



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 03982-2008-PA/TC  
LIMA  
INVERSIONES M Y S S.A.C.

**SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

En Lima, a los 15 días del mes de setiembre de 2008, la Sala Segunda del Tribunal Constitucional, integrada por los magistrados Vergara Gotelli, Landa Arroyo y Álvarez Miranda, pronuncia la siguiente sentencia, con el fundamento de voto del magistrado Vergara Gotelli, que se agrega.

**ASUNTO**

Recurso de agravio constitucional interpuesto por Inversiones M & S S.A.C., debidamente representada por Hugo Escobar Agreda, contra la sentencia expedida por la Cuarta Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima, de folios 577, su fecha 23 de abril de 2008, que declara infundada la demanda de autos.

**ANTECEDENTES**

Con fecha 2 de noviembre de 2006 la empresa recurrente interpone demanda de amparo contra la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT), solicitando que se declare inaplicable a la 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, y que se dejen 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 021-001-0117293 y la Resolución de Ejecución Coactiva 021-006-0050415, notificadas el 11 de agosto de 2006, b) la Orden de Pago 021-001-0120430 y la Resolución de Ejecución Coactiva 021-006-0052139 notificadas el 14 de setiembre de 2006, y c) la Orden de Pago 021-001-0123363 y la Resolución de Ejecución Coactiva 021-006-0053591, notificadas el 16 de octubre de 2006.

Solicita además que se restituyan las cosas al estado anterior en que se encontraban antes de que la autoridad administradora del tributo girara las citadas resoluciones, 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.

La SUNAT plantea la excepción de falta de agotamiento de la vía administrativa, aduciendo que no se ha presentado recurso impugnativo ante el Tribunal Fiscal, que es la última instancia administrativa en materia tributaria. Contestando la



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

demanda afirma que la demanda debe declararse infundada pues el ITAN es un impuesto al patrimonio que los contribuyentes poseen como una manifestación externa de riqueza (activos netos), lo que demuestra que toma en cuenta para su determinación la capacidad contributiva por lo que no existe vulneración del principio constitucional de no confiscatoriedad, lo que se descarta la vulneración de los derechos fundamentales alegados por el demandante.

El Vigésimo Sexto Juzgado Civil Lima, con fecha 31 de julio de 2007, declara infundada la excepción planteada e infundada la demanda de amparo, considerando que la empresa se encuentra dentro de los sujetos a quienes se les puede exigir el cumplimiento del impuesto. Asimismo indica que el Tribunal ya había determinado que los activos netos eran una manifestación de capacidad normativa,

La recurrida confirma la apelada por considerar que según la sentencia del Exp. 10717-2006-PA/TC emitida por el Tribunal Constitucional, el ITAN es un impuesto que grava la propiedad y no la renta. Señala además que se trata de un tributo que respeta los principios de capacidad contributiva y no confiscatoriedad, por lo que concluye en el reconocimiento de la autonomía del impuesto en cuestión, y en la no afectación de derechos constitucionales.

### FUNDAMENTOS

1. El objeto de la demanda es que se inaplique la Ley 28424, que crea el ITAN, y su Reglamento, aprobado por Decreto Supremo N.º 025-2005-EF, dejando sin efecto además los actos concretos que en virtud de dicha normativa legal se han dictado en contra de la recurrente, correspondiente al ITAN de los meses de julio, agosto y setiembre de 2006, respectivamente, esto es: a) la Orden de Pago 021-001-0117293 y la Resolución de Ejecución Coactiva 021-006-0050415, notificadas el 11 de agosto de 2006, b) la Orden de Pago 021-001-0120430 y la Resolución de Ejecución Coactiva 021-006-0052139 notificadas el 14 de setiembre de 2006, y c) la Orden de Pago 021-001-0123363 y la Resolución de Ejecución Coactiva 021-006-0053591, notificadas el 16 de octubre de 2006.
2. Al respecto cabe resaltar que desde la entrada en vigencia del ITAN se han interpuesto múltiples demandas de amparo cuestionando la constitucionalidad del tributo, alegándose al respecto que vulnera los principios de capacidad contributiva, no confiscatoriedad y el derecho a la propiedad de los contribuyentes. Al respecto en la sentencia recaída en el Exp. 03797-2006-PA/TC, este Tribunal Constitucional ha establecido los siguientes criterios sobre la materia:
  - La exigencia de pago de tributos no puede considerarse *prima facie* vulneratoria de derechos fundamentales, dado que la potestad tributaria es una facultad que responde a la característica social del modelo económico consagrado en la Carta Magna. Sin embargo, para que ello sea así, esta



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

potestad tributaria debe ser ejercida dentro de ciertos límites, consagrados en el artículo 74 de la Constitución.

- Respecto al ITAN, se apuntó que de conformidad con la ley de su creación, 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.
  - Se determinó también que el ITAN era un impuesto al patrimonio por cuanto toma como manifestación de capacidad contributiva los activos netos, es decir, la propiedad. 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 (ejemplo de ello son los impuestos Predial, de Alcabala, Vehicular, etc.). Así, se considera que el ITAN es un impuesto autónomo que efectivamente grava activos netos como manifestación de capacidad contributiva no directamente relacionado con la renta.
  - En tal sentido se diferencia del Impuesto Mínimo a la Renta (IMR) y del Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta (AAIR) en cuanto estos pretendían gravar la renta tomando en cuenta el patrimonio del contribuyente. El ITAN no incurre en la misma incongruencia al ser un impuesto autónomo que pretende gravar el patrimonio tomando como manifestación de éste los activos netos.
  - El ITAN no se constituye como un pago a cuenta o anticipo del Impuesto a la Renta puesto que, como ya se anotó, es un impuesto independiente. 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 caso del ITAN no han sido vulnerados.
3. Por consiguiente el ITAN es un tributo que no lesiona principio constitucional alguno, siendo su pago constitucional y legalmente exigible a los contribuyentes. La Ley cuestionada, por ello, es constitucional y las órdenes de pago resultan exigibles. No obstante, debe tenerse presente que en diversa jurisprudencia (SSTC 1255-2003-AA/TC, 3591-2004-AA/TC, 7802-2006-AA/TC, 1282-2006-AA/TC, entre otras) este Tribunal ha sostenido que, aunque la demanda haya sido desestimada, deben precisarse los alcances del fallo respecto al pago de intereses.
  4. Cabe tener presente que la prolongada duración del proceso de amparo traería como consecuencia directa (de condenarse al pago de intereses moratorios) que quien solicitó la tutela de un derecho termine en una situación que le ocasione un perjuicio económico mayor que aquel al que hubiera sufrido si no hubiese



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

interpuesto la demanda en la equivocada creencia de que el ITAN resultaba equiparable al IMR o al AAIR, resultado que no sería consustancial con el criterio de razonabilidad y el ejercicio de la tutela jurisdiccional efectiva que se traduce en un pronunciamiento oportuno por parte de los jueces; más aún cuando se trata de procesos que, como el amparo, merecen tutela urgente.

5. En consecuencia la SUNAT tendrá que abstenerse de considerar el cobro de los intereses moratorios, debiendo cumplir además con su función orientadora al contribuyente (artículo 84° del Código Tributario) e informando las formas o facilidades de pago establecidas en el Código Tributario o leyes especiales relativas a la materia.
6. Es necesario precisar que dicha regla sólo rige hasta la fecha en que existió la deuda sobre el pago del tributo, esto es el 1 de julio de 2007, fecha en que se publicó en el diario oficial *El Peruano* la STC 3797-2006-PA/TC con la que se confirmó la constitucionalidad del mencionado tributo, debiendo entenderse entonces que aquellos contribuyentes que presentaron su demanda luego de esta fecha deberán pagar su impuesto e intereses (inclusive los moratorios) de acuerdo a las normas del Código Tributario.

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.

**VERGARA GOTELLI**  
**LANDA ARROYO**  
**ÁLVAREZ MIRANDA**

Lo que certifico:

**FRANCESCO FIGUEROA BERNARDINI**  
SECRETARIO RELATOR



### FUNDAMENTO DE VOTO DEL MAGISTRADO VERGARA GOTELLI

Con el debido respeto por las opiniones de mis colegas, debo precisar que si bien me adhiero al **FALLO** (parte resolutive de esta Sentencia) creo pertinente hacer algunas precisiones con relación al antitecnicismo de la ley cuyo análisis se ha realizado en el presente proceso, esto es la 28424, que crea el Impuesto Temporal a los Activos Netos (ITAN) cuya inaplicación se solicitó:

1. En el nuevo proyecto que se pone a mi consideración encuentro que se ha variado el fundamento que suscribimos originariamente y que decía: 5.2 *"(...) Sentada esta premisa, el hecho de que el legislador haya considerado, de manera extraordinaria y temporal, los activos netos como un síntoma de presunción de riqueza gravable, no vulnera en abstracto los principios de capacidad contributiva, igualdad y no confiscatoriedad. Si 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"*.
2. En este nuevo proyecto se hace agregados y se varían párrafos del fundamento citado señalándose que: *"(...)En cuanto al alegato de que, por el contrario, esta base de cálculo resultó antitécnica, es menester señalar que el Tribunal Constitucional, en la sentencia 004-2004-AI/TC, 001-2004-AI/TC, 012-2004-AI, 0013-2004-AI/TC, 014-2004-AI/TC, 0015-2004-AI/TC, 016-2004-AI/TC y 027-2004-AI/TC (acumulados), manifestó que el antitecnicismo de las leyes o su ineficiencia no podía 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) se ha dejado sentado 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 antitecnicismo se deriven afectaciones a principios o bienes constitucionales, y a los derechos fundamentales de las personas.*

*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 comprender -legibilidad-*



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

*o cuando es difícilmente concretable por el juez que tiene que resolver un caso específico -concretabilidad-. En estos casos el parámetro de control constitucional lo constituyen principios constitucionales tales como el de seguridad, predictibilidad y certeza jurídica y el principio de interdicción de la arbitrariedad; principios cuya observancia viene incorporando el Tribunal Constitucional a través de su jurisprudencia".*

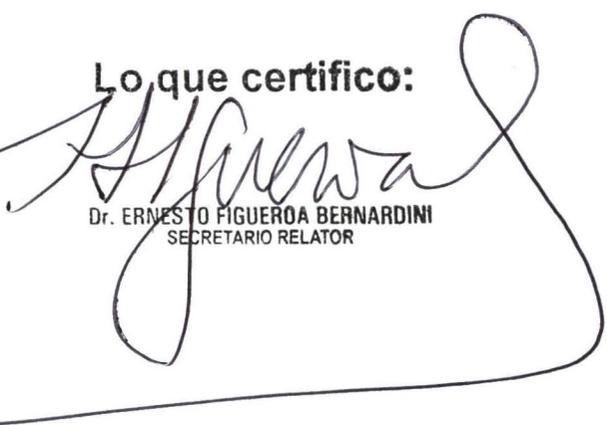
3. El agregado anterior hace posible concluir por la facultad del Tribunal para calificar de antitécnica a una norma como objetivo de un concreto proceso de amparo, posición con la que no estoy de acuerdo. En efecto por la demanda de amparo en el presente proceso la demandante expone como pretensión la inaplicación de la Ley 28424 que crea el ITAN y su reglamento aprobado por Decreto Supremo N° 025-2005-EF así también requiere se deje sin efecto la Orden de Pago N° 011-001-0044526 y la Resolución de Ejecución Coactiva N° 011-006-0029925 por considerar que por ser antitécnica no le deben ser aplicadas y como consecuencia no le corresponde pagar el impuesto.

En este tema y debiendo el Tribunal atender la demanda en esa expresión, considero yo que técnicamente concebida o antitécnica considerada una norma, si por dichas posibilidades se afecta la Constitución colisionando expresamente con ésta corresponde hacer la declaración pertinente dentro del proceso de inconstitucionalidad al que se refieren el artículo 200 inciso 4) de la Constitución y el artículo 98 del Código Procesal Constitucional. En cambio no se puede a través del amparo llegar forzosamente a la pretensión que *monda y lironda* busca no otra cosa que dejar de pagar el ITAN.

Sr.

**VERGARA GOTELLI**

**Lo que certifico:**

  
Dr. ERNESTO FIGUEROA BERNARDINI  
SECRETARIO RELATOR