



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 5239-2006-PA/TC
LIMA
INVERSIONES M Y S S.A.C.

SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

En Lima, a los 18 días del mes de mayo de 2007, la Sala Primera del Tribunal Constitucional, con la asistencia de los magistrados Landa Arroyo, Alva Orlandini y Bardelli Lartirigoyen, pronuncia la siguiente sentencia

I. ASUNTO

El recurso de agravio constitucional interpuesto por Inversiones M y S S.A.C., debidamente representada por doña Carmen María Banchero Bentín, contra la sentencia de la Cuarta Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima, de fojas 141, su fecha 13 de marzo de 2006, que declaró improcedente la demanda de autos.

II. ANTECEDENTES

1. Demanda

Con fecha 15 de julio de 2005, la recurrente interpone acción de amparo contra la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (Sunat) solicitando:

1. Que se declare inaplicable a la empresa recurrente la Ley 28424, que crea el Impuesto Temporal a los Activos Netos (en adelante ITAN) y su Reglamento aprobado por Decreto Supremo 025-2005-EF.
2. Que se deje sin efecto los actos concretos que en virtud de dicha normativa se han dictado en contra de la recurrente, esto es:
 - a) La Orden de Pago N.º 021-001-0071983, emitida por concepto del ITAN correspondiente al mes de marzo de 2005, de fecha 20 de abril de 2005 y notificada el 21 de abril de 2005.
 - b) La Resolución de Ejecución Coactiva N.º 021-006-0028072, de fecha 20 de abril de 2005 y notificada el 21 de abril de 2005, con la que se dio inicio a la cobranza coactiva de la Orden de Pago antes citada.

**TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

- c) La Orden de Pago N.º 021-001-0074878, emitida por concepto del ITAN correspondiente al mes de abril de 2005, de fecha 17 de mayo de 2005 y notificada el 18 de mayo de 2005.
- d) La Resolución de Ejecución Coactiva N.º 021-006-0029613, de fecha 17 de mayo de 2005 y notificada el 18 de mayo de 2005, con la que se dio inicio a la cobranza coactiva de la Orden de Pago antes citada.
- e) La Orden de Pago N.º 021-001-0078046, emitida por concepto del ITAN correspondiente al mes de mayo de 2005, de fecha 20 de junio de 2005 y notificada el 21 de junio de 2005.
- f) La Resolución de Ejecución Coactiva N.º 021-006-0031231, de fecha 20 de junio de 2005 y notificada el 21 de junio de 2005, con la que se dio inicio a la cobranza coactiva de la Orden de Pago antes citada.
3. Que se restituyan las cosas al estado anterior en que se encontraban antes de que la autoridad administradora del tributo girara las citadas Órdenes de Pago; debiéndose abstener la SUNAT de cobrar el monto de los intereses devengados de dichos valores, así como cualquier otra Orden de Pago emitida para el cobro del citado tributo, y/o de compensar dicho impuesto con cualquier acreencia que pudiere tener la recurrente.

Fundamenta su pedido en que la pretensión de la Sunat, referida a que la empresa pague el ITAN por el ejercicio 2005, se materializa con el giro de los citados documentos, los cuales son actos concretos que constituyen violación de sus derechos fundamentales a la Igualdad, a la Propiedad, a la Libre Empresa y a la Libertad de Trabajo; así como del Principio Constitucional de No Confiscatoriedad de los Tributos.

Señala, luego de efectuar un análisis de los antecedentes históricos del ITAN –el Impuesto Mínimo a la Renta y el Anticipo Adicional al Impuesto a la Renta, los mismos que fueron declarados inconstitucionales por el Tribunal Constitucional–, que dicho tributo constituye un sistema de pago a cuenta del Impuesto a la Renta, mas no un impuesto al patrimonio tal y como las normas pertinentes y la Administración tributaria han sostenido, por las siguientes consideraciones:

- La norma establece que el ITAN es un crédito contra el Impuesto a la Renta con derecho a devolución en el caso de que se obtengan pérdidas tributarias en el ejercicio.
- El ITAN, al no ser definitivo (sino que se encuentra sujeto a una posible devolución), no comparte el carácter de impuesto que, por naturaleza, es definitivo.
- Al ser una forma de pago del Impuesto a la Renta (adicional a las ya existentes), toma como base de cálculo el valor de los activos netos de los sujetos generadores de renta de



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

tercera categoría, lo cual da como resultado montos desproporcionados que no guardan relación con el monto que, bajo criterios razonablemente estimativos, constituiría el Impuesto a la Renta definitivo. Lo anterior, a criterio de la recurrente, vulnera el Principio de No Confiscatoriedad establecido en el artículo 74 de la Constitución.

En adición a lo anterior, y respecto a su caso, aduce que el ITAN es confiscatorio porque constituye una apropiación indebida de sus activos, dado que la situación real de la recurrente es que hasta el año 2004 ha tenido una pérdida de ejercicios anteriores real de S/. 8,438 y un saldo a favor del Impuesto a la Renta de años anteriores de S/. 910,173. En razón de ello, la normativa vigente del Impuesto a la Renta le permite compensar el saldo a favor de S/. 910,173 contra los pagos a cuenta del año 2005, por lo que no debería producirse desembolso alguno; que no obstante, el ITAN no puede ser objeto de pago con el saldo a favor existente, ni exigir el desembolso adicional de S/. 1'329,116.

2. Contestación de la Demanda

Sunat se apersona a la instancia, mas no se pronuncia sobre el fondo de la pretensión.

3. Sentencia de Primera Instancia

El Vigésimo Séptimo Juzgado Civil de Lima, con fecha 22 julio de 2005, declara improcedente la demanda por considerar que existen vías específicas, igualmente satisfactorias, para resolver la controversia planteada, y que se ha incurrido en la causal de improcedencia prevista en el inciso 2) del artículo 5 del Código Procesal Constitucional. Respalda su posición en que ante la violación o amenaza de un derecho fundamental, puede iniciarse un proceso contencioso- administrativo o un amparo, siendo que por regla general el juez prefiere el proceso contencioso- administrativo toda vez que el Código Procesal Constitucional pretende que el amparo y, en general, los procesos constitucionales sean excepcionales o residuales.

4. Sentencia de Segunda Instancia

La recurrida confirma la apelada por considerar que el proceso de amparo solo procede si se cumplen ciertos requisitos, y que es preciso tomar en cuenta que el inciso 2) del artículo 5 del Código Procesal Constitucional establece que no proceden los recursos constitucionales cuando existan vías específicas, igualmente satisfactorias, para la protección del derecho constitucional vulnerado. En atención a lo anterior, señala que la pretensión puede ventilarse en un proceso ordinario.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

III. FUNDAMENTOS

1. Pretensión y Derechos Alegados por la demandante

1.1 *Pretensión*

La pretensión y, por ende, el pronunciamiento de este Tribunal deberá circunscribirse al análisis de los siguientes puntos:

- a) La inaplicación en el caso concreto de la Ley 28424, que crea el Impuesto Temporal a los Activos Netos (en adelante ITAN) y su reglamento aprobado por Decreto Supremo N.º 025-2005-EF.
- b) Dejar sin efecto los actos concretos que en virtud a dicha normativa legal se han dictado en contra de la recurrente, esto es:
 - Orden de Pago N.º 021-001-0071983, emitida por concepto del ITAN correspondiente al mes de marzo de 2005.
 - Resolución de Ejecución Coactiva N.º 021-006-0028072, con la que se dio inicio a la cobranza coactiva de la Orden de Pago antes citada.
 - Orden de Pago N.º 021-001-0074878, emitida por concepto del ITAN correspondiente al mes de abril de 2005.
 - Resolución de Ejecución Coactiva N.º 021-006-0029613, con la que se dio inicio a la cobranza coactiva de la Orden de Pago antes citada.
 - Orden de Pago N.º 021-001-0078046, emitida por concepto del ITAN correspondiente al mes de marzo de 2005.
 - Resolución de Ejecución Coactiva N.º 021-006-0031231, con la que se dio inicio a la cobranza coactiva de la Orden de Pago antes citada.
- c) La restitución de las cosas al estado anterior en que se encontraban antes de que la autoridad administradora del tributo girara las citadas Órdenes de Pago; debiéndose abstener la SUNAT de cobrar el monto de los intereses devengados de dichos valores, así como cualquier otra Orden de Pago emitida para el cobro del citado tributo, y/o de compensar dicho impuesto con cualquier acreencia que pudiere tener la recurrente.

1.2. *Derechos Invocados*

En cuanto a los derechos alegados, la empresa recurrente señala que la pretensión de la Sunat, referida a que se pague el ITAN por el ejercicio 2005, se materializa con el giro de los citados documentos, lo que constituye violación de sus derechos fundamentales a la Igualdad, a la Propiedad, a la Libre Empresa y a la Libertad de Trabajo; así como del Principio Constitucional de No Confiscatoriedad de los Tributos.

**TRIBUNAL CONSTITUCIONAL****2. Sobre las causales de improcedencia del artículo 5 del Código Procesal Constitucional en el presente proceso de amparo**

Las instancias precedentes han declarado improcedente la demanda de autos, argumentando:

- La existencia de vías procedimentales específicas, igualmente satisfactorias, para la protección del derecho constitucional amenazado o vulnerado, [...] (inciso 2).

Este Colegiado debe emitir pronunciamiento sobre la causal invocada.

2.1. En cuanto al artículo 5.2. del C.P.Const.

- Las instancias precedentes sostienen que en el caso de autos existe una vía procedimental específica, esto es, el proceso contencioso-administrativo ante el Poder Judicial. Este Colegiado ya ha tenido oportunidad de pronunciarse a este respecto en la STC 0206-2005/TC, señalando que “[...] solo en los casos en que las vías ordinarias no sean idóneas, satisfactorias o eficaces para la cautela del derecho, o por la necesidad de protección urgente, o en situaciones especiales que han de ser analizadas, caso por caso, por los jueces, será posible acudir a la vía extraordinaria del amparo”; de esta forma, el juzgador podrá determinar si, a la luz de los hechos, se evidencia, por lo menos de manera preliminar, la necesidad de una tutela de urgencia; o si, por el contrario, el caso podría ventilarse en otro proceso obteniendo similares resultados. De lo actuado se evidencia que el caso materia de discusión está íntimamente ligado a derechos y principios de naturaleza constitucional (Igualdad, a la Propiedad, a la Libre Empresa y a la Libertad de Trabajo; así como al Principio de No Confiscatoriedad de los Tributos), razón por la cual merece ser analizado en la vía extraordinaria del amparo. Por ello, la excepción en cuestión debe ser desestimada.

3. Posición del Tribunal Constitucional con relación a los límites a la potestad tributaria del Estado en materia de Impuestos cuyo índice generador de capacidad contributiva era la renta: Impuesto Mínimo a la Renta y Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta

- No es esta la primera vez que el Tribunal Constitucional se pronuncia respecto de los alcances del artículo 74 de la Constitución, el cual delimita la potestad tributaria, entendiéndose la misma como el poder que ostenta el Estado (bajo razonables parámetros) para imponer a los particulares el pago de tributos.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

- Los impuestos no han sido la excepción a este análisis, tal es el caso de las obligaciones tributarias que –por algunas de sus características– se consideran antecesoras del ITAN, por ejemplo: El Impuesto Mínimo a la Renta (IMR), el Impuesto Extraordinario a los Activos Netos (IEAN) y el Anticipo Adicional al Impuesto a la Renta (AAIR).
- Por ello, resulta pertinente para los fines del análisis del impuesto en cuestión hacer una reseña sobre el pronunciamiento de este Colegiado en relación con el IMR y el AAIR, que fueron declarados inconstitucionales.

3.1. El Inconstitucional Impuesto Mínimo a la Renta

- En el año de 1992, se creó el Impuesto Mínimo a la Renta (IMR), regulado por los artículos 109 al 116 del Decreto Legislativo N.º 774. El IMR establecía que todo perceptor de renta de tercera categoría debía tributar, por concepto del impuesto a la renta, un monto no menor del 2% del valor de los *activos netos* (que posteriormente se redujo al 1.5%). Ello traía como consecuencia que se gravase con el impuesto a la renta a todas las empresas (salvo las contenidas en el artículo 116 del referido Decreto Legislativo), así estas no tuviesen la obligación de tributar, como por ejemplo en los casos en que incurrián en pérdidas.
- Ante este panorama, el Tribunal Constitucional, a través de la STC N.º 646-1996-AA/TC, declaró la inconstitucionalidad de los actos emitidos por la Administración Tributaria mediante los cuales se pretendiera cobrar el IMR y, en consecuencia, ordenó la inaplicación, al caso, de los artículos 109 a 116 del Decreto Legislativo N.º 774. Las razones que sustentaron su fallo fueron las siguientes:

(...) Que, 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 cien del valor de sus activos netos, como consecuencia de no encontrarse afecto al 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. Que, en este sentido, un límite al que se encuentra sometido el ejercicio de la potestad tributaria del Estado, conforme lo enuncia el artículo 74º de la



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Constitución, es el respeto de los derechos fundamentales, que en el caso de autos no se ha observado, ya que a) en materia de impuesto a la renta, el legislador se encuentra obligado, al establecer el hecho imponible, a respetar y garantizar la conservación de la intangibilidad del capital, lo que no ocurre si el impuesto absorbe una parte sustancial de la renta, 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 quántum; 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 (...)

- En conclusión, en cuanto al IMR, es preciso resaltar la característica de esta obligación tributaria que fue decisiva para su declaración de inconstitucionalidad: Se trata de una desnaturalización del Impuesto a la Renta, dado que en la práctica no grava la renta, sino su fuente productora.

3.2. El Inconstitucional Anticipo Adicional al Impuesto a la Renta

- En el año de 2002, se creó el Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta (AAIR), que tenía como sujeto pasivo a los perceptores de rentas de tercera categoría. Esta obligación tributaria se caracterizaba por establecer la obligación de pagar anticipadamente el impuesto a la renta, sea al contado (al inicio de cada ejercicio) o en nueve cuotas mensuales. Evidentemente, se pagaba el impuesto a la renta antes de que se generara y se cancelaba el saldo –de existir– luego de determinar las ganancias obtenidas en un período fiscal.
- Sin embargo, a pesar de que se trataba de un anticipo de pago del impuesto a la renta, no se calculaba en base a las rentas obtenidas o proyectadas. Por el contrario, se tomaba en cuenta el valor del patrimonio de los contribuyentes. Es decir, se repetía la incongruencia del IMR puesto que establecía que para el pago anticipado del impuesto a la renta, se debía tomar en cuenta no la renta, sino un factor muy distinto: los activos netos.
- Detectada tal arbitrariedad, el Tribunal Constitucional, emitió la STC N.º 033-2004-AI/TC, que dispuso la inconstitucionalidad del AAIR, basándose en los siguientes argumentos: “(...) Como se aprecia, este Tribunal, al evaluar los límites de la potestad tributaria estatal, ha tenido oportunidad de someter a análisis la estructura de dos tipos de tributos; por un lado, el Impuesto Mínimo a la Renta, cuya finalidad era gravar la renta; y, por otro, el Impuesto a los Activos



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Netos, cuyo objeto fue gravar el patrimonio. Por tal motivo, cuando en el Fundamento N.º 12., supra, se señaló que en la STC N.º 2727-2002-AA/TC se había determinado que los activos netos eran una manifestación de capacidad contributiva, evidentemente tal afirmación se debe contextualizar dentro del marco de un tributo destinado a gravar el patrimonio, mas no la renta, pues la manifestación de aquella no es la propiedad, sino las ganancias generadas o aquellas que potencialmente puedan generarse (...)".

4. Posición del Tribunal Constitucional con relación a los límites de la potestad tributaria del Estado en materia de impuestos cuyo índice generador de capacidad contributiva es el patrimonio

4.1 Impuesto Extraordinario a los Activos Netos

- El Estado buscó reemplazar el vacío fiscal que significó la declaración de inconstitucionalidad del IMR e implementó el Impuesto Extraordinario a los Activos Netos (IEAN), el mismo que sería exigible a partir del ejercicio fiscal correspondiente al año 1997. Considerando que la naturaleza de este impuesto ya no gravaba la renta de los contribuyentes, sino el patrimonio, este Colegiado no aplicó los criterios usados en el caso del IMR. Así, en la sentencia recaída en el expediente N.º 2727-2002-AA/TC, establece claramente que no resulta inconstitucional el que un impuesto grave el patrimonio siempre y cuando se utilice mecanismos congruentes para tal fin.
- Es decir, que la libertad que tiene el legislador para imponer cargas tributarias solo se limita por lo establecido en el artículo 74 de la Constitución, lo que conlleva al uso de fórmulas razonables y proporcionales a los objetivos que se pretende conseguir. En el caso del IEAN, la fórmula empleada es gravar el patrimonio para obtener ingresos relacionados (y en proporción) a la manifestación de riqueza que puede derivarse de la propiedad. En relación con el principio de no confiscatoriedad, señaló el Tribunal: “(...) 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 74º. De manera que dentro del amplio margen de libertad para establecer aquello que ha de ser gravado, y que al



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

legislador corresponde adoptar, también puede gravarse a la propiedad. (...) 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.º 0646-1996-AA/TC. (...)” (STC N.º 2727-2002-AA/TC).

- De la reseña presentada es necesario resaltar que la exigencia de pago de tributos no puede considerarse, *prima facie*, vulneratoria de derechos fundamentales, dado que la potestad tributaria es una facultad constitucionalmente otorgada que responde a la característica social del modelo económico consagrado en la Carta Magna. Sin embargo, para que ello sea así, esta potestad tributaria debe ser ejercida – como ya se explicó – dentro de ciertos límites, consagrados en el artículo 74 de la Constitución.
- Por lo expuesto, esta será la línea de análisis que se seguirá en el caso
- del Impuesto Temporal a los Activos Netos.

5. Sobre el Impuesto Temporal a los Activos Netos (ITAN)

- Este Tribunal ha tenido oportunidad de pronunciarse sobre este tributo en la STC N.º 3797-2006-AA/TC. En dicha sentencia, analizó el ITAN y sus particularidades, y, posteriormente, se evaluó su naturaleza impositiva de acuerdo con los criterios explicados en los fundamentos precedentes.
- Mediante la Ley 28424 se creó el ITAN como tributo aplicable a los generadores de renta de tercera categoría sujetos al régimen general del impuesto a la renta calculados al 31 de diciembre del año anterior y surgiendo la obligación al 1 de enero de cada ejercicio. Debe subrayarse que el ITAN no es aplicable a todas las rentas empresariales ya que contempla una serie de exoneraciones en su artículo 3.
- La base imponible de este impuesto está constituida por el valor de los **activos netos** consignados en el balance general de cada empresa, deducidas las depreciaciones y amortizaciones admitidas por el Impuesto a la Renta, las que se han diseñado en función de situaciones especiales. De acuerdo con su naturaleza impositiva se contemplan una serie de deducciones de la base imponible.

**TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

- En cuanto a su tasa, inicialmente tuvo una escala progresiva acumulativa; a saber:

Tasa	Activos netos
0%	hasta S/. 5 000 000
0.6%	por el exceso de S/. 5 000 000

- Con el Decreto Legislativo 971, de fecha 24 de diciembre de 2006, la escala progresiva acumulativa es:

Tasa	Activos netos
0%	hasta S/. 1 000 000
0,5%	por el exceso de S/. 1 000 000

- Lo dicho, nos permite deducir que este impuesto **no resulta aplicable a todos los sujetos perceptores de tercera categoría ya que contempla una serie de excepciones y además de ese universo de contribuyentes, una vez deducidas las depreciaciones y amortizaciones de ley, solo resultaría aplicable a los activos netos con el límite establecido por la escala progresiva acumulativa correspondiente.**
- En cuanto a la Declaración Jurada, esta se presenta dentro de los primeros doce (12) días hábiles del mes de abril del ejercicio al que corresponda el pago, pudiendo pagarse al contado o en forma fraccionada hasta en nueve (9) cuotas mensuales sucesivas. El monto efectivamente pagado, sea total o parcialmente, podrá utilizarse con crédito:
 - * Contra los pagos a cuenta del régimen general del impuesto a la renta de los períodos tributarios de marzo a diciembre del ejercicio gravable por el cual pagó el impuesto, y siempre que se acredite el impuesto hasta la fecha de vencimiento de cada uno de los pagos a cuenta.
 - * Contra el pago de regularización del impuesto a la renta del ejercicio gravable al que corresponda.
- Podrá optarse por la devolución que se genera únicamente con la presentación de la declaración jurada anual del impuesto a la renta del año correspondiente. Para solicitar la devolución se deberá sustentar la pérdida tributaria o el menor impuesto obtenido sobre la base de las normas del régimen general, debiendo emitir la Sunat, bajo responsabilidad, las Notas de Crédito Negociables, de acuerdo con lo establecido por el Código Tributario y demás normativas.
- Inicialmente el ITAN tendría vigencia a partir del 1 de enero de 2005 y hasta el 31 de diciembre de 2006. Sin embargo, con la dación de la Ley 28929 se ha prorrogado su vigencia hasta el 31 de diciembre de 2007. Asimismo, esta normativa se encuentra



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

reglamentada por el Decreto Supremo 025-2005-EF. Debe hacerse hincapié en el hecho de que el tributo analizado es de naturaleza temporal.

- Desde esta óptica es válido hacer referencia a que los impuestos al patrimonio son los ingresos que obtiene el fisco al gravar el valor de los bienes y derechos que constituyen la propiedad, así como su transferencia. En este orden de ideas, comprende conceptos recogidos por nuestra legislación tributaria, tales como el Impuesto Predial, el Impuesto de Alcabala, Impuesto Vehicular, etc. Resulta evidente, por tanto, cómo el patrimonio se configura como uno de los principales índices de capacidad económica y, por ello, los impuestos al patrimonio tienen un importante objetivo: “(...) *facilitar la lucha contra el fraude mediante la aportación de información de las fuentes de riqueza (...) una especie de censo de la riqueza de los ciudadanos con evidentes funciones de control tributario sobre ésta y sus posibles transmisiones (...)*”¹.
- De un análisis comparativo entre lo expresado en el párrafo anterior y el texto de la Ley 28424, que crea el Impuesto Temporal a los Activos Netos, se desprende que, por su propia naturaleza, este impuesto comparte la característica de ser patrimonial, por cuanto toma como manifestación de capacidad contributiva los activos netos, es decir, la propiedad, y es bajo este presupuesto que se analiza el caso en cuestión.

5.1. EL ITAN en relación con el IMR, IEAN y AAIR

El cuadro comparativo que a continuación presentamos nos permite observar la naturaleza impositiva y las particularidades del ITAN en el ámbito legislativo. El Tribunal Constitucional, como supremo intérprete de la Carta Fundamental, no pretende abocarse a realizar un estudio comparativo de las medidas impositivas creadas por el Estado peruano para el logro de sus objetivos. Sin embargo, considerando que ya son varios los casos en que ha debido emitir pronunciamiento sobre la constitucionalidad de estas medidas, resulta pertinente para fines constitucionales, por lo menos, verificar las características de las normas emitidas por el legislador tributario y su relación con la norma *sub exámine*.

Impuesto	Base normativa	Entrada en vigencia	Fin de su vigencia	Sujetos del impuesto	Base Imponible	Alícuota	Comentarios
Impuesto Mínimo a la Renta	Artículos 109 al 116 del Decreto	1992	1997	Perceptor es de renta	El valor de los activos netos al 31	2% (que luego se)	• Funcionaba como crédito contra el I.R.

¹ García Añoveros, Jaime y otros. *Manual del Sistema Tributario Español*. Madrid: Civitas, 2002, p. 307



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

(IMR)	Legislativo 774			tercera categoría	de diciembre del ejercicio anterior	redujo a 1.5%)	<ul style="list-style-type: none">• Declarado inconstitucional por el TC (STC 646-1996-AA/TC)
Impuesto Extraordinario a los Activos Netos (IEAN)	Ley 26777	1997	1999	Perceptor es de renta de tercera categoría	El valor de los activos netos al 31 de diciembre del ejercicio anterior	0.5%	<ul style="list-style-type: none">• No tenía mínimo imponible.• Tasa menor• Crédito contra el I. R. sin devolución• Declarado constitucional por el TC (STC 2727-2002-AA/TC)
Anticipo Adicional al Impuesto a la Renta (AAIR)	Ley 27804	Enero 2003	Noviembre 2004	Generador es de renta de tercera categoría	El valor de los activos netos al 31 de diciembre del ejercicio anterior	De 0.25 a 1.25 %	<ul style="list-style-type: none">• Mínimo no imponible S/. 512 000 Nuevos Soles• Crédito contra el I.R. con devolución• Declarado inconstitucional por el TC (STC 034-2004-AI/TC)
Impuesto Temporal a los Activos Netos (ITAN)	Ley 28424	2005	2007 (según lo establecido por Ley 28929)	Generador es de renta de tercera categoría	El valor de los activos netos al 31 de diciembre del ejercicio anterior	Ejercicios 2005 y 2006: 0.6% por el exceso de S/. 5000000 Ejercicio 2007:	<ul style="list-style-type: none">• Mínimo no imponible S/. 5,000,000 Nuevos Soles (vigente durante los ejercicios 2005 y 2006, para el 2007,

**TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

						0.5% por el exceso de S/.1 000000	el mínimo no imponible es S/ 1,000,000. • Crédito contra el I.R. con derecho a devolución
--	--	--	--	--	--	-----------------------------------	--

5.2. Naturaleza Impositiva y Constitucionalidad del ITAN

- Por lo que se refiere a lo expuesto por la entidad demandante con relación a la naturaleza del ITAN, es importante hacer una precisión respecto a que la declaración de inconstitucionalidad del AAIR no es óbice para que la fórmula que haya creado el legislador tributario para cubrir este vacío vulnera algunos de los derechos o principios constitucionales que la empresa demandante alega.
- Está claro que los activos netos se instituyen como manifestación de capacidad contributiva en cuanto a impuestos al patrimonio se trata. Así, debe reflexionarse en el sentido de que estos se constituyen como uno de los elementos con los que finalmente se obtendrá la renta ($K + T = R$)². Es más, debe señalarse que en algunas realidades socioeconómicas no muy lejanas, se utilizan como complemento del Impuesto a la Renta para acentuar su progresividad.³
- El tratamiento constitucional a este tipo de impuestos ya ha sido expuesto en anterior jurisprudencia. Si bien es cierto que la imposición de pago implica una intromisión del Estado en la propiedad de los contribuyentes, ello no necesariamente conlleva una vulneración de los derechos fundamentales en general, y del derecho de propiedad en particular. Ello se sostiene en que los derechos fundamentales no tienen un carácter absoluto. Por otro lado, es preciso recordar el deber de contribuir a los gastos públicos como Principio Constitucional implícito en nuestro Estado Democrático de Derecho.
- Debe tenerse en cuenta que la distinción principal entre el impuesto *sub axámine* y los declarados inconstitucionales por este Colegiado, está precisamente en que tanto el IMR como el AAIR provenían de un impuesto a la renta. En el caso del ITAN, es un impuesto independiente que efectivamente grava activos netos como manifestación de capacidad contributiva no directamente relacionado con la renta. Es decir, es la incongruencia de

² Capital más trabajo es igual a la renta.

³ Krelove Stotsky, *Manual de Política Tributaria*, P. Shome, FMI, p. 346.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

un medio impositivo (activos netos) con los fines que persigue el legislador tributario (renta) lo que hizo inconstitucionales a los citados tributos.

- En consecuencia, atendiendo al contenido y los límites tanto de la Capacidad Contributiva como del Principio de No Confiscatoriedad de los Tributos en nuestra jurisprudencia, se verifica que mediante el impuesto en cuestión no se ha privado a la actora de una parte significativa de su propiedad, pues al igual que el IEAN, el ITAN (no sólo recurriendo al *nomen iuris*) resulta un impuesto patrimonial autónomo y, por ello, no vulnera los derechos de la empresa demandante.
- En cuanto al argumento de que el ITAN se constituye como un pago a cuenta o anticipo del Impuesto a la Renta por ser un crédito utilizable contra este, cabe señalar que no debemos perder de vista que nuestra Constitución no impone en materia impositiva más límites que los enunciados por su artículo 74. Vale decir, aunque se da libertad al legislador para imponer cargas al contribuyente, también es cierto que se ve limitado por una serie de garantías y principios, los cuales en el presente caso no aparecen vulnerados.
- Por otro lado, en todo momento la empresa recurrente alega que la normativa sobre arrastre de pérdidas⁴ le resulta perjudicial y/o lesiva de sus derechos. A este respecto, debe manifestarse que las modificaciones y/o restricciones de esta normativa no tienen relación directa con la vulneración de los derechos de la demandante en torno al ITAN. Mucho más, si el estado de pérdida de la empresa no es consecuencia directa de norma alguna sino más bien de la gestión de sus órganos directivos y/o administrativos.
- Sobre si, por el contrario, esta base de cálculo resultó antitécnica, cabe señalar que el Tribunal Constitucional, en la sentencia 004-2004-AI/TC, 001-2004-AI/TC, 0012-2004-AI/TC, 0013-2004-AI/TC, 0014-2004-AI/TC, 0015-2004-AI/TC, 0016-2004-AI/TC y 0027-2004-AI/TC (acumulados), señaló que el antitecnismo de las leyes o su ineficiencia no puede merecer atención en un proceso de control de constitucionalidad, sino tan solo su compatibilidad formal o material con la Carta Fundamental.
- Asimismo, en la sentencia 042-2004-AI/TC (FJ 23) el Tribunal Constitucional ha precisado que no siempre lo antitécnico implica necesariamente una colisión con lo constitucional. Ello no impide, sin embargo, que se admita la posibilidad de someter a control constitucional una disposición cuando, más allá de su compatibilidad formal o material con la Constitución, de su antitecnismo se deriven afectaciones a principios y bienes constitucionales, y a los derechos fundamentales de las personas.

⁴ Primera Disposición Final de la Ley 27356



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

- De igual forma, no cabe descartar que el Tribunal Constitucional, recurriendo a un test de razonabilidad, declare la no conformidad con la Constitución de una disposición si esta no es fácil, en términos razonables, de comprenderse –legibilidad– o cuando es difícilmente concretable por el juez que tiene que resolver un caso específico –concretabilidad–.⁵ En estos casos el parámetro de control constitucional lo constituyen principios constitucionales tales como los de seguridad, predictibilidad y certeza jurídicas; y el de interdicción de la arbitrariedad; principios cuya observancia viene incorporando el Tribunal Constitucional a través de su jurisprudencia.

6. El ITAN y el Deber Constitucional de Contribuir al Sostenimiento de los Gastos Públicos

- El artículo 58 de la Carta Magna establece que la economía social de mercado es el régimen económico de nuestro país. Este régimen representa, como ya se ha expresado en la STC 008-2003-AI/TC, a los “valores constitucionales de la libertad y la justicia, y, por ende, es compatible con los fundamentos axiológicos y teleológicos que inspiran a un Estado social y democrático de derecho. En ésta imperan los principios de libertad y promoción de la igualdad material dentro de un orden democrático garantizado por el Estado”.
- Es evidente que se configura un compromiso de naturaleza constitucional que se fundamenta en valores básicos (libertad, igualdad, justicia y participación democrática en la formación del orden social y económico), los cuales deben entenderse no solo en un sentido formal, sino también material. Resulta de ello que el Estado y los poderes públicos instituidos por la Constitución “están comprometidos en la consecución de un orden social más igualitario y más justo, y eso afecta de manera muy especial a su actividad financiera (...).”⁶
- Así, surge el tributo como presupuesto funcional del Estado Social, considerando las características del mismo: “(...) Por un lado, su capacidad productiva y su flexibilidad, que le permite adaptarse a las necesidades financieras de cada momento, y lo convierten en un instrumento crucial para afrontar las crecientes necesidades financieras del Estado Social. Por otro lado, por su aptitud para producir un efecto de redistribución de rentas, compatible con los derechos y libertades constitucionales, al permitir detraer mayores recursos económicos de las

⁵ Al respecto, FLÜCKIGER, Alexandre. “Le principe de clarté de la loi ou l’ambiguïté d’un idéal”. En *Les Cahiers du Conseil constitutionnel*, N°. 21, Dalloz, París, 2006. pp. 74 ss.

⁶ Barquero, Juan. *La Función del Tributo en el Estado Social y Democrático de Derecho*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002, p. 53.

**TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

economías privadas más favorecidas, y menos (o incluso ninguno) de las menos favorecidas”⁷

- Es así que el Impuesto Temporal a los Activos Netos, como alcance de la capacidad impositiva del Estado, constituye también una manifestación del principio de solidaridad que se encuentra consagrado de manera implícita en el artículo 43 de la Constitución al señalar que *“La República del Perú es democrática, social, independiente y soberana. El estado es uno indivisible. Su gobierno es unitario, representativo y descentralizado, y se organiza según el principio de la separación de poderes”* y, además, en el artículo 36 de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, que proclama que *“Toda persona tiene el deber de pagar los impuestos establecidos por la ley para el sostenimiento de los servicios públicos”*.
- Al igual que en otros casos, se analiza el ITAN desde la óptica y alcances del “deber de contribuir a los gastos públicos”, lo que trae como consecuencia inmediata la obligación de reflexión y análisis de parte del legislador tributario, los estudiosos de la materia y, por qué no, del contribuyente.
- En conclusión, se trata de reglas de orden público tributario que todos los contribuyentes deben obedecer, por cuanto conducen a fines completamente legítimos: Contribuir, por un lado, a la detección de aquellas personas que no cumplen la obligación social de tributar, y, por otro, a la promoción del bienestar general que se fundamenta en la Justicia y en el desarrollo integral y equilibrado de la Nación (artículo 44 de la Constitución), mediante la contribución equitativa del gasto social.

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.

LANDA ARROYO
ALVA ORLANDINI
BARDELLI LARTIRIGOYEN

⁷ *Op. cit.*, p. 54.

Lo que certifico:

Dr. Rafael Figallo Rivadeneyra
SECRETARIO RELATOR (e)