



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Pleno. Sentencia 971/2021

EXP. N° 02203-2016-PA/TC
LIMA
AJEPER S.A.

RAZÓN DE RELATORÍA

En la sesión de Pleno del Tribunal Constitucional, de fecha 16 de noviembre de 2021, se reunieron los magistrados a efectos de pronunciarse sobre la demanda que dio origen al Expediente 02203-2016-PA/TC.

Los magistrados Ledesma Narváez, Ferrero Costa, Miranda Canales y Espinosa-Saldaña Barrera votaron, en mayoría, por:

Declarar **IMPROCEDENTE** la demanda.

Por su parte, los magistrados Blume Fortini y Sardón de Taboada votaron por declarar 1) fundada la demanda y 2) exhortar a la administración tributaria a resolver los procedimientos tributarios en plazos razonables, que permitan al demandante hacer ejercicio adecuado de su derecho de defensa; así como hacer uso de los mecanismos que le otorga el Código Tributario (Normas del Título Preliminar y artículos 27, 29, 32 y 33 respecto a la extinción de las deudas tributarias, incluidos los intereses).

Es así, entonces, que la sentencia se encuentra conformada por los votos de los magistrados Ledesma Narváez, Ferrero Costa, Miranda Canales y Espinosa-Saldaña Barrera.

La Secretaría del Pleno deja constancia de que la presente razón encabeza los votos antes referidos, y que los magistrados intervinientes en el Pleno firman digitalmente al pie de esta razón en señal de conformidad.

Flavio Reátegui Apaza
Secretario Relator

SS.

LEDESMA NARVÁEZ
FERRERO COSTA
MIRANDA CANALES
BLUME FORTINI
SARDÓN DE TABOADA
ESPINOSA-SALDAÑA BARRERA



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N° 02203-2016-PA
LIMA
AJEPER S.A.

VOTO DE LA MAGISTRADA LEDESMA NARVÁEZ

Con el debido respeto por la posición de la ponencia, en el presente caso, estimo que la demanda debe declararse **IMPROCEDENTE**.

Ajeper SA solicita la inaplicación del Decreto Supremo 092-2013-EF, Modifican el Nuevo Apéndice IV del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo; y del Decreto Supremo 167-2013-EF, Modifican el Literal D del Nuevo Apéndice IV del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo y se dictan medidas para facilitar su aplicación.

Sostiene que, pese a que las leyes autoritativas, Ley 28932, Ley que delega al Poder Ejecutivo la facultad de legislar en materia tributaria, y Ley 29884, Ley que delega al Poder Ejecutivo la facultad de legislar en materia tributaria, aduanera y de delitos tributarios y aduaneros, prohíben al Poder Ejecutivo crear nuevos tributos o incrementar las tasas de los vigentes; el Decreto Supremo 092-2013-EF incorporó el literal D al Nuevo Apéndice IV del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, a fin de modificar el sistema de cálculo de la base imponible del impuesto selectivo al consumo para la partida arancelaria 2203.00.00.00 (cervezas).

Señala que, de acuerdo con el referido sistema, corresponde al contribuyente pagar el monto mayor que resulte de comparar la aplicación del Sistema al Valor por el Precio de Venta cuya tasa es del 30 % y el Sistema Específico cuyo monto fijo es de S/ 1.25 por litro de cerveza vendido. Por lo tanto, a juicio de la recurrente, dicha norma incrementa la imposición tributaria, contraviene las normas autoritativas contenidas en la Ley 28932 y Ley 29884, y vulnera el principio de legalidad en materia tributaria, reserva de la ley y no confiscatoriedad cualitativa.

Sin embargo, el artículo 1, numeral 10 del Decreto Supremo 181-2019-EF, que modifica el Impuesto Selectivo al Consumo aplicable a los bienes del Nuevo Apéndice IV del TUO de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo y el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, dispone excluir a la partida arancelaria 2203.00.00.00 (cervezas) del literal D, del Nuevo Apéndice IV de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo. En este sentido, opino que ha acaecido la sustracción de la materia.

En consecuencia, mi voto es por declarar **IMPROCEDENTE** la demanda por haber devenido la sustracción de la materia justiciable.

S.
LEDESMA NARVÁEZ



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N° 02203-2016-PA
LIMA
AJEPER S.A.

VOTO SINGULAR DEL MAGISTRADO FERRERO COSTA

Con el debido respeto por la posición de mis colegas magistrados, emito el presente voto singular por las siguientes consideraciones.

Con demanda presentada el 30 de julio de 2014, la empresa recurrente solicita la inaplicación del Decreto Supremo 092-2013-EF, que modifica el Nuevo Apéndice IV del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo; y del Decreto Supremo 167-2013-EF, que modifica el Literal D del Nuevo Apéndice IV del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo.

Según la demandante, con estas normas se crea un nuevo sistema “alternativo” para el cálculo de la base imponible y la alícuota del Impuesto Selectivo al Consumo para el producto cervezas, incrementando la imposición tributaria de manera inconstitucional.

Sostiene la demandante que las leyes 28932 y 29884, que delegaron al Poder Ejecutivo la facultad de legislar en materia tributaria, le prohibían crear nuevos tributos o incrementar las tasas de los vigentes. Pese a ello, el Decreto Supremo 092-2013-EF incorporó el Literal D al Nuevo Apéndice IV del TUO de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, a fin de modificar el sistema de cálculo de la base imponible del Impuesto Selectivo al Consumo para la partida arancelaria 2203.00.00.00 (cervezas).

Sin embargo, el artículo 1, numeral 1.10, del Decreto Supremo 181-2019-EF (15 de junio de 2019), que modifica el Impuesto Selectivo al Consumo aplicable a los bienes del Nuevo Apéndice IV del TUO de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo y el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, dispone excluir la partida arancelaria 2203.00.00.00 (cervezas) de la tabla del Literal D del Nuevo Apéndice IV de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo. En vista de ello, ha ocurrido la sustracción de la materia, por lo que no corresponde emitir un pronunciamiento de fondo.

Por esta consideración, mi voto es por declarar **IMPROCEDENTE** la demanda de amparo.

S.

FERRERO COSTA



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N° 02203-2016-PA
LIMA
AJEPER S.A.

VOTO SINGULAR DEL MAGISTRADO MIRANDA CANALES

Con el mayor respeto por la ponencia de mi colega magistrado, disiento de lo resuelto en la misma por las siguientes razones:

1. Entiendo que el objeto de la demanda es que se declare inaplicable el Decreto Supremo 092-2013-EF, que modifican el Nuevo Apéndice IV del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo; y del Decreto Supremo 167-2013-EF, que modifican el Literal D del Nuevo Apéndice IV del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo y se dictan medidas para facilitar su aplicación.

Alega para tal efecto que las leyes autoritativas: Ley 28932, que delega al Poder Ejecutivo la facultad de legislar en materia tributaria; y Ley 29884, que delega al Poder Ejecutivo la facultad de legislar en materia tributaria, aduanera y de delitos tributarios y aduaneros, prohíben al Poder Ejecutivo crear nuevos tributos o incrementar las tasas de los vigentes; el Decreto Supremo 092-2013-EF incorporó el literal D al Nuevo Apéndice IV del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, a fin de modificar el sistema de cálculo de la base imponible del impuesto selectivo al consumo para la partida arancelaria 2203.00.00.00 (cervezas).

Añade que, de acuerdo con el referido sistema, corresponde al contribuyente pagar el monto mayor que resulte de comparar la aplicación del Sistema al Valor por el Precio de Venta cuya tasa es del 30 % y el Sistema Específico cuyo monto fijo es de S/ 1.25 por litro de cerveza vendido. Por lo tanto, a juicio de la recurrente, dicha norma incrementa la imposición tributaria, contraviene las normas autoritativas contenidas en la Ley 28932 y Ley 29884, y vulnera el principio de legalidad en materia tributaria, reserva de la ley y no confiscatoriedad cualitativa.

2. Ahora bien, es importante realizar algunas precisiones relacionadas con las causales de improcedencia previstas en el Código Procesal Constitucional, respecto a aquellas situaciones en las que el acto lesivo invocado cesa o deviene en irreparable.
3. Se entiende por cese del acto lesivo aquella situación por medio de la cual la acción u omisión que origina una amenaza o violación de un derecho fundamental deja de producirse por parte de quien la estaba llevando a cabo. De otro lado, se entiende por irreparabilidad aquella situación por medio de la cual no se pueden reponer las cosas al estado anterior a la amenaza o violación de un derecho fundamental [cfr. STC 05287-2008-PA/TC, fundamento 11]; es decir, se trata de aquella “imposibilidad jurídica o material” de retrotraer los efectos del acto reclamado como vulneratorio de un derecho fundamental [cfr. STC 00091-2005-PA], de forma tal que la judicatura se encuentre ante la imposibilidad de tomar una medida para poder reestablecer el



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N° 02203-2016-PA
LIMA
AJEPER S.A.

ejercicio del derecho en una situación determinada.

4. Si el acto lesivo de un derecho fundamental cesó o devino en irreparable luego de presentada la demanda de tutela de derechos fundamentales, corresponde declararla improcedente, en tanto no existe —al momento de resolver— ningún problema concreto que analizar. Sobre este tema el Código Procesal Constitucional no se pronuncia de forma expresa en el artículo 5, dedicado a establecer las causales de improcedencia en los procesos de tutela de derechos fundamentales —tampoco lo hace en el artículo 7 del nuevo Código Procesal Constitucional, en el que también se establecen las causales de improcedencia—. A pesar de esta omisión, el Tribunal ha establecido a través de su jurisprudencia que, en los supuestos de cese del acto lesivo o irreparabilidad del mismo, corresponde declarar improcedente la demanda por sustracción de la materia.
5. Aunque sobre esto último también se ha señalado que el Código ha previsto de forma expresa que no en todos los supuestos en que el acto lesivo cesó o devino en irreparable luego de presentada la demanda corresponde declarar su improcedencia. En este sentido ha establecido la potestad de la autoridad jurisdiccional para que, atendiendo a las particularidades de cada caso concreto, puede emitir un pronunciamiento estimatorio sobre el fondo de la controversia. Esto tal cual lo dispone el segundo párrafo del artículo 1 del mismo Código Procesal Constitucional —en redacción similar al segundo párrafo del artículo 1 del nuevo Código Procesal Constitucional—, veamos:

Si luego de presentada la demanda cesa la agresión o amenaza por decisión voluntaria del agresor, o si ella deviene en irreparable, el Juez, atendiendo al agravio producido, declarará fundada la demanda precisando los alcances de su decisión, disponiendo que el emplazado no vuelva a incurrir en las acciones u omisiones que motivaron la interposición de la demanda (...).

6. Esta facultad tiene por objetivo evitar que actos similares puedan reiterarse en el futuro. Se trata por lo tanto de una opción legislativa acorde con el artículo II del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional —en redacción similar a la contenida en el artículo II del Título Preliminar del nuevo Código Procesal Constitucional—, que establece como una de las finalidades de los procesos constitucionales garantizar la vigencia efectiva de los derechos constitucionales, lo que también se obtiene a través de una tutela procesal preventiva. Cuando se declara fundada una demanda de este tipo no se hace con el objeto de reponer las cosas al estado anterior a la violación o amenaza de violación de los derechos constitucionales (lo cual es imposible), sino con el propósito de evitar que las mismas conductas se vuelvan a repetir [STC 603-2004-AA, fundamento 4]. A lo que se agregaría que se vuelva a repetir en relación al mismo agraviado de la violación iusfundamental.
7. En el presente caso, con fecha posterior a la interposición de la demanda —presentada el 30 de julio de 2014—, entró en vigencia el Decreto Supremo 181-2019-



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N° 02203-2016-PA
LIMA
AJEPER S.A.

EF —publicada en el diario oficial *El Peruano* el 15 de junio de 2019—, cuyo artículo 1, numeral 10 modifica el Impuesto Selectivo al Consumo aplicable a los bienes del Nuevo Apéndice IV del TUO de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo y el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, disponiendo la exclusión de la partida arancelaria 2203.00.00.00 (cervezas) del literal D, del Nuevo Apéndice IV de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo. En tal sentido ha acaecido la sustracción de la materia. Asimismo, no resulta necesario que este Colegiado haga uso del margen de apreciación atribuido legislativamente para que —en atención a las circunstancias y el contexto en el que se presenta el agravio— decida si expide o no un pronunciamiento estimatorio que evite su reiteración, ya que resulta incierto que la afectación denunciada se vuelva a replicar en el futuro respecto a la demandante. Por estas consideraciones, se deberá rechazar la demanda de autos.

Siguiendo lo expuesto, el sentido de mi voto es por declarar **IMPROCEDENTE** la demanda de autos.

S.

MIRANDA CANALES



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N° 02203-2016-PA
LIMA
AJEPER S.A.

VOTO SINGULAR DEL MAGISTRADO ESPINOSA-SALDAÑA BARRERA

Con el debido respeto, me aparto de lo resuelto por mis colegas pues considero que la presente demanda debe ser declarada **IMPROCEDENTE**. A continuación, expreso mis razones:

1. En el presente caso, la recurrente solicita se ordene a la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (Sunat) y al Ministerio de Economía y Finanzas (MEF), la inaplicación del Decreto Supremo 092-2013-EF, que modifica el Nuevo Apéndice IV del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo y Decreto Supremo 167-2013-EF, que modifica el Literal D del Nuevo Apéndice IV del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo y se dictan medidas para facilitar su aplicación.
2. Aduce que pese a que las leyes autoritativas: Ley 28932, Ley que Delega al Poder Ejecutivo la Facultad de Legislar en Materia Tributaria y Ley 29884, Ley que Delega al Poder Ejecutivo la Facultad de Legislar en Materia Tributaria, Aduanera y de Delitos Tributarios y Aduaneros, prohíben al Poder Ejecutivo crear nuevos tributos o incrementar las tasas de los vigentes, el Decreto Supremo 092-2013-EF incorporó el Literal D al Nuevo Apéndice IV del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, a fin de modificar el sistema de cálculo de la base imponible del impuesto selectivo al consumo para la partida arancelaria 2203.00.00.00 (cervezas).
3. De acuerdo al referido sistema, corresponde al contribuyente pagar el monto mayor que resulte de comparar la aplicación del Sistema al Valor por el precio de venta cuya tasa es del 30% y el Sistema Específico cuyo monto fijo es de S/ 1.25 soles por litro de cerveza vendido. Por lo tanto, a juicio de la recurrente dicha norma incrementa la imposición tributaria y contraviene las normas autoritativas contenidas en la Ley 28932 y Ley 29884, vulnerando el principio de legalidad en materia tributaria, reserva de la ley y no confiscatoriedad cualitativa. Agrega, que el sistema alternativo es discriminatorio, pues debe pagar un impuesto mayor respecto a sus competidores, debido a que dicho sistema afecta a los agentes que deciden vender sus productos a menor precio.
4. Al respecto, esta sala del Tribunal Constitucional advierte que de acuerdo al artículo 1, numeral 10 del Decreto Supremo 181-2019-EF, Decreto Supremo que modifica el Impuesto Selectivo al Consumo aplicable a los bienes del Nuevo Apéndice IV del TUO de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo y el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, dispone excluir a la partida arancelaria 2203.00.00.00 (cervezas) del Literal D, del Nuevo



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N° 02203-2016-PA
LIMA
AJEPER S.A.

Apéndice IV de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo. En este sentido, es evidente que ha acaecido la sustracción de materia. Siendo ello así, no corresponde emitir un pronunciamiento de fondo.

S.

ESPINOSA-SALDAÑA BARRERA



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N° 02203-2016-PA
LIMA
AJEPER S.A.

VOTO DE LOS MAGISTRADOS BLUME FORTINI Y SARDÓN DE TABOADA

ASUNTO

Recurso de agravio constitucional interpuesto por AJEPER S.A., debidamente representada por don Pedro Pelagio Cachay Vargas, contra la resolución de fojas 721, de fecha 9 de setiembre de 2015, expedida por la Tercera Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima, que declaró infundada la demanda de autos.

ANTECEDENTES

Demanda

Con fecha 30 de julio de 2014, AJEPER S.A. (en adelante AJE) interpone demanda de amparo contra la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (Sunat) y el Ministerio de Economía y Finanzas (MEF), solicitando que se declare inaplicables los artículos 2, 3 y 4 del Decreto Supremo 092-2013-EF, de fecha 13 de mayo de 2013, y su norma modificatoria contenida en los artículos 1, 2 y 3 del Decreto Supremo 167-2013-EF, de fecha 08 de julio de 2013, en tanto dichas normas han modificado el sistema de aplicación del Impuesto Selectivo al Consumo (ISC) sobre las cervezas, que son productos objeto de su actividad económica y comercial; y como consecuencia de ello se ha incrementado la imposición tributaria, por lo que deben pagar el mayor valor resultante de comparar el resultado obtenido de aplicar la tasa o monto fijo, según corresponda. Agrega que los efectos de los decretos impugnados inciden directa e inmediatamente en su esfera subjetiva, de lo que se desprende que dichas normas tienen el carácter de autoaplicativas.

Sostiene que se vulneran sus derechos a la igualdad, propiedad e interdicción de la arbitrariedad a partir de la observancia de las garantías constitucionales de legalidad, reserva de ley, jerarquía normativa y seguridad jurídica, por considerar que el pago del Impuesto Selectivo al Consumo bajo el “sistema de monto fijo de S/. 1.25 por litro vendido” afecta gravemente a las empresas AJE, ya que les impide adoptar políticas de competencia mediante precios bajos. Precisa que en su caso se trata de una afectación directa y concreta, la cual se materializa cada vez que la demandante paga el referido impuesto.

Como pretensión accesoria de la inaplicación de dicha normativa, solicita que se dejen sin efecto las obligaciones de pago derivadas de su inconstitucional cobro.

Contestación de la demanda

La Procuraduría Pública a cargo de los asuntos judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas contesta la demanda y deduce las excepciones de falta de



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N° 02203-2016-PA
LIMA
AJEPER S.A.

legitimidad para obrar activa, de prescripción y de incompetencia. Sin perjuicio de lo anterior, solicita que se declare improcedente la demanda, porque recae en ella la causal prevista en el artículo 5, inciso 2 del Código Procesal Constitucional, en tanto existen vías procedimentales específicas, igualmente satisfactorias, para la protección de los derechos invocados. De otro lado, en cuanto al fondo del asunto litigioso, alega que la demanda es infundada porque las normas materia de litis están acordes con los derechos constitucionales que se pretende tutelar en el marco normativo.

La Procuraduría Pública a cargo de los asuntos judiciales de la Sunat contesta la demanda y alega que resulta perfectamente constitucional que mediante decreto supremo se establezcan los parámetros que se requieren para modificar las tasas de un impuesto. Agrega que al no haberse vulnerado derecho constitucional alguno, a su juicio, la demanda debe ser declarada infundada.

Sentencia de primer grado

Con fecha 18 de mayo de 2015, el Decimoprimer Juzgado Constitucional, previa admisión a trámite de la demanda, la declara infundada en todos sus extremos, por considerar que las normas cuestionadas han respetado los principios constitucionales recogidos en el artículo 74 de la Constitución; en consecuencia, no serían ilegales.

Sentencia de segundo grado

La Sala superior competente confirmó la apelada, por estimar que no se ha probado de forma fehaciente la vulneración de los principios y derechos invocados por la parte demandante. De igual manera, desestima cualquier alegato relativo al principio-derecho de igualdad.

FUNDAMENTOS

Delimitación del petitorio

1. El objeto de la demanda de amparo es que se declare inaplicable el Decreto Supremo 092-2013-EF, del 14 de mayo de 2013 y su modificatoria, el Decreto Supremo 167-2013-EF, del 9 de julio de 2013, por ser normas que modifican elementos esenciales del Impuesto Selectivo al Consumo y vulneran sus derechos fundamentales. Se alega que la referida norma es inconstitucional por contravenir los principios constitucionales tributarios (artículo 74 de la Constitución) y los derechos fundamentales a la propiedad, a la igualdad y a la libre competencia.

1.1. Sobre las normas sujetas a control

El Decreto Supremo 92-2013-EF, en sus artículos segundo, tercero y cuarto, estableció lo siguiente:



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N° 02203-2016-PA
LIMA
AJEPER S.A.

“Artículo 2.- Exclusión de bienes del Literal C del Nuevo Apéndice IV del TUO de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo

Exclúyase al siguiente bien del Literal C del Nuevo Apéndice IV del TUO de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF y normas modificatorias, de acuerdo al siguiente detalle:

<i>PARTIDAS</i>	<i>PRODUCTOS</i>
<i>ARANCELARIAS</i>	
<i>2203.00.00.00</i>	<i>Cervezas</i>

Artículo 3.- Inclusión del Literal D al Nuevo Apéndice IV del TUO de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo

Inclúyase el Literal D al Nuevo Apéndice IV del TUO de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF y normas modificatorias, de acuerdo a lo siguiente:

“D. PRODUCTOS SUJETOS ALTERNATIVAMENTE AL SISTEMA ESPECÍFICO (MONTO FIJO), AL VALOR, O AL VALOR SEGÚN PRECIO DE VENTA AL PÚBLICO:

El Impuesto a pagar será el mayor valor que resulte de comparar el resultado obtenido de aplicar la tasa o monto fijo, según corresponda, de acuerdo a la siguiente tabla:



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N° 02203-2016-PA
LIMA
AJEPER S.A.

BIENES			SISTEMAS		
<i>Partidas</i>	<i>Productos</i>	<i>Grado</i>	<i>Específico</i>	<i>Al Valor</i>	<i>Al valor según</i>
<i>Arancelarias</i>		<i>Alcohólico</i>	<i>(Monto Fijo)</i>	<i>(Tasa)</i>	<i>Precio de Venta al Público</i>
					<i>(Tasa)</i>
2203.00.00.00			S/. 1,35		
2204.10.00.00/		0° hasta 6°	por litro	.-	30%
2204.29.90.00					
2205.10.00.00/		Más de 6° hasta 20°	S/. 2,50		
2205.90.00.00	Líquidos		por litro	25%	.-
2206.00.00.00	alcohólicos				
2208.20.22.00/					
2208.70.90.00		Más de 20°	S/. 3,40	25%	.-“
2208.90.20.00/			por Litro		
2208.90.90.00					

Artículo 4.- De la aplicación del Literal D al Nuevo Apéndice IV del TUO de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo

En los casos que el resultado obtenido de aplicar la tasa o monto fijo, a que se refiere el artículo precedente, resulte igual, el Impuesto a pagar será dicho resultado.”

La citada norma luego fue modificada por el Decreto Supremo 167-2013-EF; y en sus artículos segundo y tercero, se estableció lo siguiente:

“Artículo 2.- Modificación del Literal D del Nuevo Apéndice IV del TUO de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo

Modifíquese el Literal D del Nuevo Apéndice IV 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, de acuerdo a lo siguiente:

“D. PRODUCTOS SUJETOS ALTERNATIVAMENTE AL LITERAL A DEL NUEVO APÉNDICE IV DEL SISTEMA AL VALOR, AL LITERAL B DEL NUEVO APÉNDICE IV DEL SISTEMA ESPECÍFICO (MONTO FIJO), O AL LITERAL C DEL NUEVO APÉNDICE IV DEL SISTEMA AL VALOR SEGÚN PRECIO DE VENTA AL PÚBLICO:



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N° 02203-2016-PA
LIMA
AJEPER S.A.

El Impuesto a pagar será el mayor valor que resulte de comparar el resultado obtenido de aplicar la tasa o monto fijo, según corresponda, de acuerdo a la siguiente tabla:

BIENES			SISTEMAS			
Partidas Arancelarias	Pro-ductos	Grado Alco-hólico	Literal B del Nuevo Apéndice IV - Espe-cífico (Monto Fijo)	Literal A del Nuevo Apén-dice IV - Al Valor (Tasa)	Literal C del Nuevo Apéndice IV - Al valor según Precio de Venta al Público (Tasa)	
2203.00.00.00	Líquidos alco-hólicos	0° hasta 6°	S/. 1,25 por litro	.-	30%	
2204.10.00.00/						
2204.29.90.00		Más de 6° hasta 20°	S/. 2,50 por litro	25%	.-	
2205.10.00.00/						
2205.90.00.00			S/. 3,40 por	25%	.-"	
2206.00.00.00						
2208.20.22.00/			20°	Litro		
2208.70.90.00						
2208.90.20.00/						
2208.90.90.00						

El mayor valor que resulte producto de la comparación señalada implicará que los bienes antes descritos se encuentren en el Literal A, B o C del Nuevo Apéndice IV, según corresponda, a los cuales les será de aplicación las reglas establecidas para cada Literal.

Artículo 3.- Modificación del artículo 4 del Decreto Supremo N° 092-2013-EF, que modifica el Nuevo Apéndice IV del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo

Modifíquese el artículo 4 del Decreto Supremo N° 092-2013-EF, que modifica el Nuevo Apéndice IV del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, el mismo que quedará redactado conforme al texto siguiente:

“Artículo 4.- De la aplicación del Literal D al Nuevo Apéndice IV del TUO de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N° 02203-2016-PA
LIMA
AJEPER S.A.

En los casos que el resultado obtenido de aplicar los Sistemas a que se refiere el artículo precedente resulte igual, el impuesto a pagar será el que corresponda al Sistema Específico.”

Cuestiones previas

2. Corresponde precisar las razones jurídicas por las cuales, en el caso, se emite un pronunciamiento de fondo:
 - Las normas sujetas a control tienen naturaleza autoaplicativa, dado que son impositivas de un tributo. Al respecto, la jurisprudencia de este Tribunal ha establecido que: “(...) estas normas tributarias son del tipo autoaplicativas, pues en la medida de que el demandante sea sujeto pasivo del tributo y se configure en su caso el hecho imponible de la norma, la misma ya le es exigible, es decir, ya se encuentra obligado al pago, sin esperar que la administración desemboque su actuación administrativa para ejercer la cobranza de la deuda” (fundamento 7 de Sentencia 02762-2002-PA/TC).
 - Cabe precisar que en todos los casos en los que se ha analizado el impuesto general a las ventas y selectivo al consumo se ha evaluado la constitucionalidad de la norma y emitido sentencia de fondo, dada su naturaleza y alcances, siendo de aplicación el artículo 8 del Nuevo Código Procesal Constitucional.
 - La demanda fue admitida a trámite (resolución 3 de fecha 21 de octubre de 2014), fue notificada a todas las partes, las cuales han participado activamente del proceso y se emitieron sentencias de fondo, tanto en primera como en segunda instancia, y se ha garantizado el derecho de defensa de las partes.
 - Por último, ni las partes, ni la judicatura ordinaria han cuestionado la decisión de emitir un pronunciamiento de fondo, más aún cuando la demanda fue presentada en mayo del año 2013. Al respecto, las normas procesales constitucionales obligan a tener una labor tuitiva cuando el tiempo ha transcurrido en demasía y no se resuelve un proceso. Es por ello que se emitirá pronunciamiento de fondo, por los períodos y tributos comprendidos en la demanda.

Análisis de la controversia

3. Es materia de cuestionamiento en este proceso de amparo las diversas modificaciones a elementos esenciales del tributo que presuntamente afectan los derechos fundamentales de la empresa demandada. Como se puede advertir de la revisión de las normas cuya inaplicación se solicita, estas modifican la base imponible y la alícuota del impuesto selectivo al consumo, específicamente de la partida arancelaria correspondiente a las cervezas, lo cual es cuestionado en estos autos. Lo que corresponderá dilucidar es si tales modificaciones se realizaron de



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N° 02203-2016-PA
LIMA
AJEPER S.A.

conformidad con el ordenamiento jurídico y la Constitución, o en contravención de principios constitucionales tributarios y derechos fundamentales, como arguye la parte demandante. Es por ello que los efectos de la presente demanda se circunscribirán a la partida correspondiente al rubro “cerveza”, tal y como aparece en el expediente.

4. El Decreto Supremo 92-2013-EF realiza una modificación de la base imponible sobre la que se calculaba el Impuesto Selectivo al Consumo del producto cerveza. Con esta nueva norma, se varía el sistema que se usaba para dicho cálculo. Por ello, la base imponible ya no sería el sistema de precios de venta al público, sino un sistema alternativo creado con dicha norma.
5. Esta modificación fue realizada mediante la exclusión del producto cervezas (partida arancelaria número 2203.00.00.00) del Literal C del Nuevo Apéndice del Texto Único Ordenado de la Ley de Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, referido a “productos sujetos al sistema de precio de venta al público” (artículo 2 del Decreto Supremo 92-2013-EF), y con su incorporación al nuevo sistema alternativo creado por el artículo 3 del Decreto Supremo 92-2013-EF. Asimismo, también se modifica la base imponible al incorporar el criterio de porcentaje de alcohol para diferenciar el monto del tributo.
6. El Decreto Supremo 167-2013-EF modificó el Decreto Supremo 92-2013-EF, al establecer que en los casos que el resultado obtenido de aplicar los sistemas a que se refiere el artículo 61, literal c, del Texto Único Ordenado (TUO) de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo resulte igual, el impuesto a pagar será el que corresponda al sistema específico, es decir, el monto fijo.

Posición del Tribunal Constitucional respecto a los derechos alegados como vulnerados

7. Corresponde realizar un análisis de acuerdo con la jurisprudencia en materia constitucional tributaria, esto es, cuando las normas tributarias no respetan o no observan alguno de los principios establecidos en el artículo 74 de nuestra Constitución, trayendo –en el presente caso– como consecuencia la afectación al derecho de propiedad, puesto que no se justifica una incidencia en este derecho realizada por normas inconstitucionales.

Sobre los principios de legalidad y reserva de ley

8. La parte demandante alega que los decretos supremos impugnados contravienen el principio de legalidad, ya que modifican la base imponible y la alícuota a través de una norma de rango infralegal, pese a que únicamente pueden ser modificados por norma de rango legal. Adicionalmente, sostiene que dichas normas también atentan



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N° 02203-2016-PA
LIMA
AJEPER S.A.

contra el principio de reserva de ley relativa, toda vez que la remisión al entonces vigente artículo 61 del Texto Único Ordenado de la Ley de Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo (TUO de la Ley del IGV e ISC, en adelante) para modificar las tasas por normas infralegales, ha sido declarada inválida por el Tribunal Constitucional porque carece de parámetros, lo que supone una remisión en blanco, lo que está proscrito por la Constitución. Además, refiere que los Decretos Legislativos 980 y 1116 (del 15 de marzo del 2007 y 6 de julio del 2012, respectivamente), que establecieron parámetros para la remisión del artículo 61 del TUO de la Ley del IGV e ISC, son inválidos, dado que los parámetros incorporados por dichos decretos legislativos excedieron las facultades materiales delegadas por las leyes autoritativas respectivas y que, al hacerlo, incurrieron en un vicio de inconstitucionalidad. Por ello, sostiene que la modificación de la alícuota por parte de los Decretos Supremos 92-2013-EF y 167-2013-EF no cumplió con el principio de reserva de ley relativa, pues se emitieron sin que la normativa contenida en el TUO de la Ley del IGV e ISC tuviera parámetros válidos para realizar tal remisión a una norma infralegal.

9. Asimismo, la parte recurrente aduce que las disposiciones impugnadas lesionan el principio de reserva de ley al modificar de la base imponible, ello por cuanto no existe norma legal alguna que remita a normas infralegales la regulación de la base imponible del impuesto selectivo al consumo. La única remisión legal que se realiza es respecto a la alícuota, que es un elemento del tributo distinto a la base imponible, sujeta a la reserva de ley relativa. En ese sentido, refiere que la modificación de la base imponible contraviene ambos principios constitucionales tributarios. Agrega que la modificación de la base imponible por norma de rango infralegal atenta contra los principios de legalidad y reserva de ley; y que es el caso que las únicas normas de rango legal que regulan la base imponible del impuesto selectivo al consumo establecen tres tipos de sistemas. Sin embargo, las normas cuestionadas añaden un cuarto sistema por norma de rango infralegal.
10. Al respecto, el artículo 56 del TUO de la Ley de IGV e ISC explica lo siguiente:
 - a) **El Sistema al valor:** valor de venta, en la venta de bienes/ valor de aduana conforme a la legislación pertinente, etc.
 - b) **El Sistema Específico:** se calcula por el volumen vendido o importado expresado en las unidades de medida, de acuerdo a las condiciones establecidas por Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas.
 - c) **El Sistema Al Valor según Precio de Venta al Público,** por el Precio de Venta al Público sugerido por el productor o el importador, multiplicado por un factor, el cual se obtiene de dividir la unidad (1) entre el resultado de la suma de la tasa del Impuesto General a las Ventas, incluida la del Impuesto de Promoción Municipal más uno (1). El resultado será redondeado a tres (3) decimales.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N° 02203-2016-PA
LIMA
AJEPER S.A.

11. Es la ley la que determina a qué bienes les corresponde la imposición tributaria en cada sistema. En ese entendido, el artículo 55 establece lo siguiente:

El Impuesto se aplicará bajo tres sistemas:

- a) Al Valor, **para los bienes contenidos en el Literal A del Apéndice IV** y los juegos de azar y apuestas.
- b) Específico, **para los bienes contenidos en el Apéndice III y el Literal B del Apéndice IV.**
- c) Al Valor según Precio de Venta al Público, **para los bienes contenidos en el Literal C del Apéndice IV.** (Resaltado agregado).

12. El 7 de julio de 2012, el Decreto Legislativo 1116 modificó el artículo 61 del TUO de la Ley de IGV e ISC y, en el penúltimo párrafo, estableció que “Las tasas y/o montos fijos se podrán aplicar alternativamente considerando el mayor valor que resulte de comparar el resultado obtenido de aplicar dichas tasas y/o montos”. Sin embargo, tal como se advierte, dicha disposición solo estableció la posibilidad de aplicación alternativa, pero no estableció a qué bienes se les aplicaría. No obstante ello, amparándose en dicho Decreto Legislativo 1116, las normas cuestionadas en el presente amparo crearon e introdujeron al Apéndice IV del TUO de la Ley de IGV e ISC el literal D¹ correspondiente a un nuevo sistema: el sistema alternativo.
13. El literal D se denominó “Productos sujetos alternativamente al sistema específico (monto fijo), al valor, o al valor según precio de venta al público (PVP)”, y en dicho literal se consignó a los “líquidos alcohólicos” como los bienes que estarían sujetos al nuevo sistema alternativo. De este modo, se estableció una escala según el grado alcohólico, y la Partida Arancelaria 2203.00.00.00, correspondiente a las cervezas, se encontraba en la primera escala (0° a 6° grados de alcohol), a la cual le correspondía por el sistema específico el monto fijo de 1.35 (luego variado a 1.25) y por el Sistema al valor según PVP la tasa de 30%; de modo que tributaría por el mayor valor que resulte de aplicar la tasa y el monto fijo.
14. Este Tribunal considera que mediante normas reglamentarias se ha establecido una base imponible distinta a la prevista en la ley, lo que implica una contravención a los principios de legalidad y reserva de ley. Ni el citado artículo 55, que establece a qué bienes le corresponde tributar en cada sistema (bebidas alcohólicas), ni el Decreto Legislativo 1116 –que habilitó la posibilidad de que se establezca un sistema alternativo o mixto– realizaron una remisión normativa para que mediante normas de rango reglamentario se establezca una base imponible distinta.
15. En consecuencia, este nuevo sistema implementado por las normas cuestionadas es inconstitucional e infringe directamente al artículo 74 de la Constitución, por lo que

¹ Solo existían los literales A, B y C en dicho Apéndice IV hasta la emisión de los DS 92 y 167, que crearon el nuevo literal.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N° 02203-2016-PA
LIMA
AJEPER S.A.

deberá ser inaplicado a la demandante, ya que incurre en confiscatoriedad cualitativa (que de acuerdo con nuestra jurisprudencia se configura cuando se vulneran principios constitucionales en materia tributaria, sin importar el valor de la base imponible o la alícuota aunque sea soportable por el contribuyente) y lesiona su derecho de propiedad.

16. Adicionalmente, de la revisión de las normas cuestionadas en el presente proceso de amparo, este Tribunal advierte que al aumentar la alícuota existente, se modifica un elemento esencial del impuesto selectivo al consumo, sin que exista una remisión normativa válida.
17. El artículo 61 del TUO de la Ley del IGV e ISC establece que “por Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas, se podrán modificar las tasas y/o montos fijos, así como los bienes contenidos en los Apéndices III y/o IV.” Sin embargo, no contempló parámetros para dicha remisión.
18. Al respecto, toda la controversia sobre la afectación a los principios constitucionales tributarios de legalidad y reserva de ley se reduce a determinar si las normas infralegales cuestionadas en el presente amparo podían válidamente modificar la alícuota en virtud al citado artículo 61. Ello por cuanto la única forma constitucionalmente válida para que una norma reglamentaria pueda realizar tal modificación es mediante una remisión realizada por la propia norma de rango legal, siempre y cuando en ésta se establezcan parámetros con la mayor concreción y claridad. Esto es conocido como el principio de reserva de ley relativa.
19. Este Tribunal Constitucional ha tenido la oportunidad de especificar que “en cuanto a la creación del tributo, 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” (Sentencia 00042-2004-AI/TC) (subrayado agregado).
20. En el presente caso, como lo expresa la demandante, el artículo 61 pareciera habilitar la modificación de alícuotas por decreto supremo, pese a que ello no es admisible en términos constitucionales. En todo caso, la remisión normativa no respetó los límites establecidos por el Tribunal Constitucional, toda vez que no contaba con parámetro alguno, lo que implica una deslegalización y una vulneración al principio de reserva de ley. Por ello, en reiterada jurisprudencia, este Tribunal ha determinado que este extremo del artículo 61 del TUO de la Ley del IGV e ISC vulnera el principio de reserva de ley, al no haber establecido parámetros



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N° 02203-2016-PA
LIMA
AJEPER S.A.

limitativos por norma de rango legal. En esta línea, en el fundamento 37 de la Sentencia 02762-2002-AA/TC, este Tribunal precisó que:

“Al respecto, en el Fd. 20 de la STC 2762-2002-AA/TC, nos pronunciamos sobre este punto, y señalamos que es evidente que el artículo 61°, en este extremo, ha excedido los límites que derivan de la propia Constitución en materia de reserva de ley, pues el legislador, dando carta abierta al Ejecutivo, ha establecido -sin ningún parámetro limitativo como, por ejemplo, fijar topes– que sea este el que disponga las modificaciones a las tasas; lo que se presenta como una remisión normativa en blanco o deslegalización, permitiendo que sea la Administración la que finalmente regule la materia originalmente reservada a la ley, vulnerando con ello, además, el principio de jerarquía normativa.”

Análisis de constitucionalidad de los Decretos Legislativos 980 y 1116

21. De acuerdo con el artículo 104 de la Constitución, la expedición de un decreto legislativo es consecuencia del ejercicio de dos tipos de competencias que corresponden, a su vez, a dos poderes del Estado. Por un lado, el Congreso, quien siendo titular de la política legislativa del Estado se le ha investido de la competencia constitucional, de ejercicio discrecional, para delegar en el Poder Ejecutivo la facultad de regular, mediante decretos legislativos, algunos temas que se encuentran dentro de su ámbito de competencia. Y, por otro lado, al Poder Ejecutivo se le ha investido la competencia normativa de dictar decretos legislativos con rango de ley, siempre que medie la correspondiente autorización del Parlamento para expedirlos.
22. Tal como ocurre en la mayoría de los actuales sistemas constitucionales, en nuestro ordenamiento jurídico, si bien el titular originario de la función legislativa es el Congreso (artículo 102, inciso 1), tal facultad también puede ser desarrollada excepcionalmente por el Poder Ejecutivo vía una delegación explícita y específica de facultades, sin que el Legislativo abdique de su función expresamente encomendada por la propia Constitución.
23. Empero, debe precisarse que los decretos legislativos solo deben desarrollar las materias especificadas en la ley autoritativa correspondiente, las cuales, además, deben ser interpretadas de manera restrictiva, más aún cuando se trata de instituciones importantes como, por ejemplo, la referida al sistema constitucional tributario.
24. Las delegaciones genéricas o imprecisas volverían virtualmente inútil el propio sentido o utilidad de la ley autoritativa que, precisamente, existe para definir qué es lo que se delega y qué es lo que se deja fuera del ámbito de la delegación. De lo



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N° 02203-2016-PA
LIMA
AJEPER S.A.

contrario, bastaría apelar a los membretes o materias genéricas para que todo tipo de regulación por parte del Poder Ejecutivo sea posible.

25. En el presente caso, no se observa que las leyes autoritativas 28932 y 29884 emitidas el 15 de diciembre de 2006 y el 9 de junio de 2012, respectivamente, hayan delegado la facultad de modificar elementos esenciales del impuesto selectivo al consumo. Tanto es así que incluso de la revisión de las citadas leyes se desprende que expresamente se prohibió que se aumenten las alícuotas.
26. En efecto, el propio texto de la Ley 28932 estableció lo siguiente:

Artículo 1.- Objeto de la Ley

Delégase en el Poder Ejecutivo la facultad de legislar en materia tributaria por un plazo de noventa (90) días calendario, contados a partir de la vigencia de la presente Ley, en los términos a que hace referencia el artículo 104 de la Constitución Política del Perú.

La delegación se otorga con el objeto de:

- (i) Ampliar la base tributaria;
- (ii) Lograr mayor eficiencia, equidad y simplicidad en el Sistema Tributario Nacional; y,
- (iii) Dotar al país de un Sistema Tributario predecible que favorezca el clima de inversión.

Esta delegación no comprende:

- (i) La creación de nuevos impuestos;
- (ii) La creación de nuevas exoneraciones;
- (iii) El incremento de las tasas de los tributos vigentes; y,**
- (iv) La posibilidad de gravar los ahorros ni los intereses de las personas naturales provenientes de depósitos en bancos, cajas municipales, cajas rurales, cajas de ahorro y cooperativas de ahorro y crédito.”

27. Del mismo modo, la Ley 29884 dispuso lo siguiente:

Artículo 1. Objeto de la Ley

Delégase en el Poder Ejecutivo la facultad de legislar en materia tributaria, aduanera y de delitos tributarios y aduaneros por un plazo de cuarenta y cinco (45) días calendario, contados a partir de la vigencia de la presente Ley, en los términos a que hace referencia el artículo 104 de la Constitución Política del Perú; **sin que ello comprenda** la creación de nuevos impuestos, **el aumento de las tasas de los impuestos**, así como la eliminación o disminución de las deducciones o modificaciones de las escalas de las rentas de cuarta o quinta categoría del Impuesto a la Renta.

28. De este modo, el Decreto Legislativo 1116, al establecer parámetros que incluían aumentos de alícuotas, no solo excedió la materia delegada, sino que incurrió en una infracción formal de la Constitución, por cuanto en la regulación de elementos



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N° 02203-2016-PA
LIMA
AJEPER S.A.

esenciales del tributo, debe observarse con rigurosidad lo dispuesto por el artículo 74 de la Constitución.

29. De este modo, el Tribunal Constitucional considera prudente establecer, respecto a los poderes del Estado, que las facultades en materia tributaria se soliciten y se otorguen de modo excepcional, y se cumpla estrictamente el diseño constitucional tributario establecido por voluntad del legislador constituyente, que confiere al Congreso la competencia tributaria bajo el principio de reserva de ley, como garantía de participación del pueblo, a través de sus representantes, en la creación, aprobación, modificación, exoneración o derogación de tributos, tal y como lo establece la Constitución de 1993.

Sobre el principio-derecho de igualdad

30. Adicionalmente, la demandante alega que las normas cuestionadas lesionarían su derecho a la igualdad, pues materialmente se trata igual a desiguales, cuando la Constitución ordena que se trate desigual a los desiguales. Sostiene que la modificación de la base imponible con la cual ahora se calcula el impuesto considerando el valor más alto entre aplicar el sistema específico y el de precio de venta al público, no trata igual a empresas que venden sus productos a precios bajos respecto a empresas que venden sus productos a precios altos.
31. Sobre el particular, aduce que para las empresas cuyos productos tienen precios bajos, la base imponible siempre será el sistema específico –pues ese será el valor superior si se compara con el valor del precio de venta al público—. De este modo, considerando que el sistema específico grava con el monto fijo ascendente a S/. 1.25 soles, sería el equivalente en algunos casos al 50% para las empresas cuyos productos tienen precios bajos, como es el caso de la demandante. Lo que, a su vez, lo convierte en un tributo confiscatorio, más aún considerando que no es el único tributo que grava dicha actividad.
32. Cabe indicar que el segundo párrafo del artículo 74 de la Constitución se refiere en forma expresa a la igualdad en materia tributaria, al establecer que “(...) El estado al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios (...) de igualdad”. Ello permite afirmar que la igualdad tributaria cuenta con una “especificidad” propia, pues de lo contrario sería una simple reiteración de lo establecido en el artículo 2, inciso 2 de la Constitución.
33. Aplicando el nuevo sistema introducido por el Decreto Supremo a los precios de las cervezas cuya botella no supera los 650 ml, se obtiene los siguientes resultados:

Efectos de la aplicación del Decreto Supremo N.° 092-2013-EF, modificado por el Decreto Supremo N.° 167-2013-EF



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N° 02203-2016-PA
LIMA
AJEPER S.A.

Producto:	PVP	Antes Base ISC	Antes ISC x Botella	Ahora Monto Fijo	Ahora Al Valor PVP	% Aumento ISC	% PVP Antes	%PVP Ahora	Aumento
Cervezas	S/.								
Cristal 650 ml.	3.80	3.2186	0.8947	0.8125	<u>0.9655</u>	07.91	23.5447	25.4078	1.86
Franca 650 ml.	3.10	2.6257	0.7299	<u>0.8125</u>	0.7877	11.31	23.5451	26.2096	2.66

34. Las cifras contenidas en el cuadro permiten apreciar que la aplicación del Decreto Supremo, el cual introduce un nuevo régimen para las cervezas a las que se les aplica alternativamente el **Sistema Específico** (S/.1.25 por litro) o el **Sistema Al Valor según Precio de Venta al Público** (tasa del 30%), disponiendo que el ISC a pagar corresponderá al mayor valor que resulte de aplicar ambos sistemas, genera **que las cervezas de menor costo terminen pagando porcentualmente un mayor impuesto**. Es decir, el gravamen y el impacto tributario para ellas resulta mayor. De esta manera, puede concluirse que:

- El nuevo régimen, además de incrementar el monto a pagar por concepto de ISC a los productores de cerveza en general, **su aplicación trae como consecuencia que las empresas que venden un producto a menor precio, como sucede con la cerveza "Franca", soporten un incremento más elevado que el de las cervezas de mayor precio**. En efecto, en el cuadro se aprecia que el incremento para la cerveza *Cristal*” por ejemplo, respecto al anterior ISC, asciende a 7.91% aproximadamente, mientras que en el caso específico de *Franca* el incremento llega al 11.31%. No existe explicación para este distinto incremento del ISC, si se trata de cervezas con similar grado alcohólico. Primer efecto todo del trato discriminatorio.
- Si el precio de venta al público de las cervezas es menor, la incidencia del ISC respecto al precio de venta al público del producto resultará mayor. En efecto, como se puede apreciar del citado cuadro, con el régimen anterior el porcentaje del ISC respecto al precio de cada botella de cerveza ascendía a 23.54%. En la actualidad, la situación ha cambiado pues para la cerveza *Cristal*, por ejemplo, el porcentaje es de 25.40% aproximadamente. En cambio, para el caso de *Franca* la situación es distinta, pues el porcentaje asciende al 26.21% aproximadamente, de lo que se evidencian un incremento del 2.66%, mientras que para la cerveza *Cristal* es de 1.86%. No existe justificación para este trato diferenciado ante productos iguales. Segundo efecto del trato discriminatorio.
- Debido a que el nuevo sistema impositivo trae como consecuencia que la incidencia del ISC a las cervezas cuyo precio de venta al público es menor sea



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N° 02203-2016-PA
LIMA
AJEPER S.A.

más elevada si se compara con aquellas de mayor precio. Ello trae como consecuencia que se reduzca el margen de ganancias de tales productores en la medida en que el porcentaje del impuesto resultará mayor. Tercer efecto del trato discriminatorio.

- El menor precio se convierte en un factor determinante pese a que todas las cervezas cuenten con un grado alcohólico similar. Este efecto limita la competencia de AJE mediante precios. Cuarto efecto del trato discriminatorio y vulnerador de la libre competencia por sistema de precios.
 - Es importante agregar que este régimen ha obligado a las cervecerías peruanas y extranjeras de bajo precio a sacar del mercado sus productos, como es el caso no solamente de la demandante, sino también de *Brahma beats*, *Cóndor*, *Caral* y *Franca*, entre otras. Sin embargo, al considerar que la demanda fue interpuesta el 30 de julio de 2014 y la relación con la administración tributaria prevalece (como puede verse en el expediente), este Tribunal no puede permanecer indiferente ante dicha situación. Debe ser Sunat y el Tribunal Fiscal quienes den solución a esta problemática respecto a los efectos de la presente sentencia. Para ello, existen normas en el TUO del Código Tributario que permiten formas de extinguir la deuda tributaria.
35. En consecuencia, la aplicación de este régimen, a diferencia del sistema anterior, impacta negativamente en aquellas empresas que como AJE han decidido ingresar al mercado cervecero con precios menores por botella y afecta su modelo organizativo destinado a "democratizar el consumo". Respecto a la **finalidad del tratamiento diferenciado y el examen de adecuación de la medida al fin por la que se creó**, es preciso acudir a la Exposición de Motivos del decreto. De acuerdo con ella, las razones que sustentan el cambio normativo –que ciertamente implica un incremento del ISC a las bebidas alcohólicas respecto al régimen anterior–, sería el de “revertir paulatinamente el impacto de las externalidades negativas producidas por el consumo de bebidas alcohólicas” y, en definitiva:

(...) modificar el actual sistema impositivo aplicado a las bebidas alcohólicas de tal manera que aquellas bebidas con mayor grado alcohólico estén gravadas con un mayor impuesto. a fin de desincentivar su consumo y por ende eliminar las externalidades negativas que ocasiona².

36. Esta finalidad de incrementar el ISC (extrafiscalidad), que ya se ha dicho que estaba prohibido para el legislador, no guarda relación con los efectos de la norma a las cervezas de menor precio. Es decir, los efectos de la norma cuestionada no se

² EXPOSICIÓN DE MOTIVOS. Decreto Supremo que modifica el nuevo apéndice IV del Texto Único Ordenado de la Ley del impuesto General a las Ventas e impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por el Decreto Supremo N° 055-99-EF, p.5



adecuan a la finalidad de la norma. En realidad, la norma produce como resultado que las cervezas de menor precio tengan un gravamen tributario mayor que las cervezas de costo más elevado, lo cual no guarda relación con la finalidad de la norma que pretende incrementar el porcentaje del ISC en función del mayor grado alcohólico de las bebidas.

37. Con todo ello, respecto a lo conveniente la medida, en términos constitucionales, es preciso enfatizar:

Que la naturaleza del impuesto Selectivo al consumo, sistema específico de monto fijo, supone que el Estado lo imponga en, base a criterios razonables de proporcionalidad y razonabilidad, como serían la calidad, el precio, el volumen u otras características inherentes a los cigarrillos, pero no en base al único criterio de imponer el doble o cuádruple del monto a los que se comercialicen en más de 3 países, criterio éste que no corresponde a las características del producto; (...); que, el artículo 60 de la Constitución establece que la actividad empresarial, pública o no pública, recibe el mismo tratamiento legal, lo que no ocurre en el caso de autos (...)
(...) no es aceptable que el Decreto Supremo N° 158-99-EF establezca una clasificación arbitraria, que otorga un trato Preferencial a una categoría de cigarrillos, favoreciendo a algunos productores y/o comercializadores' respecto a los demás³.

Sobre los efectos en el tiempo de la presente sentencia

38. Cabe acotar que el artículo 1, numeral 10, del Decreto Supremo 181-2019-EF, que modifica el Impuesto Selectivo al Consumo aplicable a los bienes del Nuevo Apéndice IV del TUO de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo y el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, disponía excluir a la partida arancelaria 2203.00.00.00 (cervezas) del literal D, del Nuevo Apéndice IV de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo. En este sentido, podría percibirse como que la afectación de los derechos de la empresa demandante ha cesado; sin embargo, como ya se ha precisado, tratándose de normas de naturaleza tributaria y la fecha en que se presentó la demanda, sus efectos en el tiempo siguieron desplegándose, mientras estuvieron vigentes; es por ello que la presente sentencia se ha pronunciado por las normas que son parte del petitorio constitucional.

³ Sentencia 01311-2000-AA/TC, del 19 de junio de 2001, fundamentos 3 y 4.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N° 02203-2016-PA
LIMA
AJEPER S.A.

Por estos fundamentos, nuestro voto es por lo siguiente:

1. Declarar **FUNDADA** la demanda de autos.
2. Exhortar a la administración tributaria a resolver los procedimientos tributarios en plazos razonables, que permitan al demandante hacer ejercicio adecuado de su derecho de defensa; así como hacer uso de los mecanismos que le otorga el Código Tributario (Normas del Título Preliminar y artículos 27, 29, 32 y 33 respecto a la extinción de las deudas tributarias, incluidos los intereses).

SS.

BLUME FORTINI
SARDÓN DE TABOADA

PONENTE BLUME FORTINI