



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00021-2011-PI/TC
25% DEL NÚMERO LEGAL
DE CONGRESISTAS DE LA
REPÚBLICA

SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

En Lima, a los 18 días del mes de setiembre de 2012, el Pleno del Tribunal Constitucional, integrado por los magistrados Álvarez Miranda, Urviola Hani, Vergara Gotelli, Beaumont Callirgos y Eto Cruz, pronuncia la siguiente sentencia

ASUNTO

Demanda de inconstitucionalidad interpuesta por 37 Congresistas de la República, actuando como apoderado el Congresista Freddy Otárola Peñaranda, contra la Ley N.º 28634, que Incorpora un párrafo al Artículo 32º del Texto Único Ordenado de Ley del Impuesto a la Renta.

NORMA IMPUGNADA

“Artículo 1.- Modificación del artículo 32 del Decreto Supremo N° 179-2004-EF

Incorpórase como último párrafo del artículo 32 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, el siguiente texto:

Artículo 32.-

(...)

“Asimismo mediante decreto supremo se determinará el valor de mercado de aquellas transferencias de bienes efectuadas en el país al amparo de contratos cuyo plazo de vigencia sea mayor a quince (15) años, siempre que los bienes objeto de la transacción se destinen a su posterior exportación por el adquirente. El decreto supremo tomará en cuenta los precios con referencia a precios spot de mercados como Henry Hub u otros del exterior distintos a países de baja o nula imposición publicados regularmente en medios especializados de uso común en la actividad correspondiente y en contratos suscritos por entidades del sector público no financiero a que se refiere la Ley N° 27245 y normas modificatorias. El decreto supremo fijará los requisitos y condiciones que deberán cumplir las transacciones antes mencionadas.”



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00021-2011-PI/TC
25% DEL NÚMERO LEGAL
DE CONGRESISTAS DE LA
REPÚBLICA

ANTECEDENTES

Argumentos de la demanda

Con fecha 2 de diciembre de 2011, 37 Congresistas de la República interpusieron demanda de inconstitucionalidad con el objeto de que se declare la inconstitucionalidad de la Ley N.º 28634, que *Incorpora un párrafo al Artículo 32 del Texto Único Ordenado de Ley del Impuesto a la Renta*. Los demandantes alegan que la *ratio legis* del artículo 32 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta (TUO-LIR) es el establecimiento de criterios para determinar el valor de mercado de los bienes y servicios comercializados, a efectos de la aplicación del Impuesto a la Renta, Impuesto General a la Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo. No obstante, afirman que el párrafo añadido por la Ley N.º 28634, introduce un supuesto a dicho artículo que es inconstitucional.

En primer lugar, los demandantes argumentan que la publicación de la norma cuestionada estuvo rodeada de “circunstancias extrañas”. Así, indican que inicialmente la Ley N.º 28634 fue publicada el 3 de diciembre de 2005 en el diario oficial *El Peruano*. Sin embargo, el 11 de diciembre de 2005, se publicó la Ley N.º 28649 cuyo nombre y contenido coincidían con los de la Ley N.º 28634. Solo el 14 de diciembre de 2005, se publicó la Ley N.º 28649, que Autoriza el Concurso Público para Nombramiento de Profesores, en la que se incluye una nota de rectificación de la Presidencia del Consejo de Ministros.

En segundo lugar, sostienen que la norma es una ley “con nombre propio” ya que la modificación del artículo 32 del TUO-LIR fue concebida para atender los intereses de la empresa Perú LNG S.R.L., vulnerándose con ello los artículos 74 y 103 de la Constitución. Sostienen que las condiciones de la norma se repiten en los contratos firmados entre Consorcio Camisea y Perú LNG S.R.L., esto es: (i) transferencia de bienes efectuada en el país al amparo de contratos con plazos de vigencia mayor a quince años, y; (ii) bienes destinados a la exportación por el adquirente.

De igual forma indican los demandantes que en el proyecto de la ley objeto de control, se hace referencia directa a que la ley será aplicada específicamente a la explotación del gas de Camisea. Más aun, afirman que la referencia utilizada en la norma al mercado Henry Hub, que es utilizado como referente para la determinación del precio del gas a nivel internacional, pone en evidencia que la norma solo regularía la situación de Perú LNG S.R.L. En tal sentido, afirman, que se habría pretendido asegurar en el tiempo el beneficio tributario otorgando irregularmente a Perú LNG S.R.L. mediante la norma bajo



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00021-2011-PI/TC
25% DEL NÚMERO LEGAL
DE CONGRESISTAS DE LA
REPÚBLICA

control, con la suscripción de un contrato de estabilidad tributaria, de modo tal que ninguna legislación posterior a la fecha de entrada en vigencia del convenio modifique el criterio de determinación del valor de mercado del gas natural licuefactado para exportación.

Concluyen que las leyes deben ser expedidas atendiendo al principio de generalidad, esto es, recogiendo lo dicho por el Tribunal Constitucional en el Exp. N.º 007-2006-PI/TC, el que las normas sean generales y no establezcan un régimen contrario al derecho a la igualdad. Así, el supuesto comprendido por la norma debe ser abstracto y los destinatarios de la misma deben ser indeterminados. Mediante este principio se apuntala y defiende el principio de igualdad. En tal sentido, refieren que, con la Ley cuestionada se contraviene el artículo 103 de la Constitución, ya que solo excepcionalmente se pueden emitir leyes especiales, cuando las específicas características, propiedades y exigencias así lo demandan, lo que no ha ocurrido en el presente caso.

Argumentan que por tratarse de una norma de naturaleza tributaria se debe proceder de acuerdo a lo establecido en el artículo 74 de la Constitución que establece que no surten efectos las normas tributarias dictadas en violación de los principios tributarios. Por consiguiente, al estar vulnerándose el principio de igualdad, y en virtud del artículo 81 del Código Procesal Constitucional, la sentencia que declara inconstitucional la norma debería de surtir efectos retroactivos, no siendo por lo tanto, componente del marco del convenio de estabilidad jurídica tributaria otorgado a la empresa Perú LNG.

La contestación de la demanda

El apoderado del Congreso de la República contesta la demanda manifestando que la demanda debe ser desestimada. Argumenta que la adición de un nuevo párrafo en el artículo 32º del TUO-LIR no vulnera el principio-derecho a la igualdad (artículo 2, inciso 2, 74 y 103 de la Constitución). Y si bien se consagra un tratamiento diferente, ello no constituye una vulneración a la Constitución, ya que la diferenciación se realiza sobre "bases objetivas y razonables". La finalidad de dicha norma, según se establece en el proyecto de Ley 131900/2004-CR, se dirige a evitar contingencias que puedan afectar la viabilidad de los proyectos de gran envergadura.

De igual forma alega que la potestad tributaria ejercida por el Congreso se realizó sin perturbar valores constitucionales, puesto que se está ante una disposición que solo regula lo concerniente a la base imponible del tributo, por lo que no se podría sostener que se ha vulnerado el principio de capacidad contributiva.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00021-2011-PI/TC
25% DEL NÚMERO LEGAL
DE CONGRESISTAS DE LA
REPÚBLICA

Sobre los argumentos referidos a que se trata de una norma con “nombre propio”, el Congreso indica que si bien se señaló en el proyecto de ley que los proyectos relacionados con el gas natural de Camisea iban a ser los primeros en ser ejecutados con esta normativa, también se hizo mención a proyectos tales como lo de “procesamiento de minerales para la explotación y de generación eléctrica también para exportación.” En tal sentido, no puede alegarse que la norma solo beneficia a una empresa. Por el contrario, argumenta el Congreso de la República que el propio artículo 103 de la Constitución permite, excepcionalmente, la emisión de normas particulares en razón de la naturaleza de las cosas. Así, alega que se requiere “una regulación particular o no genérica”, para producir certeza en la determinación de la base imponible de los tributos aplicables a las transferencias de bienes en el país efectuadas al amparo de contratos cuyo plazo de vigencia sea de larga duración, para su posterior exportación por el adquirente. Por lo tanto, concluye que no puede sostenerse que se hace alusión solo a los precios de un determinado bien, pues ya se ha demostrado que la norma objeto de control no regula únicamente el valor de mercado de un bien especial, debiendo entenderse que la referencia al precio del gas (Henry Hub) efectuado en el proyecto de ley se realizó a manera de ejemplo.

FUNDAMENTOS

1. Los demandantes argumentan que la norma objeto de análisis tiene el objetivo de beneficiar a la empresa Perú LGN S.R.L., con lo que se estaría contraviniendo el principio de generalidad de las leyes (artículo 103 de la Constitución) y el principio de igualdad (artículo 2.2 y 74 de la Constitución). En suma, la Ley N.º 28634, que incorpora el último párrafo al artículo 32º del TUO-LIR, habría vulnerado el marco normativo que garantiza un trato igualitario de las personas ante la ley.

Sobre la publicación de la Ley N.º 28634

2. Los demandantes han indicado que el contenido de la norma cuestionada fue publicada en dos ocasiones, la primera con Ley N.º 28634, el 03 de diciembre de 2005 (fojas 44); y, la segunda con la Ley N.º 28649 (fojas 42), publicada el 11 de diciembre de 2005. Es de advertirse que dicha afirmación es cierta. No obstante, debe considerarse también que el día 14 de diciembre de 2005 se publicó una rectificación en la que la Secretaría del Consejo de Ministros (fojas 43), precisa que la Ley N.º 28649 corresponde al texto de la Ley N.º 28634, no afectándose la vigencia de tal norma. Con ello, el error indicado fue subsanado.



EXP. N.º 00021-2011-PI/TC
25% DEL NÚMERO LEGAL
DE CONGRESISTAS DE LA
REPÚBLICA

El artículo 32º del TUO-LIR

3. Si bien los demandantes han alegado que se estaría vulnerado el artículo 2.2, 74 y 103 de la Constitución, lo cierto es que el argumento principal expuesto por los demandantes está dirigido a cuestionar que la norma objeto de control, Ley N.º 28634, ha sido dada “a nombre propio”. En tal sentido, eso implicaría, según los demandantes, una vulneración al principio de generalidad de la ley, y por consiguiente, una vulneración al derecho a la igualdad puesto que mediante una ley se estaría beneficiando a una empresa particular.
4. El artículo 32 del TUO-LIR, en su conjunto, establece que toda transferencia de bienes y servicios, para efectos determinar el Impuesto, tomará en cuenta el valor de mercado. En caso exista diferencias (subvaluación o sobrevaluación) la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT) ajustará dicho precio tanto para el adquirente como para el transferente. Seguidamente regula cinco situaciones particulares estableciendo criterios para determinar el valor de mercado en casos específicos, como por ejemplo, para las existencias, valores cotizados en mercados bursátiles, bienes de activo fijo, transacciones entre partes vinculadas y operaciones con instrumentos financieros derivados celebrados de mercados reconocidos. La Ley objeto de control introduce un criterio adicional en el que mediante decreto supremo se determinará el valor de mercado para las transferencias de bienes efectuadas en el país en virtud de contratos cuya vigencia sea mayor a 15 años y que los bienes objeto de la transacción sean destinados a la exportación por el adquirente. Para la determinación de los precios del mercado el decreto supremo tomará en cuenta los “precios con referencia a precios spot de mercado **como Henry Hub** u otros del exterior distintos a países de baja o nula imposición publicados regularmente en medios especializados de uso común en la actividad correspondiente” (énfasis agregado).

Leyes especiales y la igualdad en la ley

5. El principio-derecho de igualdad, distingue dos manifestaciones relevantes: la igualdad *en la ley* y la igualdad *en la aplicación de la ley* (Expediente N.º 0004-2006-PI/TC, fundamentos jurídicos del 123). La igualdad *en la ley*, o en el contenido de la ley, que es el que ahora interesa desarrollar, constituye un límite para el Legislador, en tanto que la actividad legisferante está vedada de establecer discriminaciones entre iguales, estándosele permitido diferenciar en cuanto existan razones objetivas que sustenten tal *distingo*.



EXP. N.º 00021-2011-PI/TC
25% DEL NÚMERO LEGAL
DE CONGRESISTAS DE LA
REPÚBLICA

6. Tal como este Tribunal lo afirmó en la STC 0018-2003-AI/TC, el artículo 103º de la Constitución prescribe que pueden expedirse leyes especiales porque así lo exige la naturaleza de las cosas, pero no por razón de la diferencia de personas. Este principio general del derecho afirma implícitamente que las normas jurídicas protegen y obligan por igual a todos los habitantes de la República. Las normas se caracterizan por tener un mandato impersonal; *ergo*, no tienen en cuenta la singularidad de las personas obligadas a su cumplimiento. La ley debe contener pautas de carácter general que sean de interés común y resultantes de la convivencia social, cuyo cumplimiento sea obligatorio para todos, es decir, *erga omnes*. Dentro de ese contexto, sólo por excepción es viable la creación de una regla especial, la misma que no se ampara en el arbitrio caprichoso de quienes poseen el poder político, sino en la naturaleza o razón de los hechos, sucesos o acontecimientos que ameriten una regulación particular o no genérica. Es decir, una ley especial –de por sí regla excepcional en el ordenamiento jurídico nacional– se ampara en las específicas características, propiedades, exigencias o calidades de determinados asuntos no generales en el seno de la sociedad. Las leyes especiales hacen referencia específica a lo particular, singular o privativo de una materia. Su denominación se ampara en lo *sui géneris* de su contenido y en su apartamiento de las reglas genéricas. En puridad, surgen por la necesidad de establecer regulaciones jurídicas esencialmente distintas a aquellas que contemplan las relaciones o situaciones indiferenciadas, comunes o genéricas.

7. También se ha indicado (STC 0001-2003-AI/TC, fundamento 7) que el término “cosa” previsto en el primer párrafo del artículo 103º de la Constitución, no puede ser entendido en su sentido coloquial. La cosa no puede ser vista como un objeto físico, sino como todo elemento vinculado a la juridicidad: inmanente pero real; objetivo pero intrínsecamente vinculado a las relaciones interpersonales. “Cosa” es, pues, la materia del Derecho y, por tanto, puede aludir a una relación jurídica, un instituto jurídico, una institución jurídica o simplemente un derecho, un principio, un valor o un bien con relevancia jurídica” (resaltado agregado). Asimismo, en la aludida sentencia, se menciona que

“(…) Así pues, cuando el artículo 103º de la Carta Fundamental estipula que pueden expedirse leyes especiales “porque así lo exige la naturaleza de las cosas”, no hace sino reclamar la razonabilidad objetiva que debe fundamentar toda ley, incluso, desde luego, las leyes especiales. Respetando el criterio de razonabilidad legal, el Estado queda facultado para desvincular a la ley de su vocación por la generalidad y hacerla ingresar en una necesaria y razonable singularidad. Necesaria, porque está llamada a



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00021-2011-PI/TC
25% DEL NÚMERO LEGAL
DE CONGRESISTAS DE LA
REPÚBLICA

recomponer un orden social que tiende a desvirtuarse, y razonable, porque se fundamenta en un elemento objetivo, a saber, la naturaleza de las cosas” (fundamento 8).

Análisis de la norma cuestionada

8. En ese contexto, cuando el artículo 103º de la Constitución estipula que “pueden expedirse leyes especiales porque así lo exige la naturaleza de las cosas, pero no por la razón de la diferencia de las personas”, no hace sino reclamar la objetividad, la razonabilidad, la proporcionalidad y la racionalidad que deben fundamentar toda ley especial. En este caso, la “cosa” regulada en la norma objeto de control en el presente caso, está dirigida a la determinación del valor de mercado de determinados productos que cumplan con las condiciones establecidas por la norma cuestionada.
9. Este Tribunal estima que tales condiciones establecidas por la norma bajo control no resultan lo suficientemente cerradas o “estrechas” para que solo puedan ser aplicables a una sola empresa o situación como lo indican los demandantes. En efecto, de los requisitos introducidos por la norma cuestionada no se desprende la posibilidad de que solo un particular pueda cumplir con ellos. Por el contrario, los requisitos hacen referencia a elementos abstractos como un plazo contractual mayor a 15 años y que los productos tengan por finalidad su exportación. Con ello se permitirá a la SUNAT determinar con mayor precisión el valor de mercado de tales bienes. En tal sentido, no resulta convincente que la norma cuestionada esté legislando en virtud de la calidad de la persona, sino más bien, lo está haciendo en virtud a la naturaleza de las cosas.
10. En lo que concierne a su contenido y finalidad, la norma en cuestión está dirigida a otorgar un trato diferenciado a aquellos sujetos que cumplan con encontrarse en tal situación de hecho. Así, si bien los demandantes han insistido en que la norma está diseñada para beneficiar únicamente a Perú LNG, lo cierto es que la norma guarda parámetros en los que pueden subsumirse otros sujetos. Y es que si bien en la norma se hace referencia a los precios spot de mercado como Henry Hub, dicha referencia es realizada a manera de ejemplo. Cabe precisar que el término *Henry Hub* es utilizado en el rubro energético, específicamente del gas natural. Es un centro de distribución de gas ubicado en la costa del golfo de Louisiana, Estados Unidos y que por su relevancia, es un punto de fijación de precios (entre otros) para el gas natural [Cleveland, Cuttler J. y Morris, Christopher (ed) *Dictionary of Energy*, Amsterdam: Elsevier, 2006, p. 207]. Por consiguiente, la norma deja abierta la discrecionalidad de la Administración Tributaria,



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00021-2011-PI/TC
25% DEL NÚMERO LEGAL
DE CONGRESISTAS DE LA
REPÚBLICA

pudiéndose considerar otras referencias para la determinación de precios de mercado en otras situaciones, distintos al gas natural.

11. Con la presente norma la administración tributaria cuenta con mejores indicadores que le permitan determinar el precio de mercado de determinados bienes y servicios. Por lo tanto, la argumentación de los demandantes no resulta constitucionalmente plausible, ya que otros sujetos pueden ser pasibles de situarse bajo los supuestos de la norma. En tal sentido, ésta no vulnera el artículo 103 de la Constitución. Y consecuentemente, tampoco las cláusulas 2.2 y 74 de la Constitución.

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

HA RESUELTO

Declara **INFUNDADA** la demanda.

Publíquese y notifíquese.

SS.

ÁLVAREZ MIRANDA
URVIOLA HANI
VERGARA GOTELLI
BEAUMONT CALLIRGOS
ETO CRUZ

Lo que certifico:

VICTOR ANDRES ALZAMORA CARDENAS
SECRETARIO RELATOR