



SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

En Lima, a los 16 días del mes de noviembre de 2007, la Sala Segunda del Tribunal Constitucional, integrada por los magistrados Mesía Ramírez, Vergara Gotelli y Álvarez Miranda, pronuncia la siguiente sentencia.

I. ASUNTO

Recurso de agravio constitucional interpuesto por Consorcio La Parcela S.A., debidamente representada por don Augusto Costa Ferrand, contra la sentencia de la Segunda Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima, de fojas 132, su fecha 28 de junio de 2006, que declara improcedente la demanda de autos.

II. ANTECEDENTES

1. Demanda

Con fecha 16 de noviembre de 2005, el recurrente interpone demanda de amparo contra la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT) a fin de que:

1. Se declare inaplicable para 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.
2. Se deje sin efecto los actos concretos que en virtud a dicha normativa legal se han dictado en contra de la recurrente, esto es:
 - a. La Orden de Pago N.º 011-001-0048275, emitida por concepto del ITAN correspondiente al mes de setiembre de 2005, de fecha 18 de octubre de 2005 y notificada el 20 de octubre de 2005.
 - b. La Resolución de Ejecución Coactiva N.º 011-006-0021897, de fecha 18 de octubre de 2005 y notificada el 20 de octubre de 2005, con la que se dio inicio a la cobranza coactiva de la orden de pago antes citada.
3. Se restituyan las cosas al estado anterior en que se encontraban antes de que la autoridad administradora del tributo girara la citada orden de pago, debiéndose abstener la 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 pudiere tener la recurrente.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Alega que la pretensión de la SUNAT referida a que la empresa pague el denominado ITAN por el ejercicio 2005, se materializa con el giro de los documentos ya enunciados, los cuales son actos concretos que constituyen violación de sus derechos fundamentales a la igualdad, a la propiedad, a la libre empresa y a la libertad de trabajo; así como al principio constitucional de no confiscatoriedad de los tributos.

En ese sentido señala, 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, y que dicho tributo constituye un sistema de pago a cuenta del Impuesto a la Renta, mas no un impuesto al patrimonio tal y como las normas pertinentes y la administración tributaria han sostenido, por las siguientes consideraciones:

- La norma dispone que el ITAN es un crédito contra el Impuesto a la Renta con derecho a devolución en el caso que se obtengan pérdidas tributarias en el ejercicio.
- El ITAN al no ser definitivo (sino que se encuentra sujeto a una posible devolución), no comparte el carácter de impuesto por cuanto los mismos son, por naturaleza, definitivos.
- 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. Lo anterior, a criterio de la entidad recurrente, vulnera el principio de no confiscatoriedad establecido en el artículo 74° de la Constitución.

Respecto a su caso en concreto, aduce que el ITAN es confiscatorio porque constituye una apropiación indebida de sus activos, dado que la situación real de la recurrente es que hasta el año 2004 ha tenido una pérdida de ejercicios anteriores real de S/.1,642, 261 nuevos soles y un saldo a favor del Impuesto a la Renta de años anteriores de S/. 103,418 nuevos soles; que la normativa vigente del Impuesto a la Renta le permite compensar el saldo a favor de S/. 103,418 nuevos soles contra los pagos a cuenta del año 2005, por lo que no debería producirse desembolso alguno; que, no obstante, el ITAN no puede ser objeto de pago con el saldo a favor existente, sino que exige el desembolso adicional de S/. 194,343 nuevos soles; y que se le ha recortado su derecho al arrastre de pérdidas con lo dispuesto por la Primera Disposición Final de la Ley 27356 y la Séptima Disposición Transitoria y Final del Decreto Legislativo 945.

2. Contestación de la demanda

La SUNAT se apersona a la instancia, mas no se pronuncia sobre el fondo de la pretensión.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

3. Sentencia de primera instancia

El Quincuagésimo Primer Juzgado Civil de Lima, con fecha 22 de noviembre de 2005, declara improcedente la demanda por considerar que no se ha agotado la vía previa, incurriéndose así en la causal de improcedencia prevista en el inciso 2) del artículo 5° del Código Procesal Constitucional. Respalda su posición argumentando que ante la violación o amenaza de un derecho fundamental puede iniciarse un proceso contencioso-administrativo o un amparo, y que por regla general el juez prefiere el proceso contencioso administrativo, toda vez que el Código Procesal Constitucional pretende que el amparo y, en general, los procesos constitucionales, sean excepcionales o residuales.

4. Sentencia de segunda instancia

La recurrida, confirmando la apelada, declara improcedente la demanda por considerar que el carácter residual y excepcional del proceso de amparo requiere de ciertos requisitos que hagan viable su procedencia; que el inciso 2) del artículo 5° del Código Procesal Constitucional establece que no proceden los recursos constitucionales cuando existan vías específicas, igualmente satisfactorias, para la protección del derecho constitucional vulnerado; y que la pretensión del accionante puede ventilarse en un proceso ordinario que contenga estación probatoria. Adicionalmente aduce que no se ha cumplido con iniciar la vía administrativa respecto a la orden de pago que se solicita dejar sin efecto.

III. FUNDAMENTOS

Pretensión y derechos alegados por el demandante

1.1 Pretensión

La pretensión del demandante (y por ende el pronunciamiento de este Tribunal) se circunscribe a que :

- a) Se inaplique en el caso concreto la Ley 28424, que crea el Impuesto Temporal a los Activos Netos (en adelante ITAN) y su reglamento aprobado por Decreto Supremo N.º 025-2005-EF.
- b) Se deje sin efecto los actos concretos que en virtud a dicha normativa legal se han dictado en contra de la recurrente, esto es:
 - Orden de Pago N.º 011-001-0048275, emitida por concepto del ITAN correspondiente al mes de setiembre de 2005.
 - Resolución de Ejecución Coactiva N.º 011-006-0021897, con la que se dio inicio a la cobranza coactiva de la Orden de Pago antes citada.
- c) Se restituyan las cosas al estado anterior en que se encontraban antes de que la autoridad administradora del tributo girara la citada orden de pago; debiéndose abstener la SUNAT de cobrar el monto de los intereses devengados de dicho valor,



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

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.

1.2. *Derechos*

En cuanto a los derechos alegados por la empresa recurrente se señala que la pretensión de la SUNAT referida a que se pague el denominado ITAN por el ejercicio 2005, la cual se materializa con el giro de los documentos ya enunciados, son actos concretos que constituyen violación de los derechos fundamentales a la igualdad, a la propiedad, a la libre empresa y a la libertad de trabajo; así como al principio constitucional de no confiscatoriedad de los tributos.

2. Sobre las causales de improcedencia del artículo 5° Código Procesal Constitucional en el presente proceso de amparo

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

- 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, (inciso 2).
- b) No se han agotado las vías previas, salvo en los casos previstos por este Código y en el proceso de hábeas hábeas (inciso 4).

Este Colegiado, entonces, emitirá pronunciamiento sobre estos puntos.

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

Este Colegiado ya ha tenido oportunidad de pronunciarse sobre este punto 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 si, por el contrario, el caso podría ventilarse en otro proceso obteniendo similares resultados. Pues bien, de lo actuado se puede advertir 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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

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 (SUNAT y 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 exista 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 respecto al agotamiento de las referidas vías. Así, de lo actuado se puede colegir una serie de hechos que exceptúan a la empresa recurrente del agotamiento de la vía contencioso tributaria. Debe precisarse, a tal efecto, que :
 - a) El recurrente fue notificado con la orden de pago cuestionada y la Resolución de ejecución coactiva conjuntamente. A fojas 8 y 9 de autos obran los cargos de las citadas resoluciones que fueron notificadas simultáneamente con fecha 20 de octubre de 2005, tal y como obra en el sello de cargo del demandante. 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, establecen que es deuda exigible en el presente caso la que conste en orden de pago notificada de acuerdo a ley. Este Tribunal considera que aunque efectivamente en el presente caso existe 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. La demandada trata de confundir al juzgador señalando que "(...)luego de la presentación de la declaración jurada del ITAN, de verificarse el incumplimiento del pago del mismo, la SUNAT emitirá la Orden de pago respectiva, las cuales después de haber transcurrido el plazo para su cancelación, recién son transferidos al área de cobranza coactiva. Señala además, que el demandado cuenta con un plazo de siete (7) días para cancelar la deuda" (escrito de SUNAT de fojas 229 de autos). Sin embargo, no hace referencia a que es imposible que ese hecho se haya dado en el presente caso, en donde ambos valores fueron notificados el mismo día y a la



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

misma hora y que estos siete (7) días a los que hace referencia transcurren una vez iniciada la cobranza coactiva, esto es, en la etapa de ejecución de la deuda impaga y bajo apercibimiento de dictarse medidas cautelares o de iniciarse su ejecución forzada. En la STC 0649-2002-AA/TC este Colegiado ha anotado 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 puede convertirse en irreparable la agresión).

3. Posición del Tribunal Constitucional con relación a los límites a 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 la primera vez que este Colegiado tiene la oportunidad de emitir pronunciamiento con respecto de los alcances del artículo 74° de la Constitución, el cual delimita la potestad tributaria, entendiéndose ésta 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, como 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).
- En este sentido, resulta pertinente para los fines del análisis del impuesto cuestionado efectuar del pronunciamiento que hizo este Colegiado sobre el IMR y el AAIR 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. Así, el IMR establecía que todo perceptor de renta de tercera categoría debía tributar, por concepto del



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

impuesto a la renta, un monto no menor al 2% del valor de los *activos netos* (que posteriormente se redujo al 1.5%). Ello traía como consecuencia que se gravase con el impuesto a la renta a todas las empresas (salvo las contempladas en el artículo 116° del referido Decreto Legislativo), así éstas no tuviesen la obligación de tributar, como por ejemplo en los casos en que incurran en pérdidas.

- Ante este panorama, el Tribunal Constitucional a través de la STC N.º 646-1996-AA/TC, declaró la inconstitucionalidad de los actos emitidos por la Administración Tributaria mediante los cuales se pretendiera cobrar el IMR y, en consecuencia, se ordenó la inaplicación, al caso en concreto, de los artículos 109° al 116° del Decreto Legislativo N.º 774. Las razones que sustentaron el fallo fueron las siguientes:

“(…) 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 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 la renta, 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 su declaración de inconstitucionalidad: 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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

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 existi– 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 sobre la base de 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.º 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 N.º 12., supra, se señaló que en la STC N.º 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.º 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.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

- 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 ha señalado que: “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.º 0646-1996-AA/TC(...)*” (STC N.º 2727-2002-AA/TC).
- De la reseña efectuada se advierte 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, ésta 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)

- En el presente fundamento se analizará el ITAN y sus particularidades; y, posteriormente, se evaluará su naturaleza impositiva de acuerdo a los criterios explicados en los fundamentos precedentes.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

- 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 cuales 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 concluir 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.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

- 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 tuvo vigencia del 1 de enero de 2005 hasta el 31 de diciembre de 2006. Sin embargo, la Ley 28929 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.
- Desde esta óptica es válido señalar 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, Impuesto Vehicular, etc. Es notorio que 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, este Colegiado aprecia 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 analizará este caso.

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

El presente cuadro comparativo permite apreciar 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

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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

características de las normas emitidas por el legislador tributario y su relación con la norma cuestionada.

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%)	<ul style="list-style-type: none"> • 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%	<ul style="list-style-type: none"> • No tenía mínimo imponible. • Tasa menor. • Crédito contra el I. R. sin 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 %	<ul style="list-style-type: none"> • 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	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	Ejercicios 2005 y 2006: 0.6% por el exceso	<ul style="list-style-type: none"> • Mínimo no imponible S/. 5,000,000 Nuevos Soles (vigente durante los ejercicios 2005 y



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

(ITAN)					del ejercicio anterior	de S/ 5000000 Ejercicio 2007: 0.5% por el exceso de S/1 000000	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

- De 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 éste 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 a impuestos al patrimonio se trata. Así, debe reflexionarse en el sentido de que éstos se constituyen como 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 no muy lejanas, se utilizan como complemento del Impuesto a la Renta para acentuar su progresividad.³
- El tratamiento constitucional de 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 comporta 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; asimismo, como refuerzo de este argumento, es preciso recordar al deber de contribuir a los gastos públicos, como principio constitucional implícito de nuestro Estado democrático de derecho.
- Debe ponerse en 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, es un impuesto independiente que efectivamente grava activos

² Capital más trabajo es igual a la renta.

³ Krellove Stotsky, *Manual de política tributaria*, P. Shome, FMI, p. 346.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

netos como manifestación de capacidad contributiva no directamente relacionado 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 convirtió 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 nuestra 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 de que el ITAN se constituye como un pago a cuenta o anticipo del Impuesto a la Renta por ser un crédito utilizable contra éste, debe enfatizarse que nuestra Constitución no impone en materia impositiva más límites que los enunciados por su artículo 74°. Esto no es poco, porque aunque se da libertad al legislador para imponer cargas al contribuyente, también es cierto que éste se ve limitado por una serie de garantías y principios, los cuales en el presente caso no se han vulnerado.
- Por otro lado, en todo momento la empresa recurrente hace presente que la normativa sobre arrastre de pérdidas⁴ le resulta perjudicial y/o lesiva de sus derechos. Pues bien, 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 resulta antitécnica, conviene señalar que 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), señaló 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 (fundamento 23) 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

⁴ Primera Disposición Final de la Ley 27356



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

material con la Constitución, de su antitecnicismo se derivan afectaciones a principios y 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 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 seguridad, predictibilidad y certeza jurídicas e interdicción de la arbitrariedad; principios cuya observancia viene incorporando el Tribunal Constitucional a través de su jurisprudencia.

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 comprometidos 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 las características del mismo: “(...) 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

⁵ Al respecto, FLÜCKIGER, Alexandre. “Le principe de clarté de la loi ou l’ambiguïté d’un idéal”. En *Les Cahiers du Conseil constitutionnel*, N° 21 Dalloz, Paris, 2006. pp. 74 y ss.

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.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

mayores recursos económicos de las economías privadas más favorecidas, y menos (o incluso ninguno) de las menos favorecidas⁷.

- De modo que el ITAN, 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, según el cual: “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 de poderes” y además, en el artículo 36° de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, que señala 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 caso, 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.
- En este sentido, se trata de reglas de orden público tributario que principalmente todos los contribuyentes deben obedecer, por cuanto conducen a fines completamente legítimos: contribuir, por un lado, en la detección de aquellas personas que no cumplen con la obligación social de tributar y, por otro, en 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 le confiere la Constitución Política del Perú, y con el fundamento de voto del magistrado Vergara Gotelli, que se agrega

HA RESUELTO

Declarar **INFUNDADA** la demanda de amparo.

Publíquese y notifíquese.

**MESÍA RAMÍREZ
VERGARA GOTELLI
ÁLVAREZ MIRANDA**

⁷ Op. Cit.; p. 54

Lo que certifico:

Dr. Daniel Figallo Rivadeneyra
SECRETARIO RELATOR (e)



FUNDAMENTO DE VOTO DEL DOCTOR JUAN FRANCISCO VERGARA GOTELLI

Emito el presente fundamento de voto, toda vez que si bien me adhiero al **FALLO** (parte resolutive de esta Sentencia) es pertinente hacer algunas precisiones en relación con el antitecnicismo de la ley cuyo análisis se ha realizado en el presente proceso, esto es la Ley N° 28424, que crea el Impuesto Temporal a los Activos Netos (ITAN) cuya inaplicación se solicita:

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 puede 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: *"(...) Sobre sí por el contrario, esta base de cálculo resulta antitécnica, conviene 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), señaló 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 afirmado 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 ésta no es fácil, en términos razonables, de comprender -legibilidad- 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 seguridad, predictibilidad y certeza jurídica y el principio de interdicción de la arbitrariedad; principios cuya



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

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 antitecnica 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.º 025-2005-EF así también requiere se deje sin efecto la Orden de Pago N.º 011-001-0044526 y la Resolución de Ejecución Coactiva N.º 011-006-0029925 por considerar que por ser antitecnica 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 antitecnicamente 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.

S.S.

JUAN FRANCISCO VERGARA GOTELLI

Lo que certifico:

Dr. Daniel Figallo Rivadeneyra
SECRETARIO RELATOR (e)