

**Pontificia Universidad Católica del Perú**

**Facultad de Derecho**



**Programa de Segunda Especialidad en Derecho Tributario**

**La indemnización justipreciada recibida con motivo de una  
expropiación y el Impuesto a la Renta en el Perú**

**Trabajo Académico para optar el título de Segunda Especialidad en Derecho  
Tributario**

**AUTORA**

Pilar Elizabeth Advíncula Altamirano

**ASESORA**

Johana Lisseth Timaná Cruz

**CÓDIGO DE ALUMNA**

20102164

**2018**

## RESUMEN

El presente trabajo analiza el tratamiento tributario que recibe la indemnización justipreciada para efectos del impuesto a la renta. A pesar de que las expropiaciones, en tanto enajenaciones, constituyen hecho imponible del impuesto, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 5 de la Ley del Impuesto a la Renta, el legislador ha establecido un tratamiento tributario diferenciado para el caso de las expropiaciones, mediante la modificación de la Ley Marco de Adquisición y Expropiación de inmuebles (LMAE) – aprobada mediante Decreto Legislativo No. 1192 –, tratamiento que en los hechos supone una inafectación tributaria en el caso de las expropiaciones. El legislador incorpora dicho tratamiento basándose en los fundamentos desarrollados por el Tribunal Constitucional en Sentencia recaída en el expediente No. 00319-2013-AA, según los cuales la indemnización justipreciada no constituye un concepto gravado con el impuesto a la renta.

En ese sentido, toda vez que todo tratamiento diferenciado debe encontrarse fundado en causas objetivas y razonables, el presente trabajo busca determinar si los argumentos desarrollados por el Tribunal Constitucional mediante la referida sentencia, y en los que el legislador sustenta el establecimiento de un tratamiento diferenciado para el caso de las expropiaciones, son realmente válidos para legitimar dicho tratamiento. Para ello, se analiza el tratamiento tributario de la indemnización justipreciada de acuerdo a lo previsto en la Ley del Impuesto a la Renta y en las normas constitucionales, verificándose que lo sostenido por el Tribunal Constitucional no resulta un fundamento válido para sustentar un tratamiento tributario diferenciado en el presente caso.

## ÍNDICE

<b>INTRODUCCIÓN</b> .....	4
<b>CAPÍTULO I: LA INDEMNIZACIÓN JUSTIPRECIADA EN EL ORDENAMIENTO PERUANO</b> .....	6
1.1. Aspectos generales .....	6
1.1.1. El Derecho de propiedad y su función social.....	6
1.1.2. La expropiación .....	9
1.2. La indemnización justipreciada recibida con motivo de la expropiación .....	10
1.2.1. La indemnización justipreciada y su regulación en la Ley General de Expropiaciones – Ley 27117 .....	11
1.2.2. La indemnización justipreciada y su regulación actual: la Ley Marco de Adquisición y Expropiación de inmuebles (Decreto Legislativo No. 1192)..	13
<b>CAPÍTULO II: LA INDEMNIZACIÓN JUSTIPRECIADA Y SU TRATAMIENTO EN LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA</b> .....	16
2.1. El impuesto a la renta .....	16
2.1.1. El concepto de renta en la Ley del Impuesto a la Renta.....	17
2.2. La indemnización justipreciada y el concepto de renta establecido en la Ley del Impuesto a la Renta .....	23
2.2.1. El valor de mercado del bien.....	23
2.2.2. La compensación por los daños y perjuicios originados inmediata directa y exclusivamente por la naturaleza forzosa de la transferencia .....	27
<b>CAPÍTULO III: ANÁLISIS SOBRE LA VALIDEZ CONSTITUCIONAL DEL TRATAMIENTO DE LA INDEMNIZACIÓN JUSTIPRECIADA EN LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA</b> .....	29
3.1. Marco teórico.....	29
3.1.1. El deber de contribuir .....	29
3.1.2. La potestad tributaria.....	30
3.2. ¿Existe un conflicto entre el derecho de propiedad y el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos? .....	33
3.3. ¿El tratamiento tributario de la indemnización justipreciada contenido en la Ley del Impuesto a la Renta vulnera los principios tributarios y derechos fundamentales? .....	37
3.4. ¿El artículo 70 de la Constitución Política establece una inmunidad tributaria en el caso de las expropiaciones? .....	40
<b>CONCLUSIONES</b> .....	44

## INTRODUCCIÓN

De acuerdo a lo dispuesto en el artículo 5 de la Ley del Impuesto a la Renta (IR) – aprobado por Decreto Legislativo No. 774 – la expropiación, al ser un supuesto de enajenación, constituye un hecho imponible del referido impuesto. En ese sentido, la indemnización justipreciada recibida con motivo una expropiación califica como un ingreso susceptible de ser gravado con el impuesto a la renta.

Ello no fue materia de discusión hasta el 2011, año en que la Sociedad Agrícola San Agustín (SASA) interpuso una demanda de amparo contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT), solicitando la inaplicación del artículo 5 de la Ley del IR en el caso de la indemnización justipreciada recibida por la expropiación del Fundo San Agustín; y, la restitución de lo pagado por el impuesto a la renta generado en aplicación del referido artículo. Dicha demanda fue declarada fundada por el Tribunal Constitucional el 18 de junio de 2013, mediante Sentencia recaída en el expediente No. 00319-2013-AA.

A criterio del Tribunal, la indemnización justipreciada no se encuentra gravada con el impuesto a la renta, toda vez que: (i) en la expropiación - por ser una enajenación forzosa - no existe una negociación y, por lo tanto, no se generan ventajas ni beneficio alguno a favor del propietario, por lo que no puede tener los mismos efectos que una enajenación voluntaria; y, (ii) el artículo 70 de la Constitución establece una garantía de indemnidad patrimonial, en virtud de la cual no puede afectarse el patrimonio del expropiado.

El 6 de enero de 2017 se publicó el Decreto Legislativo No. 1330, mediante el cual se introdujeron diversas modificaciones a la Ley Marco de Adquisición y Expropiación de inmuebles (LMAE) – aprobada mediante Decreto Legislativo No. 1192. Una de las modificaciones más importantes fue la del numeral 13.5 del artículo 13, a través de la cual se estableció que el impuesto a la renta generado no formaba parte de la indemnización justipreciada y que éste sería pagado directamente por el sujeto activo.

En consecuencia, mediante el Decreto Legislativo No. 1330 se modificaba el tratamiento tributario de la indemnización justipreciada, estableciendo en los hechos una especie de

inafectación tributaria en el caso de las expropiaciones. De acuerdo a su exposición de motivos, el numeral 13.5 era modificado para “hacer efectivo el artículo 70 de la Constitución Política cuyos alcances en esta materia han sido precisados por el Tribunal Constitucional en el Expediente No. 0319-2013-AA/TC”. En otras palabras, el legislador establecía un tratamiento tributario diferenciado en el caso de las expropiaciones, basándose para ello en los fundamentos desarrollados por el Tribunal Constitucional.

De lo expuesto surgen diversas interrogantes, algunas de las cuales se pretenden abordar en el presente trabajo. El objetivo principal es determinar si el tratamiento tributario diferenciado que ha sido establecido para el caso de las expropiaciones mediante el Decreto Legislativo No. 1330 se encuentra debidamente justificado, pues para que un tratamiento diferenciado sea constitucionalmente válido, éste debe fundarse en causas objetivas y razonables. Ello implica determinar si los argumentos desarrollados por el Tribunal Constitucional, según los cuales la indemnización justipreciada no constituye un ingreso susceptible de ser gravado con el IR, son válidos, pues solo así se justificaría la implementación de dicho tratamiento.

En ese sentido, el capítulo I desarrolla lo que se entiende por indemnización justipreciada en nuestro ordenamiento; mientras que en los capítulos II y III se analiza su tratamiento tributario en dos niveles: (i) un nivel “legal” que consiste en determinar si dicho concepto se encuentra efectivamente gravado, de acuerdo a lo dispuesto en la norma tributaria; y, (ii) un nivel constitucional, que consiste en determinar si el tratamiento previsto en la Ley del IR vulnera o no alguno de los principios tributarios y derechos fundamentales - como el derecho de propiedad - establecidos en la Constitución.

De dicho análisis se desprende que los argumentos desarrollados por el Tribunal Constitucional no son válidos y, por lo tanto, el tratamiento tributario diferenciado en el caso de las expropiaciones no se encuentra debidamente fundamentado para que sea constitucionalmente admitido.

# CAPÍTULO I

## LA INDEMNIZACIÓN JUSTIPRECIADA EN EL ORDENAMIENTO PERUANO

### 1.1. Aspectos generales

#### 1.1.1. El Derecho de propiedad y su función social

El derecho de propiedad es un derecho fundamental, reconocido en el artículo 2 inciso 16 de la Constitución Política del Perú, el cual establece que “toda persona tiene derecho a la propiedad y a la herencia”. La noción de este derecho ya no es aquella del Estado liberal del siglo XIX, sino que ha evolucionado hacia una perspectiva social<sup>1</sup>, teniendo en cuenta que nuestra Constitución Política ha recogido un modelo de Estado Social y Democrático de Derecho<sup>2</sup>, lo que comporta el redimensionamiento de la función del propio Estado<sup>3</sup>. En ese sentido, el derecho de propiedad tiene una función social, tal como ha sido reconocido en el artículo 70 de la Constitución Política, al establecer que dicho derecho se ejerce “en armonía con el bien común y dentro de los límites de ley”.

Así, el Tribunal Constitucional, recogiendo la definición clásica del derecho civil, ha señalado que el derecho de propiedad permite usar, disfrutar, disponer y reivindicar un bien; siendo que constituye un derecho real, absoluto, exclusivo y perpetuo<sup>45</sup>. Sin

---

<sup>1</sup> GONZALEZ, Günther. “Crítica a la tendencia neoliberal del Tribunal Constitucional en materia de propiedad y expropiación”. *Gaceta Constitucional*. Lima, 2011, número 43, p. 42.

<sup>2</sup> De acuerdo a lo establecido en los artículos 3 y 43 de la Constitución Política.

<sup>3</sup> MENDOZA, Gilberto. “Apuntes sobre el Derecho de Propiedad a partir de sus Contornos Constitucionales”. *Foro Jurídico*. Lima, 2011, año 10, número, 12, p. 101.

<sup>4</sup> Sentencia recaída en el expediente No. 0005-2006-PI/TC: 43. De acuerdo con el ámbito civil, el derecho de propiedad confiere a su titular cuatro atributos respecto del bien: usar, disfrutar, disponer y reivindicar, cada uno de los cuales permite un ejercicio pleno de este derecho. Asimismo, la doctrina civil analiza los caracteres de la propiedad, en tanto que es un derecho real, absoluto, exclusivo y perpetuo. Así, es un derecho real por excelencia, porque establece una relación directa entre el titular y el bien, ejercitando el propietario sus atributos sin intervención de otra persona. Además, la propiedad es erga omnes, esto es, se ejercita contra todos, cualidad denominada “oponibilidad”. Es un derecho absoluto porque confiere al titular todas las facultades sobre el bien: usa, disfruta y dispone. Es exclusivo, porque descarta todo otro derecho sobre el bien, salvo que el propietario lo autorice. Y es perpetuo, pues no se extingue por el no uso.

<sup>5</sup> De acuerdo al Dr. Jorge Avendaño, se cuestiona el carácter de perpetuidad, debido a que no es posible que los bienes permanezcan improductivos, pues a la sociedad le interesa que generen riqueza. Asimismo, se cuestiona el carácter de derecho absoluto, pues la propiedad tiene limitaciones que son impuestas por diversas razones y son tan importantes como crecientes en interés y número, en razón del interés público y del concepto social de dominio (Ver: AVENDAÑO, Jorge. “El derecho de propiedad en la Constitución de 1993”. *Themis. Revista de Derecho*. Lima, 1994, número 30, p. 118).

embargo, también ha reconocido la función social del derecho de propiedad, de acuerdo a lo establecido en el artículo 70 de la Constitución<sup>6</sup>. Asimismo, El Tribunal Constitucional ha señalado que la función social es parte del contenido esencial del derecho de propiedad, según se aprecia a continuación:

5. En la STC 00048-2004-AI/TC (FJ 76-88), este Tribunal destacó que la propiedad no sólo es un derecho subjetivo constitucional, reconocido en los incisos 8) y 16) del artículo 2° de la Constitución, sino también una garantía institucional; un instituto constitucionalmente protegido, al cual el Estado está en la obligación de garantizar su inviolabilidad, pero al mismo tiempo de cuidar porque su ejercicio se realice en armonía con el bien común y dentro de los límites que establece la ley.

---

<sup>6</sup> Sentencia recaída en el expediente No. 0008-2003-AI/TC:

a) El derecho a la propiedad

Establecido en los incisos 8) y 16) del artículo 2° de la Constitución, es concebido como el poder jurídico que permite a una persona usar, disfrutar, disponer y reivindicar un bien. Así, la persona propietaria podrá servirse directamente de su bien, percibir sus frutos y productos, y darles destino o condición conveniente a sus intereses, siempre que ejerza tales actividades en armonía con el bien común y dentro de los límites establecidos por la ley; e incluso podrá recuperarlo si alguien se ha apoderado de él sin derecho alguno.

(...)

Ahora bien, **la referencia al bien común establecida en el artículo 70° de la Constitución, es la que permite reconocer la función social que el orden reserva a la propiedad.**

(...)

**Ahora bien, nuestra Constitución reconoce a la propiedad no sólo como un derecho subjetivo (derecho individual), sino también como una garantía institucional (reconocimiento de su función social).** Se trata, en efecto, de un “instituto” constitucionalmente garantizado. **De modo que no puede aceptarse la tesis que concibe a los derechos fundamentales como derechos exclusivamente subjetivos, pues ello parte de la errónea idea de que aquellos son sólo una nueva categorización de las libertades públicas, tal como en su momento fueron concebidas en la Francia revolucionaria.**

(...)

**La exigencia de funcionalidad social surge de la aplicación del principio de justicia; es decir, dentro del Estado democrático y social de derecho, la propiedad no se agota en un cometido individual, sino que se despliega hasta lograr una misión social, por cuanto ésta debe ser usada también para la constitución y ensanchamiento del bien común.**

(...)

En efecto, **en el sistema constitucional personalista -caso de nuestra Constitución- la propiedad privada no es ni puede ser en modo alguno absoluta, debido a que, al igual que los restantes derechos y libertades que dignifican al ser humano, la propiedad se encuentra sujeta a las limitaciones impuestos por el interés general** (...).

Por cierto, la concepción de la propiedad privada como una garantía institucional, no implica el desconocimiento de las garantías que, a su vez, deben ser instauradas a efectos de reconocer al propietario las facultades de oponibilidad del derecho. Y es que, al igual que la gran mayoría de derechos fundamentales, la propiedad no mantiene más la condición de derecho absoluto. Al respecto, Jorge Avendaño (El derecho de propiedad en la Constitución. En: Thémis, No. 30, Lima, 1994) sostiene que “la propiedad tiene limitaciones, impuestas por diversas razones. Las limitaciones a la propiedad son hoy tan importantes, como crecientes en extensión y número y ello en relación directa de la estimación del interés público y del concepto social del dominio”.

(...)

El ejercicio del derecho a la propiedad no es absoluto, e importa limitaciones legales que tienen por finalidad armonizar:

- El derecho de propiedad individual con el ejercicio del mismo por parte de los demás individuos.
- El derecho de propiedad individual con el ejercicio de las restantes libertades individuales.
- El derecho de propiedad individual con el orden público y el bien común. [El énfasis es agregado]

6. **La exigencia de que su ejercicio se realice en armonía con el bien común y dentro de los límites legales hace referencia a la función social que el propio derecho de propiedad “comprende, integra e incorpora, en su contenido esencial”** [STC 3347-2009-PA/TC, F.J. 15]. Esta función social explica su doble dimensión y determina que además del compromiso del Estado de proteger la propiedad privada y las actuaciones legítimas que de ella se deriven, pueda exigir también un conjunto de deberes y obligaciones concernientes a su ejercicio, en atención al interés público. En particular, **que el ejercicio del derecho de propiedad se desenvuelva de manera acorde con la función social que es parte del contenido esencial del derecho**; y, por otro, que las actuaciones e intervenciones del Estado se sustenten en el interés general para el logro del bien común<sup>7</sup>. [El énfasis es agregado]

Por lo tanto, de acuerdo a lo establecido en la Constitución Política y lo desarrollado por el Tribunal Constitucional, el derecho de propiedad es un derecho fundamental (derecho subjetivo), pero también una garantía institucional, de modo que su ejercicio debe realizarse en armonía con el bien común y dentro de los límites de la ley (en atención a la función social que forma parte de su contenido esencial). En ese sentido, el derecho de propiedad no es un derecho absoluto, sino que se encuentra limitado por disposiciones constitucionales expresas o, incluso, por delimitaciones tácitas<sup>8</sup>.

Sin embargo, lo expuesto previamente no quiere decir de ningún modo que el derecho de propiedad tiene un valor inferior frente a otras disposiciones constitucionales. En un Estado Social y Democrático de Derecho y, con mayor énfasis, en un Estado Constitucional - entendido éste último como la evolución del primero – los derechos y principios consagrados en la Constitución constituyen bienes constitucionales que tienen el mismo valor, de modo que no se trata de sacrificar uno por otro, sino de lograr que todos estos sean entendidos y respetados de modo tal que se puedan alcanzar los fines que se encuentran constitucionalmente establecidos.

En ese sentido, si bien el derecho de propiedad puede estar sujeto a ciertas limitaciones en algunos casos, con la finalidad de lograr otros fines constitucionales, ello no implica su total desconocimiento, pues ello sería claramente contrario a la tutela de los derechos fundamentales y, por consiguiente, al modelo mismo de Estado Constitucional que defendemos.

---

<sup>7</sup> Sentencia recaída en el Expediente No. 00011-2010-AI/TC.

<sup>8</sup> Sentencia recaída en el Expediente No. 0031-2004-AI/TC.



### 1.1.2. La expropiación

La expropiación es el máximo grado de intervención estatal en la propiedad. Ésta consiste en una potestad que se concretiza en un acto de derecho público por el cual el Estado priva coactivamente a un particular, o a un grupo de éstos, de la titularidad de un determinado bien<sup>9</sup>. Dicha potestad se fundamenta precisamente en la función social del derecho de propiedad y en la prevalencia del bien común<sup>10</sup>.

Sin embargo, el ejercicio de la potestad expropiatoria del Estado debe cumplir ciertos requisitos para que sea constitucionalmente válido. En efecto, el artículo 70 de la Constitución Política establece lo siguiente:

El derecho de propiedad es inviolable. El Estado lo garantiza. Se ejerce en armonía con el bien común y dentro de los límites de ley. **A nadie puede privarse de su propiedad sino, exclusivamente, por causa de seguridad nacional o necesidad pública, declarada por ley, y previo pago en efectivo de indemnización justipreciada que incluya compensación por el eventual perjuicio.** Hay acción ante el Poder Judicial para contestar el valor de la propiedad que el Estado haya señalado en el procedimiento expropiatorio. [El énfasis es agregado]

Por su parte, el artículo 4, numeral 4.4. de la Ley Marco de Adquisición y Expropiación de inmuebles, transferencia de inmuebles de propiedad del Estado, liberación de interferencias y dicta otras medidas para la ejecución de obras de infraestructura – aprobada por Decreto Legislativo No. 1192 – establece lo siguiente:

**4.4. Expropiación:** Es la transferencia forzosa del derecho de propiedad privada sustentada en causa de seguridad nacional o necesidad pública, autorizada únicamente por ley expresa del Congreso de la República a favor del Estado, a iniciativa del Gobierno Nacional, Gobiernos Regionales o Gobiernos Locales y previo pago en efectivo de la indemnización justipreciada que incluya compensación por el eventual perjuicio, conforme al artículo 70 de la Constitución Política del Perú y las reglas establecidas en el presente Decreto Legislativo.

En virtud de las normas citadas, para que el ejercicio de la potestad expropiatoria sea constitucionalmente válido se requiere:

---

<sup>9</sup> Ibidem.

<sup>10</sup> Sentencia recaída en el expediente No. 05614-2007-PA/TC.

- (i) Que éste obedezca exclusivamente a exigencias de “seguridad nacional” o “necesidad pública”;
- (ii) Que esté sujeto a una reserva de ley absoluta – esto es, que debe declararse mediante ley expedida por el Congreso de la República uno de los motivos o causales contenidos en la Constitución para que proceda la expropiación; y,
- (iii) Que el Estado pague, de forma previa y en efectivo, una indemnización justipreciada que incluya compensación por el eventual perjuicio<sup>11</sup>.

En síntesis, la expropiación consiste en la transferencia forzosa de la propiedad privada y se fundamenta en la función social del derecho de propiedad y en la prevalencia del bien común. El ejercicio de la potestad expropiatoria será constitucionalmente legítimo en la medida que el Estado cumpla con los requisitos previstos en el artículo 70 de la Constitución, siendo uno de ellos el pago previo y en efectivo de una indemnización justipreciada. En ese sentido, la expropiación supone una enajenación forzosa y a título oneroso del bien inmueble.

## **1.2. La indemnización justipreciada recibida con motivo de la expropiación**

El artículo 70 de la Constitución Política no establece qué se entiende por indemnización justipreciada o qué comprende dicho concepto. Sin embargo, dicho término no es nuevo en nuestro ordenamiento, pues fue recogido por primera vez en el artículo 25 de la Constitución de 1856: “La propiedad es inviolable a nadie se puede privar de la suya sino por causa de utilidad pública legalmente probada y previa indemnización justipreciada”.

La utilización del término “indemnización justipreciada” no fue discutida por la Asamblea Constituyente de 1993. Sin embargo, éste fue discutido en las sesiones de la Comisión Principal de Constitución de la Asamblea Constituyente de 1979. En efecto, se discutió si correspondía mantenerlo o reemplazarlo por el término “justiprecio”<sup>12</sup>, aunque finalmente se decidió lo primero por mayoría.

---

<sup>11</sup> Sentencia recaída en el expediente No. 05614-2007-PA/TC.

<sup>12</sup> En el debate sostenido por la Comisión, Cornejo Chavez señaló lo siguiente: “Yo creo que en ningún caso debe hablarse de indemnización del daño, sino simplemente del justiprecio, y en esto tiene toda la razón el señor Valle Riestra, cuando hace notar que la indemnización del daño solamente procede como consecuencia del acto ilícito y cuando el Estado expropia, no comete ningún acto ilícito”. (Ver: COMISIÓN PRINCIPAL DE LA ASAMBLEA CONSTITUYENTE. Diario de los Debates. Tomo II. Lima. p. 237).

Al respecto, consideramos que el término “indemnización justipreciada” debió ser reemplazado por el de justiprecio, pues mantenerlo ha ocasionado una confusión respecto de la naturaleza del mismo. En efecto, se ha señalado en la doctrina nacional<sup>13</sup> que el íntegro de la indemnización justipreciada tiene naturaleza indemnizatoria; sin embargo, afirmar ello implicaría sostener que la expropiación es un acto antijurídico o que, siendo lícito, no existe un deber jurídico de soportarlo – supuestos que generan la responsabilidad patrimonial del Estado<sup>1415</sup>- lo que no es correcto, pues, como se ha señalado, las expropiaciones se dan por exigencia misma de la función social del derecho de propiedad, que es parte de su contenido esencial.

En ese sentido, no es indemnizatorio el concepto otorgado por la sola transferencia forzosa del bien inmueble (su valor comercial, como veremos a continuación); sin embargo, sí sería un concepto indemnizatorio el otorgado por eventuales perjuicios que se originen con motivo de dicha transferencia y respecto de los cuales no existe un deber jurídico de soportar por parte de los administrados. Es por ello que la “indemnización justipreciada” se encuentra comprendida por dos componentes claramente diferenciables.

### **1.2.1. La indemnización justipreciada y su regulación en la Ley General de Expropiaciones – Ley No. 27117**

Respecto del contenido de la indemnización justipreciada, el artículo 15 de la Ley General de Expropiaciones – derogada en la actualidad – establecía lo siguiente:

#### **Artículo 15.- De la indemnización justipreciada**

15.1 La indemnización justipreciada comprende **el valor de tasación comercial debidamente actualizado del bien que se expropia y la compensación que el sujeto activo de la expropiación debe abonar en caso de acreditarse fehacientemente daños y perjuicios para el sujeto pasivo originados inmediata, directa y exclusivamente por la naturaleza forzosa de la transferencia.**

(...)

---

<sup>13</sup> Ver: CASTILLO, Luis. “La inconstitucionalidad de gravar la indemnización justipreciada entregada por la expropiación de un bien”. En: Revista Gaceta Constitucional, número 47, noviembre, 2011.

<sup>14</sup> De acuerdo a lo dispuesto en el artículo 258 de Texto Único Ordenado de la Ley No. 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General - aprobado por Decreto Supremo No. 006-2017-JUS.

<sup>15</sup> MORON, Juan. Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General. Gaceta Jurídica, 2014, p. 821.

**15.3 La indemnización justipreciada no podrá ser inferior al valor comercial actualizado conforme a lo dispuesto en el Artículo 16 de la presente Ley; ni podrá exceder de la estimación del sujeto pasivo.** [El énfasis es agregado]

De acuerdo al artículo citado, la “indemnización justipreciada” comprende los siguientes elementos:

**(i) El valor de tasación comercial debidamente actualizado del bien que se expropia**

La LGE establecía que este valor era determinado por el Consejo Nacional de Tasaciones – CONATA<sup>16</sup> (artículo 16). Al respecto, de acuerdo con el artículo I.07 del Reglamento Nacional de Tasaciones del Perú<sup>17</sup> – aprobado por Resolución Ministerial No. 126-2007-VIVIENDA, la cual se encuentra derogada a la fecha - “se denomina tasación o valuación comercial cuando los valores corresponden a los de libre mercado”. Asimismo, se establecía que el valor comercial “es el que se obtiene por la compra - venta de un bien en la fecha de valuación, en consideración a las compras ventas de bienes similares y a las características del bien valuado” (artículo I.11).

En ese sentido, el valor de tasación comercial debidamente actualizado del bien no es otro que el valor de mercado del bien, esto es, el precio más probable que una propiedad puede tener en un mercado abierto y competitivo, bajo todos los requisitos y condiciones para una venta justa. El Tribunal Constitucional así lo reconoció, al señalar que la indemnización justipreciada comprende el precio del bien expropiado y la compensación por el eventual perjuicio<sup>18</sup>.

**(ii) Compensación por los daños y perjuicios originados inmediata directa y exclusivamente por la naturaleza forzosa de la transferencia**

---

<sup>16</sup> Posteriormente, asumió sus funciones la Dirección Nacional de Construcción del Ministerio de Vivienda, Construcción y Saneamiento (de acuerdo a lo dispuesto en la Resolución Ministerial No. 010-2007-VIVIENDA).

<sup>17</sup> “**Artículo I.06.- El uso de este reglamento es obligatorio en los casos en que se trate de practicar una valuación comercial o reglamentaria en la que el Estado interviene en alguna medida** y para la ejecución de valuaciones reglamentarias que sean solicitadas por terceros”. [El énfasis es agregado]

<sup>18</sup> STC Nos. 5614-2007-PA/TC y 864-2009-PA/TC.

De acuerdo al numeral 15.1 de la LGE, dicha compensación sería abonada siempre que se acredite fehacientemente la existencia de daños y perjuicios para el sujeto pasivo originados de forma inmediata, directa y exclusiva por la naturaleza forzosa de la transferencia. Dicho elemento se encuentra reconocido de manera expresa en el artículo 70 de la Constitución Política.

A su vez, el artículo 17 de la LGE establecía que dicha compensación debe ser fijada sobre la base de pruebas que se actúen y debe ser estimada de acuerdo a la finalidad a que estaba destinado el bien al disponer la expropiación y de acuerdo a proyectos documentados antes de la fecha de publicación de la ley autoritativa de la expropiación. Con lo cual, quedaba claro que la indemnización por daño emergente (empobrecimiento del patrimonio) o lucro cesante (enriquecimiento frustrado o dejado de percibir)<sup>19</sup> sería otorgada siempre que se acredite debidamente la existencia de daños y perjuicios.

### **1.2.2. La indemnización justipreciada y su regulación actual: la Ley Marco de Adquisición y Expropiación de inmuebles (Decreto Legislativo No. 1192)**

La LGE fue derogada por la Ley Marco de Adquisición y Expropiación de inmuebles (LMAE) – aprobada mediante Decreto Legislativo No. 1192 – la cual se encuentra vigente en la actualidad. La LMAE señala en su artículo 13 lo siguiente:

#### **Artículo 13.- Fijación del valor de la Tasación**

La fijación del valor de la Tasación se efectúa considerando lo siguiente:

13.1. El valor comercial del inmueble:

- a. Incluye los valores de terreno, de edificaciones y plantaciones. En el caso de no comprender alguno de los componentes antes descritos, el Sujeto Activo debe precisar y sustentar dicha situación. La responsabilidad de dicha determinación es del Sujeto Activo.
- b. En ningún caso la Tasación comprende el valor de las mejoras, cultivos o elementos existentes en el inmueble realizados con posterioridad a la fecha de la inspección ocular.
- c. Se considerarán los cultivos permanentes existentes, de corresponder. Sólo si los cultivos transitorios fueron sembrados antes de la inspección ocular, el Sujeto Activo podrá acordar un plazo para la entrega del bien inmueble en el que se considere la cosecha de los mismos. De lo contrario, la valorización considerará el valor de los cultivos transitorios.
- d. Sólo se reconocen las mejoras realizadas y acreditadas de manera previa a la fecha de la inspección ocular realizada por el perito tasador.

13.2 El valor del perjuicio económico: Incluye la indemnización por el eventual perjuicio, que comprende únicamente al lucro cesante y daño emergente, siempre que se encuentren

---

<sup>19</sup> En la Resolución No. 2116-5-2006, el Tribunal Fiscal ha señalado que dado que las normas tributarias no contemplan definiciones especiales sobre daño emergente y lucro cesante que sean distintas de las previstas en el ámbito civil, los conceptos son coincidentes.

acreditados y/o cuenten con un informe debidamente sustentado por parte del Sujeto Activo o del Beneficiario. No procede indemnización de carácter extrapatrimonial. El monto de la indemnización incluye los gastos de traslado de bienes dentro del territorio nacional en que deberá incurrir el Sujeto Pasivo como consecuencia de la Adquisición o Expropiación, como parte del daño emergente.

(...)

13.4. En el proceso de Expropiación, la indemnización justipreciada es el valor de la Tasación, constituyendo el precio a pagarse por todo concepto al Sujeto Pasivo.

13.5. **No forma parte del Valor de la Tasación los gastos registrales, notariales y tributarios, incluyendo el impuesto a la renta, sin alterar el monto de la valorización. Estos conceptos serán asumidos por el Sujeto Activo.** El monto del impuesto a la renta aplicable debe ser proporcionado por el Sujeto Pasivo, debidamente sustentado, dentro del plazo de prescripción para el pago, previsto en el Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo No. 133-2013-EF, siendo de aplicación los supuestos de interrupción y suspensión previstos en dicha norma. El monto del impuesto a la renta será cancelado directamente por el Sujeto Activo a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT en el plazo de sesenta días hábiles desde la presentación de la documentación sustentatoria. [Énfasis agregado]

Como se aprecia, el régimen vigente establece que la indemnización justipreciada es el valor de tasación, el cual comprende dos elementos:

**(i) El valor comercial del inmueble**

De acuerdo con lo previsto en el numeral 4.12 del artículo 4 de la LMAE, dicho valor es determinado por la Dirección de Construcción de la Dirección General de Políticas y Regulación en Construcción y Saneamiento del Ministerio de Vivienda, Construcción y Saneamiento y de conformidad con el Reglamento Nacional de Tasaciones del Perú. Al respecto, el apartado 5 del numeral 3.1. del artículo 3 del referido Reglamento señala que se entiende por tasación comercial a aquella que utiliza valores de libre mercado, siendo que para el caso de la tasación comercial de terrenos y edificaciones se realiza el estudio del mercado inmobiliario de la zona (artículos 18 y 32).

**(ii) El valor del perjuicio económico**

Dicho concepto comprende la indemnización por daño emergente y lucro cesante, siempre que éstos se encuentren acreditados y/o cuenten con un informe debidamente sustentado. Al respecto, el Reglamento Nacional de Tasaciones establece lo que se entiende como daño emergente (artículo 174) y lucro cesante (artículo 175), además de establecer los criterios para su determinación (artículos 176 al 180).

Como se aprecia, respecto de los conceptos que comprenden la indemnización justipreciada, el régimen vigente de expropiación recoge lo que ya se encontraba previsto en la LGE aunque con mayor precisión. Pero, además de ello, la LMAE regula un punto adicional no previsto en el régimen anterior, pues el numeral 13.5 de su artículo 13 – incorporado mediante el Decreto Legislativo No. 1330, publicado el 6 de enero de 2017 – establece que el impuesto a la renta no forma parte de la indemnización justipreciada y que éste será pagado directamente por el sujeto activo<sup>20</sup>.

Entonces, si bien el legislador reconoce que la indemnización justipreciada se encuentra gravada con el impuesto a la renta – de acuerdo a lo previsto en la Ley del Impuesto a la Renta-, ha modificado su tratamiento, estableciendo que dicho impuesto no forma parte de ella y que no será pagado por el sujeto pasivo, sino por el sujeto activo. En consecuencia, independientemente de los términos empleados, dicho tratamiento supone en los hechos un tipo de “inafectación” en el caso de las expropiaciones.

De acuerdo a la exposición de motivos del Decreto Legislativo No. 1330, la incorporación del numeral 13.5 se habría realizado para “hacer efectivo el artículo 70 de la Constitución Política cuyos alcances en esta materia han sido precisados por el Tribunal Constitucional en el Expediente No. 0319-2013-AA/TC”. Mediante la referida sentencia, emitida el 18 de junio de 2013, se concluyó que la indemnización justipreciada recibida con motivo de la expropiación del Fundo San Agustín no debía ser gravada con el Impuesto a la Renta, por considerar que: (i) en la expropiación - por ser una enajenación forzosa - no existe una negociación y, por lo tanto, no se generan ventajas ni beneficio alguno a favor del propietario, por lo que no puede tener los mismos efectos que una enajenación voluntaria; y, (ii) el artículo 70 de la Constitución establece una garantía de indemnidad patrimonial.

Así, la “inafectación” en este caso se encontraría sustentada en lo sostenido por el Tribunal Constitucional. Sin embargo, el que determinada posición haya sido asumida por el Tribunal Constitucional no la hace válida *per se*, por lo que es necesario analizar la misma en base a las normas legales y constitucionales; y, determinar si constituye un fundamento válido para justificar el tratamiento establecido mediante la LMAE.

---

<sup>20</sup> Que, de acuerdo al numeral 4.10 del artículo 4 de la LMAE, éste puede ser el Ministerio competente del sector, el Gobierno Regional y el Gobierno Local responsable de la tramitación de los procesos de Adquisición o Expropiación.

## CAPÍTULO II

### LA INDEMNIZACIÓN JUSTIPRECIADA Y SU TRATAMIENTO EN LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA

#### 2.1. El impuesto a la renta

La Norma II del Título Preliminar del Código Tributario define al impuesto como “el tributo cuyo cumplimiento no origina una contraprestación directa a favor del contribuyente por parte del Estado”. Aunque esta definición podría llevar a confusión, por ser textualmente incorrecta<sup>21</sup>, lo cierto es que el impuesto es un tributo cuya obligación tiene como hecho generador un acto o situación desvinculada de toda actividad estatal relativa al contribuyente. Es decir, su aspecto material no contempla realización de actividad estatal alguna, que es lo que lo distingue de las especies contribución y tasa.

Así, de acuerdo con Sandra Sevillano<sup>22</sup>, los impuestos son tributos establecidos describiéndose en su hecho generador circunstancias referidas a los particulares que revelan su aptitud económica para contribuir al financiamiento estatal, tales como el obtener ingresos o ganancias, realizar consumos o tener patrimonio, hechos que vienen a constituir índices de capacidad contributiva de los sujetos y sustentan la creación del impuesto. En ese sentido, el impuesto tiene como propósito gravar la riqueza de los sujetos, siendo que los índices de capacidad contributiva dan indicios sobre la riqueza que se pretende gravar y es en base a éstos que los impuestos se pueden clasificar en: impuesto a las rentas o ingresos, impuesto al patrimonio, o impuestos a los consumos.

En el impuesto a la renta, tal como su nombre lo indica, manifestación de riqueza que resulta gravada es la renta. Es importante tener en cuenta que lo que se entienda por renta dependerá de la legislación de cada país, pues, si bien la doctrina ha desarrollado diversas

---

<sup>21</sup> Al respecto, Eduardo Sotelo señala que dicha definición es incorrecta porque llevaría a considerar como impuesto no sólo a los que efectivamente lo son, sino también a otros tributos (contribución) que comparten la naturaleza esencial incorrectamente descrita: ninguno origina una contraprestación directa a favor del contribuyente por parte del Estado (SOTELO, Eduardo. “Definición y clasificación de tributos”. En: El Texto único Ordenado del Código Tributario. Legislación, doctrina y jurisprudencia. Lima: Ministerio de Justicia, 2011, p. 273).

<sup>22</sup> SEVILLANO, Sandra. Lecciones de Derecho Tributario: Principios Generales y Código Tributario. Lima: Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú, 2014, p. 47.



teorías para establecer el concepto de renta, finalmente es el legislador quien recoge en la norma todo o parte de los criterios desarrollados en las teorías. Dicho de otro modo, las teorías pueden servir para comprender mejor el concepto de renta adoptado en la norma, pero finalmente es en esta última que establece qué rentas son las que se gravan –pudiendo coincidir o no con las teorías desarrolladas en la doctrina-, siempre en armonía con lo establecido en la Constitución.

Al respecto, debe tenerse en cuenta que la Norma III del Título Preliminar del Código Tributario contempla las fuentes del derecho tributario, siendo que del modo en que se encuentran listadas se desprende que existe un orden de prelación, aunque la norma no lo señala de forma expresa. En primer lugar, se encuentran las disposiciones constitucionales, seguidas por los tratados y por las leyes tributarias y normas de rango equivalente. Como última fuente de derecho en la lista se encuentra la doctrina jurídica.

Realizada esta aclaración, cabe indicar que el legislador peruano ha recogido en la ley del impuesto a la renta un concepto de renta tomando en cuenta algunos criterios de las teorías de renta más importantes, que son: (i) la teoría de la renta-producto; (ii) la teoría del flujo de riqueza; y, (iii) la teoría del consumo más incremento patrimonial. A continuación, nos aproximaremos al concepto de renta contenido en la legislación peruana, haciendo mención a dichas teorías.

### **2.1.1. El concepto de renta en la Ley del Impuesto a la Renta**

#### **(i) Teoría de la renta-producto**

De acuerdo con García Mullín<sup>23</sup>, en esta teoría subyace una concepción de renta de tipo económico, entendiendo como tal “el producto periódico que proviene de una fuente durable en estado de explotación”. Es decir, la renta debe ser una riqueza nueva, distinta y separable de una fuente durable, entendiendo como tal aquella que sobrevive a la producción de la renta y mantiene su capacidad para producirla en el futuro, lo que supone

---

<sup>23</sup> GARCÍA, Roque. *Manual del Impuesto a la Renta*. Santo Domingo: Instituto de Capacitación Tributaria, 1980, pp. 96-98.

que la renta es susceptible de ser periódica. Por lo tanto, nunca será renta para esta teoría las ganancias de capital ni el mayor valor que experimenta un bien.

La noción de renta planteada por esta teoría se encuentra reflejada en el inciso a) del artículo 1 de la Ley del Impuesto a la Renta, de modo que será renta gravable con dicho impuesto toda aquella que cumpla con todos los requisitos exigidos. No es el propósito del presente trabajo detenernos en esta teoría. Basta decir que ninguno de los elementos de la indemnización justipreciada se encontraría gravado bajo el inciso a) del artículo 1 de la Ley del Impuesto a la Renta, por no tratarse de rentas susceptibles de ser periódicas que provengan de una fuente durable de explotación.

## **(ii) Teoría del flujo de riqueza**

De acuerdo con esta teoría, será renta la totalidad del enriquecimiento que provenga de terceros, esto es, el flujo de riqueza total que fluye desde los terceros al contribuyente en determinado período. En ese sentido, esta teoría considera renta a toda aquella categorizable como renta producto, pero, además, otros ingresos obtenidos por operaciones con terceros. Así, será renta aquella que provenga de ganancias de capital, ingresos por actividades accidentales, ingresos eventuales e ingresos a título gratuito.

El legislador peruano no ha recogido de forma íntegra esta teoría, tal como se observa de los incisos b) y c) del artículo 1 de la Ley del Impuesto a la Renta, citados a continuación:

<p><b>Artículo 1.- El Impuesto a la Renta grava:</b> (...) b) Las ganancias del capital. c) Otros ingresos que provengan de terceros, establecidos por esta ley.</p>
----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

De acuerdo a la norma, el ámbito de aplicación del impuesto a la renta comprende: las ganancias de capital; y, otros ingresos que provengan de terceros, siempre que hayan sido establecidos en la ley. A continuación, nos referiremos a cada uno de estos supuestos.

### **Ganancia de capital**

Los distintos bienes que pueden integrar parte del patrimonio de un titular pueden ser divididos en bienes de cambio y bienes de capital. Los bienes de cambio son objeto de comercio, destinados a su enajenación; mientras que los bienes de capital no son objeto de comercio, sino productores de renta, al ser explotadas en forma pasiva o al ser combinados con trabajo o simplemente proporciona rentas de disfrute o uso<sup>24</sup>.

La ganancia de capital es aquella que se produce cuando los bienes de capital son enajenados. Al respecto, Sandra Sevillano<sup>25</sup> ha señalado que “una ganancia de capital se produce cuando el contribuyente se desprende de su bien y mediante una operación de enajenación obtiene un beneficio o ganancia por encima del valor que dicho bien tenía en su patrimonio”. Asimismo, citando a García Belsunce, agrega que las ganancias de capital son aquellas que se derivan de la realización de un bien por un valor superior al del costo. En ese sentido, la autora señala que para que una operación califique como generadora de una ganancia de capital debe comprobarse lo siguiente:

- Se trata de un bien de capital o integrante del patrimonio del sujeto.
- Se ha realizado una enajenación.
- El ingreso obtenido por dicha enajenación es mayor al valor que corresponda atribuir al bien de capital, según las normas del impuesto a la renta (costo computable).

Habiéndose comprobado lo anterior, la ganancia de capital será igual al ingreso obtenido por la enajenación menos el costo computable del bien.

El artículo 2 de la Ley establece que la ganancia de capital es “cualquier ingreso que provenga de la enajenación de bienes de capital”, entendiéndose por bienes de capital a “aquellos que no están destinados a ser comercializados en el ámbito de un giro de negocio o de empresa”. Asimismo, enuncia algunas operaciones que generan ganancia de capital, siendo una de ellas la enajenación de bienes de cualquier naturaleza que constituyan activos de personas jurídicas o empresas constituidas en el país (numeral 4, inciso b). Es decir que, en el caso de las empresas, cualquier enajenación de bienes de

---

<sup>24</sup> Idem, p. 105.

<sup>25</sup> SEVILLANO, Sandra. *El concepto de renta en la legislación peruana*, 2004, p. 19.

capital constituye, efectivamente, una ganancia de capital. En cuanto a las personas naturales, sólo genera ganancia de capital la enajenación de valores mobiliarios e inmuebles distintos a aquél ocupado como casa habitación<sup>26</sup>.

Por su parte, el artículo 5 de la Ley establece lo que debe entenderse por enajenación en los siguientes términos: “Para efectos de esta ley, **se entiende por enajenación** la venta, permuta, cesión definitiva, expropiación, aporte a sociedades y, en general, **todo acto de disposición por el que se transmita el dominio a título oneroso**”.

De acuerdo a las normas citadas, el aspecto material del hecho generador en el presente caso es la obtención de ganancia de capital, entendida como cualquier ingreso que proviene de la enajenación de bienes de capital, siendo la enajenación “todo acto de disposición por el que se transmita el dominio a título oneroso”. Estando a ello, resulta claro que la Ley del Impuesto a la Renta no ha establecido un elemento adicional como parte del aspecto material del impuesto en este caso. En efecto, no se ha establecido que para que una enajenación sea tal, ésta deba ser voluntaria y no forzosa o que deba ser realizada únicamente con un tercero en igualdad de condiciones. La norma sólo exige que la transmisión de dominio se realice a título oneroso.

En ese sentido, de acuerdo a lo establecido en los artículos 1, 2 y 5 de la Ley del Impuesto a la Renta, cualquier enajenación de bienes de capital, en el caso de una persona jurídica domiciliada en el país; así como, la enajenación de inmuebles que no constituyan casa habitación por parte de personas naturales, produce una ganancia de capital, la misma que será gravada con el impuesto a la renta. Ello, independientemente de que la enajenación se haya efectuado de forma voluntaria o forzosa, pues así se ha establecido en la ley. Sostener lo contrario implicaría afirmar que la norma contempla un “elemento de voluntariedad” como parte del aspecto material de la hipótesis de incidencia en este caso, lo que no ha sucedido, tal como se desprende de las disposiciones citadas.

Además, en virtud del principio de reserva de ley, sólo por ley se pueden crear, modificar y suprimir tributos, siendo que ésta debe regular todos los aspectos sustanciales de los

---

<sup>26</sup> El artículo 1-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta establece que se considera casa habitación al inmueble que permanezca en propiedad del enajenante por lo menos dos (2) años y que no esté destinado exclusivamente al comercio, industria, oficina, almacén, cochera o similares.

mismos, tales como el hecho generador de la obligación tributaria, base para el cálculo, alícuota, acreedor y deudor tributario. En ese sentido, el hecho generador del impuesto a la renta es establecido por la Ley del Impuesto a la Renta y en los términos que ésta prevé. Pretender incluir un elemento que la ley no ha establecido como parte del hecho generador del impuesto a la renta supone una vulneración al principio de reserva de ley.

### **Otros ingresos gravados por terceros**

De la redacción del inciso c) del artículo 1 de la Ley del Impuesto a la Renta, se desprende que estos “otros ingresos que provengan de terceros establecidos por ley” son distintos a las ganancias de capital, pues éstas últimas ya se encuentran mencionadas de forma expresa en el inciso b) del mismo. En el artículo 3 se establece cuáles son estos otros ingresos provenientes de terceros que se encuentran gravados con el impuesto a la renta – cualquiera sea su denominación, especie o forma de pago. Se establece que – en el caso de las personas jurídicas – se encuentran gravados los siguientes:

- Indemnizaciones en favor de empresas que no impliquen reparación de un daño (inciso a). Al respecto, el inciso e) del artículo 1 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta establece que no se consideran ingresos gravables a la parte de las indemnizaciones que se otorgue por daños emergentes. Entonces, de acuerdo a estas normas, sí se encontrarían gravadas las indemnizaciones por lucro cesante.
- Indemnizaciones destinadas a reponer, total o parcialmente, un bien del activo de la empresa, en la parte en que excedan del costo computable de ese bien, salvo que se cumplan las condiciones para alcanzar la inafectación total de esos importes que disponga el reglamento.
- En el caso de las empresas, cualquier ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros (penúltimo párrafo del artículo 3). Al respecto, en el inciso g) del artículo 1 del reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta se señala lo siguiente:

#### **Artículo 1.- Ámbito de aplicación del impuesto**

A fin de determinar los ingresos comprendidos en el ámbito de aplicación del Impuesto a la Renta, se aplicarán las siguientes reglas:

- a) La ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros a que alude el penúltimo párrafo del artículo 3 de la Ley, se refiere a la obtenida en el devenir de la actividad de la empresa en sus relaciones con otros particulares, en las que los intervinientes participan en igualdad de condiciones y consienten en el nacimiento de obligaciones.  
En consecuencia, constituye ganancia o ingreso para una empresa, la proveniente de actividades accidentales, los ingresos eventuales y la proveniente de transferencias a título gratuito que realice un particular a su favor. En estos casos, el adquirente deberá considerar la ganancia o ingreso al valor de ingreso al patrimonio. [El énfasis es agregado]

Las ganancias a que se refiere el penúltimo párrafo del artículo 3 de la Ley del Impuesto a la Renta son distintas a las ganancias de capital, cuyo tratamiento ha sido expuesto previamente, tal como se desprende del artículo 1 de la Ley del Impuesto a la Renta. El inciso g) del artículo 1 del reglamento señala únicamente respecto de las primeras que éstas se refieren a las obtenidas en el devenir de la actividad de la empresa en sus relaciones con otros particulares (igualdad de condiciones y consentimiento en el nacimiento de obligaciones).

Que lo dispuesto en el inciso g) del artículo 1 del reglamento se refiere únicamente a los ingresos comprendidos en el penúltimo párrafo del artículo 3 de la Ley del Impuesto a la Renta se desprende de la propia redacción del dispositivo. Por lo tanto, los supuestos comprendidos en los incisos a) y b) del referido artículo 3 – relativos a indemnizaciones – no se refieren únicamente a aquellos ingresos recibidos por las personas jurídicas de aquellos que constituyen terceros en igualdad de condiciones.

En el caso de las personas naturales, el artículo 3 señala que constituye renta gravada cualquier ingreso que provenga de operaciones realizadas con instrumentos financieros derivados, siendo éste el único supuesto, pues de la redacción de dicho artículo se desprende que se encuentran gravados determinados tipos de indemnización recibidos por personas jurídicas, sin referirse a las personas naturales. Estando a ello, y toda vez que no es posible realizar una interpretación extensiva de la norma, no se encuentran gravadas con el impuesto a la renta las indemnizaciones percibidas por las personas naturales.

### **(iii) Teoría del consumo más incremento patrimonial**

Esta teoría busca captar la totalidad del enriquecimiento del contribuyente a lo largo de un período, el cual se traduce en las satisfacciones de que dispone, que se manifiestan: a través del consumo de bienes y servicios, realizado en el período, el disfrute de bienes adquiridos en períodos anteriores y el incremento patrimonial. Respecto a esta última manifestación, la diferencia de esta teoría con la del flujo de riqueza es que aquí será renta todo aumento de valor de venta de los bienes de capital, sin necesidad de su realización; mientras que en la teoría de flujo de riqueza será renta el aumento de valor realizado (que será propiamente “ganancia de capital”, entendida en su sentido estricto).

## **2.2. La indemnización justipreciada y el concepto de renta establecido en la Ley del Impuesto a la Renta**

En una expropiación, el sujeto pasivo se encuentra obligado a enajenar un inmueble. El dominio es transmitido a título oneroso, pues el Estado se encuentra obligado a efectuar el pago de una indemnización justipreciada, la misma que comprende: (i) El valor comercial del inmueble; y, (ii) el valor del perjuicio económico. Al respecto, corresponde analizar si estos conceptos constituyen ingresos gravados con el impuesto a la renta.

### **2.2.1. El valor comercial del inmueble**

Como se ha señalado previamente, el valor comercial del inmueble es el precio más probable que una propiedad puede tener en un mercado abierto y competitivo. Con ello, lo que se busca es pagar al expropiado el “precio justo” del bien, independientemente de que la enajenación del bien sea efectuada por mandato de la ley. Entonces, nos encontramos ante una enajenación (forzosa) a título oneroso.

Por lo tanto, en base a lo dispuesto en los artículos 1, 2 y 5 de la Ley del Impuesto a la Renta, la enajenación forzosa de un inmueble por parte de una persona jurídica o una persona natural (siempre que no califique como casa habitación) con motivo de una expropiación constituye un hecho imponible del impuesto a la renta y, en consecuencia, la indemnización justipreciada recibida – en la parte que comprende el valor comercial del bien – constituye un ingreso gravado con el impuesto a la renta en ambos casos.

Como se ha señalado, la norma establece que constituye ganancia de capital cualquier ingreso que provenga de la enajenación de bienes de capital, entendiéndose como tal todo acto de disposición por el que se transmita el dominio a título oneroso, siendo uno de tales supuestos precisamente la expropiación.

Al respecto, el Tribunal Constitucional<sup>27</sup> señaló que el artículo 5 de la Ley del Impuesto a la Renta no debe comprender a la expropiación, toda vez que se trata de una enajenación forzosa y, en ese sentido, no puede tener el mismo tratamiento de una compraventa. Sin embargo, las normas contenidas en la Ley son claras en cuanto a la regulación de los aspectos que integran la hipótesis de incidencia en el caso de las ganancias de capital.

En efecto, cabe reiterar que, respecto del tratamiento de las ganancias de capital, la norma no ha establecido como parte del hecho generador un elemento referido a la “voluntariedad” del sujeto; es decir, no ha establecido que, para la generación de las ganancias de capital, debe tratarse de una enajenación voluntaria y no forzosa. Es precisamente por ello que el artículo 5 incluye a la expropiación como supuesto de enajenación, pues efectivamente lo es para efectos de la ley, sin perjuicio de que se trate de una enajenación de naturaleza forzosa.

La única forma de poder sustentar que la expropiación no es un hecho imponible del impuesto a la renta y que, por lo tanto, la indemnización justipreciada - en la parte correspondiente al valor de mercado del bien – no se encuentra gravada con el impuesto a la renta, es demostrando que la Ley del Impuesto a la Renta ha dispuesto que las ganancias de capital son aquellas generadas únicamente por: (i) la “enajenación voluntaria” de bienes de capital; o, (ii) la enajenación de bienes de capital a otros particulares (terceros en igualdad de condiciones). Como ya se ha visto, ninguno de los dos supuestos es contemplado en la ley.

En efecto, cabe reiterar que el único supuesto en el que se ha establecido (por medio del inciso g) del artículo 1 del reglamento) que se entiende como operaciones con terceros aquellos celebrados con un particular y en igualdad de condiciones, es aquel contemplado

---

<sup>27</sup> En la sentencia recaída en el expediente No. 00319-2013-PA/TC, que habría servido de sustento para la incorporación del numeral 13.5 del artículo 13 de la LMAE.



en el penúltimo párrafo del artículo 3 de la Ley del Impuesto a la Renta, el cual se encuentra referido a “los otros ingresos provenientes de terceros gravados por la ley” (inciso c) del artículo 1 de la Ley del Impuesto a la Renta), renta que es distinta y separada de las ganancias de capital (inciso b) del artículo 1 de la Ley del Impuesto a la Renta). Por lo tanto, es evidente que dicha disposición reglamentaria no es aplicable al caso de las ganancias de capital y, por consiguiente, no excluye a la expropiación como hecho imponible del impuesto a la renta.

Incluso en el supuesto negado que se sostenga que el penúltimo párrafo del artículo 3 de la Ley del Impuesto a la Renta (y el inciso g) del artículo 1 del reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta) es igualmente aplicable al presente caso, generándose una “colisión” entre dicha norma y lo dispuesto en los artículos 2 y 5 de la Ley (en virtud de los cuales la expropiación es un hecho imponible del impuesto a la renta); no sería aplicable la primera, toda vez que la aparente “antinomía” puede ser superada con la aplicación del criterio de especialidad<sup>28</sup>, según el cual la disposición especial (referida a una situación específica) prima sobre la general (referida a un conjunto de situaciones en general).

En efecto, los artículos 2 y 5 de la Ley del Impuesto a la Renta serían aplicables por tratarse de disposiciones especiales, referidas únicamente a las ganancias de capital; mientras que el penúltimo párrafo del artículo 3 de la Ley del Impuesto a la Renta (desarrollado por el inciso g) del artículo 1 del reglamento) se trata de una disposición aplicable a una generalidad de situaciones.

Respecto al tema en cuestión, se han elaborado diversos artículos y tesis en los que se ha defendido la idea de que la indemnización justipreciada no debe constituir un ingreso afecto con el impuesto a la renta, toda vez que no se encontraría comprendido como renta desde la teoría del flujo de riqueza, por ser un ingreso que no fluye de una previa

---

<sup>28</sup> Criterio recogido en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional: “(...) no se presenta un problema de validez constitucional cada vez que se produce una colisión de dos normas del mismo rango, sino un típico problema de antinomia, resoluble conforme a las técnicas que existen en nuestro ordenamiento jurídico (vg. “ley especial deroga ley general”, “ley posterior deroga ley anterior”, etcétera)”. (Sentencia recaída en el expediente No. 0007-2002-AI/TC).

operación con terceros – entendido como otros particulares – pues en la expropiación el Estado actúa en ejercicio de su *ius imperium*<sup>29</sup>.

Para sustentar ello, se ha recurrido a diversas resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal, así como a informes emitidos por SUNAT, sin tomar en consideración que en éstos se emite pronunciamiento respecto a operaciones que no constituyen enajenaciones de bienes de capital, sino “otro tipo de ingresos”, razón por la cual el análisis se centra exclusivamente en el penúltimo párrafo del artículo 3 de la ley del impuesto a la renta. Y es respecto de esos otros ingresos que tanto el Tribunal Fiscal como SUNAT han señalado que se refieren a operaciones celebradas con terceros en el devenir de sus actividades, entendiendo como tercero a otro particular, pues efectivamente así se ha dispuesto en el inciso g) del artículo 1 del reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. Es por ello que no se encuentra gravado el drawback o los ingresos originados por la aplicación del beneficio del crédito fiscal especial regulado por la Ley de la Amazonía, por ejemplo.

Por lo expuesto, en el caso de enajenaciones de bienes de capital se deberá atender a lo dispuesto en los artículos 1, 2 y 5 de la Ley del Impuesto a la Renta; mientras que, para los demás tipos de ingresos, deberá evaluarse si éstos se encuentran gravados en virtud de lo dispuesto en el artículo 3 (que contempla también como ingresos gravados a las indemnizaciones recibidas por personas jurídicas – ingresos respecto de los cuales no se ha dispuesto que se trate únicamente de aquellos recibidos de particulares-, además de lo dispuesto en su penúltimo párrafo).

De otro lado, cabe reiterar que, sin perjuicio de lo que pueda postularse doctrinariamente, a través de las teorías, constituirán ingresos gravados con el impuesto a la renta aquellos recogidos por la ley y en los términos que ella establezca. La norma puede o no recoger el desarrollo doctrinario y ello no es lo verdaderamente relevante, lo importante es que la norma haya sido dictada conforme a lo dispuesto en la Constitución y no la vulnere.

En la Ley del Impuesto a la Renta se estableció un tratamiento diferenciado a lo que entiende por ganancias de capital y ello es lo relevante para efectos de determinar qué

---

<sup>29</sup> Ver, por ejemplo: VEINTIMILLA-VEGA, Jorge. *La expropiación forzosa e impuesto a la renta en el ordenamiento peruano*. Tesis de pregrado en Derecho. Universidad de Piura. Facultad de Derecho. Programa Académico de Derecho. Piura, Perú, 2016.

constituye renta gravada en el país. Omitir ello y sostener que determinado ingreso no se encuentra gravado con el impuesto a la renta porque no lo es de acuerdo a doctrina, supone una vulneración al principio de reserva de ley.

Por lo tanto, la indemnización justipreciada – en la parte que corresponde al valor comercial del inmueble expropiado (y siempre que no se trate de una casa habitación, en el caso de la enajenación por parte de una persona natural) – constituye un ingreso gravado para efectos del Impuesto a la Renta, en la medida que se generaría una ganancia de capital (renta) susceptible de ser gravada. Evidentemente, el impuesto no grava propiamente el ingreso bruto, sino la renta neta que pueda obtenerse de aquél (ingreso menos costos y gastos que correspondan).

### **2.2.2. El valor del perjuicio económico**

Este elemento consiste en la indemnización por daño emergente y lucro cesante que podría recibir el expropiado, siempre que éstos se encuentren debidamente acreditados. Al respecto, como ya se ha mencionado, en el inciso c) del artículo 1 de la Ley del Impuesto a la Renta se establece que el Impuesto a la Renta grava otros ingresos que provengan de terceros, establecidos por esta ley; mientras que el artículo 3 establece que – tratándose de personas jurídicas – éstos son, entre otros: las indemnizaciones que no impliquen reparación de un daño (inciso a). Al respecto, el inciso e) del artículo 1 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta establece que no se consideran ingresos gravables a la parte de las indemnizaciones que se otorgue por daños emergentes. En ese sentido, sí se encuentran gravadas las indemnizaciones por lucro cesante, en tanto éstas se refieren ingresos que se han dejado de percibir.

Nótese que respecto de las indemnizaciones (no otorgadas por daños emergentes), la norma no establece que éstas se encuentren gravadas únicamente en la medida que hayan sido entregadas por terceros en igualdad de condiciones, con lo cual resulta claro que dichos conceptos se encuentran gravados con el impuesto a la renta, independientemente de que éstos provengan de terceros en igualdad de condiciones o en desigualdad de condiciones.

En efecto, tal como se ha visto previamente, lo dispuesto en el inciso g) del artículo 1 del reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta se encuentra referido únicamente al supuesto contenido en el penúltimo párrafo del artículo 3 de la ley y no a todos los supuestos contenidos en dicho artículo.

En el caso de las personas naturales, las indemnizaciones percibidas por éstas no se encuentran gravadas con el impuesto a la renta, de acuerdo a lo establecido en el artículo 3 de la Ley del Impuesto a la Renta, independientemente de que hayan sido otorgadas por daños emergentes o lucro cesante.



## CAPÍTULO III

### ANÁLISIS SOBRE LA VALIDEZ CONSTITUCIONAL DEL TRATAMIENTO DE LA INDEMNIZACIÓN JUSTIPRECIADA EN LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA

#### 3.1. Marco teórico

##### 3.1.1. El deber de contribuir

Como ya se ha señalado previamente, la Constitución Política ha optado por el modelo de Estado Social y Democrático de Derecho, tal como se desprende de lo dispuesto en sus artículos 43 y 44, si bien actualmente podemos afirmar, tal como lo ha sostenido el Tribunal Constitucional<sup>30</sup>, que nos encontramos en un Estado Constitucional, modelo que no es contrario al primero, sino que constituye una evolución o desarrollo de aquel, recogiendo sus aportes. En ese sentido, el Estado asume diversas funciones orientadas al cumplimiento de los fines constitucionales que le han sido confiados, para lo cual necesita contar con recursos que le permitan asumir los gastos públicos que ello implica. Uno de estos recursos son precisamente los recursos tributarios.

Estando a ello, surge el reconocimiento del deber de contribuir al financiamiento de los gastos públicos como un principio implícito<sup>31</sup>, que se deriva a su vez del principio de solidaridad y se encuentra consagrado en los artículos 43 y 44 de la Constitución, tal como lo señaló el Tribunal Constitucional: “la norma legal de origen tributario consignado en el artículo 74° de la Constitución, debe ser confrontado con el artículo 44° de la misma norma, donde se dispone entre otros deberes primordiales del Estado, el promover el bienestar general que se fundamenta en la justicia y en el desarrollo integral y equilibrado de la Nación”. En consecuencia, “es implícito el propósito de contribuir con los gastos públicos, como una manifestación del principio de solidaridad que se encuentra consagrado implícitamente en la cláusula que reconoce el Estado de Derecho como un Estado Social de derecho (art. 43 de la Constitución)<sup>32</sup>”.

---

<sup>30</sup> Sentencia recaída en el expediente No. 00005-2007-AI/TC.

<sup>31</sup> Sentencia recaída en el expediente No. 2727-2002-AA/TC.

<sup>32</sup> Sentencia recaída en el expediente No. 004-2004-AI/TC.

Como señala Luis Durán, el Tribunal Constitucional “deduce el deber de contribuir de la cláusula de solidaridad que proviene del hecho de que el Estado se compromete en la consecución de un orden social que alcanza plenamente la realización del principio de dignidad de la persona tanto en la dimensión individual como social de éste, así como en el plano cultural y material, a través de medidas que comportan el despliegue de un amplio e intenso conjunto de prestaciones positivas”<sup>33</sup>.

### 3.1.2. La potestad tributaria

La potestad tributaria es la facultad que tiene el Estado para crear, modificar y suprimir tributos. Dicha potestad se justifica en la identificación del Estado como ente responsable de organizar la vida en colectividad de una nación, ya que debe contar con recursos dinerarios que le permitan solventar los gastos públicos y cumplir con los fines que le han sido confiados<sup>34</sup>. En ese sentido, la potestad tributaria del Estado “se fundamenta en los propios fines reconocidos a este y en el deber material de contribuir –con respeto a la capacidad contributiva, claro está– que viene impuesto a los particulares por el Estado Constitucional de Derecho que consagra nuestra Constitución”<sup>35</sup>.

La potestad tributaria se encuentra reconocida en el artículo 74 de la Constitución Política, citado a continuación:

**Artículo 74.-** Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo.

Los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción, y con los límites que señala la ley. El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio.

---

<sup>33</sup> DURÁN, Luis. “La noción del deber constitucional de contribuir. Un Estudio Introductorio”. En: *Libro Homenaje a Armando Zolezzi Möller: Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público*. Lima: Palestra, 2006, p. 92.

<sup>34</sup> SEVILLANO, Sandra. *Lecciones de Derecho Tributario: Principios Generales y Código Tributario*. Lima: Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú, 2014, p. 83.

<sup>35</sup> Ídem, p. 85.

Las leyes de presupuesto y los decretos de urgencia no pueden contener normas sobre materia tributaria. Las leyes relativas a tributos de periodicidad anual rigen a partir del primero de enero del año siguiente a su promulgación.

No surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo.

Como se puede apreciar, el artículo 74 de la Constitución Política no sólo reconoce la potestad tributaria, sino que también establece que ésta debe ser ejercida respetando los principios de reserva de ley, igualdad y no confiscatoriedad. Al respecto, cabe indicar que además de estos principios -señalados expresamente en dicho artículo-, el Tribunal Constitucional ha reconocido otros principios tributarios que se derivan de dicha disposición (implícitos), tal como los principios de capacidad contributiva y de generalidad. De otro lado, el artículo 74 establece que el ejercicio de dicha potestad debe respetar los derechos fundamentales de la persona.

En ese sentido, los referidos principios tributarios constituyen límites al ejercicio de la potestad tributaria. De acuerdo a Jorge Danós<sup>36</sup>, tales principios cumplen con dos funciones: (i) La función positiva, aquella en la que éstos intervienen encaminando el rumbo que han de seguir los legisladores en el momento de crear las normas tributarias; y, los jueces, a la hora de tomar sus decisiones; y, (ii) La función negativa, que consiste en la fuerza derogatoria que tienen respecto de las normas que se contraponen a éstos, es decir, implica la expulsión de éstas últimas del ordenamiento jurídico.

#### ▪ **Principio de reserva de ley**

No existe una posición unánime acerca de la relación existente entre el principio de reserva de ley y principio de legalidad. Mientras que para un sector de la doctrina éstos principios serían equivalentes, otro sector considera que no existe identidad entre ellos, pues el principio de legalidad supone la subordinación de los poderes públicos al mandato de la ley, mientras que, por el principio de reserva de ley, la creación, modificación o derogación de tributos sólo puede ser efectuada mediante una ley<sup>37</sup>. Pero ésta no

---

<sup>36</sup> DANÓS, Jorge. “El principio constitucional de no confiscatoriedad de los tributos en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional peruano”. En: Libro Homenaje a Armando Zolezzi Möller: Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público. Lima: Palestra, 2006, p. 136.

<sup>37</sup> LANDA, César. “Los principios tributarios en la Constitución de 1993”. En: Libro Homenaje a Armando Zolezzi Möller: Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público. Lima: Palestra, 2006, p. 207.

entendida como ley formal, pues como lo establece el propio artículo 74, la potestad tributaria se encuentra distribuida entre los distintos niveles de gobierno, de modo que ejercerán la potestad tributaria a través de su norma con mayor jerarquía (ordenanzas municipales, ordenanzas regionales, etc.).

El Tribunal Constitucional ha recogido la distinción entre ambos principios en su jurisprudencia, señalando además que el principio de legalidad implica que el ejercicio de la potestad tributaria esté sometido principalmente a lo establecido por la Constitución<sup>38</sup>. Sandra Sevillano señala que el principio de legalidad vendría a ser la regla para determinar en quién recae la potestad tributaria, mientras que la reserva de ley vendría a contribuir en el mismo sentido (solo que con valor negativo) excluyendo al reglamento de la atribución para regular la materia tributaria<sup>39</sup>.

Ahora bien, la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario establece lo siguiente:

**“NORMA IV: PRINCIPIO DE LEGALIDAD - RESERVA DE LA LEY**

Sólo por Ley o por Decreto Legislativo, en caso de delegación, se puede:

- b) Crear, modificar y suprimir tributos; señalar el hecho generador de la obligación tributaria, la base para su cálculo y la alícuota; el acreedor tributario; el deudor tributario y el agente de retención o percepción, sin perjuicio de lo establecido en el Artículo 10;
- c) Conceder exoneraciones y otros beneficios tributarios;
- d) Normar los procedimientos jurisdiccionales, así como los administrativos en cuanto a derechos o garantías del deudor tributario;
- e) Definir las infracciones y establecer sanciones;
- f) Establecer privilegios, preferencias y garantías para la deuda tributaria; y,
- g) Normar formas de extinción de la obligación tributaria distintas a las establecidas en este Código.

Los Gobiernos Locales, mediante Ordenanza, pueden crear, modificar y suprimir sus contribuciones, arbitrios, derechos y licencias o exonerar de ellos, dentro de su jurisdicción y con los límites que señala la Ley.

Mediante Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas se regula las tarifas arancelarias.

Por Decreto Supremo refrendado por el Ministro del Sector competente y el Ministro de Economía y Finanzas, se fija la cuantía de las tasas.

En los casos en que la Administración Tributaria se encuentra facultada para actuar discrecionalmente optará por la decisión administrativa que considere más conveniente para el interés público, dentro del marco que establece la ley.”

---

<sup>38</sup> Ver sentencias recaída en los expedientes Nos. 2689-2004-PA/TC, 042-2004-AI/TC, 6089-2006-PA/TC.

<sup>39</sup> SEVILLANO, Sandra. Óp. Cit., p. 100.



De acuerdo con la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario, en virtud de los principios de legalidad y de reserva de ley –nótese que la norma los menciona sin hacer realmente una distinción entre ellos- las normas mediante las cuales se crean los tributos deben regular todos los aspectos sustanciales de los mismos: hecho generador de la obligación tributaria, base para el cálculo, alícuota, acreedor y deudor tributario. En ese sentido, no es posible que los elementos esenciales del tributo sean regulados mediante una norma reglamentaria.

Sin embargo, el Tribunal Constitucional ha señalado que el principio de reserva de ley es una reserva relativa, siendo que puede admitir excepcionalmente derivaciones al reglamento, siempre que los parámetros estén claramente establecidos en la propia Ley<sup>40</sup>.

▪ **Principio de igualdad tributaria y principio de capacidad contributiva**

Los mencionados principios, si bien son diferentes, se encuentran estrechamente relacionados, tal como lo ha reconocido el Tribunal Constitucional:

47. El principio de igualdad en materia tributaria tiene estrecha relación con el principio de capacidad contributiva, de manera tal que la carga tributaria sea directamente proporcional a la capacidad económica de los concretos particulares que se ven afectados por el tributo. De ahí la necesidad, por ejemplo, de que la alícuota sobre la base imponible sea establecida en un valor numérico porcentual.

48. Sobre la base de lo expuesto, este Colegiado ha tenido oportunidad de precisar que la potestad tributaria del Estado “se encuentra directamente conectada con el derecho de igualdad en materia tributaria o, lo que es lo mismo, con el principio de capacidad contributiva, según el cual el reparto de los tributos ha de realizarse de forma tal que se trate igual a los iguales y desigual a los desiguales, por lo que las cargas tributarias han de recaer, en principio, donde exista riqueza que pueda ser gravada, lo que evidentemente implica que se tenga en consideración la capacidad personal o patrimonial de los contribuyentes” (STC 2727-2002-AA/TC FJ 4).

49. No es, pues, la pertenencia o no a un determinado régimen pensionario el factor que deba tenerse en cuenta para determinar si la cláusula de igualdad en materia de tributos ha sido afectada por la ley impugnada, sino, antes bien, si el principio de capacidad contributiva ha sido desconocido por el legislador al regular el tributo cuya inconstitucionalidad se reputa.

50. Este Colegiado aprecia que existen factores relacionados con el principio de capacidad contributiva que permiten sostener que el derecho a la igualdad en la ley no ha sido vulnerado por la ley cuestionada. En efecto, por un lado, la contribución no pretende gravar todas las pensiones de aquellos beneficiarios del régimen del Decreto Ley N.º 20530, sino

---

<sup>40</sup> Sentencia recaída en Expediente No. 2302-2003-AA/TC.

solo aquellas que anualmente excedan la suma de 14 UIT (S/. 44,800); y, por otro, la tasa de la contribución es equivalente a las tasas del Impuesto a la Renta, de manera tal que se respeta una escala progresiva acumulativa, establecida, justamente, sobre la base de la capacidad contributiva del contribuyente: por el exceso de 14 UIT hasta 27 UIT, 15%; por el exceso de 27 UIT hasta 54 UIT, 21%; y por el exceso de 54 UIT, 30%<sup>41</sup> [El énfasis es agregado].

Como se puede apreciar, el principio de igualdad en materia tributaria se encuentra estrechamente relacionado con lo que se denomina la “capacidad contributiva” de los sujetos, entendida como la aptitud para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, la misma que viene establecida por la presencia de hechos reveladores de riqueza (capacidad económica) que luego de ser sometidos a la valorización del legislador y conciliados con los fines de la naturaleza política, social y económica, son elevados al rango de categoría imponible<sup>42</sup>.

En ese sentido, el principio de igualdad tributaria consiste en “tratar igual a aquellos con similar capacidad contributiva y de modo desigual a aquellos con capacidades contributivas diferentes; de tal modo que se propicie una igualdad”<sup>43</sup>. Dicho de otro modo, debe gravarse por igual a todas las manifestaciones de riqueza que se muestren como similares, de modo que si existe igual manifestación de capacidad económica debe existir igual tributación.

Por su parte, el principio de capacidad contributiva exige que, al regular un tributo, se aprecie y respete la capacidad contributiva de los sujetos, de modo que se establezca los aportes tributarios en armonía con dicha capacidad<sup>44</sup>. El Tribunal Constitucional ha reconocido su carácter de principio implícito contenido en el artículo 74 de la Constitución y ha señalado que el mismo constituye la base para la determinación de la cantidad individual con que cada sujeto puede/debe en mayor o menor medida, contribuir a financiar el gasto público; que su exigencia sirve de piso para evaluar una eventual confiscatoriedad; y, se encuentra unificado con el propio principio de igualdad, en su vertiente vertical<sup>45</sup>.

---

<sup>41</sup> Sentencia recaída en Expediente No. 0029-2004-AI/TC.

<sup>42</sup> Sentencia recaída en el expediente No. 0033-2004-AI/TC.

<sup>43</sup> SEVILLANO, Sandra. Óp. Cit., p. 105.

<sup>44</sup> *Ibidem*.

<sup>45</sup> Sentencia recaída en el expediente No. 0053-2004-AI/TC.

El principio de igualdad acepta una clasificación que se refiere a la igualdad horizontal e igualdad vertical. De acuerdo a la primera, todos los sujetos que poseen un determinado nivel de riqueza económica tienen que soportar un mismo nivel de carga tributaria; y, la segunda, que los sujetos que poseen mayor riqueza económica deben soportar mayor carga tributaria, mientras que los sujetos que poseen una menor deben soportar menor carga tributaria<sup>46</sup>.

#### ▪ **Principio de no confiscatoriedad**

Este principio prohíbe que la creación de tributos se convierta en una forma de despojo indebido de la riqueza de los particulares<sup>47</sup>. En ese sentido, dicho principio se encuentra relacionado con el principio de capacidad contributiva y con el respeto de los derechos fundamentales de la persona (especialmente con el derecho de propiedad).

Como señala Cesar Landa<sup>48</sup>, dicho principio es la concretización del principio de proporcionalidad, en cuanto prohibición de la excesividad de la imposición, pues la obligación tributaria comporta efectivamente una afectación del derecho de propiedad que, sin embargo, es tolerada por el ordenamiento constitucional. Por lo tanto, lo que se quiere evitar es que mediante el ejercicio desproporcionado o irrazonable de la potestad tributaria se prive a los contribuyentes de sus propiedades y rentas.

El Tribunal Constitucional ha señalado que el respeto a este principio debe ser analizado en cada caso, teniendo en consideración la clase de tributo y las circunstancias concretas de los contribuyentes. En ese sentido, también ha señalado que en los casos en que se alegue confiscatoriedad, ésta debe estar plena y fehacientemente demostrada, de modo que para determinar la afectación excesiva del patrimonio se requiere de un minucioso examen de la contabilidad de la empresa, a fin de establecer si dicha afectación tiene su origen en la presión tributaria impuesta a su actividad<sup>49</sup>.

---

<sup>46</sup> RUIZ DE CASTILLA, Francisco. *Derecho tributario: Derecho básico*. Lima: Fondo Editorial PUCP 2017, p. 138.

<sup>47</sup> SEVILLANO, Sandra. Ídem, p. 111.

<sup>48</sup> LANDA, Cesar. Óp. Cit., p. 212

<sup>49</sup> Sentencias recaídas en los expedientes Nos. 2727-2002-AA/TC, 2302-2003-AA/TC, 004-2004-AI/TC y 5221-2006-AA/TC.

### **3.2. ¿Existe un conflicto entre el derecho de propiedad y el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos?**

Como se señaló previamente, el derecho de propiedad se encuentra recogido en el artículo 2 inciso 16 y el artículo 70 de la Constitución Política. De acuerdo a lo dispuesto en este último artículo, el derecho de propiedad comprende en su contenido esencial una función social, la cual determina – en palabras del propio Tribunal Constitucional – que el Estado pueda exigir un conjunto de deberes y obligaciones concernientes a su ejercicio, en atención al interés público.

En ese sentido, el derecho de propiedad debe ser ejercido en armonía con el bien común y dentro de los límites de la ley, pues se busca cumplir con las finalidades del Estado Constitucional – el mismo que recoge las finalidades del Estado Social y Democrático de Derecho -, dentro de las cuales se contempla la búsqueda de una sociedad cada vez más justa y equitativa.

Como ya se ha indicado, el Estado necesita contar con recursos suficientes que le permitan satisfacer los intereses públicos y, por ende, cumplir con los fines que le han sido confiados. Así, surge la tributación como un medio de vital importancia para la obtención de tales recursos<sup>50</sup> y se reconoce el Deber de Contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, como una manifestación del principio de solidaridad, que se encuentra consagrado de forma implícita en los artículos 43 y 44 de la Constitución.

Entonces, de lo expuesto se tiene que el derecho de propiedad no debe ser entendido como un derecho absoluto, sino que éste debe ser interpretado en armonía con las demás disposiciones constitucionales, tal como aquella en la que se establece que el Estado peruano es un Estado Social y Democrático de Derecho y, en ese sentido, consagra de forma implícita el principio de solidaridad y el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Ello, en observancia de los principios de interpretación constitucional, tal como el principio de fuerza normativa de la Constitución, así como el principio de unidad de la Constitución y de concordancia práctica<sup>51</sup>. De ahí precisamente que el

---

<sup>50</sup> Sentencia recaída en el expediente No. 06626-2006-AA/TC.

<sup>51</sup> Los mencionados principios han sido desarrollados por el Tribunal Constitucional en su jurisprudencia, como es el caso de la sentencia recaída en el expediente No. 5854-2005-PA/TC.

Tribunal Constitucional haya reconocido como parte del contenido del derecho de propiedad su función social y señalado que todo ciudadano debe aportar parte de su riqueza para la cobertura de las necesidades públicas.

Así, todo tributo termina incidiendo de alguna forma en la propiedad, pues incluso cuando se gravan las rentas, es evidente que dichas rentas forman parte del patrimonio del contribuyente<sup>52</sup>. Sin embargo, como se ha señalado también, dicha incidencia debe ser proporcional, pues el aporte de riqueza que se realice debe responder a la capacidad contributiva del sujeto, entendida esta como la “aptitud del contribuyente para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, aptitud que viene establecida por la presencia de hechos reveladores de riqueza (capacidad económica) que luego de ser sometidos a la valorización del legislador y conciliados con los fines de la naturaleza política, social y económica, son elevados al rango de categoría imponible<sup>53</sup>”.

### **3.3. ¿El tratamiento tributario de la indemnización justipreciada contenido en la Ley del Impuesto a la Renta vulnera los principios tributarios y derechos fundamentales?**

Como se indicó previamente, la potestad tributaria es la facultad que tiene el Estado para crear, modificar y suprimir tributos; y, que se encuentra reconocida en el artículo 74 de la Constitución. Sin embargo, ésta debe ser ejercida respetando los parámetros que la propia Constitución ha impuesto para dicho fin, y que son los principios tributarios constitucionales.

En el Capítulo II se ha determinado que, en ejercicio de su potestad tributaria, el legislador ha establecido efectivamente que la indemnización justipreciada se encuentra gravada con el impuesto a la renta. Sin embargo, es necesario determinar si dicha potestad ha sido ejercida respetado los principios tributarios y los derechos fundamentales, en cumplimiento del artículo 74 de la Constitución.

- **Principio de reserva de ley**

---

<sup>52</sup> Sentencia recaída en el expediente No. 2727-2002-AA/TC.

<sup>53</sup> Sentencia recaída en el expediente No. 0033-2004-AI/TC.

Dicho principio no se habría visto vulnerado, pues el impuesto a la renta es un tributo que ha sido creado por quien detenta la potestad tributaria y mediante instrumento normativo idóneo para ese fin, el mismo que contiene la regulación de todos los aspectos sustanciales referidos a dicho tributo.

- **Principio de igualdad tributaria y principio de capacidad contributiva**

Como se indicó previamente, de acuerdo con el principio de igualdad tributaria, debe tratarse igual a los sujetos que tengan capacidad contributiva similar y desigual a aquellos que la tengan de forma diferente. En ese sentido, este principio se encuentra estrechamente relacionado con el principio de capacidad contributiva, que consiste en que los aportes tributarios sean establecidos en armonía con la capacidad contributiva de los sujetos.

En ese sentido, consideramos que ambos principios son respetados en este caso. Como se indicó con anterioridad, el índice de capacidad contributiva en el caso del impuesto a la renta es, precisamente, la renta generada por el sujeto. Existen distintos “tipos de renta” en nuestra legislación, siendo algunas de estas las ganancias de capital y otros ingresos que provengan de terceros, que estén establecidos por la Ley.

En ese sentido, la indemnización justipreciada – en función a los elementos que la conforman - comprendería distintos tipos de renta: ganancia de capital y la indemnización por lucro cesante (de tratarse de una persona jurídica). Y, en ese sentido, el impuesto a la renta que se pague será determinado en función de (o, en forma proporcional a) las rentas o utilidades obtenidas, pudiendo suceder inclusive que, a pesar de haberse recibido una indemnización justipreciada la renta generada sea ínfima o inexistente, en cuyo caso no habría una manifestación de riqueza pasible de ser gravada y no habría un pago por impuesto a la renta, pues éste es pagado únicamente en la medida que se haya generado renta (neta), de lo contrario, no habría un pago que realizarse, pues no habría riqueza susceptible de ser gravada (respetándose así la capacidad contributiva del sujeto).

Entonces, es evidente que la “indemnización justipreciada” – en la parte que corresponde al valor comercial del bien y la indemnización por lucro cesante (en el caso de la persona jurídica) – se encuentra gravada con el impuesto a la renta y el sujeto se encuentra

obligado a efectuar un pago en la medida que se obtenga efectivamente una renta y en la proporción del importe de ésta. Por lo tanto, dicho gravamen no vulnera el principio de capacidad contributiva y tampoco el de igualdad tributaria, pues los demás sujetos obligados con el pago del impuesto a la renta también tributarán en base a la renta neta obtenida luego de aplicar el procedimiento para su determinación.

Por el contrario, establecer al caso de las expropiaciones un tratamiento distinto al previsto en la Ley del Impuesto a la Renta para dicho supuesto y los demás supuestos de enajenación de bienes de capital sin sustentar debidamente ello vulnera el principio de igualdad en materia tributaria, frente a los demás sujetos que sí cumplen con sus obligaciones tributarias.

En efecto, es importante precisar que el principio de igualdad en materia tributaria no excluye la posibilidad de establecer un tratamiento desigual o diferenciado, pues la diferenciación está constitucionalmente admitida pero siempre que esta se funde en causas objetivas y razonables<sup>54</sup>.

En la sentencia que sirvió de sustento al legislador para establecer un tratamiento tributario diferenciado mediante la LMAE, el Tribunal Constitucional dispuso la inaplicación del artículo 5 de la Ley del Impuesto a la Renta por considerar que se trataba de una enajenación forzosa (basándose así en la voluntad del sujeto), lo que en modo alguno supone la ausencia de capacidad contributiva del sujeto pasivo, por lo que no constituye un argumento válido para justificar un tratamiento diferenciado.

Asimismo, es importante señalar que el propio Tribunal Constitucional estableció con anterioridad que el impuesto a la renta grava hechos o actividades económicas y no las conductas de las personas, de modo que atender a esto último para lograr eximirse de las obligaciones tributarias quiebra el principio tributario de igualdad frente a aquellos que cumplen con sus obligaciones tributarias de acuerdo a ley<sup>55</sup>.

---

<sup>54</sup> Sentencia recaída en el expediente No. 02835-2010-PA/TC.

<sup>55</sup> Ver sentencia recaída en el Expediente No. 04382-2007-PA/TC.

Estando a lo anterior, el Tribunal Constitucional debió fundamentar debidamente el tratamiento tributario diferenciado que dispuso en el caso de la expropiación del Fundo San Agustín.

- **Principio de no confiscatoriedad**

Consideramos que no se vulnera este principio de momento que se ha acreditado el respeto del principio de capacidad contributiva. Ello, a menos que se acredite la existencia de una afectación excesiva en el patrimonio, lo que resulta necesario para alegar la vulneración del principio, de acuerdo a lo sostenido por el propio Tribunal Constitucional en su jurisprudencia.

- **Respeto a los derechos fundamentales (derecho de propiedad)**

Consideramos que el derecho de propiedad tampoco se vulnera pues éste no es absoluto, sino que debe ser entendido en armonía con los demás bienes constitucionales, tal como el deber de contribuir al financiamiento de los gastos públicos.

Por lo expuesto, se concluye que lo dispuesto en la Ley del impuesto a la renta – según la cual la indemnización justipreciada constituiría un ingreso gravado con dicho impuesto – no supone la vulneración de principio tributario alguno ni de un derecho fundamental.

### **3.4. ¿El artículo 70 de la Constitución Política establece una inmunidad tributaria en el caso de las expropiaciones?**

Por último, cabe preguntarse si el artículo 70 de la Constitución Política establece una inmunidad tributaria en el caso de las expropiaciones, pues de ser así no se produciría hecho imponible alguno y, por lo tanto, no nacería una obligación tributaria. Sin embargo, consideramos que la referida inmunidad tributaria no existe.

La “inafectación constitucional o inmunidad” es un límite constitucional al ejercicio de la potestad tributaria, de modo que se excluye toda posibilidad impositiva a determinados sujetos, conforme a los términos dispuestos en el dispositivo constitucional<sup>56</sup>. Así, el artículo 19 de la Constitución es el único que establece una inafectación o inmunidad

---

<sup>56</sup> Sentencia No. 06403-2006-PA/TC (f. 21).



tributaria a favor de las entidades educativas, siempre que cumplan con algunos requisitos, previstos en el mismo artículo.

Dicha inafectación implica que todas las acciones que dichas entidades lleven a cabo - siempre que sean propias de su finalidad educativa y cultural, “no significarán bajo ningún supuesto la materialización de alguna hipótesis de incidencia sea cual fuera el impuesto al que correspondan. En consecuencia (...), no existió, ni existe ni existirá obligación tributaria de pago respecto de impuestos que deba ser asumida por estos sujetos”<sup>57</sup>.

El artículo 19 establece dicha inafectación constitucional o inmunidad tributaria de forma expresa y no podría ser de otro modo, es decir, no podría aceptarse la posibilidad de que exista una inmunidad “implícita” pues el propio Tribunal Constitucional<sup>58</sup> ha señalado que el establecimiento de una exención tributaria debe encontrarse debidamente justificado, de modo que el acto por el cual se otorga ésta debe realizarse en observancia de los principios tributarios y, además, revestir las características de necesidad, idoneidad y proporcionalidad, pues lo contrario podría llevar a supuestos de igualdad injustificada. Es por ello que el Tribunal Constitucional, además de citar el artículo 19 de la Constitución, que establece expresamente una inmunidad respecto de las entidades educativas, se dedica a explicar por qué motivo se ha contemplado precisamente dicha inmunidad tributaria en la Constitución y señala que el fin es promover la educación, entre otros argumentos.

Dicho esto, ¿el artículo 70 de la Constitución establece una inmunidad tributaria en el caso de las expropiaciones? Dicho artículo establece que la propiedad es inviolable, pero también que éste se ejerce “en armonía con el bien común y dentro de los límites de la ley”, de modo que se le reconoce una función social. Asimismo, contempla el procedimiento expropiatorio, el cual debe cumplir ciertos requisitos, siendo uno de ellos el pago de una indemnización justipreciada. Sin embargo, dicho dispositivo no ha establecido que los sujetos expropiados gocen de inafectación tributaria.

---

<sup>57</sup> Ídem. f. 24.

<sup>58</sup> Ídem. f. 27.

El Tribunal Constitucional<sup>59</sup> ha señalado anteriormente que “la comprensión constitucional de la propiedad comprende, *prima facie* [en principio], además la garantía de indemnidad o conservación de la integridad del patrimonio de la persona. La inviolabilidad de la propiedad a que se refiere el artículo 70 de la Constitución debe interpretarse (...) como garantía de indemnidad. Así las cosas, el derecho de propiedad garantiza la conservación de la integridad del patrimonio de la persona y, por consiguiente, prohíbe la indebida detracción del mismo”.

En ese sentido, el Tribunal Constitucional sostiene que la inviolabilidad a que se refiere el artículo 70 de la Constitución constituye una garantía de indemnidad, que consiste en garantizar la conservación de la integridad del patrimonio de la persona, por lo que se prohíbe la indebida detracción del mismo. En efecto, existe una garantía de indemnidad, en el sentido que no puede desconocerse el derecho de propiedad del expropiado, pues dicho derecho debe ser respetado, de modo que deben cumplirse los requisitos previstos constitucionalmente para que la expropiación sea ejecutada de forma legítima.

Sin embargo, no puede sostenerse que dicha garantía de indemnidad implique una inmunidad tributaria, porque, tal como se ha señalado, dicho artículo no establece ello; y, además, porque el propio Tribunal ha reconocido en la sentencia citada que dicha garantía de indemnidad prohíbe una “indebida detracción del patrimonio de la persona”, lo que quiere decir que dicha garantía no es incompatible con una detracción legítima del mismo, tal como es el caso del cobro de tributos, que será legítimo en la medida que se respeten los principios tributarios y derechos fundamentales, como sucede en el presente caso, tal como se ha visto anteriormente. Sostener lo contrario implica afirmar que todo cobro de tributos es inconstitucional, lo que no resulta correcto.

Como ya se ha mencionado, el propio Tribunal ha reconocido el Deber constitucional de contribuir al financiamiento de los gastos públicos como principio implícito; y, que todo tributo termina incidiendo de alguna forma en la propiedad, pues incluso cuando se gravan las rentas, es evidente que dichas rentas forman parte del patrimonio del contribuyente. Sin embargo, dicha incidencia no debe producirse de forma desproporcionada o irracional, sino que debe responder a la capacidad contributiva.

---

<sup>59</sup> Sentencia No. 7364-2006-PA/TC. F. 6.

Ello quiere decir, que la incidencia en la propiedad que es ocasionada por el cobro de tributos es legítima en la medida que se respeten los principios tributarios establecidos constitucionalmente y, siendo legítima, no constituye una vulneración a la “garantía de indemnidad” ni, por consiguiente, al derecho de propiedad.

Por lo tanto, se concluye que, contrariamente a lo que ha pretendido sostener el Tribunal Constitucional en el caso del Fundo San Agustín, el artículo 70 de la Constitución Política no ha establecido una inmunidad tributaria en el caso de las expropiaciones, siendo que tampoco es posible que ésta se “desprenda” o “infiera” de la “garantía de indemnidad” que pueda comprender dicho artículo.

En ese sentido, es constitucionalmente legítimo que la indemnización justipreciada recibida con motivo de una expropiación constituya ingreso gravado con el impuesto a la renta – en la parte que corresponda, de acuerdo a los elementos que ésta comprende – pues ello no supone la vulneración de principios tributarios ni de derechos fundamentales. El artículo 70 de la Constitución no establece una inmunidad tributaria en el caso de las expropiaciones, de modo que aquí sí se produce el hecho imponible establecido en la norma y nace la obligación tributaria de pago del impuesto a la renta.

Por lo expuesto, los fundamentos desarrollados por el Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el expediente No. 00319-2013-PA/TC no resultan válidos para efectos de legitimar un tratamiento tributario diferenciado en el caso de las expropiaciones. En ese sentido, toda vez que el legislador se ha basado en tales fundamentos para sustentar la incorporación del numeral 13.5 del artículo 13 de la LMAE, se concluye que se ha dispuesto un tratamiento tributario diferenciado en el caso de las expropiaciones que, al no encontrarse justificado en causas objetivas o razonables, no puede ser constitucionalmente admitido.

## CONCLUSIONES

- La indemnización justipreciada recibida con motivo de una expropiación constituye un ingreso gravado con el impuesto a la renta – en la parte que corresponde al valor comercial del inmueble expropiado (en el caso de la persona jurídica; y, de la persona natural, siempre que no se trate de una casa habitación) y la indemnización por lucro cesante que se hubiera recibido (en el caso de la persona jurídica). Ello no quiere decir que se aplicará la tasa del impuesto sobre el importe íntegro de dichos ingresos, sino únicamente a la utilidad que efectivamente se haya obtenido de éstos.
- De lo dispuesto en los artículos 1, 2 y 5 de la Ley del impuesto a la renta se verifica que, respecto de las ganancias de capital, la norma no contempla un “elemento de voluntariedad” como parte del hecho generador del impuesto a la renta en este caso. En ese sentido, es equivocado sostener que no es posible obtener una ganancia de capital de la indemnización justipreciada recibida con motivo de una expropiación – en la parte correspondiente al valor comercial del inmueble – por tratarse de una enajenación forzosa, pues la norma tributaria grava las enajenaciones de dichos bienes de capital, no siendo relevante si dicha enajenación es forzosa o voluntaria. Sostener lo contrario implica una vulneración al principio de reserva de ley.
- En cuanto a la parte de la indemnización justipreciada que corresponde efectivamente a las indemnizaciones por daño emergente y lucro cesante, la Ley del impuesto a la renta ha dispuesto que la primera no se encuentra gravada con el impuesto, pero sí se encuentra gravada la indemnización por lucro cesante recibida por personas jurídicas. Este componente indemnizatorio no se encuentra gravado con el impuesto en el caso de las personas naturales.
- Es constitucionalmente legítimo que la Ley del impuesto a la renta disponga que la indemnización justipreciada se encuentre gravada con dicho impuesto, pues ello se ha establecido respetando los principios constitucionales tributarios y los derechos fundamentales reconocidos en la Constitución Política, como es el caso del derecho de propiedad.

- El derecho de propiedad no puede ser interpretado de forma aislada, sino en armonía con los demás bienes constitucionalmente protegidos, como en el caso del Deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Además, el derecho de propiedad tiene una función social, que forma parte de su contenido esencial, de modo que se ejerce en armonía con el bien común y dentro de los límites de ley.
- El artículo 70 de la Constitución Política no establece una inmunidad o inafectación tributaria en el caso de la indemnización justipreciada recibida con motivo de una expropiación. Por lo tanto, no es válido sostener que dicho concepto no se encuentra gravado con el impuesto a la renta en base a lo establecido en dicho artículo.
- La garantía de indemnidad que, de acuerdo a lo señalado por el Tribunal Constitucional, se encontraría recogida en el artículo 70, no supone el establecimiento de una inmunidad tributaria, más aún cuando dicha garantía de indemnidad no consiste en la prohibición de todo tipo de detracción de la propiedad, sino únicamente de aquella que resulta indebida o ilegítima. Entonces, si bien el cobro de los tributos tiene incidencia en la propiedad, ésta será legítima y permitida en la medida que respete los principios y derechos establecidos por la Constitución.
- El tratamiento tributario diferenciado establecido para el caso de las expropiaciones con motivo de la incorporación del numeral 13.5 del artículo 13 de la LMAE no se encuentra debidamente justificado, pues el legislador se ha remitido a los fundamentos sostenidos por el Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el expediente No. 00319-2013-PA/TC, los mismos que no resultan válidos, de acuerdo a lo señalado previamente. En ese sentido, dicho tratamiento no puede ser constitucionalmente admitido.