, en las tasas. Según la Norma II del Título Preliminar del Código Tributario, la tasa es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva por el Estado de un servicio público individualizado en el contribuyente. En ese sentido, cabe realizar la siguiente pregunta: ¿cómo se manifiesta el principio de capacidad contributiva en el caso de las tasas? Ante ello, en la sentencia recaída en el Expediente N° 0041-2004-AI/TC, mediante la cual se discutía la cuantía de ciertos arbitrios (especie de tasa) el TC señaló que “si bien de lo que se trata es de costear un servicio nada obsta para que las Municipalidades tomen en cuenta reglas de justicia en la imposición; y es que nadie puede ser llamado al pago de tributos si por lo menos no cuenta con una capacidad mínima para satisfacerlos”. Conforme señala el TC, reconociendo que, para determinar la cuantía de los arbitrios, se tienen en cuenta conceptos tales como el costo total de un servicio (por ejemplo, el servicio de serenazgo), no se puede dejar de lado el principio de capacidad contributiva para el diseño de dicho tributo.

Del mismo modo, respecto a la contribución cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales, es posible señalar que la capacidad contributiva también se manifiesta como límite a este tipo de tributo. Sobre ello, mediante la Resolución N° 00416-1-2009, el Tribunal Fiscal ha reconocido lo siguiente:

“la contribución es un tributo vinculado porque se asocia en su generación a una actividad estatal (actuación u obra pública), que además de producir beneficios generales a toda la colectividad, genera beneficios diferenciados a cierto

número de sujetos dentro de dicha actividad. En ese sentido, Sotelo Castañeda afirma que “el beneficio es diferencial porque la obra pública o la actuación pública provoca un beneficio general primero, a toda la colectividad, pero, a la vez, es posible identificar dentro de esa colectividad un subgrupo “diferencialmente” beneficiado, con relación a dicha colectividad. Este subgrupo muestra o proyecta (en la contribución por obra pública el beneficio no es actual al momento de aprobar el tributo) un incremento de capacidad contributiva proveniente de la obra o actuación públicas, ergo, el Estado se legitima para pedir, exigirle, una porción de esa capacidad contributiva provocada en calidad de tributo contribución” (El énfasis es agregado)

En opinión del autor citado por el Tribunal Fiscal, se puede afirmar que la contribución se fundamenta en el principio de capacidad contributiva toda vez que esta capacidad económica es generada por el beneficio que significa la obra o actuación pública. Por lo tanto, no cabe duda que dicho principio también actúa como regulador del tributo - contribución.

Finalmente, es preciso hacer referencia al principio de capacidad contributiva en los tributos extrafiscales. Para ello, es posible verificar cómo opera este en dos tipos de impuestos: el impuesto a las transacciones financieras y los impuestos ambientales. Por el caso del primero, el cual fue abordado en la sección 3.1.3 del presente informe, se expuso que el ITF tenía un fin extrafiscal, el cual es combatir la evasión tributaria y la informalidad. Respecto a este, se debe decir que, si bien se acepta dichos fines como dignos de protección constitucional en el marco del Estado Constitucional, también es preciso señalar que no se podría desnaturalizar al principio de capacidad contributiva. Sin embargo, dicha situación ocurre en el caso del ITF puesto que la manifestación o índice de riqueza que se estaría gravando es la circulación del dinero. Sobre ello el propio TC omitió pronunciarse sobre este aspecto, aludiendo a que sin importar sobre si el ITF grava el patrimonio o el capital, lo importante era verificar si dicho impuesto vulneraba el principio de no confiscatoriedad.

Respecto al segundo caso, los impuestos ambientales tienen como finalidad reducir la contaminación en sus diversas formas. Un claro ejemplo de este tipo de impuestos es el impuesto a las bolsas de plásticos, el cual busca disminuir el uso de dichos productos. En este caso, es evidente que se busca proteger el medioambiente toda vez que este es un derecho fundamental

consagrado en el inciso 22 del artículo 2 de la Constitución<sup>19</sup>. En este sentido, atendiendo a la naturaleza de dicho impuesto, esta grava la adquisición de bolsas de plásticos en establecimientos comerciales o de servicios, por lo que se entendería que la capacidad contributiva se encuentra justamente en el índice que significa la adquisición productos que deberán ser llevados en los bienes adquiridos en dichos establecimientos en las bolsas de plástico. A pesar de ello, reconozco que este indicador no es del todo acertado en la medida que una persona podría comprar diversos bienes de primera necesidad y por ello necesitar muchas bolsas de plástico, mientras que otra persona podría comprar un aparato tecnológico y solo necesitar una bolsa de plástico. Por lo tanto, no se podría señalar que en todos los casos se verificará una relación directa entre la adquisición de bienes y la adquisición de bolsas de plástico.

Como se verifica, los fines extrafiscales de los impuestos comentados son constitucionales en la medida que busquen proteger bienes constitucionales como es la protección del medioambiente o el combatir la evasión tributaria y la informalidad siempre que tengan alguna relación con el principio de capacidad contributiva. Respecto a ello, se ha demostrado que los índices que revelan la capacidad contributiva no son del todo claros en estos casos y requerirían de pronunciamientos TC y/o mayor desarrollo de la doctrina tributaria. En esa línea de pensamiento, comparto la crítica que señala Paredes, quien señala que el principio de capacidad contributiva se ha relativizado debido a que, si bien se aceptan otros principios constitucionales como fundamentos de los tributos, por lo que no se aceptaría de manera inflexible la aplicación de la noción tradicional del principio de capacidad contributiva, sino de relativizarla (2014:185).

En suma, el principio constitucional tributario de capacidad contributiva entendida como la aptitud de una persona de ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias para financiar el gasto público por la revelación de manifestaciones de riqueza es fundamental para entender la concepción de tributo en el Estado constitucional de derecho toda vez que este es el fundamento principal en el diseño de los tributos. Se afirma ello en la medida que, como se ha observado, todos los tributos- incluso aquellos con finalidad extrafiscal- deben atender a este principio, en virtud de lo expuesto por la doctrina tributaria y el TC.

## **(ii) Principio de no confiscatoriedad**

---

<sup>19</sup> Toda persona tiene derecho a la paz, a la tranquilidad, al disfrute del tiempo libre y al descanso, así como a gozar de un ambiente equilibrado y adecuado al desarrollo de su vida.

A diferencia del principio de capacidad contributiva explicado en la sección anterior, el principio de no confiscatoriedad sí se encuentra explícitamente establecido en el artículo 74 de la Constitución. En efecto, el segundo párrafo de dicho artículo finaliza señalando que “ningún tributo puede tener carácter confiscatorio”.

Previamente a brindar la definición de este principio, se debe señalar que la Constitución protege a la propiedad. Dicho derecho está consagrado en el artículo 70 de la Constitución y señala que esta es inviolable. Sobre esta se han desarrollado diversos trabajos académicos, en los cuales se establece que la propiedad debe ser protegida por el Estado para un adecuado desarrollo económico del país.

Ahora bien, evidentemente, como todo derecho fundamental, la propiedad acepta limitaciones, en tanto sean razonables. En esa lógica, el principio de no confiscatoriedad va a permitir evaluar cuándo un tributo resulta confiscatorio y, por lo tanto, inconstitucional.

En ese sentido, Landa reconoce que la sola obligación de tributar es considerada como una afectación al derecho fundamental a la propiedad tolerada por el ordenamiento jurídico, por lo que se debe cuidar que mediante el ejercicio proporcionado o irrazonable de la potestad tributaria del Estado no se llegue a privar a los contribuyentes de sus propiedades y rentas (2006:46).

Danós realiza un análisis de las formas en cómo se concibe al principio de no confiscatoriedad. Para dicho autor existen dos formas en las que este principio se manifiesta: en la protección de la propiedad en un sentido cuantitativo o en un sentido cualitativo. Por el primero “se presenta por la excesiva dimensión de la carga que soporta el contribuyente, en atención al tipo de tributo que debe sufragar”, mientras que por el segundo se entiende que este ocurre “por la vulneración de cualquier principio constitucional sin importar cual fuere la cuantía de la carga tributaria (Danós 2006:151).

Respecto al principio de no confiscatoriedad en un sentido cuantitativo está vinculado con la razonabilidad en la limitación al derecho a la propiedad de las personas. En efecto, Sotelo ha señalado que “lo razonable, entonces, implica que la exacción se encuentre adecuada al respeto del derecho de propiedad” (2007:309). Por su lado, Hernández Berenguel señala que “la violación de los principios de legalidad o de igualdad hará que el

tributo sea ilegítimo y en cuanto ese tributo ilegítimo se aplique a un determinado contribuyente, obligándolo a detraer una parte de su propiedad, el resultado será una confiscación de su propiedad, desde un punto de vista cualitativo” (citado en Rodrigo 2020:581). Esta última faceta del principio de no confiscatoriedad ha sido destacada por el TC en el Expediente N° 0041-2004-AI/TC<sup>20</sup>.

Ahora bien, una vez que se ha determinado las formas de principio de no confiscatoriedad existentes, se debe señalar cuándo se entiende que un tributo ha vulnerado este principio. Para ello, es esclarecedor lo señalado por Sotelo, quien, refiriéndose al caso de impuestos, explica que no basta con verificar la tasa nominal del tributo, sino que es preciso verificar el dato real y económico de las alícuotas o cargas efectivas. Ello tiene fundamento en la medida que un tributo podría tener deducciones, créditos, entre otros factores que permitan verificar la real incidencia de un tributo en un contribuyente (2007:312). De ahí que se puede concluir que – a priori- no se podría señalar que la alícuota de un tributo de, por ejemplo, 50% vulnera el principio de no confiscatoriedad, sino que será necesario evaluar dicho tributo en el caso concreto para determinar la tasa efectiva que afecta el derecho de propiedad del contribuyente.

Sobre lo señalado en el párrafo anterior, es importante destacar en qué casos se podría señalar que un tributo puede ser confiscatorio. El TC ha desarrollado un criterio interesante en la sentencia- previamente mencionada- recaída en el Expediente N° 0004-2004-AI/TC. En el fundamento 29, el TC señala que se debe verificar si la afectación ocasionada por el tributo es ilegítima por vulnerar el principio de no confiscatoriedad de los tributos, consagrado en el artículo 74° de la Constitución. Para ello, el TC recoge un fundamento esbozado por el Tribunal Federal alemán, el cual establece que “el derecho fundamental de propiedad sólo despliega su vigor frente a los impuestos, en el caso de que estos tengan un efecto estrangulador (erdrosselnde Wirkung)”.

Además, en la sentencia recaída en el fundamento 5 del Expediente N° 2727-2002-AA/TC, se ha señalado el contexto en el que actúa el principio de no confiscatoriedad en el Estado Democrático de Derecho

---

<sup>20</sup> El fundamento 56 de esta sentencia señala – citando a Hernández Berenguel – que “eebe tomarse en cuenta, además, que la confiscatoriedad puede evaluarse no sólo desde el punto de vista cuantitativo, sino también cualitativo, cuando se produzca una sustracción ilegítima de la propiedad por vulneración de otros principios tributarios, sin que en estos casos interese el monto de lo sustraído, pudiendo ser incluso perfectamente soportable por el contribuyente”.

“Como tal, tiene la estructura propia de lo que se denomina un ‘concepto jurídico indeterminado’. Es decir, su contenido constitucionalmente protegido no puede ser precisado en términos generales y abstractos, sino analizado y observado en cada caso, teniendo en consideración la clase de tributo y las circunstancias concretas de quienes estén obligados a sufragarlo. No obstante teniendo en cuenta las funciones que cumple en nuestro Estado Democrático de Derecho, es posible afirmar, con carácter general, que se transgrede el principio de no confiscatoriedad de los tributos cada vez que un tributo excede el límite que razonablemente puede admitirse como justificado en un régimen en el que se ha garantizado constitucionalmente el derecho subjetivo a la propiedad y, además, ha considerado a ésta como institución, como uno de los componentes básicos y esenciales de nuestro modelo de Constitución económica”

Lo señalado por el TC ya ha sido advertido en el presente informe toda vez que el principio de no confiscatoriedad debe ser entendido en el Estado de derecho constitucional, el cual tiene como rasgo al régimen de economía social de mercado. En ese sentido, el principio de no confiscatoriedad- vinculado al derecho de propiedad- significa que este se vulnera cuando un tributo excede el límite que razonablemente puede admitirse como justificado.

Lo anteriormente explicado significa que se debe verificar el caso en particular por el cual se considera que un tributo ha afectado razonablemente al derecho a la propiedad de un contribuyente. El juez constitucional puede evaluar si un determinado tributo ha vulnerado el principio de no confiscatoriedad en un caso específico, para lo cual se deberá acreditar fehacientemente la afectación de la capacidad contributiva de los llamados a sufragarlo (Citado en Sotelo 2007:311). Finalmente, Sotelo señala que el TC “ha reconocido la posibilidad de una evaluación, abstracta y de modo general, de la confiscatoriedad de un tributo” (2007:310).

En conclusión, el principio de no confiscatoriedad es un principio que protege la propiedad de las personas al ser incididos con tributos tanto en su faceta cuantitativa como en su faceta cualitativa. Por la primera, se deberá tener en cuenta si se ha afectado razonablemente el derecho a la propiedad, mientras que por la segunda se deberá verificar si se vulneró algún otro principio constitucional tributario.

### **(iii) Principio de igualdad**

El principio de igualdad es un principio que tiene una doble dimensión en la perspectiva constitucional. Por un lado, funciona como un principio rector de todo el ordenamiento jurídico del estado democrático de derecho y, por otro lado, como un derecho constitucional subjetivo que tienen las personas de poder exigir que sean tratadas con igualdad ante la ley y de no ser objeto de forma alguna de discriminación (Eguiguren 1997:63). En ese sentido, se puede señalar que el principio de igualdad inspira al ordenamiento jurídico en todos sus ámbitos, pero también funciona como un derecho subjetivo.

En el inciso 2 del artículo 2 de la Constitución se establece que toda persona tiene derecho a la igualdad ante la ley. Asimismo, se precisa que nadie debe ser discriminado por motivo de origen, raza, sexo, idioma, religión, opinión, condición económica o de cualquiera otra índole. De la revisión de este artículo es posible afirmar que se establece el derecho subjetivo a la igualdad ante la ley. Ello significa dos aspectos importantes, el primero es que la igualdad de la ley o en la ley impone un límite constitucional a la actuación del legislador y el segundo es que la igualdad en la aplicación en la ley impone una obligación a todos los órganos públicos por lo cual no pueden aplicar la ley de manera distinta a personas en casos o situaciones similares (Eguiguren 1997:64).

El mismo artículo establece la prohibición de la discriminación por los motivos señalados, también considerados como motivos prohibidos. Respecto a ello, se puede señalar que la Constitución no avala que existan tratamientos diferenciados que perjudiquen a las personas cuando se fundamenten en motivos expresamente prohibidos por la ley.

Teniendo en cuenta el panorama general del principio de igualdad, ahora es preciso señalar cómo se entiende dicho principio en materia tributaria. Al respecto, es preciso recordar que el artículo 74 de la Constitución establece que “el Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona”. Así, se observa que el principio constitucional tributario de igualdad se encuentra explícitamente en la Constitución.

En la doctrina, se ha formulado la igualdad ante la ley en materia tributaria como la obligación de norma tributaria de gravar igual a sujetos que tienen una misma situación económica (Patón 2012:44). Asimismo, Rodríguez Berejo ha vinculado el principio de igualdad en materia tributaria con el principio de capacidad

contributiva al señalar que no se podría materializar la igualdad en el reparto de la carga tributaria “si la ley al configurar los elementos esenciales de la obligación tributaria de un modo arbitrario y no razonable trata de manera discriminatoria o desigual a los sujetos en relación a los supuestos de hecho (indicativos de capacidad económica) sustancialmente idénticos” (citado en Patón 2012:44-45).

Por su parte, Landa explica cómo debe ser entendido el principio de igualdad en el caso de impuestos directos. Para dicho autor este principio debe ser entendido en el sentido que las situaciones económicas iguales deben ser tratadas de la misma manera y, a la inversa, situaciones económicas disímiles, deben recibir un trato diferenciado. Asimismo, Landa agrega que este principio no prohíbe cualquier desigualdad, sino aquella que deviene en discriminatoria por carecer de razonabilidad y justificación objetiva (2006:44).

Ahora bien, cabe cuestionar cómo se aplicaría el principio de igualdad en materia tributaria en el caso de impuestos indirectos. Sin perjuicio, que más adelante se desarrollará sobre este tipo de impuestos, se debe señalar que esta pregunta es válida toda vez que en el caso del Impuesto General a las Ventas o en el caso del Impuesto Selectivo al Consumo si bien la manifestación de riqueza que se grava es el consumo, al hacerlo no se grava al consumidor como contribuyente sino a los agentes económicos que participan en el ciclo productivo.

Al respecto, mediante sentencia recaída en el Expediente N° 1311-2000-AA/TC abordó el trato diferenciado que fijaba el Decreto Supremo N° 158-99-EF en la medida que establecía una base imponible mayor para cigarrillos rubios en comparación a los cigarrillos negros. Al respecto, la SUNAT había argumentado que en este caso no existía afectación a la empresa demandante toda vez que este mayor impuesto era trasladado al consumidor. Sobre el particular, el TC resolvió que existía vulneración al principio de igualdad en la medida que se produciría una contracción en la demanda de dicho producto, lo cual pondría en una situación de desventaja a la empresa que vende cigarrillos rubios frente a las empresas que venden cigarrillos negros.

Ahora bien, otro caso que resolvió el TC utilizando al principio de igualdad en materia tributaria se encuentra en la sentencia recaída en el Expediente N° 05970-2006-AA. En dicho caso se planteaba una vulneración al principio antes aludido en la medida que el numeral 2.4 del artículo 2 de la Ley N° 27360 disponía que los beneficios tributarios establecidos en dicha ley no serían

aplicables a aquellas actividades avícolas donde se utilice maíz amarillo duro importado. Al respecto, la SUNAT señalaba que la diferenciación establecida tenía finalidades extrafiscales y objetivas, las cuales consistían en impulsar el desarrollo del sector agrícola nacional mediante el objetivo de elevar la demanda del maíz amarillo duro nacional. Finalmente, el TC resolvió que existía vulneración al principio de igualdad puesto que consideró que el trato desigual no estaba debidamente justificado, y porque se ha dejado de lado a sujetos o actividades puestas en circunstancias idénticas (sector avícola) de manera irrazonable y desproporcionada.

A partir de lo señalado por el TC en los casos reseñados, es posible advertir que el principio de igualdad en materia tributaria se verá afectado siempre que no exista un elemento objetivo que justifique un trato diferenciado. En ese sentido, las normas tributarias no deberán incluir supuestos que establezcan tratamientos tributarios diferenciados si es que no existe un fundamento objetivo para ello.

Así, el principio de igualdad no prohíbe al legislador cualquier desigualdad de trato, sino solo aquellas desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas, por no venir fundadas en criterios objetivos y suficientemente razonables de acuerdo con criterios o juicios de valor generalmente aceptados (Patón 2012:44).

Finalmente, se debe tener en cuenta que se ha establecido que para verificar si una medida tributaria que establece una diferenciación es constitucionalmente válida, es necesario que se realice un test de proporcionalidad. Así, Patón ha reconocido lo siguiente:

“Para que la diferenciación resulte constitucionalmente lícita no basta con que lo sea el fin con que ella se persigue, sino que indispensable, además, que las consecuencias jurídicas que resulten de tal distinción sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido por el legislador superen un juicio de proporcionalidad en sede constitucional, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos.” (Patón 2012:44)

El test de proporcionalidad para verificar si una medida legislativa en materia tributaria ha vulnerado el principio de igualdad ha sido reconocido jurisprudencialmente por el TC, por lo que se sostiene que esta es la forma idónea para resolver controversias en los

cuales los contribuyentes consideren que se ha vulnerado su derecho a la igualdad en materia tributaria.

En conclusión, el principio de igualdad en materia tributaria establece que este es un mandato constitucional explícito que predica que no son admitidas las diferenciaciones que se realicen sin tener en cuenta fundamentos objetivos que permitan realizar dicha diferenciación.

#### **(iv) Principio de respeto a los derechos fundamentales**

El último principio constitucional tributario que considero que es relevante para efectos de dilucidar el problema jurídico identificado es el referido al respeto a los derechos fundamentales. En efecto, el propio artículo 74 de la Constitución expresa que el “El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona”.

Sobre ello, se debe señalar que los derechos fundamentales de las personas son instituciones constitucionales valorativas que informan el ordenamiento jurídico en su conjunto, las cuales se presentan como límites a la potestad tributaria del Estado, por lo que este debe cuidar el no afectar el contenido esencial de los derechos fundamentales al momento de ejercer dicha potestad (Landa 2006:46).

En este caso, considero que el respeto a los derechos fundamentales no solo podría establecerse como un límite a la potestad tributaria, sino que, en realidad, se extiende a todo el ordenamiento jurídico. Por lo tanto, se podría exigir el respeto de los derechos fundamentales respecto de cualquier actividad que realice el Estado. Por lo tanto, coincido con Danós quien señala que no era indispensable que se establezca dicho precepto constitucional toda vez que se entiende que la eficacia de los derechos constitucionales se proyecta sobre todo el ordenamiento jurídico (1994:140). En efecto, tal como se ha explicado anteriormente, uno de los supuestos sobre los cuales se fundamenta el Estado constitucional es la protección y garantía de los derechos fundamentales de las personas.

Sin embargo, también de acuerdo con Danós existen ciertos derechos fundamentales que pueden tener incidencia en campo de lo tributario como: el derecho a la intimidad personal y familiar, el secreto bancario y la reserva tributaria, el secreto profesional, el derecho a la inviolabilidad del domicilio, el derecho a la libertad de residencia y de tránsito, derecho de propiedad, entre otros

(1994: 140-141). A esta lista señalada por el autor agregaría los derechos a la libertad de comercio, el cual es uno de los derechos alegados por la empresa demandante en la controversia materia de análisis. Asimismo, de la lista señalada no considero que sea necesario mencionar el derecho a la igualdad, el cual, si bien se ha explicado que comprende un derecho subjetivo, este tiene un tratamiento particular reconocido en materia tributaria.

En ese sentido, en la medida que- para fines de responder al primer problema jurídico- se evaluará posteriormente si el régimen de percepciones vulneró el derecho a la libertad de comercio, es preciso señalar ciertos aspectos sobre este.

El artículo 59 de la Constitución señala que el Estado garantiza la libertad de trabajo y la libertad de empresa, comercio e industria. Respecto de estos, se señala que el ejercicio de estas libertades no debe ser lesivo ni a la moral, ni a la salud, ni a la seguridad pública. Al respecto, es posible verificar que la principal norma de desarrollo constitucional de la libertad de comercio es el Decreto Legislativo N° 668 – “Dictan medidas destinadas a garantizar la libertad de comercio exterior e interior como condición para desarrollo del país”.

Por un lado, la libertad de comercio interior es reconocida en el artículo 59 de la Constitución y debe ser entendida como una manifestación de la libertad de intercambio o tráfico de bienes y servicios destinados a satisfacer la demanda de los consumidores. Asimismo, se reconoce que el Estado puede intervenir para cuidar los intereses de los consumidores, en particular en garantía sanitaria, resguardo de la calidad y del origen de los productos (Kresalja y Ochoa 2020:20).

Por otro lado, el Estado también reconoce el derecho a la libertad de comercio exterior. El artículo 12 del Decreto Legislativo N° 668 establece que el Estado garantiza que toda persona pueda realizar operaciones de comercio exterior sin prohibiciones ni restricciones para-arancelarias. Para un mejor entendimiento de la protección de dicho derecho fundamental, Kresalja y Ochoa señalan que es preciso revisar la sentencia recaída en el Expediente N° 17-2004-AI/TC, mediante la cual se discutía la constitucionalidad del artículo 1 del decreto de urgencia 140-2001, el cual suspendía la importación de vehículos automotores con ciertas características. Así, el TC declaró inconstitucional la medida antes señalada puesto que consideró que no se había respetado el principio de proporcionalidad. En efecto, dicho órgano colegiado advirtió que existían otras medidas menos gravosas para conseguir el objetivo pretendido, esto es, la

implementación de medidas orientadas al mejoramiento y desarrollo de transporte terrestre, la corrección de las distorsiones que afectan la competencia del mercado, entre otros (2020: 27-28).

Por lo mencionado, el principio de respeto a los derechos fundamentales de la persona en materia tributaria impone al Estado que al momento en que ejerza la potestad tributaria debe tener en cuenta dichos derechos constitucionales.

Hasta aquí se han expuesto los principales principios constitucionales tributarios que limitan a la potestad tributaria. Sin embargo, también es importante destacar que en el Estado constitucional existen deberes que se basan en principios tales como la solidaridad. Uno de estos es el deber de contribuir, el cual ha sido desarrollado por el TC y tiene gran relevancia en la actualidad.

### **c) Deber de contribuir**

Antes de explicar cómo se entiende el deber de contribuir en el ordenamiento jurídico peruano, es preciso realizar una definición del deber constitucional.

Se entiende que los deberes constitucionales son todas las conductas o actuaciones que la Constitución impone o dirige formalmente a los individuos o a los ciudadanos (Díaz 2012:63). En ese sentido, se destaca que la Constitución impone ciertas conductas que deben ser cumplidas por las personas en tanto constituyen normas jurídicas, como el resto de preceptos constitucionales.

Respecto a la definición de deberes constitucionales, Durán establece que existen dos dimensiones que permiten definir dicho concepto: una objetiva y otra subjetiva. Por la primera, en el diseño del Estado Constitucional, los deberes constitucionales se presentan para promover el cumplimiento de los fines constitucionales como la libertad, la solidaridad y la justicia social, permitiendo el establecimiento (fundamentalmente normativo) de las herramientas requeridas para alcanzar esos fines (Durán 2006:60). Por la segunda, este deber en conjunto con otros derechos constituciones, queda delimitado constitucionalmente el status del individuo en abstracto y globalmente (Durán 2006:60).

Ahora bien, Durán explica las nociones sobre el deber de contribuir en el contexto del tránsito del Estado de Derecho al Estado Constitucional. Según dicho autor, en el primer estado, se pudo observar un reconocimiento jurídico del poder tributario que fue

decantando en una noción de Deber de Contribuir. Esta a su vez presentaba tres rasgos. En primer lugar, se evidenció una lucha contra la arbitrariedad estatal, el cual resultó en que -sin hacer alusión expresa al deber de contribuir- implique la adopción de disposiciones que reconocieron principios y/o derechos constitucionales que limitan la actuación estatal (Durán 2006: 62). En segundo lugar, se reconoció al deber de contribuir solo a partir de la capacidad contributiva, lo cual significa que el Estado estaba prohibido de establecer un tributo sin que a su base exista capacidad económica. En este contexto, dicho deber justificaría que el Estado pueda requerir al contribuyente que cumpla con el pago del tributo y otras obligaciones formales, pero no justificaría exigir a terceras obligaciones de información o colaboración (Durán 2006:67). Finalmente, se entendía que, si se vulneraba el principio de capacidad contributiva, no debería subsistir el pago de un tributo (Durán 2006:68).

Como se ha podido evidenciar, en el modelo de Estado Liberal, el cual se caracterizaba por el sometimiento del poder público a la ley, así como el reconocimiento de diversos derechos, entre los cuales destacaba el derecho a la propiedad, existió una fórmula primaria de la noción del deber de contribuir. Dicha noción planteó los fundamentos claves tales como la limitación del poder tributario mediante principios y derechos constitucionales en favor del contribuyente, así como la idea que la capacidad contributiva debía ser la base sobre la que se regulen los tributos.

Ahora bien, tal como se ha explicado anteriormente, se reconoce el tránsito de Estado de Derecho a Estado Social y Democrático de Derecho, el cual a su vez evolucionó al denominado Estado Constitucional. En ese contexto, la noción del deber de contribuir también evolucionó.

Durán reconoce dos rasgos fundamentales sobre el deber de contribuir en el Estado Social y Democrático. En primer lugar, se entiende a este deber como estado de sujeción, lo que quiere decir que los contribuyentes estaban sometidos a la idea de que la recaudación tributaria era una condición para vivir en comunidad. En ese sentido, se admite que el interés fiscal sea considerado como un bien constitucional que podría limitar otros bienes constitucionales- incluido el principio de capacidad contributiva (Durán 2006:71). En segundo lugar, se entiende que el deber de contribuir es una derivación del deber de solidaridad. Así, se asume la existencia de un interés colectivo en la recaudación de los ingresos públicos, lo cual significa la posibilidad de adopción de nuevas obligaciones tales como mecanismos contra la evasión

tributaria, el fraude fiscal, entre otros problemas que afectan la recaudación tributaria (Durán 2006:76).

Finalmente, en el Estado Constitucional, se considera al deber de contribuir como un bien constitucional, el cual deberá ser ponderado con otros bienes constitucionales. De esta manera, será posible evaluar si un determinado mecanismo recaudatorio o de lucha contra el fraude de ley y la evasión fiscal adoptado por el Estado es constitucionalmente válido (Durán 2006:80). Por otro lado, también se reconoce la importancia de que el deber de contribuir sea ponderado en la medida que solo así se brinda una garantía ciudadana. Así, bajo una teoría relativa del contenido esencial de los derechos y principios constitucionales, la ponderación implica que un bien constitucional prime sobre otro en un caso concreto (Durán 2006:81-82).

En pocas palabras, es posible señalar que, en el Estado Constitucional, deber de contribuir comprende el deber de pagar tributos y el deber de colaboración como medida de gestión tributaria necesaria para mejorar el proceso de recaudación sobre terceros, involucrando a los ciudadanos para la obtención de información tributaria (Minchán 2016:134).

Ahora bien, el deber de contribuir también ha sido reconocido por el TC. La primera sentencia que abordó dicho deber es la recaída en el Expediente N° 2727-2002-AA/TC, cuyo fundamento 9 estableció que “el pago de los tributos, esto es, el deber de contribuir con los gastos públicos, constituye un principio constitucional implícito de nuestro Estado Democrático de Derecho”. De ahí que se puede señalar que una primera aproximación del TC respecto a este deber consiste en que este fundamente el pago de los tributos.

Dicha concepción evolucionó toda vez que en la sentencia recaída en el Expediente N° 0004-2004-AI/TC- antes reseñada- se extendió el deber de contribuir como fundamento del ITF, el cual tiene una finalidad de combatir el fraude tributario.

Incluso, el TC ha utilizado al deber de contribuir como un parámetro para analizar la constitucionalidad de un tributo. Mediante el fundamento 6 de la sentencia recaída en el Expediente N° 04413-2007-PA/TC se ha señalado que el deber de contribuir a los gastos públicos trae como consecuencia la obligación de reflexionar y analizar los tributos bajo la óptica de dicho deber. En ese sentido, para dicho colegiado todos los contribuyentes deben contribuir a la detección de aquellas personas que no cumplen con tributar y, por otro lado, a la promoción del bienestar general que se fundamenta

en la Justicia y en el desarrollo integral y equilibrado de la Nación, mediante la contribución equitativa al gasto social.

A pesar que en la sentencia anteriormente señalada no realiza una ponderación del deber de contribuir con otros principios y derechos fundamentales del contribuyente en materia tributaria, el TC señaló la importancia de analizar impuestos a la luz del deber de contribuir. Dicha sentencia y las otras sentencias mencionadas demuestran que, si bien el deber de contribuir no se encuentra consagrada expresamente en la Constitución, ello no es óbice para que se analice como un límite a la potestad tributaria.

En conclusión, el deber de contribuir en el Estado Constitucional, es un deber constitucional que se basa en los objetivos de dicho modelo de Estado e impone diversas obligaciones tributarias a carga de los contribuyentes.

A modo de cierre de esta sección, se señala que los principios constitucionales tributarios antes explicados no son la totalidad de principios existentes, sino que son los más relevantes y reconocidos por el TC. En esta línea, se afirma que los tributos deben ser evaluados a la luz de los siguientes principios constitucionales tributarios: reserva de ley, seguridad jurídica, capacidad contributiva, no confiscatoriedad, igualdad y respeto a los derechos fundamentales. A su vez, es imprescindible que los tributos se fundamenten en el deber de contribuir.

### **3.1.5. Problema accesorio 5: ¿Cómo se resuelven los conflictos en materia tributaria?**

Es posible afirmar que los principios constitucionales tributarios pueden entrar en conflicto entre ellos toda vez que una de las características de estas normas jurídicas es que estos admiten diversos grados de realización de acuerdo al caso particular al que estos se aplican. Asimismo, estos pueden colisionar con los deberes constitucionales. Así, en esta sección se explicará brevemente la manera en cómo se deben resolver estos casos en el marco del Estado Constitucional.

En primer lugar, es necesario señalar que se ahondará la manera en cómo se resuelven los conflictos entre principios constitucionales tributarios toda vez que es necesario comprender ello para poder abordar el problema jurídico planteado. No obstante, ello, no se descarta que existen otros tipos de problemas que pueden surgir entre otras normas jurídicas. Entre ellos, es posible encontrar que una disposición normativa necesite ser interpretada para conocer el significado de la norma jurídica. Asimismo, existen problemas que radican en la preferencia entre una disposición normativa a otra.

### **a) Interpretación constitucional y criterios de solución de conflictos normativos**

Por un lado, la interpretación jurídica es “la parte de la teoría general del Derecho destinada a desentrañar el significado último del contenido de las normas jurídicas cuando su sentido normativo no queda claro a partir del análisis lógico-jurídico interno de la norma” (Rubio 2011:220). En ese sentido, mediante la interpretación jurídica es posible determinar el significado de una norma jurídica. Ello ocurriría – en el ámbito tributario- por ejemplo, si se requiere determinar si una operación económica se encuentra gravada con IGV. Para ello, se tendrá que verificar si dicha operación califica como uno de los supuestos gravados que se encuentran en el artículo 1 del TUO de la Ley del IGV.

Respecto a la interpretación en el Estado Constitucional, se afirma que pueden existir diversos intérpretes respecto a una misma norma jurídica, quienes tendrán una interpretación particular. Sin embargo, la interpretación más válida será aquella que privilegie los valores y principios que se establecen en la Constitución. En ese sentido, se afirma que el Tribunal Constitucional peruano es el supremo intérprete de la Constitución, por lo que este puede declarar inconstitucional una norma jurídica si detectara la violación de alguno de los preceptos constitucionales.

Por otro lado, respecto a la aplicación de la ley, un método que tenía aplicación predominante en el Estado de Derecho era la subsunción mediante la cual se aplica una norma racional previamente establecida a un hecho.

En este contexto, podrían surgir casos en los que se verifica que dos o más normas regulan simultáneamente un mismo supuesto de hecho. En ese caso, se verifica un conflicto normativo. Para ello, desde la Teoría General del Derecho, se han desarrollado tres criterios para resolver estos conflictos normativos. Estos son el de jerarquía, el cual implica que la norma de rango superior prima sobre rango inferior. En ese sentido, la Constitución es la norma suprema del ordenamiento jurídico peruano, por lo que en un conflicto normativo entre esta y una norma de rango inferior, se preferirá a la Constitución. El segundo criterio es el de especialidad, lo cual significa que la norma especial prima sobre la norma general. Finalmente, existe el criterio de temporalidad, por el cual la norma posterior prima sobre la norma anterior.

### **b) Ponderación constitucional**

Ahora bien, Prieto Sanchís señala que se suele señalar que la ponderación es el método alternativo a la subsunción, por el cual las reglas serían objeto de subsunción, mientras que los principios, serían objeto de ponderación. Sin embargo, para dicho autor, no deben tratarse como dos métodos contrarios, sino que un paso previo a toda ponderación consiste en constatar que en el caso examinado resultan relevantes o aplicables dos principios en pugna (Prieto Sanchís 2001:217).

Durán explica que lo característico de un Estado constitucional es que toda norma debe ser pasible de ser exceptuada por una norma constitucional. En esa línea, el autor hace referencia a los bienes constitucionales que incluye tanto a los derechos constitucionales como a los deberes constitucionales y evidentemente a los principios a constitucionales (2015:188-189).

Ahora bien, para poder entender la ponderación constitucional, es necesario señalar que- tal como se ha explicado anteriormente- el contenido esencial de un derecho constitucional está compuesto por aquellos elementos mínimos que lo hacen reconocible. Esta noción de contenido esencial puede ser aplicado también al resto de bienes constitucionales, por lo que cada uno de estos tendrá rasgos que deben ser respetados.

Se afirma que respecto al contenido esencial de un bien constitucional existen dos teorías: la absoluta por la cual no sería posible ninguna injerencia por parte del legislador y la relativa que permite que dicho contenido sea evaluado en cada caso concreto. De esta manera, Durán señala que esta última teoría es aplicada por la gran mayoría de los Tribunales Constitucionales y por lo cual ponderar acaba siendo una consideración imparcial de los aspectos contrapuestos de dos o más principios, de modo que uno de ellos prima sobre el otro en un caso concreto, aunque abstractamente en principio permanecen iguales (2015:189).

Finalmente, Durán señala que la ponderación es necesaria cuando se requiere enjuiciar las actuaciones de la Administración Tributaria, por ejemplo, en el cumplimiento de sus funciones de control de la deuda o recaudación a la luz del parámetro constitucional (2015:190). En efecto, la Administración Tributaria goza de una discrecionalidad amplia por la cual puede realizar diversas acciones que podrían volverse arbitrarias o desproporcionadas en perjuicio de los contribuyentes. Por lo tanto, la ponderación- aplicado al ámbito tributario- permitiría que estos cuestionen el accionar de la Administración Tributaria al verificarse la vulneración de algún bien constitucional.

En síntesis, se afirma que dentro del Estado Constitucional pueden surgir conflictos normativos, los cuales deberán ser resueltos dependiendo del tipo de conflicto. Sin embargo, se considera que la ponderación es una técnica que permite enjuiciar dos o más bienes constitucionales que pueden colisionar en un caso particular.

**3.1.6. Problema accesorio 6: Considerando el marco constitucional y tributario previamente analizado, ¿resulta compatible el régimen de percepciones del IGV aplicable a la importación de bienes usados con los principios constitucionales tributarios y los derechos fundamentales de la empresa demandante?**

Luego de haber desarrollado las cinco secciones anteriores, es preciso responder al problema jurídico identificado. Es decir, se analizará si el régimen de percepciones aplicable a la importación de bienes usados vulnera algún principio constitucional tributario. Para ello, se recogerá los fundamentos del TC que tuvieron como finalidad analizar dicha problemática en la sentencia materia de análisis y fundamentaré mi opinión respecto a ello, teniendo en cuenta lo desarrollado en las secciones anteriores.

Ahora bien, para responder a dicha pregunta, considero que es preciso primero explicar qué es el régimen de percepciones del IGV con la finalidad de entender esta figura tributaria, teniendo en consideración un breve acercamiento al IGV.

**a) Aspectos generales sobre el Impuesto Generales a las Ventas**

Según diversa doctrina, el Impuesto General a las Ventas (IGV) es un impuesto que grava el consumo, de carácter plurifásico, no acumulativo, estructurado según la técnica del valor agregado mediante el mecanismo de deducción sobre fase financiera y de imposición exclusiva en el país de destino. De acuerdo con de acuerdo con el artículo 1 del Decreto Legislativo N° 821, dicho impuesto grava la venta de bienes muebles en el país, la prestación y utilización de servicios en el país, los contratos de construcción, la primera venta de inmuebles por un constructor y la importación de bienes, de acuerdo con el artículo 1 del Decreto Legislativo N° 821.

Ahora bien, el IGV presenta características propias que permiten comprender la naturaleza de dicho impuesto. En esa línea, se precisan dichas características.

En primer lugar, se afirma que este impuesto grava el consumo de bienes y servicios, por lo tanto, se puede señalar que el índice de capacidad económica que se pretende gravar con dicho impuesto es

el consumo. Por lo tanto, dicho impuesto se exige al consumidor final que adquiere bienes y servicios, en tanto su capacidad de consumo revela que dispone de recursos económicos suficientes (Villanueva 2021:12).

En segundo lugar, se señala que es de carácter plurifásico en la medida que recae sobre todas las fases del proceso productivo, es decir, se caracteriza por gravar la venta de bienes de todas o alguna de las etapas del proceso de producción o distribución. Sin embargo, también se señala que este es de carácter no acumulativo puesto que el impuesto no se acumula toda vez que el objeto de imposición es únicamente el mayor valor que adquiere el bien en cada una de las etapas de producción y distribución (SUNAT 2023:17-19)

En tercer lugar, se señala que se encuentra estructurado según la técnica del valor agregado sobre base financiera puesto que se efectúa el cálculo del valor agregado al computar el total de ventas de un período contra el total de compras del mismo (SUNAT 2023:22). Asimismo, este cálculo se realiza bajo el método de impuesto contra impuesto el cual implica que se detrae el impuesto de las ventas de un período y el impuesto de las compras de dicho período (SUNAT 2023:23).

En cuarto lugar, el Informe N° 016-2013-SUNAT se señala que el ordenamiento legal peruano ha adoptado el criterio de imposición en el país de destino, según el cual la imposición se producirá en el país donde los bienes o servicios sean consumidos. De esta manera, una consecuencia práctica de ello es que las exportaciones son consideradas como no gravadas para efectos del IGV.

## **b) Fundamentos económicos del Impuesto Generales a las Ventas**

Ahora bien, la doctrina admite que el IGV se ha diseñado sobre la base de ciertos conceptos económicos. Así, se señala que el IGV es un impuesto indirecto, lo cual significa que los contribuyentes no asumen la carga económica del impuesto toda vez que estos no pagan el impuesto con su propio dinero, sino con el dinero que recaudan o cobran de sus clientes (Villanueva 2012:6). Ello se relaciona con el principio de neutralidad.

Para Villanueva existen tres conceptos en los cuales se materializa el principio de neutralidad. Primero, mediante la repercusión y la deducción del crédito fiscal. El primer concepto se refleja en la obligación del sujeto del impuesto de discriminar en el comprobante de pago el IGV, mientras que el segundo establece una obligación legal que tiene como acreedor al sujeto del impuesto y como deudor

al Estado y permite al acreedor oponer la compensación automática y legal contra la obligación tributaria (Villanueva 2012:9-10). Segundo, se busca que el impuesto no altere o influya en las decisiones de consumo de los bienes y servicios y tercero se busca que las transacciones que compartan la misma naturaleza deben tener el mismo trato fiscal. La neutralidad, en este último concepto, se manifiesta en un doble aspecto: objetivo, vinculado a que las transacciones idénticas deben tener el mismo trato fiscal y subjetivo, relativo a que los sujetos que ejercen la misma actividad empresarial deben ser tratados de la misma forma (Villanueva 2012:10-11).

De acuerdo al autor antes señalado, el concepto económico de neutralidad es fundamental para entender al IGV. Ello porque según este se pretende que dicho impuesto no afecte al empresario, por lo que es fundamental que este pueda trasladar el impuesto al consumidor final mediante las relaciones de repercusión y deducción.

Otro tema que también ha sido discutido en la doctrina tributaria es el vinculado al hecho imponible del IGV. Al respecto, existen posiciones que establecen que el hecho imponible gravaría cada operación que el sujeto del impuesto realiza. Es decir, si un empresario realiza 100 operaciones gravadas<sup>21</sup> en un mes, se habría generado 100 veces la obligación tributaria del pago de IGV en dicho período.

Sin embargo, existen autores que establecen que el IGV es un impuesto indirecto al consumo a través del gravamen del valor agregado que generan los diversos operadores del circuito de comercialización de bienes y servicios, cuyo objeto material de imposición es el valor agregado el cual se determina cuando el empresario deduce del impuesto que grava sus operaciones de ventas y servicios (débito fiscal) el impuesto pagado en la compra o adquisición de bienes y servicios (crédito fiscal) en un determinado período (Bravo Cucci 2018:109). En el mismo sentido, se afirma que el IGV puede entenderse como un impuesto al tráfico jurídico de bienes y servicios de carácter periódico, el cual grava el valor añadido de bienes y servicios que desemboquen en un acto de consumo final (Villanueva 2012:37).

En la misma línea, considerando que el IGV es un impuesto que grava el consumo, comparto la tesis antes expuesta, según la cual el hecho imponible del IGV se realiza una vez que se verifique que existe valor agregado pasible de ser gravado en un determinado período. En el

---

<sup>21</sup> El artículo 1 del Decreto Supremo N° 055-99-EF (Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo) señala que las operaciones gravadas con el IGV son las siguientes: a) la venta en el país de bienes muebles; b) la prestación o utilización de servicios en el país, c) los contratos de construcción, d) la primera venta de inmuebles que realicen los constructores de los mismos, e) la importación de bienes.

caso peruano, dicho impuesto se configura de manera mensual, por lo que la obligación del contribuyente de pagar el impuesto se generaría al final de dicho período.

En ese contexto, surge la interrogante de determinar cómo el Estado podría recaudar los recursos necesarios sin tener que esperar hasta el fin de cada mes. Como respuesta a dicha problemática, las diversas legislaciones tributarias a nivel internacional han implementado mecanismos que les permitan obtener los recursos de manera anticipada.

### **c) Sistemas administrativos del Impuesto General a las Ventas**

El Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) reconoce que existen diferentes formas de ingresar los tributos al fisco. En este contexto, destaca a los pagos anticipados o anticipos impositivos<sup>22</sup> que las administraciones han determinado, como es el caso peruano. En el caso del IGV, se reconoce a los sistemas administrativos y en el caso del Impuesto a la Renta, se destacan los pagos a cuenta de impuestos que permiten recaudar dicho impuesto durante el mismo año gravable en que este se causa y antes de estar determinado definitivamente, teniendo el contribuyente el derecho a descontar dichos pagos contra el impuesto declarado (CIAT 2016:41-42).

De esta manera, Martel explica que, a mediados del año 2002, el sistema tributario peruano tuvo como nota principal el hecho de tener bajos niveles de recaudación. Ello se debió a factores tales como un menor dinamismo de la actividad económica nacional, el otorgamiento de nuevos beneficios regionales, sectoriales, fraccionamiento como el Régimen de Sinceramiento de la Deuda Tributaria a través de la Reactivación – RESIT y la rebaja de tasas impositivas de años anteriores (Martel 2005:14)

En ese contexto, las medidas que planteó el Estado – particularmente el Ministerio de Economía y finanzas (MEF)- durante la época antes mencionada fueron totalmente distintas a las que se habían planteado en años anteriores tales como la creación de nuevos impuestos, la diferenciación de tasas o el otorgamiento de beneficios tributarios. En ese sentido, se buscó ampliar la base tributaria mediante la recaudación del IGV, lo cual se lograría con la implementación de los mecanismos administrativos que coadyuvan con la recaudación del

---

<sup>22</sup> Los anticipos impositivos son prestaciones de dar sumas de dinero con carácter temporal, y que constituyen el objeto de obligaciones que, si bien tienen un origen legal, no son tributarias. Ver BRAVO CUCCI, Jorge (2007) “¿Son los anticipos impositivos obligaciones tributarias?”. *Foro Jurídico*. Lima, número 7, pp.206-208. Recuperado de: <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/forojuridico/article/view/18474>

IGV, sistemas administrativos del IGV o mecanismos de recaudación anticipada del IGV. Estos están compuestos por los sistemas de detracciones, retenciones y percepciones.

El sistema de detracciones del IGV consiste en que el adquirente de bienes o servicios sujeto al sistema debe descontar (detracer) un porcentaje del precio de venta y depositarlo en una cuenta habilitada por el Banco de la Nación a nombre del proveedor (Kapsoli et al. 2006:39). Por otro lado, el sistema de retenciones se aplica en la primera venta de inmuebles, en la prestación de servicios y en los contratos de construcción gravados con el IGV (Kapsoli et al. 2006: 39-40). Finalmente, el sistema de percepciones consiste en la retención de una alícuota del precio de venta por parte de los agentes de percepción en el momento de cobro de la operación a sus clientes. Dicho régimen se aplica a vendedores con un gran número de compradores y en sectores con alto grado de evasión e informalidad en la comercialización de bienes (Kapsoli et al. 2006:39).

#### **d) Régimen de percepciones del Impuesto General a las Ventas**

En tanto la pregunta formulada en esta sección se encuentra orientada a analizar el sistema de percepciones del IGV, se ahondará sobre este mecanismo de recaudación.

Villanueva define a la percepción de la siguiente manera:

“La percepción es el mecanismo por el cual el vendedor de determinados bienes muebles, designado como agente de percepción, cobra un importe adicional al precio de venta fijado por las partes, que incluye el IGV, a su cliente comprador. Así, este se encuentra obligado a pagar el precio de venta acordado con su proveedor, pero, además, el importe de la percepción por la adquisición de los bienes que ha efectuado, el cual constituye un adelanto del IGV que se devengará con ocasión de la futura venta que realice dicho cliente.” (2012:692)

Por su parte, Bravo Cucci define que al régimen de percepciones del IGV como el cobro anticipado del IGV aplicable a sujetos que realicen operaciones de importación definitiva de bienes, venta interna de bienes gravada con dicho impuesto y a la venta interna de combustibles, y parte de la presunción del impuesto que debería pagar por la venta futura del bien adquirido (2018:167).

Ahora bien, en la figura de recepciones se destaca el rol del agente de percepción. Según Villegas, el agente de percepción es aquel que, por su profesión, oficio, actividad o función, está en una situación tal que le permite recibir del contribuyente un monto tributario que

posteriormente debe depositar a la orden del fisco. Asimismo, dicho autor sostiene que tal situación ocurre porque el agente de percepción proporciona al contribuyente un servicio o le transfiere o suministra un bien (2001:263).

Teniendo en consideración la figura de agente de percepción, se ha discutido ampliamente la naturaleza jurídica de las percepciones. En efecto, estos son considerados como anticipos impositivos, los cuales -a su vez- pertenecen al subgénero denominado como prestaciones tributarias legalmente exigibles entre particulares, entendiéndose a estas como aquellas obligaciones legales en virtud de las cuales un particular ha de realizar, en favor de otra persona con la que le une un vínculo privado, una determinada prestación de carácter pecuniario, consistente en dar una suma de dinero a consecuencia de la obligación legal que este último tiene frente al acreedor tributario (Bravo Cucci 2018: 165-166).

Asimismo, se ha debatido respecto a si las percepciones deben ser consideradas como deber jurídico formal o como una obligación legal sustantiva. Bravo Cucci es partidario de la primera concepción en la medida que señala que en las percepciones se puede verificar que los sujetos obligados a practicarlos no son los que exhiben la capacidad contributiva sometida a la imposición, pero sí mantienen una relación comercial, civil o laboral con los contribuyentes, siendo justificable que se les imponga el deber de cooperación en la recaudación y verificación del cumplimiento de la obligación tributaria (Citado en Villanueva 2012:674).

En suma, se puede afirmar que el régimen de percepciones del IGV es un mecanismo por el cual el agente de percepción cobra un importe adicional al precio de venta de un bien que deberá abonar al fisco.

### **e) Regulación del régimen de percepciones del Impuesto General a las Ventas**

Una vez que se ha explicado cómo se entiende el régimen de percepciones del IGV en la doctrina tributaria, es importante señalar cómo se encontraba regulado dicho sistema en el contexto en el que la empresa demandante interpuso su demanda de amparo.

Así, se debe indicar que mediante la Resolución de Superintendencia N° 128-2002/SUNAT se reguló el régimen de percepciones del IGV aplicable a la adquisición de combustible. Sin embargo, fue recién con la Ley N° 28053 se establecieron disposiciones vinculadas a los regímenes de percepciones y retenciones del IGV. En ese sentido, mediante el inciso 1 del artículo 1 de dicha ley se establece las operaciones que podrían ser materia de percepción, entre las cuales

se incluye las importaciones. Asimismo, se señala que la SUNAT podría actuar como agente de percepción.

Entre otras disposiciones, mediante esta ley, se estableció que, mediante ley, decreto supremo o por Resolución de Superintendencia se podrá establecer agentes de retención o percepción del IGV. Asimismo, se estableció que las percepciones se efectuarán por el monto, en la oportunidad, forma y plazo y condiciones que establezca la SUNAT.

Como se observa, esta ley tenía como finalidad conferir a la SUNAT potestades vinculadas a regular el régimen de percepciones. Ello en la medida que le permite a este determinar quiénes pueden ser declarados como agentes de percepción, así como se establece que la SUNAT podría señalar las condiciones en las que se efectuará la percepción del IGV. Todo ello podría ser realizado establecido mediante una resolución de superintendencia.

Conforme al antecedente antes señalado, la SUNAT emitió la Resolución N° 203-2003-SUNAT que regulaba el primero régimen de percepciones del IGV aplicable a las importaciones. Así, el artículo 2 de dicha resolución establece que la SUNAT percibirá del importador un monto por concepto del impuesto que causará en sus operaciones posteriores. Respecto a este monto, se establecía que correspondía a un monto equivalente al 10% sobre el importe de la operación cuando el importador tenga una de las siguientes condiciones:

1. Tenga la condición de domicilio fiscal no habido de acuerdo con las normas vigentes
2. La SUNAT le hubiera comunicado o notificado la baja de su inscripción en el RUC y dicha condición figure en los registros de la Administración Tributaria
3. Hubiera suspendido temporalmente sus actividades
4. No cuente con número de RUC o teniéndolo no lo consigne en la DUA
5. Realice la importación definitiva de bienes consignando su número de RUC en la DUA por primera vez
6. Estando inscrito en el Registro Único de Contribuyentes no se encuentre afecto al IGV.

Asimismo, se establecía que la percepción sería equivalente al 3.5% si el importador no se encuentra en ninguno de los supuestos antes

señalados. Finalmente, se establece que la SUNAT efectuará la percepción del IGV con anterioridad a la entrega de las mercancías, con prescindencia de la fecha de nacimiento de la obligación tributaria en la importación.

Las tres materias antes señaladas del primer régimen de percepciones serán abordadas brevemente en la medida que está vinculado con los argumentos planteados por la empresa demandante y la SUNAT al discutir la constitucionalidad de este régimen.

En primer lugar, es posible verificar que el régimen de percepciones de importaciones se origina con respecto a las operaciones posteriores que realice el importador. Así, es posible verificar que este régimen funciona como un mecanismo anticipado de IGV toda vez que si bien, en una compraventa de un bien mueble, la obligación tributaria se originará posteriormente<sup>23</sup>, la SUNAT percibirá un importe por concepto de percepción al verificarse la operación de importación.

En segundo lugar, se distinguía las alícuotas (porcentajes) de percepción entre aquellas actividades que podrían generar riesgos de incumplimiento tributario y aquellas que no. A las primeras les correspondía una alícuota superior a las segundas.

En tercer lugar, se establece que la SUNAT efectuaría la percepción con anterioridad a la entrega de las mercancías. Es decir, el importador tendría que cumplir con el pago de la percepción para poder retirar sus mercancías y es la SUNAT la que actúa como agente de percepción en este caso.

#### **f) Posibilidad de realizar un análisis del régimen de percepciones del Impuesto General a las Ventas a la luz de los principios constitucionales tributarios**

Teniendo en cuenta, las características del régimen de percepciones de IGV aplicable a la importación de bienes, resulta necesario analizar si este régimen vulnera algún principio constitucional tributario y/o derecho fundamental. Sin embargo, previamente a realizar dicha labor, es preciso responder a la siguiente cuestión: ¿es posible analizar el régimen de percepciones del IGV aplicable a las importaciones a la luz de los principios constitucionales tributarios?

En pocas palabras, lo que se busca determinar es si dicho régimen puede ser evaluado a la luz del artículo 74 de la Constitución. Siendo

---

<sup>23</sup> El inciso 1 del artículo 4 del Decreto Supremo N° 055-99-EF señala que la obligación tributaria se origina en la fecha en que se emita el comprobante de pago de acuerdo a lo que establezca el reglamento o en la fecha en que se entregue el bien, lo que ocurra primero.

así, se podría señalar que a partir de una interpretación literal del artículo 74 de la Constitución, solo los tributos -entendidos como aquellas entregas de dinero que el contribuyente realiza a favor del Estado respecto a los cuales no cabe devolución- deben cumplir con los principios antes señalados.

Ante ello, un primer apunte que debe realizarse es que en el presente trabajo de investigación se ha utilizado una concepción de tributo conforme al Estado Constitucional, esto es, que los tributos deben ser regulados en respeto de los principios constitucionales tributarios. En ese sentido, siguiendo a Ruiz de Castilla, “un concepto constitucional del tributo bien puede incluir a los pagos definitivos y pagos provisionales, de tal modo que estos últimos también van a recibir cobertura constitucional; es decir, que queda habilitada la posibilidad para que se les apliquen los principios constitucionales tributarios, con la finalidad de que estas cargas económicas sui generis sean lo más razonable posible” (2013:277).

En el mismo sentido, Villanueva señala que tanto las obligaciones de percepciones y retenciones son manifestaciones del ius imperium del Estado, por lo que su regulación debe ser acorde a los principios constitucionales de reserva de ley, de capacidad contributiva, de no confiscatoriedad, así como el respeto de los derechos fundamentales en cuanto le sean pertinentes (2012:693).

Sobre este tema, mediante el fundamento 8 de la sentencia recaída en el Expediente N° 033-2004-AI/TC:

“8. Este Tribunal considera necesario precisar, más allá de que el tema abordado en esta sección constituye cuestión pacífica, que no existe argumentación valedera que permita sostener que los límites de la potestad tributaria previstos constitucionalmente no son de aplicación a las obligaciones legales derivadas de una obligación tributaria en tanto ellas se estructuran y aplican teniendo en cuenta el tributo al cual se encuentran ligadas; en este caso, al tratarse de un sistema de pagos anticipados que se ejecuta dentro de la estructura del impuesto a la renta –como coinciden demandantes y demandados–, es pertinente que el análisis de la norma cuestionada se someta a los límites a la potestad tributaria previstos en la Carta Magna, y sólo desde allí, verificar si nos encontramos ante una norma inconstitucional.” (el énfasis es agregado)

En el caso antes citado, el TC evaluó la constitucionalidad del Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta (AAIR), el cual era un mecanismo de pago anticipado del impuesto a la renta que se calculaba aplicando un porcentaje sobre los activos netos de las empresas. Lo importante

de este caso resulta que el AAIR se configuraba como un sistema que permitía recaudar tributos de manera anticipada. En ese sentido, el TC evaluó dicho mecanismo a la luz de los principios constitucionales tributarios.

En vista de lo anteriormente señalado, resulta afirmativa la respuesta anteriormente planteada. Es decir, es posible evaluar la constitucionalidad del régimen de percepciones del IGV aplicable a las importaciones en base a los principios constitucionales tributarios. De esta manera, se evaluará la constitucionalidad de dicho régimen teniendo en cuenta los principios constitucionales tributarios formales y materiales antes explicados. En este sentido, primero se realizará un análisis de este régimen teniendo en cuenta lo señalado respecto a ellos, así como se tendrá en cuenta lo desarrollado por el TC mediante la sentencia recaída en el Expediente N° 06089- 2006-PA/TC, por lo que también se evaluarán los argumentos esbozados por la empresa demandante y la SUNAT cuya controversia radica en determinar si el régimen analizado resulta inaplicable a la empresa demandante por la vulneración de alguno de los principios y/o derechos invocados por esta.

#### **g) Análisis del régimen de percepciones del Impuesto General a las Ventas a la luz de los principios constitucionales tributarios**

##### **(i) Respecto al principio de reserva de ley**

Tal como se ha explicado anteriormente, si bien el TC y diversos autores han señalado que – en la práctica- los principios de reserva de ley y legalidad son similares, he considerado el criterio que diferencia ambos principios en la sentencia recaída en el Expediente N° 00042-2004-AI, por el cual el principio de legalidad se entiende como la subordinación de todos los poderes públicos a la ley y al principio de reserva de ley como la determinación constitucional que impone la regulación de materia tributaria mediante norma con rango de ley. Asimismo, una precisión que se realizó es la vinculada a que se debe evaluar el principio de reserva de ley en un sentido relativo, lo que implica que es necesario que mediante ley se regule la hipótesis de incidencia, el cual incluye los cinco aspectos de la hipótesis de incidencia.

Si bien se ha señalado que el régimen de percepciones aplicable a las importaciones no es un tributo en sentido estricto, es posible verificar la configuración legal de dicho régimen atendiendo a los aspectos señalados por Sevillano para determinar si por ley o norma equivalente a esta se regularon dichas materias.

Primero, se debe verificar si la Ley N° 28053 estableció las operaciones que daban origen a la obligación de percepción en este régimen. Al respecto, esta ley contiene seis artículos, los cuales regulan los siguientes aspectos: 1. obligación tributaria en el Impuesto General a las Ventas, 2. responsables solidarios, 3. percepciones a contribuyentes que no tributan el Impuesto General a las Ventas, 4. Aplicación de las retenciones y/o percepciones, 5. intereses en la devolución de las retenciones o percepciones no aplicadas, 6. solicitud de devolución. En ese sentido, es esta ley la que debe contener los aspectos que configuran al régimen de percepciones y remitir, de ser necesario, aquellos aspectos complementarios mediante reglamento.

Así, es preciso señalar que el numeral 1 del artículo 1 de dicha ley señala lo siguiente:

“Artículo 1.- Obligación tributaria en el Impuesto General a las Ventas

1.1 Los sujetos del Impuesto General a las Ventas deberán efectuar un pago por el impuesto que causarán en sus operaciones posteriores cuando importen y/o adquieran bienes, encarguen la construcción o usen servicios, el mismo que será materia de percepción de acuerdo a lo indicado en el numeral 2 del inciso c) del artículo 10 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por el Decreto Supremo N° 055-99-EF y normas modificatorias. La SUNAT podrá actuar como agente de percepción en las operaciones de importación que ésta determine.” (el énfasis es agregado)

Conforme se verifica del artículo 1 de la ley antes citado, se establece que los sujetos del IGV deberán efectuar un pago por el impuesto que causarán en sus operaciones posteriores cuando importen y/o adquieran bienes, encarguen la construcción o usen servicios, el mismo que será materia de percepción de acuerdo a lo indicado en el numeral 2 del inciso c) del artículo 10 del TUO del IGV.

Al respecto, pareciera que mediante esta ley se regula cuáles serían las operaciones materias de percepción. Ello en la medida que señala que las operaciones que estarían afectas a las percepciones son aquellas por las que se generará un impuesto a pagar por los sujetos del IGV. Sin embargo, de una interpretación literal de este artículo considero que no se establecen exactamente qué operaciones estarían comprendidas en dicha obligación. Por ejemplo, no se podría determinar si la percepción surgiría respecto a todas las adquisiciones

de bienes o solo a algunos, teniendo en consideración los altos niveles de informalidad o evasión tributaria.

Ello es importante sobre todo por el primer antecedente del régimen de percepciones. Me refiero a la Resolución de Superintendencia N° 128-2002 que regulaba el régimen de percepciones del IGV aplicable a la adquisición de combustible. En efecto, se podría entender que la Ley N° 28053 establece una ampliación de los supuestos que darán origen a la obligación de percepción. Ello se desprende del Diario de Debates vinculado al Proyecto de Ley 4742/2002/CR, el cual dio origen a la ley antes señalada. Para los legisladores, la ley antes señalada ampliaría la obligación de las percepciones ya no solo a la venta de combustibles sino a otros supuestos.

Respecto al entendimiento del legislador, detecto dos problemas. Primero, la Resolución de Superintendencia N° 128-2002 es inconstitucional en la medida que no es posible regular el régimen de percepciones mediante una norma reglamentaria. Ello vulnera claramente el principio de reserva de ley, el cual como ya hemos señalado, no solo se manifiesta en la regulación de tributos, sino que se debe aplicar como límite al *ius imperium*. En ese sentido, el régimen de percepciones aplicable a la venta de combustibles es inconstitucional por vulnerar el principio constitucional tributario de reserva de ley.

Segundo, la Ley N° 28053 no establece claramente cuáles serían las operaciones que generarían la obligación de percepción. Tampoco brinda bajo qué parámetros se determinarían que operaciones serían aquellas que establezcan la obligación de percepción.

En efecto, es mediante la Resolución de Superintendencia N° 203-2003-SUNAT que la SUNAT regula el régimen de percepciones aplicable a la importación de bienes. En otras palabras, es recién mediante esta norma de rango reglamentario que se establecen qué importaciones estarían sujetas a la obligación de percepción. Así, el artículo 2 de dicha norma establece el ámbito de aplicación de dicho régimen y el artículo 3 excluye ciertas operaciones de dicho régimen.

Por lo tanto, dicha resolución también es inconstitucional dado a que reguló el aspecto material del régimen de percepciones aplicable a las importaciones, cuando correspondía que la ley establezca claramente cuáles sería las operaciones económicas que sería materia de percepción o, por lo menos, establecer cuáles serían los parámetros para seleccionar qué operaciones podrían ser incluidos dentro de dicho régimen.

En segundo lugar, se debe verificar si se ha cumplido con el aspecto temporal y el aspecto espacial de la obligación de la percepción. Por un lado, se puede afirmar que el aspecto temporal sí se encontraba regulado toda vez que el numeral 1 del artículo 1 de la ley establece que los sujetos del IGV deberán efectuar un pago por el impuesto que causarán en sus operaciones posteriores cuando importen. En ese sentido, se entiende que al verificarse que un sujeto del IGV ha realizado una importación, le corresponderá pagar la percepción.

Por otro lado, respecto al aspecto espacial, es posible señalar que toda vez que se trata de operaciones por las cuales se debe pagar el IGV, es lógico sostener que esta se generaría en el país toda vez que una de las características de este impuesto es que es de imposición exclusiva en el país. En ese sentido, se afirma que tanto el aspecto temporal y espacial sí fueron regulados mediante la ley analizada.

En tercer lugar, es preciso hacer referencia al aspecto subjetivo del régimen de percepciones toda vez que el TC resolvió declarar inconstitucional dicho régimen al verificar que se había vulnerado el principio de reserva de ley. En los fundamentos 55 al 61 de la sentencia recaída en el Expediente N° 06089-2006-PA/TC, el TC analizó si el régimen de percepciones regulado por la Ley N° 28053 regulaba al sujeto que tendría que cumplir con la obligación de percepción o si, por el contrario, se había dejado esta facultad a la Administración Tributaria.

En ese sentido, mediante el fundamento 55 de la sentencia, el TC desarrolló una definición de agente de percepción de acuerdo a Villegas – autor citado previamente- mediante la cual reconoce que para la designación de una persona como agente de percepción se tienen que verificar dos aspectos: capacidad de percibir y designación efectuada por instrumento normativo idóneo (ley o decreto supremo).

Respecto a la primera cuestión, el TC no se pronuncia; es decir, este no señala, por ejemplo, qué tipo de consideraciones se debería tener en cuenta para que una persona sea considerada como un agente de percepción. Considero que para efectos de determinar si una persona puede ser considerado como tal se debería evaluar las actividades que realiza. En este sentido, dicha persona debería estar en una relación comercial que lo coloque en una posición que le permita recibir del contribuyente la percepción. Además, atendiendo al principio de capacidad contributiva, verificar si es razonable que esta persona cuente con los recursos necesarios que le permitan cumplir con dicha obligación tributaria.

Conforme a lo anterior, lo que se verifica es que si bien el TC señala que la capacidad de percibir es un aspecto que se debe determinar,

no realiza mayores apuntes al respecto. Sin embargo, sí se expone respecto al instrumento normativo idóneo por el cual se designa a los agentes de percepción. Señala que los agentes de percepción son verdaderos sujetos pasivos del tributo, en calidad de responsables solidarios, en concordancia con el artículo 2 de la ley. En ese sentido, se señala que se encuentran insertos en la relación jurídica tributaria a título ajeno, por lo que al igual que un contribuyente directo, la designación de este agente de percepción debería estar cubierta por el principio de reserva de ley.

Coincido con lo señalado por el TC toda vez que aplica el razonamiento del principio de reserva de ley no solo al tributo sino al régimen de percepciones, el cual como ya se ha indicado es un régimen que tiene como finalidad cobrar anticipadamente el tributo. En ese sentido, el TC adopta una concepción de tributo conforme al Estado Constitucional, mediante la cual los principios constitucionales tributarios son aplicables a todas las manifestaciones de la potestad tributaria.

El TC señaló que se ha previsto una determinación abierta incluso vía resolución de superintendencia, lo cual vulnera el principio evaluado toda vez que solo se podría determinar un elemento esencial del tributo vía decreto supremo. En efecto, de la revisión del artículo 2 de la ley analizada sustituyó el inciso c) del artículo 10 del TUO de la Ley del IGV y se señaló que son sujetos del impuesto en calidad de responsables solidarios, las personas designadas por ley, decreto supremo o por resolución de superintendencia como agentes de retención o percepción del Impuesto. Asimismo, respecto a la designación de agentes de percepción del impuesto que causarán los importadores, se establece que se podrá realizar por decreto supremo o resolución de superintendencia.

Si bien el TC no lo desarrolla, la consecuencia inmediata de dicha habilitación inconstitucional fue que la SUNAT mediante las Resoluciones de Superintendencia N° 189-2004 designó agentes de percepción. Dicha resolución también es inconstitucional toda vez que los sujetos que deben cumplir con la obligación de percepción deben ser designados mediante ley o decreto supremo.

Para concluir con el análisis del principio de reserva de ley es preciso verificar si la Ley N° 28053 regulaba el aspecto mensurable del régimen de percepciones, es decir, si establecía la tasa o alícuota aplicable a la obligación de realizar la percepción cuando se compruebe el supuesto establecido en la ley. Al respecto, de la lectura de los seis artículos de esta ley, en ninguno de estos se establecía la tasa aplicable a dicho régimen o, al menos, aquellos parámetros en los que se encontrará dicha tasa, estableciendo límites mínimos y

máximos. En ese sentido, una vez más, mediante el artículo 4 de la Resolución de Superintendencia N° 203-2003-SUNAT, se estableció el monto de la percepción aplicable a las importaciones, el cual sería 10% en determinados supuestos y de 3.5% en los demás supuestos a los que no se aplique la tasa del 10%.

El TC también verificó la situación antes descrita y estableció el siguiente fundamento:

“59. Más aún también se aprecia carta abierta para regular componentes del Régimen, tales como el propio monto de la percepción, a discrecionalidad directa y exclusiva de la Administración Tributaria, anulándose, de este modo, cualquiera posibilidad de que, por lo menos, sea sujeto a un posterior juicio de legalidad, pues no existen criterios, límites ni parámetros que permitan evaluar si la Administración desbordó el contenido de la Ley. De este modo, podría llegarse al absurdo de que la Sunat pueda fijar porcentajes irrazonables, en los que no medie criterio técnico alguno y sobre los cuales no deba ninguna explicación al Legislador, dando muestra clara de la deslegalización en blanco de la materia.”

Conforme se verifica del fundamento 59, el TC señaló que la propia redacción de la Ley N° 28053 establecía una carta abierta para que la Administración Tributaria pueda regular aspectos esenciales de la obligación tributaria de percepciones. En efecto el último párrafo del artículo 2 de la ley antes señalada establecía lo siguiente: “Las retenciones o percepciones se efectuarán por el monto, en la oportunidad, forma, plazos y condiciones que establezca la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, la cual podrá determinar la obligación de llevar los registros que sean necesarios”.

Como se ha señalado, la reserva de ley en el Estado Constitucional no debe ser entendida en su faceta absoluta, entendida como que la ley contenga la totalidad de elementos del tributo<sup>24</sup>; esto es, desde la identificación exacta de la operación gravadas hasta los mecanismos por los cuales se materializaría el pago del tributo. Al contrario, se debe entender a la reserva de ley en su faceta relativa, esto es, que la ley solo debe contener los cinco aspectos evaluados. En ese razonamiento, el TC señaló que no niega la facultad de reglamentación de la SUNAT en cuanto a aspectos que resulten de su competencia, pero señala que esta no puede estar referida a los elementos esenciales.

---

<sup>24</sup> De acuerdo con el artículo 74 de la Constitución, solo se puede exigir que mediante ley – o decreto legislativo en caso de delegación de facultades- se creen, modifiquen o deroguen tributos o se establezcan exoneraciones tributarias.

En efecto, no se discute que la SUNAT pueda emitir normas con carácter general. La Resolución de Superintendencia N° 203-2003-SUNAT es una norma que se encuentra en la categoría de las denominadas “resoluciones de carácter general emitidas por la administración tributaria” de acuerdo con la Norma III del Título Preliminar del Código Tributario, las cuales son normas de desarrollo reglamentario encomendadas por una ley tributaria a una entidad administrativa no prevista expresamente en la Constitución Política, para cumplir la función de reglamentación ejecutiva de la ley (Chávez 2022:43). Sin embargo, el problema radica en que dichas normas solo pueden complementar ciertos aspectos del tributo y no establecer regímenes tributarios completos.

Sobre esta problemática, César Gamba ha realizado una dura crítica contra los regímenes de percepciones<sup>25</sup>, los cuales son regulados principalmente mediante normas infralegales como es el caso de la Resolución de Superintendencia N° 203-2003-SUNAT. En efecto, dicho autor cuestionó, principalmente, la vulneración del principio de reserva de ley en la regulación del régimen de percepciones por las siguientes tres razones: 1) las normas habilitantes -en virtud de la cual se creó el régimen de percepciones- no contienen absolutamente ningún parámetro normativo (de control y de decisión) para el ejercicio de la potestad reglamentaria; 2) El legislador no ha acreditado contar con una justificación objetiva y razonable para delegar en la Administración Tributaria la reglamentación de elementos reservados a ley; y, 3) En todos los casos, la potestad reglamentaria es ejercida mediante “Resoluciones de Superintendencia”, y no por norma con rango de Decreto Supremo, tal como lo viene exigiendo la jurisprudencia del Tribunal Constitucional (Gamba 2006:141).

Finalmente, es importante señalar que únicamente se hace referencia al criterio del TC respecto al análisis del principio de reserva de ley toda vez que ni la empresa demandante, ni la SUNAT, ni las cortes advirtieron la posible vulneración de dicho principio constitucional tributario.

En conclusión, me encuentro de acuerdo con la decisión adoptada por el TC en relación a la declaración del Estado de Cosas Inconstitucionales<sup>26</sup> en la medida que verificó que la regulación del

---

<sup>25</sup> Considero que las críticas que se realizan al sistema de percepciones del IGV, también podrían aplicarse a los sistemas de detracciones y retenciones del IGV en tanto estos presentan similares problemas estructurales.

<sup>26</sup> Según Vásquez, la declaración del Estado de Cosas Inconstitucionales (ECI) es una técnica para extender los efectos de una sentencia de tutela de derechos fundamentales a sujetos que no son parte del proceso al haber detectado problemas estructurales de fondo, es decir, que involucran la revisión y/o adopción de políticas públicas y la necesaria interrelación entre poderes

régimen de percepciones en general vulneraba el principio de reserva de ley toda vez que el legislador mediante la Ley N° 28053 dejó que la Administración Tributaria – a su libre consideración- regule aspectos esenciales de la obligación de percepción. En efecto, he identificado que al menos tres aspectos de dicha obligación no fueron regulados por ley, sino que fueron establecidos mediante normas infralegales. Por un lado, el aspecto subjetivo, es decir quiénes y bajo qué parámetros serían los agentes de percepción. Por otro lado, el aspecto mensurable, esto es, la alícuota o tasa del régimen de percepciones o entre que límites se podría imponer. Finalmente, el aspecto material que, si bien no ha sido desarrollado por la doctrina consultada ni fue advertido por el TC, considero que no fue debidamente regulada mediante la ley ni tampoco se establecieron bajo que consideraciones podrían elegirse ciertas operaciones económicas como generadoras de la obligación de percepción.

## **(ii) Respecto al principio de seguridad jurídica**

Se ha explicado que el principio de seguridad jurídica en materia tributaria implica que el contribuyente pueda tener una noción sobre la las conductas del poder público, para evitar cualquier tipo de arbitrariedad por parte del Estado.

Si bien la empresa demandante no alegó la vulneración del principio de seguridad jurídica en su demanda de amparo, sí sostuvo lo siguiente en su tercer fundamento de hecho: “Lamentablemente ha sido una constante a lo largo de toda nuestra actividad económica la tendencia a variar las reglas de juego bajo las cuales invertimos en el Perú.

En ese contexto, la empresa demandante no señala específicamente que el régimen de percepciones viola el principio de seguridad jurídica pero sí podría entenderse que dicha regulación es una de las tantas que le han impedido desarrollar su actividad económica. Sin embargo, en este punto, evaluaré si es posible afirmar que dicho régimen vulnera el principio de seguridad jurídica de alguna manera.

Al respecto, el TC no ha resuelto muchos casos mediante los cuales analice la vulneración del principio de seguridad jurídica en materia tributaria. No obstante, un caso que podría dar ciertos alcances para evaluar si una norma vulnera el principio de seguridad jurídica es la sentencia recaída en el Expediente N° 01554-2023-PA/TC, en la cual

---

del Estado. Ver VÁSQUEZ, Renato (2010). *La técnica de declaración del “Estado de cosas Inconstitucional”: fundamentos y análisis de su aplicación por el Tribunal Constitucional Peruano.” IUS ET VERITAS*, volumen 20, número 41, pp. 128-147. Recuperado de: <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/12114>

se discutió si resultaba constitucional aplicar una tasa del Impuesto Selectivo al Consumo (ISC) mayor al contribuyente. El problema con la modificación de dicha tasa radica en que el decreto supremo que aumentaba dicha tasa fue publicado en edición extraordinaria del diario oficial “El Peruano” el 09 de mayo de 2018 a las 23:58:18 y tuvo vigencia desde el día siguiente, tanto es así que la SUNAT aplicó esta nueva tasa al contribuyente. Al respecto, el TC estableció que la forma de publicación antes comentada vulnera el principio de seguridad jurídica puesto que esta normativa no puede ser de ninguna manera predecible en la medida que no genera alguna expectativa razonable de su conocimiento integral en el contribuyente.

Sobre ello, considero que el TC, en dicho caso, resolvió la controversia de manera correcta toda vez que la Administración Tributaria no le permitió al contribuyente conocer la norma que aumentaba la tasa del ISC, sino que simplemente le aplicó la nueva tasa desde su entrada en vigencia. En ese sentido, se afirma que le fue imposible que esta pueda conocer las implicancias de estas.

En el caso del régimen de percepciones aplicable a las importaciones, es preciso señalar que una de las formas en las que se manifiesta la falta de certeza – como manifestación del principio de seguridad jurídica – es en la denominada “inestabilidad del Derecho”, la cual “está dada por cambios normativos vertiginosos, ocasionados por un propósito recaudatorio desmedido o por el afán de novedades o experimentaciones” (Villegas 1994:40). Dicha definición describe lo señalado por el TC mediante el expediente N° 01554-2023-PA/TC toda vez que se verifica un cambio vertiginoso relativo al aumento de la tasa de un impuesto.

Al respecto, como se ha señalado, es pertinente señalar que la empresa demandante sostiene que la vulneración de sus derechos radica, principalmente, en la aplicación de la tasa de percepciones del 5% en la medida que esta importa bienes usados. Sobre ello, es posible identificar hasta tres momentos en los que se verifica una tasa diferenciada para la importación de este tipo de bienes.

En un primer momento, con fecha 01 de noviembre del 2003, mediante la Resolución de Superintendencia N° 203-2003-SUNAT se estableció que la tasa aplicable para las percepciones aplicables a las importaciones de bienes usados era del 3.5%<sup>27</sup>. En un segundo momento, mediante la Resolución de Superintendencia N° 220-2004-SUNAT con fecha 24 de setiembre del 2004, se impuso una tasa del

---

<sup>27</sup> La tasa del 3.5% era aplicable a la importación de bienes usados toda vez que esta actividad no formaba parte de las actividades expresamente en el inciso a) del artículo 4 de la resolución señalada.

10% a dicha actividad toda vez que se encontraba expresamente en el numeral 7 del inciso a) del artículo 4 de la resolución señalada. En un tercer momento, mediante la Resolución de Superintendencia N° 274-2004-SUNAT con fecha 08 de noviembre del 2004, se impuso una tasa del 5%.

Conforme se observa, la tasa del régimen de percepciones aplicable a los importadores de bienes usados cambió hasta en tres ocasiones en menos de dos años. Pasó de 3.5% a 10% y luego a 5%. Por lo tanto, considero que es posible señalar que la regulación de las tasas aplicable a las percepciones en las importaciones de bienes usados habría vulnerado el principio de seguridad jurídica toda vez que el contribuyente se vio afectado por los constantes cambios que pareciera- no responden a razones técnicas, sino más bien tienen un único afán recaudatorio. En efecto, este cambio de tasas reiterativo fue únicamente perjudicial para los importadores de bienes usados puesto que ello no se constata, por ejemplo, en los importadores de bienes nuevos, quienes han gozado de la misma tasa de percepción sin alteraciones.

Asimismo, y atendiendo al análisis antes realizado respecto al principio de reserva ley, dicha modificación de tasas hubiera tenido mayor sustento si mediante ley se hubieran establecido parámetros objetivos por los cuales se permita a la Administración Tributaria poder modificar las tasas teniendo en consideración razones objetivas tales como índices de evasión tributaria en determinadas actividades. Por lo tanto, la empresa demandante no pudo conocer razonablemente si es que dichas tasas podrían cambiar en función de algún criterio objetivo, por lo que se advierte que dicha actuación puede ser considerada como arbitraria.

Sin perjuicio de lo antes señalado, el TC no desarrolló alcances respecto a la posible vulneración del principio de seguridad jurídica en el caso materia de análisis. En esa misma línea, la doctrina tampoco ha analizado dicha situación en el régimen de percepciones aplicable a la importación de bienes usados durante los años 2003 al 2004, que son los años en los cuales se emitieron las resoluciones que la empresa demandante solicita inaplicar.

Considero que la empresa demandante no formuló una posible vulneración al principio de seguridad jurídica toda vez que, al momento de interponer la demanda de amparo, esto es en el 2005, la vulneración al principio de seguridad jurídica ya habría cesado, por lo que no podría ser objeto de protección vía el amparo. Por lo tanto, se enfocaron en la argumentación que parte de la situación actual de la tasa del 5% por concepto de percepción a la importación de bienes

usados, la cual – vista de este modo- no vulnera el principio de seguridad jurídica por sí misma.

En síntesis, afirmo que es posible sostener que durante los años 2003 al 2004 se vulneró el principio de seguridad jurídica que protege a los contribuyentes en la medida que se modificó en tres ocasiones la tasa de percepción aplicable a la empresa demandante. Sin embargo, toda vez que dicha situación no persistió al momento en que esta interpuso su demanda de amparo, esta vulneración no era pasible de ser objeto de amparo y, por lo tanto, se puede afirmar que dicha situación no vulnera el principio de seguridad jurídica.

### **(iii) Respetto al principio de capacidad contributiva**

Para analizar si el régimen de importación de bienes vulnera el principio de capacidad contributiva de la empresa demandante es necesario realizar una precisión. Esta es que, en el régimen de percepciones aplicable a las importaciones, la SUNAT actúa como agente de percepción. Es decir, es la SUNAT -y no el empresario- quien va a exigir un pago adicional por concepto de percepción.

Ahora bien, si bien la empresa demandante no formuló un argumento vinculado a la vulneración del principio de capacidad contributiva, considero que sí cabría la posibilidad de evaluarlo en el caso de dicha empresa, así como en el caso de cualquier otra que se encuentra en una situación similar.

Primero, debe quedar claro que la SUNAT exige un pago del 5% -adicional a los tributos que gravan la importación (entre ellos el IGV)- sobre el valor del bien usado importado. Por lo tanto, queda claro que la empresa demandante no es el agente de percepción, como en el caso de las empresas que venden combustible. Sin embargo, no por ello se podría afirmar que no es posible realizar el análisis del principio de capacidad contributiva respecto a esta.

En efecto, tal como se señaló anteriormente, este principio permite evaluar la aptitud de una persona de ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias. En este caso, se trata de verificar si la empresa demandante se encuentra en capacidad de cumplir con la obligación de percepción. En otras palabras, es necesario verificar si la empresa demandante está en aptitud de realizar un pago anticipado por IGV por aquellas operaciones económicas (ventas internas) que realizará.

Tal como había señalado, bajo la concepción de Spisso, en el caso de impuestos al valor agregado, se debe destacar que tanto los empresarios como los consumidores finales son titulares de la relación tributaria con el Estado, los primeros a título provisional y los

segundos a título definitivo. Ello tiene sentido porque el IGV pagado por la empresa demandante será compensado con el IGV que genere sus operaciones, el cual – en última instancia- será asumido por el comprador del bien en virtud del fenómeno de traslación económica.

Respecto al principio de capacidad contributiva, se mencionó que para que se pueda considerar que un tributo ha respetado dicho principio es importante verificar el índice o manifestación de riqueza tal como la renta, patrimonio o consumo. Sin embargo, también se ha señalado que, en la concepción de tributo en el Estado Constitucional, es admitido el fin extrafiscal en estos, por lo cual dicho principio podría relativizarse.

Ciertamente, el régimen de percepciones es una manifestación de la aceptación de la finalidad extrafiscal del tributo, en tanto mediante este se podría atender a la finalidad constitucional para combatir la evasión tributaria, cuyos efectos son perjudiciales para toda la sociedad puesto que se deja de recaudar recursos que permitirían que el Estado pueda realizar las funciones que la Constitución le ha encomendado. Respecto a ello, mediante el fundamento 12 de la sentencia materia de análisis, el TC reconoció que las transformaciones del Estado han conllevado a la transformación de los roles sujeto privado-sujeto público han determinado una mayor asunción de deberes por parte de los contribuyentes que van más allá de la mera obligación del pago, sino que implican también deberes de colaboración con la Administración en la lucha contra la informalidad y la evasión fiscal.

Me encuentro de acuerdo con el razonamiento empleado por el TC toda vez que en el Estado Constitucional sería inconcebible que la recaudación tributaria sea una función exclusiva de la Administración Tributaria, por lo que implica que -en función del deber de contribuir- sea posible exigir a las personas que apoyen con la labor recaudatoria en la medida de sus posibilidades. Por lo tanto, considero que es posible afirmar- tal como reconoce Paredes- que el principio de capacidad contributiva se relativiza para permitir la exigencia de colaboración en la recaudación de tributos a la empresa demandante, por ejemplo.

Pese a lo señalado, es importante señalar que la relativización de este principio no implica- de ningún modo- que se permita vaciar de contenido a este principio. Entonces, siempre será necesario verificar un índice de riqueza. En este caso, claramente se verifica que la empresa demandante tiene un ánimo de realizar actividad empresarial que permitiría demostrar una aptitud económica de tener recursos que serán invertidos para luego obtener rentabilidad en su actividad económica de venta de bienes. De ahí, se demuestra que al igual que

el ITF y los impuestos ambientales, no se verifica un índice tradicional o, al menos, no de manera tan marcado.

Por lo mencionado, sostengo que no sería posible aplicar el principio de capacidad contributiva de manera rígida al evaluar el régimen de percepciones aplicable a las importaciones, sino que es necesario que este se flexibilice de tal manera que pueda aceptar como válida la finalidad extrafiscal del mismo. Además, se verifica que este principio no se vulnera, sino que solo se relativiza puesto que es posible argumentar que las empresas que deben realizar el pago anticipado del IGV al momento de importar bienes pueden soportar la carga económica toda vez que están realizando una actividad económica que le significará obtener rentabilidad mediante la futura venta de los bienes que importaron para vender.

Evidentemente ello solo podría ser argumentado en favor de empresas – cuyo ánimo es lucrativo- y no respecto a aquellas personas que importan para ser consumidores finales puesto que estos últimos no realizan actividad empresarial.

Por todo lo mencionado, considero que el régimen de percepciones aplicable a la importación de bienes no viola el principio de capacidad contributiva.

En conclusión, el régimen de percepciones del IGV aplicable a las importaciones no vulnera el principio de capacidad contributiva puesto que, en el marco del Estado Constitucional, se admite la relativización de dicho principio para permitir el fin extrafiscal de los tributos. Asimismo, se ha verificado que la empresa demandante tiene como actividad económica importar para vender y por lo tanto tiene una aptitud económica que permite sustentar la carga económica del pago del IGV por la futura venta de sus bienes.

**(iv) Respeto al principio de respeto a los derechos fundamentales**

La empresa demandante señaló que el régimen de percepciones atenta contra su derecho fundamental a la libertad de comercio toda vez que dicho régimen constituye una medida para arancelaria, que restringe el libre ingreso de bienes al país. En ese sentido, este constituye una condición para internar el bien usado (vehículo usado) que no estaría vinculada a la importación y que este le genera un sobrecosto.

Asimismo, la empresa demandante señaló que en el marco de una economía social de mercado y en concordancia con los artículos 58 y 61 de la Constitución, el Estado facilita y vigila la libre competencia y

combate toda práctica que la limite. Aunado a ello, cita los artículos 9 y 10 del Decreto Legislativo N° 668, los cuales establecen que se prohíben cualquier otro gravamen distinto a los tributos que gravan la importación.

Ante ello, la SUNAT sostuvo que el régimen de percepciones no viola la libertad de comercio, sino que- al contrario- esta sitúa en igualdad de condiciones de competencia a los contribuyentes al eliminar el incumplimiento tributario que genera competencia desleal.

Con la finalidad de verificar si es que el régimen de percepciones viola el derecho a la libertad de comercio, se verificó si el Instituto Nacional de Defensa de la Competencia y de la Protección de la Propiedad Intelectual (INDECOPI) había desarrollado algún caso similar. Considero que la opinión de dicho ente es relevante toda vez que esta se encarga de determinar si alguna norma constituye una barrera burocrática, la cual vulnera diversos derechos tales como a la libertad de empresa, libre competencia y la libertad de comercio.

En ese sentido, mediante la Resolución N° 0062-2005/CAM-INDECOPI<sup>28</sup>, se declaró infundada la denuncia presentada por una empresa dedicada a la importación de vehículos usados mediante la cual solicitaba que se declaren que el régimen de percepciones constituye una barrera burocrática ilegal e irracional que impide y obstaculiza el desarrollo de sus actividades económicas en el mercado. Al respecto, el INDECOPI señaló que el régimen de percepciones fue reglamentado en función de las facultades legales previstas en la Ley N° 28053, por lo que esta no era ilegal y, además, señaló que si bien dicho régimen podría afectar la posición competitiva en el mercado de la empresa denunciante al afectar su liquidez, ello es consecuencia de la ley antes señalada.

Respecto a la resolución antes mencionada, primero es importante señalar que diversas empresas importadoras de bienes cuestionaron la validez del régimen de percepciones aplicable a las importaciones ya sea mediante la vía del amparo<sup>29</sup> o por la vía administrativa al considerarla como una barrera burocrática. Segundo, en la resolución antes mencionada es evidente que INDECOPI – en su calidad de entidad administrativa- siguió un criterio meramente legalista al señalar que la Ley N° 28053 había otorgado facultades a la Administración Tributaria para que esta regule el régimen de percepciones. Sin embargo, tal como ya se ha explicado, tal ley, así

---

<sup>28</sup> La mencionada resolución fue remitida por el INDECOPI mediante la Carta N° 003233-2025-OAF/INDECOPI de fecha 20 de agosto del 2025 en respuesta a la solicitud de acceso a la información pública presentada.

<sup>29</sup> La misma controversia que se trata en el presente expediente fue tratada en los Expedientes N° 06626-2006-AA y 01284-2012-PA/TC.

como las normas infralegales que regulan dicho régimen vulneran el principio de reserva de ley. Por lo tanto, INDECOPI no aporta elementos adicionales para analizar si el régimen de percepciones vulneró el derecho fundamental de la libertad de comercio.

Ahora bien, respecto al derecho fundamental a la libertad del comercio, se ha explicado que esta debe ser entendido como una manifestación de la libertad de intercambio o tráfico de bienes y servicios destinados a satisfacer la demanda de los consumidores. Sobre ello, es preciso verificar si el régimen de percepciones impide que la empresa demandante realice sus actividades económicas.

Es cierto que el régimen de percepciones implica que la empresa demandante afecte su liquidez para poder internar sus bienes importados. No obstante, ello se realiza con una finalidad constitucional de coadyuvar a la Administración Tributaria en la recaudación tributaria mas no le impide que desarrolle sus actividades económicas de la manera en que esta considere más adecuada. En otras palabras, mediante este régimen no se está forzando a la empresa a que tome decisiones que puedan afectar el devenir de dicha empresa, el cual considero que es el contenido constitucionalmente protegido del derecho a la libertad de comercio.

Efectivamente, al analizar derechos fundamentales, es relevante establecer si una medida vulnera el contenido constitucionalmente protegido del derecho analizado. En el caso de la libertad de comercio, este estaría vinculado con el poder desarrollar actividades comerciales sin sufrir una injerencia arbitraria por parte del Estado. Un ejemplo de ello lo constituye la prohibición de importación de vehículos usados. En este caso, se verifica una interferencia por parte del Estado que sí vulneraría la libertad de comercio en tanto la empresa demandante ya no podría desarrollar sus actividades económicas.

Sin perjuicio de lo mencionado, se debe señalar que ningún derecho fundamental es absoluto, por lo tanto, es perfectamente válido la limitación de estos. En el caso antes explicado, sí se podría imponer la prohibición de importar ciertos bienes si, por ejemplo, se tendría conocimiento que la procedencia de dichos vehículos podría afectar gravemente la salud de las personas o por razones de seguridad nacional.

Evidentemente, la imposición del régimen de percepciones del IGV implica cierta afectación a la liquidez de la empresa, pero se sustenta en el deber de contribuir, el cual es fundamental para el desarrollo del Estado Constitucional. Además, tampoco se verifica una intromisión

por parte del Estado que afecte a la empresa de tal manera que le sea imposible desarrollar sus actividades económicas.

Ahora bien, es importante señalar que el argumento de la SUNAT dirigido a establecer que el régimen evaluado sitúa en igualdad de condiciones de competencia a los contribuyentes al eliminar el elemento distorsionador del incumplimiento tributario. Sobre ello, es posible argumentar que ello funcionaría en aquellos contribuyentes que presentan índices de incumplimiento tributario. Sin embargo, cabe preguntarse si dicha medida se justificaría respecto a aquellos contribuyentes que cumplen a cabalidad con sus obligaciones tributarias

Dicha pregunta fue resuelta por el TC estableciendo que por el principio de solidaridad se determina que el interés público (la lucha contra la evasión fiscal) predomina sobre el interés privado (obligación de efectuar la percepción).

Al respecto, considero que el principio de solidaridad si bien, como se ha explicado anteriormente, es un principio rector en el la Constitución, este no puede ser utilizado como fundamento para imponer cualquier tributo. Sostengo ello toda vez que, a mi juicio, en este caso el TC no desarrolla las razones por las que este principio podría anteponerse al derecho a la libertad de comercio -u otros derechos fundamentales- de la empresa demandante. Por lo tanto, considero que es necesario una argumentación más sólida cuando el TC apele al principio de solidaridad, sobre todo cuando existen posibles vulneraciones a otros principios constitucionales tributarios.

Es importante señalar que más allá de lo anteriormente señalado, el TC no realizó un análisis sobre la posible vulneración al derecho a la libertad de comercio. No obstante, ello, sí hizo alusión a este al abordar la posible vulneración del principio de no confiscatoriedad, cuyo análisis se realizará en la siguiente sección.

En suma, el régimen de percepciones no vulnera el principio de protección a los derechos fundamentales. En efecto, se ha demostrado que dicho régimen no vulnera el derecho fundamental de la empresa demandante a la libertad de comercio en la medida que esta no significa un obstáculo para el libre desarrollo de la actividad económica para la que se constituyó.

#### **(v) Respecto al principio de no confiscatoriedad**

La empresa demandante sostuvo que el régimen de percepciones aplicable a las importaciones vulneraba el principio de no confiscatoriedad en tanto la imposición recaía sobre un hecho no

acaecido, esto es, la venta interna del bien importado. Ante ello, la SUNAT estableció que dicho régimen solo busca el fiel cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Para evaluar dicha controversia, es preciso reiterar que se ha señalado que el régimen de percepciones aplicable a las importaciones es un mecanismo por el cual los importadores deben pagar anticipadamente el IGV que generará sus operaciones de venta interna. Sobre ello, se debe señalar que el argumento de la empresa demandante vinculada a que está pagando un importe por una operación no acaecida y; por lo tanto, se vulnera el principio de no confiscatoriedad, no tiene un sustento sólido.

En efecto, existen diversos mecanismos que permiten a la Administración Tributaria recaudar tributos cuyo hecho imponible aún no se ha configurado y son constitucionales. Entre ellos se tiene a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, por ejemplo, los cuales se justifican en la necesidad del Estado de recibir flujos de ingresos constantes durante el ejercicio fiscal. Por lo tanto, considero que el argumento señalado por la empresa demandante no es adecuado para cuestionar una posible vulneración al principio de no confiscatoriedad.

Adicionalmente a ello, si bien la empresa demandante cuestiona que las actividades que generan la obligación de pagar el IGV radican en la venta de los bienes importados y, por lo tanto, es posible que estas no se lleguen a materializar, resulta relevante señalar que dicha empresa realiza la actividad económica de venta de vehículos en el territorio peruano. Por lo tanto, es lógico que la empresa utilice los bienes importados para luego venderlos. Sin embargo, si dicha situación no ocurriera, la empresa debió acreditar fehacientemente cómo el régimen de percepciones afectó su derecho a la propiedad, lo cual no ocurrió.

Conforme al desarrollo conceptual sobre el principio de no confiscatoriedad, se debe analizar dicho principio en sus dos facetas, tanto de manera cuantitativa como de manera cualitativa. Respecto al primero importa establecer si la incidencia económica del régimen de percepciones en la empresa demandante. Así, se debe tener en cuenta la tasa efectiva de la obligación de percepciones en la importación de bienes usados. Esto es, no se debe tener en cuenta únicamente la tasa nominal del régimen, sino que- además - se debe verificar si este régimen presenta algún mecanismo que evidencie que la tasa efectiva sea menor a la tasa efectiva.

Ahora bien, es preciso recordar que el TC ha señalado que es posible analizar – de manera general – si un tributo es confiscatorio, lo cual –

en su faceta cuantitativa – se materializa en determinar si la tasa efectiva representa una carga excesiva que deba soportar el contribuyente o lo que es lo mismo la verificación del “efecto estrangulador” del tributo.

Para ello, es preciso señalar que el régimen de percepciones aplicable a las importaciones - al momento en el que Express Cars interpuso la demanda de amparo- equivalía a una tasa de 5%. En ese sentido, se afirma que la tasa nominal aplicable a las percepciones por importaciones de bienes usados es de 5% sobre el importe de la operación.

Asimismo, como ya se señaló, el pago de la percepción se realiza en el momento en que la empresa importadora interna los bienes al país. Ello se realiza, en conjunto, con el pago de otros tributos a las importaciones. En este momento es evidente que la empresa tiene que desembolsar un importe adicional por concepto de percepciones que afecta su liquidez en dicho momento. Sin embargo, es preciso señalar que las percepciones que le practican al importador pueden ser deducidas de su IGV.

A mayor detalle, es preciso señalar que el artículo 10 de la Resolución de Superintendencia N° 203-2003-SUNAT establecía lo siguiente:

#### Artículo 10.- APLICACIÓN DE LAS PERCEPCIONES

10.1 El importador, sujeto del IGV, podrá deducir del impuesto a pagar las percepciones que le hubieran efectuado hasta el último día del período al que corresponda la declaración.

Si no existieran operaciones gravadas o si éstas resultaran insuficientes para absorber las percepciones que le hubieran practicado, el exceso se arrastrará a los períodos siguientes hasta agotarlo, no pudiendo ser materia de compensación con otra deuda tributaria.

10.2 El importador, sujeto del IGV, podrá solicitar la devolución de las percepciones no aplicadas que consten en la declaración del IGV, siempre que hubiera mantenido un monto no aplicado por dicho concepto en un plazo no menor de seis (6) períodos consecutivos. (El énfasis es agregado)

De la revisión de dicho artículo es preciso señalar que además de la posibilidad que otorga la norma de que el importador pueda deducir el importe pagado por concepto de percepciones contra su IGV por pagar, también tiene la posibilidad de arrastrar el exceso de las percepciones no aplicadas. Ello se puede deber a que el importe de

las percepciones es mayor al importe que le corresponde pagar a esta por el IGV que le corresponda pagar. Finalmente, también se prevé la posibilidad de que el importador pueda solicitar la devolución de las percepciones no aplicadas, siempre que se hubiera mantenido un monto no aplicado por un plazo no menor a seis períodos consecutivos.

En ese sentido, la normativa es clara en permitir la aplicación de las percepciones efectuadas contra el IGV a cargo del importador, así como la posibilidad de solicitar devoluciones teniendo en cuenta ciertos requisitos. Por lo tanto, se corrobora una vez más que las percepciones constituyen pagos anticipados del IGV.

Por lo mencionado, se verifica que la incidencia económica que tiene el régimen analizado en la empresa demandante no es irrazonable, ello en la medida que dicho régimen tiene carácter de pago anticipado de IGV, lo que significa que al momento en que la empresa deba pagar el IGV por las ventas que realice, este será compensando con las percepciones pagadas o, incluso, solicitar la devolución de dichos importes. Por lo tanto, no se verifica un efecto estrangulador desde la faceta cuantitativa del principio de no confiscatoriedad.

En este punto resulta necesario señalar en qué casos sería posible afirmar que el régimen analizado tendría el carácter de confiscatorio desde el punto de vista cuantitativo. Por un lado, considero que ello ocurriría si se impusieran tasas altas y se anulara la posibilidad de efectuar la compensación de las percepciones pagadas con el IGV a cargo del importador o de solicitar la devolución. Incluso, se podría afirmar que es confiscatorio si es que se impusieran condiciones difíciles de cumplir por parte del importador con lo que sería imposible de realizar las dos acciones antes señaladas. En ese sentido, se podría afirmar que dicho régimen es confiscatorio en la medida que vulneraría irrazonablemente el derecho de propiedad de los contribuyentes.

Asimismo, tal como lo ha establecido el TC, la confiscatoriedad cuantitativa también puede demostrarse en un caso particular, por lo que si se demostrara que una empresa presenta condiciones que le permitan afirmar que el pago de percepciones puede afectar irrazonablemente su propiedad, se debería considerar que dicho régimen para dicha empresa tiene carácter confiscatorio. Para efectos de demostrar ello, se debería evidenciar, por ejemplo, la situación económica desfavorable de la empresa, las dificultades que atraviesa el mercado en el que se dedica, entre otros.

Ahora bien, en el caso de la evaluación del principio de no confiscatoriedad en su faceta cualitativa implica la demostrar que existe alguna vulneración de algún principio constitucional.

En un sentido general y abstracto, es posible afirmar que el régimen de percepciones será confiscatorio desde la perspectiva cualitativa si las devoluciones que solicita no son resueltas en el plazo establecido. Así, conforme al artículo 162 del Código Tributario, corresponde que las solicitudes de devolución se resuelvan en un plazo no mayor a 45 días hábiles. Por lo tanto, este es el límite que tiene la Administración para dar respuesta a dichas solicitudes.

Mediante el fundamento 39 de la sentencia analizada, el TC ha señalado que “la asunción de deberes y mayores cargas fiscales al ciudadano no puede imponerse sin una contrapartida en la Administración; vale decir, que debe existir un contrapeso entre las exigencias impuestas al ciudadano y el accionar por parte de la Administración Tributaria, que debe ser diligente y respetuoso de los derechos del contribuyente.” Dicho análisis realizado por el TC apoya el argumento por el cual se puede exigir a la Administración Tributaria a que cumpla con los plazos asignados por el Código Tributario. Ello permitiría evidenciar que, si bien se exige obligaciones adicionales a los contribuyentes, se verifique un contrapeso que obliga a la Administración Tributaria a actuar con diligencia al momento de resolver las solicitudes de devolución.

Asimismo, el TC mediante el Expediente N° 4251-2007-PA/TC comprobó que, por un lado, la SUNAT incumplió con los plazos previstos en el Código Tributario para resolver las solicitudes de devolución presentados por el contribuyente, así como también como excedió el plazo para resolver la reclamación contra la resolución ficta denegatoria y, por otro lado, el Tribunal Fiscal incumplió con el plazo de 12 meses para resolver el recurso de apelación respectiva. Por lo tanto, estableció que el retardo en la resolución de la solicitud de devolución tenía efectos confiscatorios en su faceta cualitativa.

En efecto, es innegable que el dinero tiene un valor en el tiempo puesto que, con el dinero pagado por concepto de percepciones, el importador podría estar generando réditos mediante la inversión del mismo. En esa línea, resulta fundamental que cuando el importador solicite la devolución de las percepciones no aplicadas y cuente con el sustento suficiente, este pueda obtener una respuesta en un transcurso de tiempo breve con la finalidad de no afectar la propiedad del importador.

Por lo señalado, es posible afirmar que – de manera general y abstracta – que el régimen de percepciones aplicable a las

importaciones puede tener efectos confiscatorios de tipo cualitativo cuando se verifique que la Administración Tributaria no atiende las solicitudes de devolución en el plazo previsto en el Código Tributario, lo cual vulnera el derecho constitucional al debido procedimiento. Sin embargo, dicha situación se debe verificar en cada contexto particular, por lo que el TC dio cuenta que, en el expediente analizado, la empresa demandante no evidenció ninguna prueba que acredite fehacientemente la vulneración al principio de confiscatoriedad en este aspecto puesto que dicha empresa no aportó solicitudes de devolución que fueran resueltos vulnerándose el plazo previsto en el Código Tributario.

En conclusión, el régimen de percepciones aplicable a las importaciones no vulnera el principio de confiscatoriedad en su aspecto cuantitativo toda vez que su incidencia económica no representa una afectación irrazonable a la propiedad de la empresa demandante. Asimismo, se verifica que si bien -jurisprudencialmente- el TC ha señalado que el régimen de percepciones puede tener efectos confiscatorios en su aspecto cualitativo, la empresa demandante no proporcionó pruebas que acrediten ello.

**(vi) Respecto al principio de igualdad en materia tributaria**

La empresa demandante afirma que el régimen de percepciones aplicable a las importaciones de bienes usados vulnera el derecho a la igualdad ante la ley y al derecho a no ser discriminados. En ese sentido, es enfática en señalar que el tributo ha perdido su carácter neutral y se ha convertido en un instrumento estatal para perjudicar las actividades toda vez que mientras esta empresa debe realizar un pago de percepción equivalente al 5% del valor del bien importado, en el caso de los importadores de bienes nuevos estos realizan un pago de percepción del 3.5%.

Frente a dicho argumento, la SUNAT argumenta que no se ha vulnerado el derecho a la igualdad ante la ley puesto que las diferencias en las tasas de percepciones se sustentan en hechos objetivos toda vez que los importadores de bienes usados presentan mayores índices de incumplimiento tributario.

Antes de pasar a analizar la alegada vulneración a este principio-derecho es preciso señalar que, si bien el análisis de los principios constitucionales tributarios anteriormente señalados tuvo como base los argumentos esbozados por la empresa demandante atendiendo a su caso particular, este análisis puede ser aplicado, en general, al régimen de percepciones del IGV e incluso a los otros sistemas administrativos del IGV anteriormente comentados.

Sin embargo, para el análisis del principio de igualdad en materia tributaria, se parte de una característica particular de la empresa demandante, la cual es que es una empresa que se dedica a la importación de bienes usados. Ello tiene como consecuencia la aplicación de una tasa de percepción diferenciada de aquellas empresas que se dedican a la importación de bienes nuevos.

En efecto, dicha distinción es importante puesto que el TC realizó un test de proporcionalidad o ponderación respecto a la diferencia establecida por el artículo 4 de la Resolución N° 203-2003-SUNAT, que fue sustituida por diversas resoluciones que finalmente tuvieron como resultado la diferenciación entre las tasas de percepción analizada. Sobre dicha actuación del TC, es importante recordar que tal como se ha señalado la ponderación constitucional no es exclusiva para el análisis del principio de igualdad tributaria, sino que debe ser utilizada en toda intervención estatal que restrinja un derecho constitucional.

Es preciso señalar que el test de proporcionalidad- entendido como método- ha sido desarrollado por el TC de diversas maneras, en algunos casos se ha considerado que este tiene 6 etapas, en otros 5 o 4 etapas. En la sentencia materia de análisis, el TC desarrolla 6 etapas, las cuales son las siguientes: (i) verificación de la diferencia normativa, (ii) determinación del nivel de intensidad en la intervención en la igualdad, (iii) la determinación de la finalidad del tratamiento diferente (objetivo y fin), (iv) examen de idoneidad, (v) examen de necesidad y (vi) examen de proporcionalidad en sentido estricto o ponderación. En función a las etapas desarrolladas por el TC en el caso materia de análisis, se desarrolla el concepto de cada una de las etapas del test de proporcionalidad y se analiza el desarrollo del TC.

En primer lugar, Rubio considera que esta primera etapa debe ser planteada de la siguiente manera: el trato diferencial a las dos situaciones de hecho específicas en la norma diferenciadora, debe ser permitido por la naturaleza de las cosas<sup>30</sup> según lo establece el artículo 103 de la Constitución y no debe fundarse en la diferencia de las personas (2018:16). Respecto a ello, el TC señaló que el artículo 4 de la Resolución N° 203-2003-SUNAT establece un trato diferenciado respecto del porcentaje de la percepción en función de si el importador nacionaliza bienes usados o no. Así, se verifica que se está ante supuestos distintos puesto que se ha establecido una

---

<sup>30</sup> Según Rubio, “la naturaleza de las cosas es un concepto que compara dos situaciones de hecho que genéricamente son las mismas pero que tienen diversos elementos específicos” (2018:19). Ver RUBIO, Marcial (2018) *El test de proporcionalidad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional peruano*. Segunda edición. Lima: Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú.

diferenciación entre importados de vehículos nuevos y vehículos usados.

Sobre esta primera etapa, considero que el TC precisó de manera correcta tanto la norma diferenciadora y la existencia de dos situaciones de hecho distinto. Por un lado, se verifica que el artículo 4 de la resolución analizada plantea dos tratos distintos respecto al porcentaje de percepción teniendo en consideración el tipo de importador. Por otro lado, es posible verificar que se trata de dos supuestos distintos en la medida que las actividades que realizan los importadores comparados son diferentes.

Pese a lo señalado en el párrafo anterior, considero que el TC debió ahondar en demostrar que los importadores de bienes usados se diferencian de los importadores de bienes nuevos. Al respecto, encuentro al menos cuatro diferencias entre estos dos grupos de importadores a partir del reporte denominado "Perú Situación Automotriz 2010" emitido por BBVA Research, el cual analiza las tendencias del sector automotriz peruano.

Primero, las principales empresas que se dedican a la importación de vehículos usados son H.A. Motors, Autocraft Perú, Dai Ichi Motors y Fazal Trading, mientras que las empresas que importan vehículos nuevos son Kia Import, Euro Motors, Honda del Perú y Diveimport. Segundo, los importadores de vehículos usados adquieren estos exclusivamente desde el mercado japonés, mientras que los otros importados adquieren sus vehículos desde otros mercados tales como el estadounidense, alemán y brasileño. Tercero, se destaca que los importados de vehículos usados adquieren principalmente camionetas 4x4 y camionetas de mayor capacidad (máximo de 16 personas), mientras que el otro grupo de importadores adquieren hasta 400 tipo de modelos de vehículos distintos. Cuarto, los importadores de bienes nuevos se dirigen a un mercado en el cual los consumidores presentan mayores ingresos que les permitirán acceder a vehículos más seguros, con garantía y con mejores servicios post-venta (BBVA Research 2010:6-7).

A partir de las características antes enunciadas, es verificable que los importadores de vehículos usados no compiten directamente con aquellos que importan bienes nuevos toda vez que importan y, por lo tanto, venden bienes distintos en mercados distintos. En ese contexto, considero que es posible argumentar que los importadores de vehículos usados se diferencian objetivamente de aquellos que importan vehículos nuevos.

Ahora bien, considero que es importante tener presente que dicha diferencia en el tratamiento del porcentaje de percepciones obedece

a la naturaleza de las cosas puesto que, de acuerdo con las estadísticas de las SUNAT, se verifica que los importadores de bienes usados presentan índices de incumplimiento tributario mayores a los importadores de bienes nuevos. En efecto, se detectó que los márgenes de utilidades que obtenía este tipo de importadores eran superiores a otro tipo de importadores por lo que pueden soportar una carga de percepción más alta.

En segundo lugar, Rubio señala que la segunda etapa busca evaluar caso por caso la gravedad de la intervención en un derecho determinado (2018:21). Respecto a ello, el TC señala que, en el caso analizado, el grado de intervención legislativa debe ser calificado como leve, al sustentarse en motivos distintos a los proscritos por la Constitución y tiene como consecuencia el impedimento del goce de un interés legítimo (pagar un porcentaje menor en la percepción).

Sobre esta segunda etapa, es preciso señalar que Rubio realiza una crítica al entendimiento del TC respecto a los grados de intensidad en la intervención. Para el autor, solo existirían dos tipos de intervención aquella que se sustenta en la vulneración de un derecho constitucional (grave) y cuando no afecta a algún derecho de este tipo (leve). Según el autor, esto ocurre porque el TC habría considerado como afectación grave a los motivos expresamente mencionados en el numeral 2 del artículo 2 de la Constitución; no obstante, dicho numeral establece que está prohibido cualquier discriminación de cualquier otra índole, lo que hace que toda discriminación sea igualmente inconstitucional (Rubio 2018:22).

Bajo ese contexto, tal como se ha señalado previamente, el régimen de percepciones aplicable a la importación de bienes usados no vulnera algún principio constitucional tributario de tipo material. No obstante ello, se ha demostrado que este sí vulnera los principios constitucionales tributarios de reserva de ley y seguridad jurídica. Respecto al primero, ello es percatado por el TC y es el fundamento de su decisión. Respecto al segundo, el TC no realizó un análisis de cómo la modificación de tasa del régimen de percepciones aplicable a la importación de bienes usados pudo haber afectado el principio de seguridad jurídica, durante los años 2003 al 2004. Sin embargo, al momento en que Express Cars interpuso su demanda de amparo dicha vulneración habría cesado.

En ese sentido, al no verificarse la vulneración de algún derecho constitucional, entonces no se puede afirmar que, en el caso de la empresa demandante, la intensidad sea grave. Por lo tanto, se concluye que la intensidad es de tipo leve en la medida que se vulnera el interés legítimo de esta de pagar un menor porcentaje en las percepciones.

Por lo mencionado, me encuentro de acuerdo con lo señalado por el TC, en tanto se verifica una afectación leve del principio de igualdad toda vez que no se ha verificado la vulneración de algún derecho constitucional de la empresa demandante. Sin embargo, sí se verifica que se vulnera el interés legítimo de dicha empresa en el pagar un menor porcentaje en el régimen de percepciones.

En tercer lugar, la determinación de la finalidad del tratamiento diferente (objetivo y fin) busca establecer si una intervención que restrinja un derecho constitucional, debe obedecer a un fin constitucional (Rubio 2018:26). En relación con esto, el TC ha señalado que mediante el régimen de percepciones se busca combatir la informalidad y la evasión fiscal. Sobre ello, en específico, mediante la identificación de los distintos grados de incumplimiento tributario, se justifica la intervención en mayores porcentajes de percepción de acuerdo al mayor riesgo de evasión, lo cual se sustenta – a su vez- en el artículo 44 de la Constitución.

Sobre lo señalado por el TC, el primer punto es acorde con el desarrollo realizado en el presente informe puesto que se considera al régimen de percepciones como una herramienta válida para combatir la evasión y la informalidad, los cuales son objetivos que tiene el Estado Constitucional en la procura de obtener los recursos necesarios para cubrir las necesidades de los ciudadanos.

Ahora bien, respecto al segundo punto señalado por el TC, considero que también es válido imponer porcentajes diferenciados de acuerdo al incumplimiento tributario detectado por la SUNAT. En efecto, dicha entidad evidenció los resultados de las acciones de fiscalización realizados por esta determinaron un mayor grado de incumplimiento de obligaciones tributarias. Así, entre otras, señalaron las siguientes conclusiones respecto al año 2003: (i) el 92% de los importadores de bienes usados presentaron indicios de evasión tributaria, (ii) el 43% de estos declararon un importe menor por concepto de IGV, (iii) el 42% de estos no declaran impuesto a pagar en forma permanente. Asimismo, en relación a los bienes usados en general, se detectó que estos tienen márgenes de utilidad que van desde el 38.30% a 255.12%.

Es evidente que los datos expuestos por la SUNAT revelan la problemática que enfrentaba dicha entidad respecto a los importadores de bienes usados. Por lo tanto, es adecuado aplicar una medida que busque contrarrestar dicha problemática mediante la diferenciación de tasas de percepción. Ahora bien, es pertinente señalar que, si bien se evidenció esa situación, no correspondía de ninguna manera que la SUNAT actúe como legislador, más aún si –

como se explicó anteriormente- no se habían fijado parámetros objetivos de actuación mediante ley.

Respecto a los dos puntos analizados sobre esta etapa, es necesario señalar que tanto el régimen de percepciones como la diferenciación de tasas de percepción se fundamentan en el deber de contribuir. Conforme se ha explicado, el deber de contribuir debe ser entendido como aquel deber de pagar tributos y el deber de colaboración como medida de gestión tributaria necesaria para mejorar el proceso de recaudación para alcanzar los fines del Estado Constitucional.

Siendo así, se afirma que el deber de contribuir exige a los contribuyentes realizar acciones tendientes a mejorar la recaudación tributaria, lo cual se logra mediante el régimen de percepciones. Asimismo, dicho deber exige que los contribuyentes catalogados como potenciales evasores tributarios, asuman una carga mayor respecto a contribuyentes que no se encuentra catalogados como tal.

Por lo mencionado, se afirma que la finalidad de la diferenciación en las tasas de percepciones cumple un fin constitucional, el cual es reducir el incumplimiento de obligaciones tributarias en un sector que presenta altos índices de evasión.

En cuarto lugar, “el examen de idoneidad es un análisis de medio-fin, en el sentido de causa-efecto, en el cual se analiza si la restricción producida en los derechos constitucionales contribuye a realiza un fin compatible con la Constitución” (Rubio 2018:36). Sobre dicha etapa, el TC señala que el régimen de percepciones resulta un medio adecuado con los fines del Estado Social y Democrático de Derecho y que el establecimiento de porcentajes diferenciados permite asegurar el cobro de IGV. Sostiene ello en la medida que se verifica que del total de los importadores de bienes usados solo el 8% no presentan inconsistencias en la DJ del IGV, por lo que es necesario la aplicación de un tratamiento diferenciado del resto de importadores, evitándose así el incremento de la deuda tributaria que en comparación con el resto de importadores es proporcionalmente superior.

En esta etapa se debe verificar si la diferenciación en los porcentajes de las percepciones cumple efectivamente con la finalidad de asegurar el cobro de IGV en las operaciones que realizan los importadores de bienes usados. Así, se debe señalar que el sistema de percepciones sí cumple con la finalidad que busca, esto es, asegura el pago del IGV en los importados con altos índices de evasión. Ello en la medida que si bien quienes se ven principalmente incididos por este mayor porcentaje de percepción son aquellos contribuyentes formales, se logra el objetivo de recaudar el IGV que

se deja de percibir de aquellos importadores de bienes usados que evaden sus impuestos.

En quinto lugar, el examen de necesidad propone que el juez constitucional revise si existen otros medios para lograr el fin constitucional que sean menos gravosos al derecho afectado y si los hubiera la norma deberá ser declarada inconstitucional (Rubio 2018:37). Siendo así, el TC señaló alternativas al establecimiento diferenciado del porcentaje diferenciado a las importaciones de bienes usados, entre ellas, destacan solicitar capital mínimo para garantizar contingencias tributarias, cartas fianzas renovables y permitir la importación solo para contribuyentes con condición de bien contribuyente o agente de retención.

Ciertamente, las alternativas expuestas por el TC- las cuales fueron expuestas por la SUNAT- en todos los casos son más gravosas que el establecimiento de un porcentaje mayor de percepción para los importados de bienes usados. En efecto, se puede verificar que el pedir una garantía al importador con el fin de cubrir cualquier contingencia tributaria es más gravoso que el porcentaje de 5% por cada importación de bien usado. Además, se plantean otros problemas vinculados a esta medida como la determinación de la obligación tributaria sobre el valor de bien que será vendido por el importador, así como las posibles controversias que surjan respecto a ello.

Lo mismo ocurre en el caso de limitar la posibilidad de importar a la empresa demandante puesto que ello repercutiría directamente en la realización de las actividades económicas de esta. Por lo tanto, ambas medidas son más gravosas que la elegida por la Administración Tributaria.

Ahora bien, a pesar que el TC no lo desarrolle queda claro que el régimen de percepciones aplicable a las importaciones debe ser una medida temporal y no permanente. Sin dudas, el imponer una tasa diferenciada mayor a los importadores es una medida que únicamente se justifica en la medida que existan problemas graves de evasión tributaria e informalidad. En esta línea de pensamiento, se ha destacado que el uso del fin extrafiscal es transitorio, pues en la medida en que la evasión fiscal sea controlada o disminuya, los deberes de colaboración también deberán disminuir puesto que, de no hacerlo, supondría la violación del principio de igualdad pues estas medidas devendrían en desproporcionadas (AELE 2007:18).

En ese sentido, si bien se admite que el régimen de percepciones descrito anteriormente es una medida que tiene un fin legítimo, así como también lo tiene la mayor incidencia tributaria en los

importadores de bienes usados, dicho régimen afecta la liquidez de las empresas. Por lo tanto, en la medida que los índices de evasión tributaria e informalidad disminuyan, es prudente que la Administración Tributaria también regule dichos regímenes para atenuar la carga tributaria o -en su defecto- para eliminarla.

Por todo lo señalado, queda claro que el examen de necesidad estuvo correctamente sustentado toda vez que se entiende que el mayor porcentaje de percepciones aplicable a las importaciones de bienes usados es la medida menos gravosa en el universo de medidas que tengan como finalidad evitar recaudar el IGV de este grupo de empresas que presentan altos índices de cumplimiento tributario.

Finalmente, la sexta etapa significa la comparación de intensidad entre la intervención en el derecho constitucional y la intensidad de obtención del fin constitucional (Rubio 2018:42). Sobre esta etapa, el TC argumentó que, por un lado, la intensidad de la intervención en el principio de igualdad es leve puesto que solo se afecta el interés legítimo de la empresa demandante de pagar un porcentaje menor por percepción y, por otro lado, se evidencia un grado de realización proporcional a dicha intervención en la lucha contra la informalidad y la evasión fiscal.

Sobre ello, es pertinente señalar que esta etapa busca comparar los resultados de los análisis de la segunda y tercera etapa del test de proporcionalidad. En ese sentido, se reitera que se verifica una afectación leve del principio de igualdad toda vez que no se ha verificado la vulneración de algún derecho constitucional de la empresa demandante. Asimismo, se verifica que la intensidad de la obtención del fin constitucional es – al menos- proporcional a la afectación al principio antes señalado, puesto que se ha demostrado que el régimen de percepciones y la diferenciación de tasa aplicable a los importados de bienes usados cumplen con la finalidad que se ha propuesto, esto es, ayuda a la lucha contra la evasión tributaria y la informalidad.

La obtención del fin constitucional -la recaudación del IGV- mediante el régimen de percepciones ha sido destacado por diversos autores. En efecto, se verifica que dicho régimen permitió elevar la recaudación, que pasó del 3% de los ingresos tributarios en el año 2002 a 13.7% en el 2005. Ello teniendo en cuenta que solo el régimen de percepciones significó una recaudación de más de 2 millones y medio en la recaudación del IGV en el 2005, cuya tendencia fue en aumento en los años posteriores (Kapsoli et al. 2006:40).

Respecto a la actuación del TC en esta etapa es correcta pero no es completa puesto que pareciera que esta sustenta su conclusión – la

cual comparto- en razones subjetivas sin estadísticas, ni fuentes confiables que permitan afirmar su dicho. En ese sentido, sostengo que para una mejor argumentación del TC hubiera sido ideal que presente estadística real de cómo el régimen de percepciones aplicable a la importación de bienes usados ha permitido contribuir en la disminución de los problemas de evasión tributaria e informalidad.

Pese a la falta de evidencia expuesta por el TC, me encuentro de acuerdo con la conclusión arribada por dicho órgano en esta etapa. En efecto, el tratamiento diferenciado impuesto por el artículo 4 de la Resolución de Superintendencia N° 203-2003-SUNAT no vulnera el derecho a la igualdad de la empresa demandante toda vez que la medida adoptada es idónea, necesaria y proporcionada con el fin constitucional que se pretende conseguir.

En síntesis, es posible afirmar que el tratamiento diferenciado relativo a la aplicación de la tasa del 5% al régimen de percepciones no vulnera al principio-derecho de igualdad puesto que este aprueba satisfactoriamente el test de proporcionalidad.

Una vez concluido el análisis constitucional al régimen de percepciones del IGV aplicable a la empresa demandante, es posible dar respuesta al problema jurídico principal. En efecto, dicho régimen – en su configuración normativa al momento en que Express Cars interpuso su demanda de amparo – sí vulneraba el principio constitucional tributario de reserva de ley, por lo que fue acertada la declaración de estado de cosas inconstitucionales por parte del TC. En ese sentido, se resume el análisis realizado por cada principio:

- El régimen de percepciones regulado por la Ley N° 28053 es inconstitucional toda vez que vulneraba el principio de reserva de ley en la medida que el legislador mediante la ley aludida dejó que la Administración Tributaria – a su libre consideración- regule aspectos esenciales de la obligación de percepción.
- Existen argumentos sólidos para sostener que la modificación de tasas aplicable al régimen de percepciones vulneró el principio de seguridad jurídica de la empresa demandante durante los años 2003 a 2004 toda vez que durante esa época se modificó tres veces la tasa aplicable a las percepciones por importación de bienes usados.
- El régimen de percepciones aplicable a la importación de bienes usados no vulneraba el principio de capacidad contributiva toda vez que se admite la relativización de dicho principio en función de otros bienes constitucionales tales como el deber de

contribuir. Además, este se sustenta en la posibilidad que tienen los importadores de poder cumplir con los pagos por percepciones del IGV toda vez que estos se constituyen para realizar actividades económicas.

- El régimen de percepciones aplicable a la importación de bienes usados no vulneraba el principio de respeto a los derechos fundamentales toda vez que no se verificó que este afecte el derecho a la libertad de comercio alegada por la empresa demandante toda vez que el aludido régimen no constituía un obstáculo para el libre desarrollo de su actividad empresarial.
- El régimen de percepciones aplicable a la importación de bienes usados no vulneraba el principio de no confiscatoriedad puesto que dicho régimen es un mecanismo de pago anticipado de IGV que permite la deducción de los importes pagados con el IGV que el importador genere por sus operaciones gravadas, por lo que no se verifica que dicha medida afecte de manera
- La diferenciación de tasas del régimen de percepciones por concepto de importaciones de bienes usados no vulnera el principio de igualdad en la medida que dicha medida es idónea, necesaria y proporcionada con el fin constitucional que se pretende conseguir conforme al test de proporcionalidad aplicado.

#### **4. Conclusiones**

- El régimen de percepciones del IGV, así como cualquier otra manifestación del ius imperium debe ser analizado bajo la concepción del tributo en el Estado Constitucional puesto que mediante este el Estado puede realizar los objetivos que la Constitución le encomienda.
- En el Estado Constitucional, el tributo admite las finalidades extrafiscales mediante las cuales este funciona como un instrumento que permite proteger bienes constitucionales. Sin embargo, en estos casos se debe tener particular atención a la posible vulneración de los principios constitucionales tributarios.
- El régimen de percepciones del IGV aplicable a las importaciones regulado por la Ley N° 28053 y la Resolución N° 203-2003 modificada por las Resoluciones N° 220-2004/SUNAT y N° 274-2004/SUNAT es inconstitucional toda vez que este vulnera el principio de reserva de ley al permitir que la Administración Tributaria – a su libre consideración- regule aspectos esenciales de la obligación de percepción.

- El test de proporcionalidad realizado por el TC respecto a la diferenciación en los porcentajes de importación del régimen de percepciones entre los importadores de bienes usados y bienes nuevos es correcto en tanto se demuestra que el mayor porcentaje establecido para los importadores de bienes usados es una medida idónea, necesaria y proporcionada con el fin constitucional planteado, esto es, combatir la evasión y la informalidad.

## 5. Recomendaciones

- Es necesario evaluar la constitucionalidad de los sistemas administrativos del IGV, así como toda medida tributaria que imponga obligaciones tributarias adicionales al pago del tributo a los contribuyentes puesto que estos pueden significar la vulneración a diversos principios constitucionales tributarios. Particularmente, se debe verificar si la permanencia de estos sistemas aún se justifica, teniendo en cuenta los niveles de evasión tributaria e informalidad en el Perú.
- Es pertinente que el juez constitucional – al analizar cualquier manifestación de la potestad tributaria del Estado – realice una evaluación integral de todos los principios constitucionales tributarios, reconocidos por la Constitución y el TC, para determinar la constitucionalidad de la norma tributaria, así como que es necesario que esta se fundamente en el deber de contribuir.
- Es importante que el TC emita sentencias que declaren el estado de cosas inconstitucionales al verificar problemas estructurales que puedan afectar los derechos constitucionales de los contribuyentes. De esta manera, el legislador puede corregir las deficiencias técnicas como en la regulación del régimen de percepciones a las importaciones anterior. Una muestra de ello es la publicación de la Ley N° 29173 – “Régimen de percepciones del impuesto general a las ventas”, la cual subsana los vicios de inconstitucionalidad detectados por el TC.

## 6. Bibliografía

### DOCTRINA

#### AELE

2007 “La evasión como clave de lectura del fenómeno tributario”. *Análisis tributario: información contable, financiera y tributaria*. Lima, volumen 20, número 236, pp. 16-19.

#### AGUILÓ, Joseph

2004 *La constitución del estado constitucional*. Bogotá: Temis-Palestra.

ALEXY, Robert

1993 *Teoría de los Derechos Fundamentales*. Centro de Estudios Constitucionales. Consulta: 01 de agosto de 2025.

<https://www.pensamientopenal.com.ar/system/files/2014/12/doctrina37294.pdf>

ÁLVAREZ, Ernesto

2014 “El modelo económico de la constitución peruana”. IUS ET VERITAS. Lima, volumen 24, número 48, pp. 256-269. Consulta: 01 de agosto de 2025.

<https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/11921>

BBVA RESEARCH

2010 *Perú: Situación Automotriz 2010*. Lima.

BRAVO CUCCI, Jorge

2007 “¿Son los anticipos impositivos obligaciones tributarias?”. *Foro Jurídico*. Lima, número 7, pp.206-208. Consulta: 01 de agosto de 2025.

<https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/forojuridico/article/view/18474>

2014 “Los fines extrafiscales de los tributos”. *Foro Jurídico*. Lima, número 13, pp. 236–241. Consulta: 01 de agosto de 2025.

<https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/forojuridico/article/view/13790>

2018 *Teoría sobre la Imposición al Valor Agregado*. Lima: Palestra Editores.

CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS (CIAT)

2016 *Manual sobre recaudación y cobranza de tributos*. Ciudad de Panamá.

CHÁVEZ, Ángel

2022 “Fuentes del derecho tributario”. *Giuristi: Revista De Derecho Corporativo*. Lima, volumen 3, número 6, pp. 21-56. Consulta: 01 de agosto de 2025.

<https://doi.org/10.46631/Giuristi.2022.v3n6.04>

CONGRESO DE LA REPÚBLICA DEL PERÚ

2003 *Diario de los debates: Período Legislativo 2002-2003 – Comisión permanente*. Consulta: 01 de agosto de 2025.

[https://www2.congreso.gob.pe/Sicr/DiarioDebates/Publicad.nsf/SesionesPleno/05256D6E0073DFE905256D590004E0E2/\\$FILE/PER-2002-34P.pdf](https://www2.congreso.gob.pe/Sicr/DiarioDebates/Publicad.nsf/SesionesPleno/05256D6E0073DFE905256D590004E0E2/$FILE/PER-2002-34P.pdf)

DANÓS, Jorge

1994 “El régimen tributario de la Constitución: estudio preliminar”. *THEMIS Revista De Derecho*. Lima, número 29, pp 131-145. Consulta: 01 de agosto de 2025.

<https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/view/11467>

2006 “El principio de no confiscatoriedad de los tributos en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional peruano”. *Temas de Derecho Tributario y Derecho Público. Libro Homenaje a Armando Zolezzi Möller*. Lima: Palestra Editores, pp. 135-168.

DÍAZ, Francisco

2012 “Sobre el concepto de deber constitucional y los deberes en la Constitución de 1978”. *Pensamiento Constitucional*. Lima, año 16, número 16, pp. 55-86. Consulta: 01 de agosto de 2025.

<https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/pensamientoconstitucional/article/view/2854>

DURÁN, Luis

2006 “La noción del deber constitucional de contribuir. Un estudio introductorio”. *Temas de Derecho Tributario y Derecho Público. Libro Homenaje a Armando Zolezzi Möller*. Lima: Palestra Editores, pp. 51-95.

2015 “La Transformación del Derecho Moderno y su incidencia en la concepción del Derecho Tributario”. *IUS ET VERITAS*. Lima, número 50, pp. 174-203. Consulta: 01 de agosto de 2025.

EGUIGUREN, Francisco

1997 “Principio de igualdad y derecho a la no discriminación”. *IUS ET VERITAS*, volumen 8, número 15, pp. 63-72. Consulta: 01 de agosto de 2025.

<https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/15730>

ELGUETA, Daniel

2014 “El concepto de Estado social y democrático de derecho en el Tribunal Constitucional”. *Revista de Economía y Derecho*. Lima, volumen 6, número 22, pp. 105-116. Consulta: 01 de agosto de 2025.

<https://revistas.upc.edu.pe/index.php/economia/article/view/296>

GAMBA, César

2006 “Reserva de ley y obligados tributarios. Especial referencia a la regulación de los regímenes de retenciones, percepciones y detracciones, en IX Jornadas Nacionales de Derecho Tributario dedicadas a los sujetos pasivos responsables en materia tributaria”. *IPDT*. Lima, pp. 123-141. Consulta: 01 de agosto de 2025.

[https://ipdt.org/uploads/docs/08\\_IXJorIPDT\\_CGV.pdf](https://ipdt.org/uploads/docs/08_IXJorIPDT_CGV.pdf)

GARCÍA NOVOA, César

2009 *El concepto de tributo*. Lima: Tax Editor.

GARCÍA-FRESNEDA, Francisco

2016 “Concepto y fundamentos históricos de la reserva de ley tributaria”. *Crónica Tributaria*. Madrid, volumen 1, número 158, pp. 157- 187. Consulta: 01 de agosto de 2025.

<https://cronicatributaria.ief.es/ief/ct/index.php/cronicatributaria/article/view/376>

GONZÁLES, Magdiel

2018 “La interpretación constitucional”. *Ius Inkarrí*. Lima, volumen 6, número 6, pp. 75-94. Consulta: 01 de agosto de 2025.

<https://doi.org/10.31381/iusinkarri.vn6.1229>

GUTIÉRREZ, Miguel

2021 “Algunas notas sobre la extrafiscalidad y su desarrollo en el derecho tributario”. *Revista Técnica Tributaria*. Lima, volumen 4, número 107, pp. 147-167. Consulta: 01 de agosto de 2025.

<https://revistatecnicatributaria.com/index.php/rtt/article/view/646>

HERNÁNDEZ, Juan Luis

1993 “La seguridad jurídica en el Derecho Tributario. Entrevista a Geraldo Ataliba”. *IUS ET VERITAS*. Lima, volumen 4, número 7, pp. 61-65. Consulta: 01 de agosto de 2025.

<https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/15394>

JARACH, Dino

1999 *Finanzas públicas y derecho tributario*. Buenos Aires: Abeledo Perrot.

KAPSOLI, Javier y otros

2006 “La política fiscal 2001-2006 y los retos para el futuro”. *Desafíos de la política fiscal en el Perú*. Lima: Consorcio de Investigación Económica y Social, pp. 35-66.

KRESALJA, Baldo y César, Ochoa

2020 *Derecho constitucional económico. Tomo II: Recursos naturales, servicios públicos y régimen financiero*. Segunda edición. Lima: Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú.

LANCHEROS-GÁMEZ, Juan Carlos

2010 “Del Estado liberal al Estado constitucional. Implicaciones en la comprensión de la dignidad humana”. *Díkaion*. Chía, año 23, número 18, pp. 247-267. Consulta: 01 de agosto de 2025.

<https://dikaion.unisabana.edu.co/index.php/dikaion/article/view/1549>

LANDA, César

2006 “Los principios tributarios en la Constitución de 1993: Una perspectiva constitucional”. *Temas de Derecho Tributario y Derecho Público. Libro Homenaje a Armando Zolezzi Möller*. Lima: Palestra Editores, pp. 37-50.

2013 “La constitucionalización del derecho peruano”. *Derecho PUCP*. Lima, número 71, pp. 13–36. Consulta: 01 de agosto de 2025.

<https://doi.org/10.18800/derechopucp.201302.001>

MARTEL, Miguel

2005 *El Impuesto General a las ventas en el sistema tributario peruano: situación actual y perspectivas* (monografía). Consulta: 01 de agosto de 2025.

<https://repositorio.sunat.gob.pe/entities/publication/6875278f-8b25-49b8-950a-dffbba9a930a>

MEDRANO, Humberto

1990 “En torno al concepto y la clasificación de los tributos en el Perú”. *IPDT*. Lima, volumen 41, número 18, pp. 37-50.

MINCHÁN, Kelly

2016 *Definición jurídica del deber constitucional de contribuir en el Impuesto General a las Ventas: a propósito del régimen de retenciones y el sistema de detracciones*. Tesis de maestría en Derecho. Lima: Pontificia Universidad Católica del Perú, Facultad de Derecho. Consulta: 01 de agosto de 2025.

<https://tesis.pucp.edu.pe/items/169397a3-5b9a-4e13-8df2a94818bc0ebd>

MONTESINOS, Nataly

2018 “La función constitucional de los tributos: especial referencia a la función redistributiva y su relación con la justicia tributaria”. *Revista La Junta*. Lima, volumen 1, número 1, pp. 138-149. Consulta: 01 de agosto de 2025.

<https://revistalajunta.idccpp.org.pe/index.php/revista/article/view/10>

NOVOA, Gerardo

2006 “El principio de la Capacidad Contributiva”. *Derecho & Sociedad*. Lima, número 27, pp. 101-106. Consulta: 01 de agosto de 2025.

<https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/17169>

PAREDES, Juan

2014 *La capacidad contributiva en los impuestos desde la perspectiva del estado constitucional: relativización de los índices o manifestaciones de riqueza*. Tesis de licenciatura en Derecho. Lima: Pontificia Universidad Católica del Perú, Facultad de Derecho. Consulta: 01 de agosto de 2025.

<https://tesis.pucp.edu.pe/items/4b7d8b63-095e-49e9-a69f87794c32d8d8>

PASCUALI, Matías

2021 “Los principios constitucionales tributarios materiales, el estado del arte en el ámbito comparado”. *Revista de Derecho UDD*. Santiago de Chile, año 22, número 43, pp 461-475. Consulta: 01 de agosto de 2025.

<https://derecho.udd.cl/actualidad-juridica/articulos/los-principios-constitucionales-tributarios-materiales-el-estado-del-arte-en-el-ambito-comparado>

PATÓN, Gemma

2012 “La aplicación del principio de igualdad tributaria por el Tribunal Constitucional Español”. Consulta: 01 de agosto de 2025.

<https://repositorio.sunat.gob.pe/entities/publication/5506958e-10cf-4896-9162-dace51a99d94>

PRIETO SANCHIS, Luis

2001 “Neoconstitucionalismo y ponderación judicial2. *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid*. Madrid, número 5, pp. 201-227. Consulta: 01 de agosto de 2025.

[https://www.boe.es/biblioteca\\_juridica/anuarios\\_derecho/abrir\\_pdf.php?id=ANU-A-2001-10020100228](https://www.boe.es/biblioteca_juridica/anuarios_derecho/abrir_pdf.php?id=ANU-A-2001-10020100228)

REAL ACADEMIA ESPAÑOLA

2025 *Diccionario Panhispánico del Español Jurídico (DPEJ)*. Consulta: 01 de agosto de 2025.

<https://dpej.rae.es>

RODRIGO, Lucía

2020 “El Aporte por Regulación a favor del OEFA bajo la lupa: ¿transgresión al principio de no confiscatoriedad?” *THEMIS Revista De Derecho*. Lima, número 77, pp. 579-590. Consulta: 01 de agosto de 2025.

<https://doi.org/10.18800/themis.202001.033>

RODRÍGUEZ- ARANA, Jaime

2007 “Principio de seguridad jurídica y técnica normativa”. *Revista De Derecho Administrativo*. Lima, número 3, pp 251-268. Consulta: 01 de agosto de 2025.

<https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoadministrativo/article/view/16325>

ROMERO-FLOR, Luis

2013 “La reserva de ley como principio fundamental del derecho tributario”. *Dixi*. Bucaramanga, volumen 15, número 18, pp 51-61. Consulta: 01 de agosto de 2025.

<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5572669>

RUBIO, Marcial

2011 *El Estado peruano según la jurisprudencia del Tribunal Constitucional*. Segunda edición. Lima: Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú.

2011 *El sistema jurídico: introducción al derecho*. Décima edición. Lima: Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú, 2011. Consulta: 01 de agosto de 2025.

<https://img.lpderecho.pe/wp-content/uploads/2021/09/El-sistema-juridico-Introduccion-al-Derecho-Marcial-Rubio-Correa-LP.pdf>

2018 *El test de proporcionalidad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional peruano*. Segunda edición. Lima: Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú.

RUIZ DE CASTILLA, Francisco

2017 *Derecho Tributario: Temas básicos*. Primera edición. Lima: Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú.

RUIZ DE CASTILLA, Francisco y Robles, Carmen

2013 “Constitucionalización de la definición del tributo”. *Derecho PUCP*. Lima, número 71, pp. 257-279. Consulta: 01 de agosto de 2025.

<https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechopucp/article/view/8904>

SALAZAR, Juan

2008 “El contenido esencial de los derechos constitucionalmente protegidos”. *Foro Jurídico*. Lima, número 8, pp. 142-152. Consulta: 01 de agosto de 2025.

<https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/forojuridico/article/view/18503>

SEVILLANO, Sandra

2019 *Lecciones de derecho tributario: principios generales y Código Tributario*. Segunda edición. Lima: Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú.

2022 *Teoría General de la Administración Tributaria frente a la elusión tributaria con dimensión internacional*. Tesis de Doctorado en Derecho y Ciencia Política. Barcelona: Universidad de Barcelona. Consulta: 01 de agosto de 2025.

<https://www.tesisenred.net/handle/10803/675922#page=1>

SOTELO, Eduardo

2007 “Notas para una aproximación a la aplicación del principio de no confiscatoriedad en materia tributaria”. *IUS ET VERITAS*. Lima, volumen 17, número 35, pp. 182–216. Consulta: 01 de agosto de 2025.

<https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/12291>

SPISSO, Rodolfo

2011 *Derecho constitucional Tributario*. Quinta edición. Buenos Aires: Abeledo Perrot.

SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE ADUANAS Y DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA (SUNAT)(Editor)

2023 *Impuesto General a las Ventas*. Lima: Instituto Aduanero y Tributario – IAT de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT. Consulta: 01 de agosto de 2025.

<https://iat.sunat.gob.pe/sites/default/files/documentos/2023/09/archivos/impngenvent.pdf>

2025 *Derecho Constitucional Tributario*. Lima: Instituto Aduanero y Tributario – IAT de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT. Consulta: 01 de agosto de 2025.

<https://repositorio.sunat.gob.pe/server/api/core/bitstreams/1c6d8371-7649-43cd-a3b0-ffc25fc6a177/content>

TARSITANO, Alberto

2014 “El Principio de Capacidad Contributiva como Fundamento de la Constitución Financiera Una Visión Doctrinaria y Jurisprudencial”. *Derecho & Sociedad*. Lima, año 25, número 43, pp. 119-128. Consulta: 01 de agosto de 2025.

<https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/12564>

VÁSQUEZ, Renato

2010 “La técnica de declaración del “Estado de cosas Inconstitucional”: fundamentos y análisis de su aplicación por el Tribunal Constitucional Peruano.” *IUS ET VERITAS*, volumen 20, número 41, pp. 128-147. Consulta: 01 de agosto de 2025.

<https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/12114>

VILLANUEVA, Walker

2012 *Manual IGV*. Lima: Instituto Pacífico.

2021 “Conceptos fundamentales del Impuesto General a las Ventas”. *Derecho & Sociedad*. Lima, número 56, pp. 1-21. Consulta: 01 de agosto de 2025.

<https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/24027>

VILLEGAS, Héctor

1994 “El contenido de la Seguridad Jurídica”. *IPDT*. Lima, número 26, pp. 33-43. Consulta: 01 de agosto de 2025.

[https://ipdt.org/uploads/docs/02\\_Rev26\\_HBV.pdf](https://ipdt.org/uploads/docs/02_Rev26_HBV.pdf)

2001 *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Séptima edición. Buenos Aires: Ediciones Depalma.

ZUMARÁN, Fernando

2017 *Tributos con fines extrafiscales en el Perú: necesidad justificada o exceso de la potestad tributaria*. Tesis de licenciatura en Derecho. Arequipa: Universidad Católica de Santa María. Consulta: 01 de agosto de 2025.

<https://repositorio.ucsm.edu.pe/items/1d515c23-13eb-462c-81a8fe70fa36099d>

## **JURISPRUDENCIA E INFORMES DE SUNAT**

INDECOPI

2005 Resolución N° 0062-2005/CAM-INDECOPI. Resolución: 05 de mayo de 2005. Consulta: 01 de agosto de 2025.

SUNAT

2002 Informe N° 275-2002-SUNAT/K00000. Informe: 30 de setiembre de 2002. Consulta: 01 de agosto de 2025.

<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2002/oficios/i2752002.htm>

2013 Informe N° 016-2013-SUNAT/4B0000. Informe: 01 de febrero de 2013. Consulta: 01 de agosto de 2025.

<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2013/informe-oficios/i016-2013.pdf>

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

2001 Expediente N° 1311-2000-AA/TC. Sentencia: 19 de junio de 2001.  
Consulta: 01 de agosto de 2025.

<https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2001/01311-2000-AA.html>

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

2003 Expediente N° 0008-2003-AI/TC. Sentencia: 11 de noviembre de 2003.  
Consulta: 01 de agosto de 2025.

<https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2003/00008-2003-AI.html>

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

2003 Expediente N° 2727-2002-AI/TC. Sentencia: 19 de diciembre de 2003.  
Consulta: 01 de agosto de 2025.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/02727-2002-AA.pdf>

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

2003 Expediente N° 2762-2002-AA/TC. Sentencia: 30 de enero de 2003.  
Consulta: 01 de agosto de 2025.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/02762-2002-AA.html>

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

2003 Expediente N° 0016-2002-AI/TC. Sentencia: 30 de abril de 2003. Consulta:  
01 de agosto de 2025.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2003/00016-2002-AI.pdf>

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

2004 Expediente N° 03303-2003-AA/TC. Sentencia: 28 de junio de 2004.  
Consulta: 01 de agosto de 2025.

<https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/03303-2003-AA.pdf>

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

2004 Expediente N° 0004-2004-AI/TC. Sentencia: 21 de setiembre de 2004.  
Consulta: 01 de agosto de 2025.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/00004-2004-AI%20Admisibilidad.html>

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

2004 Expediente N° 033-2004-AI/TC. Sentencia: 28 de setiembre de 2004.  
Consulta: 01 de agosto de 2025.

<https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/00033-2004-AI.html>

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

2004 Expediente N° 1956-2004-AA/TC. Sentencia: 05 de octubre de 2004.  
Consulta: 01 de agosto de 2025.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/01956-2004-AA.html>

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

2005 Expediente N° 00053-2004-PI/TC. Sentencia: 16 de mayo de 2005.  
Consulta: 01 de agosto de 2025.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/00053-2004-AI.pdf>

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

2005 Expediente N° 00042-2004-AI/TC. Sentencia: 13 de abril de 2005.  
Consulta: 01 de agosto de 2025.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/00042-2004-AI.pdf>

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

2005 Expediente N° 0041-2004-AI/TC. Sentencia: 23 de marzo de 2005.  
Consulta: 01 de agosto de 2025.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/00041-2004-AI%20Aclaracion.pdf>

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

2005 Expediente N° 17-2004-AI/TC. Sentencia: 06 de junio de 2005. Consulta:  
01 de agosto de 2025.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/00017-2004-AI.pdf>

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

2006 Expediente N° 06089-2006-PA/TC. Sentencia: 17 de abril de 2007.

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

2007 Expediente N° 06626-2006-AA/TC. Sentencia: 19 de abril de 2007.  
Consulta: 01 de agosto de 2025.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2007/06626-2006-AA.pdf>

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

2007 Expediente N° 05970-2006-AA/TC. Sentencia: 12 de noviembre de 2007.  
Consulta: 01 de agosto de 2025.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2008/05970-2006-AA.pdf>

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

2007 Expediente N° 04413-2007-PA/TC. Sentencia: 03 de octubre de 2007.  
Consulta: 01 de agosto de 2025.

<https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2008/04413-2007-AA.html>

#### TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

2008 Expediente N° 00005-2007-PI/TC. Sentencia: 26 de agosto de 2008.  
Consulta: 01 de agosto de 2025.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2008/00005-2007-AI.html>

#### TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

2009 Expediente N° 4251-2007-PA/TC. Sentencia: 16 de setiembre de 2009.  
Consulta: 01 de agosto de 2025.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2009/04251-2007-AA.pdf>

#### TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

2011 Expediente N° 03769-2010-PA/TC. Sentencia: 17 de octubre de 2011.  
Consulta: 01 de agosto de 2025.

<https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2011/03769-2010-AA.html>

#### TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

2014 Expediente N° 03950-2012-AA/TC. Sentencia: 28 de marzo de 2014.  
Consulta: 01 de agosto de 2025.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2014/03950-2012-AA.pdf>

#### TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

2014 Expediente N° 03950-2012-AA/TC. Sentencia: 28 de marzo de 2014.  
Consulta: 01 de agosto de 2025.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2014/03950-2012-AA.pdf>

#### TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

2015 Expediente N° 01284-2012-PA/TC. Sentencia: 10 de noviembre de 2015.  
Consulta: 01 de agosto de 2025.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2016/01284-2012-AA.pdf>

#### TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

2023 Expediente N° 01554-2023-PA/TC. Sentencia: 30 de enero de 2024.  
Consulta: 01 de agosto de 2025.

<https://jurisprudencia.sedetc.gob.pe/sentencia/01554-2023-aa-108-2024>

#### TRIBUNAL FISCAL

2009 Resolución N° 00416-1-2009. Resolución: 15 de enero de 2009. Consulta:  
01 de agosto de 2025.

[https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/jurisprude/acuer\\_sala/2009/resolucion/2009\\_1\\_00416.pdf](https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/jurisprude/acuer_sala/2009/resolucion/2009_1_00416.pdf)

## **NORMATIVA**

Constitución Política del Perú

Decreto Legislativo N° 668 - Dictan medidas destinadas a garantizar la libertad de comercio exterior e interior como condición para desarrollo del país

Decreto Legislativo N° 813 - Ley Penal Tributaria

Decreto Legislativo N° 842 - Declaran interés prioritario el desarrollo de la zona sur del país y crean centros de exportación, transformación, industria, comercialización y servicios en Ilo, Matarani y Tacna

Decreto Legislativo N° 843 - Restablecen la importación de vehículos automotores usados a partir del 1 de noviembre de 1996

Decreto Supremo N° 133-2013-EF – Decreto Supremo que aprueba el Texto Único Ordenado del Código Tributario

Decreto Supremo N° 055-99-EF – Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo

Ley N° 28053 - Ley que establece disposiciones con relación a percepciones y retenciones y modifica la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo

Ley N° 28194 - Ley para la lucha contra la evasión y para la formalización de la economía

Ley N° 29173 - Régimen de percepciones del impuesto general a las ventas

Resolución de Superintendencia N° 203-2003-SUNAT - Régimen de percepciones del IGV aplicable a la importación de bienes

Resolución de Superintendencia N° 189-2004-SUNAT - Régimen de percepciones del IGV aplicable a la venta de bienes y designación de agentes de percepción

Resolución de Superintendencia N° 220-2004-SUNAT - Modifican régimen de percepciones del IGV aplicable a las operaciones de importación de bienes

Resolución de Superintendencia N° 274-2004-SUNAT - Modifican régimen de percepciones del IGV aplicable a las operaciones de importación de bienes

Resolución de Superintendencia N° 058-2006-SUNAT - Régimen de percepciones del IGV Aplicable a la Venta de Bienes y Designación de Agentes de Percepción

## **7. Anexos**

1. Sentencia recaída en el Expediente N° 06089-2006-PA/TC



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 06089-2006-PA/TC  
TACNA  
EXPRESS CARS S.C.R.L.

## SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

En Lima, a los 17 días del mes de abril de 2007, el Pleno del Tribunal Constitucional, con la asistencia de los magistrados Gonzales Ojeda, Alva Orlandini, García Toma, Vergara Gotelli y Mesía Ramírez, pronuncia la siguiente sentencia

### ASUNTO

Recurso de agravio constitucional interpuesto por Express Cars S.C.R.L. contra la sentencia de la Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Tacna, de fojas 365, su fecha 26 de abril de 2006, que declaró improcedente la demanda de autos.

### ANTECEDENTES

Con fecha 22 de febrero de 2005 la empresa recurrente interpone demanda de amparo contra la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (Sunat), solicitando que se declare inaplicable la Resolución N.º 220-2004/SUNAT, de 24 de setiembre de 2004, modificada por la Resolución N.º 274-2004/SUNAT, de 8 de noviembre de 2004; la misma que le ha impuesto a sus importaciones el pago de 5% por concepto de percepción del Impuesto General a las Ventas que generen las eventuales operaciones de compraventa de vehículos usados en el territorio nacional. Sostiene que con dicha medida se afectan sus derechos constitucionales a la libertad de comercio, propiedad *M* e igualdad ante la ley.

La demandante alega que con anterioridad a la publicación de la Resolución de Superintendencia Nacional de Administración Tributaria N.º 220-2004/SUNAT las percepciones sólo eran aplicables a sujetos tributarios que por su condición pudieran generar dudas en la cobranza de sus operaciones internas.

Aduce que como quiera que se le está obligando a cancelar un tributo por una operación futura que podrá o no realizarse el mencionado tributo constituye un sobre costo limitativo de las importaciones que no tiene relación directa con estas operaciones y deviene en confiscatorio. Afirma que dicho pago no constituye un pago a cuenta del IGV, puesto que la suma es devuelta a los seis meses; siendo realmente una "garantía" del IGV que deberá pagarse cuando surja el hecho imponible, más aún si se toma en consideración que la percepción se fija sobre un valor determinado discrecionalmente por la Administración Aduanera, lo que a su vez puede implicar que la percepción sea mayor que el 19% del valor de la compraventa efectivamente realizada.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

376  
Causa  
Aludra

Asimismo sostiene que el Régimen de Percepciones del IGV afecta al derecho a la igualdad ante la ley, toda vez que establece porcentajes diferenciados a la importación de bienes usados y nuevos. Agrega que en el presente caso existe una violación continua de derechos fundamentales, pues la vigencia de la Resolución antes indicada constituye una amenaza cierta e inminente sobre las importaciones realizadas en atención a las actividades económicas de la demandante.

La emplazada contesta la demanda manifestando que La Ley N.º 28053 creó la obligación por parte de los sujetos del IGV de efectuar un pago anticipado por el impuesto que causarían en sus operaciones posteriores cuando importen bienes, facultando a la Sunat para actuar como agente de percepciones del mismo y establecer el monto por el que se efectuarán dichas percepciones.

Alega la demandada que los pagos anticipados del Impuesto General a las Ventas son constitucionales, toda vez que se rigen por el denominado *principio de solidaridad*, consagrado implícitamente en el artículo 43 de la Constitución, que reconoce al Estado peruano como un Estado Social de Derecho.

A juicio de Sunat el Régimen de Percepciones no implica en modo alguno afectaciones de los derechos a la libertad de comercio y libre competencia invocados, toda vez que el mismo se aplica a todos los importadores de bienes usados. Contrariamente, precisa que el Régimen tiene un objeto o finalidad legítima, la cual es combatir la evasión y asegurar el pago de impuestos en un sector en el que un escaso porcentaje cumple con sus obligaciones tributarias.

Respecto a la alegada vulneración del derecho a la propiedad, afirma que todos los anticipos de pago recaen sobre un hecho imponible que se podrá realizar o no en el futuro, como es el caso del pago a cuenta del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría.

Con relación al cuestionamiento del Régimen de Percepciones argumenta que resulta perfectamente posible que se establezca como un requisito para la importación de bienes usados el pago anticipado de un tributo, con la finalidad de asegurar el pago del tributo que se generará ulteriormente. Asimismo, alega que el que las percepciones se efectúen en función de un valor asignado por la Administración Aduanera es un hecho generalizado, y que el importador puede deducir del IGV a pagar las percepciones y arrastrar el saldo; así como solicitar la devolución de las percepciones no aplicadas que consten en la declaración del IGV, siempre que se hubiera mantenido un monto no aplicado por dicho concepto en un plazo no menor de tres (3) períodos consecutivos. En síntesis, sostiene que no se genera el *efecto estrangulador* atentatorio del derecho a la propiedad alegado.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



3  
377  
Tercera  
declaración

Por lo que se refiere a la presunta afectación del derecho de igualdad ante la ley, contesta que la diferencia obedece a la naturaleza de las cosas, consistente en un evidente mayor grado de incumplimiento por parte de los importadores de bienes usados respecto de los importadores de bienes nuevos, por lo que el tratamiento diferenciado se encontraría perfectamente legitimado.

Con fecha 3 de noviembre del 2005, el Primer Juzgado Civil de Tacna declara improcedente la demanda, considerando que la Resolución de Superintendencia Nacional de Administración Tributaria N.º 220-2004/SUNAT, modificada por la Resolución N.º 274-2004/SUNAT, ha sido expedida en ejercicio de la atribución prevista por el artículo 10 del Código Tributario, el artículo 1 de la Ley N.º 28053 y el artículo 31 de la Ley del IGV, como una medida tendente a evitar la evasión tributaria; por lo que no se ha acreditado la invocada afectación de los derechos fundamentales de la demandante.

La recurrida confirma la resolución apelada estimando que la pretensión es de naturaleza compleja, por lo que requiere de estación probatoria, siendo necesario resolver la controversia en el proceso contencioso-administrativo.

## FUNDAMENTOS.

### §1. Delimitación del petitorio

1. La demandante pretende que se declaren inaplicables a su caso la Resolución N.º 220-2004/SUNAT y la Resolución N.º 274-2004/SUNAT<sup>1</sup>, mediante las cuales se impone el pago de 5% por concepto de percepción del Impuesto General a las Ventas que generarán eventuales operaciones de compraventa de vehículos usados en el territorio nacional. Sustenta su demanda en que dichas normas vulneran los derechos a la igualdad ante la ley, a la libertad de comercio y de propiedad, por ser confiscatorias.

### § 2. Respecto de la idoneidad del proceso constitucional de amparo para la evaluación de la presente controversia

2. La sentencia que viene en agravio constitucional declaró improcedente la demanda, argumentando que la pretensión era de naturaleza compleja y que, por lo tanto, se requería de actuación probatoria. A juicio de la instancia precedente, el caso incurre en la causal de improcedencia del artículo 5.2 del C.P.Const., debiendo tramitarse en un proceso más extenso, como el contencioso-administrativo.

<sup>1</sup> Ambas Resoluciones modifican y sustituyen, a su vez, la Resolución de Superintendencia N.º 203-2003-SUNAT, que establece el Régimen de Percepciones del IGV aplicable a la importación de bienes, conforme a lo dispuesto en el artículo 1 de la Ley 28053.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



4  
378  
Cuentas  
Selubob

3. El Tribunal Constitucional discrepa abiertamente de la posición adoptada, toda vez que de acuerdo con 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 régimen de pago adelantado del IGV, que, a todas luces, considera inconstitucional.
4. Como se advierte el argumento esgrimido para dar tutela efectiva a la presente controversia, deja de tener asidero alguno, puesto que la solución reside únicamente en encontrar respuesta a la siguiente pregunta: *¿Hasta que punto el Régimen de Percepciones del IGV, sustentado en los fines extrafiscales de lucha contra la evasión fiscal, resulta razonable y proporcionado, a la luz de los principios constitucionales que rigen la potestad tributaria del Estado y garantizan, a su vez, los derechos fundamentales del contribuyente?*
5. Indiscutiblemente el caso de autos expone la necesidad de evaluar la constitucionalidad de un Régimen Tributario que, cuestionado por algunos y justificado por otros en los fines de lucha 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.

### § 3. Materias constitucionalmente relevantes

6. Atendiendo a los alegatos de las partes, la contestación de demanda y demás recursos presentados, es necesario centrar el pronunciamiento en los siguientes aspectos:
  - 6.1 Determinar si es válido el uso del fenómeno tributario en la lucha contra la evasión fiscal, a cuyos efectos se analizará:
    - a) La función del tributo en el Estado Social y Democrático de Derecho;
    - b) El alcance del deber de contribuir y el principio de solidaridad tributaria, y
    - c) Los fines extrafiscales del impuesto y la lucha contra la evasión fiscal.
  - 6.2 Determinar la naturaleza del pago de percepciones del IGV y sus posibles efectos confiscatorios.
  - 6.3 Determinar si se ha vulnerado el derecho a la igualdad al establecerse un trato diferenciado entre importadores de autos nuevos (gravados con 3.5%) y usados (gravados actualmente con 5%), en la regulación del Régimen de Percepciones del IGV.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



375  
Tramites  
Soluciones

6.4 Determinar si en la regulación del Régimen de Percepciones aplicable a la importación de bienes se ha respetado el contenido de la Reserva de Ley en materia Tributaria.

#### § 4. El tributo y la lucha contra la evasión fiscal

7. Durante la Audiencia llevada a cabo el 6.de.marzo del 2007, la representación de la emplazada resaltó la importancia del Régimen de Percepciones como medio eficaz para asegurar el pago del IGV, cuya recaudación se ha visto en peligro debido a los altos niveles de evasión fiscal detectados en los últimos años, en el desarrollo comercial de determinadas actividades. En contraposición, la defensa de la parte demandada discrepó abierta y reiteradamente respecto al uso de la figura tributaria como instrumento de lucha contra la informalidad y la evasión fiscal, por distorsionar su clásica misión recaudadora y desnaturalizar su fundamento de base, cual es la capacidad contributiva del obligado.
8. El Tribunal Constitucional considera pertinente hacer precisiones en este extremo, a fin de verificar si una posible redimensión de la clásica visión del tributo, para dar cobertura a otras finalidades constitucionales igualmente valiosas, puede ser aceptada sin mayor cuestionamiento en la coyuntura actual de nuestro ordenamiento jurídico. A estos objetivos apuntará el desarrollo jurisprudencial en los tres puntos subsiguientes.

#### 4.1 La función del tributo en el Estado Social y Democrático de Derecho

9. Desde la STC 0008-2003-AI/TC en adelante, cuando el trasfondo de una controversia gira en torno a la intervención estatal en la vida económica de los particulares, este Colegiado ha procedido a fundamentar sus decisiones partiendo de los fines inherentes a nuestro tipo de Estado, y, particularmente, desde los principios rectores que inspiran nuestro régimen económico, dentro del cual, evidentemente, también se integra *el régimen tributario*.
10. A estos efectos hemos señalado, en primer lugar, que de un análisis conjunto de los artículos 3 y 43 de la Ley Fundamental, el Estado Peruano, definido por la Constitución de 1993, presenta las características básicas del Estado Social y Democrático de Derecho. Es decir, es un Estado que se ubica como opción intermedia entre los fines que por su propia naturaleza buscan el Estado Liberal y el Estado Social.

Ello implica que nuestro Estado Constitucional de acuerdo con tales características, no obvia los principios y derechos básicos del Estado de Derecho tales como la libertad, la seguridad, la propiedad y la igualdad ante la ley; antes bien, pretende conseguir su mayor efectividad, dotándolos de una base y un contenido material, a partir del



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



6  
380  
Cuentos  
Chencha

supuesto de que individuo y sociedad no son categorías aisladas y contradictorias, sino dos términos en implicación recíproca.

11. El Estado Social y Democrático de Derecho se configura sobre la base de dos aspectos básicos:

- a) La exigencia de condiciones materiales para alcanzar sus presupuestos, lo que exige una relación directa con las posibilidades reales y objetivas del Estado y *con una participación activa de los ciudadanos en el quehacer estatal*; y
- b) La identificación del Estado con los fines de su contenido social, de forma que pueda evaluar, con criterio prudente, tanto los contextos que justifiquen su accionar como su abstención, evitando tornarse en obstáculos para su desarrollo social.

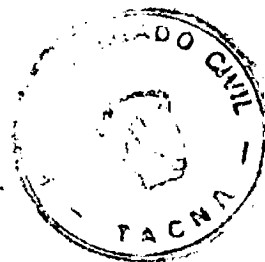
12. Tales premisas son trasladables también al análisis de las controversias de carácter tributario, en cuyo caso la evaluación del fenómeno tributario implicará necesariamente que sea entendido a partir de la evolución de las relaciones Estado-Sociedad en materia económica. Así, si las transformaciones del Estado han conllevado, a su vez, la transformación de los roles sujeto privado-sujeto público e, igualmente, han determinado una mayor asunción de deberes por parte de los ciudadanos, resulta entendible que el fenómeno tributario, para mejor atender los cambios en las necesidades sociales, también extienda sus alcances más allá de la mera obligación sustantiva al pago, e incorpore otras obligaciones sucedáneas, tales como obligaciones de declaración o autoliquidación de tributos, de información en la fiscalización, la responsabilidad solidaria de terceros vinculados al contribuyente por algún nexo económico o jurídico, e, incluso, deberes de colaboración con la Administración en la lucha contra la informalidad y la evasión fiscal.

13. De ello puede afirmarse 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 constitucionales que rigen la potestad tributaria.

14. Y es que la búsqueda de una sociedad más equitativa, propia del Estado Social y Democrático de Derecho, se logra justamente a través de diversos mecanismos, entre los cuales la tributación juega un rol preponderante y esencial, pues mediante ella cada ciudadano, respondiendo a su capacidad contributiva, aporta parte de su riqueza para su redistribución en mejores servicios y cobertura de necesidades estatales. De ahí que, quienes ostentan la potestad tributaria, no solo deban exhortar al ciudadano a contribuir con el sostenimiento de los gastos públicos, sin distinción ni privilegios; sino, al mismo



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



381  
Cuentos  
Cobranza

tiempo, deban fiscalizar, combatir y sancionar las practicas de evasión tributaria, cuyos efectos nocivos para el fisco se tornan contraproducentes en igual medida para todos los ciudadanos del Estado Peruano.

15. Por ello como bien afirmara el Tribunal Constitucional español, criterio al cual nos adherimos: *“la ordenación y despliegue de una eficaz actividad de inspección y comprobación del incumplimiento de las obligaciones tributarias no es una opción que quede a la libre disponibilidad del legislador y de la Administración, sino que, por el contrario, es una exigencia inherente a “un sistema tributario justo [...]” (STC 76/1990).*
16. Consecuentemente ante la cuestión de si la tributación puede utilizarse para fines cuyo objetivo directo no sea el exclusivamente recaudador, sino la lucha contra la evasión fiscal, la respuesta *prima facie* no puede ser sino afirmativa; puesto que, si bien la creación de un régimen determinado se justifica en la necesidad de frenar la informalidad y la evasión tributaria, resulta evidente que su fin ulterior será la mejora de los niveles de recaudación, evitando que el peso tributario recaiga injustamente sobre quienes sí cumplen sus obligaciones fiscales.
17. La ciudadanía en general debe tomar conciencia de que en un Estado donde verdaderamente se lucha por lograr estándares de Equidad, el Gasto Social no puede ser costeado únicamente gracias a la tributación de unos pocos; de ahí la necesidad de adoptar medidas tendientes a contrarrestar semejante disparidad.

Será, entonces, la propia búsqueda de la Igualdad la que justifique la intervención en el valor Libertad del ciudadano a través del tributo, el cual, como se ha señalado en el fundamento *supra*, no dejará de lado su finalidad financiadora de cargas públicas y de redistribución social de la riqueza.

#### 4.2 El deber de contribuir y el principio de solidaridad tributaria

18. En el Estado Social y Democrático de Derecho, el fundamento de la imposición no se limita únicamente a una cuestión de Poder Estatal, sino que incorpora a su razón de ser el deber de todo ciudadano al sostenimiento de los gastos públicos, deber que si bien originalmente fuera entendido respecto al cumplimiento de obligaciones sustanciales y formales relacionadas con el pago, también podría extenderse a la exigencia de cuotas de colaboración de terceros con la Administración Tributaria.
19. Partiendo de tal premisa, con ocasión de la demanda de inconstitucionalidad planteada contra el Impuesto a la Transacciones Financieras (ITF), donde se cuestionó el uso del impuesto para recabar información, a efectos de una mejor fiscalización y detección del fraude tributario, este Colegiado señaló lo siguiente:



382  
Fuentes  
Coberturas

(...) a tal propósito coadyuva la imposición del ITF, al que, a su vez, como todo tributo, le es implícito el propósito de contribuir con los gastos públicos, como una manifestación del principio de solidaridad que se encuentra consagrado implícitamente en la cláusula que reconoce al Estado Peruano como un Estado Social de Derecho (artículo 43° de la Constitución). Se trata, pues, de reglas de orden público tributario, orientadas a finalidades plenamente legítimas, cuales son contribuir, de un lado, a la detección de aquellas personas que, dada su carencia de compromiso social, rehúyen la potestad tributaria del Estado[...] (FJ 9, STC 0004-2004-AI, acumulados)

20. Reflejada en tales términos la solidaridad permite entonces admitir una mayor flexibilidad y adaptación de la figura impositiva a las necesidades sociales, en el entendido de que nuestro Estado Constitucional no actúa ajeno a la sociedad, sino que la incorpora, la envuelve y la concientiza en el cumplimiento de deberes.

21. En este tipo de Estado el ciudadano ya no tiene exclusivamente el deber de pagar tributos, concebido según el concepto de libertades negativas propio del Estado Liberal, sino que asume deberes de colaboración con la Administración, los cuales se convertirán en verdaderas obligaciones jurídicas. En otras palabras, la transformación de los fines del Estado determinará que se pase de un deber de contribuir, basado fundamentalmente en la capacidad contributiva, a un deber de contribuir basado en el principio de solidaridad.

Claro está sin olvidar que la integración ciudadana y su apoyo en labores de fiscalización no tendrían legitimidad constitucional si el fin ulterior no fuera otro que lograr la participación igualitaria en el soporte de cargas públicas, pues ello tendrá como contrapartida el ideal de un verdadero reparto redistributivo. Dicho ideal se torna ficticio cuando no todos cumplen sus obligaciones tributarias.

22. 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 resulta idónea para dichos fines.

#### 4.3 Los fines extrafiscales del impuesto y la lucha contra la evasión fiscal

23. Como bien se indicó en los fundamentos 7 y 8 supra, uno de los principales cuestionamientos en la presente causa gira en torno a la legitimidad del uso del impuesto para la lucha contra la informalidad y la evasión fiscal. A efectos de análisis,



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



383<sup>9</sup>  
Cuentas  
Obrerías

este Colegiado ha optado por utilizar el calificativo *finés extrafiscales* del impuesto *—desde luego, sin desconocer la complejidad y el permanente debate en torno al correcto uso de dicho término—*, simplemente para diferenciar aquellos impuestos cuyos fines son clásica y exclusivamente recaudatorios de aquellos que, teniendo esta finalidad, también le adhieren un objetivo “extra” en mayor o menor grado.

24. Es el caso del Régimen de Percepciones del IGV, donde la exigencia de pagos a cuenta no se fundamenta estrictamente en razones de necesidad de flujo permanente en la recaudación, como en el caso de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, sino más bien en el aseguramiento del pago efectivo de un tributo que está puesto en riesgo. Se trata de una medida cuyo fin último es la lucha contra la informalidad y la evasión fiscal, por lo que, a juicio de este Colegiado, el Régimen de Percepción, además de una misión de aseguramiento de la recaudación, cumple un objetivo extra; por ello su carácter extrafiscal.
25. En general la cuestión que se plantea en el debate sobre la admisión de la extrafiscalidad de los impuestos, es determinar hasta qué punto esta es permisible conforme a nuestros propios parámetros constitucionales, sin olvidar que su objeto final es la protección del contribuyente contra una afectación desproporcional a su propiedad.
26. Al respecto frente a un caso típico de impuesto que, además de su función recaudadora, solía servir al Estado para cumplir una finalidad extrafiscal, este Colegiado ha expuesto lo siguiente: “[...] *Las restricciones a la libertad de empresa en un sector incentivado por el Estado no son, ni pueden ser, los mismos de aquellas que el Estado legítimamente ha decidido desalentar, como sucede con la explotación de los juegos de casino y máquinas tragamonedas*” (FJ 2, STC 009- 2001-AI/TC), en la medida en que el ocio que promueve el Estado mediante la cultura, recreación y el deporte es distinto al que tolera como consecuencia de los juegos de apuesta que pueden generar adicción *—ludopatía—* con efectos económicos y sociales perjudiciales para el jugador y su familia.
27. De esta forma la jurisprudencia constitucional dio un primer paso en la recepción del objetivo extrafiscal del impuesto en el ordenamiento jurídico peruano, admitiéndose, de manera excepcional, el uso de la tributación para desalentar actividades que el Legislador considerara nocivas para la sociedad, en tanto riesgosas para la protección de derechos fundamentales *—como el derecho a la salud—* integrantes del conjunto de valores superiores de nuestro ordenamiento jurídico.
28. La presente causa a la que podría denominarse *Tributación contra Evasión*, pone en evidencia uno de los grandes problemas que ha venido aquejando a nuestro país en los últimos años: *las consecuencias de los altos índices de la economía informal*. Esto es, aquella que se desarrolla a espaldas del fisco y, por ende, de la sociedad. Por ello, en un



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

10  
384  
Luis  
Abul...

contexto como el peruano, pueda entenderse razonable y necesaria –por lo menos hasta conseguir el pleno cumplimiento de sus fines- la existencia de regímenes de colaboración con la Administración, como en el caso de las percepciones del IGV.

29. Conviene en ese sentido precisar que lo señalado por este Colegiado **no significa** que el Legislador o la Administración Tributaria tengan carta abierta para sustentar su actuación apelando de manera indiscriminada a la extrafiscalidad en la lucha contra la evasión tributaria. En efecto, este fenómeno –muestra de intervencionismo estatal en materia económica– sólo es aceptable en circunstancias excepcionalísimas bajo parámetros objetivos y razonables; lo cual, conforme a un juicio estricto de constitucionalidad, *implicaría aceptar únicamente la relativización del principio de capacidad contributiva, mas nunca su desaparición total.*

En todo caso, frente a cualquier controversia, habrá que recurrir a la evaluación de la razonabilidad y proporcionalidad de la medida adoptada.

30. Al respecto en su escrito de demanda, Sunat afirma que la necesidad de implementar el Régimen de Percepciones aplicado a los importadores de bienes se sustenta en los elevados niveles de informalidad e incumplimiento en el pago del IGV por parte de los contribuyentes que efectúan la importación definitiva de bienes.

Por tal motivo a fojas 139 sostiene que el Régimen de Percepciones del IGV resulta una medida adecuada que asegura el pago del citado impuesto que generan los contribuyentes dedicados a la venta de bienes adquiridos vía importación –especialmente aquellos que participan, en la etapa de distribución minorista y venta al público– permitiendo, entre otros, alcanzar los siguientes objetivos:

- a) Generación de una fuente de información oportuna que permite contrastar, en el menor plazo posible, el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes involucrados;
- b) Detección oportuna del incumplimiento tributario de los sujetos que han efectuado importación de bienes y han estado sujetos a las percepciones del impuesto;
- c) Asegurar el pago de la obligación tributaria que generan las operaciones sujetas a control, a través del cobro anticipado de un porcentaje del importe que genera la operación de venta;
- d) Evitar que las deudas tributarias autodeclaradas por el mismo importador, informadas por el cliente del importador o determinadas por Sunat, queden impagas, y
- e) Evitar que el incumplimiento tributario, especialmente el que se refiere al no pago del Impuesto General a las Ventas por parte de los comerciantes informales, o de aquellos que no cumplen con la obligación, genere competencia desleal contra aquellos que sí cumplen.



11  
385  
Unidos  
Abstracción

Alega que una muestra de las bondades del Régimen son los resultados obtenidos desde su vigencia (fojas 143-145), según los cuales se demuestra que 1) Se ha reducido el número de agentes que importaban bienes para comercializarlos y que no se encontraban inscritos en el Registro Único de Contribuyentes (RUC) o que, teniéndolo, no lo utilizaban para evitar ser detectados por la Sunat y evadir el pago de impuestos; y, 2) Ha permitido reducir las brechas de incumplimiento relacionadas con la presentación de las obligaciones tributarias y la declaración de la obligación tributaria.

31. En respuesta a los alegatos de la emplazada, la recurrente sostiene, a fojas 196, que si la Administración Tributaria sustenta el Régimen de Percepciones en tanto mecanismo idóneo de lucha contra la evasión fiscal, no ha demostrado, en su caso específico, que se hayan realizado actos de evasión. Alega, por el contrario, que su empresa sí cumple puntualmente sus obligaciones tributarias.

32. Frente a este argumento cabe formular la siguiente pregunta: *Cómo se justifica el Régimen en el caso de aquellos que sí cumplen sus obligaciones tributarias?* Para el Tribunal Constitucional, el *principio de solidaridad* determina que en este caso en particular *el interés público* imperante en la lucha contra la evasión fiscal –constatada en concretas actividades con altos índices de informalidad– deba predominar sobre el *interés privado* de quienes cumplen puntualmente sus obligaciones y también se encuentran afectados por el pago de la percepción.

33. El fundamento es que se trata de actividades que estadísticamente –conforme se aprecia de los datos proporcionados en autos– son consideradas riesgosas en su generalidad y, por ende, no podría hacerse una distinción entre el presunto grupo de cumplidores y el de no cumplidores. No obstante, conforme se señaló en el fundamento 28 *supra*, ello no impide la evaluación de la razonabilidad y proporcionalidad del Régimen, respecto de las circunstancias particulares de un contribuyente determinado.

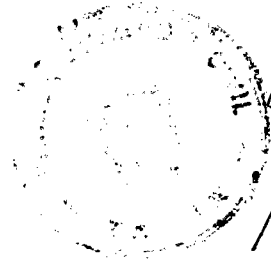
#### § 5. La naturaleza del pago de percepciones del IGV y sus posibles efectos confiscatorios

34. La naturaleza del pago sujeto a percepción también ha sido cuestionada por la recurrente a fojas 196, alegando que este se aplica a un hecho imponible absolutamente ajeno al que origina el pago del IGV, esto es, a la importación y no a la venta, radicando allí la inconstitucionalidad de dicho de pago, por no guardar coherencia con la estructura del impuesto.

Asimismo sostiene que es ilógico el cobro de IGV por hechos futuros, vale decir, cuando aún no se genera la venta, la cual podría no realizarse.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



12  
386  
Cuentos  
chuluis

35. Por su parte la demanda arguye que el pago de la percepción no es sino un anticipo de pago del IGV, el cual se descuenta del impuesto que en definitiva se debe pagar y que, en caso de que exista un remanente, este se devuelve al contribuyente. Alega asimismo que no es que se grave un hecho no producido sino que se cobra un porcentaje de un impuesto que se generará a futuro, en cuyo supuesto la venta futura se presume como un hecho potencial de configuración real.

36. El Tribunal Constitucional concuerda con los argumentos de la demandada, toda vez que es indiscutible que las percepciones del IGV no constituyen un nuevo tributo – como lo ha sostenido la demandante en reiterados escritos– sino más bien se trata de pagos a cuenta o anticipos de lo que posteriormente será la obligación definitiva de pago del IGV; es por ello que en la liquidación del IGV –restado el crédito fiscal– es posible deducir del impuesto a pagar las percepciones declaradas en el periodo o el saldo no aplicado de percepciones de periodos anteriores (*artículo 4 de la Ley 28053*).

Por tales motivos no cabe afirmar que necesariamente y en todos los supuestos, a consecuencia de la percepción, el importador terminará adicionando mayor carga impositiva al ingreso de su mercadería al país, lo cual ocurriría sólo si la percepción no fuera un pago provisional, sino definitivo.

37. A nuestro juicio el perjuicio económico alegado por la recurrente debido a la supuesta falta de congruencia entre la obligación accesoria y la principal, no es tal, por lo siguiente: a) si existe un nexo económico entre ambas obligaciones, pues la importación se produce con expectativa de venta, es decir, el contribuyente será necesariamente sujeto del Impuesto General a las Ventas; b) cuando la actividad principal de la empresa es la importación y venta de vehículos (usados), conforme se aprecia de su Ficha RUC a fojas 10, el argumento que cuestiona el adelanto de pago por hechos “futuros e inciertos” deja de tener asidero, pues resulta impensable que una empresa constituida para dichos fines mantenga su capital improductivo y no logre consumir sus ventas a futuro; c) suponiendo que puedan darse casos extremos, en los cuales la percepción del IGV determine un desmedro real en el capital de la empresa, con claros efectos negativos sobre inversiones futuras; tales supuestos necesitan ser demostrados, de lo contrario se corre el riesgo de quedar en el plano de meras suposiciones y presunciones.

38. Por lo tanto resulta gratuito apelar al *principio de no confiscatoriedad*, cuando no se aportan pruebas suficientes para su comprobación. Respecto al *principio de no confiscatoriedad* en materia tributaria, este Colegiado ha advertido en reiterada jurisprudencia lo siguiente:

*(...) se transgrede el principio de no confiscatoriedad de los tributos cada vez que un tributo excede el límite que razonablemente puede admitirse como justificado en un régimen en el que se ha garantizado*



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



13

387  
Cuentos  
Constitucional

*constitucionalmente el derecho subjetivo a la propiedad y, además ha considerado a esta como institución, como uno de los componentes básicos y esenciales de nuestro modelo de constitución económica” (STC N.º 2727-2002-AA/TC).*

*Su contenido constitucionalmente protegido no puede ser precisado en términos generales y abstractos, sino que debe ser analizado y observado en cada caso, teniendo en consideración la clase de tributo y las circunstancias concretas de quienes estén obligados a sufragarlo. No obstante, teniendo en cuenta las funciones que cumple en nuestro Estado democrático de Derecho, es posible afirmar, con carácter general, que se transgrede el principio de no confiscatoriedad de los tributos cada vez que un tributo excede el límite que razonablemente se admite para no vulnerar el derecho a la propiedad.*

*En los casos [en] que se alegue confiscatoriedad, es necesario que la misma se encuentre plena y fehacientemente demostrada. De lo contrario, corresponderá atender este tipo de procesos en otra vía, donde sí puedan actuarse otros medios de prueba y proceda la intervención de peritos independientes que certifiquen las afectaciones patrimoniales a causa de impuestos. (STC 2302-2003-AA/TC)*

*Existe dificultad en la demostración de confiscatoriedad en el caso de los impuestos indirectos, como el selectivo al consumo, de ahí la necesidad de mayores pruebas en estos supuestos, para demostrar, por ejemplo, que el impuesto no fue trasladado, es decir, que el recurrente asumió –sin derecho a crédito fiscal– la carga del mismo, y, además, siendo así, le trajo perjuicios a la economía de la empresa. (STC 2302-2003-AA/TC)*

39. En consecuencia las razones técnicas que hayan primado para determinar que en el cálculo de la percepción se tome un valor referencial (*Red Book*) y no el precio de compra del bien (valor FOB) o el precio del bien puesto en el Perú (valor CIF), únicamente podrían ser evaluadas en esta vía si efectivamente se demuestra que son la causa determinante de una afectación real a la liquidez y patrimonio de la empresa demandante, o, en todo caso, que tal afectación se produce si Sunat establece requisitos irrazonables o retarda más de lo debido la devolución de la percepción no aplicada, en un caso en particular; puesto que, en tales supuestos, es claro que la Administración estaría apoderándose de montos que no le son propios y, en consecuencia, estaría privando arbitrariamente al contribuyente de la libre disposición de su capital. De ahí que este Colegiado considere pertinente precisar –conforme lo hizo en el fundamento 23 de la STC 0004-2004-AI/TC– que, independientemente de la constitucionalidad o no del Régimen, todo contribuyente tiene habilitados los medios legales correspondientes para cuestionar y, sobre todo, demostrar los efectos confiscatorios que podrían generarse en su caso.



388  
Cuentos  
C. Chacabuco

Y es que la asunción de deberes y mayores cargas fiscales al ciudadano no puede imponerse sin una contrapartida en la Administración Tributaria; vale decir, *que debe existir un contrapeso entre las exigencias impuestas al ciudadano y el accionar por parte de la Administración Tributaria, que debe ser diligente y respetuoso de los derechos del contribuyente.*

40. A fojas 30 del cuadernillo del Tribunal, obran los alegatos de la emplazada. Sunat, afirma que la demandante no ha presentado solicitudes de devolución de percepciones realizadas en exceso, lo que acreditaría que la percepción fue razonable en su caso. Por su parte, la empresa demandante no ha contradicho tal alegato.

41. Adicionalmente debe indicarse que en el expediente no obra documento alguno mediante el cual se sustenten de manera fehaciente los alegatos de confiscatoriedad expuestos por la recurrente. Consecuentemente, no es posible generar certeza en el juzgador sobre la veracidad de los mismos, desvirtuándose, en ese sentido, que la exigencia del anticipo del IGV, en el caso de la empresa demandante restrinja su libertad de comercio de manera desproporcionada, amenazando su propia permanencia en el mercado.

**§ 6. Análisis del trato diferenciado entre importadores de autos nuevos (gravados con 3.5%) y usados (gravados actualmente con 5%), en la regulación del Régimen de Percepciones del IGV**

42. Respecto del tercer cuestionamiento contra el Régimen de Percepciones IGV, se advierte, en relación con el monto mismo de la percepción, que este varía dependiendo de la actividad realizada. A fojas 47, la recurrente ha señalado que se violan los principios de igualdad ante la ley y de no discriminación, en tanto se ha dispuesto un trato diferenciado para la importación de bienes usados (gravados primero con 10% y luego con 5%) frente a la importación de bienes nuevos (gravados con 3.5%).

43. Por su parte la demandada ha justificado la medida, a fojas 147, señalando que la importación de bienes usados se ubica en un segmento diferenciado del resto de importadores, debido al alto índice de evasión detectado en la comercialización de este tipo de bienes y a los márgenes de utilidad y valor agregado del IGV que generan.

**6.1 Pasos a seguir para verificar si una diferenciación es válida o si deviene en discriminatoria**

44. Frente a los alegatos expuestos *–independientemente de la revisión posterior que hagamos de la propia idoneidad de la Resolución de Superintendencia como instrumento normativo para regular la materia–*, evaluaremos si la diferencia de trato



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



resulta discriminatoria en el presente caso, mediante la aplicación del Test de Proporcionalidad en el juicio de la igualdad. Para ello se procederá a simular o trasladar el análisis de la igualdad en la Ley al caso de este instrumento normativo infralegal: la Resolución de Superintendencia, que actúa como norma reglamentaria.

45. En diversa jurisprudencia este Colegiado ha desarrollado los alcances del principio de proporcionalidad en el examen de un supuesto de eventual contravención al derecho-principio de igualdad<sup>2</sup>; estableciendo los pasos que han de efectuarse para ello:

1. Primer paso: Verificación de la diferencia normativa

En esta etapa, debe analizarse si el supuesto de hecho acusado de discriminación es igual o diferente del supuesto de hecho que sirve de término de comparación (*tertium comparationis*). De resultar *igual*, la medida legislativa que contiene un tratamiento diferente deviene en inconstitucional por tratar de modo diferente a dos supuesto de hecho similares. De resultar *diferente*, entonces debe proseguirse con los siguientes pasos del test.

2. Segundo Paso: Determinación del nivel de intensidad de la intervención en la igualdad, que puede dividirse en distintos grados:

- a) *Intensidad grave*.- Cuando la discriminación se sustenta en los motivos proscritos por el artículo 2.2 de la Constitución (origen, raza, sexo, idioma, religión, opinión, condición económica) y, además, tiene como consecuencia el impedimento del ejercicio o goce de un derecho fundamental (v.gr. derecho a la participación política) o un derecho constitucional.
- b) *Intensidad media*.- Cuando la discriminación se sustenta en los motivos proscritos por el artículo 2.2 de la Constitución, y, además, tiene como consecuencia el impedimento del ejercicio o goce de un derecho de rango meramente legal o el de un interés legítimo.
- c) *Intensidad leve*.- cuando la discriminación se sustenta en motivos distintos a los proscritos por la propia Constitución, y, además, tiene como consecuencia el impedimento del ejercicio o goce de un derecho de rango meramente legal o el de un interés legítimo.

3. Tercer Paso: Verificación de la existencia de un fin constitucional en la diferenciación.

La existencia de una diferente regulación normativa o de un trato distinto debe ser apreciada en relación con la finalidad constitucional de la medida legal adoptada

<sup>2</sup> SSTC 0045-2004-AI/TC, 004-2006-AI/TC, 0025-2005-AI/TC, 0026-2005-AI/TC y 0018-2003-AI/TC.



16  
350  
Cuentos  
marcator

sobre determinada materia. El establecimiento de una diferenciación jurídica ha de perseguir siempre un fin constitucional. Si la medida legislativa que establece un trato diferente a supuestos de hecho diferentes no contiene un fin constitucional, entonces tal medida resulta inconstitucional. Si contiene un fin constitucional, entonces corresponde dar el siguiente paso.

*Subprincipios*

4. Cuarto Paso: Examen de idoneidad

Este paso exige que la medida legislativa que establece la diferencia de trato deba ser congruente con el fin legítimo que se trata de proteger. En otras palabras, se evalúa si la medida legislativa es idónea para conseguir el fin pretendido por el Legislador. Por el contrario, si se verifica que la medida adoptada por el Legislador no guarda ninguna relación con el fin que trata de proteger, esta limitación resultará inconstitucional.

5. Quinto Paso: Examen de necesidad

En esta etapa, debe analizarse si existen medios alternativos al optado por el Legislador que no sean gravosos o al menos lo sean en menor intensidad. Se comparan dos medios idóneos, el optado por el Legislador y el hipotético alternativo.

6. Sexto Paso: Examen de proporcionalidad en sentido estricto o ponderación

De acuerdo con el examen de proporcionalidad en sentido estricto, también conocido con el nombre de *ponderación*, para que una intromisión en un derecho fundamental sea legítima, el grado de realización de la finalidad legítima de tal intromisión debe ser, por lo menos, equivalente al grado de afectación del derecho fundamental.

En otros términos la proporcionalidad en sentido estricto exige la comparación entre dos pesos o intensidades: 1) aquel que se encuentra en la realización del fin de la medida legislativa diferenciadora; y, 2) aquel que radica en la afectación del derecho fundamental de que se trate, de manera que la primera de estas deba ser, como se ha mencionado, por lo menos, equivalente a la segunda.

Debe advertirse que conforme se expuso en la STC 0045-2004-AI/TC *la forma de aplicación* de los subprincipios de idoneidad, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto o ponderación ha de ser sucesiva. Primero, se ha de examinar la idoneidad de la intervención; si la intervención en la igualdad –el trato diferenciado– no es idónea, entonces será inconstitucional; por tanto, no corresponderá examinarlo según el subprincipio de necesidad. Por el contrario, si el trato diferenciado –la intervención– fuera idóneo, se procederá a su examen de acuerdo con el subprincipio de necesidad. Si



aun en este caso, el trato diferenciado superara el examen bajo este principio, corresponderá someterlo a examen de proporcionalidad en sentido estricto o ponderación.

## 6.2 Aplicación del Test de Proporcionalidad en el juicio de igualdad del artículo 4 de la Resolución de Superintendencia N.º 203-2003-SUNAT, sustituido por las Resoluciones N.ºs 220-2004-SUNAT, 274-2004-SUNAT y 224-2005-SUNAT

46. Teniendo en cuenta lo señalado pasaremos a verificar si la diferencia del porcentaje a aplicar por percepción del IGV en el caso de la importación de autos usados frente a la importación de autos nuevos, vulnera el derecho a la igualdad de la demandante.

- *La existencia de una norma diferenciadora:* En el presente caso el artículo 4 de las Resoluciones materia de impugnación establece un trato diferenciado respecto del porcentaje de percepción, en función de si el importador nacionaliza bienes usados o no. En efecto, tal disposición establece que cuando el importador nacionalice bienes usados, el monto de la percepción será de 5%, y de 3.5% si no se encuentra en ese supuesto.

*La existencia de distinta situaciones de hecho:* Estamos frente a supuestos distintos ya que se ha establecido una diferenciación entre importadores de vehículos nuevos (*tertium comparationis*) e importadores de vehículos usados.

En consecuencia al haberse constatado la aplicación de una norma diferenciadora para dos situaciones de hecho distintas, corresponde determinar si dicho trato se justifica.

- *Intensidad de la intervención normativa:* Conforme a los parámetros expuestos, en el presente caso, el grado de intervención legislativa debe ser calificado como *leve*, al sustentarse en motivos distintos a los expresamente proscritos por la Constitución, y tiene como consecuencia el impedimento del goce de un interés legítimo (pagar un porcentaje menor en la percepción o, lo que es lo mismo, aplicar el mismo porcentaje de percepción a la importación de vehículos, independiente de si se trata de nuevos o usados).
- *Fin de relevancia constitucional en la diferenciación:* Las Resoluciones de Superintendencia cuestionadas –al amparo de la Ley 28053– han sido dictadas con la finalidad de combatir la informalidad y la evasión fiscal; y según los argumentos de los demandados, lo que se busca con ello es justamente situar en igualdad de condiciones de competencia a los contribuyentes, eliminándose el elemento distorsionador, que es el incumplimiento tributario. Dentro de este objetivo general, se han establecido objetivos específicos, de ahí que, al identificarse los distintos



392  
Tribunales  
Constitucionales

grados de incumplimiento tributario, se hayan fijado mayores porcentajes de percepción según mayores riesgo de evasión.

Ello encaja con los fines del artículo 44 de la Constitución, que establece que son deberes del Estado "(...) *promover el bienestar general que se fundamenta en la justicia y en el desarrollo integral y equilibrado de la Nación [...]*". Promover el bienestar general es, justamente, impulsar a todos los ciudadanos a cumplir sus obligaciones tributarias, combatiendo la informalidad y la evasión fiscal en la intensidad que cada caso amerite.

- *Examen de Idoneidad:* El medio empleado por la ley resulta congruente con la finalidad perseguida. En efecto, en primer lugar, de lo expuesto en los fundamentos 7 a 41 *supra*, la utilización del tributo (anticipo del IGV) con fines adicionales al recaudatorio —como en el caso de la lucha contra la evasión fiscal— resulta un medio adecuado, conforme a los fines del Estado Social y Democrático de Derecho.

En segundo lugar, el establecimiento de porcentajes diferenciados de monto de percepción al interior del referido Régimen resulta idóneo, pues, conforme se alega a fojas 36 del cuadernillo del Tribunal: a) el grado de incumplimiento tributario es acentuado en los importadores de bienes usados, donde solo el 8% no presenta inconsistencias en la DJ del IGV; b) dado el nivel de deuda tributaria exigible existente, se hace necesaria la aplicación de un tratamiento diferenciado del resto de importadores, a fin de asegurar el cobro del IGV, evitándose así el incremento de la deuda tributaria que en comparación con el resto de importadores es proporcionalmente superior.

- *Examen de Necesidad:* En esta fase, este Colegiado considera que no se ha podido demostrar la existencia de medios alternativos menos gravosos para conseguir el fin constitucional alegado.

Adicionalmente debe indicarse que la recurrente no ha mencionado cuál —en su opinión— debía ser el medio idóneo menos gravoso a aplicarse; y ello es así debido a la aparente contradicción de sus argumentos, cuando, por un lado, cuestiona la existencia del propio Régimen, mientras que, por el otro, cuestiona únicamente el diseño porcentual de la percepción al interior del Régimen.

Por su parte, en relación con el establecimiento de porcentajes de percepciones del IGV, la demandada a fojas 153, ha señalado que el Régimen resulta menos gravoso frente a otras opciones, consistentes en el establecimiento de restricciones o condiciones a la libre importación de mercancías, tales como: a) solicitar capital mínimo que garantice cualquier contingencia; b) cartas fianzas renovables periódicamente a fin de garantizar el pago de la deuda tributaria por futuras fiscalizaciones; c) no autorizar la impresión de comprobantes de pago a los



19  
3923  
cuanto  
monetario

importadores con deuda tributaria exigible; d) permitir la importación sólo para aquellos contribuyentes que tengan la condición de buen contribuyente o agente de retención.

Conforme a lo expuesto, para el Tribunal Constitucional, el otorgamiento de distintos porcentajes aplicables al interior del Régimen de Percepciones (*medio empleado*) resulta una medida de intervención de una intensidad menor o menos gravosa en comparación con la aplicación al importador de autos usados de alguna de las medidas alternativas señaladas por la Sunat (*medios hipotéticos*), puesto que sería más bien allí, donde se verificaría el trato desigual y arbitrario.

En conclusión para conseguir el fin constitucional esperado –incentivar y asegurar el pago oportuno del Impuesto General a las Ventas–, el régimen de pago a cuenta del IGV es una medida necesaria y preferible frente a otros medios más gravosos que afectarían las libertades económicas de la recurrente.

- *Proporcionalidad en sentido estricto*: Corresponde evaluar lo siguiente:

<b>PONDERACIÓN</b>	
<i>Intensidad de la intervención en la igualdad</i>	<i>Grado de realización u optimización del fin constitucional</i>
La intervención en la igualdad se sustenta en motivos distintos a los expresamente proscritos por la Constitución en el artículo 2.2, y tiene como consecuencia el impedimento del goce de un interés legítimo (pagar un porcentaje menor por percepción del IGV, o lo que es lo mismo, que se aplique el mismo porcentaje de percepción que a la importación de vehículos nuevos)	<p>Combatir la informalidad y la evasión fiscal del pago del IGV, en función de la intensidad evasiva demostrada en cada caso; lo cual se sustenta en el artículo 44 de la Constitución, que establece que son deberes del Estado “(...) <i>promover el bienestar general que se fundamenta en la justicia y en el desarrollo integral y equilibrado de la Nación</i> [...]”.</p> <p>Precisamente, se promueve el bienestar general cuando el mayor peso tributario capaz de asegurar la satisfacción de necesidades sociales, no recae, injusta y exclusivamente, sobre los contribuyentes que cumplen sus obligaciones fiscales.</p>

En este último nivel se evalúa si el grado de intervención es *por lo menos* equivalente al de realización del fin constitucional esperado. En ese sentido, corresponde establecer un balance entre el grado de intervención en la igualdad –al cual se ha determinado el nivel



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



leve— y el grado de optimización del fin constitucional de lucha contra la informalidad y la evasión fiscal.

De lo debatido en autos no se observa que la medida adoptada sacrifique principios o derechos fundamentales de la recurrente, adicionales a su interés legítimo de querer pagar un porcentaje menor por percepción del IGV, o lo que es lo mismo, que se le aplique el mismo porcentaje de percepción que en el caso de la importación de vehículos nuevos.

En efecto a lo largo del expediente no se ha determinado que se haya dispensado un trato diferenciado con efectos directos en el derecho de propiedad, considerando el mínimo porcentaje diferencial (1.5%) o la libre competencia de la recurrente, en tanto el mercado de consumo de vehículos nuevos y usados no es el mismo, como tampoco lo son los riesgos potenciales que pueden producirse en uno u otro caso, respecto de afectaciones al medio ambiente, a la seguridad vial e incluso a la propia vida, conforme este Colegiado pudo advertir en el caso de la circulación de los llamados *buses camión* (STC 7320-2005-PA/TC).

Por lo tanto este Tribunal concluye que existe proporcionalidad entre la finalidad perseguida por el dispositivo legal en cuestión, y la diferencia porcentual en la percepción establecida según el mayor o menor riesgo evasivo al ampararse en el artículo 44 de la Constitución (deber de promoción del bienestar general y el desarrollo de la nación).

Por consiguiente el tratamiento diferenciado que ha introducido el artículo 4 de la Resolución de Superintendencia N.º 203-2003-SUNAT, sustituido por las Resoluciones N.ºs 220-2004-SUNAT, 274-2004-SUNAT y 224-2005-SUNAT, no vulnera el derecho a la igualdad de la demandante por cuanto la medida adoptada es idónea, necesaria y proporcionada con el fin constitucional que se pretende conseguir.

**§ 7. El marco normativo del Régimen de Percepciones aplicable a la importación de bienes y el ámbito de protección del principio de Reserva de Ley en materia tributaria.**

47. De fojas 31 a 33 del cuadernillo del Tribunal, la demandada sostiene que el Régimen de Percepciones no solo se limita a las Resoluciones N.ºs 220-2004/SUNAT y 274-2004/SUNAT cuya inaplicación se solicita, puesto que estas solo modifican la Resolución de Superintendencia N.º 203-2004/SUNAT, que reglamenta el Régimen de Percepciones aplicable a la importación de vehículos. Más aún, arguye que el respaldo



legal del Régimen de Percepciones se sustenta en la Ley 28053 (8.8.2003)<sup>3</sup>, que a tenor de sus artículos 1 y 2, señala lo siguiente:

**Artículo 1.- Obligación tributaria en el Impuesto General a las Ventas**

*1.1 Los sujetos del Impuesto General a las Ventas deberán efectuar un pago por el impuesto que causarán en sus operaciones posteriores cuando importen y/o adquieran bienes, encarguen la construcción o usen servicios, el mismo que será materia de percepción de acuerdo a lo indicado en el numeral 2 del inciso c) del artículo 10 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por el Decreto Supremo N.º 055-99-EF y normas modificatorias. La SUNAT podrá actuar como agente de percepción en las operaciones de importación que ésta determine.*

*1.2 Se presume que los sujetos que realicen las operaciones a que se refiere el primer párrafo del numeral anterior con los agentes de percepción designados para tal efecto, son contribuyentes del Impuesto General a las Ventas independientemente del tipo de comprobante de pago que se emita. A las percepciones efectuadas a sujetos que no tributan el referido impuesto les será de aplicación lo dispuesto en el artículo 3 de la presente Ley, sin perjuicio de la verificación y/o fiscalización que realice la SUNAT.*

**Artículo 2.- Responsables solidarios:**

*c) Las personas naturales, las sociedades u otras personas jurídicas, instituciones y entidades públicas o privadas designadas:*

*1. Por Ley, Decreto Supremo o por Resolución de Superintendencia como agentes de retención o percepción del Impuesto, de acuerdo a lo establecido en el artículo 10 del Código Tributario.*

*2. Por Decreto Supremo o por Resolución de Superintendencia como agentes de percepción del Impuesto que causarán los importadores y/o adquirentes de bienes, quienes encarguen la construcción o los usuarios de servicios en las operaciones posteriores.*

<sup>3</sup> Ley que establece disposiciones con relación a percepciones y retenciones y modifica la Ley del Impuesto General a las Ventas y Selectivo al Consumo.



396  
Eunuchs  
Morales

*De acuerdo a lo indicado en los numerales anteriores, los contribuyentes quedan obligados a aceptar las retenciones o percepciones correspondientes.*

*Las retenciones o percepciones se efectuarán por el monto, en la oportunidad, forma, plazos y condiciones que establezca la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, la cual podrá determinar la obligación de llevar los registros que sean necesarios.*

48. Esta referencia muestra otro aspecto del régimen que ineludiblemente debe ser evaluado en sede constitucional, relativo al mecanismo formal que lo reviste. Esto es, determinar si en el contenido de la Ley que habilita el cobro de la percepción y la derivación de la materia a normas infralegales, se ha respetado el principio de Reserva de Ley en materia tributaria.

#### **7.1 La Reserva de Ley en materia tributaria conforme a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Peruano**

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

La potestad tributaria del Estado debe ejercerse, antes que en función de la ley, en función de la Constitución –principio de supremacía constitucional (artículo 51)– y de los principios que ella consagra e informa. Dichos principios, por otra parte, constituyen una garantía para los contribuyentes, en tanto establecen que no se puede ejercer la potestad tributaria contra la Constitución ni de modo absolutamente discrecional o arbitrario.

50. Respecto al contenido de la Reserva de Ley, este Colegiado ha tenido oportunidad de pronunciarse en dos casos en los cuales se cuestionó, por un lado, la alícuota del Impuesto (SSTC 2762-2002-AA/TC, 2302-2003-AA/TC), y, por el otro, el establecimiento de sujetos pasivos del tributo (STC 3303-2003-AA/TC), por cuanto, en ambos casos, la regulación efectuada vía norma infralegal excedía los límites de la Reserva de Ley. En esa oportunidad, se señaló lo siguiente:

*La Reserva de Ley en materia tributaria es una reserva relativa, ya que puede admitir excepcionalmente derivaciones al Reglamento,*



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

397  
Tribunales  
Peru

*siempre y cuando, los parámetros estén claramente establecidos en la propia Ley.*

*El grado de concreción de los elementos esenciales del tributo en la Ley es máximo cuando regula el hecho imponible y menor cuando se trata de otros elementos; pero, en ningún caso, podrá aceptarse la entrega en blanco de facultades al Ejecutivo para regular la materia.*

*La regulación del hecho imponible en abstracto -que requiere la máxima observancia del principio- comprende la descripción del hecho gravado (aspecto material), el sujeto acreedor y deudor tributario (aspecto personal), el momento del nacimiento de la obligación tributaria (aspecto temporal) y el lugar de su acaecimiento (aspecto espacial).*

*En algunos casos, por razones técnicas, puede flexibilizarse 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.*

*Podrá afirmarse que se ha respetado la reserva de ley, cuando, vía ley o norma habilitada, se regulen los elementos esenciales y 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.*

*El máximo escalón posibilitado para regular excepcionalmente la materia será el Decreto Supremo y dentro de los parámetros fijados por ley. (FJ 12, STC 3303-2003-AA/TC, para la regulación de los sujetos pasivos)*

51. Conforme lo ha señalado Sunat la regulación del Régimen de Percepciones parte de una base legal habilitante, concretamente los artículos 1 y 2 de la Ley 28053, que modifica y sustituye el Ley del Impuesto General a las Ventas y Selectivo al Consumo. No obstante, según ha manifestado este Colegiado en la jurisprudencia precedente, la sola habilitación no resulta satisfactoria por sí misma a efectos de poder afirmar que el principio de Reserva de Ley en materia tributaria haya sido respetado, siendo necesario evaluar si la Ley habilitante, por lo menos, establece una regulación mínima de su contenido.
52. Al desarrollar la doctrina jurisprudencial sobre el *Principio de Reserva de Ley* expuesta en el fundamento 50 *supra*, 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 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.



398  
Cuentos  
MONTAÑA

53. No obstante también fue claro en precisar que, aun en estos casos, la relativización de la materia no debe ni puede suponer jamás poner en riesgo su propia efectividad o representar su vaciamiento total, mediante remisiones en blanco o sin parámetros suficientes a la norma reglamentaria. Evidentemente, la evaluación sobre qué debe entenderse por esa regulación mínima o suficiente, será una cuestión a ponderarse en cada caso, dependiendo del tipo de tributo y las circunstancias que lo rodeen, siendo imposible establecer, *a priori*, criterios estándares generalizados para todos los supuestos.

En todo caso cualquier consideración respecto a los parámetros “suficientes” deberá atender a que el objetivo es que la Administración tenga pautas claras de actuación evitando la discrecionalidad abierta, esto es, parámetros que sirvan justamente para controlar la legitimidad de su actuación<sup>4</sup>.

54. No debe olvidarse que la Reserva de Ley constituye un principio garante de la voluntad del ciudadano frente a exigencias de carácter tributario; de ahí que su inobservancia mediante habilitaciones o remisiones extremadamente abiertas a normas reglamentarias termine por exponer al ciudadano a la discrecionalidad de la Administración y, con ello, al riesgo de ser objeto de posibles actos de arbitrariedad.

## 7.2 El agente de percepción del IGV y la observancia de la Reserva de Ley

55. El agente de percepción, según lo define Héctor Villegas<sup>5</sup>, “*es aquel que por su función, actividad, oficio o profesión está en una situación tal que le permite recibir del contribuyente un monto tributario que posteriormente debe depositar a la orden del Fisco, siendo habitual que el agente de percepción proporcione al contribuyente un servicio o le transfiera o suministre un bien, lo que le da la oportunidad de recibir del contribuyente un monto dinerario al cual adiciona el monto tributario que luego debe ingresar al fisco*”.

En consecuencia, para su designación, habrá que observar si, por un lado, realmente se encuentra en la posibilidad descrita –capacidad de percibir–, y, por el otro, que tal designación, se haya efectuado mediante el instrumento normativo idóneo. Y es que se trata de verdaderos sujetos pasivos del tributo, en calidad de responsables solidarios<sup>6</sup>, insertos en la relación jurídica tributaria a título ajeno.

<sup>4</sup> En esos términos, ALGUACIL MARI, Pilar. *Discrecionalidad Técnica y comprobación tributaria de valores*. Editorial Dialogo SL, 1999. Pág. 32.

<sup>5</sup> VILLEGAS, Héctor. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. 5.ª edición. Editora Depalma, Buenos Aires. Pág. 263.

<sup>6</sup> Numeral 2, artículo 18 del Código Tributario, y para el caso del TUO de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por el Decreto Supremo N° 055-99-EF, el numeral 2 del inciso c) del artículo 10.



399  
Anexo  
Ministerio

56. Consecuentemente en tanto elemento esencial de identidad del tributo –en igual grado de relevancia que el contribuyente directo–, su designación también debería estar cubierta por la Reserva de Ley. No obstante, conforme se advierte de la Ley 28053 –norma habilitante de las Resoluciones de Superintendencia que se cuestionan en autos– se ha previsto su determinación abierta incluso vía Resolución de Superintendencia, lo cual resulta contrario a los alcances del principio de Reserva de Ley, recogido en el artículo 74 de la Constitución. Por lo tanto, atendiendo, además, a los criterios establecidos en la STC 3303-2003-AI/TC, es preciso señalar que el máximo grado de colaboración en la regulación de los elementos esenciales del tributo, como el caso del sujeto pasivo, es, excepcionalmente, el Decreto Supremo y no la Resolución Administrativa.

Con ello no se quiere negar cualquier posibilidad reglamentaria por parte de la Administración Tributaria, sino solo aquella referida a los elementos esenciales del tributo, cuyo núcleo debe estar contenido en la Ley y, a modo de integración o complementariedad, en el Decreto Supremo, bajo los alcances derivados del mandato de la propia Ley.

57. En esa línea debe señalarse, adicionalmente, que la defensa de la demandada tampoco ha proporcionado alguna explicación técnica, capaz de justificar de manera objetiva y razonable la necesidad de una regulación reglamentaria en este caso concreto, que pueda y deba ir mas allá de las posibilidades de un Decreto Supremo, sujeto, además, a los parámetros de Ley.

58. Ahora bien aun cuando la Ley en cuestión disponga en su artículo 1.1 que la Sunat podrá actuar como agente de percepción en las operaciones de importación, lo cierto es que el artículo 2 de la referida Ley establece la posibilidad de que tal designación se haga *indistintamente* por Decreto Supremo o Resolución de Superintendencia, dejando claramente al libre arbitrio de la Administración Tributaria la regulación de esta materia, lo cual resulta abiertamente inconstitucional por las razones expuestas precedentemente.

59. Más aún también se aprecia carta abierta para regular componentes del Régimen, tales como el propio *monto* de la percepción, a discrecionalidad directa y exclusiva de la Administración Tributaria, anulándose, de este modo, cualquier posibilidad de que, por lo menos, sea sujeto a un posterior juicio de legalidad, pues no existen criterios, límites ni parámetros que permitan evaluar si la Administración desbordó el contenido de la Ley. De este modo, podría llegarse al absurdo de que la Sunat pueda fijar porcentajes irrazonables, en los que no medie criterio técnico alguno y sobre los cuales no deba



400  
Carrizosa

## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

ninguna explicación al Legislador, dando muestra clara de la deslegalización en blanco de la materia.

A este respecto hemos señalado que las percepciones del IGV, evaluadas en el presente caso, tienen naturaleza de pagos a cuenta o anticipos, esto es, son obligaciones de carácter temporal y no definitivo, como en 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.

60. Por lo antes expuesto el Tribunal Constitucional coincide con lo sostenido por Osvaldo Casas<sup>7</sup>, en el sentido de que "(...) *la ejercitación de la facultad de instituir pagos a cuenta de los tributos -anticipos, retenciones y percepciones- por parte de la Administración no puede ser objeto de decisiones discrecionales, por lo que la Ley debe reglar con la mayor precisión los márgenes dentro de los cuales pueden instrumentarse las medidas (porcentajes máximos, topes, etc), para evitar que, a través de estas prestaciones independientes del gravamen que en definitiva deba ser oblado, se recree un sistema perverso que genere a los contribuyentes sistemática y crónicamente saldos a favor, con la consiguiente pérdida o disminución del capital de trabajo*".
61. En consecuencia, 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.

### § 8. Los fundamentos de la sentencia prospectiva y su aplicación al presente caso

62. Mediante la técnica de las sentencias prospectivas y cuando las circunstancias del caso lo ameriten, el Tribunal Constitucional modula los efectos de su fallo *pro futuro* o, lo que es lo mismo, lo suspende en el tiempo<sup>8</sup>, con el objeto de que el Legislador o de suyo el Ejecutivo subsanen las situaciones de inconstitucionalidad detectadas en las normas evaluadas. La modulación de tales efectos, propia de un proceso de inconstitucionalidad, también es trasladable al proceso constitucional de amparo, cuando se haya detectado un estado de cosas inconstitucionales<sup>9</sup>.

<sup>7</sup> CASAS, José Osvaldo. *Derechos y Garantías Constitucionales del Contribuyente. A partir del principio de Reserva de Ley. Ad-hoc*, Buenos Aires. 2002. Pág 638.

<sup>8</sup> El Tribunal Constitucional aplicó la suspensión de los efectos del fallo *pro futuro* en las STC 023-2003-AI/TC, STC 0004-2006-AI/TC, STC 0006-2006-AI/TC (Justicia Militar), 00030-2004-AI/TC, (Nivelación de pensiones).

<sup>9</sup> El Tribunal Constitucional aplicó por primera vez el criterio del estado de cosas inconstitucionales y los efectos de las sentencias, en la STC 2579-2003-HD/TC.



401  
Custodios  
Lima

63. Detectada la inconstitucionalidad formal del Régimen de Percepciones del IGV, *que evidentemente no solo atañe a la situación del demandante –interpartes– sino a todas las personas sujetas al Régimen*, la razón fundamental que obliga a este Colegiado a aplicar este tipo de sentencias en este caso se sustenta en las implicancias negativas que podría generar un fallo con efectos inmediatos en el plan de lucha contra la evasión fiscal y en la propia recaudación del impuesto; más aún, considerando que en el estudio del caso no se han detectado vicios de inconstitucionalidad respecto a las cuestiones de fondo.
64. Y es que una de las funciones del Tribunal en el Estado Constitucional es lograr la eficacia integradora del sistema jurídico, buscando salvar las imperfecciones del sistema, a través de decisiones ponderadas, evitando que en dicho ejercicio no se genere una situación más gravosa que la imperante mientras subsistía la inconstitucionalidad detectada.
65. Por consiguiente este Colegiado considera prudente otorgar un plazo al Legislador para que corrija las imperfecciones detectadas respecto a la Reserva de Ley, plazo que vence el 31 de diciembre del 2007. Durante el referido periodo, la aplicación del Régimen conforme a su actual regulación subsiste; no obstante, ello no impide que los contribuyentes puedan cuestionar los efectos confiscatorios del Régimen en su caso particular, conforme se señaló en el fundamento 39 *supra*.

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

#### HA RESUELTO

1. Declarar **INFUNDADA** la demanda respecto al alegato de confiscatoriedad, conforme a lo expuesto en los fundamentos 34-41 de la presente sentencia.
2. Declarar **INFUNDADA** la demanda respecto al supuesto trato discriminatorio entre importadores de autos nuevos e importadores de autos usados al interior del Régimen de Percepciones, conforme a lo expuesto en los fundamentos 42-46 de la presente.
3. Habiéndose detectado el estado de cosas inconstitucionales en lo referido al ámbito formal de la Reserva de Ley, los efectos de la presente sentencia se suspenden en este extremo, hasta que el Legislador regule suficientemente el Régimen de Percepciones IGV, en observancia del principio constitucional de Reserva de Ley, en un plazo que no exceda del 31 de diciembre del 2007.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



402  
constante  
100

EXP. N.º 06089-2006-PA/TC  
TACNA  
EXPRESS CARS S.C.R.L.

4. Lo dispuesto en la presente sentencia, específicamente en el punto anterior, no restringe el derecho de los contribuyentes de cuestionar los efectos confiscatorios que el Régimen de Percepciones pudiera generar en su caso en particular, conforme a lo señalado en los fundamentos 39 y 65 de la presente.

Publíquese y notifíquese.

SS.

GONZALES OJEDA  
ALVA ORLANDINI  
GARCÍA TOMA  
VERGARA GOTELLI  
MESÍA RAMÍREZ

*[Handwritten signatures and scribbles]*

Lo que certifico:

Dr. Daniel Figallo Rivadeneyra  
SECRETARIO RELATOR (e)