



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 05537-2007-PA/TC

LIMA

CARLA ELEONORA HERMOZA QUIROZ

SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

En Lima, a los 12 días del mes de diciembre de 2008, la Sala Primera del Tribunal Constitucional, integrada por los Magistrados Landa Arroyo, Beaumont Callirgos y Eto Cruz, pronuncia la siguiente sentencia

ASUNTO

El recurso de agravio constitucional interpuesto por doña Carla Eleonora Hermoza Quiroz contra la sentencia expedida por la Séptima Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima, de fojas 306, su fecha 4 de abril de 2007, que declaró improcedente la demanda de autos.

ANTECEDENTES

1. Demanda

Con fecha 8 de agosto de 2006 el recurrente interpone demanda de amparo contra la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT y contra el Tribunal Fiscal, con el objeto que se declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 01776-4-2006, de fecha 31 de marzo de 2006, de las Resoluciones de Determinación N.º 024-03-0014723, 024-030-014724 y 024-03-0014725, y de las Resoluciones de Multa N.ºs 024-02-00056860, 024-02-00056861, y 024-02-00056862, correspondientes al impuesto a la renta de los ejercicios de 1995 a 1997.

Asimismo solicita que se declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 01815-4-2006, de fecha 5 de abril de 2006, de las Resoluciones de Determinación N.ºs 024-03-0017908, 024-03-0017909, 024-03-0017910, de las Resoluciones de Multa N.ºs 024-02-0065447 y 024-02-0065448 correspondientes al impuesto a la renta de los ejercicios de 1998 a 2000, y de la Resolución de Multa N.º 024-02-0065929 girada por no haber comparecido ante la Administración el 22 de noviembre de 2002 conforme fue requerida mediante Citación N.º 010023148670-2002/A0205. Igualmente agrega que se han vulnerado sus derechos fundamentales a la legalidad tributaria y a no ser procesado ni sancionado dos veces por un mismo hecho.

Finalmente solicita que se determine la no existencia de rentas por incremento patrimonial no justificado, ni de rentas de fuente extranjera, durante los períodos de



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 05537-2007-PA/TC

LIMA

CARLA ELEONORA HERMOZA QUIROZ

1995 a 2000. Alega que se ha vulnerado sus derechos fundamentales a la legalidad tributaria y a no ser procesado ni sancionado dos veces por el mismo hecho.

La recurrente sustenta su demanda sobre la base de los argumentos siguientes:

a) Respecto de la alegada vulneración del derecho a la legalidad tributaria:

- El artículo 74.^º de la Constitución garantiza que a la persona solamente se le impongan las obligaciones tributarias y se le someta a cobranza coactiva, por los hechos que estén tipificados en la ley tributaria como generadores del impuesto a la renta, no encontrándose entre ellas las rentas ilícitas.
- La demandante, junto con otros integrantes de su familia, mediante sentencia de fecha 16 de mayo de 2005, expedida por la Tercera Sala Penal Especial de la Corte Superior de Justicia de Lima, la misma que tiene la calidad de firme, fue condenada por cohecho pasivo propio.
- Sin perjuicio de ello, mediante auto dictado por el Segundo Juzgado Penal Especial de Lima de fecha 21 de noviembre de 2003, se dispuso la incautación del total del dinero obtenido como consecuencia del delito antes mencionado, así como los intereses y ganancias que produjo dicha suma.
- A pesar que en el proceso penal se determinó que el dinero depositado en las cuentas bancarias de Suiza era propiedad del Estado, la SUNAT estableció que dicho dinero formaba parte del patrimonio de la demandante, ya que constituyó renta por incremento patrimonial no justificado y renta de fuente extranjera no declarada por la contribuyente durante el periodo de 1995 al 2000.
- La presunción a la que hace referencia el artículo 52 de la Ley de Impuesto a la Renta (que, en consecuencia, no consagra un tipo tributario) es relativa, por lo que solamente se utiliza cuando la administración tributaria no ha podido determinar la existencia o inexistencia del hecho imponible mediante prueba. En ese sentido, sostiene que para que opere la presunción legal de incremento patrimonial no justificado exige imputar el bien a una persona por ser su titular.
- El empleo por parte de la demandada del artículo 52.^º de la Ley de Impuesto a la Renta para gravar el dinero depositado en los Bancos suizos resulta equivocado por lo siguiente: a) La presunción legal es aplicable solamente cuando la Administración Tributaria detecta un incremento patrimonial; sin embargo, el objeto de los delitos cometidos por los demandantes no puede constituir



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 05537-2007-PA/TC

LIMA

CARLA ELEONORA HERMOZA QUIROZ

incremento patrimonial del contribuyente; b) la finalidad de la limitación probatoria es impedir que el contribuyente se beneficie empleando utilidades ilícitas para dejar de pagar impuestos; sin embargo, los demandantes han invocado el origen delictivo del dinero no para beneficiarse, sino para hacer ver a la Administración Tributaria que ya habían sido sancionados penalmente por su obtención y restituido al Estado; y c) la prohibición de emplear una presunción para establecer un hecho que ha sido determinado ya en una resolución judicial con calidad de cosa juzgada.

- Solo el dinero que haya ingresado al patrimonio del contribuyente puede ser considerado como renta. Así, los objetos, efectos y las ganancias del delito no ingresan al patrimonio del delincuente, por lo que no pueden ser considerados como hechos imponibles generadores del impuesto a la renta.

b) Respecto a la alegada vulneración del derecho a no ser procesados ni sancionados por los mismos hechos:

- *Identidad de sujetos.*- sustenta la satisfacción de dicho presupuesto en el hecho que mientras que en el proceso penal ostentan la calidad de condenados, en los procedimientos administrativos de fiscalización, contencioso-tributario y de cobranza coactiva, ostentan la condición de deudores tributarios.

- *Identidad de hechos.*- ~~requisito~~ que se cumpliría toda vez que en el proceso penal la demandante fue condenada por la comisión del delito de cohecho pasivo propio en agravio del Estado. Como consecuencia de la sentencia condenatoria, el Estado recibió, vía incautación y decomiso: el total de los sobornos que constituyeron los efectos del cohecho pasivo propio, depositados también en las cuentas bancarias de Suiza, y el total de los intereses, ganancias de capital y los resultados de inversión que constituyeron las ganancias derivadas del cohecho pasivo propio. Por su parte, el procedimiento administrativo de fiscalización que los determina como deudores tributarios de impuesto a la renta se sustenta precisamente en el monto depositado en las cuentas en el extranjero que según refiere la Administración Tributaria, pertenece al patrimonio de la demandante. Por lo tanto, se advierte que tanto en el proceso penal como en los procedimientos administrativos tributarios se les procesa y sanciona por el dinero depositado en bancos extranjeros.

Identidad de fundamento.- porque en ambos procesos, el procesamiento y la sanción se sustenta en el hecho que el interés protegido es el funcionamiento del Estado. En efecto, la demandante argumenta que en el proceso penal se pretende



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 05537-2007-PA/TC

LIMA

CARLA ELEONORA HERMOZA QUIROZ

sancionar al funcionario público que actúe en violación de sus deberes de función; mientras que en el procedimiento administrativo se busca sancionar a aquellos que incumplan sus obligaciones tributarias.

2. Actuación de la parte demanda

La SUNAT se apersona al proceso argumentando que la demanda debe declararse improcedente toda vez que ha sido planteada en una vía inadecuada ya que existen otras igualmente satisfactorias como el proceso penal. Asimismo agrega que su actuación se enmarca en estricto cumplimiento de lo previsto por la Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento; en ese sentido, carece de asidero lo alegado por la demandante respecto a la justificación del referido incremento patrimonial. Por otro lado menciona que los procesos aludidos por la demandante tienen naturaleza y características diferentes; por consiguiente, no puede ampararse lo solicitado por la demandante.

3. Resolución de primer grado

El Décimo Juzgado Especializado en lo Civil de Lima, mediante resolución de fecha 17 de agosto de 2006, rechazó liminarmente la demanda, declarándola improcedente, por cuanto (i) la demanda no se encuentra referida directamente al contenido constitucionalmente protegido de los derechos de legalidad tributaria y a no ser procesado y sancionado dos veces por un mismo hecho, sino a cuestionar la constitucionalidad de la determinación efectuada por la administración tributaria; y (ii) la vía del amparo no es la idónea al carecer de una etapa probatoria, la cual es exigida para el trámite de la pretensión en vista de que se necesita corroborar la existencia o no de rentas del demandante.

4. Sentencia de segundo grado

La recurrida confirmó la apelada aduciendo que la recurrente no había demostrado que la vía del amparo fuera la idónea para la dilucidación del presente proceso toda vez que dicha evaluación no debía realizarse exclusivamente en función a la temporalidad promedio de la solución de la controversia.

FUNDAMENTOS

Precisión del petitorio de la demanda

1. Del análisis del expediente en su conjunto se desprende que la demandante pretende que el Tribunal Constitucional declare la nulidad de la Resolución del Tribunal



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 05537-2007-PA/TC

LIMA

CARLA ELEONORA HERMOZA QUIROZ

Fiscal N.º 01776-4-2006, de fecha 31 de marzo de 2006, de las Resoluciones de Determinación N.ºs 024-03-0014723, 024-030-014724 y 024-03-0014725, y de las Resoluciones de Multa N.ºs 024-02-00056860, 024-02-00056861, y 024-02-00056862, correspondientes al impuesto a la renta de los ejercicios de 1995 a 1997. Asimismo solicita que se declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 01815-4-2006, de fecha 5 de abril de 2006, de la Resoluciones de Determinación N.º 024-03-0017908, 024-03-0017909, 024-03-0017910, de las Resoluciones de Multa N.º 024-02-0065447, 024-02-0065448 y 024-02-0065929 correspondientes al impuesto a la renta de los ejercicios de 1998 a 2000, con la finalidad que se determine la inexistencia de rentas por incremento patrimonial no justificado, ni de rentas de fuente extranjera, durante los períodos de 1995 a 2000; lo que habría vulnerado el principio de legalidad tributaria y el derecho a no ser procesado y sancionado dos veces por lo mismo.

Análisis del caso concreto

2. El argumento central del demandante es el siguiente: “[e]l Poder Judicial ha determinado que el dinero que obtuvo la demandante y su familia por la comisión del peculado fue objeto del delito, no propiedad del delincuente, sino del Estado, porque se trataron de fondos públicos sobre los que recayó la acción de apoderamiento por violación de los deberes de función como Comandante General del Ejército de Nicolás de Bari Hermoza Ríos” (folio 221).
3. Asimismo señala que “los fondos públicos que son el objeto de acción del peculado no ingresaron al patrimonio del contribuyente, de allí que la SUNAT no pueda determinar renta gravada no declarada empleando la presunción del artículo 152, pues, como se vuelve a reiterar, el dinero de las cuentas bancarias de Suiza nunca ingresó al patrimonio de los demandantes, jamás fui propietari[a] del mismo. Los fondos públicos depositados en Suiza han sido restituidos a su propietario, el Estado del Perú, mediante decomiso, conforme al auto del Segundo Juzgado Penal Especial de Lima de fecha 21 de noviembre de 2003” (folio 222).
4. De lo anterior se infiere que, en estricto, la cuestión controvertida en el caso concreto está referida a la interpretación del artículo 52º de la Ley del Impuesto a la Renta que ha realizado la administración tributaria. De acuerdo con este artículo “se presume de pleno derecho que los incrementos patrimoniales cuyo origen no puede ser justificado por el contribuyente o responsable constituyen renta neta no declarados por éstos”; además señala que dichos incrementos patrimoniales “no pueden sustentarse con utilidades derivadas de actividades ilícitas”. La pregunta a contestar, entonces, es la siguiente: ¿la administración tributaria actuó



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 05537-2007-PA/TC

LIMA

CARLA ELEONORA HERMOZA QUIROZ

legítimamente al aplicar al demandante el artículo 52º de la Ley de Impuesto a la Renta?

5. A juicio del Tribunal Constitucional, para el artículo 52º antes mencionado no es relevante el origen –lícito o ilícito– del incremento patrimonial por tres razones fundamentalmente. Primero, porque de acuerdo con el artículo 74º de la Constitución r.c es función de la administración tributaria, ni tiene facultades para ello, determinar la licitud o ilicitud de una renta específica; más aún sería absurdo y contraproducente pretender que se le exija a la administración tributaria, en casos como este, evaluar y determinar el título jurídico de un determinado incremento patrimonial.
6. Segundo, que la administración tributaria tenga que verificar previamente si el incremento patrimonial no justificado proviene de rentas lícitas o ilícitas es una exigencia irrazonable que tornaría inviable la realización de sus facultades. En tercer lugar, porque en buena cuenta el impuesto a la renta grava las ganancias, esto es, los beneficios económicos que, como tales, han sido recogidos por el Ley del Impuesto a la Renta, no las conductas de los contribuyentes en función de si estas son lícitas o ilícitas; de lo contrario, se establecería un antecedente negativo muy grave porque para que una persona se exima de sus obligaciones tributarias bastaría que ésta alegue la ilicitud de las mismas, lo cual quebraría el principio constitucional tributario de igualdad (artículo 74º de la Constitución) frente a aquellas personas que, atendiendo al deber de contribuir, cumplen sus obligaciones tributarias.
7. En este punto, por ello, el Tribunal Constitucional coincide con la interpretación realizada por el Tribunal Fiscal, en cuyo criterio

[...] resulta impertinente el argumento del recurrente según el cual no procede la aplicación de la mencionada presunción, en tanto la Administración tuvo conocimiento del origen ilícito del dinero (...); toda vez que, como se ha indicado, no cabe la justificación del incremento patrimonial detectado a aquél con el resultado de actividades ilícitas como pretende hacerlo el recurrente, careciendo de relevancia a avocarse a discutir si el impuesto a la renta grava las rentas provenientes de actividades ilegales, toda vez que operada la presunción bajo análisis, lo cual ocurre ante la falta de justificación del incremento patrimonial establecido, se presume de pleno derecho que las rentas que habría generado éste constituyen renta gravable (...). (Cfr. RTF 07300-2-2003, RTF 07335-4-2003 y RTF 01692-4-2006)



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 05537-2007-PA/TC

LIMA

CARLA ELEONORA HERMOZA QUIROZ

8. De acuerdo con el artículo 52º de la Ley del Impuesto a la Renta, lo relevante es que la administración tributaria determine si el administrado ha tenido un incremento patrimonial injustificado y, de ser así, que aquel no pretenda sustraerse del pago de impuesto justificando dicho incremento en su patrimonio sobre la base de actividades económicas ilícitas. Por ejemplo, una persona no podría justificar su incremento patrimonial con utilidades provenientes del tráfico ilícito de drogas.
9. En el presente caso, los demandantes tuvieron un incremento patrimonial que no pudieron justificar, por lo cual la administración tributaria, sobre base presunta, legítimamente tenía la facultad de determinar de oficio el monto adeudado, de conformidad con el artículo 93º de la Ley del Impuesto a la Renta. Este criterio del Tribunal Fiscal es constitucional, en la medida que, como ya se dijo, la administración tributaria no determina la licitud o ilegalidad del incremento patrimonial —tampoco los procedimientos tributarios están dirigidos a tal fin—, sino que se limita a acotar el correspondiente impuesto cuando dicho incremento no puede ser justificado por el contribuyente.
10. Es paradójico que, en el fondo, lo que pretenden los demandantes es querer justificar su incremento patrimonial en un momento dado con actividades que en el proceso penal respectivo han sido consideradas como ilícitas, producto de la comisión del delito de cohecho pasivo propio; lo cual está expresamente prohibido, como se ha visto, por el artículo 52º de la Ley del Impuesto a la Renta, cuando señala que el incremento patrimonial no puede ser justificado con utilidades provenientes de actividades ilícitas.
11. Finalmente, los demandantes sostienen que la determinación del impuesto a la renta que realizó la administración tributaria constituye una doble sanción, pues en el proceso penal ya se les ha impuesto una condena. Este argumento del demandante carece de sustento y no puede ser acogido por el Tribunal Constitucional porque es obvio que la determinación del impuesto a la renta no constituye una sanción penal y porque la función de la administración tributaria no es imponer penas. Como tampoco por su propia naturaleza y por los bienes jurídicos que protege, el proceso penal no puede ser considerado equiparable a la determinación tributaria. La obviedad de la sustancial diferencia entre ellos releva a este Colegiado de mayores consideraciones al respecto.
12. Por lo señalado puede concluirse que la administración tributaria no ha vulnerado el principio de legalidad tributaria, tampoco el derecho a no ser procesado y sancionado dos veces por el mismo hecho.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 05537-2007-PA/TC

LIMA

CARLA ELEONORA HERMOZA QUIROZ

13. Por otro lado, estando a que también ha sido cuestionada la emisión de la Resolución de Multa girada por no haber comparecido ante la Administración el 22 de noviembre de 2002 conforme fue requerida mediante Citación N.º 010023148670-2002/A0205, y no se ha esgrimido ningún alegato al respecto, corresponde desestimar su impugnación constitucional.

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
BEAUMONT CALLIRGOS
ETO CRUZ**

Lo que certifico



FRANCISCO MORALES SARAVIA
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL CONSTITUCIONAL