

**PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL PERÚ**  
**ESCUELA DE POSGRADO**



PONTIFICIA  
**UNIVERSIDAD  
CATÓLICA**  
DEL PERÚ

**RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA DE LAS ENTIDADES QUE EXPROPIAN  
BIENES INMUEBLES PARA LA EJECUCIÓN DE OBRAS DE  
INFRAESTRUCTURA: OBLIGACIÓN DE PAGO DEL IMPUESTO A LA  
RENTA**

**TRABAJO DE INVESTIGACIÓN PARA OPTAR EL GRADO ACADÉMICO  
DE MAGÍSTER EN DERECHO DE LA EMPRESA**

**NOLAZCO VICENTE, EDWIN EDGARD**

**ASESOR**

**RENÉE ANTONIETA VILLAGRA CAYAMANA**

**AGOSTO, 2018**

## **Resumen**

El presente trabajo de investigación tiene la intención de advertir sobre la responsabilidad tributaria que asumen las entidades públicas que expropián bienes inmuebles para la ejecución de obra pública, así como resaltar la obligación tributaria de los expropiados, todo ello dentro del contexto normativo que dispone que las entidades expropiadoras asumirán el pago del Impuesto sobre la Renta obtenida y que recaee en los expropiados de los bienes.

Previamente a la determinación de las responsabilidades señaladas, estudiaremos las teorías de renta aplicadas en nuestra legislación tributaria para finalmente apreciar la teoría de renta aplicable a la transferencia de bienes inmuebles en la expropiación. En este análisis tendremos en consideración el pronunciamiento del Tribunal Constitucional referente a la afectación del derecho de propiedad en la expropiación así como la inconstitucionalidad de afectar con el Impuesto a la Renta a la transferencia de propiedad como consecuencia de la expropiación, puesto que dicha transferencia no media una libre voluntad del transferente, el mismo que se ve en la obligación de transferir su inmueble a cambio de un precio justipreciado.

Este pronunciamiento constitucional será de relevancia para la conclusión final del trabajo, puesto que la responsabilidad tributaria de las partes que se relacionan en la operación de expropiación tendrán vinculación directa con la inconstitucionalidad de la norma que afecta con el tributo en cuestión a la transferencia de bienes como consecuencia de la expropiación.

<b>ÍNDICE</b>	<b>Pág.</b>
Resumen	2
Índice	3
Introducción	5
<b>LA EXPROPIACIÓN Y SU IMPACTO IMPOSITIVO</b>	<b>10</b>
<b>1.- EXPROPIACIÓN EN EL PERÚ</b>	<b>11</b>
1.1 Expropiación por Necesidad Pública y Seguridad Nacional	13
1.2 Daño causado por la Expropiación	14
1.3 Justiprecio en la expropiación	16
1.4 Expropiado y Entidad Expropiadora en la Expropiación	17
<b>2.- CONCEPTO DE RENTA</b>	<b>17</b>
a) Criterio de la Renta – Producto	17
b) Criterio de Flujo de Riqueza	19
c) Criterio del Consumo más Incremento Patrimonial	20
<b>3.- CONTRIBUYENTES DEL IMPUESTO A LA RENTA</b>	<b>21</b>
<b>4.- LA EXPROPIACIÓN EN LA LEGISLACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA</b>	<b>22</b>
4.1.- ¿Existirá ganancia de capital en la expropiación?	23
<b>5.- JUSTIPRECIO - NATURALEZA JURÍDICA</b>	<b>24</b>
<b>6.- POSICIÓN DE LA SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE ADUANAS Y DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (SUNAT) ANTE EL JUSTIPRECIO OBTENIDO POR EXPROPIACIÓN</b>	<b>26</b>
<b>7.- POSICIÓN DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL (TC) ANTE EL JUSTIPRECIO OBTENIDO POR LA EXPROPIACIÓN</b>	<b>28</b>
<b>8.- LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA EN LA EXPROPIACIÓN</b>	<b>31</b>
<b>9.- RESPONSABILIDAD, SOLIDARIDAD Y SUSTITUCIÓN</b>	<b>33</b>

<b>10.- INCUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA</b>	<b>37</b>
<b>EXPROPIACIÓN: ¿QUIÉN DEBE PAGAR EL IMPUESTO A LA RENTA?</b>	<b>39</b>
<b>DISCUSIÓN</b>	<b>47</b>
<b>CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES</b>	<b>52</b>
<b>BIBLIOGRAFÍA</b>	<b>55</b>



## I.- INTRODUCCIÓN

Cuando estamos por abordar un vuelo en algún aeropuerto del país o cuando transitamos por alguna de las diversas carreteras del Perú, no advertimos que detrás de dicha infraestructura está la actuación del Estado, y que posiblemente ha realizado un acto de expropiación sobre el terreno donde se ha edificado el aeropuerto o la carretera, y que ello se ha sido posible con los Impuestos recaudados. Es así que con el presente artículo tendremos la oportunidad de apreciar dos elementos de importancia presentes en toda infraestructura como es la recaudación tributaria y la expropiación de bienes inmuebles.

En la actualidad diversos medios de comunicación nos proporcionan información sobre las expropiaciones ejecutadas, o que están por ejecutarse, ello con el fin de realizar obras públicas, tal como es el caso de la expropiación de terreno efectuado al Jockey Club del Perú<sup>1</sup> para la construcción del intercambio vial El Derby, esto en Lima, o las expropiaciones de terreno ejecutadas en el Callao para la ampliación del Aeropuerto Internacional Jorge Chávez o las expropiaciones de terreno realizadas en el Cusco para la construcción del Aeropuerto Internacional de Chinchero, así también las expropiaciones de terreno realizadas en Pisco e Ica para la conclusión de la carretera Red Vial 6<sup>2</sup>; siendo que todos estos proyectos mencionados tienen como fin el proporcionar beneficios a los ciudadanos.

Todo Estado busca proporcionar bienestar entre sus ciudadanos, y para conseguirlo requiere de ingresos para ser destinados a la prestación de servicios públicos o la realización de inversiones patrimoniales, como las obras de infraestructura, que pueden ser hospitales, aeropuertos, colegios, carreteras, puentes, entre otros, y que tienen fin principal el satisfacer las necesidades públicas.

En este trabajo de investigación tendremos la oportunidad de apreciar cómo en la búsqueda de la satisfacción de la necesidad pública, el Estado se encuentra facultado constitucionalmente a obtener ingresos mediante la recaudación de tributos; asimismo tendremos la posibilidad de observar cómo a través de la Constitución, el Estado se encuentra facultado para expropiar bienes inmuebles, a pesar que el mismo ordenamiento constitucional protege la propiedad privada por ser considerado un

---

<sup>1</sup> <https://gestion.pe/inmobiliaria/intercambio-vial-derby-lima-expropio-terrenos-jockey-club-peru-2200222>

<sup>2</sup> <https://elcomercio.pe/economia/expropiaciones-agilizar-reformular-423004>

derecho fundamental de la persona; sin embargo, esta atribución para expropiar bienes es concedida al Estado siempre y cuando medie el denominado justiprecio, entendido este como el valor indemnizatorio que se percibe por la pérdida del bien.

Asimismo cuestionaremos si la figura de la expropiación debería estar gravada con el Impuesto a la Renta, ello desde el punto de vista de las teorías de renta recogidas en la legislación, al ser el Impuesto a la Renta un tributo que grava las rentas obtenidas por las personas naturales o jurídicas como consecuencia de la enajenación de predios por expropiación. En ese sentido estudiaremos cada una de las Teorías de Renta que recoge nuestro ordenamiento legal sobre el Impuesto a la Renta, continuando con el análisis del pronunciamiento efectuado por el Tribunal Constitucional sobre la afectación de los ingresos obtenidos por la enajenación de bienes ante la expropiación; para finalmente proponer una respuesta ante la interrogante de qué tipo de responsabilidad tributaria asumen, tanto la entidad que expropia los bienes inmuebles como los propietarios o poseedores de los inmuebles involucrados con la expropiación.

Todos estos cuestionamientos nacen a raíz de la modificación del Decreto Legislativo N° 1192 que contiene la Ley Marco de Adquisición y Expropiación de Inmuebles, efectuada mediante el Decreto Legislativo N° 1330, la misma que dispone que las entidades expropiadoras (Ministerio competente del sector, Gobierno Regional o Gobierno Local responsable en la tramitación de la adquisición o expropiación) asumirán directamente el pago del Impuesto a la Renta que genere la entidad expropiada (propietarios o poseedores de los inmuebles sujetos a adquisición o expropiación) por los ingresos que perciban como consecuencia de la expropiación. Recordemos que el ordenamiento original de la Ley Marco de Adquisición y Expropiación de Inmuebles refería que el Impuesto a la Renta producto de la expropiación era asumido por la entidad expropiadora, pero este entregaba al expropiado el importe del Impuesto a pagar, siendo que directamente el expropiado abonaba al fisco el Impuesto correspondiente, por lo que el único responsable en el pago del tributo era el expropiado.

De la simpleza de la norma modificatoria, podremos advertir la falta de referencia respecto a la responsabilidad que asume la entidad expropiadora en el pago del Impuesto a la Renta, esto es, no se identifica si la entidad expropiadora es responsable solidario con el deudor tributario o pasara a ser el único responsable de la deuda tributaria, y sobre todo no hay referencia alguna respecto a la responsabilidad que asumiría o deja de asumir el propietario o poseedor de los bienes.

Por otro lado, el hecho de la existencia de una norma que obligue al pago del Impuesto a las entidades expropiadoras, aparentemente deja de lado toda discusión sobre si el ingreso que perciben los propietarios y poseedores de los inmuebles a expropiar deberían estar gravados o no con el Impuesto a los réditos, puesto que gravar los ingresos afectaría a los expropiados que verían mermada la suma indemnizatoria a recibir; sin embargo aparentemente con la norma modificatoria el perjudicado con la expropiación percibirá íntegramente el resarcimiento económico. Pero la discusión supuestamente superada podría mantenerse en el supuesto que exista incumplimiento de cancelación de la obligación tributaria por parte de la entidad expropiadora, puesto que la entidad recaudadora del Impuesto podría solicitar al expropiado cumplir con el pago al ser considerado como el obligado principal del tributo por ser el actor del hecho generador, y con ello se vería perjudicado al recibir finalmente un justiprecio diminuto por el pago a realizar.

Ahora bien, ante la exigencia de pago, tanto entidad expropiadora como los expropiados podrán tomar como argumento de defensa para no retribuir el tributo, el criterio establecido por el Tribunal Constitucional en la causa resuelta en el Expediente N° 319-2013-PA/TC, en la que hace referencia a la no existencia de ganancia de capital en la expropiación de bienes inmuebles, al considerar que existen circunstancias especiales que se presentan en el procedimiento de expropiación, en la que existe una enajenación obligatoria del predio a expropiar y por el cual se percibe un justiprecio en calidad indemnizatoria, todo acorde con el precepto constitucional que lo permite.

En el desarrollo del trabajo podremos identificar que la falta de eficiencia normativa, o la inadecuada técnica impositiva, puede promover finalmente el incumplimiento de la obligación tributaria por parte de los sujetos identificados como contribuyentes, sobre todo en el caso de la expropiación donde la entidad pública es la llamada a cumplir con el pago del Impuesto y que a su vez es considerada como morosa en sus obligaciones tributarias.

Del mismo modo, en el artículo a desarrollar se resaltaré como mediante la norma modificatoria se presenta una contradicción producto de una incorrecta técnica legislativa, puesto que los ingresos del Estado por recaudación de tributos deben provenir por naturaleza de los particulares, sin embargo quien pagará el Impuesto a la Renta en las expropiaciones será el propio Estado, y este pago lo realizará con los ingresos que recauda. Así, el ingreso y el egreso tendrá vinculación directa, puesto que provendrán de la misma caja fiscal, lo cual evidentemente no resulta lógico.

Considerando lo expuesto, se plantea como pregunta de investigación: ¿Qué responsabilidad asumen las denominadas entidades expropiadoras frente al Impuesto a la Renta en caso de expropiación de inmuebles, y si los expropiados mantendrán alguna responsabilidad por dicho Impuesto?

Para absolver la pregunta indicada, se presentó como hipótesis inicial que las entidades expropiadoras serán las únicas obligadas en la cancelación del Impuesto, por lo que los expropiados se encuentran eximidos de responsabilidad en el pago del tributo, sin embargo se identificó otras posibles respuestas que pueden ser entendidas como posiciones, siendo que finalmente se optó por una de ellas y que se pueden describir como sigue:

Posición N° 1: Entidad Expropiadora y Expropiado serán responsables en la cancelación del Impuesto a la Renta frente a la Administración Tributaria.-

Esta primera posición parte del supuesto que tanto expropiado como entidad expropiadora son responsables en el pago del tributo, por lo que existirá responsabilidad solidaria entre ambos sujetos. Es así que la responsabilidad de la entidad expropiadora deriva por ser el obligado principal en el pago del tributo producto de una disposición legal contenida en la Ley Marco de Adquisición y Expropiación de Inmuebles, siendo que la responsabilidad del expropiado se mantendrá a la vez en la medida que es el sujeto que genera la obligación, es decir, ser el sujeto que realiza el hecho imponible gravado con el Impuesto. Ante esta posición, en la que ambos sujetos mantienen responsabilidad sobre la obligación tributaria, la Administración Tributaria que recauda el Impuesto, en este caso la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria –SUNAT-, está en la posibilidad de exigir el pago del Impuesto a cualquiera de ellos, por lo que podría exigir el pago a una sola de las partes o también podrá exigirlo de manera conjunta, por lo que finalmente cualquiera de las partes esta en la posibilidad de asumir íntegramente la cancelación del tributo.

Bajo esta postura, en la que la Administración puede requerir el pago a cualquiera de los intervinientes en la expropiación, por lo que es posible que el expropiado vea disminuido la retribución recibida como justiprecio, siempre que la entidad expropiada no cumpla con el pago del tributo.

Posición N° 2: Entidad Expropiadora es la única responsable en el pago del Impuesto a la Renta.-



Esta posición propone como respuesta a la interrogante planteada, el considerar como único obligado con el pago del Impuesto a la Renta a la entidad que ejecuta la expropiación, puesto que inicialmente así lo determinaría la norma que modifica la Ley Marco de Adquisición y Expropiación de Inmuebles, al no hacer referencia alguna sobre la obligación de pago encaso del expropiado. Además, el considerar al expropiado como un obligado más en el pago del tributo, significará que este se verá perjudicado económicamente en caso la SUNAT le requiera la cancelación del tributo que precisamente la modificación a la Ley Marco de Adquisición y Expropiación quiere evitar, pero lamentablemente la norma no ha sido precisa en ello.

Tenemos adicionalmente el pronunciamiento del Tribunal Constitucional que en un pronunciamiento sobre la constitucionalidad sobre el pago del tributo, eximiría del Impuesto a la Renta a los expropiados, por lo que en todo caso la entidad expropiadora debe ser la única obligada en la cancelación del tributo, no siendo posible la exigencia de pago a los expropiados. Además, este pronunciamiento ha sido referido en la exposición de motivos de la norma modificatoria, pero no para sustentar el no pago del tributo, sino sirvió para sustentar que la carga del tributo la debe asumir la entidad expropiadora.

Posición N° 3: Entidad Expropiadora y Expropiados no están obligados con el pago del Impuesto a la Renta.-

Teniendo presente las teorías de renta recogidas en la legislación del Impuesto a la Renta, y ante el pronunciamiento del Tribunal Constitucional que opina sobre la inconstitucionalidad de gravar con el Impuesto a la Renta a las rentas obtenidas por las expropiaciones, se podría concluir que tanto entidad expropiadora como expropiados no se encontrará afecto al Impuesto, por lo que la entidad recaudadora no podría exigir el pago a ninguno de los mencionados sujetos.

Si bien como hipótesis inicial se planteó que solamente la entidad expropiadora es la única responsable en el pago del Impuesto a la Renta, esta última posición tomó importancia en atención al mencionado pronunciamiento del Tribunal Constitucional, todo ello porque no se considera como obligado en el pago del Impuesto a la persona que obtiene el justiprecio, la que es considerada como perjudicada ante la pérdida de su propiedad, siendo que finalmente tendría un perjuicio adicional en caso se le requiera el pago del Impuesto a la Renta.

Además, el contexto normativo de la modificación de la Ley Marco de Adquisición y Expropiación de Inmuebles, tiene como antecedente el encontrar una concordancia entre la norma tributaria relacionada con la imposición a la renta y el pronunciamiento del Tribunal Constitucional sobre la renta que obtienen como justiprecio los expropiados, pero lamentablemente consideramos no se ha logrado por no ser precisa y con lo cual quedan las dudas sobre la aplicación y determinación de la obligación tributaria.

Después de optar y sustentar una posición que finalmente prevalezca ante las demás, procederemos a dar algunos alcances de lo que consideramos debería contener un ordenamiento legal que determine con precisión cual es la opción legislativa impositiva que se quiere aplicar, toda vez que la norma que pretendió hacerlo no ha cumplido con su objetivo bajo nuestra apreciación, y que por el contrario ha creado mayores dudas respecto a la imposición con el Impuesto a la Renta a las expropiaciones. Somos de la opinión que debería existir un marco legal que con claridad permita conocer a las partes cual es su obligación, y de ser el caso la carga tributaria que deberán asumir ante la transferencia de bienes inmuebles producto de la expropiación, puesto que los perjudicados con la expropiación deben estar seguros de que la suma que percibirán por justiprecio no se verá disminuida posteriormente en caso se les requiera la cancelación del Impuesto a la Renta. Este conocimiento es de relevancia para los expropiados al momento de tomar la decisión de acceder a la propuesta económica presentada por la entidad expropiadora en caso exista un trato directo.

También referiremos que la Administración Tributaria deberá en su oportunidad establecer procedimientos administrativos que permitan a las partes involucradas en el procedimiento de expropiación, con la presentación sus obligaciones tributarias tales como las declaraciones juradas de impuestos y la presentación de descargos que permitan informar a la SUNAT respecto el nacimiento de la obligación tributaria que permitan identificar al obligado en el pago del Impuesto a la Renta.

## **II.- LA EXPROPIACIÓN Y SU IMPACTO IMPOSITIVO**

Como se ha referenciado en la parte introductoria, el objetivo del presente trabajo es determinar la responsabilidad que asumen las entidades estatales que expropián bienes inmuebles para la ejecución de obra pública, ello en relación al tributo que recae sobre las personas que transfieren el inmueble con motivo de la expropiación pero que por mandato legal la obligación de pago es transferido a las entidades expropiadoras. Para

lograr el objetivo se tendrá como punto de discusión si los expropiados mantendrán responsabilidad en la cancelación del tributo, en consideración de ser los sujetos generadores de renta ante la transferencia que se realiza como consecuencia de la expropiación.

Iniciaremos nuestro trabajo presentando algunos conceptos que nos servirán entender mejor el tema de discusión y de esta manera continuaremos desarrollando el nacimiento de la obligación tributaria respecto a la renta obtenida, ello en relación a los ingresos que obtienen las personas a las que se les expropian bienes, siguiendo el trabajo con la apreciación del Tribunal Constitucional sobre la inafectación de los ingresos obtenidos por la expropiación, para finalmente concluir con el tipo de responsabilidad tributaria que asumen las entidades que expropian, y si los expropiados mantienen la obligación de pago del tributo en caso de incumplimiento de la entidad expropiadora.

## **1.- EXPROPIACIÓN EN EL PERÚ**

Conceptualmente la expropiación es la privación de bienes, y sus derechos, de los privados que es efectuada de manera deliberada por el Estado en atención a un ordenamiento legal, a cambio de un monto de dinero. Esta potestad estatal contraviene la garantía patrimonial de los privados, puesto que el derecho de propiedad es un derecho asociado a toda persona, el mismo que ha sido consagrado como un derecho fundamental.

Es así que en el Perú el derecho de propiedad se encuentra protegido en el numeral 16 del artículo 2º de la Constitución, el cual indica que el derecho de propiedad es un derecho fundamental de toda persona; pero a su vez tenemos que el artículo 70º de la Constitución establece límites al derecho de propiedad, indicando que el derecho de propiedad es inviolable y se encuentra garantizado por el Estado, el mismo que puede ser ejercido en armonía con el bien común y dentro de los límites de Ley. Manifiesta además el ordenamiento constitucional que a nadie se le puede privar de su propiedad a menos que sea por alguna de las dos causas debidamente limitadas, las cuales son: la seguridad nacional o la necesidad pública, las cuales deben estar declaradas expresamente por Ley que promueve la expropiación, debiendo existir pago anticipado, y en efectivo, de la suma de indemnización justipreciada, la que deberá incluir una compensación por el ocasional perjuicio que se cause.

En opinión de Huapaya y Sánchez, el artículo 70° de la Constitución distingue las dos justificaciones en la que opera la expropiación, la necesidad pública y la seguridad nacional, siendo que la necesidad pública ya fue mencionada en la Constitución de 1979, puesto que en anteriores Constituciones solo se tenía como límite a la propiedad la utilidad pública y el bien público; en lo que respecta a la seguridad nacional, si es un supuesto nuevo. (2016, pp. 100-101)

En la misma línea de nuestra actual Constitución, el artículo 21° de la Convención Americana de Derechos Humanos refiere que toda persona tiene derecho a usar y gozar de sus bienes, y solo por Ley dicho uso y goce puede quedar sometido al interés social, precisando que ninguna persona puede ser privar de sus bienes, salvo por razones de utilidad pública o de interés social establecidos por Ley, y siempre que medie el pago de una justa indemnización. Sobre estas limitaciones, la Corte Interamericana de Derechos Humanos, en la sentencia recaída en el caso Ivcher Bronstein vs. Perú, del 6 de febrero de 2001, expresa en su considerando 120 que la Convención Americana de Derechos Humanos protege el derecho de la propiedad, manifestando sobre el particular:

- a) el derecho a usar y gozar de los bienes es inherente a toda persona;
- b) tanto el uso como el goce de los bienes puede tener limitaciones por interés social, siempre y cuando medie una Ley;
- c) las personas pueden ser privadas de sus bienes pero solamente por utilidad pública o interés social, y en la forma señalada por Ley; y
- d) que por dicha limitación al derecho de propiedad deberá de mediar una indemnización justa.

Bajo lo manifestado, podemos concluir que expropiación viene a ser una limitación del derecho de propiedad, en virtud del cual, en beneficio del interés público, se le priva al propietario de un bien mueble o inmueble, percibiendo el pago previo de una indemnización.

Nuestro ordenamiento legal sobre el particular otorga una definición similar, así en el numeral 4.4 del artículo 4° de Ley Marco de Adquisición y Expropiación de Inmuebles, aprobado por el Decreto Legislativo N° 1192, define a la expropiación como la transferencia forzosa de una propiedad considerada como privada y que se justifica en razones de seguridad nacional o necesidad pública, previa autorización dada por una Ley emitida por el Congreso y a favor de una entidad estatal como pueden ser los Gobiernos Nacionales, Regionales o Locales, en la que deberá realizarse un pago

previo en efectivo en calidad de indemnización justipreciada y que además deberá incluir una compensación económica ante la eventual afectación.

Al respecto, Díaz considera que la expropiación forzosa contempla el choque de dos intereses, el público y el privado, en la que finalmente primará el interés público, por lo que resultará primordial establecer una vía legal adecuada que propicie la transferencia de la propiedad del expropiado, y que a su vez pueda hacer efectiva para concretizar el pago de la indemnización. De esta manera de un lado encuentre satisfacción sobre los requerimientos de la entidad administrativa, y de otro lado, sea efectiva para cubrir las garantías constitucionales del privado respecto al reconocimiento y pago de la justa indemnización. (2008, pp. 73-74)

Atendiendo lo expuesto, podemos concluir que la expropiación es una limitación al derecho de propiedad, en virtud del cual, en beneficio del interés público, se le priva al propietario de un bien, percibiendo el pago previo de una indemnización.

### **1.1 Expropiación por Necesidad Pública y Seguridad Nacional**

Del ordenamiento nacional y supranacional referido, es posible que la propiedad pueda ser privada a su dueño bajo determinadas razones, y que según nuestra Constitución se reduce a dos supuestos: necesidad pública y seguridad nacional.

En nuestra regulación interna advertimos que no existe una definición de lo que debe entenderse como necesidad pública o seguridad nacional. A pesar de ello, se puede inferir que la seguridad nacional es una necesidad pública, y esta se funda en el interés comunitario de la protección de las fronteras y de la defensa interna. En esa línea, Villegas considera que necesidad pública puede ser entendida como aquella que nace de la vida colectiva y que es satisfecha mediante la actuación del Estado. Agrega el mencionado autor que la actividad del Estado, representado por el gobierno, es procurar la satisfacción de las necesidades públicas, y esa satisfacción puede ser realizada mediante actuaciones públicas y la ejecución de servicios públicos. Resalta además el autor que el accionar público justifica la generación de ingreso y su vez la facultad de realizar gastos (2002, pp. 4-7).

Los alcances proporcionados por Villegas nos permite entender que el Estado busca satisfacer la necesidad pública, y para ello debe obtener ingresos, como los obtenidos mediante la recaudación de tributos, y estos ingresos a su vez podrán ser destinados al gasto como obra pública.

De lo mencionado, podemos identificar algunos conceptos que se encuentran detrás de toda obra pública, así tenemos que el ingreso público, proveniente en parte de la recaudación tributaria, cuyo destino es efectivizar la obra pública, y de otra parte tenemos que el egreso, está reflejado en las erogaciones como el pago de indemnización ante la expropiación de bienes. Ingreso y egreso simultáneamente se encuentran presentes en la figura de la expropiación.

## **1.2 Daño causado por la Expropiación**

La privación de la propiedad por razones justificadas, deviene en el pago de una indemnización justipreciada a favor de la persona expropiada. Esta indemnización es por el daño causado por la expropiación; siendo que en consideración de Espinoza, el daño no solo es una lesión del interés protegido, sino que incide más bien en las consecuencias derivadas de la lesión del interés protegido, que serán negativas en sus efectos. En ese contexto, Espinoza clasifica el daño en dos tipos:

1.- Daño Patrimonial.- En el caso de la lesión de derechos con alcance económico, esta debe ser sujeta a una reparación. A la vez este daño patrimonial puede clasificarse en daño emergente y lucro cesante, en la cual la primera es entendida como la pérdida sobreviniente en el patrimonio por un incumplimiento o por un perjuicio por un acto ilícito, y la segunda, se manifiesta en el no incremento del patrimonio dañado, por incumplimiento o por un perjuicio por acto no lícito; así, lucro cesante es entendido como los réditos dejados de percibir.

2.- Daño Extrapatrimonial.- Entendida como la lesión a la persona, estimada en un valor espiritual, psicológico, o inmaterial. En el Código Civil peruano, el daño extrapatrimonial contempla tanto el daño a la persona como el daño moral. (2002, pp.226-229).

Teniendo presente la clasificación de daño, es oportuno referir que la norma que regula la expropiación refiere al daño emergente y lucro cesante como parte del valor comercial del inmueble, siendo que en el numeral 4.12 del artículo 4º de la norma de expropiación expresa que tasación será la determinación del valor del inmueble y que se encuentra conformada por: i) el valor comercial del bien a expropiar; y, ii) la suma de la indemnización ante el eventual perjuicio, al que se adiciona el daño emergente y lucro cesante, de corresponder.

De los conceptos que conforman la tasación, se aprecia que se da reconocimiento al daño patrimonial pero no al daño extrapatrimonial.

Pero ¿qué sucede con el daño extrapatrimonial?. La norma en referencia, puntualmente el inciso 13.2 correspondiente al artículo 13º, señala al momento de desarrollar los conceptos del perjuicio económico, que deberán estar incluido dentro del valor de tasación, incluye además indemnización ante el perjuicio ocasional causado, y solamente debe contemplar el lucro cesante y daño emergente, precisándose además que no corresponde indemnización de tipo extrapatrimonial.

De lo expresado en la norma, podría concluirse inicialmente que por el daño que se cause al afectado con la expropiación, solo le corresponde percibir indemnización por lucro cesante y daño emergente. Sin embargo, podríamos considerar el pronunciamiento de la Corte Suprema en la Casación Nº 2880-2015 – Lima, que manifiesta con relación a la Ley General de Expropiación (aprobada por la Ley Nº 27117 y vigente al momento de emitir pronunciamiento), que para determinar la indemnización justipreciada y la compensación por la expropiación, no existen límites o prohibiciones para agregar la indemnización por daño moral, por tanto, se presume que su determinación tiene carácter discrecional; precisando en el caso que resuelve la casación, que el expropiado fue afectado en su esfera extra patrimonial, ello como consecuencia de la expropiación del inmueble que era de su propiedad por varios años, y que resultaba evidente el arraigo efectivo sobre el predio, y el sufrimiento generado por la actuación desplegada por el Estado. Del pronunciamiento de la Corte Suprema se puede apreciar el reconocimiento de la afectación a la persona ante la expropiación, correspondiéndole por tanto una indemnización ante el daño extrapatrimonial causado, lo que nos lleva a pensar que de pretenderse la exigencia del pago por daño extrapatrimonial, un Juez podría concederlo en aplicación del control difuso, pudiendo apartarse de la norma de expropiación que en principio lo prohíbe.

Si bien la norma vigente hace la precisión que la indemnización no incluye daño extrapatrimonial, desconociendo por tanto el daño moral, también es cierto que la Constitución al momento de indicar que la indemnización justipreciada por la expropiación comprende una compensación por el eventual perjuicio que se cause, no hace distinción alguna que el perjuicio que se cause tenga un alcance solo por daño patrimonial, por lo que deja en nuestra opinión abierta la posibilidad de exigirse también el daño extrapatrimonial. En ese sentido, opinamos que el afectado con la expropiación

tiene la posibilidad de exigir el pago de un resarcimiento económico por el daño moral sufrido.

### **1.3 Justiprecio en la expropiación**

Podríamos decir que la expropiación, como una limitación al derecho de propiedad, está sujeta al pago previo de una indemnización justipreciada, la que deberá incluir una compensación por el eventual perjuicio que se cause.

Ahora bien, la norma de expropiación ya citada, dispone en el numeral 4.12 del artículo 4° que tasación es la determinación del valor del inmueble que deberá contemplar: i) el precio comercial del predio; y, ii) una indemnización ante el posible daño que comprenda, de corresponder, el lucro cesante y el daño emergente.

Adicionalmente, el artículo 13° del mismo cuerpo legal señala las pautas para la determinación del precio de tasación, el mismo que se efectuará considerando:

- a) El precio comercial del predio, que incluye:
  - i) Valor de terreno, construcciones o edificaciones, así como obras consideradas como complementarias, así como plantaciones, de existir.
  - ii) No incluye el monto de las mejoras introducidas al predio, así como cultivos o elementos realizados en el predio con fecha posterior de la verificación ocular realizada.
  - iii) En caso existan, se tendrá en cuenta los cultivos considerados como fijos o de carácter permanente.
  
- b) El valor por el detrimento económico, que contiene: Indemnización por el accidental daño, que contempla solo el daño emergente y lucro cesante, pero para concederse deberá estar debidamente sustentado y/o se tenga un informe con la debida acreditación, y que no contempla indemnización de tipo extrapatrimonial.

Ante lo manifestado, el justiprecio resulta ser el precio comercial del predio más las indemnizaciones por el ocasional daño causado, que en principio solo comprende el lucro cesante y daño emergente<sup>3</sup>.

---

<sup>3</sup> Recordemos que somos de la opinión que el daño moral también debería ser considerado dentro del justiprecio.



#### **1.4 Expropiado y Entidad Expropiadora en la Expropiación**

La norma de expropiación contempla definiciones para los entes que serán responsables de tramitar los procedimientos de expropiación. A estos sujetos la norma los denomina Sujetos Activos, indicando que pueden ser las siguientes entidades estatales: Ministerio con competencia, Gobierno Regional, y Gobierno Local. Es así que estos sujetos los denominaremos en adelante como entidad expropiadora.

Por su parte, la legislación de expropiación denomina Sujeto Pasivo a la persona natural o jurídica que es propietario o poseedor del predio a ser expropiado, que en buena cuenta resulta ser el expropiado.

#### **2.- CONCEPTO DE RENTA**

Como premisa debemos tener un alcance respecto de la definición de renta para un mejor entendimiento de la opción que ha tomado nuestros legisladores para afectar con el tributo de renta a la transferencia de inmuebles con ocasión de las expropiaciones.

Existen diferentes definiciones de renta, dadas desde el punto de vista económico como sociales, por lo cual existen diferentes opciones para legislar sobre cómo gravar con el Impuesto a los ingresos conseguidos por las personas, sean estas personas naturales o personas jurídicas.

Sin embargo, existen algunas teorías de renta que generalmente han sido aceptadas por las legislaciones tributarias de los diversos países que adoptan medidas de imposición sobre las rentas obtenidas, las mismas que pasaremos a desarrollar al ser consideradas dentro de nuestro ordenamiento tributarios del Impuesto a la Renta. Es así que nuestra legislación tributaria sobre renta ha tomado los siguientes conceptos:

##### **a) Criterio de la Renta – Producto**

Este criterio de origen económico determina que solo es renta el enriquecimiento siempre y cuando se cumplan con ciertos requisitos, esto es, renta será el enriquecimiento proveniente de terceros siempre que se cumpla con ciertos requisitos que en consideración del profesor García Mullin son los siguientes:

##### **i) Debe ser un producto**

La renta debe provenir de un producto, entendiendo como producto a la nueva riqueza que es diferente y divisible de la fuente que lo genera, por ello no podría ser considerado como renta bajo esta concepción el incremento de valor de un bien. Por ello solo se considerará renta en la medida que pueda contarse y pueda ser cuantificable en dinero.

- ii) **Proceder de una fuente productora con carácter duradero**  
El origen de la renta debe permitir que en el futuro se renueve, por lo que la fuente no puede agotarse en el momento de la producción de la renta, puesto que ello impediría la reproducción de la renta.
- iii) **Periodicidad de la renta**  
Junto con el carácter duradero de la renta se encuentra la periodicidad de la renta, entendida como periodicidad a la posibilidad de repetir el producto en el tiempo.
- iv) **Predisposición de la fuente para ser explotada**  
La fuente debe estar dispuesta de manera razonable para generar renta.
- v) **Realización y Separación de la Renta**  
Constituye renta la riqueza nueva que es agregada a un fondo preexistente pero que susceptible de ser extraído de su fuente para adquirir individualidad económica.
- vi) **La Renta debe ser Neta**  
Solo se considerará como renta neta a la riqueza obtenida producto de los excedentes de los costos y gastos que se utilizaron para generarla, así como el mantenimiento de la misma (1978, pp. 15-19).

Esta teoría se encuentra reflejada en el acápite a) del artículo 1º del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, el mismo que precisa que se encuentra afecto al tributo de renta las provenientes del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos, en la medida que dichas rentas sean provenientes de una fuente considerada como duradera y apta de generar ingresos con periodicidad.

b) Criterio de Flujo de Riqueza

Este criterio también apunta al enriquecimiento proveniente de terceros como el criterio de la renta – producto, pero a diferencia de este, no debe cumplir los requisitos de la Teoría de la Renta - Producto, por lo que se considerará renta a todo enriquecimiento proveniente de terceros. Así, bajo este criterio se considera renta, además de las obtenidas bajo el criterio de la renta – producto, a las rentas producidas por:

- i) ganancias de capital (elaboración de bienes que no sea producto de una acción usual),
- ii) ingresos por actos accidentales (no provenientes de una actividad organizada),
- iii) ingresos eventuales (ingresos provenientes de la eventualidad, ajeno a la voluntad), e
- iv) ingresos a título gratuito (acto gratuito concedido entre personas vivas o por fallecimiento). (García, 1978, pp. 18-19)

Es oportuno mencionar que para REIG, la ganancia de capital es entendida como la realización de un capital pero en la que se priva de la fuente y el beneficio obtenido no puede volver a repetirse. Es así que la compra venta de un inmueble que no se encuentre relacionada directamente con la actividad productora de renta periódica o susceptible de serlo de una fuente durable (criterio de renta – producto) será considerada ganancia de capital. (1968, pp. 54-55)

Este criterio no se encuentra en un artículo específico en la legislación del tributo de renta, tal como ocurre con el criterio de la renta producto, sin embargo lo podemos apreciar en el acápite b) del artículo 1º del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, el cual expresa que ganancia de capital se encuentra afecta al Impuesto, así como el penúltimo párrafo del artículo 3º del mismo dispositivo legal, el cual refiere que constituye renta afecta para las empresas, a todo lo proveniente por ganancia o ingreso fruto de operaciones con terceros.

Respecto a la teoría de flujo de riqueza, el Tribunal Fiscal en el pronunciamiento emitido en la Resolución de Observancia Obligatoria N° 616-4-99, manifestó que la teoría de flujo de riqueza que recoge nuestra legislación, tiene como uno de sus rasgos que el ingreso o ganancia para ser considerado como operación con terceros, y con ello ser

renta gravada, debe provenir de los actos de la empresa y la relación que mantiene con otros particulares, en las que intervienen en condiciones de igualdad y están de acuerdo en el nacimiento de obligaciones entre las partes. Este criterio emitido por el Tribunal Fiscal ha sido reiterado en diversas resoluciones como las emitidas en las Resoluciones N° 601-5-2003 y 18845-10-2011.

Ahora bien, entendemos que esta apreciación del Tribunal Fiscal fue recogida por el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, al introducir mediante el artículo 2° del Decreto Supremo N° 86-2004-EF, del 4 de julio de 2004, el inciso g) al artículo 1° del Reglamento, a los efectos de precisar qué tipo de actos con terceros se referirá a la generada por actividad empresarial frente a su relación con otros particulares, indicando que es la que los participantes intervienen en condiciones de igualdad y consientes en la creación de obligaciones.

La definición de flujo de riqueza expuesta por el Tribunal Fiscal, así como la recogida por la norma reglamentaria del Impuesto, han sido también considerados por la SUNAT, en el Informe N° 252-2005-SUNAT/2B000 del 6 de octubre de 2005, que si bien no cita a las mencionadas resoluciones del Tribunal Fiscal, describe el mismo enunciado utilizado en la Resolución de Observancia Obligatoria, pero ello en atención a la norma reglamentaria.

Este alcance de flujo de riqueza señalado por el Tribunal Fiscal, la norma reglamentaria y la Administración Tributaria, es de relevancia ya que nos permitirá entender mejor la teoría aplicada en la transferencia de bienes con motivo de la expropiación.

c) Criterio del Consumo más Incremento Patrimonial

En este criterio de renta se toma en consideración el tránsito patrimonial que realizan los terceros a favor del receptor de la renta que es un individuo. Así en determinado periodo de tiempo se aprecian las variables patrimoniales y de consumo del individuo, lo que finalmente determina su capacidad contributiva respecto a la renta.

Este último de los criterios aplicado en nuestra legislación la podemos encontrar en el literal d) del artículo 1° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, el cual refiere que está afecto al Impuesto, las rentas imputadas, que incluye además las rentas de goce o disfrute, establecidas por la Ley de Renta.

De las teorías de renta que hemos desarrollado y que han sido tomados por nuestros legisladores al momento de determinar la renta afecta al Impuesto, podemos advertir el criterio aplicado a las rentas obtenidas por la expropiación es el de flujo de riqueza, bajo el entendido que existe ganancia de capital como consecuencia de la transferencia de inmueble, tal como se podrá apreciar con mayor detalle en los siguientes puntos.

### **3.- CONTRIBUYENTES DEL IMPUESTO A LA RENTA**

Otro punto importante a mencionar antes de pasar a analizar la renta obtenida por expropiación, es el referido a quienes son las personas consideradas como contribuyentes para la Ley del Impuesto a la Renta.

Al respecto, el primer párrafo del artículo 6° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta indica que estarán gravados con el Impuesto la totalidad de las rentas afectas que hayan sido obtenidas por los contribuyentes considerados como domiciliados en el país. Por su parte el artículo 14° del mismo texto de Renta, dispone que son contribuyentes del Impuesto a la Renta las personas naturales, las sucesiones indivisas, las asociaciones de hecho de profesionales y similares y las personas jurídicas; precisando dicho ordenamiento que entidades serán consideradas como personas jurídicas.

Teniendo presente ello, tanto personas naturales como jurídicas pueden ser contribuyentes del tributo que afecta la ganancia y en relación con la renta que generen, podrán percibir rentas de capital, rentas de trabajo y rentas de la aplicación conjunta de capital y trabajo. Esta distinción de tipo de renta permitirá clasificar las rentas en categorías que conforme al artículo 22° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, para los efectos del Impuesto, están clasificadas en las siguientes categorías:

- a) Renta de Primera Categoría: Las rentas de capital obtenidas por el arrendamiento, subarrendamiento y cesión de bienes.
- b) Renta de Segunda Categoría: Las rentas de capital no comprendidas dentro de la renta de primera categoría.
- c) Renta de Tercera Categoría: Las rentas producidas por actividades de comercio, la industria y otras que han sido consideradas por la Ley del Impuesto.
- d) Renta de Cuarta Categoría: Las obtenidas por las rentas del trabajo independiente.

e) Renta de Quinta Categoría: Las rentas del trabajo obtenidas bajo una relación de dependencia, así como otras rentas del trabajo independiente que expresamente la Ley ha señalado.

Lo manifestado hasta el momento permitirá entender el tipo de renta que obtienen los expropiados como consecuencia de la enajenación forzosa de inmuebles.

#### **4.- LA EXPROPIACIÓN EN LA LEGISLACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA**

Nuestro ordenamiento legal vigente del tributo de Renta, aprobado por el Decreto Legislativo N° 774, y cuyo Texto Único Ordenado decretado mediante Decreto Supremo N° 179-2004-EF, dispone en el inciso b) del artículo 1° que se encuentra gravado con el Impuesto las ganancias de capital, siendo que puntualmente el artículo 2° del mismo ordenamiento legal señala que constituyen ganancia de capital a cualquier tipo de ingreso que provenga de la enajenación de bienes de capital, entendida como aquellos que no están destinados a su comercialización dentro del giro de negocio. A ello se complementa lo dispuesto en el artículo 5° del mismo ordenamiento legal, que expresa que se entiende como enajenación producto de la venta, permuta, expropiación, entre otras operaciones de actuación de disposición que se transfiera a título oneroso.

Siguiendo con el ordenamiento legal de renta, el inciso j) del artículo 24° de la Ley del Impuesto a la Renta indica que son renta de segunda categoría las ganancias de capital; y por su parte el inciso d) del artículo 28° de la referida Ley indica que son rentas de tercera categoría las ganancias de capital.

De lo manifestado se puede concluir que el ordenamiento tributario considera como ganancia de capital al producido por la transferencia de bienes inmuebles como consecuencia de la expropiación, siendo de aplicación tanto para las personas naturales como receptoras de segunda categoría como para las personas jurídicas en su condición de receptor de renta de tercera categoría. Sobre el particular Zuzunaga y Zegarra expresan que las ganancias de capital son generadas tanto para personas físicas como jurídicas y otras entidades que desarrollen actividad empresarial (2004, pp. 13 – 14)

A lo señalado debemos resaltar que dicha afectación de renta se entenderá en aplicación del criterio de Flujo de Riqueza bajo la consideración de obtener ganancia de

capital. Es así que tanto para las personas naturales, receptoras de renta de segunda categoría, como para las personas jurídicas, receptoras de renta de tercera categoría, se encontrarán gravadas con el impuesto por la enajenación de bienes inmuebles producto de la expropiación<sup>4</sup>.

Recordemos que bajo la Teoría de Flujo de Riqueza, se considerará renta afecta todo enriquecimiento proveniente de operaciones con terceros, como las obtenidas por las ganancias de capital, que son ingresos producidos por bienes que no son objeto de una actividad habitual.

#### **4.1.- ¿Existirá ganancia de capital en la expropiación?**

Nuestra legislación expresa textualmente que se encuentra gravada con el Impuesto, las rentas obtenidas por las expropiaciones bajo el concepto de ganancia de capital que deriva de la aplicación de la Teoría de Flujo de Riqueza, por lo que bajo una interpretación literal<sup>5</sup> no cabría dudas sobre la afectación de la operación de transferencia de bien inmueble por motivo de expropiación.

A pesar de lo claro que es nuestra norma tributaria, cabe preguntarnos si realmente existe ganancia de capital en la expropiación. Como lo hemos indicado, la ganancia de capital deriva de la aplicación de la Teoría de Flujo de Riqueza. Siendo ello así, existirá renta en la medida que exista enriquecimiento proveniente de operaciones con terceros en circunstancias en que las partes que participan lo realizan en igualdad de condiciones y por tanto son consientes de las obligaciones que asumen.

Pero en el caso de expropiación, ¿existirá enriquecimiento? Consideramos que no. Lo obtenido responde al pago de una indemnización justipreciada que es finalmente la restitución del valor de la propiedad expropiada, más los daños que se le pudiera haber ocasionado, pero no responde a un valor obtenido por acuerdo entre partes en igualdad de condiciones, puesto que existe de por medio una exigencia de venta forzosa. Así, el

---

<sup>4</sup> Es oportuno precisar que en el caso de personas naturales, no se encontrará afecto con el Impuesto a la Renta la ganancia de capital obtenida por la expropiación de inmueble en caso dicho inmueble es ocupado como casa habitación, de conformidad con el último párrafo del artículo 2º de la Ley del Impuesto a la Renta.

<sup>5</sup> El método literal utiliza como interpretación el lenguaje como se encuentra construida la norma, para lo cual se considera la gramática, la sintaxis y lo que significa la palabra (Rubio, 2003, pp. 134-135)

monto que pueda percibir el afectado con la expropiación no será el mismo que podría producirse en circunstancias normales, en las que ambas partes puedan negociar un precio de venta en condiciones de igualdad y consientes en la creación de obligaciones, lo que no ocurre en la expropiación cuyo valor de venta no ha sido negociada. Es así que en la expropiación el Estado no participa como un particular más, por lo que no puede ser considerado como un tercero.

En atención a lo expresado, podemos concluir que el ingreso obtenido por la expropiación no responde a una renta producida por una ganancia de capital, siendo que no debería encontrarse afecta con el Impuesto a la Renta, sin embargo, la imposición señalada ha sido el resultado de una deficiente técnica legislativa o una opción con fines recaudatorios.

#### **5.- JUSTIPRECIO - NATURALEZA JURÍDICA**

Teniendo presente los criterios impositivos de renta que han sido optados por nuestra Ley del Impuesto a la Renta, corresponde analizar la naturaleza jurídica del monto que se percibe por la expropiación, el mismo que es considerado como el justiprecio que se abona como consecuencia de una expropiación.

Al respecto, el artículo 70º de la Constitución Política del Estado protege el derecho de propiedad al expresar que el derecho de propiedad es inviolable y se encuentra garantizado por el Estado, por lo que a nadie se le puede privar de su propiedad con excepción de la existencia de causa que lo amerite como puede ser la seguridad nacional o la necesidad pública, donde deberá mediar necesariamente una Ley que así lo declare, y además, deberá existir un pago indemnizatorio justipreciado que incluya la compensación por el perjuicio eventual que se pueda ocasionar al afectado por el despojo de su propiedad.

En atención al ordenamiento constitucional, la expropiación afecta el derecho de propiedad pero ante circunstancias de excepción, como puede ser la seguridad nacional o la necesidad pública, siendo que el propietario afectado con la expropiación percibirá una indemnización justipreciada, además de una compensación por los perjuicios generados. Se infiere que el pago a recibir es justipreciada porque su fin es restablecer la situación patrimonial del expropiado que se ha visto alterado con la expropiación, por lo que el objetivo es el resarcimiento ante la pérdida patrimonial sufrida.



Es interesante el concepto que utiliza nuestra Constitución respecto al justiprecio, puesto que prescribe que dicho pago es una indemnización justipreciada con el fin de mantener la situación patrimonial, razón por la cual no existiría enriquecimiento alguno por parte del afectado, por ende no existiría ganancia de capital alguna. Así, bajo el mandato constitucional, la indemnización justipreciada a cancelar no debería enriquecer ni empobrecer al expropiado, por lo que el monto concedido por justiprecio solo busca mantener en equilibrio el estado patrimonial del afectado.

En ese sentido, al no existir enriquecimiento en la transferencia forzosa, se podría inferir que en realidad se aplicaría una afectación encubierta, puesto que al parecer no se ha analizado si realmente dicha transferencia genera una ganancia de capital. Al respecto, Jarach refiere que en ciertas legislaciones sobre el Impuesto se afecta las transferencias patrimoniales a título oneroso, las mismas que gravan las operaciones de transferencia de bienes, principalmente inmuebles, y que en su opinión no tienen justificación por estar relacionados con otros hechos imposables como la renta (1996, pp. 858). En esa misma línea, De Juano al momento de comentar el impuesto sobre la propiedad, indica que desde el punto de vista teórico, por tratarse de un impuesto de tipo real, valora más al inmueble que la capacidad contributiva del titular del inmueble, por lo que es preferible gravar la renta que refleja mejor la capacidad (1971, pp. 116 – 117).

Nuestra propia jurisprudencia resalta que debe primar la capacidad contributiva en términos de renta y no en términos de patrimonio que se posea. Así, Velásquez resalta al momento de comentar la sentencia 0319-2013-AA emitida por el Tribunal Constitucional, la misma que veremos con más detalle más adelante, que gravar la diferencia que existe entre el precio en que se adquirió el bien y la parte del justiprecio, sería contrario al principio de capacidad contributiva, puesto que no puede existir ganancia en el precio pagado por las expropiaciones; por lo que admitir dicha premisa sería reconocer que el impuesto es aplicado sobre el patrimonio y no sobre su renta (2014, pp. 426).

De lo expresado, queda claro que técnicamente es preferible evaluar la capacidad contributiva en términos de renta y no en atención a términos reales, por lo que la capacidad contributiva, en atención a la transferencia de bienes inmuebles, solo debe evaluarse bajo criterio de ganancia de capital, y si de la aplicación de dicho criterio no resulta afectación, no se podría imponer a la transferencia con otro tributo encubierto.

Considerando lo manifestado en el párrafo anterior, la naturaleza del justiprecio responde a un concepto indemnizatorio bajo lo expresado por la Constitución, por lo que no entendemos la razón técnica del legislador al momento de optar por gravar con el Impuesto al monto obtenido por la expropiación, más aún si responde a un ingreso como ya se ha mencionado que no es negociado.

Es evidente que la afectación responde a fines recaudatorios y no a principios técnicos impositivos, pero dicho fin al parecer ha tenido un cambio si tenemos presente al nuevo obligado en la cancelación del impuesto como consecuencia de la modificación de la norma de expropiación.

#### **6.- POSICIÓN DE LA SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE ADUANAS Y DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (SUNAT) ANTE EL JUSTIPRECIO OBTENIDO POR EXPROPIACIÓN**

Para la SUNAT, entidad que recauda el tributo proveniente de la renta, queda claro que la renta obtenida ante la enajenación de un inmueble producto de una expropiación, se encuentra gravada con el Impuesto a la Renta, y ello se puede apreciar del Informe N° 314-2005-SUNAT/ 2B0000 del 23 de diciembre de 2005, mediante el cual la Administración Tributaria hace referencia que el artículo 5° de la Ley del Impuesto a la Renta afecta con el Impuesto a la expropiación efectuada por el estado.

Esa posición la mantiene la SUNAT, a pesar de la existencia de la resolución del Tribunal Constitucional que inaplica el artículo 5° de la Ley de Renta, conforme puede ser apreciado del Informe N° 91-2014-SUNAT/5D0000 del 29 de octubre de 2014, el cual refiere que si bien existe un pronunciamiento del órgano constitucional, este se circunscribe únicamente al caso concreto, y que no es un precedente vinculante por no haberlo señalado la sentencia.

Siguiendo esa misma línea, se tiene el Informe N° 0149-2015/SUNAT/ 5D0000 del 16 de octubre de 2015, mediante la cual la SUNAT se pronuncia sobre la afectación del Impuesto a la Renta sobre los ingresos obtenidos en la expropiación, ello en atención a la aplicación de la Ley Marco de Adquisición y Expropiación de Inmuebles. El informe señala que el justiprecio se encuentra integrada por varios componentes como valor comercial del predio, lucro cesante y daño emergentes, así como una bonificación especial por incentivo y resarcimiento del Impuesto a la Renta; llegando a la conclusión

que en el caso de personas naturales, las indemnizaciones concedidas por lucro cesante y daño emergente, así como el resarcimiento del Impuesto a la Renta, no se encontrarán gravadas con el Impuesto, siendo que en caso de sujetos perceptores de rentas de tercera categoría, como es el caso de las personas jurídicas, solamente la indemnización por daño emergente y resarcimiento del Impuesto a la Renta se encontrarán inafectas al referido Impuesto.

De los informes referenciados, la SUNAT hace una interpretación literal del ordenamiento tributario, sin considerar el marco constitucional entorno a la expropiación y del pronunciamiento del Tribunal Constitucional. Así se puede advertir que la Administración al referirse sobre los conceptos de indemnización que se encuentran gravados para las empresas, realiza una interpretación que debe tenerse presente, puesto que en el segundo informe se indica que no se encontrarán gravadas con el impuesto las indemnizaciones que perciban las empresas por resarcimiento de un daño, bajo lo contemplado en el numeral 1 del artículo 3° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Esta apreciación de la SUNAT nos lleva a preguntarnos si el justiprecio que percibe una empresa es producto de una indemnización que busca la reparación de un daño causado, ¿por qué la SUNAT mantiene su afectación?

Encontramos así dos ordenamientos que se contraponen, por un lado la norma que considera como ganancia de capital la enajenación de bienes producto de la expropiación<sup>6</sup>, y por ello afecta al impuesto, y por otro lado se tiene la norma que dispone que para las empresas no se encontrará gravado con el impuesto la indemnización que se perciba para reparar un daño<sup>7</sup>.

Consideramos que la Administración no puede dejar de aplicar el artículo 3° de la norma que regula la renta, más aún si tiene el respaldo constitucional que considera al justiprecio como una indemnización. A pesar de ello, la Administración Tributaria mediante sus oficios evidencia que para el ente recaudador lo más importante es la recaudación y no el respeto al ordenamiento constitucional<sup>8</sup>.

---

<sup>6</sup> Recordemos que el artículo 5° de la Ley del Impuesto a la Renta considera como ganancia de capital a la enajenación producto de la expropiación.

<sup>7</sup> El artículo 3° de la Ley del Impuesto a la Renta.

<sup>8</sup> Al momento de emitirse el Informe N° 0149-2015/SUNAT/ 5D0000, del 16 de octubre de 2015, ya se había publicado la sentencia del Tribunal Constitucional recaído en el Expediente N° 319-2013-AA en el cual considera como inafecta al Impuesto a la Renta la indemnización recibida por expropiación.

## **7.- POSICIÓN DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL (TC) ANTE EL JUSTIPRECIO OBTENIDO POR LA EXPROPIACIÓN**

El Tribunal Constitucional, órgano supremo que tiene la facultad de interpretación y control de la Constitución, ha emitido pronunciamiento respecto a la afectación con Impuesto a los ingresos que obtienen los propietarios o poseedores de predios que han sido sujeto a expropiación, así en la causa seguida en el Expediente N° 00319-2013-PA/TC, y que fuera publicada en el diario oficial El Peruano del 16 de setiembre de 2013, el Tribunal optó por inaplicar el artículo 5° de la Ley del Impuesto a la Renta, norma que grava con el Impuesto a la Renta a los ingresos obtenidos como consecuencia de la transferencia de bienes inmuebles por motivo de la expropiación, ello al considerar que existe enajenación forzosa emanada de una Ley y la existencia de una indemnización justiprecio que debería esta afecta con el impuesto por no existir.

Este pronunciamiento tiene como antecedente la expropiación de terrenos del Fundo San Agustín, para la ampliación del Aeropuerto Internacional Jorge Chávez, y por el cual se le pago al afectado un justiprecio que se afectó con el Impuesto a la Renta, por lo que el afectado solicitaba la restitución del impuesto pagado y su vez solicitaba que no se le grave con el impuesto sobre las futuras expropiaciones que se proyectaba ejecutar.

Al emitir pronunciamiento, el TC manifiesta que el Estado tiene potestad tributaria concedida por el artículo 74° de la Constitución, entendida esta como la facultad de crear, modificar o derogar tributos, así como estar facultado para conceder beneficios tributarios. Seguidamente, agrega el Tribunal, dicha potestad no es irrestricta o ilimitada, por lo que el Estado deberá ceñirse a los principios que la propia Constitución establece, así como las leyes que pudieran existir sobre la materia. Respecto a este punto, el TC concluye que el Estado no puede actuar de manera arbitraria, puesto que tendrá que respetar los derechos fundamentales de las personas, no siendo posible actuar en su detrimento. Agrega además que todo tributo guarda relación con la capacidad contributiva, que es la capacidad económica de los sujetos obligados, y con ello se respetará el criterio de la justicia tributaria que debe inspirar a los legisladores para procurar el equilibrio entre el bienestar general y el marco constitucional.

Ahora bien, siguiendo con el pronunciamiento del ente constitucional, se indica que como consecuencia de la expropiación, la entidad expropiadora se encuentra en la

obligación de efectuar el pago de una indemnización justipreciada de conformidad con lo estipulado en el artículo 70° de la Constitución. Y para entender que es la indemnización justipreciada, el Tribunal cita una sentencia de la Corte Interamericana, la cual expresa que la indemnización justipreciada es el valor comercial anterior al momento en que el bien es declarado de necesidad pública, debiendo entenderse como el justo equilibrio que debe existir entre el interés general y el interés particular.

Bajo el contexto señalado, el TC se cuestiona si dentro de los alcances de la indemnización justa ¿existe la posibilidad de producir ganancia, utilidad o mejora en los términos de la Ley del Impuesto a la Renta ante la ejecución forzosa producto de la expropiación?

Respecto a dicho cuestionamiento, el Tribunal manifiesta que no podría afirmarse que la indemnización justipreciada genere algún tipo de “renta” o “ganancia”, por no generar los mismos efectos que una enajenación voluntaria. Considera que siempre existirá la posibilidad de lograr mejora económica ante la libertad entre las partes que intervienen, y en el que se valorara la ubicación del inmueble, el uso comercial, el aprovechamiento de los ambientes, entre otras variantes que no son tomadas en cuenta al momento de establecer el valor comercial del inmueble a expropiar.

Es por ello que el Tribunal refiere que no podría afirmarse que en la configuración del justiprecio se admita la creación de beneficios económicos, en consecuencia se advierte que en la expropiación que refiere el artículo 5° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta no se identifica un hecho imponible, por la naturaleza del pago de la indemnización justipreciada que tiene como colofón el buscar el equilibrio económico del expropiado y no la generación de renta afecta en los términos para los que ha sido creado dicho impuesto. Así, el monto dinerario a recibir tiene como fin el mantener el equilibrio patrimonial del afectado ante la pérdida forzosa de su bien.

Considera además el TC que la enajenación forzosa no genera capacidad contributiva, dado que no existe una etapa de negociación entre las partes involucradas y que posibilite al expropiado conseguir un beneficio económico mayor al que se obtendría en una negociación entre particulares y en la que existe transferencia voluntaria.

Respecto al pronunciamiento del TC, el profesor universitario Velásquez comparte el pronunciamiento del Tribunal, criticando la posición que mantiene la SUNAT que considera a la expropiación como un simple acto de compraventa en la que se permite

acordar un precio y con ello una generación de ganancia, con lo cual existe un error de apreciación. Agrega el mencionado profesor considera que con el pronunciamiento del Tribunal se ha ratificado a la indemnización justipreciada como una garantía constitucional proveniente del derecho de propiedad, agregando que la sentencia ha modificado la regulación tributaria en lo concerniente a la indemnización justipreciada (2013, pp. 371-373).

En esa misma línea Medrano señala que lo expresado por el Tribunal Constitucional, permite afirmar la inexistencia de renta, producto de la diferencia entre el costo computable del bien y la indemnización justipreciada con ocasión de la expropiación, y con ello la Administración ya no podría invocar el artículo 5° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta para exigir el pago de renta (2013, pp. 260).

Con anterioridad al pronunciamiento del Tribunal Constitucional, Castillo-Córdova, otro profesor universitario, ya se manifestaba sobre la inconstitucionalidad de la norma que grava la indemnización justipreciada con el Impuesto a la Renta. El mencionado profesor introduce un análisis particular sobre la inconstitucionalidad, indicando que el Impuesto vulnera el derecho existente sobre la propiedad al quebrantar la garantía constitucional de la indemnidad patrimonial, alterando de esta manera la equivalencia que debe existir entre el empobrecimiento por la pérdida de un bien y el enriquecimiento por el monto de la indemnización justipreciada (2011, pp. 9 - 10).

Del mismo modo, considera el autor que gravar el justiprecio con el Impuesto a la Renta afecta el principio de igualdad, puesto que no se puede pretender gravar con el Impuesto a los expropiados de igual manera que a los particulares que transfieren sus propiedades de manera voluntaria y libre que origina un beneficio económico distinto. El referido profesor indica además que el Impuesto a la Renta es injusto aplicarlo en la expropiación, puesto que ello impediría el resarcimiento del daño que se causa, siendo que se le obliga al expropiado al pago de un tributo ante la pérdida de un bien no ha sido buscado ni generado por él (2011, pp. 10-11).

El pronunciamiento del Tribunal Constitucional sobre la indemnización justipreciada, el mismo que es respaldado por académicos, nos permite concluir que en la expropiación no existe ganancia de capital, al no existir riqueza de por medio, por lo no debería encontrarse gravada con el Impuesto a la Renta.

Es oportuno referir que el criterio del Tribunal Constitucional ha sido considerado por los legisladores al momento de determinar la obligación de pago del tributo a la renta en la operación de expropiación; ello se puede advertir en la exposición de motivos del Decreto Legislativo N° 1330. Sin embargo, no ha sido aplicado en todo su contexto, puesto que el legislador asume la validez de la exigencia de pago del tributo a la renta, habiendo considerado el criterio constitucional únicamente para advertir del derecho constitucional del derecho de propiedad y no de la inconstitucionalidad de la norma que grava con el Impuesto a la enajenación por expropiación.

## **8.- LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA EN LA EXPROPIACIÓN**

Como se viene repitiendo, el artículo 5° de la Ley del Impuesto a la Renta, considera como afecto al Impuesto la enajenación de inmuebles con motivo de expropiación; y por su parte el numeral 13.5 del artículo 13° de la Ley Marco de Adquisición y Expropiación de Inmuebles, dispone que el Impuesto a la Renta aplicable a las expropiaciones serán asumidos por la entidad pública responsable de la expropiación.

En atención a las normas enunciadas, es oportuno entender que es la obligación tributaria para posteriormente determinar quien es el obligado en el pago del Impuesto a la Renta ante las expropiaciones. Para ello veremos como se estructura la norma tributaria que da origen a una obligación tributaria, y ello nos permitirá entender quienes pueden ser sujetos obligados con el pago del impuesto (sujetos pasivos).

La norma tributaria esta configurada o compuesta por una Hipótesis (si sucede el hecho Y), un Mandato (pague X, en dinero, al Estado) y una Sanción (si no se paga se producirá las siguientes consecuencias); donde la hipótesis (Hipótesis de Incidencia) es la descripción del hecho (hecho imponible) que da origen al nacimiento de la obligación tributaria, siendo que el hecho imponible conlleva la incidencia del mandato que crea finalmente el lazo obligacional que une a una persona con el estado (Ataliba, 1987, pp. 65-66).

En consideración del nacimiento de la obligación tributaria, para Bravo la obligación tributaria es la relación jurídica que importa un deber de dar una suma de dinero que un sujeto deudor otorga a otro sujeto considerado como acreedor como consecuencia de la incidencia de la norma jurídica. Precisa que la obligación tributaria no deviene de la

voluntad del deudor tributario sino de un fundamento externo que es una norma jurídica y un hecho imponible (2003, pp. 297 – 299).

Por su parte el tratadista argentino Luqui (1989, p. 23) sobre la obligación tributaria refiere que “es el vínculo legal que constriñe la voluntad particular mandando entregar al Estado una suma de dinero. Esa obligación se hace exigible al contribuyente o al responsable, a partir del momento que se produce el acto o el hecho previsto en ella”.

De lo apreciado hasta el momento, la obligación tributaria se hace exigible al contribuyente o responsable desde que se produce el hecho previsto, por lo que la obligación debe ser exigible al contribuyente o al responsable que resultan ser el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria.

En esa misma línea, Grellaud considera que se determina la obligación tributaria como el *“acto o conjunto de actos dirigidos a precisar si efectivamente se realizó el hecho previsto en la Ley como hipótesis de incidencia, y a cuantificar la obligación tributaria, convirtiéndola en exigible”* (1996, pp. 75)

En consideración de Barrios de Orbegozo, se puede clasificar a los sujetos pasivos en sujetos pasivos principales y sujetos pasivos eventuales, puesto que en la relación jurídica tributaria establecida por Ley, puede establecerse que otra persona tenga que responder por la deuda del sujeto pasivo, siendo que incluso un responsable puede sustituir totalmente al deudor del tributo, por lo que solo cambia el sujeto pasivo, pero queda intacta la obligación tributaria. Es así que precisa el autor que existen dos clases de sujetos pasivos: el principal que es el titular de la obligación y el directamente obligado al pago, y aquel otro que denomina eventual y que sustituye al anterior en algunos casos (1960, pp. 141 - 142).

De lo señalado por los autores, podemos considerar como obligación tributaria al deber de un sujeto deudor de dar una suma de dinero a un sujeto considerado como acreedor con relación a la incidencia de la norma jurídica. Y es así que por decisión del legislador se puede disponer que otras personas sean consideradas también como sujetos pasivos, que como veremos en el siguiente punto del trabajo.

Teniendo presente la parte conceptual de obligación tributaria y obligado en el pago, nuestro ordenamiento legal del Impuesto a la Renta, determina que serán contribuyentes del impuesto las personas naturales, las sucesiones indivisas, las



asociaciones de hecho de profesionales y similares, así como las personas jurídicas, tal como se desprende del artículo 14° de la Ley del Impuesto a la Renta; a lo que agregaremos que serán contribuyentes del Impuesto en la medida que efectúen un hecho imponible. Así, será contribuyentes del Impuesto las personas que realicen acto de enajenar un bien inmueble con motivo de una expropiación, tal como se encuentra previsto en el artículo 5° de la norma impositiva.

Por lo expresado, será considerado sujeto pasivo del Impuesto sobre la Renta, en calidad de contribuyente, las personas naturales o jurídicas que transfieran bienes inmuebles como consecuencia de una expropiación.

Siguiendo con el marco normativo relacionado con la obligación de pago del Impuesto a la Renta en caso de las expropiaciones, se tiene que por mandato legal se ha considerado a las entidades públicas que se beneficiarán con las expropiaciones, como responsables en el pago del Impuesto, tal como se desprende del numeral 13.5 del artículo 13° de la Ley Marco de Adquisición y Expropiación de Inmuebles, el cual prevé que el Impuesto a la Renta aplicable a las expropiaciones serán asumidos por la entidad pública responsable de la expropiación.

De lo apreciado en la norma de expropiación, por mandato legal la entidad expropiadora será sujeto pasivo del Impuesto a la Renta en calidad de obligado. Siendo ello así, identificamos inicialmente a dos sujetos obligados con el pago del Impuesto en la expropiación, por un lado el contribuyente del Impuesto, y por otro lado la persona designada por mandato legal, que en este caso es la entidad que expropia. Esta dualidad de obligados será analizado en los siguientes puntos.

## **9.- RESPONSABILIDAD, SOLIDARIDAD Y SUSTITUCIÓN**

El contribuyente es por excelencia el responsable de la obligación tributaria que nace ante la acción de dicho sujeto, sin embargo por decisión del legislador se puede disponer que otras personas sean también sujetos pasivos, a pesar que en estricto no les debería corresponder dicha atribución, por no efectuar el acto imponible.

Es así que para una mejor facilidad de recaudación de los tributos, el estado mediante una norma tributaria puede crear la figura del responsable del tributo, que es la persona

que, sin tener el carácter de sujeto pasivo, debe efectuar el pago del tributo e incluso realizar el cumplimiento de otras obligaciones fiscales.

Al respecto, el artículo 9º del Código Tributario considera como responsable a aquel que sin tener la condición de contribuyente tiene el deber de cumplir con la obligación tributaria que le este atribuida. Sobre el particular, Sevillano considera que la definición dada en la mencionada norma es muy amplia y que cumple los supuestos en los que se deriva la responsabilidad tributaria, así como los agentes de retención o percepción e incluso a los llamados responsables por sustitución (2015, pp. 179 – 180).

Por su parte Huamaní expresa al comentar el referido artículo que:

Tan amplia es la definición que de una interpretación literal, sin tener en cuenta sus alcances ciertos, podríamos considerar como responsables a todos los terceros, ajenos al contribuyente, con el deber u obligación de pagar (con recursos de contribuyente o sus propios recursos, a nombre propio o a nombre del deudor principal) las deudas del contribuyente; así tendríamos aquí como responsables tributarios fácticos a los responsables solidarios, subsidiarios, sustitutos, a los sucesores tributarios, a los representantes, a determinados infractores de deberes tributarios, a los agentes de retención y de percepción, etc. (2015, pp. 415)

De la disposición normativa citada, y de las apreciaciones de los autores nacionales citados, se puede concluir que responsable es aquel que no siendo parte de la relación jurídico tributario, al no ser deudor principal, por asignación de una norma estatal, pasa a ser responsable en el pago de un tributo.

Es claro que no cualquier persona puede ser responsable tributario, puesto que su designación debe darse por ordenamiento legal, no pudiendo ser responsable cualquier tercero. En ese sentido, se crea una relación jurídica distinta a la hipótesis de incidencia.

En concordancia con lo señalado, existen dos grandes obligados al pago, el primero de ellos es el contribuyente y el segundo son los responsables, donde al primero le es imputable el hecho imponible, y al segundo se le designa para ingresar el tributo correspondiente al fisco, pero sin asumir la calidad de contribuyente. El autor Luqui denomina a los contribuyentes como los sujetos pasivos de la obligación, y a los responsables los denomina como sujetos pasivos de la recaudación (1989, pp. 211)

En caso la obligación de pago es dirigida al contribuyente, y a su vez al responsable tributario, estaremos ante la figura de la responsabilidad solidaria, mediante el cual en relación a un mismo presupuesto de hecho, determinadas personas, en situación de sujetos pasivos del tributo (obligado principales o eventuales), quedan solidariamente obligados frente al ente público. Así la Administración Tributaria podrá dirigirse contra todos o algunos de los deudores considerados como solidarios, y esta dirección puede ser de manera simultánea o sucesiva, teniendo como límite la satisfacción del crédito, permitiéndose a quien realiza el pago pueda repetir contra los otros responsables.

Otra figura relacionada con la responsabilidad tributaria es la sustitución, la misma que por razones fiscales es una persona extraña al hecho imponible pero se sustituye en el sujeto obligado.

Villegas al referir sobre el sustituto indica que es el sujeto pasivo que reemplaza dentro de la relación jurídica tributaria al obligado legal, surgiendo un vínculo entre fisco y sustituto (2002, pp. 335).

Es importante señalar que a diferencia de la responsabilidad solidaria, el responsable sustituto será el único responsable frente a la Administración Tributaria, por lo que el sustituido queda liberado de la obligación tributaria, a pesar de haber participado en el hecho generador.

En consideración de Blanco & Pintos, la designación de los responsables tributarios, debe ser efectuada por la Administración por facultad delegada por ordenamiento legal (2015, pp.34).

Asimismo, Villegas refiere que dentro de los sujetos pasivos por deuda ajena se encuentran los agentes de retención y de percepción; siendo que en su concepción, el agente de retención es un deudor del contribuyente o alguien que se encuentra en intermediación directa sobre un importe de dinero de propiedad del contribuyente, encontrándose en la posibilidad de retener un importe que le corresponde al fisco ante alguna obligación tributaria. En cambio, el agente de percepción es quien ante su situación en el mercado le permite recibir del contribuyente un monto tributario que después deberá abonar a nombre del fisco. Al agente de percepción también se le denomina en otros ordenamientos legales como agente de recaudación (2002, pp. 338 – 339).

En la doctrina se considera a los agentes de retención y agentes de percepción como los ejemplos de sustitutos, siempre que la legislación así lo detalle. En ese sentido, de ser considerados sustitutos se dejará de lado la sujeción pasiva que tienen los contribuyentes, sin embargo de mantenerse al contribuyente al lado de los agentes, lo que se está generando en realidad son responsables solidarios.

Bajo lo manifestado, existirá responsabilidad solidaria cuando obligado principal y responsable designado se encuentran uno al lado del otro, mientras que existirá sustitución cuando existe desplazamiento del obligado principal, quedando apartado de la relación jurídica tributaria.

Las definiciones enunciadas sobre el tipo de responsabilidad tributaria existentes, son relevantes para absolver la interrogante de qué tipo responsabilidad tributaria asumen las entidades públicas en caso de expropiaciones, así como conocer el tipo de responsabilidad que mantienen los expropiados.

Tenemos así que en opinión de Medrano, al disponerse en la Ley Marco de la Adquisición y Expropiación de Bienes que el obligado en el pago del Impuesto a la Renta es la entidad expropiadora, lo que ha creado la norma es el sustituto de la obligación fiscal, toda vez que se ha producido el hecho imponible en cabeza de un particular, a pesar de ello el adeudo es asumido por un tercero señalado por Ley. Es así que, precisa el autor, el sustituto ocupa el puesto del realizador del hecho imponible, ocupando el puesto en lugar del obligado inicial, y no quedando a su lado. (2017, pp.17)

Respecto a lo señalado por Medrano, no compartimos la opinión de considerar la existencia de sustitución en el pago del Impuesto a la Renta en el caso de la expropiación de bienes, puesto que nuestro ordenamiento legal, y puntualmente el Código Tributario, no regula la sustitución como una figura de responsabilidad tributaria. Además, porque la norma no expresa que el expropiado ha dejado de tener responsabilidad en el pago del tributo, más aún si en el dispositivo legal se detalla que pagará el tributo la entidad expropiadora, en la medida que exista sustentación del tributo. Es decir, el expropiado deberá entregar el sustento del tributo, de lo que se infiere que de no existir presentación de la sustentación no se podrá liquidar el tributo, por lo que la Administración puede exigir el pago tanto a la entidad expropiadora como al expropiado.

Sobre el particular, Madau expresa que la figura de la responsabilidad tributaria recogida en el Código Tributario solo alude a la responsabilidad solidaria. Agrega además que en el ordenamiento tributario peruano no se recoge lo que en la doctrina se conoce como responsabilidad tributaria sustituta. Es así que propone modificar el Código Tributario para introducir la responsabilidad sustituta y diferenciarla de la responsabilidad solidaria. (2006, pp. 175 – 176).

De lo presentado, podemos concluir que la designación de la entidad expropiadora como obligado en el pago del Impuesto a la Renta, no será en términos de responsable sustituto, sino en condición de responsable solidario, por lo que junto con el expropiado, en su condición de generador del hecho imponible, serán responsables en el pago del tributo.

#### **10.- INCUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA**

Es de interés público que los contribuyentes o responsables cumplan con el pago de las obligaciones tributarias, puesto que con la recaudación se asumen las obligaciones asumidas por el Estado. Por ello, ante el incumplimiento de pago de una obligación tributaria, la entidad recaudadora que es una organización administrativa, procederá a exigir el pago de la deuda al contribuyente, y de existir, a los otros sujetos responsables.

Respecto a lo manifestado, Sotelo sostiene que si la prestación tributaria no es voluntaria, se exige mediante la coacción por el poder tributario que goza el Estado (2010, pp. 267). Es así que para el cumplimiento oportuno de la obligación tributaria, la norma tributaria impone sanciones como el cobro intereses, pudiendo la entidad administrativa iniciar acciones coercitivas para la cancelación del tributo.

Tal como ya hemos referenciado anteriormente, la obligación tributaria implica una prestación de dar una suma de dinero, por lo que se extingue de producirse el pago, sin embargo el pago no es la única manera de extinguir la obligación tributaria.

Por excelencia la obligación tributaria se extingue con el pago, el mismo que es realizado por el contribuyente o por el agente responsable o de ser el caso por el representante de estos. Adicionalmente deberá tenerse presente que el pago del tributo corresponderá efectuarse en el lugar, forma y plazo, como se haya dispuesto en las normas tributarias.

Otra manera de dar cumplimiento con la obligación tributaria es la compensación, que se presenta cuando dos personas reúnen a la vez la calidad de acreedor y deudor. Al respecto, Sevillano indica que:

Un primer requisito es que solo se compensan deudas contra créditos de naturaleza tributaria y no contra acreencias de distinta índole, aunque el deudor tuviera de estas dos clases ante el mismo órgano estatal; un segundo requisito es que los tributos y créditos a ser compensados deben ser administrados y ser ingresos del mismo órgano (2015, 204 – 205).

También se extinguirá la obligación tributaria mediante la condonación, entendida esta como el perdón de la deuda exigible, la misma que debe darse por mandato legal puesto que la exigencia de pago proviene de otro ordenamiento legal.

Nuestro ordenamiento legal a través del Código Tributario señala que también la deuda queda extinguida mediante la consolidación cuando el acreedor de la misma se convierte en deudor como consecuencia de transmisión de un bien o derechos que se encuentran relacionados con el tributo. Asimismo, se reconoce como una forma de extinguir la obligación tributaria a la deuda considerada como onerosa en su cobranza.

Como última forma de extinción de la obligación tributaria, el artículo 27º del Código Tributario reconoce la emisión de un acto administrativo por parte de la entidad recaudadora en la que renuncia a la exigencia de pago, en la medida que la deuda bajo exigencia tiene condición de cobranza dudosa o su recuperación resulta ser onerosa. Para Iannacone, resulta una deuda como cobranza dudosa cuando exista inseguridad en recuperar la deuda, ello después de haber cumplido con agotar cada una de las acciones posibles para exigir el pago pero que no han sido eficaces en el cobro de la deuda; y para el caso de las deudas de recuperación onerosa, la reconoce como otra acción del principio de economía en la recaudación, cuyo costo para exigir la deuda no guarda relación con la cobranza. (2001, pp. 139 – 145)

Ahora bien, teniendo presente las formas de extinción de la obligación tributaria, podemos indicar que en caso de incumplimiento de pago del tributo asociado a la expropiación, dicha obligación podrá ser exigida en principio tanto al expropiado como a la entidad expropiadora, al no existir sustitución de la responsabilidad.

Efectivamente, al no haberse eximido de responsabilidad de pago al expropiado, en su condición de generador del hecho imponible que es contemplado en la hipótesis de incidencia, mantendrá responsabilidad de pago.

Es oportuno referir que el incumplimiento de pago, además de la exigencia coercitiva del pago de la deuda, generará el cobro de intereses moratorios

Estas consecuencias son relevantes, puesto que los responsables con el tributo tendrán las cargas mencionadas, por lo que debe prestarse especial atención en verificar que el obligado designado cumpla en su oportunidad con el pago de su obligación.

### **III.- EXPROPIACIÓN: ¿QUIÉN DEBE PAGAR EL IMPUESTO A LA RENTA?**

Teniendo presente el marco teórico de renta, que se encuentra relacionado con el tema propuesto, así como de la revisión de bibliografía relacionado con la obligación tributaria y el marco constitucional relacionado con la expropiación, corresponde referirnos al problema planteado y que ha sido reseñado en la introducción del trabajo, el cual es referente a la responsabilidad que asumen las entidades que expropián bienes para la ejecución de obras públicas. Este cuestionamiento consideramos es de relevancia ante la eventual posibilidad de incumplimiento de cancelación respecto a la obligación tributaria por parte de la entidad que es la responsable de la expropiación de los bienes inmuebles (entidad expropiadora). En ese sentido, nos pronunciaremos sobre el tipo de responsabilidad que asumen o dejan de asumir las personas que han sido sujetas a expropiación de sus bienes.

Para absolver el problema de investigación se ha estudiado las Teorías de Renta que vienen siendo aplicado en la legislación del Impuesto a la Renta. Es así que pudimos advertir que la teoría aplicado a la transferencia de bienes con motivo de la expropiación es la Teoría de Flujo de Riqueza bajo la ganancia de capital, entendiendo que existirá renta afecta cuando existe enriquecimiento producto de operaciones realizadas con terceros dentro de un marco de igualdad de condiciones y en que las partes están de acuerdo en contraer obligaciones.

Existirá por tanto enriquecimiento si este es producto de la relación comercial entre particulares. De ello se puede inferir que en el caso de la expropiación, al ser una transferencia forzada, no existirá enriquecimiento.

Ahora bien, desde el punto de vista constitucional, tenemos un pronunciamiento de suma relevancia sobre la inaplicación del artículo 5° de la Ley del Impuesto a la Renta, el mismo que grava con el impuesto a la transferencia de bienes con motivo de la expropiación. Es así que en la sentencia recaída en el Expediente N° 00319-2013-PA/TC, el Tribunal inaplica el mencionado artículo 5°, por considerar que en la expropiación no existe enriquecimiento al no existir negociación en el precio de transferencia de la propiedad. Además, se resalta que existe protección constitucional sobre la propiedad, en la cual por excepción se permite la expropiación pero a cambio de una indemnización justipreciada. De esta manera, el TC resalta que la constitución establece una garantía constitucional sobre la propiedad.

Del mismo modo, para resolver la controversia planteada, se ha estudiado las figuras de responsabilidad tributaria que la doctrina presenta, tales como la responsabilidad solidaria y la responsabilidad sustitutoria, de las cuales solamente la primera se encuentra en el Código Tributario.

Siguiendo con la solución al problema, tenemos además que el numeral 13.5 del artículo 13° de la Ley Marco de Adquisición y Expropiación de Inmuebles dispone que el Impuesto a la Renta aplicable a la expropiación de inmuebles, será asumido por la entidad pública responsable de la expropiación. De la norma citada se infiere que si bien el perjudicado con la expropiación debe pagar el Impuesto a la Renta por el justiprecio percibido, el encargado en el pago del Impuesto a la Renta será la entidad pública a cargo de la expropiación. Pero la referida norma no hace referencia alguna a si el expropiado mantendrá responsabilidad de pago, al ser el sujeto que genera el hecho imponible, indicando la norma que el expropiado será responsable en proporcionar información y el sustento necesario para la determinación del impuesto a pagar.

Al desarrollar el punto sobre la responsabilidad en la obligación tributaria, pudimos apreciar que desde la doctrina existen diversas formas de responsabilidad tributaria, tales como la responsabilidad solidaria o la responsabilidad sustitutoria, siendo que estos conceptos serán de mucha utilidad para advertir qué tipo de responsabilidad tributaria mantienen los expropiados en su condición de contribuyentes del Impuesto, y si las llamadas entidades responsables de la expropiación serán las únicas obligadas en el pago.



Es indiscutible que la entidad expropiadora debe cancelar el tributo resultante de la transferencia forzada, por lo que definitivamente la entidad expropiadora será sujeto pasivo en la relación tributaria existente, esto es, será responsable en el pago de la obligación tributaria. En ese sentido, la Administración Tributaria podrá requerirle el pago de la obligación tributaria en cualquier momento, claro esta, después del nacimiento de la obligación.

El expropiado mantendrá responsabilidad, puesto que la norma que designa a la entidad expropiadora como obligado en el pago del tributo, en ningún momento lo ha relegado o eximido en la obligación. Adicionalmente, tenemos que la legislación vigente del Impuesto a la Renta, precisa que será contribuyente todo aquel que enajene bienes como consecuencia de la expropiación, por lo que el afectado con la expropiación será contribuyente del Impuesto a la Renta.

Asimismo, consideramos que el expropiado mantendrá responsabilidad aún haya proporcionado el sustento necesario para la liquidación del tributo, puesto que por lo señalado, el expropiado mantiene una responsabilidad indelegable.

Considerando lo expuesto, al empezar la investigación se propuso tres posibles respuestas sobre la responsabilidad que asumen la entidad expropiadora y el expropiado, por lo que procederemos a presentar opiniones por cada una de las posiciones, para finalmente optar por una de ellas como solución al problema propuesto.

Posición N° 1: Entidad Expropiadora y Expropiado comparten la responsabilidad en el pago del Impuesto a la Renta frente a la Administración Tributaria.-

Esta primera posición parte de la existencia de responsabilidad compartida entre entidad expropiadora y sujeto expropiado; el primero en su condición de responsable atribuido por mandato legal, y el segundo en su condición de sujeto generador del hecho imponible, y que la vez no ha sido eximido o alejado de su obligación tributaria. Ante ello, se podría considerar que el obligado inicial en el pago debería corresponder a la entidad expropiadora, sin embargo en caso de incumplimiento de su obligación, la Administración Tributaria tiene la posibilidad de requerirle el pago del tributo al expropiado, puesto que no ha perdido su condición de agente generador del hecho imponible y por tanto mantiene su obligación con el pago.

Ante esta posición, la Administración Tributaria está en la posibilidad de exigir el cumplimiento de la obligación tributaria a cualquiera de las partes que participan en la

operación de expropiación, por lo que se podrá advertir que el mayor perjudicado puede resultar ser el sujeto expropiado ante la posibilidad de asumir eventualmente un tributo que no se encontraba previsto que debía asumir al momento de percibir el justiprecio, puesto que la suma del tributo no ha sido considerado dentro del justiprecio.

Al no existir ordenamiento legal en la que se exima de responsabilidad de pago al sujeto expropiado, tanto entidad expropiadora como expropiado mantendrán por igual la obligación tributaria en el pago del tributo, esto es, la Administración Tributaria podrá requerir el cumplimiento de pago a cualquiera de ellas, inclusive podría ser exigido por la totalidad de la deuda.

Es oportuno referir que al mantener ambas partes responsabilidad en el pago, estaríamos frente a una responsabilidad solidaria, si partimos en el hecho que a cualquiera de las partes se le podría requerir la cancelación de la deuda.

Esta postura seguramente es la que optaría la Administración Tributaria con fines recaudatorio, pues tendrá la posibilidad de exigir el pago total a cualquiera de ellas o exigir el pago a ambos, siendo por tanto más fácil ejercer acciones de cobranza. Recordemos además que la SUNAT mantiene una posición de afectar con el Impuesto a la transferencia de bienes por expropiación, a pesar de existir una sentencia del Tribunal Constitucional que inaplica el artículo 5° de la Ley del Impuesto a la Renta.

A pesar de lo señalado, consideramos que esta posición debería ser descartada por la inafectación existente sobre la renta obtenida como consecuencia de la enajenación producto de la expropiación, ello en atención de la existencia de la garantía constitucional del justiprecio indemnizatorio que no implica la obtención de una ganancia de capital, por existir de por medio una transferencia forzosa, en la que no existe igualdad entre las partes al momento de determinar el precio de la transferencia de propiedad.

Por otro lado, si consideramos esta postura como la correcta sobre la interrogante presentada, implicaría que el afectado con la expropiación sufriría un perjuicio económico mayor a su afectación, por no gozar finalmente con el íntegro del justiprecio que no incluye el Impuesto a la Renta a cancelar, viéndose por tanto doblemente afectado, primero por la pérdida de su inmueble y segundo por no disfrutar con el íntegro del justiprecio por destinarse eventualmente parte de dicha suma en cumplir con el pago del impuesto. Asimismo, consideramos que la norma que introduce como obligado en

el pago a la entidad expropiada, ha tenido como fin no perjudicar al expropiado, y ello se puede apreciar de la exposición de motivos de la norma que obliga con el pago a la entidad expropiadora, y en la que se hace referencia a la sentencia del Tribunal Constitucional respecto a la garantía constitucional de la propiedad.

En atención de lo señalado, resulta razonable indicar que la Administración Tributaria no está en condición de exigir el pago del tributo a ninguna de las partes que intervienen en la expropiación, por tener un precepto constitucional que se vería afectado de exigirse el pago en cabeza del expropiado. Esta conclusión de inafectación la podemos apreciar mejor al momento de desarrollar la tercera postura.

Posición N° 2: Entidad Expropiadora es la única responsable de pago del Impuesto a la Renta.-

Esta postura tendría como colofón la sustitución del obligado tributario, que en principio es el expropiado por generar el hecho impositivo; ante lo cual la entidad expropiadora despoja al expropiado de la obligación de pago, al haber sido designado como obligado, por tanto el expropiado deja de tener responsabilidad en el pago. Atendiendo ello, el deudor tributario pasaría a ser la entidad expropiadora, incorporándose en la relación tributaria, por lo que se excluye al sujeto generador del hecho imponible.

Consideramos que esta postura pareciera ser la que más se aproxima al deseo del legislador, puesto que al indicar en norma que la entidad expropiadora es la obligada en el pago del Impuesto, es producto de un deseo del legislador para viabilizar con prontitud las expropiaciones y no afectar al expropiado. Además, el legislador ha querido respetar la garantía constitucional del derecho de propiedad, tal como se ha dejado entrever en la exposición de motivos del Decreto Legislativo N° 1330, en la que se hace referencia al pronunciamiento del Tribunal Constitucional sobre el Impuesto que afecta a las expropiaciones, y en la que se expresa la garantía de proteger el derecho de propiedad.

Ahora bien, la figura de la sustitución es acogida por el profesor universitario Humberto Medrano, quien considera que existe sustitución del obligado de pago en el caso de la expropiación, entendiendo por sustitución que un tercero ocupa el lugar de la persona que realiza el hecho generador, y por tanto asume únicamente la obligación de pago. A pesar de lo señalado, no compartimos las conclusiones del maestro, por considerar que no existe sustitución de la obligación tributaria en el caso de la expropiación, al no existir dispositivo legal que exprese textualmente la liberación de la persona que realizar el

hecho generador, por lo que esta figura de la sustitución no sería de aplicación en el caso de la expropiación, manteniendo por tanto el expropiado responsabilidad en el pago. Adicionalmente, nuestro Código Tributario no hace referencia alguna a la figura de la sustitución de la obligación tributaria, existiendo referencia únicamente sobre la responsabilidad solidaria, por lo que en el Perú la sustitución solo es prevista en el doctrina.

En concordancia con lo expresado, esta posición es de difícil sostenimiento por no existir exclusión expresa del expropiado, manteniendo por tanto la condición de responsable tributario, y con ello la obligación de pago. Al no existir sustitución en la responsabilidad de pago del tributo, el sujeto expropiado podrá ser exigido en el pago del Impuesto.

Posición N° 3: Entidad Expropiadora y Expropiado no están obligados con el pago del Impuesto a la Renta.-

Esta posición puede ser considerada como contraria a Ley, puesto que existe un dispositivo legal vigente que con mediana claridad señala que es una operación afecta con el Impuesto a la Renta la transferencia de bienes con motivo de la expropiación.

Sin embargo, desde el punto de vista doctrinario, no se advierte la existencia de ganancia de capital en la expropiación, a lo que adicionalmente tenemos el pronunciamiento del Tribunal Constitucional que considera como inconstitucional la norma que afecta con el Impuesto a la Renta a la enajenación de bienes producto de la expropiación, por lo que tanto entidad expropiadora y sujeto expropiado no se encontraran obligados en el pago del Impuesto, por lo que ambos dejan de ser responsables en el pago de la renta.

Evocando el análisis del TC, no existe enriquecimiento en la transferencia de bienes inmuebles por expropiación, porque la suma recibida corresponde a la indemnización justipreciada que tiene derecho a percibir el expropiado, y que tiene como fin el mantener el equilibrio económico del expropiado, ello ante una venta forzosa en la que no ha existido negociación sobre el precio a transferir.

De esta manera, la postura de la no obligación de pago del Impuesto a la Renta y por tanto la inexistencia de responsabilidad tributaria, se sustenta principalmente en el criterio jurisprudencial del TC, que ha ratificado a la indemnización justipreciada como una garantía constitucional proveniente del derecho de propiedad.

Es así que ante la indemnización justipreciada, como una garantía constitucional, el artículo 5° de la Ley del Impuesto a la Renta no sería de aplicación por contravenir el ordenamiento constitucional, lo que nos lleva a concluir que la Administración Tributaria no podría perseguir el cumplimiento de la obligación emanada en dicho dispositivo, por tanto no podrá exigir el pago del tributo tanto al expropiado como a la entidad expropiadora, dejando de ser ambos responsables tributarios sobre el pago del tributo.

Adicionalmente, desde las teorías rentas consideradas en nuestra legislación tributaria, la renta obtenida por los expropiados no deviene de una ganancia de capital, por existir una transferencia forzosa, por lo que la libertad de venta estaría restringida, razón por la cual el precio obtenido no refleja finalmente el real valor que se obtiene en una transferencia voluntaria con terceros. Así, en la expropiación no existen condiciones de igualdad y de consciencia para la creación de obligaciones, ello por existir una obligación de venta forzosa.

Efectivamente, la teoría de flujo de riqueza no está presente en la operación de expropiación, por no provenir la renta de una operación con terceros en circunstancias de igualdad y con consciencia de contraer obligaciones.

Esta posición es la que finalmente compartimos, por el sustento constitucional existente en el que sobresale el derecho a la propiedad como un derecho fundamental de la persona, y con ello el derecho a percibir un justiprecio considerado como indemnizatorio. Adicionalmente por no respetar el concepto de renta de Flujo de Riqueza y su supuesto de ganancia de capital que aparentemente ampara su afectación. De esta forma se puede considerar que no existe ganancia de capital por no existir enriquecimiento, siendo que lo que realmente se percibe es un resarcimiento económico en calidad de indemnización por el perjuicio sufrido ante la pérdida de una propiedad.

Igualmente, compartimos esta posición por el contrasentido que se presenta por la cancelación del Impuesto a la Renta con el dinero recaudado por tributos. Como hemos mencionado al momento de definir la expropiación, el Estado busca satisfacer las necesidades públicas, y para ello deberá obtener ingresos mediante la recaudación pero también se verá obligada a ejecutar gasto, que el egreso fiscal. Así de pagar impuesto en la operación de expropiación, ingresos y egresos provendrán de la misma caja fiscal.

En ese orden de ideas, el obligado al pago del Impuesto a la Renta por expropiación resultaría ser el Estado, para lo cual podría utilizar los ingresos recaudados por el mismo

tributo, por lo que se puede concluir que el Impuesto a pagar saldrá de las arcas del fisco para retornar finalmente a él. Por ello se puede afirmar que el egreso y el ingreso tendrán relación con la misma caja fiscal, lo cual no resulta lógico.

Para salvar el contrasentido, resulta razonable inafectar con el Impuesto a la Renta a la transferencia de bienes con motivo de la expropiación.

En atención de lo manifestado, somos de la opinión que debe emitirse una norma que exprese claramente la inafectación del Impuesto a la Renta sobre los ingresos obtenidos por la enajenación de bienes inmuebles con motivo de la expropiación, o de ser el caso modificar el artículo 5° de la Ley del Impuesto a la Renta para excluir la palabra “expropiación” dentro de las operaciones afectas con el Impuesto.

Este cambio normativo debe materializarse para no dejar dudas sobre la inaplicación del artículo 5° de la Ley del Impuesto a la Renta, puesto como ya se ha referenciado, la SUNAT mantiene la posición de afectar con el Impuesto a los ingresos obtenidos por expropiación, a pesar de conocer del pronunciamiento del Tribunal Constitucional.

Además, el propio estado es consiente del concepto indemnizatorio del justiprecio que perciben los afectados con la expropiación, sin embargo, por una errada legislación se ha mantenido la afectación con el Impuesto a la Renta a las expropiaciones.

A manera de conclusión, podemos señalar el tema propuesto fue como consecuencia de la incertidumbre de no tener una respuesta definitiva sobre que sucedería si la entidad expropiadora incumple con el pago del tributo, puesto que entendemos que el objetivo de la norma que modifica la Ley Marco de Adquisición y Expropiación de bienes fue el no perjudicar al expropiado, así como respetar al derecho de propiedad que se afecta y que es un derecho fundamental de toda persona, en la que solamente puede ser dejado de lado en caso se necesite satisfacer la necesidad pública, que prevalecerá sobre un derecho individual.

Si bien inicialmente se tuvo como hipótesis de respuesta al problema planteado que solamente la entidad expropiadora era la única responsable del tributo, pudimos advertir que no existe dispositivo legal que excluya de responsabilidad al expropiado quien es el generado del hecho impositivo. Asimismo, advertimos que la figura de la responsabilidad sustitutoria no se encuentra regulado en el Código Tributario, por lo que su aplicación no tendría respaldo legal en la expropiación, por lo que primaría la

existencia de responsabilidad solidaria en el pago del impuesto en la transferencia de inmuebles con motivo de la expropiación. A pesar de ello, bajo el precepto constitucional de garantía sobre la propiedad, en la que se busca la percepción íntegra del justiprecio en caso de expropiación, consideramos que no debería requerirse el pago a ninguna de las partes que participan en la expropiación, por lo que entidad expropiadora y expropiado no tendrán responsabilidad de pago.

#### **IV.- DISCUSIÓN**

El tema elegido para la investigación tiene como antecedente la modificación de la Ley Marco de Adquisición y Expropiación de Inmuebles, y mediante el cual las entidades que expropián bienes han sido designados como responsables en el pago del Impuesto a la Renta por la transferencia de propiedad que realizan los expropiados, siendo que esta afectación está regulada en el artículo 5º del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta.

Conocido es que las entidades públicas no cumplen a cabalidad con el pago de sus obligaciones tributarias, siendo estas entidades los principales deudores tributarios con morosidad ante la Administración Tributaria.

Es por ello que existe la posibilidad que las entidades estatales incumplan con el pago del tributo, por lo que nace la interrogante de ¿cómo actuaría la administración tributaria en caso de incumplimiento en el pago de la obligación tributaria?. Es así que como primera respuesta se tiene que la Administración Tributaria solo le exigirá a la entidad expropiadora el pago del tributo, sin embargo al no eximir de la obligación tributario al expropiado, también la Administración tendría la opción de exigir el pago al sujeto expropiado.

Lo más probable es que la Administración Tributaria con su fin recaudatorio procederá finalmente a requerir el pago al contribuyente y al responsable designado por la Ley Marco de Adquisición y Expropiación de Inmuebles, pero fijará su mira en el expropiado por resultar más fácil el iniciar acciones de cobranza en su contra, puesto que la entidad estatal tiene protección de sus bienes por ser inembargables.

Como consecuencia del análisis efectuado, se podría concluir que al expropiado, que ya se vio afectado con la pérdida de su predio, se verá nuevamente afectado con la reducción de su patrimonio ante el requerimiento de pago.

Estos cuestionamientos promovieron el buscar una respuesta ajustada a Ley ante la falta de claridad de los dispositivos legales sobre la materia.

Es así que la Teoría de Renta nos marcó el primer camino a seguir, al identificar que la Ley del Impuesto a la Renta afectó con el Impuesto a la transferencia de bienes por motivo de expropiación, en aplicación al criterio de ganancia de capital, la misma que forma parte de la Teoría de Flujo de Riqueza. Se entiende que existirá flujo de riqueza en la medida que exista enriquecimiento producto de operaciones con particulares en condiciones de igualdad entre las partes y con la consciencia de contraer obligaciones.

Ese punto de partida permitió entender con mayor facilidad el pronunciamiento del Tribunal Constitucional, emitida en el Expediente N° 00319-2013-PA/TC, mediante el cual se deja en claro la inaplicación del artículo 5° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que no se encontrará afecto los ingresos que perciben los expropiados por el justiprecio percibido, puesto que ello tiene un fin indemnizatorio.

Este pronunciamiento constitucional ha sido de mucha utilidad para consolidar la repuesta final a la que hemos llegado, el cual es que tanto entidad expropiadora como entidad expropiada no se encuentran obligados al pago del Impuesto a la Renta.

Si bien la literatura consultada ha sido principalmente doctrinaria, por no existir trabajos sobre nuestra materia, pudimos ubicar un artículo de opinión periodístico del profesor Humberto Medrano, en el que manifiesta que el expropiado pasa a ser sustituido por la entidad expropiada, lo que implica que el expropiado deja de ser deudor tributario. Por ello, la entidad expropiadora será la única responsable en el pago del Impuesto a la Renta.

A pesar que la opinión es periodística, sin mayor desarrollo, si se expresa un punto de vista que hemos descartado por considerar que en ningún momento la norma de expropiación hace referencia al tipo de responsabilidad que asumen las entidades expropiadoras, y además porque la figura de la responsabilidad sustitutoria no se encuentra prevista en el Código Tributario, siendo que solamente es entendida a nivel doctrinario. En ese sentido, consideramos que los expropiados mantienen responsabilidad frente al pago de la obligación tributaria, por lo que existiría inicialmente responsabilidad solidaria.



Ahora bien, la doctrina tributaria y la jurisprudencia sobre la materia han sido de suma utilidad para entender los alcances de la responsabilidad tributaria que asumen tanto los contribuyentes como los designados, y principalmente ha sido de ayuda para entender las teorías de renta aplicable a la enajenación de bienes inmuebles como consecuencia de la expropiación, y que nos lleva a determinar que no tiene sentido la aplicación del criterio de flujo de riqueza, bajo la ganancia de capital, sobre el justiprecio indemnizatorio.

Adicionalmente tenemos la norma tributaria, específicamente la Ley del Impuesto a la Renta, dispone textualmente que se encuentra gravado con el Impuesto la enajenación de inmuebles con motivo de expropiación, razones suficientes para considerar que la Administración Tributaria perseguirá la exigencia de pago, a pesar del pronunciamiento del Tribunal Constitucional. Esta postura la encontramos en informes de la SUNAT, en la que si bien hace referencia a la jurisprudencia constitucional, la misma que inaplica el artículo 5° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, también es cierto que es descarta por no ser una resolución de carácter vinculante, dejando en claro su fin recaudatorio.

Es así que ante la potencial exigencia de pago, tanto el expropiado como la entidad expropiadora pueden solicitar la inaplicación del artículo 5° de la Ley del Impuesto a la Renta bajo un proceso de amparo constitucional, teniendo como sustento el inexistente enriquecimiento, por no provenir los ingresos de una operación entre particulares en condiciones de igualdad y consientes en crear obligaciones.

Por ello concluimos en la misma línea del Tribunal Constitucional, que no puede considerarse que en el justiprecio exista ganancia de capital, por cuando se obliga coercitivamente al expropiado a transferir un bien inmueble, encontrándose limitado a obtener mejores ingresos de encontrarse en la posibilidad de ofrecerlo a terceros, en la que media otros elementos para valorar el bien por tener intereses distintos a los de la entidad expropiadora.

Adicionalmente tenemos la norma constitucional que protege el derecho de propiedad por ser un derecho fundamental de toda persona, lo que le concede finalmente una garantía constitucional que permite la expropiación solo si media la necesidad pública o la seguridad nacional, y para ello deberá existir pago previo de la indemnización justipreciada.

En atención a lo señalado, en la introducción planteamos como interrogante ¿Qué responsabilidad asumen los denominados entidades expropiadoras frente al Impuesto a la Renta en caso de expropiación de inmuebles, y si los denominados sujetos expropiados mantendrán alguna responsabilidad ante dicho Impuesto?

Como hipótesis inicial se consideró que solamente sería responsable con el tributo las entidades expropiadoras, encontrándose eximidos de la obligación tributaria los sujetos expropiados, ello en atención a la norma que designa como responsable en el pago del Impuesto a las entidades expropiadoras. Entendemos que la intención de conceder responsabilidad en el pago a las entidades expropiadoras, proviene del incentivo que se quiere dar a los expropiados para aceptar la oferta de expropiación, permitiéndose de esta manera que el expropiado perciba una mejor retribución por el predio obligado a transferir, puesto que no asumirá impuesto alguno, percibiendo por tanto el monto de tasación y los incentivos de manera íntegra. Es así que se buscó crear un incentivo adicional para la enajenación de bienes por expropiación, a los efectos que el expropiado no se vea más afectado.

Sin embargo, en el transcurso del desarrollo del marco teórico, hemos variado la propuesta inicial, puesto que consideramos que los expropiados ante la Administración Tributaria mantendrán responsabilidad, por no existir norma que libere al expropiado de la obligación de pago en caso de incumplimiento de parte de la entidad expropiadora.

Así finalmente optamos por la posición que tanto las entidades expropiadoras como los sujetos expropiados deben considerarse como no obligados en el pago del Impuesto a la Renta, teniendo como principal sustento la falta de enriquecimiento, por no existir ganancia de capital, así también se tiene el pronunciamiento del Tribunal Constitucional, que si bien no ha cambiado la exigibilidad de la norma, ha coadyuvado a advertir la naturaleza jurídica del justiprecio recibido que tiene una calidad indemnizatoria. Del mismo modo, la jurisprudencia constitucional ayuda a entender la aplicación equivocada del concepto de ganancia de capital en la expropiación, por lo que nos permite concluir que ambos sujetos se encuentran eximidos de la responsabilidad de pago.

Es evidente que la Administración Tributaria no renunciará a su fin recaudatorio, más aún si se mantiene vigente la norma que respalda su recaudación como lo es el artículo 5° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta; por ello, para evitar controversias y afectación al expropiado, recomendamos la dación de una norma que expresamente no

afecte con el Impuesto a la Renta a la transferencia de inmuebles producto de la expropiación.

La norma de Ley Marco de Adquisición y Expropiación de Inmuebles no tuvo la intención de cargar con el Impuesto al expropiado, y ello para incentivar la transferencia de predios por expropiación, y de cierta manera para garantizar que el expropiado perciba finalmente un justiprecio indemnizatorio, respetando de alguna manera el artículo 70° de la Constitución.

Como lo hemos manifestado, nuestra legislación del Impuesto a la Renta optó por gravar con dicho Impuesto a la enajenación de bienes inmuebles producto de la expropiación, pero ello contraviene el ordenamiento constitucional por reducir la suma indemnizatoria que percibe el expropiado, y ello ha sido advertido por el legislador al dar la modificación de la Ley Marco de Adquisición y Expropiación de Inmuebles. Es así que de la exposición de motivos de la norma modificatoria se advierte el conocimiento de la sentencia constitucional de parte del legislador, pero a pesar de dicho conocimiento se ha insistido con la afectación a la transferencia con motivo de expropiación pero trasladando la obligación al ente expropiador para así no afectar al expropiado. Consideramos que ello es un error, habiendo sido lo conveniente establecer su exclusión dentro de la renta afecta.

Lo señalado deja en claro que existe una práctica legislativa errada, puesto que a sabiendas que el Tribunal Constitucional ha considerado como no afecto la renta obtenida por la expropiación, se insistió con mantener la afectación sobre el justiprecio. Es probable que la justificación de esta errada técnica legislativa sea el contexto de la dación de la norma el cual es como consecuencia de la delegación de facultades que concedió el poder legislativo al poder ejecutivo, sin embargo consideramos que ello no justifica el error, pues la errada técnica legislativa puede crear incertidumbre sobre el expropiado, al no tener certeza de la suma exacta que percibirá, puesto que Administración Tributaria puede exigir a los expropiados el pago del Impuesto en caso de incumplimiento de parte de la entidad expropiadora. Por lo expuesto es evidente la necesidad de la promulgación de normas aclaratorias, ya que ello evitará que la SUNAT en su condición de ente recaudador persiga a los expropiados.

De otro lado, dentro del análisis efectuado sobre cada una de las propuestas presentadas como respuesta a la interrogante planteada, hemos podido advertir que no existe sustitución en la obligación de pago, puesto que no existe dispositivo legal que lo

sancione de esa manera, quedando el expropiado con la obligación tributaria. Es probablemente esta figura de sustitución una posible respuesta que protegería el derecho de propiedad como una garantía constitucional, pero no es la más correcta en términos técnicos por ser la entidad expropiadora el acreedor y deudor, esto es la misma persona (Estado).

También hemos podido apreciar que tanto expropiado como entidad expropiadora mantendrán responsabilidad por la obligación ante el nacimiento de la obligación tributaria por la transferencia del bien expropiado, ello por que el primero es quien realiza el hecho generador, siendo el obligado principal en calidad de contribuyente, y el segundo es quien por mandato legal se le asigna la responsabilidad en el pago. Esta responsabilidad que mantendrían ambas partes nos hace considerar de la necesidad de un dispositivo legal que finalmente excluya al expropiado del pago del Impuesto a la Renta.

En el desarrollo del cuestionamiento que nos avocó el presente trabajo, han aparecido otras interrogantes que por el momento no tienen respuesta, como por ejemplo la forma como el expropiado o entidad expropiadora deberán presentar declaración determinativa de la obligación tributaria. Asimismo, se ha advertido la falta de regulación de la forma como deberán considerar los ingresos las personas jurídicas, pues ellos realizan pagos a cuenta mediante declaraciones mensuales, así como una declaración anual, por lo que la falta de regulación puede conllevar malos entendidos que generarán reparos o ingresos gravados.

## **VI.- CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES**

### **CONCLUSIONES**

1. Todo Estado busca proporcionar bienestar entre sus ciudadanos, y en la búsqueda de la satisfacción de la necesidad pública, el Estado se encuentra facultado constitucionalmente a obtener ingresos mediante la recaudación de tributos, asimismo esta facultado a expropiar bienes inmuebles para la realización de obras de infraestructura.
2. En el Perú el derecho de propiedad se encuentra protegido en el numeral 16 del artículo 2º de la Constitución, el cual indica que el derecho de propiedad es un derecho fundamental de toda persona; pero a su vez el artículo 70º de la

Constitución establece límites al derecho de propiedad, los cuales son: la seguridad nacional o la necesidad pública, pero deberán ser declaradas expresamente por la Ley que promueve la expropiación, debiendo existir pago anticipado, y en efectivo, de la suma de indemnización justipreciada, la que deberá incluir una compensación por el ocasional perjuicio que se cause.

3. Mediante el Decreto Legislativo N° 1330, norma que modifica el Decreto Legislativo N° 1192, Ley Marco de Adquisición y Expropiación de Inmuebles, se dispone que las entidades expropiadoras (Ministerio competente del sector, Gobierno Regional o Gobierno Local responsable en la tramitación de la adquisición o expropiación) asumirán directamente el pago del Impuesto a la Renta que genere la entidad expropiada (propietarios o poseedores de los inmuebles sujetos a adquisición o expropiación) por los ingresos que perciban como consecuencia de la expropiación. Y esta determinación es por la imposición dispuesta en el artículo 5° de la Ley del Impuesto a la Renta, que afecta con el impuesto la enajenación producto de la venta, permuta, expropiación, entre otras operaciones de actuación de disposición que se transfiera a título oneroso.
4. Ante la norma modificatoria, se planteó como pregunta de investigación: ¿Qué responsabilidad asumen las denominadas entidades expropiadoras frente al Impuesto a la Renta en caso de expropiación de inmuebles, y si los expropiados mantendrán alguna responsabilidad por dicho Impuesto?. Al respecto, consideramos que tanto entidad expropiadora como expropiado no están obligados con el pago del Impuesto a la Renta, por lo que pierdan responsabilidad en el pago.
5. Esta posición puede ser considerada como contraria a Ley, puesto que existe un dispositivo legal vigente que con claridad señala que es una operación afecta con el Impuesto a la Renta la transferencia de bienes con motivo de la expropiación. Sin embargo, desde el punto de vista doctrinario, no se advierte la existencia de ganancia de capital en la expropiación, a lo que adicionalmente tenemos el pronunciamiento del Tribunal Constitucional que considera como inconstitucional la norma que afecta con el Impuesto a la Renta a la enajenación de bienes producto de la expropiación, por lo que tanto entidad expropiadora y sujeto expropiado no se encontraran obligados en el pago del Impuesto, por lo que ambos dejan de ser responsables en el pago de la renta.

6. El Tribunal Constitucional en la causa resuelta en el Expediente N° 319-2013-PA/TC, hace referencia a la no existencia de ganancia de capital en la expropiación de bienes inmuebles, al considerar que existen circunstancias especiales que se presentan en el procedimiento de expropiación, en la que existe una enajenación obligatoria del predio a expropiar y por el cual se percibe un justiprecio en calidad indemnizatoria, todo acorde con el precepto constitucional que lo permite. Adicionalmente el Tribunal expresa que no existe enriquecimiento en la transferencia de bienes inmuebles por expropiación, porque la suma recibida corresponde a la indemnización justipreciada que tiene derecho a percibir el expropiado, y tiene como fin el mantener el equilibrio económico del expropiado, ello ante venta forzosa en la que no ha existido negociación sobre el precio a transferir.
7. La ganancia de capital, bajo la teoría de flujo de riqueza, no está presente en la operación de expropiación, por no provenir la renta de una operación con terceros en circunstancias de igualdad y con consciencia de contraer obligaciones.
8. La Administración Tributaria si bien puede perseguir el pago del Impuesto a la Renta, las entidades que intervienen en la expropiación podrán oponerse a la exigencia de pago mediante acciones de garantía constitucional.

#### **RECOMENDACIONES**

1. Consideramos que a la luz del pronunciamiento del Tribunal Constitucional, que determina la inconstitucionalidad de la norma que grava con el Impuesto a la Renta a los ingresos obtenidos por la expropiación de bienes inmuebles, deberá derogarse el artículo 5° de la Ley del Impuesto a la Renta, en el extremo que refiere la afectación con el tributo a la ganancia obtenida por la transferencia de bienes con motivo de la expropiación.
2. La derogación de la norma dejaría sin efecto la obligación en el pago del Impuesto a la Renta a las entidades que expropian bienes inmuebles.

3. De no presentarse la derogación de la norma mencionada, se podría optar con precisar en una norma que los expropiados se encuentran eximidos en el pago del Impuesto a la Renta, siendo la entidad que expropia será la única responsable en el pago de la obligación tributaria.
4. Asimismo, consideramos que la Administración Tributaria debería establecer procedimientos administrativos para declarar los ingresos obtenidos como consecuencia de la expropiación, en especial procedimientos para las personas perceptoras de renta de tercera categoría, y que son titulares de los predios expropiados, puesto que presentan pagos a cuenta del Impuesto a la Renta y declaración jurada anual, ello con el fin de declarar los ingresos pero no gravarlos con el Impuesto.

## VII.- BIBLIOGRAFÍA

- Aguayo López, J. M. (2014). La Obligación Tributaria y el Pago: Antes del Inicio de la Cobranza Coactiva en la Legislación Peruana. *Apuntes y Disquisiciones. Derecho & Sociedad* (43), 239-254.
- Ataliba, G. (1987). *Hipotesis de Incidencia Tributaria*. Lima , Perú: Instituto Peruano de Derecho Tributario.
- Barrios de Orbegoso, R. (1960). La Relación Jurídico Tributario. *Derecho PUCP* (19), 129-148.
- Basallo Ramos, C. (2012). *Código Tributario para Contadores*. Lima, Perú: Gaceta Jurídica SA.
- Blanco, A. (2015). La Designación de Agentes de Retención y otros Responsables Tributarios en el IRIC, el IVA, y el Impuesto a las Pequeñas Empresas. *Revista de la Facultad de Derecho* (12). 33-55.
- Bravo Cucci, J.(2003). *Fundamentos de Derecho Tributario*. Lima, Perú: Palestra Editores.
- Castillo, L. (2011). La inconstitucionalidad de gravar la indemnización justipreciada entregada por la expropiación de un bien. *Gaceta Constitucional: Jurisprudencia de Observancia Obligatoria para Abogados y Jueces*, (47), 167-183.
- Corte Interamericana de Derechos Humanos, Sentencia del 6 de febrero de 2001 por el caso Ivcher Bronstein vs. Perú. DO: Recuperado de [http://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/Seriec\\_74\\_esp.pdf](http://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/Seriec_74_esp.pdf)

- Congreso de la República, Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N° 1330. DO: Recuperadode[http://www.congreso.gob.pe/Docs/comisiones2016/Constitucion\\_Reglamento/files/exposici3n\\_de\\_motivos\\_dl\\_1300\\_\(1\).pdf](http://www.congreso.gob.pe/Docs/comisiones2016/Constitucion_Reglamento/files/exposici3n_de_motivos_dl_1300_(1).pdf)
- De Juano, M. (1971). *Curso de Finanzas y Derecho Tributario* (Vol. II). Rosario, Argentina: Ediciones Molachino.
- Diaz, J. (2008). La Expropiaci3n y la gesti3n de Carreteras en el Per3. *Revista Internauta de Pr3ctica Jur3dica* (22), 67-82.
- Donayre, G. (2014). La Interpretaci3n Jur3dica: Propuestas para su Aplicaci3n en el Derecho Tributario. *Derecho & Sociedad* (43), 183-206.
- Espinoza, J. (2002). *Derecho de la Responsabilidad Civil*. Lima, Per3: Editorial El Buho EIRL.
- Garc3a, J. R. (1978). *Manual de Impuesto a la Renta*. Buenos Aires, Argentina: Centro Interamericano de Estudios Tributarios-DOC N° 872.
- Grellaud, G. (1996). Facultades de la Administraci3n en Materia de Determinaci3n de Tributos. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario* (20), 71-102.
- Huaman3, R. (2015). *C3digo Tributario Comentado*. Lima, Per3: Juristas Editores EIRL.
- Huapaya, R., & S3nchez, L. (2016). El R3gimen Jur3dico de la Expropiaci3n Forzosa en el Ordenamiento Administrativo Peruano. Evoluci3n Normativa y Perspectivas Actuales. *Th3mis* (69), 87 – 113.
- Iannacone, F. (2001). *Comentarios al C3digo Tributario*. Lima, Per3: Editora Jur3dica Grijley EIRL.
- Jarach, D. (1996). *Finanzas P3blicas y Derecho Tributario* (Segunda ed.). Buenos Aires, Argentina: Abeledo - Perrot.
- Luqui, J. C. (1989). *La Obligaci3n Tributaria*. Buenos Aires, Argentina: Depalma.
- Madau, M. (Octubre de 2006). Reflexiones sobre el tratamiento de la responsabilidad y sustituci3n tributarias en el ordenamiento tributario peruano, IX Jornadas Nacionales de Derecho Tributario llevado a cabo por el Instituto Peruano de Derecho Tributario, Lima.
- Medrano, H. (Diciembre de 2004). Ambito de Aplicaci3n del Impuesto a la Renta en el Per3, VIII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario llevado a cabo por el Instituto Peruano de Derecho Tributario, Lima.
- Medrano, H. (2013). Impuesto a las ganancias en la enajenaci3n de inmuebles por personas naturales. *Ius Et Veritas* (47), 252- 262.
- Medrano, H. (1 de febrero de 2017). Constituci3n, Impuestos y Expropiaci3n. *El Comercio*, 17.



Ministerio de Economía y Finanzas. (08/12/2004). TUO de la Ley del Impuesto a la Renta. [D.S. N° 179-2004-EF]. DO: Recuperado de <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/renta/ley/fdetalle.htm>

Presidencia de la República. (23/08/2015). Ley Marco de Adquisición y Expropiación de Inmuebles. [D.Leg. N° 1192]. DO: Recuperado de <http://www.elperuano.com.pe/NormasElperuano/2015/08/23/1278057-1.html>

Presidencia de la República. (06/01/2017). Modificación a la Ley Marco de Adquisición y Expropiación de Inmuebles. [D.Leg. N° 1330]. DO: Recuperado de <http://busquedas.elperuano.pe/normaslegales/decreto-legislativo-que-modifica-el-decreto-legislativo-n-1-decreto-legislativo-n-1330-1471011-2/>

Reig, E. J. (1968). *El Impuesto a los Réditos*. Buenos Aires, Argentina: Ediciones Contabilidad Moderna.

Rodrigo, L. C. (1970). *Impuesto a la Renta*. Lima, Perú: Editorial Afsa.

Rubio, M. (2003). *Interpretación de las Normas Tributarias*. Lima, Perú: Ara Editores.

Ruiz de Castilla, F. (2006). El Aspecto Personal de la Hipótesis de Incidencia Tributaria y el Contribuyente. *Vectigalia* (2), 43-48.

Ruiz de Castilla, F. (2006). Liberación Tributaria. *Derecho & Sociedad* (27), 76-85.

Sevillano, S. (2014). *Lecciones de Derecho Tributario: Principios Generales y Código Tributario*. Lima, Perú: Fondo Editorial.

Sotelo, E. (2010). Texto Único Ordenado del Código Tributario: Legislación, Doctrina, Jurisprudencia. *En Definición y Clasificación de Tributos*: Editora Perú.

Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. Informe N° 252-2005-SUNAT/ 2B0000 (06/10/2005)

Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. Informe N° 314-2005-SUNAT/ 2B0000 (23/12/2005)

Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. Informe N° 0149-2015/SUNAT/ 5D0000 (16/10/ 2015)

Tribunal Constitucional, Expediente N° 00319-2013-PA/TC, publicada en el diario oficial El Peruano el 16 de setiembre de 2013

Tribunal Fiscal, Resolución N° 616-4-99 del 22 de junio de 1999. DO: Recuperado de [http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/1999/4/1999\\_4\\_0616.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/1999/4/1999_4_0616.pdf)

Tribunal Fiscal, Resolución N° 1930-5-2010 de 23 de febrero de 2010. DO: Recuperado de [http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2010/5/2010\\_5\\_01930.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2010/5/2010_5_01930.pdf)

Tribunal Fiscal, Resolución N° 18845-10-2011 de 11 de noviembre de 2011.DO:  
Recuperadode[http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDF/S/2011/10/2011\\_10\\_18845.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDF/S/2011/10/2011_10_18845.pdf)

Velásquez, R. (2013). Inconstitucionalidad de Impuesto a la Renta sobre el Justiprecio de las Expropiaciones. *Círculo de Derecho Administrativo* (13), 355-373.

Velásquez, R. (2014). La Inafectación del Justiprecio. Nota a la STC 0319-2013-AA. *Pensamiento Constitucional* (19), 423-432.

Villegas, H. B. (2002). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Buenos Aires, Argentina: Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma.

Zuzunaga, F., & Zegarra, J.C. (Noviembre de 2004). Impuesto a la Renta sobre las ganancias de capital obtenidas en la enajenación de inmuebles, VIII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario llevado a cabo por el Instituto Peruano de Derecho Tributario, Lima.

