

## Conferencia sobre “Tax Constitution & Tax Power”

Centro de Estudios Parlamentarios del Congreso -. June 2018

### TAX CONSTITUTION AND TAX POWER – PERUVIAN PERSPECTIVE Constitución Tributaria y Poder Tributario – Perspectiva peruana

#### **Expositor: Michael Zavaleta Alvarez**

*Socio Tax & Legal ZavaRod Consulting. Doctor en Derecho por la UCLM (España) y Master en Derecho Tributario y Fiscalidad Internacional por la UCLM – España. MBA UNIR España. Director Ejecutivo de ZavaRod Institute. Past Presidente del Comité Latinoamericano de Tributaristas de la Federación Latinoamericana de Bancos, ASBANC y AmCham Perú. Profesor invitado de Universidades Brasil, España y Chile.*

[michael.zavaleta@zavarod.com](mailto:michael.zavaleta@zavarod.com)

[www.zavarod.com](http://www.zavarod.com)

Centro de Estudios Privados ZavaRod Institute

# La Constitución Tributaria : Artículo 74°

## Constitución Política

“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 los 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.”

*Modificado por el Artículo Único de la Ley N° 28390 (17/11/2004)*

# El Sistema Tributario Peruano

## Poder Tributario del Estado

“La potestad tributaria constituye el poder que tiene el Estado para imponer a los particulares el pago de los tributos, el cual no puede ser ejercido de manera discrecional o, dado el caso, de forma arbitraria, sino que se encuentra sujeto a una serie de límites que le son impuestos por el ordenamiento jurídico, sean estos de orden constitucional o legal.” (FJ 5)

STC EXP. N.º 033-2004-AI/TC (28/09/2004)

# El Sistema Tributario Peruano

## Poder Tributario del Estado

“Partimos del concepto de Poder tributario del Estado como atribución o potestad atribuida por la Constitución a los diferentes niveles de gobierno para crear, modificar, suprimir o exonerar tributos”

Jorge Danós Ordóñez

# La Constitución Tributaria : Artículo 74°

## Constitución Política

“Los demandantes sostienen que el AAIR debe respetar los límites de la potestad tributaria estatal, pues: “En nuestro sistema constitucional, el artículo 74° de la Constitución se refiere a los principios constitucionales en relación con los tributos, pero debe advertirse que esa referencia al ‘tributo’ no atañe única y exclusivamente a la obligación tributaria que nace de un hecho imponible sino a toda obligación de carácter tributario que deriva de ese poder tributario”. Añadiendo que: “Sin duda, la creación del Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta es una clara manifestación del ejercicio de dicho poder tributario y como tal ha de encontrarse sometida al respeto de los principios constitucionales”.

STC EXP. N.° 033-2004-AI/TC (28/09/2004)

## Poder Tributario (o Poder Impositivo)

Poder que los Estados tienen sobre sus súbditos de detraer parte de la riqueza individual para efectuar las exigencias de los conglomerados sociales.

Este poder se ejerce no solamente con el objeto de recaudar ingresos sino con el fin de cumplir los objetivos de política económica o financiera que percibe el Estado.

El poder tributario es también conocido con el nombre de poder impositivo, supremacía tributaria, potestad impositiva, potestad tributaria y poder fiscal.

## Características del Poder Tributario

- 1.- **Es Abstracto:** todo Estado tiene derecho de aplicar tributos.
- 2.- **Es Permanente:** es connatural al Estado y deriva de su soberanía, solo puede extinguirse con el Estado mismo.
- 3.- **Es Irrenunciable:** el Estado no puede desprenderse de este atributo esencial.
- 4.- **Es Indelegable:** delegarlo importaría transferirlo a un tercero de manera transitoria.

## Poder de Eximir

Una consecuencia del poder de gravar es la potestad de desgravar, de eximir de la carga tributaria.

En relación con este poder de eximir, hay que distinguir los siguientes conceptos:

- 1.- **La Exención:** el hecho o acto resulta afectado por un tributo en forma abstracta, pero se dispensa de pagarlo por disposición especial previa. En principio nace la obligación tributaria pero no es exigible en virtud de la exención.
- 2.- **No Sujeción o Inafectación:** Consiste en que la circunstancia contemplada por la norma legal no alcanza a configurar el hecho generador o hecho imponible.
- 3.- **Inmunidad:** es la no sujeción o inafectación que surge de una disposición constitucional.



(...)

- 4.- **Beneficio Tributario:** todo trato más favorable en materia tributaria, con respecto al régimen general.
- 5.- **Incentivo Tributario:** todo trato más favorable en cuanto a la obligación de pago de tributos, con respecto al régimen general, que se otorga para lograr el desarrollo de determinadas actividades económicas o zonas geográficas.

Todas las instituciones anteriores pueden ser objetivas, subjetivas o mixtas.

### Limitaciones al Poder Tributario

- 1.- De carácter general que corresponde a los principios jurídicos de la tributación.
- 2.- Derivadas de la organización política de los Estados y de su coexistencia en el orden internacional.

## Principios Jurídicos de la Tributación

- 1.- **Principio de Legalidad o Reserva de Ley.-** El tributo ya no es una detracción arbitraria o caprichosa que puede afectar patrimonialmente al contribuyente. Solo puede ser creado por Ley.
- 2.- **Principio de Igualdad.-** Excluye los privilegios o preferencias infundados que alteran una equitativa, razonable y justa distribución de las cargas públicas .

Significa que a iguales riquezas corresponden iguales tributos o cargas. En otros términos: a iguales capacidades contributivas, iguales obligaciones tributarias, concepto que también puede expresarse así: “en condiciones análogas, iguales gravámenes”.

Del principio de igualdad se deriva lo que se conoce con el nombre de generalidad o universalidad del tributo. Esto significa que el tributo debe abarcar integralmente las categorías de personas o de bienes previstas en la Ley y no a una parte de ellas.

(...)

Del principio de igualdad también se deriva el de proporcionalidad del tributo. Significa que por cada categoría se debe gravar por igual.

No se otorgan excepciones por razones de clase, linaje o casta, sino por razones de orden económico o social, debidamente apreciadas por el Poder Legislativo y con el propósito de lograr una efectiva justicia social o de fomentar determinadas actividades convenientes para la comunidad o para facilitar el desarrollo de algunas regiones del país.

**3.- Principio de No Confiscación.-** Desde el momento en que la Constitución asegura la inviolabilidad de la propiedad privada, así como su libre uso y disposición, queda prohibida la confiscación.

Significa que los tributos no pueden extraer una parte sustancial de la riqueza de los contribuyentes.

**4.- Respeto de los Derechos Fundamentales de la Persona.-** Por ejemplo, el derecho a la propiedad privada

## Principios de Orden Político

La coexistencia de entidades dotadas de poder tributario, actuando en el plano nacional así como en el internacional, origina conflictos de atribuciones y deriva en superposiciones de gravámenes dado que habrá varios detentadores del Poder Tributario.

Esto ha generalizado el fenómeno de la doble o múltiple tributación, que hay que evitar. La doble imposición puede ocurrir en el Impuesto a la Renta, el Impuesto al Patrimonio o el Impuesto al Consumo inclusive (si se exportan IVA/IGV a otros países).

¿Cuándo hay doble o múltiple imposición a la renta o al patrimonio?: Según una primera teoría, cuando recaen dos o más tributos de la misma naturaleza, sobre el mismo objeto y contra la misma persona, al mismo tiempo. Según una segunda teoría, cuando además de los requisitos mencionados en el párrafo anterior, están actuando dos o más poderes tributarios.

¿Cuándo hay doble imposición al Consumo? Cuando se exportan IVA's porque no se desgravan, con lo cual habrá IVA en destino e IVA en país de salida. El principio para evitar es gravar siempre en país usuario o de destino.

Para **evitar** la doble o múltiple imposición internacional, existen (i) medidas unilaterales de cada detentador del Poder Tributario: (i.a) Método de No Gravabilidad: inafectaciones o exoneraciones a los residentes o no residentes, etc; (i.b) Método del Foreign Tax Credit; (ii) las medidas bilaterales/multilaterales, p.e: Perú ha suscrito un convenio para evitar la doble imposición con Canadá, Chile, Portugal, México, Corea, Brasil y otro con los países del Pacto Andino - Decisión 578 – Tratado Multilateral para Eliminar la Doble Imposición entre Ecuador, Perú, Colombia y Bolivia.

Quién tiene poder tributario	A Través de quien lo ejerce	Sobre qué tipo de tributos	Cuál es el instrumento legal a ser utilizado
El Gobierno Central	Poder Legislativo	Impuestos (¿salvo derechos arancelarios?) Contribuciones	Ley
	Poder Ejecutivo	Derechos Arancelarios Tasas	Decreto Supremo
		Demás impuestos Contribuciones	Decreto Legislativo
El Gobierno Local (conforme a ley)	Municipalidad	Contribuciones y tasas (servicios del Gobierno Local)	Ordenanza Municipal
El Gobierno Regional (Ley 28390)	Consejo Regional	Contribuciones y tasas (servicios del Gobierno Regional)	Ordenanza Regional

# Poder Tributario y Normas Tributarias

“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”

*Artículo 74° Constitución Política del Estado*

---

El Congreso puede delegar en el Poder Ejecutivo la facultad de legislar, mediante decretos legislativos, sobre la materia específica y por el plazo determinado establecidos en la ley autoritativa.

No pueden delegarse las materias que son indelegables a la Comisión Permanente.

Los decretos legislativos están sometidos, en cuanto a su promulgación, publicación, vigencia y efectos, a las mismas normas que rigen para la ley.

El Presidente de la República da cuenta al Congreso o a la Comisión Permanente de cada decreto legislativo

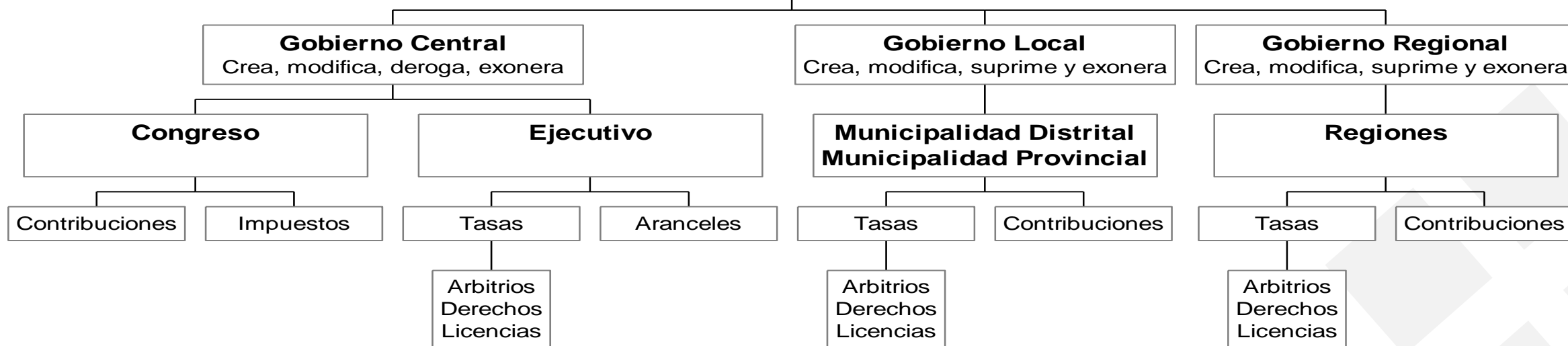
*Artículo 104° de la Constitución Política del Estado*

# Poder Tributario de Gobiernos Regionales y Locales

“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.”

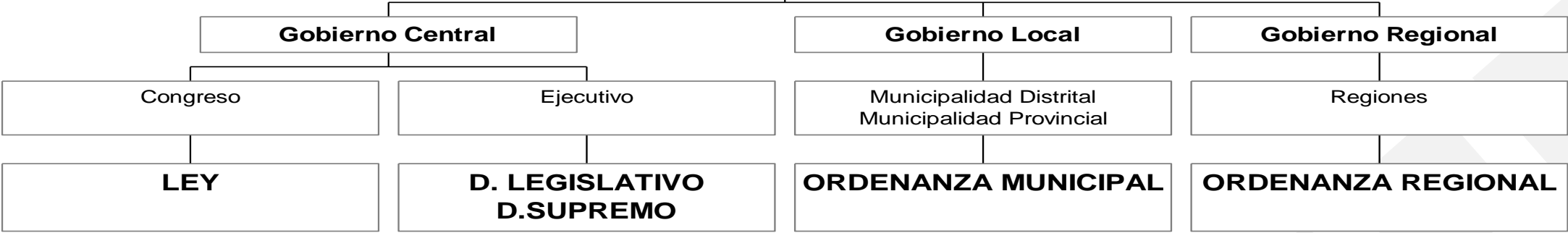
Artículo 74° Constitución Política del Estado

# Poder Tributario del Estado





**Poder Tributario del Estado**



# SISTEMA TRIBUTARIO

CÓDIGO TRIBUTARIO

TRIBUTOS

IMPUESTOS

TASAS

CONTRIBUCIONES

# SISTEMA TRIBUTARIO

**Gobierno Central**  
Const. Art. 74°

**Gobierno Local**  
Const. Art. 74° y Art. 196  
D. Leg. 776 - Ley Org. de Municipal  
D. Leg. 955 - Ley de Descentralización. Fiscal

**Gobierno Regional**  
Const. Art. 193°  
Ley 27783 - Ley de Bases de la Descet.  
Ley 27867- Ley Org. de Gob. Reg.

## IMPUESTOS

Impuesto a la Renta

IGV

ISC

Derechos Arancelarios

ITAN

ITF

Máquinas Tragamonedas

## CONTRIBUCIONES

Seguro Social

SENATI

SENCICO

## TASAS

## IMPUESTOS

Impuesto Predial

Alcabala

A los Juegos

A los Espectáculos  
Públicos No Deportivos

Vehicular

Apuestas

Promoción Municipal

Al rodaje

A las Embarcaciones de Recreo

## CONTRIBUCIONES

Obras Publicas

## TASAS

Arbitrios

Derechos

Licencias

## IMPUESTOS

## CONTRIBUCIONES

## TASAS

# Los Principios Constitucionales: Límites al Poder Tributario

“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.”

*Artículo 74° Constitución Política del Estado*

# Los Principios Constitucionales: Límites al Poder Tributario

## **Resolución N° 0053-2004-AI/TC**

(12/08/2005)

La regulación legal de la potestad normativa tributaria municipal debe sujetarse al respeto a los principios constitucionales tributarios de reserva de ley, igualdad, no confiscatoriedad y capacidad contributiva, desarrollados por la jurisprudencia constitucional, así como también a la garantía institucional de la autonomía política, económica y administrativa que los gobiernos locales tienen en los asuntos de su competencia (FJ VII. A. 2).

## **Resolución N° 0041-2004-AI/TC**

(10/03/2005)

La Ley Orgánica de Municipalidades y la Ley de Tributación Municipal constituyen el parámetro de constitucionalidad que rigen el correcto ejercicio de la potestad tributaria municipal para la creación de tasas y contribuciones (FJ 4).

# Los Principios Constitucionales: Límites al Poder Tributario

1. Principio de Legalidad
2. Principio de Reserva de Ley
3. Principio de Igualdad
4. Principio de No Confiscatoriedad y capacidad contributiva
5. Principio de Respeto a los Derechos Fundamentales de la Persona
6. Principios No Explícitos en la Constitución: (i) Solidaridad y Deber de Contribuir; (ii) Seguridad Jurídica y Capacidad Contributiva.

Artículo 74°. Constitución Política del Perú (30/112/93)  
Modificado por el Artículo Único de la Ley N° 28390 (17/11/2004)  
Norma IV y IX. **CT**

## Principio de Legalidad

- ▶ Crear, modificar y suprimir tributos.
- ▶ Determinar elementos esenciales del Tributo.
- ▶ Conceder exoneraciones y beneficios tributarios.
- ▶ Normar procedimientos jurisdiccionales.
- ▶ Definir las infracciones y sanciones.
- ▶ Establecer privilegios, preferencias y garantías para la deuda tributaria.
- ▶ Otras formas de extinción de la Obligación Tributaria.

# Los Principios Constitucionales: Límites al Poder Tributario

## Principio de Legalidad

“El principio de legalidad, en materia tributaria, parte del aforismo nullum tributum sine lege, que se traduce como la imposibilidad de requerir el pago de un tributo si una ley o norma equivalente no la regula ...”

STC N°0001-2004-AI/TC y 002-2004-AI/TC acumulados  
(05/10/04)



# Los Principios Constitucionales: Límites al Poder Tributario

## Principio de Legalidad

“El principio de legalidad en materia tributaria implica que el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Poder Ejecutivo o del Legislativo, debe someterse no sólo a las leyes pertinentes, sino, principalmente, a la Constitución (FJ 32).“

STC N.º 02302-2003-AA/TC (30/06/2005)

# Los Principios Constitucionales: Límites al Poder Tributario

## Principio de Reserva de Ley

“La reserva de ley en materia tributaria es en principio una reserva relativa. En tal sentido, es posible que la reserva de ley puede admitir, excepcionalmente, derivaciones al reglamento, siempre y cuando, los parámetros estén claramente establecidos en la propia Ley o norma con rango de Ley. Para ello, se debe tomar en cuenta que el grado de concreción de sus elementos esenciales será máximo cuando regule los sujetos, el hecho imponible y la alícuota; será menor cuando se trate de otros elementos. En ningún caso, sin embargo, podrá aceptarse la entrega en blanco de facultades al Ejecutivo para regular la materia.” (FJ 12).

*STC N.º 00042-2004-AI/TC (12/08/2005)*

# Los Principios Constitucionales: Límites al Poder Tributario

## Principio de Reserva de Ley

“El principio de reserva de ley significa que el ámbito de creación, modificación, derogación o exoneración de tributos se encuentran reservada para ser actuada mediante una ley.” (FJ 33).

*STC N.º 02302-2003-AA/TC (30/06/2005)*

# Los Principios Constitucionales: Límites al Poder Tributario

## Principio de Reserva de Ley

“Ahora bien, conforme hemos señalado *supra*, los principios constitucionales tributarios previstos en el artículo 74° de la Constitución no son sólo límites sino también garantías. En tal sentido, el principio de reserva de ley es también, ante todo, una *cláusula de salvaguarda* frente a la posible arbitrariedad del Poder Ejecutivo en la imposición de tributos” (FJ 10)

STC N.º 0042-2004-AI/TC (12/08/2005)

# Los Principios Constitucionales: Límites al Poder Tributario

“Ahora bien, conforme hemos señalado *supra*, los principios constitucionales tributarios previstos en el artículo 74° de la Constitución no son sólo límites sino también garantías. En tal sentido, el principio de reserva de ley es también, ante todo, una *cláusula de salvaguarda* frente a la posible arbitrariedad del Poder Ejecutivo en la imposición de tributos” (FJ 10)

STC N.º 0042-2004-AI/TC (12/08/2005)

# Los Principios Constitucionales: Límites al Poder Tributario

En tal sentido, cabe afirmar que : “mientras el Principio de legalidad supone una subordinación del Ejecutivo al Legislativo, la Reserva no sólo es eso sino que el Ejecutivo no puede entrar, a través de sus disposiciones generales, en lo materialmente reservado por la Constitución al Legislativo. De ahí que se afirme la necesidad de la Reserva, ya que su papel no se cubre con el Principio de legalidad, en cuanto es sólo límite, mientras que la Reserva implica exigencia reguladora.” (FJ 9)

*STC N.º 0042-2004-AI/TC (12/08/2005)*

# Los Principios Constitucionales: Límites al Poder Tributario

“En el ámbito constitucional tributario, el *principio de legalidad* no quiere decir que el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Estado está sometida sólo a las leyes de la materia, sino, antes bien, que la potestad tributaria se realiza principalmente de acuerdo con lo establecido en la Constitución. Por ello, no puede haber tributo sin un mandato constitucional que así lo ordene. La potestad tributaria, por tanto, está sometida, en primer lugar, a la Constitución y, en segundo lugar, a la ley.

A diferencia de este principio, el *principio de reserva de ley* significa que el ámbito de la creación, modificación, derogación o exoneración –entre otros– de tributos queda reservada para ser actuada únicamente mediante una ley. Este principio tiene como fundamento la fórmula histórica “*no taxation without representation*”; es decir, que los tributos sean establecidos por los representantes de quienes van a contribuir.” (FJ 10)

STC N.º 0042-2004-AI/TC (12/08/2005)

# Los Principios Constitucionales: Límites al Poder Tributario

## Principios de Igualdad

La capacidad contributiva es entendida como la aptitud de una persona para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, sustentada en base a determinados hechos reveladores de riqueza. Por su parte, el principio de igualdad tributaria, sea en el plano horizontal o vertical, va de la mano con la capacidad contributiva, determinando, por un lado, que a igual manifestación de riqueza se generalice la obligación de pago; y, por el otro, que dicha obligación sea proporcional a la capacidad contributiva del obligado. (FJ 7)

EXP. N. 4014-2005-AA/TC (20/07/2005)



# Los Principios Constitucionales: Límites al Poder Tributario

## Principios de Igualdad

“...el impuesto cuyo cobro ha sido cuestionado (*IMR*) vulnera el derecho de igualdad, por cuanto, si en principio se pretende establecer un trato diferenciado de manera objetiva y razonable entre sujetos de derecho que no son sustancialmente iguales –con miras a salvaguardar los derechos de propiedad e igualdad–, como es el caso de la demandante, la cual no se encuentra en relación de paridad con aquellas otras empresas que sí se encuentran en capacidad de contribuir con el impuesto a la renta, el medio empleado –es decir, el establecimiento del cuestionado impuesto– no concuerda con el fin que se persigue, que es, en última instancia, además de tratar desigual a los desiguales, preservar la intangibilidad de la propiedad.” (FJ 4)

(texto en cursivas es nuestro)

EXP. N.º 2822-03-AA (23/03/2004)

# Los Principios Constitucionales: Límites al Poder Tributario

## Principios de No Confiscatoriedad

Desde el punto de vista cuantitativo, un impuesto es confiscatorio cuando para pagarlo, el contribuyente tiene que desprenderse de una parte sustancial de su capital.

Desde el punto de vista cualitativo, lo es cuando el tributo ha sido creado en violación de otros principios de la tributación, constituyendo un acto de despojo.

Este principio obliga al Estado a garantizar el respeto a la propiedad privada, evitando que los impuestos disminuyan la posición patrimonial de los contribuyentes.

Cuando el tributo es significativo e implique privar a una persona de una parte considerable de sus bienes o rentas, estaremos frente a un tributo confiscatorio.

La confiscatoriedad es por esencia contraria al derecho de propiedad.

Tener en cuenta la Capacidad Contributiva (aptitud económica para soportar el tributo) de los sujetos que resulten obligados.

# Los Principios Constitucionales: Límites al Poder Tributario

El Tribunal Considera que respecto al impuesto a la renta el legislador está en la obligación de establecer el hecho imponible respetando y garantizando la intangibilidad del capital, lo que no ocurre si el impuesto absorbe una parte sustancial de la renta o si afecta la fuente productora de esta (FJ 4).

STC N.º 04734-2006-AA/TC (31/10/2006)

“Se establece que en los casos que se alegue confiscatoriedad, es necesario que la misma se encuentre plena y fehacientemente demostrada, de lo contrario, corresponderá atender estas pretensiones 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.” (FJ 26).

STC N.º 4227-2005-AA/TC (10/02/2006)

# Los Principios Constitucionales: Límites al Poder Tributario

“Se señala que al establecerse un tributo, este debe ser razonable, a fin de no vulnerarse el derecho constitucional de propiedad” (FJ 4).

## Principios de No Confiscatoriedad – Aplicación

STC N.º 1907-2003-AA/TC (24/02/2005)

“Este principio es un concepto jurídico indeterminado; por ello, su contenido constitucionalmente protegido sólo puede ser determinado casuísticamente, considerando la clase de tributo y las circunstancias concretas de los contribuyentes.” (FJ 19).

STC N.º 0004-2004-AI/TC y acumulados (27/09/2004)

# Los Principios Constitucionales: Límites al Poder Tributario

“Se precisa que el principio de confiscatoriedad posee dos aspectos: cuantitativo y cualitativo. El primer aspecto se verifica con un informe económico - financiero que sustente el coste y el uso de criterios válidos para la distribución de arbitrios. El segundo aspecto se respeta cuando la potestad tributaria ha sido ejercida bajo los principios tributarios constitucionales.” (FJ 56 y 62).

STC N.º 0041-2004-AI/TC (10/03/2005)

# Los Principios Constitucionales: Límites al Poder Tributario


“Este principio informa y limita el ejercicio de la potestad tributaria estatal, garantizando que la ley afecte razonable y proporcionalmente la esfera patrimonial de los contribuyentes. Asimismo, asegura que ciertas instituciones de nuestra Constitución económica no queden vaciadas de contenido” (FJ 18).

STC N.º 0004-2004-AI/TC y acumulados (27/09/2004)

# Los Principios Constitucionales: Límites al Poder Tributario

“La capacidad contributiva de una persona es una sola y todos los tributos que recaen en el mismo contribuyente afectan un mismo patrimonio. De este modo la confiscatoriedad no se configura por sí misma si un mismo ingreso económico sirve de base imponible para dos impuestos, sino más bien, lo que deberá analizarse es si, a consecuencia de ello, se ha originado una excesiva presión tributaria sobre el contribuyente, afectando negativamente su patrimonio. Por lo tanto, las alegaciones de confiscatoriedad sea por un tributo excesivo o por doble o múltiple imposición, no son inconstitucionales por sí mismas; y, en cada caso, su afectación deberá evaluarse dependiendo de la situación económica de cada contribuyente” (FJ. 19 y 20).

STC N.º 2302-2003-AA/TC (30/06/2005)



“Este Tribunal Constitucional ha precisado, en la STC N.º 2727-2002-AA/TC, refiriéndose al principio de no confiscatoriedad de los tributos, que éste: “[...] 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”. (FJ 6)

STC EXP. N.º 033-2004-AI/TC (28(09/2004)





# PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

“Consideramos pertinente, a fin de conceptualizar adecuadamente lo que debe entenderse por capacidad contributiva, recurrir a la definición que sobre el particular realiza Alberto Tarsitano [García Belsunce, Horacio (coordinador). Estudios de Derecho Constitucional Tributario. De Palma. Buenos Aires. 1994, pág. 307] quien precisa que constituye una: “(...) aptitud del contribuyente para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, aptitud que viene establecida por la presencia de hechos reveladores de riqueza (capacidad económica) que luego de ser sometidos a la valorización del legislador y conciliados con los fines de la naturaleza política, social y económica, son elevados al rango de categoría imponible”. Se desprende de tal afirmación que la capacidad contributiva constituye una categoría distinta a la capacidad económica a cuya determinación solamente se llega luego que la manifestación de riqueza observada por el legislador, siempre de manera objetiva, es evaluada, sopesada y contrapuesta a los diversos fines estatales para considerarla como hecho imponible.” (JF 11)

STC EXP. N.º 033-2004-AI/TC (28(09/2004)

# Los Principios Constitucionales: Límites al Poder Tributario

“Por consiguiente, la capacidad contributiva tiene un nexo indisoluble con el hecho sometido a imposición; es decir, siempre que se establezca un tributo, éste deberá guardar íntima relación con la capacidad económica de los sujetos obligados, ya que sólo así se respetará la aptitud del contribuyente para tributar o, lo que es lo mismo, sólo así el tributo no excederá los límites de la capacidad contributiva del sujeto pasivo, configurándose el presupuesto legitimador en materia tributaria y respetando el criterio de justicia tributaria en el cual se debe inspirar el legislador, procurando siempre el equilibrio entre el bienestar general y el marco constitucional tributario al momento de regular cada figura tributaria. De modo que, cuando el Tribunal Constitucional reconoce que todo tributo que establezca el legislador debe sustentarse en una manifestación de capacidad contributiva (STC N.º 2727-2002-AA/TC), lo que hace es confirmar que la relación entre capacidad económica y tributo constituye el marco que, en términos generales, legitima la existencia de capacidad contributiva como principio tributario implícito dentro del texto constitucional.” (FJ 12)

STC EXP. N.º 033-2004-AI/TC (28/09/2004)

# Los Principios Constitucionales: Límites al Poder Tributario

“El hecho de que el legislador haya considerado de manera extraordinaria y temporal, la capacidad de pago de remuneraciones como un síntoma o presunción de riqueza gravable, no vulnera en abstracto los principios de capacidad contributiva, igualdad y el de no confiscatoriedad. Si bien un impuesto en términos generales no es inconstitucional, este hecho no desvirtúa la posibilidad de los efectos confiscatorios en algún caso específico, o incluso que siendo este hecho gravado una expresión de capacidad económica, el recurrente carezca de capacidad contributiva. Pero este hecho debe ser demostrado por el demandante.” (FJ 9 y 10)

STC N.º 04014-2005-AA/TC (02/10/2006)

# Los Principios Constitucionales: Límites al Poder Tributario

“Aún cuando en el caso de las tasas (arbitrios) su cobro no se derive directamente del principio de capacidad contributiva, dependiendo de las circunstancias sociales y económicas de cada municipio, excepcionalmente puede invocarse este principio con fundamento en el "principio de solidaridad", siempre que se demuestre que se logra un mejor acercamiento al principio de equidad en la distribución.” (FJ VII. B.3).

STC N.º 0053-2004-AI/TC (12/08/2005)

# Los Principios Constitucionales: Límites al Poder Tributario

“Ciertamente, el principio de capacidad contributiva se alimenta del principio de igualdad en materia tributaria, de ahí que se le reconozca como un principio implícito en el artículo 74° de la Constitución, constituyendo el reparto equitativo de los tributos sólo uno de los aspectos que se encuentran ligados a la concepción del principio de capacidad contributiva, como fue desarrollado en la sentencia precitada con motivo de la tutela de un derecho fundamental, puesto que, a pesar de que los principios constitucionales tributarios tienen una estructura de lo que se denomina “concepto jurídico indeterminado”, ello no impide que se intente delinearlos constitucionalmente precisando su significado y su contenido, no para recortar las facultades a los órganos que ejercen la potestad tributaria, sino para que estos se sirvan del marco referencial previsto constitucionalmente en la actividad legislativa que le es inherente.” (FJ 6)

STC EXP. N.° 033-2004-AI/TC (28/09/2004)

# Principio de respeto a los derechos fundamentales de la persona

“Al respecto cabe señalar que el Estado social y democrático de Derecho implica que los derechos fundamentales adquieren plena eficacia *vertical* –frente a los poderes del Estado– y *horizontal* –frente a los particulares–. Ello excluye la posibilidad de que existan actos de los poderes públicos y privados que estén desvinculados de la eficacia jurídica de los derechos fundamentales, toda vez que éstos no sólo son derechos subjetivos de las personas sino también instituciones objetivas que concretizan determinados valores constitucionales –justicia, igualdad, pluralismo, democracia, entre otros– recogidos, ya sea de manera tácita o expresa, en nuestro ordenamiento constitucional.” (FJ 3)

EXP. N.º 10087-2005-PA/TC (18/12/2007)

## Principio de respeto a los derechos fundamentales de la persona

“La Constitución (artículo 1º) establece que “[l]a defensa de la persona humana y el respeto de su dignidad son el fin supremo de la sociedad y del Estado”. Esta disposición constitucional es la “piedra angular” de los derechos fundamentales de las personas y, por ende, de todo el ordenamiento jurídico. La dignidad de la persona humana fundamenta los parámetros axiológicos y jurídicos de las disposiciones y actuaciones constitucionales de los poderes políticos y de los agentes económicos y sociales, así como también establece los principios y, a su vez, los límites de los alcances de los derechos y garantías constitucionales de los ciudadanos y de las autoridades”

EXP. N.º 10087-2005-PA/TC (18/12/2007)

# Los Principios Constitucionales: Límites al Poder

## Tributario

Principio de respeto a los derechos fundamentales de la persona

“En este sentido, un límite al que se encuentra sometido el ejercicio de la potestad tributaria del Estado, conforme lo enuncia el artículo 74º de la Constitución, es el respeto de los derechos fundamentales, que, en el caso de autos, no se ha observado, ya que a) en materia de impuesto a la renta, el legislador se encuentra obligado, al establecer el hecho imponible, a respetar y garantizar la conservación de la intangibilidad del capital, lo que no ocurre si el impuesto absorbe una parte sustancial de la renta, o si se afecta la fuente productora de la renta, en cualquier *quántum*.”

EXP. N.º 2822-03-AA (23/03/2004)



## Principios No Explícitos en la Constitución

- (i) Solidaridad y Deber de Contribuir;
  
- (ii) Seguridad Jurídica y Capacidad Contributiva.

### Nota:

Ver: Revista Peruana de Derecho Tributario, Universidad de San Martín de Porres  
Tax Law Review. Números 1, 2 y 3.

# PRINCIPIO DE SOLIDARIDAD

## Resolución N° 06089-2006-PA/TC

(11/06/2007)

La solidaridad permite 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 ( FJ 18-22).

“En este tipo de Estado el ciudadano ya no tiene exclusivamente el deber de pagar tributos, (...), 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. (F.J. 21)

“...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. (F.J. 22)

# Caso Cementos Lima

STC Expediente N° 03116-2009-PA/TC

## Asunto:

Recurso de Agravio Constitucional interpuesto por Cementos Lima S.A contra la resolución de la Séptima Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima, que confirmando la apelada declara improcedente inlimine la demanda de autos.

## Antecedentes:

Con fecha 11 de enero de 2008, la Sociedad recurrente interpone demanda de amparo contra el MEF, solicitando se declare inaplicable el artículo 2° del DS N° 158-2007-EF, de fecha 13.10.07, que modificó de 12% a 0% las tasas de los derechos arancelarios ad valorem CIF establecidas en el DS N° 017-2007-EF, para las sub-partidas nacionales del cemento sin pulverizar, y que reponiéndose las cosas al estado anterior, se ordene que toda importación con cargo a las sub-partidas nacionales referidas paguen la tasa del derecho arancelario ad valorem del 12%.

# Caso Cementos Lima

STC Expediente N° 03116-2009-PA/TC

Este fallo del Tribunal Constitucional declara fundada la demanda presentada por la empresa Cementos Lima e inaplicable la vigencia del artículo 2° del Decreto Supremo N° 158-2007-EF, que modificó de 12 a 0% las tasas de derechos arancelarios ad valorem CIF para las subpartidas nacionales "cemento".

En ese sentido, el TC dispone que la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT) deje de aplicar el arancel cero a la importación de cemento.

En el fallo, el TC resuelve reponer las cosas al estado anterior, con lo cual restablece la tasa de 12 por ciento, sin embargo, señala que el presidente de la República "*pueda regular nuevamente la tasa arancelaria referida*".

# Caso Cementos Lima

STC Expediente N° 03116-2009-PA/TC

Cabe indicar que el párrafo 23 y 24 citados por el Tribunal Constitucional desarrolla el criterio por el cual consideró desproporcionado lo dispuesto por la norma materia de controversia:

“(…)

23. *En ese contexto, debe señalarse que el artículo 2° del Decreto Supremo N° 158-2007-EF, que modificó de 12% a 0% las tasas de los derechos arancelarios ad valorem CIF de las sub-partidas nacionales 2523 10 00 00 cemento sin pulverizar y 2523 29 00 00, no cumple con la finalidad constitucional de los aranceles en una economía social de mercado, pues no persigue favorecer la producción nacional del cemento, proteger la industria nacional del cemento, promover la inversión nacional, o incentivar la competitividad de los productos nacionales (...)”*

# Caso Cementos Lima

STC Expediente N° 03116-2009-PA/TC

“(…)

24. *Ello no quiere decir que el Presidente de la República, se encuentre impedido de reducir las tarifas arancelarias, por el contrario, constitucionalmente tiene la facultad de regular mediante decretos supremos las tarifas arancelarias (artículo 118º, inciso 20) de la Constitución); sin embargo, dicha regulación no puede afectar el principio de igualdad en materia económica ni desproteger a la inversión e industria nacional para favorecer a la inversión e industria extranjera.*

*Teniendo presente ello, este Tribunal considera que la reducción de 12% a 0% de las tasas de los derechos arancelarios ad valorem CIF de las sub-partidas nacionales mencionadas, si bien puede constituir un acto de política arancelaria, resulta ser un acto desproporcionado, y por ende, constitucionalmente prohibido por el principio de interdicción de la arbitrariedad, toda vez, que la reducción a 0% de las tarifas arancelarias de las sub-partidas nacionales mencionadas, en realidad, constituye un acto de exoneración o exención de tarifas y no una reducción que tenga una finalidad constitucionalmente legítima.*

“(…)”

# Caso Cementos Lima

STC Expediente N° 03116-2009-PA/TC

## Preguntas para analizar ...

¿A su juicio el Tribunal Constitucional se está inmiscuyendo en una atribución constitucionalmente delegada al Poder Ejecutivo para que regule libremente por Decreto Supremo la política arancelaria del país, toda vez que es quien ejerce dicha potestad tributaria con los límites que establece el artículo 74° de la Constitución?

¿Existe verdaderamente una violación al Principio de Igualdad porque la reducción arancelaria de 12% a 0%, en una Economía Social de Mercado, no persigue favorecer la producción nacional del cemento, desprotegiendo la industria nacional para pasar a favorecer a la industria extranjera?

¿Qué Derechos o Principios Constitucionales se vulneran en el presente caso?

# Sobre el ponente ... GRACIAS!

*Michael Zavaleta A.*



**Socio & Director Ejecutivo**  
**ZavaRod**

**ZAVAROD**®

*Abogado y Arbitro del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid (España) y del Colegio de Abogados de Lima (Perú). Past Presidente del Comité Latinoamericano de Tributaristas (COLATRI) de la Federación Latinoamericana de Bancos - (Felaban) 2015, 2014 y 2013. Doctor en Derecho por la Universidad de Castilla – La Mancha (España). Diploma de Estudios en Derecho Tributario Europeo por la Universidad Castilla - La Mancha (España). Máster (Título Propio) en Derecho Tributario y Fiscalidad Internacional por la Universidad Castilla - La Mancha (España). Miembro del Consejo Científico Editorial de la Academia Tributaria das Américas (ATA) – Brasil.*

*Past Presidente de la Comisión de Tributaristas de la Asociación de Bancos del Perú (ASBANC) por los años 2015, 2014, 2013, 2012, 2008, 2006, 2004 y 2003. Past Presidente del Comité Tributario del American Chamber of Commerce of Perú (AmCham Perú) por los años 2010, y 2011. Miembro del Comité de Asuntos Tributarios y Económicos de la Confederación de Empresas Privadas del Perú (CONFIEP).*


*Abogado por la Facultad de Derecho de la Universidad de San Martín de Porres (USMP). Miembro de los Colegios de Abogados de Madrid (ICAM - España) y de Lima. Arbitro por ICAM y por CCL (Perú).*

*Miembro del Instituto Peruano de Derecho Tributario (IPDT). Miembro de la International Fiscal Association (IFA). Miembro del Staff de Árbitros de la Cámara de Comercio de Lima.*



# ZavaRod

 Calle 20 (Los Jilgueros) N°192, Urb. Corpac – San Isidro, Lima – Perú.

 +51 (01) 202 6784

 michael.zavaleta@zavarod.com

 www.zavarod.com

 ZavaRod Consulting

 ZavaRod Consulting