EXP. N.° 04970-2009-PA/TC
LIMA
PROMOTORA CLUB EMPRESARIAL S.A.

# SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

En Lima, a los 8 días del mes de marzo de 2010, la Sala Segunda del Tribunal Constitucional, integrada por los magistrados Mesía Ramírez, Beaumont Callirgos y Eto Cruz, pronuncia la siguiente sentencia

## ASUNTO

Recurso de agravio constitucional interpuesto por la empresa Promotora Club Empresarial S.A. contra la resolución expedida por la Séptima Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima, de fojas 641, su fecha 4 de junio de 2009, que declara infundada la demanda de autos.

## ANTECEDENTES

Con fecha 9 de setiembre de 2005, la empresa recurrente interpone demanda de amparo contra la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT), solicitando que: a) 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, por el ejercicio 2005; y b) se deje sin efecto los actos concretos que en virtud de dicha normativa se han dictado en contra de la recurrente, esto es: i) la Orden de Pago 011-001-0046332, de fecha 15 de agosto de 2005, correspondiente al mes de julio de 2005; ii) La Resolución de Ejecución Coactiva 011-006-0020852, de fecha 15 de agosto de 2005.

Solicita además que se restituyan las cosas al estado anterior a la vulneración cometida, es decir, antes que la autoridad administradora del tributo girara la citada orden y resolución, debiéndose abstenerse la SUNAT de cobrar el monto de los intereses devengados de dichos valores, así como de girar 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 se apersona a la instancia, deduce la excepción de falta de agotamiento de la vía administrativa y contestando la demanda la niega en todos sus extremos. Manifiesta que la demandante no ha cumplido con agotar la vía administrativa toda vez que ha presentado un recurso de reclamación frente a la Administración, el que se encuentra en trámite, por lo que debe declararse improcedente la demanda. Asimismo afirma que, en todo caso, 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, de modo que no existe vulneración al principio constitucional de no confiscatoriedad ni tampoco a ninguno de los derechos fundamentales alegados por la demandante.

El Vigésimo Octavo Juzgado Especializado en lo Civil de Lima, con fecha 17 de octubre de 2006, declaró infundada la demanda, en aplicación de los criterios establecidos en los fundamentos de la STC 3797-2006-PA/TC, considerando que el ITAN no lesiona principio constitucional alguno y es legalmente exigible. Respecto de los intereses, señala que en la STC 7802-2006-PA/TC y en la 01282-PA/TC, se ha sostenido que aunque la demanda haya sido desestimada, deben precisarse los alcances del fallo respecto al pago de intereses por la prolongada duración del proceso de amparo, que traería como consecuencia directa del pago de intereses moratorios, por lo que no considera razonable que la SUNAT realice el cobro de los intereses moratorios, regla que sólo rige hasta el 1 de julio de 2007, fecha de la STC 3797-2006-PA/TC con la que se confirmó la constitucionalidad del mencionado tributo.

La Sala revisora confirmó la sentencia que declara infundada la demanda, por los mismos considerandos.

**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 025-2005-EF, y que se deje sin efecto los actos concretos que en virtud de dicha normativa legal se han dictado en contra de la recurrente, es decir, la Orden de Pago 011-001-0046332 correspondiente al mes de julio de 2005, girada con fecha 15 de agosto de 2005, así como la Resolución de Ejecución Coactiva 011-006-0020852, emitida con fecha 15 de agosto de 2005; ambos actos administrativos notificados con fecha 17 de agosto de 2005.

2. Al respecto, cabe resaltar que desde la entrada en vigencia del ITAN se han interpuesto múltiples demandas de amparo cuestionando la constitucionalidad del referido tributo, alegándose al respecto que vulnera los principios de capacidad contributiva y de no confiscatoriedad, así como 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 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 el Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta (AAIR), en cuanto estos pretendían gravar la renta tomando en cuenta el patrimonio del contribuyente. Así, 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 y el Reglamento cuestionados, por ello, son constitucionales y las órdenes de pago resultan exigibles. No obstante, debe tenerse presente que en diversa jurisprudencia (SSTC 1255-2003-PA/TC, 3591-2004-PA/TC, 7802-2006-PA/TC, 1282-2006-PA/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 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), informando las formas o facilidades de pago establecidas en el Código Tributario o leyes especiales relativas a la materia. Debe precisarse que dicha regla sólo rige hasta la fecha en que existió la duda 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.

6. Que la recurrente presentó su demanda el 9 de setiembre de 2005, por tanto le resulta aplicable el criterio establecido en el fundamento precedente; por consiguiente este Colegiado ordena a la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT) se abstenga de considerar para el cobro del ITAN los intereses moratorios y que cumpla con su función orientadora al contribuyente (artículo 84 del Código Tributario), a fin de que la demandante pueda acceder a formas o facilidades de pago establecidas en el Código Tributario o leyes especiales relativas a la materia.

EXP. N.° 04970-2009-PA/TC
LIMA
PROMOTORA CLUB EMPRESARIAL S.A.

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

**HA RESUELTO**

Declarar **INFUNDADA** la demanda, debiendo procederse de conformidad con lo establecido en el fundamento 6 de la presente sentencia.

Publíquese y notifíquese.

SS.

**MESÍA RAMÍREZ**
**BEAUMONT CALLIRGOS**
**ETO CRUZ**

Lo que certifico:

DR. VICTOR ANDRES ALZAMORA CARDENAS
SECRETARIO RELATOR