



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 2727-2002-AA/TC

LIMA

COMPAÑÍA MINERA CAUDALOSA S.A.

SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

En Lima, a los 19 días del mes de diciembre de 2003, la Sala Primera del Tribunal Constitucional, integrada por los señores magistrados Alva Orlandini, Presidente; Bardelli Lartirigoyen y Gonzales Ojeda, pronuncia la siguiente sentencia

ASUNTO

Recurso extraordinario interpuesto por la Compañía Minera Caudalosa S.A. contra la sentencia de la Quinta Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima, de fojas 351, su fecha 24 de setiembre de 2002, que declaró infundada la acción de amparo de autos.

ANTECEDENTES

Con fecha 6 de febrero de 2001, la recurrente interpone acción de amparo contra la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT), solicitando se declare la inaplicabilidad de las Resoluciones del Tribunal Fiscal N.ºs 930-2-2000, 993-2-2000 y 1049-4-2000, vinculadas con el cobro del Impuesto Extraordinario a los Activos Netos, así como la devolución de los montos efectivamente pagados por el mismo impuesto, desde la fecha de su creación hasta el mes de junio de 1999, ascendentes a la cantidad de S/. 162,288.00. Alega que dicho tributo afecta el principio de no confiscatoriedad y el derecho de propiedad, dado que en los ejercicios de los años 1996, 1997 y 1998 no ha obtenido utilidad, habiendo cerrado el año fiscal con pérdida financiera y tributaria, lo que hizo de conocimiento a la SUNAT mediante los recursos pertinentes, los cuales fueron declarados inadmisibles.

La SUNAT alega que el Impuesto Extraordinario a los Activos Netos no grava la renta, sino el patrimonio, de manera que carece de sentido alegar que la empresa demandante no ha generado renta; asimismo, deduce la excepción de falta de agotamiento de la vía previa en lo que se refiere a la devolución de los montos efectivamente pagados.

El Sexagésimo Cuarto Juzgado Especializado en lo Civil de Lima, con fecha 23 de enero de 2002, declaró infundada la demanda, por considerar que no se ha acreditado que la aplicación del tributo tenga efectos confiscatorios.

La recurrida confirma la apelada, por estimar que carece de fundamento argüir que la obligada no ha percibido rentas dentro del ejercicio gravable, pues el impuesto tiene por propósito gravar el patrimonio.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL FUNDAMENTOS

1. Conforme se ha expuesto en los antecedentes de esta sentencia, la recurrente solicita que se declaren sin efecto las resoluciones del Tribunal Fiscal vinculadas con el cobro del Impuesto Extraordinario a los Activos Netos (en adelante IEAN), así como se ordene la devolución de los montos efectivamente pagados de dicho impuesto.

A juicio de la recurrente dicho impuesto es inconstitucional, pues con él el legislador habría sustituido el impuesto mínimo a la renta, cuya inconstitucionalidad con anterioridad ya había sido declarada por el Tribunal Constitucional. Así, considera que el impuesto en referencia es confiscatorio, ya que grava el patrimonio y no la capacidad contributiva, como es su caso, dado que en los ejercicios correspondientes a los años 1996, 1997 y 1998, tuvo pérdidas financieras y tributarias.

2. El Tribunal Constitucional no comparte los argumentos de la recurrente. Sobre el particular, ha de recordar que cuando en la STC N.º 0646-1996-AA/TC sostuvo que el Impuesto Mínimo a la Renta violaba el principio de no confiscatoriedad de los tributos, porque

“(…) 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, de la que potencialmente hubiere devengado de una explotación racional de la fuente productora del rédito, o si se afecta la fuente productora de la renta, en cualquier *cuantum*; b) el impuesto no puede tener como elemento base de la imposición una circunstancia que no sea reveladora de capacidad económica o contributiva, que en el caso del impuesto mínimo a la renta con el que se pretende cobrar a la actora, no se ha respetado (…)”.

con tal afirmación no se quería indicar que se violaba dicho principio constitucional tributario por el solo hecho de que el impuesto recayera sobre el patrimonio. Como se precisara en tal ejecutoria, lo inconstitucional radicaba en que, en el seno de una Ley [como el Decreto Legislativo N.º 774] destinada a gravar la renta, se terminase gravando la fuente productora de la renta. Es la incongruencia de un medio [el impuesto mínimo a la renta] con los fines que perseguía el legislador tributario [gravar la renta], lo que en dicho precedente se consideró inconstitucional. A tenor de la precitada sentencia N.º 0646-1996-AA/TC:

“(…) según se desprende del artículo 109º y 110º del Decreto Legislativo 774, el establecimiento del impuesto mínimo a la renta, por medio del cual se grava a la accionante con un tributo del orden del dos por ciento del valor de sus activos netos, como consecuencia de no encontrarse afecto al



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

pago del impuesto a la renta, supone una desnaturalización desproporcionada del propio impuesto a la renta que dicha norma con rango de ley establece, ya que pretende gravar no el beneficio, la ganancia o la renta obtenida por la accionante como consecuencia del ejercicio de una actividad económica, conforme se prevé en el artículo 1º, donde se diseña el ámbito de aplicación del tributo, sino el capital o sus activos netos (...).

De manera que el argumento según el cual el impuesto ahora cuestionado es inconstitucional porque sustituye, con otro nombre, el impuesto mínimo a la renta, reproduciendo sus mismos vicios, esto es, gravar la fuente productora de la renta, y no la renta propiamente dicha, debe desestimarse.

3. Ahora bien, si lo expresado en el fundamento precedente es una razón suficiente para desestimar la pretensión por la *causa petendi* que anida, no lo es para evitar pronunciarse sobre el problema de fondo. En concreto, respecto a la alegación de confiscatoriedad del IEAN creado por la Ley N.º 26777: ¿es inconstitucional, por violar el principio de no confiscatoriedad, que un impuesto grave el patrimonio?; ¿es inconstitucional la tasa del IEAN? En lo que sigue, analizaremos ambos temas.

El principio de no confiscatoriedad de los tributos

4. Uno de los principios constitucionales a los cuales está sujeta la potestad tributaria del Estado es el de no confiscatoriedad de los tributos. Este principio informa y limita el ejercicio de la potestad tributaria estatal y, como tal, constituye un mecanismo de defensa de ciertos derechos constitucionales, empezando, desde luego, por el derecho de propiedad, ya que evita que la ley tributaria pueda afectar irrazonable y desproporcionadamente la esfera patrimonial de las personas. Asimismo, 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.

De otro lado, el principio de no confiscatoriedad de los tributos tiene también una función institucional. Con su observancia, en efecto, se asegura que ciertas instituciones que conforman nuestra Constitución económica, como el pluralismo económico, la propiedad o la empresa, no resulten suprimidas o vaciadas de contenido cuando el Estado ejerza su potestad tributaria.

De modo que el principio de no confiscatoriedad de los tributos constituye un principio estructural de la "Constitución tributaria", establecida en la Ley Fundamental de 1993.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

5. Ciertamente, el principio precitado es un parámetro de observancia que la Constitución impone a los órganos que ejercen la potestad tributaria al momento de fijar la base imponible y la tasa del impuesto. Éste supone la necesidad de que, al momento de establecerse o crearse un impuesto, con su correspondiente tasa, el órgano con capacidad para ejercer dicha potestad respete exigencias mínimas derivadas de los principios de razonabilidad y proporcionalidad.

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

6. Ciertamente, el principio de no confiscatoriedad no resulta afectado, como se ha expuesto en la demanda, si el legislador tributario decide que se imponga con cargas fiscales a la propiedad. La Constitución no ha constitucionalizado ningún impuesto, ni tampoco ha determinado qué tipo de actividades económicas puedan ser, o no, objeto de regulaciones fiscales. En consecuencia, el Estado, a través de sus órganos constitucionales competentes, es libre de crear la clase de impuestos que considere atendible, sin más límites que los que emanen del propio texto constitucional y, fundamentalmente, del conjunto de principios constitucionales tributarios establecidos en su artículo 74°.

De manera que dentro del amplio margen de libertad para establecer aquello que ha de ser gravado, y que al legislador corresponde adoptar, también puede gravarse a la propiedad. Y ello porque todos los tributos inciden, de una manera u otra, sobre ésta. Incluso cuando gravan las rentas o utilidades, como en el caso del impuesto a la renta, pues es claro que dichas rentas o utilidades forman parte del patrimonio del contribuyente. La propiedad, en ese sentido, es también una manifestación de riqueza y, como tal, es susceptible de ser gravada.

El problema, a juicio del Tribunal Constitucional, no es determinar si un impuesto puede gravar, o no, la propiedad, sino establecer qué monto puede resultar contrario a la prohibición de confiscatoriedad. Y en ello, por cierto, no son pertinentes consideraciones tales como que el contribuyente haya tenido ganancias, pérdidas o simplemente mantuvo su capital o activo fijo, que son exigibles –y este Tribunal en su momento lo destacó– para impuestos destinados a gravar utilidades, ganancias o rentas, como se expuso en la STC N.° 0646-1996-AA/TC.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Determinación de la confiscatoriedad, o no, de un tributo y principio de razonabilidad y proporcionalidad

7. En el Fund. Jur. N.º 5 de esta Sentencia, este Colegiado declara que, en términos generales, “se transgrede el principio de no confiscatoriedad de los tributos cada vez que un tributo excede el límite que razonablemente puede admitirse como justificado en un régimen en el que se ha garantizado constitucionalmente el derecho subjetivo a la propiedad y se ha considerado a la propiedad, como institución, como uno de los componentes básicos y esenciales de nuestro modelo de Constitución económica”.

Corresponde, ahora, evaluar si el IEAN, creado por el artículo 1º de la Ley N.º 26777, y aplicable a los perceptores de rentas de tercera categoría con una tasa equivalente al 0.5%, cuya vigencia se ha prorrogado hasta el 31 de diciembre de 1999, afecta, o no, irrazonable o desproporcionadamente, el derecho subjetivo directamente comprometido con su imposición; esto es, el derecho de propiedad.

8. Conviene advertir, en primer lugar, algo que no por obvio no es menos importante. Y es que al Tribunal Constitucional no le parece irrazonable ni desproporcionado que el legislador tributario, al momento de fijar la base imponible del impuesto “extraordinario”, haya tomado como manifestación de capacidad contributiva “los activos netos” de los “perceptores de renta de tercera categoría”. Como antes se ha precisado, el principio de no confiscatoriedad de los tributos también se extiende y relaciona con el principio de capacidad contributiva, de modo que la imposición que se realice debe siempre sustentarse en una manifestación de capacidad contributiva. Y la propiedad o, dicho de otro modo, los “activos netos” a los que se refiere el ya citado artículo 1º de la Ley N.º 26777, es una manifestación de esa capacidad contributiva.

9. En segundo lugar, es menester enfatizar que, detrás de la creación de un impuesto como el IEAN, existe la presunción, *juris tantum*, de que con él, el Estado persigue alcanzar fines constitucionalmente valiosos. Con la recaudación tributaria, en efecto, el Estado se agencia de los fondos necesarios e indispensables para poder realizar las actividades que constitucionalmente se le ha confiado, y sin los cuales sería materialmente imposible que prestara, por ejemplo, los servicios públicos a su cargo.

Ciertamente, la creación de dichos tributos, y la concomitante obligación de su pago por parte de los contribuyentes, supone una injerencia estatal sobre un ámbito patrimonial de las personas. No por ese hecho, sin embargo, los tributos deben considerarse como contrarios al derecho de propiedad. Y ello porque, por un lado, como en múltiples oportunidades se ha resaltado, los derechos fundamentales y, entre ellos, el derecho de propiedad, no tienen el carácter de absolutos; y, por otro, el pago de los tributos, esto es, el deber de contribuir con los gastos públicos,


TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

constituye un principio constitucional implícito de nuestro Estado Democrático de Derecho.

10. De modo que encontrándose razonablemente justificada la intervención estatal sobre el derecho de propiedad, lo último por analizar es si el monto de la tasa del IEAN es desproporcionado. Para tal efecto, ha de repararse, en que, de conformidad con el artículo 1° de la Ley N.° 26999, el carácter "extraordinario" con el que ha sido configurado este impuesto se evidencia con su vigencia temporal. En efecto, después de diversas reformas, se ha previsto que se sufragará hasta el 31 de diciembre de 1999.

Asimismo, dadas las características de la base imponible del tributo y el carácter temporal con el que ha sido previsto, no contraría, a juicio de este Colegiado, el contenido esencial del derecho de propiedad ni tampoco el principio constitucional de la no confiscatoriedad de los tributos, el que su tasa se haya previsto en el orden del 0.5% de la base imponible establecida por el artículo 4° de la Ley N.° 26777, que autoriza la deducción de las depreciaciones y amortizaciones admitidas por la ley del impuesto a la renta, y que, por lo demás, podrá utilizarse "como crédito sin derecho a devolución, contra los pagos a cuenta o de regularización del impuesto a la renta del ejercicio de 1998", tal como lo establece el artículo 7° de la misma Ley N.° 26777.

De modo que, atendiendo a que el **referido impuesto** no absorbe una parte sustancial de la base imponible, y a que su porcentaje, establecido por la Ley N.° 26777, no es desproporcionado, pues no supone una **confiscación** estatal de la propiedad privada, ni amenaza con hacerlo en un lapso **razonable**, debe desestimarse la pretensión.

Por estos fundamentos, el Tribunal Constitucional, en uso de las atribuciones que le confieren la Constitución Política del Perú y su Ley Orgánica,

FALLA

CONFIRMANDO la recurrida que, confirmando la apelada, declaró **INFUNDADA** la demanda. Dispone la notificación a las partes, su publicación conforme a ley y la devolución de los actuados.

SS.

ALVA ORLANDINI
BARDELLI LARTIRIGROYEN
GONZALES OJEDA