



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 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

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 causarán 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

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 tendiente 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/SUNAT¹, 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.

¹ 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

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

- 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

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

tiempo, deban fiscalizar, combatir y sancionar las prácticas 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 costado 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:

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

(...) 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

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

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 excepcionales 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.

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

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 afectos 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

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

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.

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

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 igualdad², 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

² SSTC 0045-2004-AI/TC, 004-2006-AI/TC, 0025-2005-AI/TC, 0026-2005-AI/TC y 0018-2003-AI/TC.

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

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

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

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 distintas 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

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

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

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

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:

PONDERACIÓN	
<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)	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> [...]”. 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.

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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

legal del Régimen de Percepciones se sustenta en la Ley 28053 (8.8.2003)³, 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.

³ Ley que establece disposiciones con relación a percepciones y retenciones y modifica la Ley del Impuesto General a las Ventas y Selectivo al Consumo.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

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

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.

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

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 actuación⁴.

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 Villegas⁵, “*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 solidarios⁶, insertos en la relación jurídica tributaria a título ajeno.

⁴ En esos términos, ALGUACIL MARI, Pilar. *Discrecionalidad Técnica y comprobación tributaria de valores*. Editorial Dialogo SL, 1999. Pág. 32.

⁵ VILLEGAS, Héctor. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. 5.ª edición. Editora Depalma, Buenos Aires. Pág. 263.

⁶ 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.

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

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

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 Casas⁷, 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 tiempo⁸, 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 inconstitucionales⁹.

⁷ CASAS, José Osvaldo. *Derechos y Garantías Constitucionales del Contribuyente. A partir del principio de Reserva de Ley. Ad-hoc*, Buenos Aires. 2002. Pág 638.

⁸ 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).

⁹ El Tribunal Constitucional aplicó por primera vez el criterio del estado de cosas inconstitucionales y los efectos de las sentencia, en la STC 2579-2003-HD/TC.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

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

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**

Lo que certifico:

Dr. Daniel Figallo Rivadeneyra
SECRETARIO RELATOR (e)