



039

## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 1907-2003-AA/TC

## SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

En Lima, a los 27 días del mes de enero de 2005, la Sala Primera del Tribunal Constitucional, integrada por los magistrados Alva Orlandini, Vergara Gotelli y Landa Arroyo, pronuncia la siguiente sentencia

## I. ASUNTO

Recurso extraordinario interpuesto por Corporación Empresarial de Servicios S.A., representada por don Wilfredo Navarro Pimentel, contra la sentencia de la Primera Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima, de fojas 442, su fecha 17 de diciembre de 2002, que declara improcedente la demanda de autos.

## II. DATOS GENERALES

- |                   |   |
|-------------------|---|
| Tipo de proceso   | : Amparo  |
| Demandante        | : Corporación Empresarial de Servicios S.A.   |
| Agraviado         | : Corporación Empresarial de Servicios S.A.   |
| Demandados        | : Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT) y Tribunal Fiscal  |
| Acto lesivo       | : - Resolución del Tribunal Fiscal N.º 1040-4-2000.<br>- Orden de Pago N.º 011-1-007481   |
| Derecho demandado | : - Principio de no confiscatoriedad (artículo 74º de la Constitución)<br>- Derecho a la propiedad (artículo 70º de la Constitución)<br>- Derecho a la libre empresa (artículos 59º y 60º de la Constitución)<br>- Derecho a la libertad de trabajo (artículo 2º, inciso 15 y artículo 59º de la Constitución)<br>- Derecho a la seguridad jurídica (artículo 2º, inciso a, del numeral 2 de la Constitución) |
| Petitorio         | : - Se deje sin efecto la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 1040-4-2000 y la Orden de Pago N.º 011-1-0007481   |



040

**TRIBUNAL CONSTITUCIONAL****III. ANTECEDENTES****1. Demanda**

Con fecha 13 de julio de 2001, Corporación Empresarial de Servicios S.A. interpone demanda de amparo solicitando que se declare inaplicable, a su caso, el Impuesto Extraordinario a los Activos Netos (IEAN), creado por Ley N.º 26777 y prorrogado por Ley N.º 26999, y se deje sin efecto la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 1040-4-2000, que declara inadmisibile el recurso de reclamación planteado, así como la Orden de Pago N.º 011-1-0007481.

**2. Contestación de la demanda**

Con fecha 27 de julio de 2001, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT) contesta la demanda alegando que el IEAN no grava la renta, sino el patrimonio, de manera que carece de sentido argumentar que la empresa demandante no ha generado renta; asimismo, señala que se ha aplicado correctamente la Ley N.º 26777, dado que su vigencia fue prorrogada por la Ley N.º 26999.

El 27 de julio de 2001 el Procurador Público del MEF sostiene que las resoluciones emitidas por la SUNAT, así como la orden de pago cuestionada han sido expedidas con arreglo a ley.

**3. Resolución de primera instancia**

El Segundo Juzgado de Derecho Publico de Lima, con fecha 19 de octubre de 2001, declara improcedente la demanda, por considerar que el sustento del tributo cuya inaplicación se pretende corresponde a distinta base imponible, no acreditándose infracción de los derechos invocados.

**4. Resolución de segunda instancia**

La recurrida confirma la apelada, por considerar que las demandadas han actuado conforme a las funciones predeterminadas por el Código Tributario y en resguardo de los ingresos del tesoro público.

**IV. MATERIAS CONSTITUCIONALMENTE RELEVANTES**

A lo largo de la presente sentencia, este Colegiado debe llegar a determinar:



041

## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

- a) Si existe colisión entre la Ley N.º 26777, que crea el Impuesto Extraordinario a los Activos Netos, y la Constitución Política, por vulnerarse el principio de no confiscatoriedad. En consecuencia:
- (i) Si se ha configurado la afectación del principio tributario de no confiscatoriedad al crearse el impuesto con una tasa que afecta a su patrimonio.
  - (ii) Si se ha configurado la violación del principio de no confiscatoriedad al haberse prorrogado la aplicación del impuesto hasta el 31 de diciembre de 1999.
  - (iii) Si se ha configurado la vulneración del derecho de propiedad, como aspecto subjetivo de la prohibición de confiscatoriedad, al gravarse rentas inexistentes.
- b) Si existe afectación del principio de capacidad contributiva; en consecuencia:
- (iv) Si el principio tributario de capacidad contributiva ha sido vulnerado al tomar al patrimonio como manifestación de aquella.
- c) Si existe afectación del principio de irretroactividad de las leyes y de seguridad jurídica; en consecuencia:
- (v) Si la expedición de la Ley N.º 26777, en el año 1997, tomando como base imponible el valor de los activos netos del año 1996, vulnera el principio de irretroactividad de las normas jurídicas y de seguridad jurídica.

## V. FUNDAMENTOS

### A. ALCANCES DEL PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD

1. Según lo alega la demandante, el giro de la Orden de Pago N.º 011-1-0007481, correspondiente al IEAN –en su caso específico– tiene un efecto confiscatorio, por cuanto no ha generado renta para pagar el tributo en cuestión, sino, por el contrario, pérdidas en el ejercicio gravable de 1999<sup>1</sup>.
2. La SUNAT afirma que el monto del tributo omitido representa un 0.2117% de su patrimonio en términos de valor ajustado a 1999 y un 0.2107% en términos de su valor histórico a 1999, por lo que no resulta confiscatorio<sup>2</sup>.
3. El Procurador Público a cargo de los asuntos judiciales del MEF aduce que la dimensión del principio de no confiscatoriedad no se puede medir objetivamente,

<sup>1</sup> Fundamento de hecho 3.1 [f. 59].

<sup>2</sup> Fundamento de hecho 2.4 [f. 90].





042

**TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

pues ello se sujeta a criterios y consideraciones de justicia social, necesidad e interés público; añadiendo que un impuesto adquiere carácter excesivo cuando desborda la capacidad contributiva<sup>3</sup>.

4. En la STC N.º 2727-2002-AA/TC, el Tribunal Constitucional ha señalado, al delimitar los alcances del principio de no confiscatoriedad, que "(...) se transgrede el principio de no confiscatoriedad de los tributos cada vez que un tributo excede del 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 esta como institución, como uno de los componentes básicos y esenciales de nuestro modelo de Constitución económica".

Sentada tal premisa, y siguiendo el análisis de la sentencia en cuestión, este Tribunal, al evaluar el IEAN utilizando criterios de razonabilidad y proporcionalidad, concluyó que si bien "(...) la creación de (...) 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 los tributos deben considerarse contrarios al derecho de propiedad. Y ello porque, por un lado, como en múltiples oportunidades se ha resaltado [...], el derecho de propiedad no tiene carácter absoluto y, por otro, porque el pago de los tributos, esto es, el deber de contribuir con los gastos públicos, constituye un principio constitucional implícito de nuestro Estado democrático de derecho".

Teniendo en cuenta dicha argumentación, este Colegiado determinó que de la temporalidad de la vigencia del tributo y la tasa del 0.5% prevista dentro de su estructura inicial, la cual fue modificada a 0.2% a partir de 1999, se desprende que "el referido impuesto no absorbe una parte sustancial de la base imponible, y [...] que su porcentaje, establecido por la Ley N.º 26777, no es desproporcionado, pues no supone una confiscación estatal de la propiedad privada (...)".

5. Por consiguiente, siendo evidente que el criterio sentado en la STC N.º 2727-2002-AA/TC se encuentra vinculado al caso de autos, al tratarse de un supuesto similar, resulta pertinente precisar que las conclusiones a las que se llegó en el pronunciamiento citado sirven de sustento al que se emite en esta oportunidad.

**B. PATRIMONIO Y PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA**

6. Según la empresa demandante, la tributación debe gravar solo hechos con contenido económico de acuerdo con la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, la misma que, en las actividades económicas o de carácter empresarial, solo puede ser

<sup>3</sup> Fundamento de hecho II.5 [f. 115].



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

medida con las rentas, ganancias o beneficios en un determinado periodo tributario, y no con el capital<sup>4</sup>.

7. Según la SUNAT, no se puede enfocar la constitucionalidad del IEAN desde la óptica de un Impuesto a la Renta, puesto que aquel se clasifica dentro de los denominados tributos al patrimonio, de ahí que constituya una confusión conceptual por parte de la demandante tratar la compatibilidad constitucional del tributo en cuestión como si fuera un impuesto a la renta, pues patrimonio y renta son manifestaciones distintas de capacidad contributiva<sup>5</sup>.
8. Según lo expone el Procurador Público a cargo de los asuntos judiciales del MEF, el IEAN grava la capacidad contributiva en su manifestación de patrimonio y el Impuesto Mínimo a la Renta, por lo que se puede establecer que solo cuando no haya patrimonio sobre el cual incida el tributo, no habrá capacidad contributiva que se pueda gravar con el Impuesto Extraordinario al Activo Neto y, por ende, solo se incurrirá en confiscatoriedad cuando a pesar de ello se grave<sup>6</sup>.
9. En la STC N.º 033-2004-AI/TC, este Tribunal, al referirse a los límites del poder tributario en el proceso de inconstitucionalidad promovido contra el Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta, ha establecido que “la capacidad contributiva tiene un nexo indisoluble con el hecho sometido a imposición; es decir, que siempre que se establezca un tributo, este deberá guardar íntima relación con la capacidad económica de los sujetos obligados, ya que solo así se respetará la aptitud del contribuyente para tributar o, lo que es lo mismo, solo así el tributo no excederá de 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”.

Este Tribunal, luego de definir el marco conceptual del principio de capacidad contributiva, señaló que “Es a partir de dicha consideración que el principio en comentario adopta un contenido concreto y se aleja de la posibilidad [de] que pueda ser relativizado por el legislador hasta desaparecer al momento de la generación de un tributo”.

Partiendo de la premisa indicada y sometida a evaluación la estructura del Impuesto Mínimo a la Renta y la del IEAN, se concluyó que la finalidad de los dos tributos era distinta; por un lado, se tenía por objeto gravar la renta, como en el caso de Impuesto Mínimo a la Renta, y, por otro, el patrimonio, como en el Impuesto a los Activos Netos. Por consiguiente, el argumento aducido por la parte demandante,

<sup>4</sup> Fundamento de hecho 3.2 [f. 59].

<sup>5</sup> Fundamento de hecho 2.1 [f. 55]

<sup>6</sup> Fundamento de hecho II.7 [f. 115].





## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

según el cual la capacidad contributiva solo puede ser medida con la renta obtenida, carece de asidero, pues, como se ha visto, la capacidad contributiva, desde un plano objetivo, puede manifestarse, bien con la generación de renta, bien con la tenencia de patrimonio, como en el caso del IEAN, cuya estructura fue elaborada tomando como manifestación de capacidad contributiva los activos netos.

### C. DE LA RETROACTIVIDAD DEL IMPUESTO EXTRAORDINARIO A LOS ACTIVOS NETOS Y LA SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA DE TRIBUTOS

10. Según lo indica la demandante, el impuesto es más inconstitucional que el Impuesto Mínimo a la Renta, pues rompe la seguridad jurídica, porque, mientras su entrada en vigencia se produjo el 4 de mayo de 1997, la base de cálculo se encuentra constituida por el valor de los activos consignado en el balance general ajustado y cerrado al 31 de diciembre de 1996<sup>7</sup>.
11. De acuerdo con la SUNAT, la retroactividad supone que la norma es obligatoria desde antes de la fecha en que entró en vigor, situación que no ocurre en el caso del IEAN<sup>8</sup>.
12. El Procurador Público a cargo de los asuntos judiciales del MEF alega que existen varios tipos de situaciones en las que se materializaría la retroactividad, como la de grado medio, que consiste en extraer consecuencias futuras de hechos pasados<sup>9</sup>.
13. El artículo 103° de la Constitución establece que ninguna ley tiene fuerza ni efectos retroactivos, salvo en materia penal cuando favorece al reo, es decir, que prohíbe la retroactividad de las normas jurídicas, como premisa general, permitiéndola solo en materia penal cuando la aplicación retroactiva favorezca al reo.
14. Por su parte, el artículo III del Título Preliminar del Código Civil señala que la ley se aplica a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes, recogiendo en dicha regla la teoría de los hechos cumplidos, lo que importa que la ley tiene aplicación inmediata a las situaciones existentes al momento de su entrada en vigor.
15. Merituado el alegato de la demandante, no se evidencia la aplicación retroactiva de la Ley N.° 26777, en vista de que, tal como se desprende del texto de la norma en cuestión, esta se aplicó a las situaciones existentes al momento de su entrada en vigencia, no desnaturalizando el principio constitucional reconocido en el artículo 103° de la Carta Magna que para la base de cálculo del impuesto se haya tomado como indicador una situación objetiva anterior, pues ese hecho es un

<sup>7</sup> Fundamento de hecho 3.14 [f. 63].

<sup>8</sup> Fundamento de hecho 2.5 [f. 91].

<sup>9</sup> Fundamento de hecho II.8 [f. 119].



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

acontecimiento independiente de los efectos que se producen a partir de la entrada en vigencia de la norma tributaria, lo que implica que tal situación enmarca la actividad del contribuyente en relación con la administración dentro de los límites constitucionales que revisten la seguridad jurídica.

16. Complementando lo dicho en el párrafo precedente, debe agregarse, en lo concerniente a la seguridad jurídica de la que deben estar dotadas las actuaciones de la administración tributaria, que en el caso de autos la orden de pago emitida por la SUNAT, y cuyos efectos se pretenden desconocer mediante el presente proceso de garantía, ha sido expedida conforme a las atribuciones conferidas a dicha entidad, la que, al igual que todos los demás estamentos estatales debe regirse, como punto de partida, por las disposiciones constitucionales y, luego, por las demás fuentes del derecho tributario, implicando tal situación que ninguna de las actuaciones del indicado ente tributario puede desconocer o actuar al margen de los principios tributarios previstos en la Constitución.

17. Por consiguiente, al no existir incompatibilidad entre la norma que crea el IEAN y la Constitución vigente, los presuntos actos lesivos originados por la aplicación de la norma cuestionada no vulneran los derechos denunciados por la demandante, motivo por el cual este Colegiado desestima la demanda.

18. Sin perjuicio de lo expuesto, es necesario agregar que este Colegiado ha precisado que "en un Estado social y democrático de derecho, la preservación de la constitucionalidad de todo el ordenamiento no es una tarea que, de manera exclusiva, le compete a este Tribunal, sino que la comparten, *in suo ordine*, todos los poderes públicos" (cf. STC 0006-2003-AI/TC, FJ. 1). Por tanto, la real eficiencia de esta misión, encaminada hacia el respeto y la promoción de los valores, principios y derechos del orden constitucional, se encuentra en buena parte supeditada a la coordinación de las funciones que ejercen cada uno de los poderes públicos.

Tal cooperación institucional tiene una de sus más vitales manifestaciones en el ámbito normativo. El ordenamiento jurídico es, ante todo, un sistema y, como tal, requiere de una articulación uniforme y susceptible de concreción, de manera que, partiendo desde la proyección normativa y valorativa de la Ley Fundamental, exista coherencia y compatibilidad entre todas y cada una de las normas del ordenamiento.

19. Sentada tal premisa, el Tribunal Constitucional ha destacado la integración y coherencia normativa de la que deben participar la ley y el reglamento:

"La fuerza normativa de la que está investida la Administración se manifiesta por antonomasia en el ejercicio de su potestad reglamentaria. El reglamento es la norma que, subordinada directamente a las leyes e indirectamente a la Constitución, puede, de un lado, desarrollar la ley, sin transgredirla ni desnaturalizarla, y, de otro, hacer





## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

operativo el servicio que la Administración brinda a la comunidad. Los primeros son los llamados reglamentos *secundum legem*, de ejecución o reglamentos ejecutivos de las leyes, los cuales están llamados a complementar y desarrollar la ley que los justifica y a la que se deben (...). Los segundos son los denominados reglamentos *extra legem*, independientes, organizativos o normativos, los que se encuentran destinados a reafirmar, mediante la autodisposición, la autonomía e independencia que la ley o la propia Constitución asignan a determinados entes de la Administración, o, incluso, a normar dentro los alcances que el ordenamiento legal les concede, pero sin que ello suponga desarrollar directamente una ley" (cf. STC 0001-2003-AI/0003-2003-AI –acumuladas–, FJ. 15).

20. Existen, cuando menos, dos razones para sostener que el Tribunal Constitucional participa también de esta labor materialmente normativa. En primer lugar, porque al tener la capacidad de dejar sin efecto las normas con rango de ley, por juzgarlas incompatibles con la Constitución (artículo 204° de la Constitución), las sentencias recaídas en los procesos de inconstitucionalidad que dicta tienen fuerza de ley, superando incluso el poder de la derogación, pues, a diferencia de esta, la sentencia estimatoria en un proceso de inconstitucionalidad "anula, por completo, la capacidad regulativa de las normas declaradas inconstitucionales" (cf. STC 0004-2004-AI, FJ. 2). De ahí que el artículo 103° de la Constitución disponga: "(...) La ley se deroga solo por otra ley. También queda sin efecto por sentencia que declara su inconstitucionalidad".

En segundo lugar, porque, como Supremo Intérprete de la Constitución (artículo 1° de la Ley N.° 28301 –Órgánica del Tribunal Constitucional–), en aplicación de los principios de presunción de constitucionalidad de las leyes y de interpretación conforme a la Constitución, ejerce un control sobre el contenido normativo de las disposiciones legales, invalidando los sentidos interpretativos inconstitucionales e, incluso, haciendo explícitos aquellos otros sentidos interpretativos que, *prima facie*, no eran atribuidos a las disposiciones sometidas a evaluación (sentencias interpretativas "manipulativas").

21. Consecuentemente, y quedando claro que el Tribunal Constitucional, como Intérprete Supremo de la Constitución y con las limitaciones inherentes a sus funciones, tiene también la capacidad de innovar el ordenamiento jurídico, nada impide –por el contrario, en determinadas situaciones puede resultar imprescindible– que determinadas disposiciones del ordenamiento coadyuven en la mejor eficacia de sus sentencias. Ello ha ocurrido, por ejemplo, con los decretos legislativos N.°s 921 y 922, cuyo dictado obedeció a la exhortación que se hizo en la STC 0010-2002-AI.

22. Siendo ello así, incluso determinadas normas reglamentarias de la Administración pueden ser expedidas con objeto de dar cumplimiento a las sentencias dictadas por este Tribunal en materias como la tratada en la presente resolución o en la STC 033-



**TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

2004-AI, que le sirve de sustento; lo cual, desde luego, en ningún caso podría significar desvirtuar o introducir condicionantes a los mandatos contenidos en las sentencias expedidas por este Colegiado. Por el contrario, tales disposiciones reglamentarias deben enmarcarse en los propios términos de la sentencia, esto es, sin lesionar los derechos de los contribuyentes que se vieron afectados por la norma declarada inconstitucional, pues pretender lo contrario privaría de contenido el control efectuado por el Tribunal y, lo que es peor, restaría eficacia al sentido del fallo que tuvo por finalidad corregir una situación a todas luces inválida, provocada por la expedición de una norma incompatible con los principios que deben regir la potestad tributaria del Estado.

**VI. FALLO**

Por estos fundamentos, el Tribunal Constitucional, con la autoridad que le confiere la Constitución Política del Perú

**HA RESUELTO**

Declarar **INFUNDADA** la demanda.

Publíquese y notifíquese.

SS.

**ALVA ORLANDINI  
VERGARA GOTELLI  
LANDA ARROYO**

**Lo que certifico**



**CARLOS ENRIQUE PELAEZ CAMACHO**  
SECRETARIO GENERAL  
TRIBUNAL CONSTITUCIONAL