EXP. N.° 05812-2007-PA/TC
LIMA
MESSER GASES DEL PERU S.A.

SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

En Lima, a los 21 días del mes de diciembre de 2007, la Sala Segunda del Tribunal Constitucional, integrada por los magistrados Mesía Ramírez, Vergara Gotelli y Álvarez Miranda, pronuncia la siguiente sentencia, con el fundamento de voto del magistrado Vergara Gotelli, adjunto.

ASUNTO

Recurso de agravio constitucional interpuesto por Messer Gases del Perú S.A., empresa debidamente representada por don Juan Hernán José Bedoya Barclay, contra la sentencia de la Séptima Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima, de fojas 176, su fecha 4 de abril de 2007, que declaró improcedente la demanda de autos.

ANTECEDENTES

Con fecha 3 de noviembre de 2006 la empresa recurrente interpone demanda de amparo contra SUNAT (Superintendencia Nacional de Administración Tributaria) 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 del recurrente, en virtud de la mencionada normativa:
   a. Orden de Pago N.° 011-001-0056286, por concepto del ITAN, correspondiente al mes de mayo de 2006, emitida con fecha 15 de junio de 2006.
   b. Resolución de Ejecución Coactiva N.° 011-006-0026051, de fecha 15 de junio de 2006, con la que se dio inicio a la cobranza coactiva de la orden de pago antes citada.

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 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.

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.

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 hasta el año 2005 ha tenido una pérdida no compensada del ejercicio de 11 millones 467 mil 439 nuevos soles (S/. 11,467,439) y un saldo a favor del Impuesto a la Renta de 643 mil 12 nuevos soles (S/. 643,012); y que como consecuencia de ello, resulta razonable prever que no deberá pagar impuesto a la renta por el año 2006.

Por último, indica que el ITAN no le resulta aplicable puesto que esta ha suscrito un convenio de estabilidad jurídica, de conformidad con el Decreto Legislativo N.° 662; por consiguiente, la aplicación del ITAN estaría contraviniendo lo establecido en la cláusula tercera de dicho convenio, que establece que en caso de que el impuesto a la renta sea modificado, ello no la afectaría.

2. Contestación a la demanda

SUNAT deduce la excepción de falta de agotamiento de la vía administrativa y

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 la razonablidad de la tasa que afecta a los activos netos.

3. Sentencia de primera instancia

El Cuadragésimo Sexto Juzgado Civil de Lima, con fecha 7 de noviembre de 2006, declara improcedente la demanda, por considerar 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, por lo que la pretensión puede ventilarse en un proceso ordinario que contemple etapa probatoria.

4. Sentencia de segunda instancia

La recurrida confirma la apelada, declarando improcedente la demanda, considerando que la recurrente no ha agotado la vía previa ante la Administración Tributaria. Indica que el procedimiento administrativo debía agotarse ya que se encontraba vigente el mandato sobre el deber general de respetar, cumplir y defender la Constitución, deber que alcanza a la administración, de acuerdo al fundamento 156 de la sentencia emitida en el expediente N.° 0050-2004-AI/TC (acumulados).

FUNDAMENTOS

1. Pretensión y derechos alegados

1.1. *Pretensión*

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

a) Inaplicación en el caso concreto de la Ley 28424, que crea el Impuesto Temporal a los Activos Netos (en adelante ITAN), y su Reglamento aprobado por Decreto Supremo N.° 025-2005-EF.
b) Que se deje sin efecto los actos concretos dictados en contra de la recurrente, a saber:
   - Orden de Pago N.° 011-001-0056286, emitida por concepto del ITAN, correspondiente al mes de mayo de 2006.
   - Resolución de Ejecución Coactiva N. ° 011-006-0026051, que dio inicio a la cobranza coactiva de la orden de pago antes citada.
c) Restitución de las cosas al estado en que se encontraban antes de que Sunat

girara la citada orden de pago, debiéndose abstener la emplazada de cobrar el monto de los intereses devengados de dicho valor, así como 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.

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 5º Código Procesal Constitucional en el presente proceso de amparo

Las instancias que preceden a este Tribunal convinieron en que la demanda de amparo de autos resultaría improcedente por cuanto:

a) Existen vías procedimentales específicas, igualmente satisfactorias, para la protección del derecho constitucional amenazado o vulnerado, salvo cuando se trate del proceso de hábeas corpus, y; (inciso 2).
b) No se han agotado las vías previas, sin que concurra ninguno de los supuestos previstos por este Código y en el proceso de hábeas corpus (inciso 4).

Siendo así, resulta imperativo que este Colegiado emita pronunciamiento sobre cada una de las causales enunciadas.

2.1. *En cuanto al artículo 5.2. del C.P.Const.*

- Las instancias precedentes refieren que para casos como el de autos existe una vía procedimental específica, esto es, la del proceso contencioso administrativo ante el Poder Judicial. Al respecto, este Colegiado ya ha tenido oportunidad de pronunciarse en razón de esta excepción 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, el caso podría ventilarse en otro proceso obteniendo símiles resultados. Pues bien, de lo actuado se puede evidenciar que la presente es una situación especial íntimamente ligada con derechos y principios de naturaleza constitucional (igualdad, a la propiedad, a la libre empresa y a la libertad de trabajo; así como al principio de no confiscatoriedad

de los tributos) que merece ser analizada en la vía extraordinaria del amparo donde recibiría la protección inherente a la naturaleza de la acción. Por ello, la excepción en cuestión debe ser desestimada.

2.2. *En cuanto al artículo 5.4. del C.P.Const.*

- De lo actuado se puede apreciar que, efectivamente, en el presente caso la empresa recurrente no agotó la vía previa consistente en el procedimiento contencioso tributario ante la administración (Tribunal Fiscal). **Sin embargo, es propicia la oportunidad para hacer algunas precisiones en cuanto al agotamiento de la vía previa en procesos de amparo en materia tributaria en los cuales existe un procedimiento de ejecución coactiva instaurado**.

- Es cierto que, tal y como lo han expuesto los juzgadores que anteceden, es un requisito agotar las vías previas. Sin embargo, el artículo 46° del mismo cuerpo normativo dispone una serie de excepciones al respecto. La aplicación de las excepciones en cuestión dependerá del caso materia de análisis. Así de lo actuado se puede colegir una serie de hechos que como exceptúan a la empresa recurrente del agotamiento de la vía contencioso tributaria.

  a) La *recurrente fue notificada con la orden de pago cuestionada y la Resolución de Ejecución Coactiva.* A fojas 7 y 11 de autos obran los cargos de las citadas resoluciones, ambas con fecha fecha 15 de junio de 2006. En relación a ello, es pertinente señalar que los artículos 114° y 115° del Código Tributario establecen que el procedimiento de cobranza coactiva es una facultad de la administración tributaria. Asimismo, establece que es deuda exigible la que conste en orden de pago notificada de acuerdo a ley. Este Tribunal considera que aunque efectivamente en el presente caso se trate de una deuda exigible de acuerdo a la legislación tributaria, ello no implica que la administración, abusando de sus facultades, notifique en un mismo acto los dos documentos de pago, puesto que el debido procedimiento administrativo obliga a tener un comportamiento conducente a la tutela del interés general y en particular de los derechos constitucionales de los administrados. En la STC 0649-2002-AA/TC se señaló que "(...) el derecho de defensa consiste en la facultad de toda persona de contar con el tiempo y los medios necesarios para ejercerlo en todo tipo de procesos, incluidos los administrativos, lo cual implica, entre otras cosas, que sea informada con anticipación de las actuaciones iniciadas en su contra" Por ello, en todo proceso de amparo en donde el antecedente inmediato haya sido una actuación de naturaleza irrazonable y claramente desproporcionada (notificación simultánea de orden de pago y resolución de ejecución coactiva) de parte de la administración, no será necesario agotar la vía previa de acuerdo a lo expuesto por el inciso 2 del artículo 46° del C.P.Const. (por el agotamiento de la vía previa pudiera convertirse en irreparable la agresión).

3. Posición del Tribunal Constitucional con relación a los límites de 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.° 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.° 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.° 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

- En el año 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 que se genere 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.° 033-2004-AI/TC, que dispuso la inconstitucionalidad del AAIR, basándose en los siguientes argumentos:

"(...) 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 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 con relación a 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 Actos 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 usados 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 hecho de que un impuesto grave el patrimonio, siempre y cuando se utilice mecanismos congruentes para tal fin.

- Es decir, la libertad que tiene el legislador para imponer cargas tributarias solo va a limitarse por lo establecido en el artículo 74° de la Constitución, lo que supone el 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) a la manifestación de riqueza que puede derivarse de la propiedad. En relación al principio de no confiscatoriedad este Colegiado señaló:

"(...) 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 a 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 esta reseña se evidencia que la exigencia de pago de tributos no puede calificarse, *prima facie*, como vulneratoria de derechos fundamentales, considerando que la potestad tributaria es una facultad constitucionalmente otorgada 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 ciertos límites, consagrados en el artículo 74° de la Constitución.

– Por lo expuesto, esta será la línea de análisis que se seguirá para el caso concreto del Impuesto Temporal a los Activos Netos.

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

- Respecto a este tributo, el Tribunal Constitucional ya tuvo oportunidad de pronunciarse en la STC N.° 3797-2006-PA/TC. En dicho pronunciamiento se analizó el ITAN y sus particularidades; asimismo, se evaluó su naturaleza impositiva de acuerdo a 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 resaltarse 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 a su naturaleza impositiva se contemplan una serie de deducciones de la base imponible.

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

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 la escala progresiva acumulativa es:

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

- Lo dicho permite deducir 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 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 períodos tributarios de marzo a diciembre del ejercicio gravable por el cual 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 a lo establecido por el Código Tributario y demás normativa.

- 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 el hecho de que el tributo analizado es de naturaleza temporal.

- Pues bien, desde esta óptica es válido subrayar que los impuestos al patrimonio son 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, comprende conceptos recogidos por nuestra legislación tributaria como el Impuesto Predial, el Impuesto de Alcabala, el Impuesto Vehicular, etc. Resulta evidente como 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 ésta y sus posibles transmisiones (...)"[1]

- Del 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 advierte 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 evaluará el caso de autos.

5.1. El ITAN en relación con el IMR, IEAN y AAIR:

El presente cuadro comparativo permite observar la naturaleza impositiva y particularidades del ITAN a nivel legislativo. El Tribunal Constitucional, como supremo intérprete de la Carta Fundamental, no pretende hacer un estudio comparativo de las medidas impositivas creadas por el Estado peruano para el logro de sus objetivos. Sin embargo, considerando que ya son varios los casos en que se ha tenido que emitir pronunciamiento sobre la constitucionalidad de estas medidas, resulta interesante para fines constitucionales por lo menos, verificar las características de las normas emitidas por el legislador tributario y su relación con la norma que hoy se cuestiona.

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

[1] García Añoveros, Jaime y otros. *Manual del sistema tributario español*. Madrid: Civitas, 2002, p. 307.

							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

– En cuanto a lo expuesto por la entidad demandante con relación a la naturaleza del ITAN, es importante hacer una precisión consistente en 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 que la empresa demandante alega.

- Ahora bien, está claro que los activos netos se instituyen como manifestación de capacidad contributiva en cuanto en lo que incumbe a los impuestos al patrimonio. Así, debe reflexionarse en el sentido de que estos se constituyen uno de los elementos con los que finalmente se obtendrá la renta (K+ T = R)[2]. Es más, debe señalarse que en algunas realidades socioeconómicas próximas, se utilizan como complemento del Impuesto a la Renta para acentuar su progresividad.[3]

- 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 sobre la propiedad de los contribuyentes, ello no necesariamente acarrea una vulneración de los derechos fundamentales en general, y del derecho de propiedad en particular. Y ello porque los derechos fundamentales no tienen un carácter absoluto, además que es preciso recordar el deber de contribuir a los gastos públicos, como principio constitucional implícito de nuestro Estado democrático de derecho.

- Debe ponerse a consideración que la distinción principal entre el impuesto bajo análisis y los declarados inconstitucionales por este Colegiado está precisamente en que, tanto el IMR como el AAIR, tenían la génesis de un impuesto a la renta. En el caso del ITAN se trata de 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 a los citados tributos inconstitucionales.

- En consecuencia, teniendo en cuenta el contenido y límites tanto de la capacidad contributiva como del principio de no confiscatoriedad de los tributos en la jurisprudencia, se verifica que mediante la imposición bajo análisis no se ha privado a la actora de una parte significativa de su propiedad, pues 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 que refiere a que el ITAN se constituye como un pago a cuenta o anticipo del Impuesto a la Renta por ser un crédito utilizable contra éste, cabe señalar que no debe perderse de vista que la Constitución no impone en materia impositiva más límites que los enunciados por su artículo 74°. Esto no es poco, porque aunque el legislador tiene libertad para imponer cargas al

[2] Capital más trabajo es igual a la renta.
[3] Krelove Stotsky, *Manual de política tributaria*, P. Shome, FMI, p. 346.

contribuyente, también es cierto que se ve limitado por una serie de garantías y principios, los cuales en el presente caso no se advierten vulnerados.

- Por otro lado, en todo momento la empresa recurrente hace presente que la normativa sobre arrastre de pérdidas[4] le resulta perjudicial y/o lesiva de sus derechos. Al 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 directa de norma alguna sino más bien sobreviene por la gestión de sus órganos directivos y/o administrativos.

- Sobre si, por el contrario, esta base de cálculo resultó antitécnica, el Tribunal Constitucional, en la sentencia 004-2004-AI/TC, 001-2004-AI/TC, 0012-2004-AI/TC, 0013-2004-AI/TC, 0014-2004-AI/TC, 0015-2004-AI/TC, 0016-2004-AI/TC y 0027-2004-AI/TC (acumulados), ha enfatizado que el antitecnicismo de las leyes o su ineficiencia no puede 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 (fundamento23) se ha afirmado 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 derivan afectaciones a principios y bienes constitucionales, o 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 ésta no es fácil, en términos razonables, de comprenderse -legibilidad- o cuando es difícilmente concretable por el juez que tiene que resolver un caso específico –concretabilidad-.[5] En estos casos el parámetro de control constitucional lo constituyen principios constitucionales tales como el de seguridad, predictibilidad y certeza jurídicas; y el de interdicción de la arbitrariedad; principios cuya observancia viene incorporando el Tribunal Constitucional a través de su jurisprudencia.

De lo expuesto claramente se infiere que el argumento de la recurrente referido a la afectación del convenio de estabilidad jurídica debe ser desestimando. En efecto, dicho convenio, cuya copia obra a fojas 61, no queda desvirtuado con la aplicación del ITAN,

[4] Primera Disposición Final de la Ley 27356.

[5] Al respecto, FLÜCKIGER, Alexandre. "Le principe de clarté de la loi ou l'ambiguïté d'un idéal". *En Les Cahieres du Conseil constitutionnel*, N°. 21, Dalloz, París, 2006. pp. 74 y ss.

ya que con el referido convenio se garantiza un régimen de estabilidad referido al impuesto a la renta, y como ya se observó, el ITAN es un tributo autónomo y distinto a éste.

6. El ITAN y el deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

- El artículo 58° de la Carta Magna reconoce a 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 3comprometidos en la consecución de un orden social más igualitario y más justo, y eso afecta de manera muy especial a su actividad financiera (...)".[6]

- En este sentido, surge el tributo como presupuesto funcional del Estado Social, considerando sus características: "(...) 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"[7].

- Es así que 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, al señalar 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

[6] Barquero, Juan. *La función del tributo en el Estado social y democrático de derecho*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002, p. 53.
[7] Op. cit., p. 54.

de poderes" y además, en el artículo 36º de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, que prescribe que: "Toda persona tiene el deber de pagar los impuestos establecidos por la ley para el sostenimiento de los servicios públicos".

- Como se ha hecho en otros casos, se analiza el ITAN bajo 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.

- Se trata, pues, 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 con 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 al 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.

Publíquese y notifíquese.

SS.

MESÍA RAMÍREZ
VERGARA GOTELLI
ÁLVAREZ MIRANDA

Lo que certifico:

Dr. Daniel Figallo Rivadeneyra
SECRETARIO RELATOR

EXP. N.° 05812-2007-PA/TC
LIMA
MESSER GASES DEL PERU S.A.

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 resolutiva de esta sentencia) considero pertinente hacer algunas precisiones en relación con el 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 el 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 calculo 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 antitecnico 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- o cuando es difícilmente concretable por el juez que tiene que resolver un caso especifico - concretabilidad -. En estos casos el parámetro de control constitucional lo constituyen principios constitucionales tales como el 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 y requiere se deje sin efecto la Orden de Pago N° 011-001-0056286 y la Resolución de Ejecución Coactiva N° 011-006-0026051 por considerar que por ser antitécnica no le debe ser aplicadas y como consecuencia no le corresponde pagar el impuesto.

4. En este tema y debiendo el Tribunal atender la demanda en esa expresión, estimo yo que técnicamente concebida o antitécnicamente 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 forzadamente a la pretensión que *monda y lironda* busca no otra cosa que dejar de pagar el ITAN.

Sr.

VERGARA GOTELLI

Lo que certifico

Dr. Daniel Figallo Rivadeneyra
SECRETARIO RELATOR