EXP. N. ° 03005-2007-PA/TC
LIMA
NEGOCIACIONES ARA DEL NORTE S.A.C.

SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

En Lima, a 1 de octubre de 2007, el Pleno del Tribunal Constitucional, con la asistencia de los señores magistrados Landa Arroyo, Mesía Ramírez, Vergara Gotelli, Beaumont Callirgos, Calle Hayen, Eto Cruz y Álvarez Miranda, pronuncia la siguiente sentencia

I. ASUNTO

El recurso de agravio constitucional interpuesto por, la empresa Negociaciones Ara del Norte S.A.C., debidamente representada por don Óscar Carrasco Huertas, contra la sentencia de la Segunda Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima, de fojas 143, su fecha 20 de marzo de 2007, que declaró improcedente la demanda de autos.

II. ANTECEDENTES

1. Demanda

Con fecha 3 de agosto de 2006, la empresa 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 siguientes actos dictados en contra de la recurrente, en virtud de la mencionada normativa:
   a. Orden de Pago N.° 023-001-1387794, por concepto del ITAN, correspondiente al mes de marzo de 2005.
   b. Orden de Pago N.° 023-001-1387795, por concepto del ITAN, correspondiente al mes de abril de 2005.
   c. Orden de Pago N.° 023-001-1387796, por concepto del ITAN, correspondiente al mes de mayo de 2005.
   d. Orden de Pago N.° 023-001-1387797, por concepto del ITAN, correspondiente al mes de junio de 2005.

e. Orden de Pago N.º 023-001-1387798, por concepto del ITAN, correspondiente al mes de julio de 2005.
f. Orden de Pago N.º 023-001-1387799, por concepto del ITAN, correspondiente al mes de agosto de 2005.
g. Orden de Pago N.º 023-001-1387800, por concepto del ITAN, correspondiente al mes de septiembre de 2005.
h. Orden de Pago N.º 023-001-1387801, por concepto del ITAN, correspondiente al mes de octubre de 2005.
i. Orden de Pago N.º 023-001-1387802, por concepto del ITAN, correspondiente al mes de noviembre de 2005.
j. Resolución de Ejecución Coactiva N.º 023-006-0341824, con la que se dio inicio a la cobranza coactiva de las Órdenes de Pago antes citadas. Es necesario precisar que los documentos mencionados fueron emitidos con fecha 5 de mayo de 2006 y notificados el 12 de mayo de 2006.

3. Que se restituyan las cosas al estado en que se encontraban antes de que se girara la citada Orden de Pago, debiéndose abstener la emplazada SUNAT de cobrar el monto de los intereses devengados de dicho valor, así como de cualquier otra Orden de Pago emitida para el cobro del citado tributo, y/o de compensar dicho impuesto con cualquier acreencia que pudiera tener la recurrente.

Sostiene el recurrente que la pretensión de la SUNAT, referida a que la empresa que representa pague el ITAN por el ejercicio 2005, se materializa con el giro de los documentos mencionados, los cuales son actos concretos violatorios 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.

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–, arguye el recurrente que dicho tributo constituye un sistema de pago a cuenta del Impuesto a la Renta, y no un impuesto al patrimonio, tal como las normas pertinentes y la Administración Tributaria han sostenido, por cuanto:

1. La norma dispone 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.
2. El ITAN, al no ser definitivo (pues se encuentra sujeto a una posible devolución), no comparte el carácter de impuesto por ser este, por naturaleza, definitivo.
3. 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 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, y por tanto, a criterio de la representada, vulnera el Principio de No Confiscatoriedad establecido en el artículo 74 de la Constitución.

Por último, aduce que el ITAN es confiscatorio porque constituye una apropiación indebida de sus activos, dado que la situación real de la empresa recurrente es que en el año 2005 ha tenido una pérdida real ascendente a S/. 7,744.00, por lo que no debería producirse desembolso alguno por concepto de impuesto a la renta. No obstante lo anterior, la Administración Tributaria, por concepto de ITAN, exige un desembolso de S/. 8,477.00, lo que en la práctica es un pago a cuenta del Impuesto a la Renta, más aún si va a ser objeto de devolución.

2. Contestación de la Demanda

SUNAT se apersona al proceso y manifiesta, mediante un escrito de fecha posterior a la emisión de la resolución de segunda instancia, que es necesario agotar la vía administrativa. En adición a ello, contradice la demanda en todos sus extremos, alegando que el ITAN es un impuesto patrimonial autónomo constitucional, lo cual se evidencia en los pronunciamientos emitidos por el Tribunal Constitucional respecto a este tipo de tributos (tal es el caso del IEAN). Asimismo, arguye que el ITAN no es confiscatorio, tomando en cuenta, además, que la razonablidad de la tasa afecta a los activos netos.

3. Sentencia de Primera Instancia

El Cuadragésimo Quinto Juzgado Especializado en lo Civil de Lima, con fecha 10 de agosto de 2006, declara improcedente la demanda por considerar que en este caso se pretende cuestionar una norma en abstracto, análisis que es pertinencia de otras vías, como el proceso de inconstitucionalidad o la acción popular, de ser el caso.

4. Sentencia de Segunda Instancia

La recurrida confirma la apelada declarando improcedente la demanda, puesto que el proceso de amparo procede conforme a ciertos requisitos, como es el caso del previsto en el artículo 5.2 del Código Procesal Constitucional. Así, se establece que no proceden los recursos constitucionales cuando existan vías específicas, igualmente satisfactorias, para la protección del derecho constitucional vulnerado; en el caso de autos, el *a quo* concluye que la pretensión puede ventilarse en un proceso ordinario que contemple etapa probatoria.

III. FUNDAMENTOS

1. Pretensión y Derechos Alegados

1.1 *Pretensión*

Vista la demanda, el Tribunal Constitucional emitirá pronunciamiento respecto de las pretensiones siguientes:

a) 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.

b) Que se deje sin efecto los siguientes actos dictados en contra del recurrente, en virtud de la mencionada normativa:
   Orden de Pago N.º 023-001-1387794, por concepto del ITAN, correspondiente al mes de marzo de 2005.
   Orden de Pago N.º 023-001-1387795, por concepto del ITAN, correspondiente al mes de abril de 2005.
   Orden de Pago N.º 023-001-1387796, por concepto del ITAN, correspondiente al mes de mayo de 2005.
   Orden de Pago N.º 023-001-1387797, por concepto del ITAN, correspondiente al mes de junio de 2005.
   Orden de Pago N.º 023-001-1387798, por concepto del ITAN, correspondiente al mes de julio de 2005.
   Orden de Pago N.º 023-001-1387799, por concepto del ITAN, correspondiente al mes de agosto de 2005.
   Orden de Pago N.º 023-001-1387800, por concepto del ITAN, correspondiente al mes de septiembre de 2005.
   Orden de Pago N.º 023-001-1387801, por concepto del ITAN, correspondiente al mes de octubre de 2005.
   Orden de Pago N.º 023-001-1387802, por concepto del ITAN, correspondiente al mes de noviembre de 2005.
   Resolución de Ejecución Coactiva N.º 023-006-0341824, con la que se dio inicio a la cobranza coactiva de las Órdenes de Pago antes citadas. Es necesario precisar que los documentos mencionados fueron emitidos con fecha 5 de mayo de 2006 y notificados el 12 de mayo de 2006.

c) Que se restituyan las cosas al estado en que se encontraban antes de que se girara la citada Orden de Pago, debiéndose abstener la emplazada SUNAT de

cobrar el monto de los intereses devengados de dicho valor, así como de cualquier otra Orden de Pago emitida para el cobro del citado tributo, y/o de compensar dicho impuesto con cualquier acreencia que pudiera tener el recurrente.

1.2. *Derechos Invocados*

Se invoca la violación de los 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.

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

La instancia precedente declaró improcedente la demanda de amparo, estimando:

a) Que existían vías procedimentales específicas, igualmente satisfactorias, para la protección del derecho constitucional amenazado o vulnerado (inciso 2), y

En razón de ello, este Colegiado debe pronunciarse sobre cada una de las causales enunciadas.

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: el proceso contencioso-administrativo ante el Poder Judicial. Este Colegiado ya ha tenido oportunidad de pronunciarse al 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, por el contrario, si el caso podría ventilarse en otro proceso obteniendo símiles resultados. De lo actuado resulta claro que la controversia está íntimamente ligada a derechos y principios de naturaleza constitucional (Igualdad, a la Propiedad, a la Libre Empresa y a la Libertad de Trabajo, así como el Principio de No Confiscatoriedad de los Tributos), por lo que

merece ser analizada en la vía extraordinaria del amparo. Por ello, la alegada excepción debe ser desestimada.

3. Posición del Tribunal Constitucional en relación con 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 este Colegiado se pronuncia respecto del artículo 74 de la Constitución, que delimita la potestad tributaria, la cual se entiende como el poder que tiene el Estado (bajo razonables parámetros) para imponer a los particulares el pago de tributos.

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).

Para los fines del análisis del impuesto cuestionado en este proceso resulta pertinente hacer una reseña sobre el pronunciamiento de este Colegiado acerca del IMR y el AAIR, que fueron declarados inconstitucionales.

3.1. El inconstitucional Impuesto Mínimo a la Renta

En el año 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 gravara con el Impuesto a la Renta a todas las empresas (salvo las especificadas en el artículo 116 del referido Decreto Legislativo), aun cuando no tuviesen la obligación de tributar, como por ejemplo en los casos en que incurrían 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 a efectos de cobrar el IMR y, en consecuencia, ordenó la inaplicación de los artículos 109 al 116 del Decreto Legislativo N.º 774, sustentando su fallo en los siguientes consideraciones:

(...) Que, según se desprende del artículo 109° y 110° 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 1°, 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 74° de la Constitución, es el respeto de los derechos fundamentales, que en el caso de autos no se ha observado, ya que: a) en materia de impuesto a la renta, el legislador se encuentra obligado, al establecer el hecho imponible, a respetar y garantizar la conservación de la intangibilidad del capital, lo que no ocurre si el impuesto absorbe una parte sustancial de la renta, 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 quantum;. 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 declararla inconstitucional: 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

- El 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, ya sea al contado (al inicio de cada ejercicio) o en nueve cuotas mensuales. Evidentemente, se pagaba el Impuesto a la Renta antes de que este 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, este anticipo 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 declaró inconstitucional el AAIR, argumentando: *"(...) 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 Netos, cuyo objeto fue gravar el patrimonio. Por tal motivo, cuando en el Fundamento N.° 12., supra, se señaló que en la STC N.° 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 en relación con 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 empleados en el caso del IMR. Así, en la sentencia recaída en el expediente N. ° 2727-2002-AA/TC, establece claramente que no resulta inconstitucional el que un impuesto grave el patrimonio, siempre y cuando se utilicen mecanismos congruentes para tal fin.

- Es decir, la libertad que tiene el legislador para imponer cargas tributarias solo está limitada 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) con la manifestación de riqueza que puede derivarse de la propiedad. En relación con el principio de no confiscatoriedad señaló este Colegiado: *"(...) 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 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.° 0646-1996-AA/TC.(...)"(STC N.° 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, siendo que la potestad tributaria es una facultad conferida constitucionalmente 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 los límites que señala el artículo 74 de la Constitución.

- Por lo expuesto, esta será la línea de análisis a seguir en el caso concreto del Impuesto Temporal a los Activos Netos.

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

- En el presente fundamento se analizará el ITAN y sus particularidades; y, posteriormente, se evaluará su naturaleza impositiva de acuerdo con los criterios explicados en los fundamentos precedentes.

- Mediante 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 precisarse 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 establecen una serie de deducciones de la base imponible.

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

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, se modificó la escala progresiva acumulativa:

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

- De lo expuesto de deduce 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, ésta 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 periodos tributarios de marzo a diciembre del ejercicio gravable por el cual se 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 reglamentada por el Decreto Supremo 025-2005-EF. Debe hacerse hincapié en que el tributo analizado es de naturaleza temporal.

- Desde esta óptica es válido hacer referencia a que los impuestos al patrimonio están constituidos por 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, comprenden conceptos recogidos por nuestra legislación tributaria, como el Impuesto Predial, el Impuesto de Alcabala, el Impuesto Vehicular, etc. Resulta evidente 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 evidente funciones de control tributario sobre esta y sus posibles transmisiones (...)"*[1].

- De un análisis comparativo de lo expresado en el párrafo anterior con lo señalado por la Ley 28424, Ley que crea el Impuesto Temporal a los Activos Netos, se desprende que, por su propia naturaleza, este impuesto comparte la característica de 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 se presenta a continuación 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

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

abocarse a un estudio comparativo de las medidas impositivas creadas por el Estado peruano para el logro de sus objetivos. Sin embargo, considerando que son varios los casos en que se ha debido emitir pronunciamiento sobre la constitucionalidad de estas medidas, resulta pertinente, para fines constitucionales, apreciar las características de las normas emitidas por el legislador tributario y su relación con la norma materia de estudio por parte de este Colegiado.

Impuesto	**Base normativa**	**Entrada en vigencia**	**Fin de su vigencia**	**Sujetos del impuesto**	**Base Imponible**	Alícuota	Comentarios
Impuesto Mínimo a la Renta (IMR)	Artículos 109° al 116° del Decreto Legislativo 774	1992	1997	Perceptores de renta de tercera categoría	El valor de los activos netos al 31 de diciembre del ejercicio anterior	2% (que luego se redujo a 1.5%)	• Funcionaba como crédito contra el I. R. • Declarado inconstitucional por el TC (STC 646-1996-AA/TC)
Impuesto Extraordinario a los Activos Netos (IEAN)	Ley 26777	1997	1999	Perceptores de renta de tercera categoría	El valor de los activos netos al 31 de diciembre del ejercicio anterior	0.5%	• 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	Generadores de renta de tercera categoría	El valor de los activos netos al 31 de diciembre del ejercicio anterior	De 0.25 a 1.25 %	• Mínimo no imponible S/. 512 000 Nuevos Soles • Crédito contra el I.R. con devolución

							• Declarado inconstitucional por el T.C. (STC 034-2004-AI/TC)
Impuesto Temporal a los Activos Netos (ITAN)	Ley 28424	2005	2007 (según lo establecido por Ley 28929)	Generadores 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: 0.5% por el exceso de S/.1 000000	• Mínimo no imponible S/. 5,000,000 Nuevos Soles (vigente durante los ejercicios 2005 y 2006, para el 2007, 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

De 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, vulnere algunos de los derechos o principios constitucionales invocados por la empresa demandante.

Ha quedado claro que los activos netos se instituyen como manifestación de capacidad contributiva en cuanto a impuestos al patrimonio se trata. Ello merece un reflexión en el sentido de que estos se constituyen como 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]

[2] Capital más Trabajo es igual a la Renta.
[3] Krelove Stotsky, *Manual de Política Tributaria*, P. Shome, FMI, p. 346.

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 ostentan un carácter absoluto. Abona a lo dicho el deber de contribuir a los gastos públicos como principio constitucional implícito en nuestro Estado Democrático de Derecho.

Debe considerarse que la distinción principal entre el impuesto *sub exámine* y los declarados inconstitucionales por este Colegiado reside precisamente en que tanto el IMR como el AAIR se originaban 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 relacionada con la renta. Es decir, es la incongruencia de un medio impositivo (activos netos) con los fines que persigue el legislador tributario (renta) lo que hizo inconstitucionales a los citados tributos.

En consecuencia, teniendo en cuenta el contenido y límites, tanto de la capacidad contributiva como del Principio de No Confiscatoriedad de los Tributos en nuestra jurisprudencia, se verifica que mediante la imposición bajo análisis no se ha privado a la actora de una parte significativa de su propiedad, y que 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. Cabe aclarar que, 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 han sido vulnerados.

Por otro lado, la empresa recurrente insiste en que la normativa sobre arrastre de pérdidas[4] le resulta perjudicial y/o lesiva a 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

[4] Primera Disposición Final de la Ley 27356

directa de norma alguna, sino más bien de la gestión de sus órganos directivos y/o administrativos.

En cuanto al alegato de que por el contrario, esta base de cálculo resultó antitécnica, *es preciso dejar en claro que el antitecnicismo de las leyes o, acaso su "ineficiencia" no pueden merecer atención en lo que respecta a la evaluación de su constitucionalidad, pues ésta únicamente debe centrarse en aspectos relativos a su compatibilidad formal y material con la Carta Fundamental* .

6. El ITAN y el deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los Gastos Públicos

El artículo 58 de la Carta Magna establece la economía social de mercado como el régimen económico de nuestro país. Este régimen representa, como ya se ha expresado en la STC N. ° 008-2003-AI/TC, 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 (...)*".[5]

Surge así 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 economías privadas más favorecidas, y menos (o incluso ninguno) de las menos favorecidas*"[6].

---

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

[6] *Op. cit.*, p. 54.

Por tanto, 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, que señala 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 establece que *"Toda persona tiene el deber de pagar los impuestos establecidos por la ley para el sostenimiento de los servicios públicos*".

Como 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.

Concluimos, entonces, que se trata de reglas de orden público tributario, que principalmente 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 el confiere la Constitución Política del Perú

HA RESUELTO

Declarar **INFUNDADA** la demanda de amparo.

SS.

LANDA ARROYO
MESÍA RAMÍREZ
VERGARA GOTELLI
BEAUMONT CALLIRGOS
CALLE HAYEN
ETO CRUZ
ÁLVAREZ MIRANDA

Lo que certifico:

Dr. Daniel Figallo Rivadeneyra
SECRETARIO RELATOR (e)