

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL PERÚ
FACULTAD DE DERECHO



Trabajo de Suficiencia Profesional para optar el Título de
Abogado

Informe de Expediente Único

N°00319-2013-AA/TC

Código de Registro: E-2494

Autor

Armando Joaquín Buendía Mori

Código del alumno:

20120411

Revisor:

Francisco Ruiz de Castilla Ponce de León

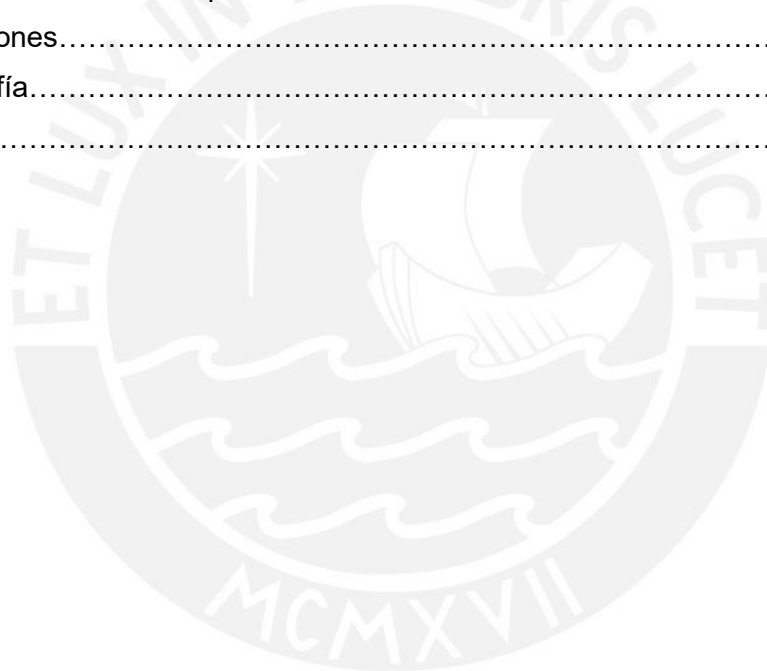
Lima, 2020

RESUMEN

El presente trabajo busca analizar, desde la perspectiva del Derecho Tributario, Constitucional y Procesal Constitucional, un caso cuyo origen se remonta a la expropiación de un bien inmueble de propiedad de Sociedad Agrícola San Agustín S.A. (SASA) para la ejecución de una obra de gran envergadura. Una vez determinado el monto de la indemnización justipreciada por la vía arbitral y con el fin de salvaguardar su derecho de propiedad, SASA interpone una demanda de amparo contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT), pretendiendo la inaplicación del artículo 5 de la Ley del Impuesto a la Renta, que califica a la expropiación como una forma de enajenación gravable con el referido impuesto. Demanda que fue finalmente declarada fundada por el Tribunal Constitucional mediante sentencia recaída en el Expediente No. 00319-2013-AA/TC. Sin duda, el caso tiene relevancia jurídica, pues supone una investigación jurídica integral desde múltiples ramas del Derecho, que permite evaluar los principales problemas jurídicos sopesados en la resolución que al respecto emitió el alto tribunal. Así, a lo largo de este trabajo demostraremos que, a pesar de que técnicamente la expropiación califica como un hecho imponible susceptible de generar una ganancia de capital, ello no es sino el reflejo de un uso excesivo de la potestad tributaria que ostenta el legislador; y que demuestra una clara vulneración de los principios constitucionales tributarios que fungen de límites para su adecuado ejercicio.

ÍNDICE

I.	Introducción.....	04
II.	Hechos jurídicamente relevantes.....	05
	1. Hechos de fondo.....	05
	2. Hechos procesales.....	08
III.	Principales problemas jurídicos del expediente.....	12
IV.	Análisis de los problemas jurídicos y postura.....	14
	1. Cuestiones previas – expropiación forzosa e indemnización justipreciada...14	
	2. Capítulo 1 - Análisis tributario.....	21
	3. Capítulo 2 - Análisis constitucional tributario.....	37
	4. Capítulo 3 - Análisis procesal constitucional.....	53
V.	Conclusiones.....	60
VI.	Bibliografía.....	63
VII.	Anexos.....	67



I. INTRODUCCIÓN

Según se desprende del artículo 5 de la Ley del Impuesto a la Renta, cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por el Decreto Supremo No. 179-2004-EF (en adelante, la “LIR”), la expropiación forzosa es considerada como una forma de enajenación que se encuentra sometida al ámbito de aplicación de dicho impuesto. Con ello, se le asigna a la expropiación un tratamiento tributario equiparable a otras formas de transferencia de propiedad a título oneroso, como lo son la compraventa, la permuta, entre otros.

Ahora bien, el caso analizado en el presente informe corresponde a la expropiación de un bien inmueble de propiedad de Sociedad Agrícola San Agustín S.A. (en adelante, “SASA”), para la ejecución de una obra de gran envergadura; expropiación que fue llevada a cabo bajo la Ley No. 27117 – Ley General de Expropiaciones, actualmente derogada (en adelante, la “LGE”). Con el fin de salvaguardar su derecho de propiedad y en vista de que la indemnización justipreciada pagada a su favor constituiría un ingreso gravable para los efectos del Impuesto a la Renta, SASA interpuso una demanda de amparo contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (en adelante, “SUNAT”), pretendiendo la inaplicación de la norma referida en el párrafo anterior.

En ese contexto, como se verá a continuación, los hechos del expediente en cuestión presentan una serie de problemas jurídicos que exigen ser abordados desde distintas áreas del Derecho. Así, por un lado, desde la perspectiva del Derecho Tributario, es menester que se determine cuál es el tratamiento tributario aplicable a la indemnización justipreciada otorgada a SASA, a la luz de la Ley del Impuesto a la Renta. Por otro lado, desde el Derecho Constitucional Tributario, debemos evaluar si dicho tratamiento se encuentra alineado con el marco constitucional; es decir, si al considerar a la expropiación como hecho imponible, se incurre en una vulneración de los principios constitucionales tributarios y del derecho de propiedad de SASA. Finalmente, desde el Derecho Procesal Constitucional, se requiere evaluar si el proceso constitucional de amparo es, en efecto, la vía idónea para discutir la inaplicación de una norma tributaria.

II. HECHOS JURÍDICAMENTE RELEVANTES

1. Hechos de fondo:

- a) El 12 de diciembre de 1900, ante Notario Público de Lima Octavio de Oyague, se elevó a escritura pública el contrato de compraventa celebrado entre Ricardo Balta y SASA, por medio del cual ésta última adquirió la propiedad del Fundo ‘San Agustín’, ubicado en la Provincia Constitucional del Callao (en adelante, el “Fundo”).
- b) El 8 de noviembre de 1972 se publicó la Resolución Suprema No. 675-72-VI-DU, por medio de la cual se declaró de necesidad y utilidad públicas la modificación de los Planos de Zonificación General y Sistema Vial de Lima Metropolitana. En esa línea, se dispuso una modificación de zonificación que comprendía al Sector Noroeste del Callao, donde estaba ubicado el Fundo; calificando dicha zona como área de reserva para la futura ampliación del Aeropuerto Internacional Jorge Chávez (en adelante, el “AIJCH”).
- c) Cerca de treinta (30) años luego, el 25 de julio del 2000, se publicó la Ley No. 27329, que declaró de necesidad pública la expropiación de diversos inmuebles adyacentes al AIJCH para la realización de obras de gran envergadura, consistentes en la ampliación y mejora del mencionado terminal aéreo (en adelante, la “Ley Autoritativa”).

La Ley Autoritativa señaló como sujeto activo de la expropiación al entonces Ministerio de Transportes, Comunicaciones, Vivienda y Construcción (en adelante, el “Sujeto Activo”).
- d) Mediante Resolución Suprema No. 137-2000-MTC, publicada el 12 de octubre de 2000, se creó una Comisión de Alto Nivel, encargada principalmente de: (i) iniciar los trámites del proceso de expropiación; e (ii) iniciar el proceso de trato directo con los sujetos pasivos.
- e) No fue sino hasta el 24 de julio de 2008 que se publicó la Resolución Suprema No. 093-2008-MTC, que autorizó al Sujeto Activo para la ejecución de la expropiación prevista en la Ley Autoritativa (en adelante, la “Resolución de la Expropiación”).

La Resolución de la Expropiación identificó a SASA como propietaria del Fundo y, por tanto, sujeto pasivo de la expropiación. Asimismo, basándose en valuación comercial del 9 de julio de 2007, efectuada por la Dirección Nacional de Construcción del Ministerio de Vivienda, Construcción y Saneamiento, la Resolución de la Expropiación estableció como valor de tasación comercial del Fundo (i.e. terreno y edificaciones) la suma total de US\$ 14'489,951.17 (aproximadamente, US\$ 4.20 por metro cuadrado).

- f) El 30 de julio de 2008, vía carta notarial, el Sujeto Activo notificó su oferta de adquisición a SASA (i.e. indemnización justipreciada), consistente en el monto antes mencionado (i.e. US\$ 14'489,951.17), más un 5% sobre el mismo por los daños y perjuicios ocasionados.
- g) El 19 de agosto de 2008, SASA contestó formalmente la carta notarial enviada por el Sujeto Activo, rechazando su oferta de adquisición en los términos planteados por éste; y señalando que la discrepancia respecto de la misma deberá ser resuelta en la vía arbitral.
- h) Ante ello, el 12 de diciembre de 2008, el Sujeto Activo interpuso demanda arbitral contra SASA, a través de la cual pretendía (principalmente) que se le declare propietario del Fundo por expropiación y se establezca que el monto total de la indemnización justipreciada era de US\$ 14'489,951.17 (equivalente a S/ 41'093,503.82).

Por su lado, el 15 de enero de 2009 SASA presentó escrito de contestación y reconvencción a la demanda arbitral interpuesta por el Sujeto Activo; pretendiendo el pago de lo que, a su parecer, constituía el cálculo correcto de la indemnización justipreciada. En efecto, la suma ofrecida por el Sujeto Activo no comprendía ni el valor comercial actualizado del Fundo, ni ciertos conceptos legalmente previstos ante la demora excesiva en la ejecución de la expropiación por parte del Sujeto Activo.

- i) El 30 de abril de 2011, el tribunal arbitral, conformado por los árbitros Beatriz Boza Dibós, Alfredo Bullard González y Ricardo Yori Umlauff, emitió la Resolución No. 147 que contenía el laudo de conciencia respectivo, el cual

ordenaba al Sujeto Activo pagar, a favor de SASA, la suma de S/ 820'069,761.89. Dicho monto comprendía tanto el justiprecio (i.e. valor comercial actualizado del Fondo), como ciertas sumas adicionales a éste por la demora excesiva en la emisión de la Resolución de la Expropiación (que formalmente daba inicio a la ejecución de la expropiación)¹:

Concepto	Valor comercial actualizado al 30 de abril de 2011 (S/) ²	Intereses (TAMN) devengados por los primeros 2 años de demora (S/) ³	10% del valor comercial del Fondo por la subsiguiente demora (S/) ⁴
Terreno	506'196,432.15	249'028,396.76	50'619,643.21
Edificaciones	7'742,210.71	3'808,857.98	774,221.07
Subtotal	513'938,642.86	252'837,254.74	51'393,864.29

Cabe resaltar que, previo al proceso arbitral, SASA celebró transacciones extrajudiciales con dieciocho (18) poseedores de diversas parcelas dentro del Fondo; a través de las que reconoció, entre otros, el derecho de aquellos a recibir el 30% del valor que el tribunal arbitral reconozca por cada metro cuadrado de terreno expropiado.

- j) En cumplimiento del referido laudo de conciencia, el Sujeto Activo desembolsó los siguientes montos a favor de SASA:

Fecha del desembolso	Monto (S/)
19 de mayo de 2011	45'010,235.41
12 de julio de 2011	775'790,932.79
Total	820'801,168.20⁵

Sin perjuicio de ello, en virtud de las transacciones extrajudiciales mencionadas en el punto precedente, a SASA únicamente le correspondía una fracción de dicho importe total.

¹ Adicionalmente a ello, una parte del monto que el Sujeto Activo debía pagar a SASA incluía la suma de S/ 1'900,000 que, por concepto de lucro cesante, le correspondía a la señora Alicia Kameko Kanashiro de Kamego (quien fuera incorporada como tercero litisconsorte al proceso arbitral).

² Artículo 15 de la LGE.

³ Inciso c) del numeral 7.1 del artículo 7 de la LGE.

⁴ Inciso d) del numeral 7.1 del artículo 7 de la LGE.

⁵ Este monto incluye los intereses legales devengados hasta la fecha efectiva del desembolso por parte del Sujeto Activo.

- k) El 9 de junio de 2011, luego del primer desembolso efectuado por el Sujeto Activo, se llevó a cabo una sesión de directorio de SASA donde se aprobó, por unanimidad, efectuar bajo protesta todos los pagos del Impuesto a la Renta vinculados con los ingresos correspondientes al proceso de expropiación del Fundo. Y es que, a su parecer, gravar tales ingresos con el Impuesto a la Renta resultaría inconstitucional.

En consecuencia, SASA procedió a efectuar bajo protesta el pago a cuenta del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría que correspondía al primer desembolso de S/ 45'010,235.41, realizado por el Sujeto Activo en mayo de 2011.

- l) El 16 de agosto de 2011, luego del segundo desembolso efectuado por el Sujeto Activo, sesionó nuevamente el directorio de SASA. En dicha sesión, los directores acordaron unánimemente impulsar las acciones constitucionales y legales necesarias para salvaguardar los derechos de SASA, que vendrían siendo vulnerados ante la supuesta aplicación inconstitucional del artículo 5 de la LIR, que a su vez suponía gravar con dicho impuesto la ganancia de capital que habría generado la indemnización justipreciada recibida por SASA.
- m) Asimismo, el 26 de marzo de 2012, SASA habría presentado su Declaración Jurada del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría correspondiente al ejercicio 2011, en la que consideró como "ingreso no gravado" a las sumas abonadas por el Sujeto Activo.

2. Hechos procesales:

- a) Mediante escrito del 13 de octubre de 2011, y con el fin de salvaguardar su derecho de propiedad, SASA interpuso demanda de amparo contra la SUNAT, respecto de la aplicación del artículo 5 de la LIR; norma auto-aplicativa que suponía considerar a la expropiación del Fundo como un hecho susceptible de generar una ganancia gravable con el Impuesto a la Renta.

Con ello, SASA pretendía que se disponga la inaplicación de dicha norma tributaria para efectos de la indemnización justipreciada recibida, por considerarla incompatible con la Constitución Política del Perú de 1993 (la “Constitución”). A raíz de ello, solicita que SUNAT (i) se abstenga de realizar acciones inclinadas al cobro del Impuesto a la Renta sobre dicha indemnización justipreciada; y (ii) restituya los importes que SASA ya habría desembolsado (bajo protesta) por concepto de pago a cuenta del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría correspondiente al ejercicio 2011.⁶

- b) El 27 de diciembre de 2011, la SUNAT contestó la demanda de amparo interpuesta por SASA, planteando (i) excepción de falta de agotamiento de la vía previa y (ii) la existencia de una vía procesal específica igualmente satisfactoria. Ello, en la medida que, desde su perspectiva, se estarían discutiendo materias que corresponden a la determinación de la deuda exigible; las que más bien son propias de las vías contencioso administrativa y contencioso tributario.

Asimismo, al no haberse practicado fiscalización alguna respecto de las obligaciones tributarias de SASA por el ejercicio 2011 ni haberse emitido valor alguno, la SUNAT destaca la inexistencia de una amenaza cierta e inminente, así como de un perjuicio real, efectivo, tangible e ineludible respecto del patrimonio de SASA.

- c) El 30 de enero de 2012, mediante Resolución No. 6, el juez del Décimo Juzgado Constitucional de la Corte Superior de Justicia de Lima declaró infundada la excepción de falta de agotamiento de la vía previa planteada por la SUNAT y saneado el proceso. Contra dicha resolución, la SUNAT interpuso recurso de apelación; el mismo que fue concedido sin efectos suspensivos y con calidad de diferido.
- d) El 23 de marzo de 2012, mediante Resolución No. 8, el Décimo Juzgado Constitucional de la Corte Superior de Justicia de Lima declaró fundada la demanda de amparo interpuesta por SASA; disponiendo la inaplicación del

⁶ A la fecha de presentada la demanda de amparo, SASA habría desembolsado la suma de S/ 16'417,931 por concepto de pago a cuenta del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría, correspondiente al ejercicio 2011.

artículo 5 de la LIR al caso concreto por resultar lesivo al derecho constitucional de propiedad de SASA.

Ante ello, mediante escrito del 30 de marzo de 2012, la SUNAT interpuso recurso de apelación, señalando que la Resolución No. 8 adolece de una falta de motivación, pues el *a quo* no habría evaluado adecuadamente el impacto fiscal generado por la expropiación del Fundo (para lo que en todo caso sería necesario transitar por un proceso con etapa probatoria, distinto del amparo).

- e) El 14 de agosto de 2012, mediante Resolución No. 16 emitida por la Cuarta Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima, se confirmó la Resolución No. 6 dada la inexistencia de una vía previa administrativa que permita solicitar la inaplicación de una norma auto-aplicativa (configurándose así, un supuesto de inexigibilidad de agotamiento de la vía previa).

Asimismo, se revocó la Resolución No. 8 y, reformándola, la declaró improcedente. Ello en la medida que: (i) a diferencia de otros casos⁷, las expropiaciones forzosas no encuentran en la Constitución un régimen de inafectación o exoneración tributaria que les sea aplicable; (ii) no se grava la indemnización justipreciada como tal, sino la potencial ganancia que de ella pueda resultar; y (iii) no se puede afirmar inequívocamente que toda expropiación genera una pérdida (o una ganancia), pues para ello se necesitaría llevar a cabo actividad probatoria que no es factible en el marco de los procesos de amparo.

- f) Mediante escrito del 28 de noviembre de 2012, SASA interpone Recurso de Agravio Constitucional contra la Resolución No. 16 antes mencionada, manifestando que sería inconstitucional considerar que de la indemnización justipreciada obtenida tras la expropiación del Fundo pueda resultar una ganancia, toda vez que aquella responde a la garantía de indemnidad patrimonial que es inherente a su derecho de propiedad. Por lo tanto, no sería necesario transitar por un proceso con etapa probatoria (distinto del amparo) para determinar una ganancia que, en principio, no existe.

⁷ Como por ejemplo la inafectación tributaria dispuesta en el artículo 19 de la Constitución a favor de las universidades, institutos superiores y demás centros educativos.

En ese sentido, SASA alega que la Resolución No. 16 le causa un agravio de naturaleza jurídica, en la medida que atenta contra su derecho a la tutela jurisdiccional efectiva y a su derecho de propiedad.

- g) Finalmente, mediante sentencia de fecha 18 de junio de 2013, recaída en Expediente No. 00319-2013-PA/TC, el Tribunal Constitucional declaró fundada la demanda de amparo planteada por SASA al haberse acreditado una amenaza de violación a su derecho de propiedad. Asimismo, dispuso la inaplicación del artículo 5 de la LIR a la indemnización justipreciada recibida por SASA y la devolución de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría correspondiente al ejercicio 2011, que realizó SASA por la suma de S/ 16'417, 931.

El Tribunal Constitucional sostuvo que la expropiación no constituye un supuesto ordinario de enajenación, sino uno de naturaleza obligatoria; donde no cabe la posibilidad de negociación entre los sujetos pasivo y activo, que permita la obtención de beneficios económicos. Además, señaló que los elementos constitutivos de la indemnización justipreciada buscan el equilibrio económico del sujeto pasivo (i.e. no busca enriquecerlo ni empobrecerlo). Por lo tanto, su pago no genera una manifestación de riqueza susceptible de ser gravada con el Impuesto a la Renta.

III. PRINCIPALES PROBLEMAS JURÍDICOS DEL EXPEDIENTE

A partir de los hechos detallados líneas arriba se desprenden los siguientes problemas jurídicos, que exigen un análisis desde tres áreas del Derecho:

1. Derecho Tributario:

Primer problema principal: ¿La indemnización justipreciada recibida por el sujeto pasivo de una expropiación es susceptible de generar una ganancia gravable con el Impuesto a la Renta?

- *Problema accesorio 1.1:* Bajo el ordenamiento jurídico peruano ¿qué significa el concepto de renta?
- *Problema accesorio 1.2:* Bajo el ordenamiento jurídico peruano ¿quiénes son contribuyentes del Impuesto a la Renta?
- *Problema accesorio 1.3:* En el caso concreto, ¿la indemnización justipreciada recibida por SASA califica como un concepto gravable con el Impuesto a la Renta?

2. Derecho Constitucional Tributario

Segundo problema principal: ¿Es constitucional que la indemnización justipreciada pagada por una expropiación se encuentre sujeta al Impuesto a la Renta?

- *Problema accesorio 2.1:* ¿Qué rol cumple la tributación en el marco constitucional peruano?
- *Problema accesorio 2.2:* ¿Gravar la indemnización justipreciada con el Impuesto a la Renta constituye una vulneración a los principios constitucionales tributarios?

3. Derecho Procesal Constitucional:

Tercer problema principal: ¿Es el proceso constitucional de amparo la vía procesal adecuada para discutir la inaplicación de una norma tributaria?

- *Problema accesorio 3.1:* ¿En qué consiste la acción de amparo?
- *Problema accesorio 3.2:* En el caso concreto, ¿es procedente la demanda de amparo interpuesta por SASA?



IV. ANÁLISIS DE LOS PROBLEMAS JURÍDICOS Y POSTURA

El análisis de los problemas jurídicos identificados en el presente caso exige, ante todo, ahondar en los conceptos de expropiación forzosa e indemnización justipreciada.

Expropiación forzosa

En palabras de García de Enterría, la expropiación se presenta como “(...) el límite cardinal del derecho de propiedad privada, aquel punto en el cual su prestancia se abate y cesa.” De esta manera, se dilucida la íntima vinculación que existe entre el derecho de propiedad y la expropiación forzosa; consistiendo esta última en una medida ablatoria, que incide de la manera más extrema en el derecho de propiedad de los particulares.

Sin embargo, cabe resaltar que la expropiación forzosa no constituye un mero sacrificio de la propiedad privada dispuesto arbitrariamente por la Administración (pues de lo contrario, estaríamos en el ámbito de lo confiscatorio). La institución de la expropiación forzosa surge, pues, en el entendido de que el derecho de propiedad no es absoluto; estando su ejercicio supeditado a un determinado orden social. Es así, que la expropiación adquiere relevancia constitucional; pues su legitimidad dependerá, en buena medida, de si aquella se encuentra fundamentada en los intereses sociales específicos que una sociedad haya instaurado como parte de su organización (García de Enterría, 2006: pp. 29-45).

En Perú, la figura de expropiación forzosa se encuentra contemplada en el artículo 70 de la Constitución, que 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 subrayado es nuestro).

Como se puede apreciar, al establecer que el derecho de propiedad deberá ser ejercido “en armonía con el bien común”, la Constitución reconoce en el referido derecho, su

función social. A raíz de ello, el derecho de propiedad no se configura única y exclusivamente alrededor de los intereses particulares de su titular; pues su ejercicio deberá también ser compatible con los intereses de la colectividad (i.e. el bien común). Eventualmente, será la prevalencia de dichos intereses colectivos sobre los intereses particulares, que dará lugar al sacrificio del derecho de propiedad en un caso concreto.⁸

En efecto, tal como lo plantea la Constitución, la propiedad privada es un derecho sacrificable únicamente por causas de seguridad nacional o necesidad pública; las que, de ser el caso, deberán declararse necesariamente mediante una ley. Además, se deberá pagar una indemnización justipreciada a favor del sujeto afectado (i.e. sujeto pasivo); la misma que deberá incluir una compensación por los daños ocasionados a raíz de la expropiación y cuyo pago deberá realizarse en efectivo, previo al despojo.

De lo antes mencionado, podemos afirmar que la expropiación forzosa, como institución del Derecho Administrativo, se funda sobre una doble vertiente que comprende: de un lado, la potestad expropiatoria de la Administración y, de otro, la garantía del administrado (i.e. sujeto pasivo de la expropiación), cuya finalidad es la de salvaguardar el patrimonio de este último (García de Enterría, 2006: pp. 29-45).

Así también lo sostienen los administrativistas peruanos Ramón Huapaya y Lucio Sánchez, para quienes la figura de la expropiación forzosa “(...) busca conciliar en un punto medio o de equilibrio, tanto el ejercicio de una potestad reconocida al Estado en procura del bienestar o beneficio general así como, de otro lado, la tutela de los intereses o derechos de los administrados” (Huapaya y Sánchez, 2016: p. 88).

Ahora bien, es importante tomar en cuenta que la expropiación del Fondo se llevó a cabo bajo la vigencia de la LGE⁹, cuyo artículo 2 define la expropiación en los siguientes términos:

“La expropiación consiste en la **transferencia forzosa del derecho de propiedad privada, autorizada únicamente por ley expresa del Congreso en favor del Estado**, a iniciativa del

⁸ STC No. 5614-2007-PA/TC, fds. 5 y 6.

⁹ La LGE fue derogada por el actualmente vigente Decreto Legislativo No. 1192 – Decreto Legislativo que aprueba 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, cuyo Texto Único Ordenado (TUO) fue aprobado por el Decreto Supremo No. 011-2019-VIVIENDA, publicado el 12 de marzo de 2019.

Poder Ejecutivo, Regiones o Gobiernos Locales y **previo pago en efectivo de la indemnización justipreciada que incluya compensación por el eventual perjuicio**” (el subrayado es nuestro).

De ello, se desprende que:

- a) La expropiación consiste en una transferencia forzosa del derecho de propiedad, que a su vez implica la privación efectiva de este último (en cabeza del sujeto pasivo); diferenciándola de lo que serían limitaciones a la propiedad privada, no susceptibles de indemnización.

Esto se evidencia en el presente caso pues, como resultado del proceso expropiatorio, SASA se vio despojada de su derecho de propiedad sobre el Fondo.

- b) La expropiación debe ser autorizada mediante una ley aprobada por el Congreso de la República. Al respecto, es importante resaltar que la sola emisión de tal ley no gatillaría automáticamente la expropiación; necesitando para su ejecución la expedición de una resolución ejecutora (que, según el artículo 6 de la LGE, para el caso del Poder Ejecutivo, correspondería a una resolución suprema con el voto aprobatorio del Consejo de Ministros).

En el presente caso, la expropiación del Fondo se autorizó mediante la Ley Autoritativa; mientras que su ejecución se dispuso, formalmente, mediante la Resolución de la Expropiación.

- c) La expropiación procede únicamente en base a causales de necesidad pública o seguridad nacional, las mismas que deberán ser declaradas en la ley que autoriza la expropiación.

En el presente caso, la Ley Autoritativa declaró de necesidad pública que se expropié el Fondo (y otros bienes), para la realización de obras de gran envergadura, dada “(...) la importancia de que el primer terminal aéreo del Perú constituido por el Aeropuerto Internacional ‘Jorge Chávez’ cuente con una infraestructura moderna, suficiente y adecuada al volumen del comercio integral y tráfico de pasajeros, así como para mejorar el sistema de aeronavegabilidad que permita brindar un mejor servicio al usuario.”

- d) La expropiación tiene como único beneficiario al Estado peruano, el que, a través de la misma u otra dependencia administrativa, será también el sujeto activo de la expropiación. Así, el Estado cumple un doble rol, pues de un lado es el encargado de tramitar la expropiación (en ejercicio de su potestad expropiatoria) y, de otro lado, se ve económicamente beneficiado de la misma, lo que lo sitúa como deudor del justiprecio (Martin, 1999: pp.143-146).

En el presente caso, ambos roles los ejercía el entonces denominado Ministerio de Transportes, Comunicaciones, Vivienda y Construcción.

- e) La expropiación implica una garantía de indemnidad a favor del sujeto pasivo, materializada principalmente a través del pago de una indemnización justipreciada que, además de realizarse en efectivo, debe efectuarse previo al despojo. En esa línea, dicha indemnización no debería ser concebida como un efecto de la expropiación; sino más bien, como un “presupuesto de legitimidad para el ejercicio de la potestad expropiatoria” (García de Enterría, 2006: p. 117).

En el presente caso, el monto de la indemnización justipreciada a favor de SASA, por la expropiación del Fundo, se discutió y determinó a través de un arbitraje de conciencia.

Indemnización justipreciada

Sin duda, el elemento que reviste mayor relevancia de cara al análisis de los problemas planteados en este informe es el de indemnización justipreciada; el mismo que, según fluye de la Constitución (artículo 70), es un presupuesto de legitimidad para que el Estado despliegue sobre el sujeto pasivo su potestad expropiatoria. Es decir, sin pago previo de la indemnización correspondiente, la expropiación simplemente no procede¹⁰.

A nivel legislativo, el artículo 15 de la LGE dispone que la indemnización justipreciada se compone de dos elementos: (i) el valor de tasación comercial debidamente

¹⁰ Así, para autores como Eduardo García de Enterría, la “indemnización expropiatoria” constituye “(...) el verdadero título (en sentido genuino) de la atribución patrimonial” (García de Enterría, 2006: p. 117).

actualizado del bien expropiado¹¹; y (ii) la compensación correspondiente a los daños y perjuicios que se originen como consecuencia inmediata, directa y exclusiva de la transferencia forzosa. Además, se reitera que aquella se pagará íntegramente en dinero y se establece que, en ningún caso, comprenderá las mejoras que el sujeto pasivo haya incorporado al bien materia de expropiación con posterioridad a la fecha de publicación de la resolución ejecutora correspondiente.

En ese sentido, resulta evidente que la indemnización justipreciada busca la indemnidad patrimonial del sujeto pasivo (valga la redundancia); estableciéndose una equivalencia entre el monto de la misma y el valor actualizado del bien expropiado más los daños que aquel eventualmente sufra a raíz del despojo. Ello no es sino una manifestación del principio de indemnidad, también referido en la doctrina como principio de compensación integral o principio de equivalencia; en virtud del cual la indemnización justipreciada debería cubrir la totalidad de los perjuicios patrimoniales que sufra el sujeto pasivo de la expropiación, dejándolo íntegramente indemne. La idea es, pues, que se deje al sujeto pasivo en una situación patrimonial idéntica a la que tenía antes de la expropiación; sin más, ni menos (Domenech, 2012: pp. 60-61).

Dicho principio ha sido ampliamente desarrollado por una multiplicidad de autores, entre los que destaca el tratadista argentino, Miguel S. Marienhoff, quien al definir el concepto de indemnización en materia expropiatoria, señala lo siguiente:

“Por tal debe entenderse el resarcimiento de todo lo necesario para que el patrimonio del expropiado quede en la situación que tenía antes de la expropiación. Tal es el *principio*. Por eso se ha dicho que **la expropiación se resuelve en una conversión de valores: los bienes expropiados se reemplazan por su equivalencia en dinero**” (Marienhoff, 1973: p. 234) (el subrayado es nuestro).

Aunque el mencionado principio no esté contenido expresamente en la LGE ni en la Constitución, todo indicaría que es clave para determinar el monto de la indemnización justipreciada en cada caso concreto. Más aún cuando desde la propia Constitución se advierte que aquella deberá incluir una “compensación por el eventual perjuicio” (Huapaya y Sánchez, 2016: p. 107); lo que denota que, desde su origen, el concepto de

¹¹ En virtud a lo dispuesto por los artículos I.07 e I.11 del actualmente derogado Reglamento Nacional de Tasaciones, aprobado por Resolución Ministerial 126-2007-VIVIENDA, el valor de tasación comercial actualizado se basaría en las condiciones vigentes de mercado, tomando en cuenta operaciones de compraventa comparables y bienes de similares características.

indemnización justipreciada buscaría cubrir íntegramente el menoscabo patrimonial que para el sujeto pasivo representaría la expropiación.

Así también lo ha entendido el Tribunal Constitucional en diversa jurisprudencia, como la recaída en la STC No. 5614-2007-PA/TC, cuyo fundamento 11 seguidamente exponemos¹²:

“Según el artículo 70º de la Constitución vigente, el acto de expropiación para que sea constitucionalmente válido requiere:

- a) Que existan motivos de seguridad nacional o de necesidad pública definidos por el Congreso de la República mediante ley especial (...).
- b) Que el Estado pague previamente, en efectivo, una indemnización justipreciada que incluya el precio del bien expropiado y la compensación por el eventual perjuicio, que, a su vez, debe ser establecida en el procedimiento expropiatorio. **Es decir, que el Estado tiene el deber de indemnizar en forma plena y completa al titular del derecho de propiedad privada, por el daño que no tenía el deber de soportar**” (el subrayado es nuestro).

De ahí que, al ser la indemnización justipreciada “plena” y “completa”, en principio, aquella no debiera generar ganancias ni pérdidas para el sujeto pasivo que se vio afectado por la expropiación, toda vez que lo único que busca es proteger su patrimonio ante el ejercicio de una potestad estatal (frente a la cual el mencionado sujeto se encuentra en claro estado de sujeción). En efecto, de no producirse el pago de la misma (o de producirse, pero de forma parcial, no plena o incompleta), la expropiación carecería de asidero legal y constitucional.

Por lo tanto, no debe confundirse o equipararse el concepto de indemnización justipreciada con otros que pueden derivarse de las relaciones entre privados, como por ejemplo, el precio pactado en una operación de compra-venta de bien inmueble¹³; ni debería, en principio, ser susceptible de deducciones que puedan atentar contra su integridad y, en consecuencia, la del patrimonio del sujeto afectado (Dromi, 1998: pp. 607-608).

De otro lado, para los propósitos del presente informe, es importante destacar la existencia de determinados montos que – a pesar de no formar parte de la definición de

¹² Ver también STC No. 03140-2010-PC/TC, fd. 17 y STC No. 05312-2009-PA/TC, fd. 21.

¹³ En igual sentido lo sostiene Miguel Marienhoff, quien al analizar la naturaleza jurídica de la indemnización señala que aquella “**No constituye precio**. Ello es así porque la *expropiación*, propiamente dicha, no es un contrato, sino un coactivo acto unilateral del Estado” (Marienhoff, 1973: p. 235) (el subrayado es nuestro).

indemnización justipreciada establecida en el artículo 15 de la LGE – corresponden al sujeto pasivo de constatarse ciertos supuestos legalmente establecidos. En efecto, el artículo 7.1 de la LGE establece un procedimiento excepcional, aplicable a las expropiaciones de bienes que (como el Fondo) son destinados al desarrollo de obras de gran envergadura. Entre sus principales disposiciones, cabe resaltar las siguientes:

- a) Se otorga un plazo de dos (2) años, contados desde la promulgación de la ley autoritativa de la expropiación por parte del Congreso, para que se inicien todos los procesos de expropiación necesarios.
- b) Se establece la obligación del sujeto activo de indemnizar al sujeto pasivo con un monto adicional al justiprecio, consistente en los intereses que correspondan a los meses en que, dentro del plazo de dos (2) años mencionado en el literal precedente, se retrase la emisión de la resolución para la ejecución de la expropiación.
- c) Se dispone que si, pasado dicho plazo de dos (2) años, el sujeto activo no hubiese dictado la mencionada resolución ejecutora, el propietario del inmueble afectado podrá exigir (adicionalmente) el pago de un monto ascendente al 10% de su valor comercial.

Como se puede ver, las disposiciones precedentes establecen límites temporales para para el ejercicio de la potestad expropiatoria en el marco de obras de gran envergadura. Es pues, desde la propia ley (i.e. artículo 7.1 incisos c y d), que se buscaría desincentivar la inercia estatal; estableciéndose la responsabilidad patrimonial de la Administración en supuestos donde su demora afecta el correcto desarrollo del procedimiento expropiatorio.

En cierto sentido, dichos conceptos forman parte – al igual que el justiprecio – del entretejido de garantías que asisten al sujeto pasivo con el fin de resguardar su integridad patrimonial ante el ejercicio de la potestad expropiatoria. Dicho ello, a continuación se analizarán los problemas jurídicos identificados en el presente caso.

CAPÍTULO 1 – ANÁLISIS TRIBUTARIO

1. ¿La indemnización justipreciada recibida por el sujeto pasivo de una expropiación es susceptible de generar una ganancia gravable con el Impuesto a la Renta?

Este extremo del análisis busca determinar si, desde un punto de vista estrictamente tributario, la indemnización justipreciada y demás sumas recibidas por SASA (por la expropiación del Fundo) son conceptos gravables con el Impuesto a la Renta (en adelante, el “IR”).

Al respecto, es del caso precisar que, bajo la clasificación tripartita de los tributos (expresamente contenida en la Norma II del Código Tributario)¹⁴, el impuesto se configura como un tributo que es exigido por el Estado a aquellos que se encuentren en la situación o circunstancia fáctica que la ley ha catalogado como ‘hecho imponible’ por su idoneidad para revelar la capacidad de la persona obligada de contribuir al financiamiento del Estado (i.e. capacidad contributiva) (Villegas, 2001: pp. 70-73).

Con ello, podríamos afirmar que los impuestos gravan ciertas manifestaciones de riqueza que denotan la capacidad contributiva de los particulares; como por ejemplo (i) las operaciones de consumo que realicen (e.g. Impuesto General a las Ventas), (ii) el patrimonio que posean (e.g. Impuesto Predial e Impuesto Vehicular) y (iii) las rentas que obtengan (e.g. IR).

En el caso específico del IR, para analizar su ámbito de aplicación y determinar si dicho impuesto efectivamente grava la indemnización justipreciada – y demás sumas – recibidas por SASA, resulta imprescindible ahondar en el concepto de ‘renta’ a la luz de la LIR.

1.1 Concepto de ‘renta’ bajo la LIR:

La definición de ‘renta’ no es una cuestión que haya encontrado en la doctrina una única posición. En un destacado esfuerzo por resumir las principales teorías

¹⁴ Bajo la clasificación tripartita del concepto tributo, éste comprende a los impuestos, las contribuciones y las tasas.

desarrolladas sobre aquel concepto (i.e. Teoría de la Renta-Producto, Teoría del Flujo de Riqueza y Teoría del Consumo más Incremento Patrimonial), Roque García Mullin señala que por renta se puede entender:

- “a) El producto periódico de un capital (corporal o incorporal, aún el trabajo humano);
- b) El total de los ingresos materiales que recibe el individuo, o sea el total de enriquecimientos que provienen de fuera del individuo, cualquiera sea su origen y sean o no periódicos;
- c) El total de enriquecimientos del individuo, ya se hubieran traducido en satisfacciones (consumo) o en ahorros, a lo largo de un periodo; este concepto implica considerar renta todo lo consumido en el periodo, más (menos) el cambio producido en su situación patrimonial”.

En línea con lo planteado por el referido autor, mientras que por un lado cada uno de estos enfoques refleja – respecto del anterior – un universo cada vez más amplio de ingresos que se encontrarían comprendidos dentro del concepto de renta; por otro lado, ello implica que se vayan generando mayores dificultades de cara a las labores de determinación y administración del impuesto (García Mullin, 1978: pp. 11-12).

Considerando lo anterior y a pesar de que a nivel doctrinario puedan haberse desarrollado una multiplicidad de teorías sobre dicho concepto, será eventualmente en cada legislación donde se establezca qué se entiende por renta para efectos tributarios¹⁵. En Perú, el artículo 1 de la LIR dispone que el IR grava:

- “a) Las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos.
- b) Las ganancias de capital.
- c) Otros ingresos que provengan de terceros, establecidos por esta Ley.
- d) Las rentas imputadas, incluyendo las de goce o disfrute, establecidas por esta Ley.”

Como se puede ver, al definir el ámbito de aplicación del impuesto, la LIR ha adoptado un concepto de renta que se encuentra alineado con ciertos elementos de las teorías antes señaladas; las mismas que seguidamente pasaremos a desarrollar.

¹⁵ Al respecto, según indica Hector B. Villegas, “(...) lo más razonable es inclinarse por el criterio funcional que **subordina el concepto ‘renta’ a lo que disponen al respecto los regímenes legales positivos.** (...) Se trata de una posición congruente con las necesidades fiscales y con las normas legislativas que deben servirles de instrumento, **puesto que conduce a aceptar el concepto de renta mas adecuado a las modalidades de cada sistema tribuario**” (Villegas, 2001: p. 535) (el subrayado es nuestro).

a) Teoría de la Renta – Producto

Bajo esta teoría, califica como renta el producto periódico – o potencialmente periódico – derivado de una fuente durable que se encuentre en estado de explotación. Se trata, pues, de una noción de renta a la que le subyace un enfoque tanto económico como objetivo (García Mullin, 1978: p. 12)¹⁶.

Nótese que el origen del cual provenga el producto (i.e. la fuente durable) y la periodicidad de este último, cumplen un rol fundamental para corroborar si determinado ingreso califica como renta. En ese sentido, bajo esta teoría, podríamos sostener que no toda ganancia obtenida por un sujeto calificaría como renta para efectos del IR; pudiendo acontecer un caso en que aquel haya obtenido una ganancia cuantiosa sin que ello implique la obligación de pagar el impuesto, como por ejemplo ocurriría en el caso de una persona que recibe una herencia (Medrano, 2018: p. 18).

Concretamente, son consideradas 'rentas' aquellos enriquecimientos:

- Que sean un producto (i.e. riqueza nueva) distinta de su fuente productora.
- Que provengan de una fuente productora durable que sobreviva a la producción de la renta, conservando esa capacidad hacia futuro.
- Que sean periódicos o susceptibles de serlo.
- Cuya fuente haya sido puesta en explotación; es decir, que haya sido habilitada racionalmente por su titular para generar la renta (García Mullin, 1978: pp. 13-14).

Esta teoría ha sido claramente acogida por la LIR en el inciso a) del artículo 1 (transcrito líneas arriba); que entiende como rentas gravables a las que

¹⁶ En igual sentido, Héctor B. Villegas indica que: "(...) la primera teoría (renta-producto) pone especialmente de relieve el *origen* de la renta y **es prevalecientemente objetiva** por cuanto ve en la renta el conjunto de productos o de frutos obtenidos" (Villegas, 2001: p. 534) (el subrayado es nuestro).

proviengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de estos últimos (i.e. empresa). En esa línea, para una sociedad solo sería considerada como renta gravable aquella que fluya de las actividades propias de su giro empresarial; excluyendo así a otros conceptos como la ganancia de capital generada por la enajenación de un activo fijo.

b) Teoría del Flujo de Riqueza

A diferencia de la teoría antes comentada, la Teoría del Flujo de Riqueza considera como renta la totalidad de enriquecimientos que provengan de terceros en un determinado periodo; prescindiendo de si éstos son producto de una fuente durable en estado de explotación. En ese sentido, se trata de una teoría más amplia, que abarca tanto a las rentas calificadas como tal bajo la Teoría de la Renta – Producto, como a los siguientes conceptos:

- *Ganancias de capital realizadas*: son las producidas a raíz de las enajenaciones de bienes de capital¹⁷; los cuales no se encuentran destinados al comercio, sino que más bien, son fuentes productoras de renta en si mismos (e.g. el activo fijo de una empresa, utilizado en la fabricación de mercancía comercializada por aquella). La realización o enajenación de estos bienes, entonces, implicaría para el enajenante el agotamiento de la fuente productora.
- *Ingresos por actividades accidentales*: son ingresos generados a partir de una fuente productora, que ha sido habilitada racionalmente de forma transitoria y eventual. En palabras de García Mullin, tales ingresos “(...) provienen de actos accidentales que no implican una organización de actividades con el mismo fin.”

¹⁷ Al respecto, Fernando Zuzunaga y Juan Carlos Zegarra precisan que, en cuanto a los denominados bienes de capital: “lo importante es que se trate de bienes respecto de los cuales no exista un ánimo de comercialización sino de permanencia en el patrimonio del titular de los mismos.” Aunado a ello y siguiendo a Roque García Mullin, señalan que dichos bienes se diferencian de los bienes de cambio, pues éstos últimos “(...) suponen que el titular de tales bienes desarrolle una actividad empresarial o de negocios en forma habitual, dentro de la cual tales bienes se encuentren destinados a ser comercializados (...)” (Zuzunaga y Zegarra, 2004: p. 7).

- *Ingresos eventuales*: son ingresos que dependen de un factor aleatorio, no son periódicos ni provienen de la habilitación racional de una fuente productora (e.g. premios de lotería).
- *Ingresos a título gratuito*: son aquellos producidos a raíz de operaciones a título gratuito llevadas a cabo entre vivos (e.g. donaciones) o a causa de muerte (e.g. herencias).

Como se puede ver, bajo la Teoría del Flujo de Riqueza, es condición necesaria que se haya llevado a cabo una operación con terceros para que se configure la renta. Por ejemplo, en el caso específico de las ganancias de capital, éstas solo calificarán como renta en la medida que hayan sido producidas como consecuencia de una operación de mercado concreta; es decir, que hayan sido efectivamente realizadas a través de un acto de disposición o enajenación (García Mullin, 1978: pp. 17-20, 102-103).

Ahora bien, es del caso resaltar que a diferencia de la teoría descrita en el literal precedente, la Teoría del Flujo de Riqueza ha sido acogida parcialmente por la LIR a través de los incisos b) y c) del artículo 1 (transcrito líneas arriba); que consideran como rentas gravables a (i) las ganancias de capital y (ii) otros ingresos que provengan de terceros, establecidos en la referida ley.

Ganancias de capital

Según lo dicho hasta ahora, resulta claro que las ganancias de capital se generan a partir de un desplazamiento de riqueza entre sujetos, consistente en la enajenación de un bien de capital. Pero, además, es importante destacar que las ganancias de capital se producen cuando, a través de dicha enajenación, efectivamente se obtiene un beneficio o ganancia superior al valor que el bien de capital tenía en el patrimonio del transferente (i.e. su costo computable); pues de lo contrario, se generaría una pérdida de capital. De ahí que, podemos afirmar que la ganancia o pérdida de capital resultante de la enajenación de un bien de capital es igual al ingreso obtenido por dicha operación, menos el costo computable del bien enajenado (Sevillano, 2004: p. 19).

En esa línea, el artículo 2 de la LIR expresamente define a la ganancia de capital como cualquier ingreso que provenga de la enajenación de bienes de capital; precisando, además, que éstos últimos son bienes “que no están destinados a ser comercializados en el ámbito de un giro de negocio o de empresa”. Dicho artículo contiene, asimismo, una lista enunciativa de distintas operaciones que podrían gatillar una ganancia de capital, entre las cuales se encuentran las siguientes:

- La enajenación, redención o rescate de valores mobiliarios, tal como acciones y participaciones representativas del capital.
- La enajenación de bienes muebles cuya depreciación o amortización es admitida por la LIR.
- La enajenación de derechos de llave, marcas y similares.
- **La enajenación de cualquier activo de personas jurídicas o empresas constituidas en el país.**
- La enajenación de negocios o empresas.

De conformidad con la legislación tributaria peruana, entonces, las empresas no solo deberán tributar por las rentas generadas en el desarrollo de las actividades propias de su giro de negocio (siguiendo la Teoría de la Renta – Producto); sino también, por ejemplo, al enajenar sus activos fijos (maquinarias, inmuebles, etc.) (Sevillano, 2004: p.23).

En relación con ello, para determinar si estamos ante una enajenación susceptible de generar una ganancia de capital gravable bajo el artículo 1 de la LIR, el artículo 5 de la misma ley dispone que por enajenación se entiende “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** (el subrayado es nuestro).”

La LIR, como se puede ver, adopta una definición bastante amplia del concepto ‘enajenación’, calificando como tal a cualquier operación a título oneroso mediante la cual se disponga una transmisión de dominio; incluyendo deliberadamente, dentro de la lista enunciativa de operaciones que califican como enajenación, a la expropiación.

Otros ingresos provenientes de terceros

Como se dijo anteriormente, bajo la Teoría del Flujo de Riqueza, el IR también grava determinados ingresos que provengan de terceros y que se encuentren contemplados en la LIR.

El artículo 3 de la LIR dispone que tales ingresos son:

- Las indemnizaciones que no impliquen la reparación de un daño.

Siguiendo lo afirmado por Humberto Medrano Cornejo, ello supondría excluir del concepto de “ingresos gravados” a las indemnizaciones pagadas por daño emergente y gravar únicamente las pagadas por lucro cesante (Medrano, 2018: p. 39)¹⁸.

En esa línea, el inciso e) del artículo 1 del Reglamento de la LIR¹⁹ precisa que las indemnizaciones percibidas por concepto de daño emergente no son consideradas ingresos gravables.

¹⁸ En este mismo sentido ha apuntado la jurisprudencia del Tribunal Fiscal, tal como se puede ver en el siguiente extracto de la Resolución No. 879-2-2001 (cuyo criterio ha sido recogido por otras resoluciones del mencionado órgano resolutorio, como la Resolución No. 2116-5-2006):

*“(…) las indemnizaciones que no se encuentran gravadas con el Impuesto a la Renta son las destinadas a compensar un daño o perjuicio sufrido y hasta el límite del perjuicio, **esto es indemnizaciones relacionadas con daños emergentes**, de modo que el exceso de la indemnización sobre el importe del daño causado al agraviado, constituye renta gravable, salvo las excepciones contempladas por la Ley (...);*

*(…) **la indemnización percibida por el lucro cesante sí está gravada con el Impuesto a la Renta** toda vez que está referida a incrementos patrimoniales no percibidos por el incumplimiento del deudor, los que en circunstancias normales sí se encontrarían gravados con el Impuesto” (el subrayado es nuestro).*

¹⁹ Aprobado mediante Decreto Supremo No. 122-94-EF.

- Las indemnizaciones, en favor de empresas, por seguros de su personal.
- Las indemnizaciones destinadas a reponer, total o parcialmente, un bien del activo de la empresa, en la parte que exceda su costo computable; a menos que dicho exceso sea destinado a la reposición total o parcial del bien y se cumplan los demás requisitos previstos en el inciso f) del artículo del Reglamento de la LIR.
- El resultado por exposición a la inflación, determinado conforme a la legislación vigente.
- Cualquier ganancia o ingreso obtenido por las empresas en sus operaciones con terceros (penúltimo párrafo del artículo 3 de la LIR).

Al respecto, el inciso g) del artículo 1 del Reglamento de la LIR precisa que ello se refiere a la ganancia o el ingreso obtenido en el devenir de la actividad de la empresa en sus relaciones con otros particulares, en la que los intervinientes participan en igualdad de condiciones y consienten el nacimiento de obligaciones. En ese sentido, agrega la referida norma reglamentaria, se considera como ingreso gravable para una empresa el proveniente de actividades accidentales, ingresos eventuales y transferencias a título gratuito realizado por un particular a su favor.

Así, como advierte Sandra Sevillano Chávez, el penúltimo párrafo del artículo 3 de la LIR grava, en cabeza de las empresas, los ingresos que deriven de sus operaciones con terceros y que, a su vez, sean distintos de (i) las rentas provenientes de su propia actividad empresarial (gravadas bajo la Teoría de la Renta – Producto); o (ii) las ganancias de capital que deriven de la enajenación de sus bienes de capital (Sevillano, 2004: p. 27).

En efecto, éstos dos últimos casos (contemplados en los incisos a) y b) del artículo 1 de la LIR) tienen características y tratamientos distintos, según hemos visto precedentemente.

c) Teoría del Consumo más Incremento Patrimonial

Bajo esta teoría, se considera como renta a la totalidad del enriquecimiento que un individuo obtiene en un periodo dado. Haciendo un paralelo con las teorías antes comentadas, se podría decir que mientras que en la Teoría de la Renta – Producto el foco está en la existencia de una fuente productora durable y en la Teoría del Flujo de Riqueza lo relevante es que se produzca un desplazamiento patrimonial como consecuencia de una operación de mercado con terceros; en la Teoría del Consumo más Incremento Patrimonial, el énfasis está en el individuo mismo y en el total de satisfacciones de las que éste dispone en el ejercicio.

Como su nombre sugiere, dichas satisfacciones se manifiestan a través de dos vías: por un lado, los consumos realizados por el individuo y, por otro lado, el incremento que su patrimonio haya experimentado a lo largo del ejercicio²⁰. De esta manera, además de las ganancias gravadas bajo las Teorías de la Renta – Producto y del Flujo de Riqueza, bajo la Teoría del Consumo más Incremento Patrimonial estarían gravados conceptos tales como las variaciones de valor de los bienes del activo fijo (i.e. ganancias de capital no realizadas), consumos de bienes y servicios, entre otros (García Mullin, 1978: pp. 17-18).

En el Perú, según lo indica Humberto Medrano Cornejo, esta teoría “nunca ha sido recogida en forma químicamente pura (...), pues ella no ha comprendido como renta todas las utilidades, beneficios e incrementos percibidos o devengados a favor de una empresa” (Medrano, 2018: p. 23).

No es el propósito del presente análisis ahondar en ello, pero podemos advertir cierta influencia de esta teoría en supuestos puntuales contemplados en la LIR. Tal sería el caso, por ejemplo, del artículo 26, en virtud del cual se presume que todo préstamo en dinero, cualquiera sea su denominación o naturaleza, devenga un interés no inferior a la Tasa Activa de Mercado Promedio Mensual en Moneda Nacional (TAMN).

1.2 Contribuyentes y materia imponible

²⁰ A manera de ilustración, si al inicio del ejercicio el patrimonio de un individuo asciende a S/ 0, pero durante el mismo realizó consumos por S/ 100 y, a pesar de ello, al final del ejercicio su patrimonio aumentó de S/ 0 a S/ 50, entonces la renta gravable del individuo por ese ejercicio ascendería a S/ 150.

En términos generales y siguiendo lo señalado por Héctor B. Villegas, es contribuyente el destinatario legal tributario sobre el que recae la obligación de pago del tributo. Se trata pues, como lo señala el referido autor, “de un deudor a título propio (...) es el ‘realizador’ del hecho imponible y es – por consiguiente – quien sufre en sus bienes el detrimento económico tributario” (Villegas, 2001: p. 257).

En esa línea, el Código Tributario precisa en su artículo 8 que: “Contribuyente es aquel que realiza, o respecto del cual se produce el hecho generador de la obligación tributaria.” De ello se desprende que, para efectos tributarios peruanos, la calidad de contribuyente se determinará: (i) por acción del propio sujeto, al realizar el hecho generador previsto en la ley; o (ii) porque dicho hecho generador se ha producido respecto de aquel (Sevillano, 2014: p.178-179).

Ahora bien, en cuanto al IR, el artículo 14 de la LIR establece que son contribuyentes de dicho impuesto las personas naturales, las sucesiones indivisas, las asociaciones de hecho de profesionales y similares y las personas jurídicas; entendiendo por éstas últimas, entre otras, a **las sociedades anónimas**, en comandita, colectivas, civiles, comerciales de responsabilidad limitada, constituidas en el país.

Dicho ello, para efectos del caso que nos ocupa, cabe resaltar que, al ser una sociedad anónima constituida en el país, SASA tiene la condición de contribuyente del IR peruano. Como tal, se encuentra sujeta al referido impuesto por sus rentas netas anuales de tercera categoría del ejercicio²¹; debiendo declarar y pagar el IR resultante durante los 3 primeros meses del ejercicio siguiente al del devengo de dichas rentas, sin perjuicio de los pagos a cuenta mensuales del IR que está obligada a realizar.

Bajo la LIR, califican como rentas de tercera categoría, entre otras, las siguientes:

- Las rentas provenientes de actividades empresariales de cualquier índole.

²¹ La tasa del IR aplicable a las rentas de tercera categoría por el ejercicio 2011 (año en el cual el Sujeto Activo efectuó los desembolsos por concepto de indemnización justipreciada a favor de SASA) era del 30%.

- Las ganancias de capital y los ingresos por operaciones habituales a que se refieren los artículos 2 y 4 de la LIR.
- Las demás rentas obtenidas por las personas jurídicas a que se refiere el artículo 14 de la LIR y las empresas domiciliadas en el país²².
- Cualquier otra renta no incluida en las demás categorías.

De esta manera, sea cual fuere el origen o naturaleza de sus rentas, por regla general las personas jurídicas (como SASA) se encontrarán sujetas al régimen de la tercera categoría; pues es de notar que “existe una preeminencia de la condición de persona jurídica por encima del tipo de actividad que genera los ingresos” (Sevillano, 2016: p. 5).

En cuanto a la determinación de la renta neta imponible de tercera categoría, la LIR permite (i) deducir de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente (i.e. principio de causalidad); y (ii) compensar las pérdidas resultantes de ejercicios anteriores. Así, tenemos que:

Determinación de la Renta Neta Imponible de Tercera Categoría
Renta bruta
(-) Gastos deducibles
= Renta neta
(-) Pérdidas de ejercicios anteriores
= Renta neta imponible

Por su lado, la renta bruta es el resultado del conjunto de ingresos afectos al IR obtenidos en el ejercicio gravable (primer párrafo del artículo 20 de la LIR); sin perjuicio de lo cual, cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta equivaldrá a la diferencia entre el costo computable de tales bienes y el ingreso neto total de la operación (segundo párrafo del artículo 20 de la LIR).

²² Según lo advertido por Sandra Sevillano Chávez, esta disposición tiene un doble alcance: (i) por un lado, las personas jurídicas que desarrollan actividad empresarial tributan bajo el régimen de tercera categoría tanto por los beneficios propios de su actividad empresarial, como por cualquier otro ingreso que obtengan; y (ii) por otro lado, las personas jurídicas que no desarrollan actividad empresarial (e.g. asociaciones, fundaciones, etc.) se encuentran igualmente sujetas al régimen de tercera categoría por las rentas gravadas que obtengan (Sevillano, 2016: p. 4).

De lo anterior, se desprende que las ganancias de capital que obtengan los contribuyentes de la tercera categoría, por la enajenación de sus bienes, forman parte de su renta bruta del ejercicio, junto con los demás tipos de ingresos afectos que éstos perciban en dicho periodo (e.g. rentas empresariales, entre otros). En esa línea, como adelantamos previamente, la ganancia de capital es igual al ingreso obtenido por la enajenación (i.e. el monto de la transferencia), menos el costo computable del bien enajenado. Sobre estos dos últimos elementos, es importante tomar en cuenta las siguientes precisiones:

- *Costo computable*: De conformidad con el artículo 20 de la LIR, por costo computable de los bienes enajenados se entiende el costo de adquisición, producción o construcción o, de ser el caso, el valor de ingreso al patrimonio o el valor en el último inventario. En el caso de bienes depreciables, el costo computable se verá reducido en el importe de la depreciación correspondiente, según la LIR.

Para efectos del IR, se considerará: (i) el costo de adquisición, cuando el bien haya sido adquirido de terceros a título oneroso; (ii) el valor de ingreso al patrimonio, cuando el bien haya sido adquirido de terceros a título gratuito o con motivo de una reorganización empresarial; (iii) el costo de producción, cuando el bien haya sido producido, construido o creado por el contribuyente; y (iv) el valor en el último inventario, cuando el costo del bien se determine según los métodos de valuación previstos en el artículo 62 de la LIR.

- *Monto de la transferencia*: Conforme a lo dispuesto por el artículo 32 de la LIR, las transferencias de propiedad deben efectuarse a valor de mercado; quedando la SUNAT autorizada a ajustar el valor pactado entre las partes en caso éste difiera del de mercado.

Agrega el numeral 3 del referido artículo que, para los bienes del activo fijo respecto de los cuales se realicen transacciones frecuentes, su valor de mercado será el que corresponda a dichas transacciones. Caso contrario, el valor de mercado será equivalente al valor de tasación correspondiente.

Como se puede prever, la enajenación de dichos bienes no siempre va a generar una ganancia de capital, pues puede darse el caso en que el monto de la transferencia (a valor de mercado) sea inferior al costo computable del bien en cuestión; caso en el cual se produciría una pérdida de capital, que por sí sola no gatillaría la obligación de pagar IR alguno.

1.3 ¿La indemnización justipreciada recibida por SASA se encuentra afecta al IR?

En el presente caso, la indemnización justipreciada otorgada a SASA por la expropiación del Fondo no califica como renta bajo los términos de la Teoría de la Renta-Producto. Por un lado, es evidente que la indemnización justipreciada no proviene de una fuente productora durable puesta en explotación (se trata más bien de un pago exigido por ley, para que proceda la expropiación); y, por otro lado, también podemos afirmar que dicho concepto no califica como un enriquecimiento periódico o susceptible de serlo.

Sin perjuicio de ello, y ciñéndonos estrictamente a la LIR y su reglamento, consideramos que dicha indemnización justipreciada sí se encontraría dentro del ámbito de aplicación del IR, bajo la Teoría del Flujo de Riqueza. En efecto, al contemplar el artículo 5 de la LIR a la expropiación como una forma de enajenación para efectos del impuesto, se abre el camino para que pueda generarse (eventualmente) una ganancia de capital gravable con el IR, en los términos dispuestos por el artículo 2 de la LIR. Ello, en la medida que el Fondo es un bien de capital de propiedad de SASA (pues se trata de un activo fijo de la empresa, que no está destinado a ser comercializado y que constituiría, en si mismo, una fuente productora de rentas para SASA).

Como vimos anteriormente, las ganancias de capital tienen un tratamiento tributario que se diferencia de las rentas generadas por actividades empresariales (i.e. renta-producto) o de aquellas provenientes de otras operaciones con terceros en la que los intervinientes participan en igualdad de condiciones y consienten el nacimiento de obligaciones (i.e. actividades accidentales, ingresos eventuales y transferencias a título gratuito). Así, si bien se podría alegar que en la expropiación los sujetos activo y pasivo no se encuentren en igualdad de condiciones (al tratarse de una

transferencia forzosa), ello no es impedimento para que se pueda generar una ganancia de capital gravable con el IR.

En esa línea, podemos afirmar que sí es posible que se genere una ganancia de capital gravable, en la medida que el ingreso percibido por SASA (en calidad de indemnización justipreciada) exceda del costo computable del Fondo. Dicho exceso equivaldría a la renta bruta resultante de la transferencia forzosa; y, dado que SASA se encuentra sujeta al IR por sus rentas netas de tercera categoría del ejercicio, ella deberá sumar la renta obtenida por la expropiación a las demás rentas gravables del ejercicio. Luego de lo cual, podrá deducir los gastos necesarios para producirlas (o mantener su fuente) y compensar pérdidas de ejercicios anteriores, para finalmente determinar su renta neta imponible por el ejercicio 2011 (año en el que el Sujeto Activo desembolsó los montos correspondientes a la indemnización justipreciada).

Sin perjuicio de lo anterior, consideramos oportuno reiterar que la indemnización justipreciada busca la indemnidad patrimonial plena e integral del sujeto pasivo de una expropiación. Por esa misma razón, es que, además del valor comercial debidamente actualizado del bien expropiado, la referida indemnización considera otros elementos que resultan necesarios para situar al sujeto pasivo en situación patrimonial equivalente a la que tenía antes de la expropiación. Concretamente, nos referimos a (i) la compensación correspondiente a los daños y perjuicios que se originen como consecuencia inmediata, directa y exclusiva de la transferencia forzosa; y (ii) las sumas a que está obligado el sujeto activo por la demora en la ejecución de la expropiación de bienes destinados a obras de gran envergadura (regulado en los incisos c y d del artículo 7.1 de la LGE).

Respecto del concepto indicado en el literal (i) precedente, cabe resaltar que en el presente caso la indemnización justipreciada determinada por vía arbitral no contempló suma alguna por concepto de daños y perjuicios a favor de SASA. En efecto, ninguna de las pretensiones que planteó SASA en su reconvención y contestación a la demanda arbitral interpuesta por el Sujeto Activo, contemplaban que se le reconozca algún monto por el referido concepto.

Por otro lado, respecto de los conceptos indicados en el literal (ii) precedente, éstos sí integraron la suma que el Sujeto Activo finalmente desembolsó a favor de SASA, a raíz de la transferencia forzosa del Fundo. En ese sentido, consideramos que estas sumas (aunque adicionales al justiprecio) se encuentran dentro del ámbito de aplicación del IR y, por consiguiente, deben ser computadas para efectos de la determinación de una eventual ganancia de capital en cabeza de SASA. Consideramos que ello es así, dada la definición amplia de “ganancia de capital” prevista en el artículo 2 de la LIR, según la cual: “Para efectos de la Ley, constituye ganancia de capital **cualquier ingreso que provenga de la enajenación de bienes de capital**” (el subrayado es nuestro). De esta manera, es evidente que lo que se busca gravar es el total de enriquecimientos que fluye de terceros hacia el enajenante de un bien de capital, bajo los parámetros de la Teoría del Flujo de Riqueza.²³

1.4 Posición respecto de la STC No. 00319-2013-PA/TC

La sentencia del Tribunal Constitucional que resuelve el presente caso, evalúa principalmente si el sometimiento de la indemnización justipreciada al IR es legítimo en el marco constitucional. Para ello, sin embargo, realiza un análisis tendiente a verificar si la indemnización justipreciada, otorgada a SASA a raíz de la expropiación del Fundo, es susceptible de generar una renta gravable con el IR en los términos previstos por la LIR.

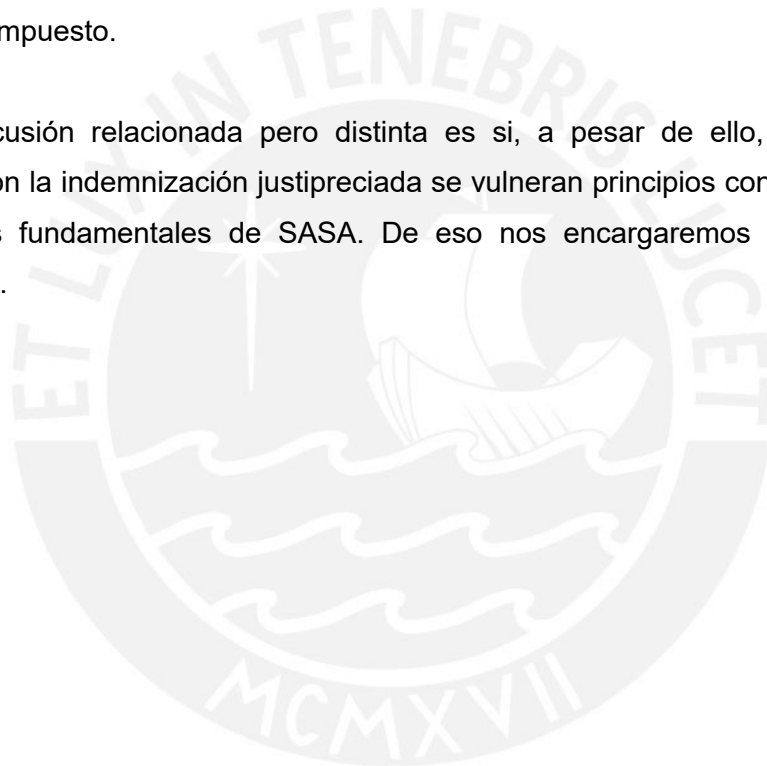
Al respecto, consideramos que el análisis realizado por el Tribunal Constitucional sobre el tratamiento tributario aplicable a dicha expropiación es deficiente y hasta podría resultar confuso. En efecto, el tribunal sostiene que la indemnización justipreciada obtenida por SASA no se encuentra dentro del ámbito de aplicación del IR; pero para afirmar ello, no realiza un análisis desde el Derecho Tributario material, sino que más bien, se basa en el concepto constitucional de indemnización justipreciada, para alegar que (al tratarse ésta de un “pago justo”) de ella no puede derivar renta o ganancia alguna. Además, sustenta la inexistencia de renta en que

²³ En ese mismo sentido, el Informe No. 142-2010-SUNAT/2B0000 emitido por SUNAT concluye que: “Para fines del Impuesto a la Renta, la totalidad de los ingresos provenientes de la indemnización justipreciada y de las prestaciones indemnizatorias adicionales en caso de expropiaciones para obras de infraestructura de servicios públicos de gran envergadura deberá sujetarse al tratamiento de las ganancias de capital derivadas de una enajenación.”

la expropiación no admite posibilidad de negociación entre los sujetos pasivo y activo, que permita la obtención de beneficios económicos.

Como se puede ver, el tribunal pretende resolver un problema de índole tributario (i.e. determinar si la indemnización justipreciada califica como renta gravable para efectos del IR) con argumentos que no responden a un análisis técnico-tributario de la materia. Y es que, si nos ceñimos estrictamente a lo dispuesto por la LIR, veremos que la expropiación sí se encuentra prevista como un hecho imponible para efectos del IR (artículo 5); y, como tal, la indemnización justipreciada respectiva sí es susceptible de generar una ganancia de capital gravable con el referido impuesto.

Una discusión relacionada pero distinta es si, a pesar de ello, al someter a imposición la indemnización justipreciada se vulneran principios constitucionales o derechos fundamentales de SASA. De eso nos encargaremos en el capítulo siguiente.



CAPÍTULO 2 – ANÁLISIS CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO

2. ¿Es constitucional que la indemnización justipreciada pagada por una expropiación se encuentre sujeta al IR?

2.1 Enfoque constitucional de la tributación.

En primer lugar, cabe destacar que el artículo 43 de la Constitución dispone expresamente que “la República del Perú es democrática, social, independiente y soberana”; adoptando así el modelo de Estado Social y Democrático de Derecho²⁴. Como tal, continúa el artículo 44, son deberes del Estado “defender la soberanía nacional; garantizar la plena vigencia de los derechos humanos; proteger a la población de las amenazas contra su seguridad; y promover **el bienestar general** que se fundamenta en la justicia y en el desarrollo integral y equilibrado de la Nación” (el subrayado es nuestro).

En esa línea, el Tribunal Constitucional peruano, en el fundamento 5 de la Sentencia No. 0048-2004-PI/TC, señala que corresponde al Estado Social y Democrático de Derecho:

“(…) **por un lado, la existencia de condiciones materiales para alcanzar sus objetivos**, lo cual exige una relación directa con las posibilidades reales y objetivas del Estado **y con una participación activa de los ciudadanos en el quehacer estatal**; y, por otro, la identificación del Estado con los fines de su contenido social, de forma tal que pueda evaluar, con prudencia, tanto los contextos que justifiquen su accionar como su abstención, evitando constituirse en obstáculo para el desarrollo social” (el subrayado es nuestro).

Ahora bien, el cumplimiento de tales deberes estatales exige que el Estado cuente con los recursos económicos necesarios para afrontarlos; siendo la recaudación

²⁴ Como destaca el constitucionalista peruano César Landa Arroyo, con ello se supera la fórmula del Estado Liberal de Derecho, sin que ello implique un deslinde de los valores que propugna este último (como lo son la propiedad privada, la libertad y la igualdad). En palabras del referido autor, el tránsito de un modelo a otro supone un “(...) redimensionamiento de la función del propio Estado.” Ello, en la medida que en el Estado Social y Democrático de Derecho se buscaría conciliar o integrar los intereses sociales con los del individuo. No se trata, pues de desconocer los valores recogidos por el Estado Liberal de Derecho, sino más bien – como señala Manuel García Pelayo, citado por Landa – de “(...) hacerlos más efectivos dándoles una base y un contenido material y partiendo del supuesto de que individuo y sociedad no son categorías aisladas y contradictorias, sino dos términos en implicación recíproca de tal modo que no puede realizarse uno sin el otro” (Landa, 2006: pp. 37-38).

tributaria una de sus principales fuentes. De esta manera, se revela la función constitucional del tributo, pues – en cierta medida – éste permite (i) el financiamiento del gasto público para el cumplimiento de los propios fines estatales; y (ii) la realización de los valores constitucionales de justicia y solidaridad, a través de una redistribución que favorece a los sectores más empobrecidos de la sociedad (e.g. a través de determinadas obras o servicios esenciales) (Landa, 2006: pp. 39-40).

De esto último deriva el denominado deber de contribuir, fundado en el entendimiento general de que la recaudación fiscal para la persecución de los fines constitucionales es, pues, un asunto de interés colectivo. Así, como anota el tributarista peruano Luis Alberto Durán Rojo respecto del referido deber, "(...) en el estado actual del diseño del Estado (en sus variantes de Estado Social y Democrático de Derecho o Estado Constitucional) acaba siendo **un pilar fundamental y necesario, especialmente por su situación de bien constitucional destinado al cumplimiento de los fines constitucionales.**" De ahí que el deber de contribuir tenga una doble dimensión: por un lado, como facultad de imposición del Estado para así atender dichos fines (siendo ésta, de cierta manera, la legitimación del sistema tributario); y, por otro lado, como límite y garantía para los contribuyentes, en el sentido que su creación y aplicación deberá efectuarse en concordancia con el marco constitucional (Durán, 2006: pp. 73-78, 84-85) (el subrayado es nuestro).

En ese contexto, la Constitución asigna exclusivamente al Estado la potestad tributaria, entendida como el poder o la facultad de crear, modificar o derogar tributos. Pero, en tanto nos encontramos en un Estado Social y Democrático de Derecho, esta potestad no podría ser ejercida de manera arbitraria o irrestricta, pues está sujeta a diversos límites establecidos desde la propia Constitución²⁵. En efecto, en su artículo 74, esta última dispone que: "El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los **principios de reserva de ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio**" (el subrayado es nuestro).

²⁵ En ese sentido, Sandra Sevillano Chávez sostiene que "la potestad tributaria o el poder tributario guarda relación con la soberanía que caracteriza a cada Estado frente a los demás; pero, ante los ciudadanos, es un poder subordinado al marco constitucional. (...) los ciudadanos están llamados a cumplir con su deber de contribuir al financiamiento estatal pero en el marco establecido por las normas constitucionales, sin cuyo fundamento no sería posible comprender la verdadera extensión de esta facultad estatal" (Sevillano, 2014: p. 84).

Ciertamente, estos principios tributarios se constituyen, por un lado, como límites al ejercicio y alcance de la potestad tributaria estatal; y, por otro lado, como garantías que protegen los derechos del contribuyente, en quienes recae el deber de contribuir (dentro de parámetros de legitimidad y razonabilidad, claro está). De ahí que, la inobservancia de los principios constitucionales tributarios por parte de las entidades estatales que ostentan dicha potestad sea justiciable a través de los procesos o procedimientos correspondientes (Sevillano, 2014: 86).

Complementando ello, resulta imprescindible resaltar la eficacia normativa que tiene la Constitución bajo el actual modelo de Estado. Así lo ha sostenido el Tribunal Constitucional peruano en el fundamento 3 de la Sentencia No. 05854-2005-PA/TC, donde se destaca la supremacía de la Constitución en el marco del ordenamiento jurídico y, en especial, respecto de los poderes públicos (que encuentra en la potestad tributaria una de sus manifestaciones), los poderes privados y la sociedad en su conjunto:

“El tránsito del Estado Legal de Derecho al Estado Constitucional de Derecho supuso, entre otras cosas, abandonar la tesis según la cual la Constitución no era más que una mera norma política, esto es, una norma carente de contenido jurídico vinculante y compuesta únicamente por una serie de disposiciones orientadoras de la labor de los poderes públicos, para consolidar la doctrina conforme a la cual **la Constitución es también una Norma Jurídica, es decir, una norma con contenido dispositivo capaz de vincular a todo poder (público o privado) y a la sociedad en su conjunto.**

Es decir, significó superar la concepción de una pretendida soberanía parlamentaria, que consideraba a la ley como la máxima norma jurídica del ordenamiento, **para dar paso (...) al principio jurídico de supremacía constitucional**, conforme al cual, una vez expresada la voluntad del Poder Constituyente con la creación de la Constitución (...) no existen soberanos, poderes absolutos o autarquías. **Todo poder devino entonces en un poder constituido por la Constitución y, por consiguiente, limitado e informado (...) por su contenido jurídico-normativo**” (el subrayado es nuestro).

Partiendo de lo anterior, es que debemos determinar si el sometimiento de la indemnización justipreciada al ámbito de aplicación del IR responde a un ejercicio constitucional de la potestad tributaria otorgada exclusivamente al Estado.

2.2 ¿Gravar la indemnización justipreciada con el IR constituye una vulneración a los principios constitucionales tributarios?

Como se adelantó previamente, podemos afirmar que el ejercicio y los alcances de la potestad tributaria otorgada al Estado se encuentra subordinada a las normas de carácter constitucional; aspecto que es especialmente relevante en países que – como el Perú – cuentan con (i) una constitución “rígida” (i.e. en la medida que su modificación requiere de un procedimiento distinto del que correspondería a las disposiciones legislativas); y (ii) donde existe un “control de constitucionalidad de las normas legales” en sede judicial. Siguiendo a Héctor B. Villegas, mientras que lo primero le otorga vigencia al texto constitucional, lo segundo asegura que aquel se mantenga efectivamente vigente.

En ese sentido, los principios constitucionales tributarios que a continuación se analizan cumplen un rol fundamental, en tanto limitan el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Estado y, de igual manera, constituyen verdaderas garantías de los contribuyentes. Pero, además, en línea con lo manifestado por Villegas, es importante tomar en cuenta que las disposiciones constitucionales no solo limitan de manera directa la potestad tributaria (esto es, a través de normas constitucionales referidas expresamente a los tributos), sino también de manera indirecta a través de normas constitucionales que garantizan otros derechos de la persona (e.g. propiedad) (Villegas, 2001: pp. 185-186).

a) Principio de Reserva de Ley

El principio de reserva de ley se encuentra comprendido de manera expresa en el artículo 74 de la Constitución (transcrito líneas arriba). Antes que nada, cabe destacar que su distinción con el principio de legalidad no es un tema que haya encontrado en la doctrina una posición uniforme. Así, mientras que algunos sostienen que existe una identidad entre ambos; otros afirman, por un lado, que el principio de reserva de ley tiene que ver con la “emanación de normas”, y por otro lado, que el principio de legalidad está más bien vinculado al sometimiento de los poderes públicos ante la ley (Sevillano 2014; p. 99).

Es esta última posición la que parece haber acuñado el Tribunal Constitucional peruano, al señalar en el fundamento 12 de la Sentencia No. 01837-2009-PA/TC que:

“(…) este Tribunal ha establecido que no existe identidad entre el principio de legalidad y el de reserva de ley en materia constitucional tributaria. ‘Mientras que **el principio de legalidad, en sentido general, se entiende como la subordinación de todos los poderes públicos a leyes generales y abstractas que disciplinan su forma de ejercicio** y cuya observancia se halla sometida a un control de legitimidad por jueces independientes; **el principio de reserva de ley, por el contrario, implica una determinación constitucional que impone la regulación, solo por ley, de ciertas materias**” (el subrayado es nuestro).

Es de notar, sin embargo, que el desarrollo de ambos principios se ha visto influenciado por las circunstancias propias de cada tiempo en la historia constitucional. Así, en un inicio, el principio de legalidad surgió como una garantía frente al ejercicio de la potestad tributaria; en tanto, solo mediante consentimiento popular concretizado en una ley (i.e. a través del Poder Legislativo) resultaba posible la creación de un tributo. Ello se vería reflejado en los siguientes enunciados: *nullum tributum sine lege* o *no taxation without representation*. En cierto sentido, el principio de legalidad mostraba marcadas similitudes con lo que hoy se conoce como reserva de ley.

Con el correr de la historia y la evolución de los Estados, se hizo más notoria la presencia de las administraciones públicas y más extensas las facultades del Poder Ejecutivo. En esa línea, surge el principio de reserva de ley, como mecanismo para garantizar que determinadas materias (de naturaleza tributaria, por ejemplo) se regulen únicamente por ley, prescindiendo de intervención administrativa alguna (Sevillano, 2014: p. 96-98).

Es en base a este nuevo contexto que debemos intentar dilucidar cuál es la diferencia entre ambos principios. Parecería, pues, que no cabría en la realidad actual un principio de legalidad que exija que la regulación de la materia tributaria sea realizada única y exclusivamente a través de una ley formal expedida por un congreso con representación popular. De hecho, en virtud del artículo 74 de la Constitución, ésta atribuye potestad tributaria tanto al Gobierno Central (a través del Poder Legislativo y, mediando delegación de facultades, del Poder

Ejecutivo), como a los Gobiernos Regionales y Gobiernos Locales; admitiendo además la creación y regulación de ciertos tributos a través de mecanismos que no son, propiamente, leyes formales.

Así las cosas, nos alineamos a lo sostenido por Sevillano Chávez, en el sentido que el principio de legalidad mantiene plena vigencia pues éste “vendría a ser la regla para determinar en quién recae la competencia o poder tributario”; mientras que el principio de reserva de ley “vendría a contribuir en el mismo sentido (solo que con un valor negativo) permitiendo que el constituyente excluya al reglamento de la atribución para regular materia tributaria.” Ello se justifica ante la superación de la noción de que únicamente el Congreso puede crear o regular tributos; a raíz de lo cual el principio de legalidad ya no se realizaría por dicha vía, sino más bien a través de la exigencia de que quien ejerza la potestad tributaria sea, efectivamente, el titular de la misma (Sevillano, 2014: p. 100).

De ahí que, respecto del principio de reserva de ley, sea importante destacar que no estamos ante una reserva absoluta, sino más bien relativa, pues desde la propia Constitución (artículo 74) se admite la delegación de facultades al Poder Ejecutivo en materia tributaria. Así lo ha reconocido el Tribunal Constitucional peruano en diversa jurisprudencia, como la recaída en Sentencia No. 01837-2009-PA/TC (fundamento 14).

Aunado a ello, habría que advertir que el principio de reserva de ley no se limita a exigir que ciertos tributos sean creados por la norma con rango de ley respectiva (i.e. ley, decreto legislativo, ordenanza). Es igualmente importante que la ley que lo crea establezca los elementos esenciales del tributo, sin que ello se delegue a la norma reglamentaria, pues en ese caso estaríamos ante una transgresión al referido principio. Al respecto, el Tribunal Constitucional, a través de la sentencia indicada en el párrafo precedente, ha sostenido que:

“Asimismo, en cuanto a la creación del tributo, la reserva de ley puede admitir excepcionalmente, derivaciones al reglamento, **siempre y cuando, los parámetros estén claramente establecidos en la propia Ley o norma con rango de ley.** Para ello, se debe tomar en cuenta que el grado de concreción de sus elementos esenciales será máximo cuando regule los sujetos, el hecho imponible y la alícuota; será menor cuando se trate de otros elementos. **En ningún caso, sin embargo, podrá aceptarse la entrega**

en blanco de facultades al Ejecutivo para regular la materia” (el subrayado es nuestro).

¿Se vulnera el principio de reserva de ley en el caso bajo análisis?

Tomando en cuenta lo dicho anteriormente, en el presente caso el tributo bajo análisis es el IR. Su regulación viene dada a partir del Decreto Legislativo No. 774; el cual fue publicado en el mes de diciembre de 1993; ha sido emitido por el Poder Ejecutivo a raíz de una delegación de facultades efectuada por el Congreso Constituyente Democrático a través de Ley No. 26249; y cuyo Texto Único Ordenado ha sido aprobado mediante Decreto Supremo No. 179-2004-EF. Asimismo, podemos ver que la regulación actual del IR cubre los elementos esenciales correspondientes a dicho tributo (i.e. sujetos, hechos imposables, alícuotas aplicables).

En ese sentido, para efectos del presente caso, podemos afirmar que el IR – como tributo que gravaría la indemnización justipreciada obtenida por SASA – no supone una vulneración al principio de reserva de ley, previsto en el artículo 74 de la Constitución.

b) Principio de Igualdad

El principio de igualdad se encuentra recogido de forma expresa en el artículo 74 de la Constitución. Al respecto, como anota Francisco Ruiz de Castilla a partir de la Sentencia del Tribunal Constitucional No. 5970-2006-PA/TC, dicho principio está relacionado con la graduación de la carga tributaria en base a la riqueza económica de las personas en quienes recae el deber de contribuir.

Así, continúa el referido autor, se advierte que el principio de igualdad tiene una vertiente horizontal y otra vertical. En virtud de la vertiente horizontal, “los sujetos que poseen un determinado nivel de riqueza económica tienen que soportar un mismo nivel de carga tributaria”; por otro lado, en el caso de la vertiente vertical, “los sujetos que poseen mayor riqueza económica tienen que soportar mayor carga tributaria, mientras que los sujetos que poseen una menor riqueza económica deben soportar menos carga tributaria” (Ruiz de Castilla, 2018: pp. 138-139).

Por su parte, el Tribunal Constitucional peruano, en la sentencia referida líneas arriba, ha señalado que el principio de igualdad (en materia tributaria) requiere ser evaluado desde dos extremos de la hipótesis de incidencia: uno “positivo”, que busca verificar si el titular de la potestad tributaria ha incluido dentro del supuesto de hecho gravable a personas con equiparable capacidad contributiva; y otro “negativo”, dirigido más bien a determinar el grado de razonabilidad y proporcionalidad de un determinado trato diferenciado (como por ejemplo, en el establecimiento de exoneraciones tributarias).

De ello se desprende que el principio de igualdad se encuentra estrechamente vinculado con otros principios constitucionales tributarios que, si bien no se reflejan expresamente en el artículo 74 de la Constitución, sí han sido extensamente desarrollados por la doctrina y reconocidos en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional peruano. Nos referimos concretamente a los principios de capacidad contributiva²⁶ y de generalidad²⁷.

Por un lado, el principio de generalidad (como expresión del principio de igualdad) implica que los tributos se deben aplicar de tal manera que se abarque a toda persona cuya situación encaje en el hecho imponible previsto en la ley. Valga la redundancia, los tributos han de aplicarse con generalidad; sin perjuicio de lo cual, cualquier trato diferenciado no será *per se* discriminatorio, pero deberá de ser razonable a la luz del orden económico o social respectivo (Giuliani, 2010: pp. 297-298).

Por otro lado, el principio de capacidad contributiva se relaciona más bien con la aptitud que tiene una persona determinada para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias. Esta aptitud se configura a través de la existencia de determinados hechos reveladores de riqueza (i.e. capacidad económica) que han sido enmarcados por el legislador como hechos imponibles, tras haber efectuado una evaluación de los mismos a la luz de los fines estatales de tipo político, social y económico. El Tribunal Constitucional peruano acoge esta

²⁶ Sobre la relación entre los principios de igualdad y de capacidad contributiva, ver Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en los expedientes No. 001-2004-AI/TC y 002-2004-AI/TC (fds. 49 y ss).

²⁷ Sobre la relación entre los principios de igualdad y generalidad, ver Sentencia del Tribunal Constitucional No. 06403-2006-PA/TC (fd. 25).

concepción del principio en la Sentencia No. 033-2004-AI/TC, amparándose en la definición (a nuestro parecer, acertada) de Alberto Tarsitano.

Así, para los efectos del referido principio, la capacidad contributiva se encuentra estrechamente relacionada con la riqueza económica de las personas sujetas al tributo; pues las personas que lo soportan deben ser tratadas bajo un marco de igualdad, en atención a sus verdaderas posibilidades económicas. De esta manera, se logra un tratamiento igual entre los que tengan igual capacidad contributiva y desigual entre los que tengan distinta capacidad contributiva.

Sin embargo, como explica el profesor español Alejandro Menéndez Moreno, esa aptitud o posibilidad de hacer frente a la carga económica que deriva de la aplicación de un tributo, es más bien la consecuencia de que el legislador haya (previamente) contemplado en la norma tributaria aquellas “situaciones de la vida social que reflejen la riqueza de sus protagonistas”. Ciertamente, esto último no es sino el matiz objetivo del referido principio, que debe servir de base o influencia en la creación de las normas tributarias (Menéndez, 2016: p. 80).

En esa línea, la capacidad contributiva se manifiesta a través de diversos índices o situaciones reveladores de riqueza económica; los que, como adelantamos en el Capítulo 1 del presente trabajo, pueden organizarse en tres tipos: renta, consumo o patrimonio. Así, podemos afirmar que, en virtud del principio de capacidad contributiva, “un impuesto no debe incidir en un evento o circunstancia que no sea una manifestación de riqueza, siendo el principio una medida de cada contribución individual al sostenimiento del gasto público.” Ello, a su vez, implica que los eventos o circunstancias que denoten un empobrecimiento o menoscabo del patrimonio de la persona, o que por su naturaleza no tenga relevancia económica, no reflejarán capacidad contributiva (Bravo, 2009: pp. 223, 226).

De lo antes expuesto podemos afirmar que el principio de capacidad contributiva es (en cierto sentido) una medida que permite el cabal cumplimiento del principio de igualdad en materia tributaria; pues será en base a la capacidad contributiva de las personas que se determinará su grado de contribución al gasto público. Al respecto, nos parece relevante resaltar lo sostenido por Menéndez Moreno, quien al tratar los principios de generalidad e igualdad señala lo siguiente:

“Respecto del **significado conjunto de ambos principios**, si el principio de generalidad propugna que los tributos recaigan sin excepción sobre todos los que manifiestan capacidad económica, el de igualdad pretende que sean gravados con la misma intensidad, esto es, por igual. A su vez, el significado específico de los principios de igualdad y generalidad para la materia jurídico-tributaria proviene (...) de **conectarlos con el principio de capacidad económica**, en el sentido de que éste es el criterio o dato desde el que se va a demandar el tratamiento en igualdad de todos los iguales” (Menéndez, 2016: p. 83).

¿Se vulnera el principio de igualdad en el caso bajo análisis?

Ahora bien, en cuanto al caso analizado en el presente trabajo, es importante determinar si, al gravar con el IR la indemnización justipreciada pagada a SASA por la expropiación del Fondo, se vulnera el principio constitucional tributario de igualdad. En concreto, es pertinente preguntarse si, al considerar la LIR en su artículo 5 que la expropiación es una forma de enajenación para efectos del impuesto (equiparándolo así con operaciones de venta, permuta, aporte a sociedades, entre otros), el legislador ha comprendido dentro del mismo hecho gravable a personas con distinta capacidad contributiva; pues de ser así, la mencionada vulneración será evidente.

Al respecto, como lo ha señalado el Tribunal Constitucional mediante Sentencia No. 0033-2004-AI/TC (fundamento 12), es importante considerar que “(...) siempre que se establezca un tributo, éste deberá guardar íntima relación con la capacidad económica de los sujetos obligados.” De ahí que, para efectos del principio de capacidad contributiva, es menester que el tributo creado se encuentre directamente vinculado con el hecho revelador de riqueza que pretende gravar. En el caso específico del IR, la manifestación de riqueza que se busca gravar con el impuesto es – valga la redundancia – la renta (i.e. la ganancia o utilidad).

Como vimos en el capítulo precedente, la concepción de renta acogida por el legislador peruano acepta que existen rentas de distinto tipo, entre las que se encuentran las ganancias de capital generadas a partir de la enajenación de bienes de capital. En otras palabras, el legislador ha optado por asignar a ese hecho o situación en particular (i.e. la enajenación de bienes de capital) la

categoría de “imponible”; y, por tanto, la renta o ganancia que de ahí se derive estaría afecta al IR. Más aún, el legislador ha adoptado una definición sumamente amplia de ‘enajenación’; que engloba tanto a la expropiación como a cualquier acto de disposición por el que se transmita el dominio a título oneroso.

Sobre esto último, no vemos cómo la expropiación pueda ser un hecho susceptible de generar renta para los efectos del IR. De hecho, el pago de la indemnización justipreciada, además de ser presupuesto legitimador para el ejercicio de la potestad expropiatoria del Estado, tiene como finalidad la indemnidad o equilibrio patrimonial del expropiado, de manera que su situación patrimonial no se vea empobrecida ni enriquecida tras la expropiación. En efecto, ninguno de los elementos que la componen tiene como justificación o propósito el generar una renta para la persona que la percibe. Es, pues, en ese sentido que el profesor Humberto Medrano Cornejo afirma lo siguiente:

“En la expropiación el titular del bien no ha tenido, obviamente, el propósito de cederlo y conseguir una utilidad, sino que se encuentra obligado a vender. Por una parte, es claro que el ingreso que obtiene no deriva de una fuente durable y, de otro lado, **resulta forzado considerar que se produce una ganancia de capital en la acepción que contiene el artículo 2 de la LIR (...)**” (Medrano, 2013: p. 257) (el subrayado es nuestro).

Así las cosas, al considerar que la expropiación es una forma de enajenación gravable con el IR, el legislador parece haber prescindido del propósito que cumple la indemnización justipreciada a la luz de la propia Constitución. Ello conlleva a que el legislador haya identificado una hipótesis de incidencia (i.e. la expropiación) que no se condice con la manifestación de riqueza que busca gravar el IR. En ese sentido, no existe de parte de SASA capacidad contributiva que justifique la imposición del tributo; y, por lo tanto, se incurre en una clara vulneración al principio de igualdad.

c) Principio de No Confiscatoriedad

Al igual que los principios analizados previamente, el principio de no confiscatoriedad es un límite al ejercicio de la potestad tributaria por parte de los órganos estatales que la ostentan; pero, además, su estructura responde a la de

un “concepto jurídico indeterminado”, en el sentido que “su contenido constitucionalmente protegido no puede ser precisado en términos generales y abstractos, sino analizado y observado en cada caso, teniendo en consideración la clase de tributo y las circunstancias concretas de quienes estén obligados a sufragarlo” (Sentencia del Tribunal Constitucional No. 2727-2002-AA/TC, fundamento 5).

No obstante, la referida sentencia agrega que es posible afirmar (de manera general) que se vulnera el principio de no confiscatoriedad en materia tributaria cuando un determinado tributo “excede el límite que razonablemente puede admitirse como justificado en un régimen en el que se ha garantizado constitucionalmente el derecho subjetivo a la propiedad y, además, ha considerado a ésta como institución (...)”.

De lo anterior, se desprende lo siguiente:

- No todo tributo que incida en la propiedad es confiscatorio. Todo lo contrario, los tributos recaen de alguna u otra forma sobre el patrimonio (i.e. propiedad) de los individuos. Así, en el caso de los impuestos, sea cual fuera la manifestación de riqueza gravada (i.e. renta, consumo o patrimonio) la exacción tributaria incidirá en bienes que forman parte de la propiedad del contribuyente.

La pregunta que uno debe hacerse para identificar si un tributo es confiscatorio no es si éste afecta el derecho de propiedad como tal, sino más bien, si al hacerlo dicho derecho se ve vulnerado, transgredido, atropellado.²⁸

- En el marco constitucional, la propiedad tiene una doble acepción, pues a la par de ser un derecho subjetivo de la persona, también es una institución de carácter esencial bajo el modelo económico acogido por la Constitución. De ahí que el principio de no confiscatoriedad, como lo señala el Tribunal

²⁸ En ese sentido, el profesor Eduardo Sotelo Castañeda señala que: “No todo lo que resta o disminuye la propiedad o riqueza de los individuos, expolia irrazonablemente o desmerece el derecho de propiedad. **Sólo lo que *viola o violenta* el derecho de propiedad es verdaderamente confiscatorio**” (Sotelo, 2007: p. 308) (el subrayado es nuestro).

Constitucional peruano en Sentencia No. 2727-2002-AA/TC, cumple con una doble función, pues:

“(…) constituye un mecanismo de defensa de ciertos derechos constitucionales, empezando, desde luego, por el derecho de propiedad, ya que evita que la ley tributaria pueda afectar irrazonablemente y desproporcionadamente la esfera patrimonial de las personas. Asimismo, **se encuentra directamente conectado con el derecho de igualdad en materia tributaria o, lo que es lo mismo, con el principio de capacidad contributiva,** (…), por lo que las cargas tributarias han de recaer, en principio, donde exista riqueza que pueda ser gravada (…).

De otro lado, **el principio de no confiscatoriedad de los tributos tiene también una función institucional.** Con su observancia, en efecto, se asegura que ciertas instituciones que conforman nuestra Constitución económica, como el pluralismo económico, la propiedad o la empresa, no resulten suprimidas o vaciadas de contenido cuando el Estado ejerza su potestad tributaria” (el subrayado es nuestro).

Aunado a ello y siguiendo a Jorge Danós Ordoñez, podemos afirmar que el principio de no confiscatoriedad refuerza la garantía de la propiedad como límite de la potestad tributaria del Estado; encontrándose, en cierto sentido, prohibida la privación de la propiedad a través de la utilización de instrumentos tributarios. Es de esta manera que, desde un punto de vista institucional u objetivo, el principio de no confiscatoriedad es una garantía del orden económico y social recogido en la Constitución (Danós, 2006: pp. 140-141).

Ahora bien, teniendo claro que el principio de no confiscatoriedad cumple un rol protector del derecho de propiedad frente a la potestad tributaria estatal, es clave preguntarse cómo se define el límite pasado el cual la propiedad se ve vulnerada de manera irrazonable y desproporcional. En otras palabras, ¿cómo se evalúa la confiscatoriedad de un tributo determinado? Al respecto, tanto la doctrina como la jurisprudencia del Tribunal Constitucional peruano sostienen que la confiscatoriedad puede ser vista a través de dos facetas: una cuantitativa y otra cualitativa.

Por un lado, la confiscatoriedad cuantitativa se encuentra relacionada con la carga económica que genera el tributo en la persona que se encuentra obligada a su pago. Se suele confundir esto último con la existencia de una tasa alta. Sin

embargo, de manera general y abstracta, podemos afirmar que la potencial confiscatoriedad de un tributo no se mide precisamente por el porcentaje en que se encuentre expresada su tasa nominal, sino más bien por la relación entre dicha tasa o alícuota y la base imponible respectiva; de manera que se dilucide la carga efectiva a ser soportada por el contribuyente. (Sotelo, 2007: pp. 310-312).

Por otro lado, la confiscatoriedad cualitativa prescinde del monto de la exacción tributaria; centrándose más bien en si se ha producido una sustracción ilegítima de propiedad a partir del resquebrajamiento de otros principios tributarios. Así lo ha reconocido el Tribunal Constitucional peruano en Sentencia No. 0041-2004-AI/TC (fundamento 56), que hace suyo lo expuesto por el tributarista peruano Luis Hernández Berenguel, en relación con el respeto a los derechos fundamentales que debe guardar la tributación:

“Un derecho fundamental de la persona es el derecho de propiedad. (...) la violación de los principios de legalidad o de igualdad hará que el tributo sea ilegítimo y **en cuanto ese tributo ilegítimo se aplique a un determinado contribuyente, obligándolo a detraer una parte de su propiedad, el resultado será una confiscación de su propiedad, desde un punto de vista cualitativo**. Es decir, sin que interese el monto del tributo y aún cuando dicho monto sea perfectamente soportable por el contribuyente (...)” (Hernández, 1993: p. 24) (el subrayado es nuestro).

¿Se vulnera el principio de no confiscatoriedad en el caso bajo análisis?

En el presente caso, es evidente la vulneración al principio de no confiscatoriedad, contemplado expresamente en el artículo 74 de la Constitución. Consideramos que ello no se basa en que el IR grava la operación en cuestión con una tasa efectiva irrazonablemente alta (produciéndose una carga insostenible en cabeza de SASA); sino más bien en que la aplicación del IR al caso concreto implica una clara violación del principio constitucional de igualdad en materia tributaria (pues el impuesto recaería donde no existe capacidad contributiva de parte de SASA). Nos encontramos, entonces, ante una violación al principio de no confiscatoriedad desde su faceta cualitativa²⁹.

²⁹ Como se adelantó previamente, la confiscatoriedad cualitativa se produce cuando el tributo (en este caso, el IR) se aplica sobre el contribuyente en abierta contravención de otros principios constitucionales tributarios. En ese sentido, considerando que tales principios son límites al ejercicio de la potestad tributaria

En ese sentido, la exacción tributaria que se produciría de reconocer a la expropiación como una forma de enajenación sujeta al ámbito de aplicación del IR (según lo dispuesto por el artículo 5 de la LIR), implicaría una sustracción ilegítima (mejor dicho, inconstitucional) del patrimonio de SASA. Después de todo, al calificar a la expropiación como un hecho imponible para efectos del IR, el legislador ha transgredido principios constitucionales tributarios que fungen como límites de su potestad tributaria. Ello hace necesario que el tribunal ejerza un control concreto respecto de la aplicación de dicha norma de rango legal.

Asimismo, es importante destacar que la expropiación no responde a una transferencia de propiedad ordinaria. Todo lo contrario, el sujeto pasivo se ve compelido a transferir un bien de su propiedad por motivo de seguridad nacional o necesidad pública. En ese contexto, la indemnización justipreciada pagada a SASA por el Sujeto Activo cumple un rol fundamental, pues es un presupuesto de legitimidad para que opere la expropiación. Es el elemento sin el cual la expropiación se convertiría en una verdadera confiscación, contraria a la Constitución; y, como tal, es necesario que ésta sea plena y completa, en el sentido que debe cubrir de manera suficiente el menoscabo patrimonial sufrido por SASA a raíz de la expropiación del Fondo.

Por ello, resulta irrazonable que el mismo Estado, a la par de ejercer su potestad expropiatoria (previo pago de indemnización justipreciada), pretenda – por la vía tributaria – someter a imposición aquello que legitimó la expropiación en primer lugar. En este escenario, la indemnización justipreciada dejaría ya de ser plena y completa, pasando a ser parcial e insuficiente, pues en la práctica se vería reducida por el importe del impuesto adeudado, dejando a SASA en una posición patrimonial inferior a la que tenía antes de la expropiación. La privación de propiedad, entonces, se habría llevado a cabo sin indemnización justa a favor de SASA.

Como consecuencia de esto último, podemos afirmar que la garantía de inviolabilidad del derecho de propiedad (expuesta en el artículo 70 de la

(y, por tanto, de alguna manera regulan la creación de obligaciones tributarias), su inobservancia implica que la obligación tributaria en cuestión sea ilegítima y, en consecuencia, confiscatoria.

Constitución) se vería vaciada de todo contenido, al someter a imposición los resultados provenientes de una expropiación.

2.3 Posición respecto de la STC No. 00319-2013-PA/TC

Como se desprende del análisis efectuado líneas arriba, compartimos la posición del Tribunal Constitucional en el sentido que la indemnización justipreciada tiene como propósito asegurar que la situación patrimonial del expropiado no se vea menoscabada por la expropiación. En ese sentido, desde una perspectiva constitucional, podemos afirmar que no se generaría una manifestación de riqueza pasible de ser gravada con el IR; con lo cual el artículo 5 de la LIR, al concebir a la expropiación como una forma de enajenación, estaría sometiendo a imposición un hecho que no denota capacidad contributiva alguna.

Sin embargo, consideramos que el análisis efectuado por el tribunal para llegar a esa conclusión adolece de ser superficial. No identificamos en la sentencia un análisis integral de cómo se ven afectados los principios constitucionales tributarios y el derecho constitucional de propiedad de SASA, al someter los resultados de la expropiación a imposición.

CAPÍTULO 3 – ANÁLISIS PROCESAL-CONSTITUCIONAL

3. ¿Es el proceso constitucional de amparo la vía procesal adecuada para discutir la inaplicación de una norma tributaria?

3.1 ¿En qué consiste la acción de amparo?

El amparo es una garantía constitucional reconocida en el inciso 3 del artículo 200 de la Constitución y que, como dicha disposición señala, “(...) procede contra el hecho u omisión por parte de cualquier autoridad, funcionario o persona, que **vulnera o amenaza** los demás derechos reconocidos por la Constitución”, salvo los que se encuentran tutelados por el hábeas corpus (i.e. libertad individual o derechos constitucionales conexos) y el hábeas data (i.e. acceso a la información pública). Agrega el artículo, que la acción de amparo no procede, entre otros, contra normas legales.

Una interpretación estrictamente literal de aquella disposición nos llevaría a concluir que en ningún caso caben amparos contra normas. No obstante, como lo señala el Tribunal Constitucional en la Sentencia No. 1043-2013-PA/TC:

“1.3 En reiterada jurisprudencia este Tribunal ha determinado que no procede el amparo directo contra normas heteroaplicativas, es decir aquellas que tienen su eficacia condicionada a la realización de actos posteriores. Sin embargo, este Colegiado ha precisado que **sí procederá acudir a la vía de amparo cuando el acto lesivo sea ocasionado por la vigencia de normas autoaplicativas**, es decir, normas que no requieren de acto posterior de aplicación para que se verifique una afectación a los derechos constitucionales, sino que ésta se produce desde su entrada en vigencia (STC 1314-2000-AA/TC, 504-2000-AA/TC; 2670-2002-AA/TC, 487-2003-AA/TC, 2302-2003-AA/TC).

1.4 En el presente caso este colegiado advierte (...) que las disposiciones materia de cuestionamiento constitucional sí califican como normas de naturaleza autoaplicativa, en razón que **su sola entrada en vigor impone a los sujetos obligados llevar a cabo actos (...) que deberán ser cumplidos de manera imperativa, en tanto se verifique que los hechos realizados por dichos sujetos obligados se subsumen en el supuesto de hecho de la norma.**

1.5 Se determina así que las disposiciones reglamentarias cuestionadas **tienen un efecto directo e inmediato en la esfera jurídica y patrimonial de las empresas recurrentes, que se verificará sin esperar que la administración desemboque su actuación**

administrativa para exigir su cumplimiento. En consecuencia, tomando en consideración dicha naturaleza autoaplicativa, la vía de amparo resulta procedente para acoger la defensa de los derechos invocados por las recurrentes” (el subrayado es nuestro).

Considerando esta postura adoptada por el Tribunal Constitucional respecto de la procedencia del amparo contra normas autoaplicativas, cabe agregar que el artículo 3 del Código Procesal Constitucional define a tales normas como aquellas que, tras su entrada en vigencia, resultan aplicables de manera inmediata e incondicionada. Señala, además, que cuando se alegue la amenaza o violación de actos basados en la aplicación de dicho tipo de normas, la sentencia que declare fundada la demanda deberá disponer la inaplicabilidad de la norma en cuestión.

También resulta importante mencionar que, a diferencia de otras garantías constitucionales como la acción de inconstitucionalidad o la acción popular, en el amparo no se discute la constitucionalidad de una norma autoaplicativa de manera directa y abstracta, sino estrictamente ceñida al caso concreto. Es decir, que los efectos de una sentencia en la que se disponga la inaplicación de una norma (en el marco de un proceso de amparo), únicamente se producirán con respecto al caso particular. La norma discutida no perderá vigencia ni dejará de producir efectos en el contexto del ordenamiento jurídico. En ese mismo sentido, Francisco Chirinos Soto expresa que:

“(…) es procedente el amparo contra violaciones o amenazas a derechos constitucionales que se apoyen en normas reñidas con la Constitución. **Lo que no es posible ni viable es atacar la realidad y vigencia de las propias normas, a través de la acción de amparo.** Para ello están las acciones previstas en los dos siguientes incisos que atacan, en su esencia misma, las normas y persiguen la declaratoria de su inconstitucionalidad” (Chirinos, 1995: p. 437) (el subrayado es nuestro).

Ahora bien, respecto de los derechos fundamentales que tutela el amparo, la Constitución ha adoptado una posición bastante amplia. En atención a ello, el artículo 37 del Código Procesal Constitucional indica que el amparo procede en defensa de derechos tales como la propiedad y, en general, “los demás que la Constitución reconoce.” Asimismo, como anota Samuel Abad Yupanqui sobre los presupuestos de procedencia del amparo, el Código Procesal Constitucional “acoge la tesis del ‘amparo residual’” al establecer que deberán agotarse las vías previas

(artículo 45) y que no deberán existir vías procedimentales específicas igualmente satisfactorias (artículo 5.2) (Abad, 2019: p. 229).

El referido autor advierte que para entender al amparo a cabalidad es necesario considerar el conjunto de procedimientos y procesos a través de los cuales se pueden tutelar los derechos fundamentales bajo vulneración o amenaza. Así, mientras que la vía previa se refiere a aquellos procedimientos que deben ser agotados con anterioridad al proceso judicial de amparo³⁰; las vías procedimentales específicas igualmente satisfactorias (i.e. vía paralela) se refieren a los procesos judiciales que, aunque distintos del amparo, persiguen el mismo fin, cual es tutelar los derechos fundamentales vulnerados o amenazados (Abad, 2019: pp. 231- 233).

Sin perjuicio de ello, es importante resaltar (como lo ha advertido el Tribunal Constitucional en más de una sentencia) que, en los procesos de amparo donde se cuestione una norma autoaplicativa, no resulta aplicable la exigencia de transcurrir por vías previas o paralelas. Respecto de las primeras, el fundamento 3 de la Sentencia No. 02724-2007-PA/TC sostiene que:

“(…) en supuestos donde el acto lesivo proviene directamente de una *norma* o se basa o es *aplicatoria de una norma* no es exigible el agotamiento de la vía previa. En estos casos, el origen del acto lesivo se halla en la norma, y la norma no constituye un acto administrativo, sino un acto emanado de una potestad normativa. **Por definición, no hay vía previa frente a normas. La vía previa ha sido configurada con el objeto de examinar actos administrativos que, en cuanto tales, son manifestación de potestades administrativas, pero no cuando el acto lesivo proviene de una norma que, como tal, es manifestación de una potestad normativa**” (el subrayado es nuestro).

Respecto de las segundas (i.e. vías paralelas), el fundamento 11 de la Sentencia No. 06620-2015-PA/TC, se basa en el carácter autoaplicativo de la norma para afirmar que:

“(…) no existe una vía igualmente satisfactoria, y menos aún específica, en la cual pueda analizarse la constitucionalidad de una norma legal autoejecutiva o autoaplicativa y, por ello,

³⁰ Existen, sin embargo, ciertos supuestos de excepción en los que el agotamiento de la vía previa no resulta exigible. Estos supuestos se encuentran expresamente enumerados en el artículo 46 del Código Procesal Constitucional y se producen cuando: “1) una resolución, que no sea la última en la vía administrativa, es ejecutada antes de vencerse el plazo para que quede consentida; 2) por el agotamiento de la vía previa la agresión pudiera convertirse en irreparable; 3) la vía previa no se encuentra regulada o ha sido iniciada innecesariamente por el afectado; o 4) no se resuelva la vía previa en los plazos fijados para su resolución.”

no puede declararse la improcedencia de una demanda contra norma autoaplicativa con el pretexto de que existe una vía igualmente idónea en la que pueda obtenerse tutela de derecho fundamental. Como tiene decidido el Tribunal Constitucional: ‘es evidente que tratándose de la impugnación de una norma autoaplicativa, para este Tribunal queda claro que no existe otra vía procedimental específica igualmente satisfactoria’ (resolución recaída en Expediente 08310-2005-PA/TC)” (el subrayado es nuestro).

3.2 Procedencia del amparo en el caso bajo análisis

En el presente caso, uno de los puntos discutidos se encuentra relacionado con la procedencia del amparo interpuesto por SASA respecto de una norma legal vulneradora de su derecho fundamental de propiedad (art. 5 de la LIR).

El artículo 5 de la LIR es una norma que se encuentra ubicada en el Capítulo 1 de dicha ley; sección que delimita el ámbito de aplicación del impuesto. Por medio del mencionado artículo, se establece una definición de “enajenación” para efectos del IR; es decir, se establecen los supuestos de hecho (i.e. venta, permuta, cesión definitiva, **expropiación**, etc.) que son susceptibles de generar una ganancia de capital gravable con el IR y, con ello, gatillar la obligación tributaria.

De esta manera, podemos afirmar que, desde su entrada en vigencia, los hechos de la realidad que se subsuman en los supuestos previstos en el artículo 5 de la LIR, se encuentran dentro del ámbito de aplicación del IR. Eventualmente, ello podría devenir (o no) en la determinación de un impuesto por pagar a favor de la Administración, pero en todo caso partimos de la premisa que tales hechos son susceptibles de imposición. Para esto, cabe resaltar, no se requiere de acto de aplicación alguno por parte de la Administración (SUNAT); pues el hecho imponible se configura por el propio imperio de la ley tributaria, desde que ésta entra en vigencia. En ese sentido, es claro que el referido artículo 5 es una norma de carácter autoaplicativo; siendo procedente, en ese extremo, la interposición del amparo, conforme lo señala la jurisprudencia citada líneas arriba.

Con la expropiación del Fondo de propiedad de SASA, se produjo un hecho concreto (i.e. la transferencia de un activo fijo) que, bajo lo dispuesto por el artículo 5 de la LIR, se encontraría sometido al IR; debiendo SASA registrar la indemnización justipreciada pagada por el Sujeto Activo como un ingreso para

efectos de la declaración y pago del IR (mensual y anual). Como vimos en el capítulo anterior, la eventual exacción tributaria implica (más allá de las obligaciones formales asociadas, e.g. presentación de declaraciones, inscripción en el registro, etc.) una afectación a la esfera patrimonial del contribuyente. En efecto, a lo largo del 2011 (año en el cual se pagó la indemnización justipreciada), SASA habría efectuado, bajo protesta, pagos a cuenta mensuales del IR de tercera categoría por la suma de S/ 16'417, 931. Aunado a ello, dentro de los primeros cuatro meses del ejercicio siguiente (2012), tendría que determinar y declarar el IR correspondiente al ejercicio 2011 y, de existir un saldo a favor de la SUNAT, proceder a su regularización.

Ahora bien, como concluimos en el capítulo precedente, es nuestra posición que el sometimiento de la indemnización justipreciada al ámbito de aplicación del IR genera una sustracción inconstitucional del patrimonio de SASA. De igual manera, consideramos que el amparo es la vía procesal adecuada para que SASA pueda tutelar su derecho de propiedad, por las razones que a continuación exponemos.

En primer lugar, la sola vigencia del artículo 5 de la LIR al momento de efectuada la expropiación del Fondo, ya significaba para SASA una amenaza cierta e inminente a su derecho de propiedad; que se concretaría con la eventual determinación y pago del IR del ejercicio 2011, que tomaría en cuenta los resultados de la expropiación. En ese sentido, SASA no estaba ante una posibilidad remota de que se violente su derecho de propiedad; todo lo contrario, existía una amenaza real, susceptible de protección vía amparo³¹. Inclusive, al momento de interponer el amparo, SASA ya habría visto lesionado su derecho de propiedad, al haber efectuado pagos a cuenta del IR, para los que consideró las sumas recibidas por concepto de indemnización justipreciada.

En segundo lugar, considerando los artículos 5.1 y 38 del Código Procesal Constitucional, la demanda de amparo interpuesta por SASA se encuentra referida

³¹ Al explicar la amenaza a los derechos fundamentales, Eloy Espinoza-Saldaña Barrera se remite a la doctrina mexicana, que acoge una distinción entre “actos futuros remotos” y “actos futuros próximos o inminentes”. Los primeros serían aquellos hechos inciertos y eventuales cuya producción – si finalmente ocurre – cae íntegramente dentro del área del porvenir. Los segundos constituirían más bien aquellos hechos ciertos próximos a ejecutarse, y por ende, cuya comisión se verificaría en un futuro inmediato. (...) Solamente en el caso de encontrarnos ante unos acontecimientos ciertos e inminentes estaríamos pues en condiciones de invocar razonablemente la existencia de una verdadera amenaza a la plena vigencia de un derecho fundamental” (Espinoza-Saldaña, 2002: p. 50).

de manera directa a un derecho expresamente reconocido en la Constitución (el artículo 2.16 de la Constitución reconoce el derecho de toda persona a la propiedad) y al contenido constitucionalmente protegido de dicho derecho. Este último, como destaca Luis Castillo-Córdova, tiene una dimensión subjetiva y otra objetiva. Así, por un lado, en virtud de la dimensión subjetiva “se ha de reconocer como contenido constitucional de un derecho fundamental todo un conjunto de facultades de acción y de disposición a favor de su titular”; y, por otro lado, la dimensión objetiva implica que “el poder político se vincula a los derechos fundamentales comprometiéndose a garantizar y favorecer su plena vigencia, adquiriendo con ello una serie de obligaciones” (Castillo-Córdova, 2006: p. 4).

En tercer lugar, cabe resaltar que en el presente caso no existen vías previas ni vías procesales específicas igualmente satisfactorias (i.e. vías paralelas) que configuren causal de improcedencia del amparo interpuesto por SASA. Respecto de las primeras, al ser éste un amparo contra norma autoaplicativa, no resultaría exigible transcurrir por una vía previa; no solo porque ello podría tornar la agresión contra el derecho de propiedad de SASA en irreparable, sino también porque, al no requerir la norma autoaplicativa de un acto concreto de aplicación, no sería viable obtener un pronunciamiento de un tribunal administrativo³².

En cuanto a las vías paralelas, tampoco identificamos una vía procesal específica igualmente satisfactoria para que SASA pueda tutelar su derecho de propiedad. Al igual que en el caso anterior, el Tribunal Constitucional ha señalado en diversa jurisprudencia que, tratándose de amparos contra normas autoaplicativas, no existen vías igualmente satisfactorias³³. Pero, independientemente de lo afirmado por dicho tribunal, consideramos oportuno lo mencionado por el constitucionalista peruano Francisco José Eguiguren Praeli, para quien:

“La residualidad o excepcionalidad del Amparo (art. 5.2 CPConst.) se propone evitar su utilización en casos en los que, estando incluso comprometido el ejercicio de un derecho fundamental, no se justifica acudir a este proceso constitucional debido a la existencia de otras vías procesales o procedimentales igualmente satisfactorias para el caso; **ante la ausencia de peligro de un daño irreparable, la necesidad de un complejo debate**

³² Al respecto, ver el Fundamento No. 7 de la Sentencia del Tribunal Constitucional No. 2302-2003-AA/TC.

³³ Al respecto, ver el Fundamento No. 11 de la Sentencia del Tribunal Constitucional No. 06620-2015-PA/TC y el Fundamento No. 10 de la Sentencia del Tribunal Constitucional No. 06591-2015-PA/TC).

probatorio, o la posibilidad de obtener igual restitución del derecho afectado”
(Eguiguren, 2007: pp. 121-122) (el subrayado es nuestro).

Tomando en cuenta ello, consideramos que en el presente caso el amparo resulta ser la vía más idónea para tutelar el derecho de propiedad de SASA. Transitar por otra vía, como el contencioso-administrativo, resultaría totalmente innecesario y atentaría frontalmente contra el derecho de SASA a una tutela judicial efectiva. Aunado a ello, en tales procesos se ventilan etapas probatorias extensas, que no son necesarias en el caso bajo análisis, puesto que lo que se está discutiendo no es el monto de la deuda tributaria (derivada de una determinación efectuada por la Administración), sino más bien si es constitucionalmente válido gravar con el IR la indemnización justipreciada obtenida a raíz de una expropiación.



V. CONCLUSIONES

1. La expropiación forzosa se concibe desde una doble dimensión. Por un lado, ella implica la existencia de una potestad estatal expropiatoria, a ser ejercida exclusivamente por razones de seguridad nacional o necesidad pública. Por otro lado, supone la existencia de un conjunto de garantías tendientes a salvaguardar el patrimonio del expropiado, que se concretizan principalmente en la indemnización justipreciada.
2. La indemnización justipreciada es un presupuesto de legitimidad para que opere la expropiación forzosa. Ella se fundamenta en el principio de equivalencia, en virtud del cual la indemnización justipreciada debe ser plena y completa, de manera que la situación patrimonial del expropiado no se vea empobrecida (ni enriquecida) tras la expropiación.
3. Desde la perspectiva del Derecho Tributario material peruano, la indemnización justipreciada pagada a SASA por la expropiación del Fundo, sí se encuentra dentro del ámbito de aplicación del IR. Ello, en la medida que la LIR acoge la Teoría del Flujo de Riqueza, al considerar como rentas gravables a las ganancias de capital.
4. En tanto constituyen ganancias de capital las derivadas de la enajenación de bienes de capital, y siendo que según el artículo 5 de la LIR la expropiación es una forma de enajenación, la totalidad de ingresos derivados de la expropiación del Fundo (reflejados en la indemnización justipreciada pagada a SASA) son susceptibles de generar una ganancia de capital gravable, en la parte que exceda el costo de adquisición del Fundo.
5. Sin perjuicio de ello, en el modelo de Estado Social y Democrático de Derecho, adoptado por la Constitución, el Estado asume una serie de deberes cuyo cumplimiento exige que aquel cuente con los recursos económicos necesarios para afrontarlos. En ese contexto, la Constitución asigna exclusivamente al Estado la potestad tributaria; cuyo ejercicio debe respetar el marco constitucional, más aún si (como lo ha sostenido la doctrina especializada y la jurisprudencia del Tribunal Constitucional), la Constitución es una norma jurídica capaz de vincular a todo poder público.

6. Al haber establecido que la expropiación es un supuesto de enajenación para los efectos del IR (artículo 5 de la LIR), el legislador ha excedido los límites trazados en la Constitución para el ejercicio de su potestad tributaria; comprendiendo dentro de un mismo hecho imponible (i.e. la enajenación de bienes de capital) a personas con distinta capacidad contributiva. Ello, a su vez, genera una clara vulneración a los principios constitucionales tributarios de igualdad y no confiscatoriedad, expresamente recogidos en el artículo 74 de la Constitución.
7. En esa línea, al someter a imposición la indemnización justipreciada reconocida a SASA por la expropiación del Fundo, se vulneraría la garantía de inviolabilidad del derecho de propiedad contenida en el artículo 70 de la Constitución; pues en la práctica, la indemnización justipreciada se vería reducida por el monto del impuesto adeudado, encontrándose SASA en una posición patrimonial empobrecida luego de la expropiación.
8. Por otro lado, si bien una interpretación literal del artículo 200, inciso 3 de la Constitución nos llevaría a concluir que el proceso de amparo no procede contra cualquier tipo de norma, el desarrollo jurisprudencial del Tribunal Constitucional ha precisado que sí procede acudir al amparo cuando el acto lesivo (i.e. vulneración o amenaza a un derecho fundamental) sea producido por una norma de carácter autoaplicativo.
9. El artículo 5 de la LIR sí califica como una norma autoaplicativa pues, desde su entrada en vigencia, los hechos de la realidad que se subsuman en los supuestos previstos por dicha norma (entre los que se incluye a la expropiación), se encontrarán dentro del ámbito de aplicación del IR. Para ello, como vimos, no se requiere de ningún acto de aplicación por parte de la SUNAT.

Para SASA, con la vigencia del artículo 5 de la LIR al momento de producirse la expropiación del Fundo, se configuró una amenaza cierta e inminente a su derecho constitucional de propiedad; la misma que, en nuestra opinión, es susceptible de tutela por la vía de amparo.

10. Finalmente, considerando el carácter residual del amparo, no identificamos otras vías procesales o procedimentales que sean adecuadas para tutelar el derecho de propiedad de SASA. De un lado, al ser el artículo 5 de la LIR una norma que no requiere de actos concretos de aplicación para producir efectos, no habría sido

viable para SASA recurrir a un tribunal administrativo. De otro lado, la necesidad de una tutela urgente y el hecho que no sea necesaria una etapa probatoria extensa, justifican la procedencia del amparo en el caso concreto.



VI. BIBLIOGRAFÍA

ABAD YUPANQUI, Samuel B.

2019 *Manual de Derecho Procesal Constitucional*. Lima: Palestra Editores.

BRAVO CUCCI, Jorge

2009 “Breves reflexiones sobre el desarrollo jurisprudencial del principio de capacidad contributiva”. *Revista IUS ET VERITAS*. Lima, 2009, 38, pp. 222-227.

CASTILLO-CÓRDOVA, Luis

2006 “El derecho de propiedad como objeto de protección del proceso de amparo”. En *Repositorio Institucional Pirhua*, pp. 1-20. Consulta: 2 de octubre de 2020.
https://pirhua.udep.edu.pe/bitstream/handle/11042/1907/Derecho_propiedad_objeto_proteccion_proceso_amparo.pdf?sequence=3

CHIRINOS SOTO, Enrique y Francisco CHIRINOS SOTO

1995 *Constitución de 1993: lectura y comentario*. Segunda edición. Lima: Nerman.

DANÓS ORDOÑEZ, Jorge

2006 “El principio constitucional de no confiscatoriedad de los tributos en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional peruano”. En DANÓS ORDOÑEZ, Jorge (ed.). *Temas de derecho tributario y de derecho público: libro homenaje a Armando Zolezzi Möller*. Lima: Palestra Editores, pp. 135-167.

DOMENECH PASCUAL, Gabriel

2012 “Ni más ni menos: el principio de indemnidad y sus excepciones”. *Revista Española de Derecho Administrativo*. Valencia, 2012, 156, pp. 59-86.

DROMI, Roberto

1998 *Derecho administrativo*. Séptima edición. Buenos Aires: Ediciones Ciudad Argentina.

DURÁN ROJO, Luis Alberto

2006 “La noción del deber constitucional de contribuir. Un estudio introductorio”. En DANÓS ORDOÑEZ, Jorge (ed.). *Temas de derecho tributario y de derecho*

público: libro homenaje a Armando Zolezzi Möller. Lima: Palestra Editores, pp. 51-95.

EGUIGUREN PRAELI, Francisco José

2007 “El amparo como proceso «residual» en el Código Procesal Constitucional peruano. Una opción riesgosa pero indispensable”. *Anuario Iberoamericano de Justicia Constitucional*. Madrid, 2007, 11, pp. 99-129.

ESPINOZA-SALDAÑA BARRERA, Eloy

2002 “Algunas consideraciones sobre el amparo contra leyes a propósito de su tratamiento en la propuesta de reforma constitucional hoy en trámite”. *Foro Jurídico*. Lima, 2002, 1, pp. 43-52.

GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo

2006 *Los principios de la nueva ley de expropiación forzosa*. Navarra: Editorial Aranzadi.

GARCÍA MULLIN, Roque

1978 *Impuesto sobre la renta: teoría y técnica del impuesto*. Buenos Aires: Centro Interamericano de Estudios Tributarios (CIET)

GIULIANI FONROUGE, Carlos M.

2010 *Derecho Financiero*. Novena edición. Buenos Aires: La Ley.

HERNÁNDEZ BERENGUEL, Luis

1993 “El poder tributario y la nueva constitución”. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*. Lima, 1993, 24, pp. 17-29.

HUAPAYA TAPIA, Ramón Alberto y Lucio Andrés SÁNCHEZ POVIS

2016 “El régimen jurídico de la expropiación forzosa en el ordenamiento administrativo peruano. Evolución normativa y perspectivas actuales”. *THĒMIS – Revista De Derecho*. Lima, 2016, 69, pp. 87-113.

LANDA ARROYO, César

2006 “Los principios tributarios en la Constitución de 1993. Una perspectiva constitucional”. En DANÓS ORDOÑEZ, Jorge (ed.). *Temas de derecho tributario y de derecho público: libro homenaje a Armando Zolezzi Möller*. Lima: Palestra Editores, pp. 37-50.

MARIENHOFF, Miguel S.

1973 *Tratado de Derecho Administrativo*. Vol. IV. Buenos Aires: Abeledo-Perrot.

MARTIN TIRADO, Richard

1999 “Aplicación de la nueva ley general de expropiaciones al régimen de concesiones sobre obras públicas de infraestructura y de servicios públicos”. *THĒMIS – Revista De Derecho*. Lima, 1999, 39, pp. 133-155.

MEDRANO CORNEJO, Humberto

2018 *Derecho tributario. Impuesto a la renta: aspectos significativos*. Lima: Pontificia Universidad Católica del Perú, Fondo Editorial.

2013 “Impuesto a las ganancias en la enajenación de inmuebles por personas naturales”. *Revista IUS ET VERITAS*. Lima, 2013, 47, pp. 252-262.

MENÉNDEZ MORENO, Alejandro

2016 *Derecho financiero y tributario. Parte general: lecciones de cátedra*. Décimo séptima edición. Navarra: Editorial Aranzadi.

RUIZ DE CASTILLA, Francisco

2018 *Derecho tributario: temas básicos*. Lima: Pontificia Universidad Católica del Perú, Fondo Editorial.

SEVILLANO CHÁVEZ, Sandra

2016 “La imposición a las rentas empresariales en la ley del impuesto a la renta”. Material del curso *Legislación Tributaria*. Lima: Pontificia Universidad Católica del Perú.

2014 *Lecciones de derecho tributario: principios generales y código tributario*. Lima: Pontificia Universidad Católica del Perú, Fondo Editorial.

2004 “El concepto de renta en la legislación peruana”.

SOTELO CASTAÑEDA, Eduardo

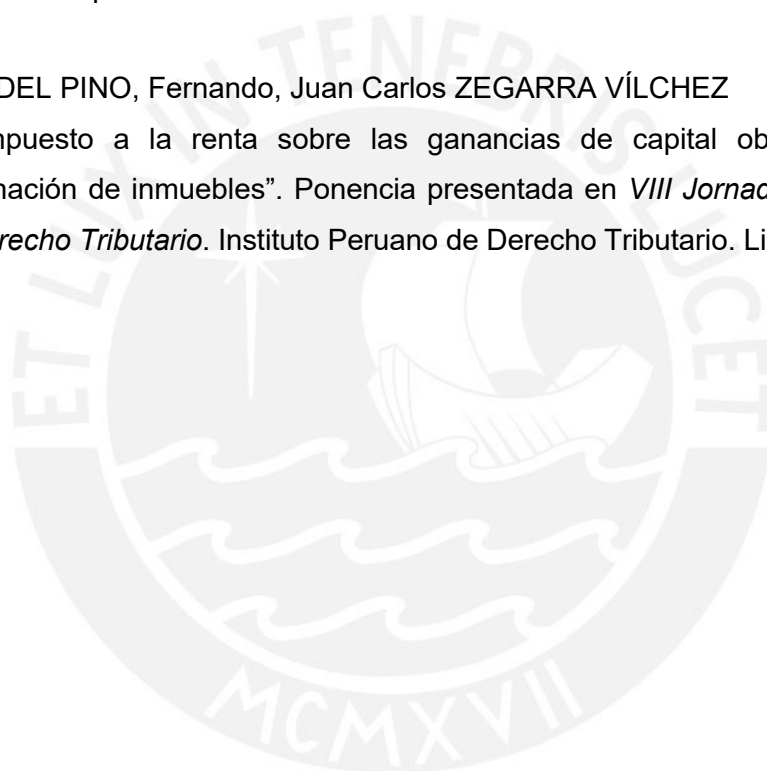
2007 “Notas sobre el principio de no confiscatoriedad en materia tributaria”. *Derecho & Sociedad*. Lima, 2007, 29, pp. 307-322.

VILLEGAS, Héctor

2001 *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Séptima edición. Buenos Aires: Ediciones Depalma.

ZUZUNAGA DEL PINO, Fernando, Juan Carlos ZEGARRA VÍLCHEZ

2004 “El impuesto a la renta sobre las ganancias de capital obtenidas en la enajenación de inmuebles”. Ponencia presentada en *VIII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario*. Instituto Peruano de Derecho Tributario. Lima, diciembre.



VII. ANEXOS

- Anexo 1: Demanda de amparo de fecha 13 de octubre, interpuesta por SASA.
- Anexo 2: Contestación formulada por la SUNAT el 27 de diciembre de 2011, respecto a demanda de amparo interpuesta por SASA.
- Anexo 3: Resolución No. 6 del 30 de enero de 2012, emitida por el Décimo Juzgado Constitucional de la Corte Superior de Justicia de Lima, que declara saneado el proceso.
- Anexo 4: Resolución No. 8 del 23 de marzo de 2012, emitida por el Décimo Juzgado Constitucional de la Corte Superior de Lima, que declara fundada la demanda de amparo interpuesta por SASA.
- Anexo 5: Recurso de Apelación del 30 de marzo de 2012, interpuesto por la SUNAT contra la Resolución No. 8.
- Anexo 6: Resolución No. 16 del 14 de agosto de 2012, emitida por la Cuarta Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima, que revoca la Resolución No. 8.
- Anexo 7: Recurso de Agravio Constitucional del 28 de noviembre de 2012, interpuesto por SASA contra la Resolución No. 16.
- Anexo 8: Sentencia del Tribunal Constitucional No. 00319-2013-PA/TC, del 18 de junio de 2013, que declara fundada la demanda.



ANEXO 1



Cuaderno Principal
Escrito No. 01
DEMANDA DE AMPARO

AL JUZGADO ESPECIALIZADO EN LO CONSTITUCIONAL DE LIMA

SOCIEDAD AGRÍCOLA SAN AGUSTÍN S.A. ("SASA"), con Registro Único de Contribuyente No. 20137988349, representada por Francisco Palacios, identificado con Documento Nacional de Identidad No. 08232268, según poder que se adjunta, ambos con domicilio real en la Avenida De la Floresta No. 497, Interior P.5, Urbanización Chacarilla del Estanque, distrito de San Borja, provincia y departamento de Lima, y señalando como domicilio procesal para estos efectos en la **Casilla 4847** del Colegio de Abogados de Lima; ante Usted decimos:

I. VÍA PROCEDIMENTAL Y RELACIÓN JURÍDICO PROCESAL.

Conforme al artículo 200°, inciso 2), de la Constitución Política y lo previsto por los artículos 1°, 2° y 3° del Código Procesal Constitucional ("CPConst"), formulamos **DEMANDA DE AMPARO** contra la **SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA** ("SUNAT"), y su **PROCURADORÍA PÚBLICA**, quienes deberán ser notificados en la Avenida Garcilaso de la Vega No. 1472, distrito, provincia y departamento de Lima

II. PETITORIO.

*Se interpone contra
dame
SUNAT*

A fin de obtener la tutela de su derecho constitucional a la propiedad y de las garantías contra el poder de imposición tributaria, se interpone contra **SUNAT** demanda de **AMPARO CONTRA LEY**, en específico, **contra el ARTÍCULO 5° DEL TEXTO ÚNICO ORDENADO (TUO) DE LA LEY DE IMPUESTO A LA RENTA** (Decreto Supremo 179-2004-EF); norma autoaplicativa que grava con el citado tributo a la "indemnización justipreciada" recibida por SASA el 19 de mayo de 2011 y 12 de julio de 2011, de modo que le ordena devolver al Estado el 30% de lo recibido por la expropiación sufrida, dejando por tanto de percibir la indemnización justipreciada exacta que le corresponde y contraviniendo así la situación de

*Art. 200.2
de la Const.
dice que
no puede
el Amparo
contra
normas
legales.*

indemnidad patrimonial que garantiza el artículo 70° de la Constitución Política.

Por consiguiente, formulamos como petitorio que el Juzgado disponga la inaplicación del artículo 5° del T.U.O. de la Ley de Impuesto a la Renta para el caso de la "indemnización justipreciada" recibida por SASA y, en consecuencia que ordene a la SUNAT: (i) abstenerse de realizar acciones tendientes al cobro del impuesto a la renta por dicho concepto; y, (ii) restituir la suma de S/. 16'417,931.00 pagada bajo protesta por SASA como pago a cuenta del impuesto a la renta por la "indemnización justipreciada".

Inaplicación del art. 5° del T.U.O. por el pago específico.

III. INTRODUCCIÓN AL CASO PROPUESTO.

3.1. El artículo 70 de la Constitución Política, dispone en forma categórica que "el derecho de propiedad es inviolable. El Estado lo garantiza". Al respecto, nuestro Tribunal Constitucional ("TC") precisa que con ello se "garantiza la conservación de la integridad del patrimonio de la persona" de modo que debe interpretarse que existe una "garantía de indemnidad (...) y, por consiguiente, se prohíbe la indebida detracción del [patrimonio]" (STC 00228-2009-PA, fd. 35 y STC 7364-2006-PA, fd. 6).

La propiedad entonces supone una garantía de indemnidad, de no alteración del patrimonio de los particulares.

3.2. Aunque el mismo artículo 70° de la Constitución consagre la excepcional potestad de expropiación del Estado (sólo por razones de seguridad nacional o necesidad pública), ello no supone eliminar la indemnidad patrimonial del expropiado que garantiza el derecho de propiedad, pues el ejercicio de tal potestad debe respetar una garantía constitucional: el pago de una "indemnización justipreciada", de modo que mantenga el equilibrio económico del afectado.

En esa línea, en su momento, el Tribunal Constitucional español precisó que con la exigencia del pago de la indemnización justipreciada, "lo que garantiza la Constitución es el razonable equilibrio entre el daño expropiatorio y su reparación" (STC 166/1986, del 19 de diciembre).

Por tanto, la expropiación no elimina el derecho de propiedad sino que, como en su momento estableció acertadamente el Tribunal Constitucional

español, "se transforma en el derecho a obtener una indemnización por el valor del bien o derecho del que el titular ha sido forzosamente privado" (STC 37/1987, del 26 de marzo). Ello permite mantener la indemnidad del expropiado, pues su derecho de propiedad "cede al convertirse en su **equivalente económico**, cuando el [bienestar] de la comunidad (...) **legítima la expropiación**" (STC 111/1981, del 2 de diciembre).

3.3. En este caso, veremos que con la finalidad de mantener la misma situación económica que SASA tenía antes de la expropiación de su Fundo San Agustín, el Estado le entregó una "indemnización justipreciada".

A pesar de ello, de modo indirecto el mismo Estado pretende desconocer la garantía constitucional que permite a SASA mantener una situación patrimonial indemne ante la expropiación sufrida. En efecto, el artículo 5º del TUO de la la Ley de Impuesto a la Renta impone sobre SASA la obligación de pagar impuesto a la renta por la indemnización recibida, de modo que esta garantía constitucional sea reducida al 70%, lo que le implicaría negar la indemnidad que garantiza el derecho de propiedad.

El derecho de propiedad supone una garantía de indemnidad

Ante situaciones de esta naturaleza, el Tribunal Constitucional español en su momento, también ha determinado lo siguiente:

*"Si se excluyen o disminuyen en forma sustancial las garantías de conformidad con lo dispuesto en las leyes, causa justificada e **indemnización**, se rompería el equilibrio característico del instrumento expropiatorio, situándolo no sólo al margen de la ley (vía de hecho), sino extramuros de la Constitución, lo cual permitiría la entrada en acción de los mecanismos de protección diseñados en la propia Constitución y desarrollados por la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional" (STC 67/1988, del 18 de abril)*

La misma situación se presenta en este caso, motivo por el cual acudimos a vuestro Juzgado solicitando la tutela constitucional de nuestros derechos.

IV. HECHOS RELEVANTES DEL CASO.

- **La expropiación se prolongó por cuarenta años.**

4.1. Mediante Resolución Suprema 675-72-VI-DU del 8 de noviembre de 1972 se declaró de necesidad y utilidad pública la modificación de los Planos de Zonificación General y Sistema Vial de Lima Metropolitana. Ello modificó la zonificación del sector Noroeste del Callao, donde se encuentra el Fundo San Agustín, calificándolo como **Área de Reserva para la futura ampliación del Aeropuerto Internacional Jorge Chávez.**

Aunque SASA siguió ostentado la titularidad sobre el citado Fundo, la referida resolución le generó graves daños, pues durante casi cuarenta (40) años hizo prácticamente inviable toda posibilidad de disposición o explotación plena del bien, pues poco atractivo resulta comprar y/o explotar un inmueble que se conoce sería expropiado por el Estado y tales daños nunca le fueron compensados por el Estado.

De otro lado, en el año 1978, SASA fue "despojada" de una parte importante del Fundo San Agustín de manera ilegal mediante el otorgamiento por parte del Estado de una serie títulos irregulares (a través de adjudicación efectuada por la Dirección General de la Reforma Agraria) a favor de terceros. Tales títulos fueron posteriormente anulados por la Corte Suprema de Justicia de la República, reconociéndose a SASA como titular del Fundo San Agustín.

Esta situación derivada de una actuación ilegal por parte del Estado también generó graves daños a SASA, pues NO SÓLO SE LE PRIVÓ DE LA POSESIÓN (Y POR ENDE DEL USO Y DISFRUTE) DE UNA PARTE IMPORTANTE DEL FUNDO SAN AGUSTÍN POR MÁS DE TREINTA (30) AÑOS, SINO QUE TAMBIÉN SE LE OBLIGÓ A LITIGAR ANTE EL PODER JUDICIAL DURANTE AÑOS OCACIONÁNDOSELE "UNA CARGA ECONÓMICA INJUSTIFICADA". SIN EMBARGO, NINGUNO DE ESOS DAÑOS HAN SIDO COMPENSADOS POR EL ESTADO (Ver Sección III.4 del Laudo).

- **La prolongada duración del proceso de expropiación (once años) generó daños adicionales.**

4.2. Luego de casi treinta (30) años, se trató de retomar la medida antes señalada (Resolución Suprema 675-72-VI-DU del 8 de noviembre de 1972), por lo que el 25 de julio de 2000 se publicó la **Ley 27329** que declaró de necesidad pública la expropiación de inmuebles adyacentes al Aeropuerto

Internacional Jorge Chávez para la ampliación, desarrollo y mejora del mismo.

Tal ley suponía la expropiación del Fundo San Agustín de propiedad de SASA, que es adyacente al mencionado Aeropuerto y que tiene un área de 3'440112,983 m².

- 4.3. A ello se debe añadir que a pesar que el artículo 7° de la **Ley 27117**, Ley General de Expropiaciones (en adelante, LGE), estableció que el Estado debía iniciar los procesos de expropiación en un plazo de dos (02) años contados desde la promulgación de la Ley, esto es, a más tardar el 24 de julio de 2002; es recién con la **Resolución Suprema 053-2008-MTC**, publicada el 4 de mayo de 2008, que se autorizó al Ministerio de Transportes y Comunicaciones ("MTC") ejecutar la expropiación de un total de veinte (20) predios adyacentes al Aeropuerto Internacional "Jorge Chávez".
- 4.4. El 24 de julio de 2008, luego de transcurridos ocho (08) años adicionales de demora del Estado en esta expropiación, se dio inicio al procedimiento expropiatorio del Fundo San Agustín mediante la publicación de la **Resolución Suprema 093-2008-MTC**.

Como el MTC y SASA no llegaron a un acuerdo sobre el monto de la "indemnización justipreciada", el 12 de diciembre de 2008, el MTC interpuso la demanda arbitral respectiva al amparo de la LGE.

- 4.5. El Tribunal Arbitral conformado por Beatriz Boza Dibós, Alfredo Bullard González y Ricardo Yori Umlauff dictó la Resolución 147, del 30 de abril de 2011, que contenía el Laudo de conciencia ("Laudo"), ordenando el pago de la indemnización justipreciada por la suma total de S/. 820,069,761.80.

Cabe indicar que, conforme dispone el Punto Undécimo de la Parte Resolutiva del Laudo, sólo parte de la indemnización justipreciada correspondía a SASA, pues en virtud de transacciones suscritas con los poseionarios que ocupaban parte de su Fundo, debió otorgarles el 30% de aquel concepto. En tal sentido, SASA sólo recibió la suma de S/. 490'801,009.00, que sería la parte que conforme al art. 5° del TUO del Impuesto a la Renta estaría gravada con dicho Impuesto..

EN RESUMEN, SASA sufrió pérdidas causadas por la larguísima intervención del Estado en el fundo de su propiedad. Primero, desde el año 1972 zonificó y reservó el Fundo San Agustín para la expansión del aeropuerto y, luego de casi treinta (30) años, recién en el año 2000, inició un proceso expropiatorio que prolongó aún más el daño ocasionado, pues duró en total once (11) años. Y, además, SASA tuvo que afrontar un litigio causado por una actuación ilegal del Estado que no sólo le ocasionó "una carga económica injustificada" sino que más importante aún "la obligó a renunciar" a una parte importante de la indemnización justipreciada a favor de los posesionarios que ocupaban parte de su Fundo como consecuencia de dicha actuación ilegal del Estado

4.6. En todo caso, aunque la indemnización justipreciada no tomó en cuenta todos los daños ocasionados a SASA por la expropiación, con este proceso no se busca discutir tal monto. **El objeto de esta demanda es evitar que a los daños sufridos por SASA se sume un nuevo daño inconstitucional que consistiría en la ilegítima aplicación de la ley del impuesto a la renta sobre la indemnización justipreciada que recibió, tal como describimos a continuación.**

• **Lesión y amenaza de derechos constitucionales.**

4.7. De acuerdo con ello, los abonos que hizo el MTC fueron de S/. 45'010,235.41 el 19 de mayo de 2011 y otro por 775'790,932.79 el 12 de julio de 2011, de los cuales, como se indica en el numeral 4.5 precedente, SASA solo pudo recibir S/. 490'801,009.00. Ello dio lugar a que el 21 de junio y 9 de agosto de 2011, bajo protesta, SASA se viera obligada a pagar las sumas de S/. 900,205.00 y S/. 15'517,726.00, respectivamente, por concepto de pago a cuenta del impuesto a la renta de los meses de mayo y julio de 2011.

→ *esto fue emitido el 30 de abril de 2011. Se devolvió con intereses a esta fecha de pago.*

En suma, a la fecha SASA ha tenido que desembolsar la suma total S/. 16'417,931.00 por concepto de impuesto a la renta, debido a que recibió una indemnización expropiatoria que, paradójicamente, constituye renta según la norma autoaplicativa que se cuestiona.

4.8. En el escenario actual, se ha generado ya una lesión contra el derecho de propiedad de SASA que ha visto reducido el bien que le fue entregado

(indemnización justipreciada) para no alterar la situación de indemnidad patrimonial que tenía antes de la expropiación.

Además de esa lesión al patrimonio de SASA, existe la amenaza cierta e inminente que tal gravamen suponga la reducción de hasta la tercera parte de la indemnización justipreciada recibida por SASA, pues en marzo del 2012, SASA tendrá que pagar la totalidad del impuesto a la renta que –en virtud de la norma autoaplicativa que se cuestiona- correspondería pagar por la indemnización justipreciada recibida.

- 4.9. El Juzgador apreciará que lo sostenido por SASA es coherente con el criterio seguido por el propio legislador nacional para otros supuestos de expropiación, lo que evidenciaría la arbitrariedad de aplicar el impuesto a la renta a la indemnización justipreciada de SASA.

En efecto, en sede nacional se han configurado los siguientes supuestos:

- La **Ley 15037**, Ley de Reforma Agraria emitida en el Perú en 1964 estableció lo siguiente: "*Artículo 243.- Los contratos, las expropiaciones y todas las obligaciones derivadas de estos actos y que resulten de la aplicación de la presente ley, están exonerados, sin excepción, del pago del impuesto y derechos*".
- La **Ley 17716**, Ley de Reforma Agraria emitida en el Perú en 1969 estableció: "*Disposición especial segunda.- Los contratos, expropiaciones y todas las obligaciones derivadas de la aplicación de la presente Ley están exonerados sin excepción del pago de impuestos y derechos*".

Más adelante veremos con mayor detalle que la misma exención tributaria ha sido prevista por los legisladores de Argentina y España, y cuya justificación constitucional ha sido explicada por la jurisprudencia de esos países al pronunciarse sobre los pagos de la indemnización justipreciada generados con motivo de expropiaciones.

V. FUNDAMENTOS DE DERECHO.

- Sentido de la "indemnización justipreciada".

5.1. La expropiación sufrida por SASA no fue un acto de comercio ejecutado libremente por la empresa. En la esencia de la expropiación está el ser un acto unilateral del poder público. El artículo 2 de la Ley General de Expropiaciones, Ley 27117, al definir el concepto de expropiación establece: "La expropiación consiste en la transferencia forzosa del derecho de propiedad privada, autorizada únicamente por ley expresa del Congreso a favor del Estado (...)".

Expropiación es acto unilateral del poder público.

5.2. La enajenación del Fundo San Agustín no se produjo por interés de SASA sino por necesidad pública. No ha sido un acto de enajenación en el que la empresa propietaria del fundo haya buscado hacer efectiva y líquida una ganancia de capital. Se ha visto forzada a transferir.

No hubo voluntad de SASA de transferir el fundo.

En ese sentido, la Corte Suprema de Justicia de la Nación de Argentina estableció el siguiente criterio:

"La naturaleza jurídica del instituto expropiatorio quedaría desnaturalizada si se admitiese que el expropiado obtiene con la indemnización una ganancia; como no la obtiene en otro supuesto el damnificado a quien se le resarce el daño contractual o extracontractual. **El expropiado tiene derecho a una reparación integral, esto es, a un equilibrio de valores entre el valor del bien objeto de la expropiación y de los daños y perjuicios emergentes de la expropiación. La ruptura de ese equilibrio en detrimento del expropiado significaría en algún modo entrar en el ámbito prohibido de la confiscación**" (el énfasis es agregado; Fallos, Tomo 238, Página 335, del 5 de agosto de 1957).

5.3. En ese orden, como resultado de la enajenación al Estado por expropiación, SASA cobró una indemnización justipreciada. A ella se refiere, en el máximo rango jerárquico de nuestra legislación, el artículo 70° de la Constitución:

"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 ejercicio de la potestad expropiatoria NO SUPONE la eliminación del derecho de propiedad.

171

- 5.4. Como se aprecia, se establece la inviolabilidad de la propiedad, es decir, nadie puede apropiarse de los bienes que pertenecen en propiedad a otro. La excepción es la expropiación que, como viene dicho, es un acto unilateral de poder público en el que la libre voluntad del propietario no interviene. A cambio del bien expropiado, el Estado debe pagar una *indemnización justipreciada que incluya compensación por el eventual perjuicio* y que debe ser pagada con dos caracteres esenciales: pago previo y pago en efectivo.

Como se ha adelantado, **aunque el ejercicio de la potestad expropiatoria suponga una afectación del derecho de propiedad, no supone su eliminación, pues la "indemnización justipreciada" permite mantener el equilibrio económico del afectado** (supra 3.2). Con ello la Constitución Política garantiza que el derecho propiedad mantenga su equivalente económico, asegurando así la indemnidad del expropiado.

Indemnización Justipreciada permite mantener el equilibrio económico del afectado.

En esa línea, GARCÍA DE ENTERRIA y FERNÁNDEZ precisan que el sacrificio que supone la expropiación "afecta únicamente a partes específicas de su patrimonio, no a su integridad económica, la cual queda compensada con una indemnización pecuniaria que restablece, al menos en principio, la sustracción del valor en que el sacrificio expropiatorio se concreta" ⁽¹⁾.

- 5.5. En esta caracterización constitucional de la indemnización justipreciada se tienen en cuenta ciertas reglas complementarias previstas en la Ley General de Expropiaciones, de las cuales interesa destacar las siguientes:

- La indemnización justipreciada comprende el valor de tasación comercial debidamente actualizado del bien que se expropia según el numeral 15.1. del artículo 15 de la Ley 27117 ⁽²⁾. Esta norma tiene por finalidad hacer que el propietario expropiado reciba en su patrimonio, un monto indemnizatorio **que sustituya EQUIVALENTEMENTE al bien que se ha visto forzado a transferir** por el acto unilateral y público del Estado al expropiar. No hay una ganancia ni intención de obtenerla. Más bien, es el Estado el que le da una indemnización que sustituye en equivalencia de valor al bien expropiado.

¹ GARCIA DE ENTERRIA, Eduardo Y FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón. *Curso de Derecho Administrativo*. Tomo II. Lima: Editorial Palestra, 2006, p. 1185.

² "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 (...)"

Los incisos c) y d) del párrafo 7.1. del artículo 7 de la Ley 27117 prevén indemnizaciones adicionales por retrasos en el proceso de expropiación que se deban al Estado. Se trata de daños efectivos que se producen al propietario expropiado porque con el transcurso del tiempo, los bienes expropiados disminuyen o dejan completamente de rendir frutos. En el caso de esta expropiación y como hemos visto en el numeral 4.1 precedente, demás está decirlo, debido a su larguísima extensión en el tiempo, los daños graves ocasionados por el Estado a SASA por: (i) el estado de "congelamiento" en que se colocó al Fundo al declarársele como "de Reserva para la futura ampliación del Aeropuerto Internacional Jorge Chávez" a partir del año 1972 y (ii) el "despojo" ilegal del uso y disfrute de una parte importante del Fundo San Agustín a partir del año 1978 so pretexto del proceso de la Reforma Agraria, han sido considerables y no han sido compensados.

La indemnización compuesta por los elementos anteriores que fueran aplicables al caso, debe pagarse en dinero (artículo 15 de la Ley 27117). Este requisito se exige para que el propietario privado de su bien pueda contar con un valor equivalente al que dicho bien tenía y, dado el caso, pueda comprar otro bien del mismo valor que lo sustituya.

5.6. **Todo esto hace ver que la indemnización justipreciada a la que se refiere el artículo 70 de la Constitución, y sus diferentes elementos especificados por la Ley General de Expropiación, no tienen por finalidad dar un beneficio económico, una renta, una ganancia de capital al expropiado, sino mantener el equilibrio patrimonial del expropiado, sustituyéndose un bien con otro.**

El derecho de propiedad exige que la expropiación no suponga una pérdida patrimonial (ni tampoco una ganancia), sino que se mantenga indemne el patrimonio, he allí la razón por la que se concluye que la indemnización justipreciada ordenada por la Constitución busca mantener el equilibrio patrimonial del expropiado.

En ese sentido, comenta MARIENHOFF lo siguiente:

"El patrimonio del expropiado debe permanecer inalterado. Como consecuencia de que la indemnización debe ser integral, el resarcimiento debe involucrar y considerar diversos rubros: la depreciación monetaria; los intereses; la exención de impuestos; todos los valores que integren la consistencia jurídica de lo que se expropie" (3).

MARIENHOFF. *Tratado de Derecho Administrativo*. Tomo IV. Buenos Aires: Abeledo Perrot, p. 273.

Por su parte, DROMI considera que la indemnización justipreciada forma parte consustancial de la institución misma de la expropiación, señalando:

*"A) Indemnización justa. La indemnización debe ser integralmente justa. Si bien la Constitución no lo declara de modo expreso, ello surge del carácter y sentido de la indemnización, como modo de resarcimiento. Indemnizar quiere decir dejar indemne o sin daño. Equivale a dar al expropiado en dinero, el mismo valor de la propiedad que se le priva. La expropiación no debe empobrecer ni enriquecer al expropiado, sino dejarlo en igual situación económica. La indemnización, para ser justa, debe ser objetiva, actual e **integral**" (4).*

5.7. En síntesis, entonces, tanto la Constitución, como la ley 27117 y la doctrina reconocida, están de acuerdo en sostener que la indemnización justipreciada con sus diversos componentes, debe ser la que corresponde a una reposición del mismo bien que se expropia dentro del patrimonio del expropiado, permitiendo que el sujeto expropiado no se empobrezca luego de haber sido privado del bien que originalmente le pertenecía.

5.8. De esta manera, desde el punto de vista del valor de los bienes, el expropiado tiene un patrimonio equivalente antes y después de la expropiación. De esto se deduce que **el capital permanece en su mismo valor y que no hay renta**. Desde luego, el propietario tampoco ha realizado ningún acto propio que lo conduzca a la enajenación que se ha visto forzado a realizar, por lo que no se le puede atribuir ninguna expresión de voluntad para obtener rentas o ganancias de capital.

En resumen: luego de la expropiación y del pago de la indemnización justipreciada, el propietario tiene el mismo valor patrimonial que tuvo antes y no ha obtenido beneficios económicos. La indemnización justipreciada no es una renta (ni, por tanto, una de sus especies denominada ganancia de capital): es el capital que existía antes de la expropiación, sólo que bajo una forma distinta.

5.9. Ahora bien, el hecho de que la "indemnización justipreciada" sea entregada en efectivo no es óbice para considerarlo protegido por el derecho de propiedad de SASA, pues el TC se ha encargado de precisar que el contenido constitucional del derecho de propiedad extiende su protección no sólo sobre

⁴ DROMI, Roberto. *Derecho Administrativo*. Buenos Aires: Ediciones Ciudad Argentina, 1994, p. 470.

los clásicos derechos reales, sino sobre todo el patrimonio que incluye a las cosas e intereses apreciables económicamente. Citamos:

*"Tal como ha establecido este Colegiado en consolidada jurisprudencia, el concepto constitucional de propiedad difiere y, más aún, amplía los contenidos que le confiere el derecho civil. Así, mientras que en este último el objeto de la propiedad son las cosas u objetos materiales susceptibles de valoración, **para el derecho constitucional la propiedad no queda 'enclaustrada' en el marco del dominio y de los derechos reales, sino que abarca y se extiende a la pluralidad in totum de los bienes materiales e inmateriales** que integran el patrimonio de una persona y que, por ende, son susceptibles de apreciación económica (STC 0008-2003-AI/TC, fundamento 26).*

*La 'inviolabilidad' de la propiedad a la que refiere el artículo 70 de la Constitución debe interpretarse no sólo como prohibición de intervenciones en el libre ejercicio o goce de los mencionados atributos clásicos del derecho de propiedad, sino también 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**" (el resaltado es agregado, STC 00228-2009-PA, fd. 35 y STC 7364-2006-PA, fd. 6)*

5.10. Se aprecia entonces que la "indemnización justipreciada" recibida por SASA forma parte de su derecho de propiedad, de manera que puede solicitar tutela constitucional contra aquellas lesiones y amenazas generadas por la norma autoaplicativa que se cuestiona.

En efecto, tal norma pretende mermar de manera ilegítima la garantía de indemnidad del patrimonio de SASA, imponiendo un impuesto que no respeta el límite constitucional de respetar la capacidad contributiva.

• Sentido del principio de capacidad contributiva.

5.11. En este caso ocurre que el gravamen del impuesto a la renta sobre la indemnización justipreciada establecida por el artículo 5º del TUO de la Ley de Impuesto a la Renta, supone imponer una obligación tributaria inconstitucional sobre el expropiado, que resulta contraria al principio de capacidad contributiva.

capacidad contributiva → circunstancias reveladoras de riqueza que serán pasibles de afectación. 167

5.12. El profesor argentino Alberto TARSITANO explica que este principio constituye 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".

Comentando esta definición, el TC señala que es innegable que **existe un nexo indisoluble entre la capacidad contributiva y el hecho sometido a imposición, ya que este último sólo será considerado como tal una vez que el legislador haya determinado la existencia de capacidad contributiva** (las circunstancias reveladoras de riqueza que serán pasibles de afectación).

5.13. En resumen, el principio de capacidad contributiva impone un límite al legislador pues cada tributo sólo podrá afectar ciertas manifestaciones de riqueza, no pudiendo gravar manifestaciones de riqueza distintas a las que constituyen el objeto del tributo.

Así tenemos que los índices reveladores de riqueza suelen ser de tres tipos: (i) la renta, (ii) el consumo o (iii) el patrimonio. De este modo, por ejemplo, el impuesto a la renta, sólo podrá gravar rentas, como su nombre lo indica. En este caso **ocurre que las normas autoaplicativas en cuestión consideran de modo absurdo que la indemnización justipreciada de origen expropiatorio (que sustituye un bien por otro) son ganancias de capital y, por ende, que dan lugar al pago del impuesto a la renta.**

5.14. El despropósito de gravar con impuesto a la renta manifestaciones de riqueza que no son rentas afectan el principio de capacidad contributiva y han dado lugar a los siguientes pronunciamientos del TC:

En 1992 el legislador creó el Impuesto Mínimo a la Renta (IMR), conforme al cual se establecía un tributo del 2% sobre el valor de los activos netos de las empresas que no se encontraban afectas al pago del Impuesto a la Renta.

En ese caso, el TC advirtió que no existía relación entre la manifestación de riqueza que el tributo pretendía gravar (renta) y la medida que adoptada para dicho fin (tributo calculado en función del patrimonio y no de la renta), considerando inconstitucional su aplicación, al afectarse una manifestación de riqueza distinta de la prevista. De manera específica se estableció que **se vulneraba el principio de capacidad contributiva**

de los particulares, conforme al cual, los tributos deben guardar relación con el bien que pretenden gravar (Cfr. STC 646-96-AA y STC 680-96-AA).

Parece que el legislador no aprendió las lecciones del TC sobre el principio de capacidad contributiva que exige una necesaria relación entre la manifestación de riqueza que el tributo dice gravar y la medida adoptada para dicho fin. Así, en el año 2002, se creó el Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta (AAIR) que buscaba afectar, al igual que en el caso anteriores, a **las rentas** de tercera categoría.

Esta obligación tributaria estableció un sistema de pagos anticipados del Impuesto a la Renta, ya sea al inicio del año (al contado) o durante el transcurso de éste (en cuotas mensuales). Sin embargo, era curioso que no se hiciera el cálculo del anticipo según las ganancias proyectadas, sino según el valor patrimonio de los contribuyentes. Esta falta de adecuación entre tributo y manifestación de riqueza que le sirve de sustento (capacidad contributiva) fue advertida por el TC que declaró la inconstitucionalidad del AAIR (5).

5.15. En línea con ello, se puede intuir que gravar con impuesto a la renta a la indemnización justipreciada vulnera el principio de capacidad contributiva, pues, como vimos en el apartado anterior, la indemnización justipreciada prevista por el artículo 70º de la Constitución no tiene por finalidad dar un beneficio económico, una renta, una ganancia de capital al expropiado, sino mantener el equilibrio patrimonial del expropiado, sustituir un bien con otro.

5.16. En conclusión, no existe justificación alguna que se exija el pago del impuesto a la renta cuando un bien ha sido expropiado pues ello no altera la

5 "Este Tribunal Constitucional interpreta los alcances del principio de capacidad contributiva, lo hace partiendo de la estrecha relación que necesariamente debe existir entre el tributo y la capacidad económica que le sirve de sustento (...) en el caso del tributo precitado solamente el legislador podrá tomar como índice concreto de capacidad contributiva la renta generada por el sujeto pasivo del tributo o aquella que potencialmente pueda ser generada, y en esa misma línea podrán ser indicadores de capacidad contributiva en otros tributos el patrimonio o el nivel de consumo o gasto o la circulación del dinero; demás está decir que en caso de renta inexistente o ficticia, el quiebre del principio se torna evidente. En igual sentido, cuando nos encontramos frente a una obligación legal derivada de una obligación tributaria principal, como ocurre en el caso de los anticipos o pagos a cuenta, el principio de capacidad contributiva -que tal como se ha señalado constituye el génesis de la tributación- obliga a que el legislador respete la estructura del tributo y, como no puede ser de otro modo, el hecho generador de la imposición, que en el caso planteado es la renta. Debe tenerse en cuenta que los pagos anticipados: '[...] sólo encuentran sentido y se legitiman y justifican en relación con un tributo y un hecho imponible que han de plegarse en todo a los principios de justicia', de ahí que no sea procedente otorgar autonomía a una obligación que por su naturaleza es accesoria y que siempre dependerá del tributo en el cual se sustenta, constituyendo tal situación un límite a la potestad tributaria estatal subyacente en el principio de capacidad contributiva; vale decir, que exista idoneidad y congruencia en la estructuración de los tributos y, por ende, en las obligaciones accesorias que de ella emanan. De esta forma, si en el impuesto a la renta el hecho económico que sirve de sustento para la creación del tributo es la generación de renta, el mismo basamento deberá ser utilizado por el legislador para establecer el pago anticipado, generándose, en caso de producido el quiebre de dicha estructura, una colisión con el principio de capacidad contributiva, lo que obliga a este Tribunal Constitucional a denunciar la inconstitucionalidad de la norma sometida a enjuiciamiento" (STC 0033-2004-AI/TC, f. j. 12). En otra oportunidad, comentaba el propio TC que "es la incongruencia de un medio impositivo (activos netos) con los fines que persigue el legislador tributario (renta) lo que hizo inconstitucionales a los citados tributos". STC 3797-2006-PA/TC, f. j. 5.2

capacidad económica del contribuyente en la medida que no significa una generación de renta. En efecto, cuando se trata del principio de capacidad contributiva:

*"Su manifestación esencial es servir de soporte lógico o razón de ser de todo tributo. Consecuencia de lo anterior es que **no puede existir imposición allí donde no haya capacidad económica alguna o ésta sea meramente aparente (STC 221/92) o nominal (STC 37/1987). Esto es, la capacidad económica debe estar ínsita en el presupuesto del tributo (STC 126/1987)**"⁶.*

De esta manera, la ley del Impuesto a la Renta al gravar las expropiaciones, "presume" que hay una renta, desnaturalizando así el principio de capacidad contributiva. Veremos entonces que, la aplicación del artículo 5 de la citada ley, en el extremo que grava la indemnización justipreciada recibida por SASA, resulta inconstitucional.

• **El principio de capacidad contributiva en este caso.**

5.17. El principio de capacidad contributiva exige que el impuesto a la renta grave sólo rentas, como su nombre lo indica. En esa lógica, tal impuesto incluye como uno de los componentes de la renta a gravarse, al mayor valor que - respecto al valor declarado en libros- obtendrá el propietario de bienes de capital al enajenarnos. A esta manifestación de riqueza se llama ganancia de capital. Por ello es que el impuesto se devenga, entre otros casos, cuando el bien es enajenado por el propietario.

No obstante, no se genera una manifestación de riqueza de ese tipo cuando la enajenación no responde la libre voluntad del propietario de enajenar, sino a la decisión unilateral del Estado de quitar la propiedad. Ello porque - por mandato constitucional- la indemnización justipreciada sólo busca mantener un equilibrio de valores entre el antes y después de la expropiación, de modo que el expropiado no tenga ganancias, ni pérdidas, se mantenga en una situación patrimonial indemne. Por tanto, **en ese escenario no se generan rentas para el expropiado.**

⁶ RUIZ ALMENDRAL Violeta y Juan Zornoza Pérez, "Sistema tributario y Constitución", en Juan ZORNOZA PÉREZ (Coordinador), "Finanzas Públicas y Constitución", Serie Fortalecimiento de la Justicia Constitucional en Ecuador Nº 6, Quito: Universidad Carlos III de Madrid, Proyecto de Fortalecimiento de la Justicia Constitucional en el Ecuador, Tribunal Constitucional del Ecuador, 2004, p. 122.

5.18. A pesar de ello, el artículo 5° del TUO de la Ley de Impuesto a la Renta impone ese tributo sobre las indemnizaciones justipreciadas recibidas por los expropiados. El encadenamiento de las normas referentes al impuesto a la renta aplicable a este caso es el siguiente:

- El artículo 1° del TUO de la Ley de Impuesto a la Renta en su inciso b) prevé que están gravadas las ganancias de capital.
- El artículo 2° de la misma Ley establece que constituye ganancia de capital cualquier ingreso que provenga de la enajenación de bienes de capital. El apartado b) numeral 4) del mismo artículo dice que entre las operaciones que generan ganancias de capital está la enajenación de "bienes de cualquier naturaleza que constituyan activos de personas jurídicas (...) que desarrollen actividades generadoras de rentas de la tercera categoría".
- El artículo 5° del TUO de la Ley de Impuesto a la Renta dice textualmente:

Este lenguaje se mantiene hasta la actualidad.

"Ley de Impuesto a la Renta, artículo 5.- Para los 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" (resaltado agregado).

5.19. El efecto de este encadenamiento normativo es que SASA deberá devolver el 30% de la indemnización justipreciada recibida, bajo el argumento falso de que ha tenido rentas, cuando en realidad lo único que ha tenido es la "sustitución de un bien por otro" porque el orden constitucional establece que los expropiados deben mantener la misma situación patrimonial.

Al respecto, la Corte Suprema Argentina considera que "la expropiación en ningún caso puede ser causa de lucro para el expropiante o expropiado ni constituye una ganancia de algunas de las actividades a que se refiere el art. 3° del decreto [Decreto Ley del Impuesto a las Ganancias Eventuales]. Ello es así porque la expropiación es el ejercicio de una potestad irrenunciable del Estado, en la cual el expropiado, como sujeto pasivo, no realiza ninguna actividad" (Fallos, Tomo 283, página 335).

En suma, **en el escenario antes descrito no existen ganancias que gravar, de modo que la aplicación del impuesto a la renta terminaría recayendo sobre manifestaciones de riqueza distintas (sobre bienes de capital), contraviniendo así el principio de capacidad contributiva lo que, de acuerdo a la jurisprudencia establecida por el TC para los**

casos del IMR y del AAIR, suponen una intrusión inconstitucional sobre el patrimonio de SASA.

Por consiguiente, corresponde que se extienda la tutela constitucional respectiva, disponiendo la inaplicación al caso concreto del artículo 5º del TUO de la Ley de Impuesto a la Renta y que se repongan las cosas al estado anterior de las lesiones ocasionadas, por lo que se deberá devolver a SASA el pago a cuenta del impuesto a la renta que tuvo que hacer a la SUNAT al recibir el pago de la indemnización justipreciada.



• **Exención tributaria que corresponde a la "indemnización justipreciada".**

5.20. Además de lo mencionado, se debe advertir que sin importar el tributo que fuera o si este es respetuoso del principio de capacidad contributiva, no es constitucionalmente válido gravar con tributos la "indemnización justipreciada" que reciben los expropiados.

5.21. En el punto 5.6 se advirtió que es el derecho de propiedad el que exige que la expropiación no suponga una pérdida patrimonial (ni tampoco una ganancia), sino que se mantenga indemne el patrimonio, de allí que la indemnización justipreciada ordenada por la Constitución busca mantener el equilibrio patrimonial del expropiado.

Tal equilibrio patrimonial se quebraría si se aplican tributos (cualquiera que fuera su naturaleza) sobre la indemnización justipreciada. En efecto, ello generaría que con motivo de la expropiación realizada SASA no mantenga el equilibrio patrimonial que le aseguraba la "indemnización justipreciada" sino que éste y su patrimonio se reduzca.

Al respecto señala Marienhoff que **"no es posible gravar con impuestos el importe de la indemnización expropiatoria; de lo contrario ésta se vería disminuida dejando entonces de ser integralmente justa"**(7).

5.22. El mismo razonamiento ha sido recogido tanto en Argentina como en España donde de modo expreso los legisladores establecieron que las indemnizaciones justipreciadas que reciben los expropiados están exentos

7. MARIENHOFF, ob. cit., p. 299.

100

del pago de tributos. Asimismo, la razonabilidad de tales normas ha sido explicada/justificada por la jurisprudencia de ambos países.

El caso de Argentina es sumamente relevante, pues allí la Corte Suprema estableció, antes de que se dicte norma nacional alguna, el siguiente criterio:

El expropiado tiene derecho a una reparación integral, esto es, a un equilibrio de valores entre el valor del bien objeto de la expropiación y de los daños y perjuicios emergentes de la expropiación. La ruptura de ese equilibrio en detrimento del expropiado significaría en algún modo entrar en el ámbito prohibido de la confiscación (...)

[S]i la expropiación es un acto de imperio del Estado, no sería justo ni razonable que el fisco se prevalga del ejercicio de esa potestad (...) para cobrar un impuesto que vendría a incidir sobre la indemnización que debe pagar[se] al expropiado, mermando así en su provecho" (el énfasis es agregado; Fallos, Tomo 238, Página 335, del 5 de agosto de 1957).

Más contundentes son los fundamentos de Voto de los Vocales de la Corte Suprema Argentina, doctores Alfredo Orgaz y Benjamín Villegas:

"La indemnización no puede ser sino la que restituye el mismo valor económico de que se ve privado por causa de la expropiación, esto es, el valor efectivo de la cosa sin disminución alguna. Lo que no puede hacerse directamente (menoscabar la indemnización justa) no puede hacerse por la vía indirecta de creación de impuestos que recaigan sobre la indemnización" (Fallos, Tomo 242, Página 73, del 20 de octubre de 1958)

Luego de que se estableciera en la vía pretoriana el carácter no gravable de la indemnización justipreciada recibida por una expropiación, el legislador nacional ratificó tal criterio al dictar la Ley 21499, Régimen de Expropiaciones, publicada el 21 de enero de 1977, cuyo artículo 20º (aún vigente) establece claramente que **"los rubros que componen la indemnización no estarán sujetos al pago de impuesto o gravamen alguno"**.

En España también se siguió un criterio similar, pero primero el legislador dictó la Ley de Expropiación Forzosa, del 16 de diciembre de 1954, cuyo artículo 49º expresamente dispuso que **"el pago del precio [justiprecio] estará exento de toda clase de gastos, de impuestos y gravámenes o**

ver libro
de Orgaz
de Entend

arbitrios del Estado, Provincia o Municipio, incluso el de pagos del Estado". La justificación racional y constitucional de esta norma fue brindada luego por las decisiones de las Cortes de Justicia de dicho país.

Al respecto, en su momento, el Tribunal Supremo de España señaló que:

"La expropiación es la máxima limitación del derecho de dominio en interés público, pues se desposee al propietario contra su voluntad, y se aumentaría gravemente el perjuicio que aquella le acarrea en sus intereses particulares si se añadiera la imposición del impuesto que aquí se analiza".

(Sentencia del Tribunal Supremo Español 2315/1994, - Sala de lo Contencioso, del 8 de abril de 1994, Ponente Jaime Rouanet Moscardó).

La misma línea fue seguida por los Tribunal Superiores de Justicia de Valencia y Cataluña (España), los cuales, respectivamente, consideran lo siguiente:

"Dado que si el expropiado es gravado, no queda indemne de la expropiación, dejando de ser económicamente neutral para el mismo, es por lo que constitucional y legalmente no puede afirmarse que la expropiación pueda generar riqueza en el expropiado. Hacer tributar una expropiación significaría hacer contribuir ante una capacidad económica inexistente, lo cual, como ha reiterado el Tribunal Constitucional, es contrario a la Constitución".

(Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana - Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª. Sentencia núm. 338/2003 de 12 marzo).

"Al propietario, en virtud de la función social del derecho de propiedad se le puede privar de su derecho, a cambio de la "correspondiente indemnización", que según la doctrina ha de suponer el equivalente económico, de tal suerte que aquél pueda sustituir el bien expropiado por otro semejante. Pero este valor de sustitución desaparece si el justiprecio se somete a otros pagos por los correspondientes tributos que gravan las transmisiones voluntarias, de donde al ciudadano expropiado se le sometería a un doble sacrificio. Uno, justificado, el de la privación coactiva de su bien en función de un interés público o social superior; y otro, no justificado, consistente en la minoración del justiprecio (que retendría además en muchos casos el propio expropiante) que impediría al actor sustituir el bien expropiado,

imponiéndole una carga que rompa con los principios de igualdad y justicia establecidos en la Constitución.

En conclusión, dado que si el expropiado es gravado, no queda indemne de la expropiación, dejando de ser económicamente neutral para el mismo, es por lo que constitucional y legalmente no puede afirmarse que la expropiación pueda generar riqueza en el expropiado. Con la indemnización que recibe el expropiado ha de quedar en igual situación en la que se encontraba antes de la actuación expropiatoria, siendo ésta la conclusión que ha de alcanzarse a partir de una interpretación conforme a la Constitución"

(Tribunal Superior de Justicia de Cataluña - Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª. Sentencia núm. 44/2007 de 19 enero).

5.23. De acuerdo con los criterios señalados, en este caso se lesiona el derecho de propiedad de SASA, debido a que mediante la imposición de tributos (en específico, mediante la obligación de pagar el impuesto a la renta) se lesiona y amenaza la integridad de la indemnización recibida, de tal suerte que ésta terminaría siendo cualquier cosa menos una indemnización "justipreciada" por la expropiación sufrida, contraviniendo así el mandato constitucional previsto por el artículo 70º de la Constitución Política.

En efecto, las obligaciones tributarias derivadas del artículo 5º del TULO de la Ley de Impuesto a la Renta pretenden que SASA sólo se quede con el 70% de la indemnización justipreciada que le corresponde, situación que merece tutela constitucional al ser lesiva del derecho de propiedad de la empresa.

Por tanto, a fin de evitar esa ilegítima situación y de mantener el equilibrio patrimonial del recurrente, el Juzgado deberá disponer la inaplicación de la citada norma autoaplicativa por ser contraria a la Constitución, disponiendo que la indemnización justipreciada está exenta del citado impuesto.

- **El principio de interdicción de la arbitrariedad y su necesaria aplicación en este caso de impuesto a la renta.**

5.24. Nuestro TC precisa que el principio de interdicción de arbitrariedad tiene un doble significado:

- "a) En un sentido clásico y genérico, la arbitrariedad aparece como el reverso de la justicia y el derecho.
- b) En un sentido moderno y concreto, la arbitrariedad aparece como lo carente de fundamentación objetiva; como lo incongruente y contradictorio con la

realidad que ha de servir de base a toda decisión. Es decir, como aquello desprendido o ajeno a toda razón de explicarlo.

En consecuencia, lo arbitrario será todo aquello carente de vínculo natural con la realidad" (STC 0090-2004-AA).

- 5.25. La decisión citada nos dice que la arbitrariedad es lo opuesto a la justicia y el Derecho y, concretamente, es lo incongruente y contradictorio con la realidad que ha de servir de base a toda decisión: aquello que carece de razón explicativa.

Es lo que sucede en este caso: SASA tenía un fundo que era parte de su capital. Sin que SASA exprese voluntad de enajenar, el Estado expropia y paga una indemnización justipreciada que coloca un valor económico equivalente a la situación patrimonial que tenía antes de la expropiación sufrida. Sin embargo a continuación, por aplicación del artículo 5° del TUO de la Ley de Impuesto a la Renta, le exige que pierda 30% de la indemnización justipreciada que le permitía mantener ese equilibrio patrimonial, aplicando para ello un tributo sobre la renta, a pesar de que ésta no se ha producido.

- 5.26. Es evidente que tales hechos no sustentan, cuando menos en este caso, la norma según la cual esta expropiación pueda ser considerada como una enajenación que produce ganancia de capital y, por tanto, pasible del impuesto a la renta.

Por eso, Señor Juez, SASA pide a Ud. en esta demanda de amparo que, fundado en la falta de razonabilidad de esta confiscación, aplique el principio de interdicción de la arbitrariedad y determine que hay aquí una lesión inconstitucional del derecho de propiedad de SASA. Y más aún teniendo los antecedentes particulares que rodean al presente caso descritos en los numerales 4.1 y 5.5 precedentes.

EN CONCLUSIÓN: El artículo 5° del TUO de la Ley de Impuesto a la Renta en lo que se refiere a la imposición del citado tributo sobre la indemnización justipreciada derivada de una expropiación, constituye una norma incompatible con las normas constitucionales que reconocen los derechos a la propiedad, las garantías de la imposición tributaria y la interdicción de la arbitrariedad, por lo que **el Juez constitucional deberá preferir estas**

últimas normas, tal como lo prevén los artículo 138° de la Constitución Política y 3° del CPConst.

VI. PROCEDENCIA DE LA DEMANDA.

• Amparo contra norma autoaplicativa por lesión y amenaza.

- 6.1. Es completamente procedente interponer una demanda de amparo ante las lesiones y amenazas de la aplicación de una norma autoaplicativa. Al respecto, el artículo 3 del CPConst establece expresamente que:

"Artículo 3.- Cuando se invoque la amenaza o violación de actos que tienen como sustento la aplicación de una norma autoaplicativa incompatible con la Constitución, la sentencia que declare fundada la demanda dispondrá, además, la inaplicabilidad de la citada norma (...)".

- 6.2. De acuerdo con la norma citada, y la doctrina jurisprudencial del TC, nuestro ordenamiento prevé la posibilidad de recurrir al proceso de amparo para solicitar la inaplicación de normas ante lesiones y/o amenazas de violación a sus derechos constitucionales.

A tal requisito se añade que para la procedencia del amparo se exige que exista un agravio personal, inmediato y directo a un derecho constitucional ocasionado por la norma que se cuestiona, que se trate de una "norma autoaplicativa". Al respecto, define el artículo 3 del CPConst que "son normas autoaplicativas, aquellas cuya aplicabilidad, una vez que han entrado en vigencia, resulta inmediata e incondicionada".

- 6.3. Como se ha descrito anteriormente, en este caso ocurre que el artículo 5° del TUO de la Ley de Impuesto a la Renta grava con ese tributo a las expropiaciones, tratándose de una norma autoaplicativa porque con su sola vigencia impone la obligación de pago a SASA por haber recibido una indemnización justipreciada. **El sólo hecho de obligar a la empresa a dicho pago ya constituye un agravio inmediato y directo pues no recibirá la indemnización justipreciada que el corresponde por la expropiación.**

En ese sentido se ha pronunciado el TC mediante precedente vinculante (Caso Inversiones Dreams) al referirse a normas autoaplicativas que imponen tributos:

"En efecto, estas normas tributarias son del tipo autoaplicativas, pues en la medida que el demandante sea sujeto pasivo del tributo y se configure en su caso el hecho imponible de la norma, la misma ya le es exigible, es decir, ya se encuentra obligado al pago sin esperar que la administración desemboque su actuación administrativa para ejercer la cobranza de la deuda. Este será un caso de excepción para la regla del agotamiento de la vía previa" (STC 02302-2003-AA, fd. 9).

De acuerdo a este **precedente**, el hecho de que la norma en cuestión haya generado sobre SASA la obligación de pagar el impuesto a la renta evidencia su carácter autoaplicativo.

Tan cierto es que estamos ante una norma autoaplicativa que genera una inmediata obligación tributaria sobre la esfera jurídica de SASA que ésta los días 21 de junio y 9 de agosto de 2011, bajo protesta, ha tenido que pagar a la SUNAT las sumas de S/. 900,205.00 y S/. 15'517,726.00, respectivamente, por concepto de pago a cuenta del impuesto a la renta, de modo que en la actualidad ya vio lesionados sus derechos, puesto que no cuenta con el monto total de la indemnización justipreciada que le corresponde y, además, pende sobre SASA la amenaza de que se reduzca aún más la indemnización justipreciada cuando en marzo de 2012 tenga que pagar la totalidad del impuesto a la renta por el ejercicio fiscal del año 2011.

- 6.4. Lo mencionado permite advertir que, además de la lesión ya ocasionada, estamos ante una **AMENAZA CIERTA E INMINENTE**. En efecto, la amenaza de tener que pagar la totalidad del impuesto a la renta es cierta porque así lo dispone el artículo 5° del TUO de la Ley de Impuesto a la Renta que tiene una aplicación inmediata. Y es inminente porque, como establece el mismo cuerpo de leyes, el pago del total del impuesto a la renta del año 2011 se debe realizar en marzo de 2012, de tal suerte que existe el riesgo bastante certero de que durante el trámite de este proceso se llegue a dicha fecha sin un fallo que de forma definitiva brinde tutela a SASA.

Por tanto, no es necesario esperar a que ello suceda, pues basta la existencia de una amenaza indudablemente cierta e inminente para que la vía del amparo sea procedente, tal como lo prevé el artículo 2° del CPCConst.

- **Tiempo y amparo contra norma autoaplicativa.**

- 6.5. Como se señaló, las normas autoaplicativas producen un agravio inmediato y directo a los derechos fundamentales desde que entran en vigencia, sin necesidad de un acto de aplicación. Sin embargo, puede ocurrir que una norma autoaplicativa haya entrado en vigencia con anterioridad y, en ese momento, no se hayan afectado los derechos fundamentales del demandante pues en tal ocasión aquel no se encontraba incurso en el supuesto de hecho previsto por la norma en cuestión.

Esto es lo que ha sucedido en el presente caso, pues si bien el artículo 5 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta es anterior al pago de la indemnización justipreciada recibida por SASA, tan pronto se efectuó dicho pago surgió, en forma automática, la inconstitucional obligación de pagar el impuesto a la renta.

- 6.6. En consecuencia, estamos ante el supuesto de una norma autoaplicativa no sólo cuando su entrada en vigencia afecta inmediatamente derechos fundamentales, sino también cuando habiendo entrado en vigencia con anterioridad, el supuesto de hecho que hace nacer la obligación se presenta en un momento posterior pero, debido a la naturaleza de la norma, automáticamente se lesionan derechos fundamentales.

Lo mencionado permite advertir que resulta válido cuestionar una norma autoaplicativa vigente desde años atrás, pero que genera agravios actuales al haberse producido recién el supuesto fáctico que genera su aplicación actual (por ejemplo, pago de la indemnización justipreciada).

- 6.7. Ello resulta aún más indudable si se tiene en cuenta que el TC considera que una vez que empiezan a darse los actos lesivos ocasionados por normas autoaplicativas, ésta ocasionará lesiones de **ejecución continuada**, de modo que no correrá plazo de prescripción alguno para formular la demanda de amparo, tal como lo prevé el inciso 3 del citado artículo 44° del CPCConst.

En efecto, el TC ha dejado sentado que para los amparos contra normas autoaplicativas no corre plazo de prescripción alguno. Veamos:

"En cuanto a las excepciones de prescripción y de incompetencia interpuestas por los demandados, éstas deben ser desestimadas, porque se trata de una

norma autoaplicativa. El Decreto Supremo impugnado no agota sus efectos con su entrada en vigencia, sino que se proyecta sin solución de continuidad en el tiempo en tanto la norma no sea derogada o declarada inválida. Es precisamente el hecho de que los efectos del decreto se proyectan en el tiempo sin solución de continuidad lo que permite advertir que la afectación ocasionada es de carácter continuado y, por tanto, su impugnación a través del proceso de amparo no está sujeta al plazo prescriptorio establecido en el artículo 44° del Código Procesal Constitucional (...)" (STC 0606-2008-PA, fd. 5).

"Este Tribunal no comparte el argumento del ad quem, pues el hecho de que se alegue que una norma autoaplicativa vulnera los derechos constitucionales de los recurrentes supondría que el acto lesivo viene configurándose en forma continuada. Bajo tal consideración, la presente causa se encontraría en el supuesto previsto en el numeral 3) del artículo 44° del Código Procesal Constitucional, ya que el plazo de prescripción empezaría a correr desde que la afectación hubiera cesado, esto es, desde que las normas impugnadas perdieron vigencia o eficacia (...)" (8888-2006-PA, fd. 2).

6.8. De acuerdo con los criterios establecidos por el TC, al tratarse de una norma autoaplicativa el acto lesivo es de ejecución continuada no corriendo en consecuencia plazo de prescripción alguno, de tal suerte que la presente demanda de amparo es presentada dentro del plazo de ley

- **Inexigibilidad de agotar la vía previa.**

6.9. El artículo 5, inciso 4, y 45 del CPConst disponen que el amparo sólo procederá cuando se hayan agotado las vías previas. Sin embargo, cuando se trata de demandas de amparo contra normas autoaplicativas el TC ha establecido una regla especial mediante un precedente vinculante. Citamos:

"NO RESULTARÍA EXIGIBLE EL AGOTAMIENTO DE LA VÍA PREVIA EN EL CASO DE NORMAS AUTOAPLICATIVAS, pues, al ser susceptibles de afectar derechos fundamentales con su sola vigencia, el tránsito por esta vía podría convertir en irreparable la agresión" (el énfasis es agregado; STC 2302-2003-AA, fd. 7).

6.10. De acuerdo al Supremo Intérprete de la Constitución, no podrá exigirse a SASA que tenga que esperar a que la SUNAT le requiera el pago del impuesto a la renta por la indemnización justipreciada recibida y que siga y

agote un procedimiento administrativo ante dicha entidad, para recién poder acudir a las instancias jurisdiccionales.

VII. MEDIOS PROBATORIOS.

Que, en aplicación supletoria del artículo 424°, inciso 10, del Código Procesal Civil, se ofrecen los siguientes medios probatorios que sustentan lo expresado en este escrito:

- 7.1. El mérito de la Resolución Suprema 093-2008-MTC que dio inicio al procedimiento expropiatorio del Fundo San Agustín (**Anexo 1-D**).
- 7.2. El mérito del Laudo de conciencia dictado por el Tribunal Arbitral conformado por Beatriz Boza Dibós, Alfredo Bullard González y Ricardo Yori Umlauff, en el arbitraje seguido por el MTC contra SASA (**Anexo 1-E**).
- 7.3. El mérito de las constancias del pago a cuenta del impuesto a la renta que hizo SASA a la SUNAT (**Anexo 1-F**).

POR LO TANTO:

AL JUZGADO PEDIMOS: admitir a trámite la presente demanda y, en su oportunidad, declararla fundada.

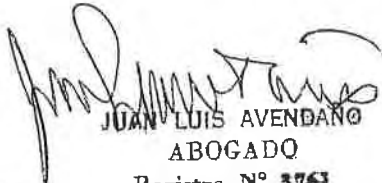
PRIMER OTROSÍ DECIMOS: Se adjuntan los siguientes documentos:

Anexo 1-A	Copia del RUC de la empresa
Anexo 1-B	Copia del DNI del representante legal
Anexo 1-C	Copia certificada del poder del representante
Anexo 1-D a 1-F	Documentos ofrecidos como medios probatorios.

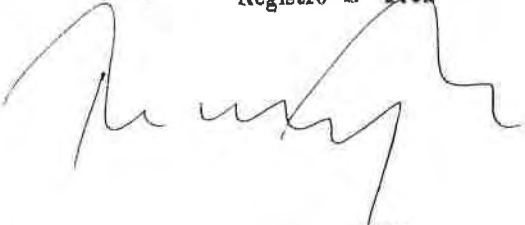
SEGUNDO OTROSÍ DECIMOS: Conforme al artículo 80° del Código Procesal Civil, se delegan facultades de representación a los abogados que suscriben este escrito, concediéndoles las facultades previstas por el artículo 74° del Código Procesal Civil. Por ello se ratifica la dirección domiciliaria señalada en el exordio del escrito y declaramos estar instruidos de la delegación que se otorgamos.

TERCER OTROSÍ DECIMOS: Conforme a la Quinta Disposición Final del CPConst, los procesos constitucionales se encuentran exonerados del pago de tasas judiciales.

Lima, 13 de octubre de 2011


JUAN LUIS AVENDAÑO
ABOGADO
Registro N° 3761





MAURICIO RAFFO LA ROSA
ABOGADO
REGISTRO C.A.L. 24236



J. Rafael Prado Bringas
Abogado
CAL. N° 35402


RAFFO VELASQUEZ MELENDEZ
Registro C.A.I. 3509



ANEXO 2



SUNAT

SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA



Expediente	:	21290-2011-0-1801-JR-CI-10
Cuaderno	:	PRINCIPAL
Escrito	:	02
Especialista	:	EVIA VELÁSQUEZ, Miguel
Sumilla	:	1. Excepciones de Falta de Agotamiento de la Vía Previa y Existencia de Vía Procesal Especifica Igualmente Satisfactoria. 2. Contestación de demanda.

SEÑOR JUEZ DEL DÉCIMO (10°) JUZGADO CONSTITUCIONAL DE LA CORTE SUPERIOR DE JUSTICIA DE LIMA

JOSÉ ANTONIO MUÑOZ PACHECO, representante de la PROCURADORÍA PÚBLICA AD HOC DE LA SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, conforme a delegación que obra en el cuaderno principal, en los seguidos por SOCIEDAD AGRÍCOLA SAN AGUSTÍN S.A., sobre PROCESO DE AMPARO; ante usted, con el debido respeto me presento y digo:

Que, deducimos las excepciones que a continuación se formulan:

I. SOBRE LA EXCEPCIÓN DE FALTA DE AGOTAMIENTO DE LA VÍA PREVIA

1.1. **DEL PETITORIO DE LA DEMANDA.**- En la demanda interpuesta, SOCIEDAD AGRÍCOLA SAN AGUSTÍN S.A. (en adelante SASA), alegando la supuesta violación a sus derechos constitucionales a la interdicción de actuaciones arbitrarias o contrarias al Principio de Razonabilidad, a la no aplicación retroactiva de las normas legales y criterios establecidos por el Tribunal Fiscal (Artículo 103° de la Constitución), a la seguridad jurídica en cuanto a la predictibilidad de las conductas y decisiones de los órganos administrativos, a la igualdad en materia tributaria y al derecho de propiedad, formula las siguientes pretensiones:

a) SE DECLARE INAPLICABLE EL ARTÍCULO 5° DEL TUO DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA PARA LA DEMANDANTE, en lo

concerniente a la "indemnización justipreciada" recibida (...) [fijada por un laudo arbitral en S/. 820'069,761.80 por el área de reserva para la futura ampliación del Aeropuerto Internacional Jorge Chávez], alegando que "dicha norma autoaplicativa (...) grava (...) y le ordena devolver al Estado el 30% de lo recibido por la expropiación sufrida, dejando de percibir la indemnización justipreciada exacta que le corresponde y contraviendo así la situación de indemnidad patrimonial del artículo 70° de la Constitución".

b) SE ORDENE a SUNAT:

b.1. "ABSTENERSE de realizar acciones tendientes al cobro del Impuesto a la Renta por dicho concepto"; y,

b.2. "RESTITUIR la suma de S/. 16'417,931.00 pagada bajo protesta (...) como pago a cuenta del Impuesto a la Renta [por los periodos mayo y julio de 2011] por la indemnización justipreciada".

1.2. SOBRE LOS ARGUMENTOS DE LA DEMANDA DE AMPARO.- La demanda de Amparo presentada se encuentra estructurada sobre cinco argumentos:

a) La indemnización justipreciada a la que alude el artículo 70° de la Constitución y la Ley General de Expropiación no tienen por finalidad dar un beneficio económico, pues el derecho de propiedad exige que la expropiación no suponga una pérdida patrimonial (ni tampoco es una ganancia), sino que se mantenga indemne el patrimonio, he allí la razón por la que se concluye que la indemnización justipreciada ordenada por la Constitución busca mantener el equilibrio patrimonial del expropiado.

b) Sobre el Principio de Capacidad Contributiva.- La demandante indica que el Impuesto a la Renta grava únicamente el mayor valor que -respecto del valor declarado en libros- obtendrá el propietario de bienes de capital al enajenarlos de forma voluntaria ("ganancia de capital"), a diferencia de la enajenación que implica una decisión unilateral del Estado donde el propietario no tiene ganancias ni pérdidas, sólo una indemnización

expropiación(?)

justipreciada donde se produce "la sustitución de un bien por otro" sin generarse renta gravable para el expropiado.

Señala que, conforme al inciso b) del artículo 1° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, están gravadas las ganancias de capital, siendo el artículo 2° de la norma bajo comentario la que establece que constituye ganancia de capital, cualquier ingreso que provenga de la enajenación de bienes de capital. El literal b) del numeral 4) del mismo artículo especifica que entre las operaciones generadoras de ganancias de capital se encuentra la enajenación de **"bienes de cualquier naturaleza que constituyan activos de personas jurídicas (...) que desarrollen actividades generadoras de rentas de tercera categoría"**. Así, el artículo 5° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta estipula que **"para los 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"**.

Citando legislación y jurisprudencia argentina y española, la demandante explica que la expropiación en ningún caso puede ser causa de lucro de modo que la aplicación del Impuesto a la Renta terminaría gravando manifestaciones de riqueza distintas (bienes de capital) lo que colisionaría contra el Principio de Capacidad Contributiva, como sucedió en los casos del IMR y el AAIR en el caso del Perú.

- c) Sobre el Principio de la Interdicción de la Arbitrariedad y su necesaria aplicación al Impuesto a la Renta, la demandante explica que "SASA tenía un fundo que era parte de su capital. Sin que SASA exprese voluntad de enajenar, el Estado expropia y paga una indemnización justipreciada que coloca un valor económico equivalente a la situación patrimonial que tenía antes de la expropiación sufrida. Sin embargo, a continuación, por aplicación del artículo 5° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, le exige que pierda el 30% de la indemnización justipreciada que le permita mantener ese equilibrio patrimonial, aplicando para ello un tributo sobre la renta, a pesar que ésta no se ha producido", constituyéndose en "una norma incompatible con las normas constitucionales que reconocen los derechos a la propiedad, las garantías de la imposición tributaria y la interdicción de la arbitrariedad,

por lo que el juez constitucional deberá preferir estas últimas normas, tal como lo prevén los artículos 138° de la Constitución Política y 3° del Código Procesal Constitucional”.

- d) Amparo contra norma autoaplicativa por lesión y amenaza. Citando el artículo 3° del Código Procesal Constitucional y la STC 02302-2003-AA, concerniente a normas autoaplicativas que imponen tributos, SASA alega que su caso encuadra dentro del supuesto de excepción de las vías previas en tanto ya se considera sujeto pasivo del Impuesto a la Renta (Artículo 5° del TUO de su Ley) al punto que tuvo que realizar dos pagos a cuenta por dicho impuesto, calificando como una amenaza cierta e inminente dada la obligación de pagar el total del Impuesto a la Renta del ejercicio gravable 2011 para marzo de 2012, no siendo exigible en este tipo de amparos en particular la necesidad de agotar la vía previa.
- e) Tiempo y amparo contra norma autoaplicativa. Citando dos casos de nuestro Tribunal Constitucional (STC Nos. 0606-2008-PA y 8888-2006-PA), SASA sostiene que al tratarse de una norma autoaplicativa, el acto lesivo es de ejecución continuada no corriendo en consecuencia plazo de prescripción alguno, afirmando –por ende– que la presente demanda de amparo fue interpuesta dentro del plazo de ley.

1.3. SOBRE LA FALTA DE AGOTAMIENTO DE LA VÍA PREVIA.- En lo concerniente a esta excepción en particular, SASA alega, en base al artículo 3° del Código Procesal Constitucional y la STC 02302-2003-AA del 13/04/2005 (Caso Inversiones Dreams), que al tratarse de una demanda de Amparo contra una norma autoaplicativa en materia tributaria, respecto de la cual SASA tiene la calidad sujeto pasivo del impuesto, se encuentra eximida de la obligación de transitar por la vía previa correspondiente, olvidando que su petitorio se encuentra estructurado sobre dos extremos, cuyo análisis reservamos en los puntos 1.3.2 y 1.3.3 por una cuestión de orden expositivo.

1.3.1. EL PRECEDENTE VINCULANTE SOBRE EL CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD POR TRIBUNALES ADMINISTRATIVOS COMO EL TRIBUNAL FISCAL (STC N° 3741-2004-AA/TC del 14/11/2005 - Caso Ramón Hernando SALAZAR YARLENQUE).-

Con posterioridad al Caso Inversiones Dreams alegado por la demandante, el precedente vinculante fijado por nuestro Tribunal Constitucional en el Fundamento 50 de la STC del Caso SALAZAR YARLENQUE (Anexo 2-A) se resume de la siguiente manera:

→ REVISAR

“Regla sustancial A: Todo tribunal u órgano colegiado de la administración pública [como sería el TRIBUNAL FISCAL en materia tributaria] TIENE LA FACULTAD Y EL DEBER DE PREFERIR LA CONSTITUCIÓN E INAPLICAR UNA DISPOSICIÓN INFRACONSTITUCIONAL QUE LA VULNERA MANIFIESTAMENTE, BIEN POR LA FORMA, BIEN POR EL FONDO, de conformidad con los artículos 38°, 51° y 138° de la Constitución.

CONTROL CONSTITUCIONAL A NIVEL ADMINISTRATIVO

ESTE PRECEDENTE FUE POSTERIORMENTE DEJADO SIN EFECTO.

Para ello, se deben observar los siguientes presupuestos:

- (1) Que dicho examen de constitucionalidad sea relevante para resolver la controversia planteada dentro de un proceso administrativo;
- (2) Que la ley cuestionada no sea posible de ser interpretada de conformidad con la Constitución”.

La importancia de este fallo se explica a continuación:

- a) Mientras el fallo de INVERSIONES DREAMS (STC 02302-2003-AA) data del 13 de abril de 2005 respecto a la no necesidad de agotamiento de las vías previas en el caso de normas autoaplicativas cuando el demandante adquirió la calidad de sujeto pasivo del impuesto, el caso SALAZAR YARLENQUE (STC N° 3741-2004-AA/TC), que fija el precedente vinculante, es posterior pues fue emitido con fecha 14 de noviembre del mismo año.

En otras palabras, desde la publicación del fallo SALAZAR YARLENQUE a la fecha, ya no se puede eximir del tránsito de la vía previa a una demanda de amparo contra una norma autoaplicativa respecto de la cual el demandante

ya tenga la calidad de sujeto pasivo en materia tributaria, siempre y cuando exista un tribunal u órgano colegiado de la Administración Pública encargado de resolver dicha controversia.

b) SASA señala en la página 21 de su demanda que ***"(...) el artículo 5° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta (...) se constituye en una norma incompatible con las normas constitucionales que reconocen los derechos a la propiedad, las garantías de la imposición tributaria y la interdicción de la arbitrariedad, por lo que el juez constitucional [O UN TRIBUNAL ADMINISTRATIVO COMO EL TRIBUNAL FISCAL EN CASO DE PRESENTARSE LOS PRESUPUESTOS FIJADOS EN EL PRECEDENTE VINCULANTE DEL CASO SALAZAR YARLENQUE] deberá preferir estas últimas normas, tal como lo prevén los artículos 138° de la Constitución Política y 3° del Código Procesal Constitucional"***.

c) Como es evidente, el presente caso encuadra dentro del precedente vinculante en cuanto a definir cuál es el carril procedimental correspondiente para dilucidar si se debe o no declarar inaplicable para SASA la hipótesis de incidencia tributaria contenida en el artículo 5° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, que no es otro que la instancia de apelación administrativa ante el Tribunal Fiscal, una vez agotada la fase de reclamación ante SUNAT, tal como se explica en los numerales siguientes en función a los dos extremos del petitorio¹ de la demanda de Amparo.

1.3.2. PRIMERA PARTE DEL PETITORIO DE LA DEMANDA DE AMPARO: Sobre la abstención de realizar acciones tendientes al cobro del Impuesto a la Renta – Tercera Categoría del Ejercicio Gravable 2011.

SASA sostiene en su demanda que, **como consecuencia de la autoliquidación de sus obligaciones tributarias, se considera a sí misma**

¹ Página 2 del escrito de demanda: "Formulamos como petitorio que el Juzgado disponga la inaplicación del artículo 5° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta para el caso de la indemnización justipreciada recibida por SASA y, en consecuencia, que ORDENE a SUNAT: (i) *ABSTENERSE de realizar acciones tendientes al cobro del impuesto a la Renta por dicho concepto; y, (ii) RESTITUIR la suma de S/. 16'417,931.00 pagada bajo protesta (...) como pago a cuenta del Impuesto a la Renta [por los periodos mayo y julio de 2011] por la indemnización justipreciada*".

como SUJETO PASIVO DEL IMPUESTO A LA RENTA – TERCERA CATEGORÍA DEL EJERCICIO GRAVABLE 2011, respecto de la INDEMNIZACIÓN JUSTIPRECIADA POR LA EXPROPIACIÓN DE UN INMUEBLE DE SU PROPIEDAD, al haberse realizado la hipótesis de incidencia tributaria contenida en el artículo 5° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, con los pagos recibidos por dicho concepto durante el año 2011, al punto que ya efectuó los correspondientes Pagos a Cuenta del Impuesto a la Renta – Tercera Categoría de los periodos mayo y julio de 2011, motivos por los cuales solicita la INAPLICACIÓN DEL ARTÍCULO 5° DEL TUO DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA vía una ACCIÓN DE AMPARO.

No obstante, al respecto debe añadirse que, hasta la fecha:

SUNAT no habría realizado fiscalización alguna

a) La Administración no ha realizado fiscalización alguna tendiente a verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de SASA, incluyendo la liquidación del Impuesto a la Renta – Tercera Categoría correspondiente al año 2011.²

b) Asimismo, aún no se ha emitido o notificado valor alguno respecto de la autoliquidación practicada que pudiera coincidir con el cálculo de la Administración (Orden de Pago³), la determinación de oficio por discrepar con la liquidación de SASA (Resolución de Determinación⁴) o la sanción derivada de algún incumplimiento de obligaciones formales (Resolución de Multa), quedando abierta la posibilidad para SASA –ante la eventual notificación de alguna acotación tributaria contenida en un valor- de

² TUO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO. Artículo 61°.- FISCALIZACION O VERIFICACION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA EFECTUADA POR EL DEUDOR TRIBUTARIO.- "La determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración Tributaria, la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la Resolución de Determinación, Orden de Pago o Resolución de Multa".

³ TUO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO. Artículo 78°.- ORDEN DE PAGO.- "La Orden de Pago es el acto en virtud del cual la Administración exige al deudor tributario la cancelación de la deuda tributaria, sin necesidad de emitirse previamente la Resolución de Determinación, en los casos siguientes: 1. Por tributos autoliquidados por el deudor tributario (...). Las Ordenes de Pago que emita la Administración, en lo pertinente, tendrán los mismos requisitos formales que la Resolución de Determinación, a excepción de los motivos determinantes del reparo u observación".

⁴ TUO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO. Artículo 76°.- RESOLUCION DE DETERMINACION.- "La Resolución de Determinación es el acto por el cual la Administración Tributaria pone en conocimiento del deudor tributario el resultado de su labor destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, y establece la existencia del crédito o de la deuda tributaria".

interponer un Recurso de Reclamación ante SUNAT o Recurso de Apelación ante el Tribunal Fiscal, en caso que corresponda.⁵

- c) En esta misma línea de argumentación, tampoco se ha notificado Resolución de Ejecución Coactiva alguna⁶, puesto que aún no hay deuda exigible por el Impuesto a la Renta – Tercera Categoría por el Ejercicio Gravable 2011 a cargo de la demandante SASA, conforme al artículo 115° del TUO del Código Tributario.

1.3.3. SEGUNDA PARTE DEL PETITORIO DE LA DEMANDA DE AMPARO: Sobre la devolución de los montos cancelados como Pagos a Cuenta del Impuesto a la Renta – Tercera Categoría de los periodos mayo y julio de 2011.

Todo contribuyente tiene el derecho de exigir la devolución de lo pagado indebidamente o en exceso, según lo establecido en los artículos 38° y 39° del Código Tributario. En el caso de la SUNAT, para solicitar la devolución se debe seguir el Procedimiento N° 16 del Texto Único de Procedimientos Administrativos, Decreto Supremo N° 057-2009-EF, publicado el 08 de marzo del 2009 (Anexo 2-B).

Según dicho procedimiento, el contribuyente debe presentar el Formulario N° 4949 "*Solicitud de Devolución*" por cada período y tributo por los que se solicita la devolución. Éste debe ser firmado por el deudor tributario o el representante legal acreditado ante la SUNAT, adjuntando un escrito en el que detalla las razones por las que solicita la devolución y poniendo a disposición de la SUNAT la documentación y los registros contables correspondientes, para su verificación.

⁵ TUO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO. Artículo 124°.- ETAPAS DEL PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO-TRIBUTARIO.- "*Son etapas del Procedimiento Contencioso-Tributario: a) La reclamación ante la Administración Tributaria [y] b) La apelación ante el Tribunal Fiscal*".

⁶ TUO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO. Artículo 117°.- PROCEDIMIENTO.- "*El Procedimiento de Cobranza Coactiva es iniciado por el Ejecutor Coactivo mediante la notificación al deudor tributario de la Resolución de Ejecución Coactiva, que contiene un mandato de cancelación de las Ordenes de Pago o Resoluciones en cobranza, dentro de siete (7) días hábiles, bajo apercibimiento de dictarse medidas cautelares o de iniciarse la ejecución forzada de las mismas, en caso que éstas ya se hubieran dictado*".

Quando el contribuyente no cumple con presentar la documentación sustentatoria, la SUNAT emite una Resolución de Intendencia **denegatoria**. En este caso, el contribuyente puede volver a presentar otro Formulario 4949, una vez que recopile toda la documentación necesaria. Dado que se trata de la devolución de recursos del Estado, la SUNAT debe tomar todas las providencias para asegurar que efectivamente el contribuyente haya realizado el pago indebido o en exceso y que haya cumplido con sus obligaciones tributarias. Cuando la resolución es **Procedente** o **Procedente en Parte**, el contribuyente deberá apersonarse, una vez recibida su resolución, a la oficina de la SUNAT, con la Resolución respectiva y con su documento de identidad a fin de recabar su cheque o nota de crédito negociable.

En el caso de autos:

- a) SASA NO HA INICIADO EL PROCEDIMIENTO DE SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN con la presentación del FORMULARIO 4949 y documentación sustentatoria, respecto de los Pagos a Cuenta del Impuesto a la Renta – Tercera Categoría del año 2011.
- b) Dicho procedimiento tiene una duración de cuarenta y cinco (45) días hábiles, sujeta a silencio administrativo negativo en caso de corresponder. Aún en la eventualidad de obtener una Resolución de Intendencia adversa a sus intereses respecto de su solicitud de devolución, SASA aún puede interponer los recursos de Reclamación ante la Administración Tributaria o de Apelación ante el Tribunal Fiscal (Ver Nota (ii) del TUPA de SUNAT).

En resumen, se acreditado la existencia de la EXCEPCIÓN DE FALTA DE AGOTAMIENTO DE LA VÍA PREVIA por parte de la demanda de Amparo de SASA. Con mayor razón si se considera que es APLICABLE EL PRECEDENTE VINCULANTE DEL CASO SALAZAR YARLENQUE (STC N° 3741-2004-AA/TC del 14/NOV/2005), posterior a la jurisprudencia citada por SASA para alegar que no está obligada a agotar la vía previa (CASO INVERSIONES DREAMS – STC N° 02302-2003-AA del 13/ABR/2005).

II. ABSOLUCIÓN DEL TRASLADO DE LA DEMANDA

Que, sin perjuicio de lo anterior y dentro del término de ley, cumplimos con absolver el traslado de la presente demanda, **NEGÁNDOLA Y CONTRADICIÉNDOLA** en todos sus extremos y solicitando que, en su oportunidad, sea declarada **INFUNDADA** de acuerdo a los fundamentos de hecho y de derecho que a continuación se detallan:

III. DEL PETITORIO DE LA DEMANDA:

3.1. En la demanda interpuesta, **SOCIEDAD AGRÍCOLA SAN AGUSTÍN S.A.** (en adelante **SASA**), alegando la supuesta violación a sus derechos constitucionales a la interdicción de actuaciones arbitrarias o contrarias al Principio de Razonabilidad, a la no aplicación retroactiva de las normas legales y criterios establecidos por el Tribunal Fiscal (Artículo 103° de la Constitución), a la seguridad jurídica en cuanto a la predictibilidad de las conductas y decisiones de los órganos administrativos, a la igualdad en materia tributaria y al derecho de propiedad, formula las siguientes pretensiones:

a) **SE DECLARE INAPLICABLE EL ARTÍCULO 5° DEL T.U.O. DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA PARA LA DEMANDANTE**, en lo concerniente a la "indemnización justipreciada" recibida (...) [fijada por un laudo arbitral en S/. 820'069,761.80 por el área de reserva para la futura ampliación del Aeropuerto Internacional Jorge Chávez], alegando que "dicha **norma autoaplicativa** (...) **grava** (...) y le ordena **devolver al Estado el 30% de lo recibido por la expropiación sufrida, dejando de percibir la indemnización justipreciada exacta que le corresponde y contraviendo así la situación de indemnidad patrimonial del artículo 70° de la Constitución**".

b) **SE ORDENE a SUNAT:**

- **"ABSTENERSE de realizar acciones tendientes al cobro del Impuesto a la Renta por dicho concepto"; y,**
- **"RESTITUIR la suma de S/. 16'417,931.00 pagada bajo protesta (...) como pago a cuenta del Impuesto a la Renta [por los periodos mayo y julio de 2011] por la indemnización justipreciada".**

3.2. Sobre los argumentos de la demanda de Amparo.- La demanda de Amparo presentada se encuentra estructurada sobre los siguientes cinco argumentos de la contribuyente:

a) La indemnización justipreciada a la que alude el artículo 70° de la Constitución y la Ley General de Expropiación no tienen por finalidad dar un beneficio económico, pues el derecho de propiedad exige que la expropiación no suponga una pérdida patrimonial (ni tampoco es una ganancia), sino que se mantenga indemne el patrimonio, he allí la razón por la que se concluye que la indemnización justipreciada ordenada por la Constitución busca mantener el equilibrio patrimonial del expropiado.

b) Sobre el Principio de Capacidad Contributiva.- La demandante indica que el Impuesto a la Renta grava únicamente el mayor valor que -respecto del valor declarado en libros- obtendrá el propietario de bienes de capital al enajenarlos de forma voluntaria ("*ganancia de capital*"), a diferencia de la enajenación que implica una decisión unilateral del Estado donde el propietario no tiene ganancias ni pérdidas, sólo una indemnización justipreciada donde se produce "*la sustitución de un bien por otro*" sin generarse renta gravable para el expropiado.

expropiación (?)

a. Señala que, conforme al inciso b) del artículo 1° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, están gravadas las ganancias de capital, siendo el artículo 2° de la norma bajo comentario la que establece que constituye ganancia de capital, cualquier ingreso que provenga de la enajenación de bienes de capital. El literal b) del numeral 4) del mismo artículo especifica que entre las operaciones generadoras de ganancias de capital se encuentra la enajenación de "*bienes de cualquier naturaleza que constituyan activos de personas jurídicas (...) que desarrollen actividades generadoras de rentas de tercera categoría*". Así, el artículo 5° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta estipula que "*para los 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*".

- 33
- b. Citando legislación y jurisprudencia argentina y española, la demandante explica que la expropiación en ningún caso puede ser causa de lucro de modo que la aplicación del Impuesto a la Renta terminaría gravando manifestaciones de riqueza distintas (bienes de capital) lo que colisionaría contra el Principio de Capacidad Contributiva, como sucedió en los casos del IMR y el AAIR en el caso del Perú.
- c) Sobre el Principio de la Interdicción de la Arbitrariedad y su necesaria aplicación al Impuesto a la Renta, la demandante explica que "SASA tenía un fundo que era parte de su capital. Sin que SASA exprese voluntad de enajenar, el Estado expropia y paga una indemnización justipreciada que coloca un valor económico equivalente a la situación patrimonial que tenía antes de la expropiación sufrida. Sin embargo, a continuación, por aplicación del artículo 5° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, le exige que pierda el 30% de la indemnización justipreciada que le permita mantener ese equilibrio patrimonial, aplicando para ello un tributo sobre la renta, a pesar que ésta no se ha producido", constituyéndose en "una norma incompatible con las normas constitucionales que reconocen los derechos a la propiedad, las garantías de la imposición tributaria y la interdicción de la arbitrariedad, por lo que el juez constitucional deberá preferir estas últimas normas, tal como lo prevén los artículos 138° de la Constitución Política y 3° del Código Procesal Constitucional".
- d) Amparo contra norma autoaplicativa por lesión y amenaza. Citando el artículo 3° del Código Procesal Constitucional y la STC 02302-2003-AA (Caso *Inversiones Dreams*), concerniente a normas autoaplicativas que imponen tributos, SASA alega que su caso encuadra dentro del supuesto de excepción de las vías previas en tanto ya se considera sujeto pasivo del Impuesto a la Renta (Artículo 5° del TUO de su Ley) al punto que tuvo que realizar dos pagos a cuenta por dicho impuesto, calificando como una amenaza cierta e inminente dada la obligación de pagar el total del Impuesto a la Renta del ejercicio gravable 2011 para marzo de 2012, no siendo exigible en este tipo de amparos en particular la necesidad de agotar la vía previa.
- e) Tiempo y amparo contra norma autoaplicativa. Citando dos casos de nuestro Tribunal Constitucional (STC Nos. 0606-2008-PA y 8888-2006-PA), SASA

Arizón

sostiene que al tratarse de una norma autoaplicativa, el acto lesivo es de ejecución continuada no corriendo en consecuencia plazo de prescripción alguno, afirmando -por ende- que la presente demanda de amparo fue interpuesta dentro del plazo de ley.

III. FUNDAMENTACIÓN DE HECHO Y DE DERECHO DE NUESTRA CONTESTACIÓN DE DEMANDA

3.1. SOBRE LA EXISTENCIA DE UNA VÍA PROCESAL ESPECÍFICA IGUALMENTE SATISFACTORIA (CAUSAL DE IMPROCEDENCIA)

3.1.1. En principio, debe tenerse presente que el proceso de amparo no procede cuando existen vías igualmente satisfactorias (numeral 2 del Artículo 5° del Código Procesal Constitucional). Así, en el presente caso, la empresa demandante tiene UNA VÍA PROCESAL IGUALMENTE SATISFACTORIA que aún puede transitar en la vía administrativa y, ante la eventualidad de una resolución adversa a sus intereses, también en la vía jurisdiccional:

a) El procedimiento contencioso tributario ante la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal, mediante los recursos de reclamación y apelación, respectivamente; y,

b) El proceso contencioso administrativo ante el Poder Judicial.

A continuación explicamos la incidencia de dichos carriles procesales.

3.1.2. EL PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO TRIBUTARIO (SUNAT Y TRIBUNAL FISCAL) Y EL PROCESO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO ANTE EL PODER JUDICIAL

SASA, sostiene en su demanda que como consecuencia de la autoliquidación de sus obligaciones tributarias, se considera a sí misma como SUJETO PASIVO DEL IMPUESTO A LA RENTA - TERCERA CATEGORÍA DEL EJERCICIO GRAVABLE 2011, respecto de la INDEMNIZACIÓN JUSTIPRECIADA por la expropiación de un terreno de su propiedad, habiéndose realizado la hipótesis de incidencia tributaria con los pagos recibidos por dicho concepto durante el año 2011, al

punto que ya efectuó los correspondientes Pagos a Cuenta del Impuesto a la Renta – Tercera Categoría de los periodos mayo y julio de 2011.

Al respecto, debe añadirse que, **hasta la fecha:**

- a) La Administración no ha realizado fiscalización alguna tendiente a verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de SASA, incluyendo la liquidación del Impuesto a la Renta – Tercera Categoría correspondiente al año 2011.
- b) Asimismo, aún no se ha emitido o notificado valor alguno respecto de la autoliquidación practicada que pudiera coincidir con el cálculo de la Administración (Orden de Pago), la determinación de oficio por discrepar con la liquidación de SASA (Resolución de Determinación) o la sanción derivada de algún incumplimiento de obligaciones formales (Resolución de Multa), quedando abierta la posibilidad para SASA –ante la eventual notificación de alguna acotación tributaria contenida en un valor- de interponer un Recurso de Reclamación ante SUNAT o Recurso de Apelación ante el Tribunal Fiscal, en caso que corresponda.
- c) En esta misma línea de argumentación, tampoco se ha notificado Resolución de Ejecución Coactiva alguna, puesto que aún no hay deuda exigible por el Impuesto a la Renta – Tercera Categoría por el Ejercicio Gravable 2011 a cargo de la demandante SASA.

En consecuencia, se discute materias cuyo conocimiento corresponde a revisión de la deuda exigible, materia que es propia de la vía contenciosa tributaria (vía administrativa) y contenciosa administrativa (vía jurisdiccional) y **NO DE LA VÍA EXCEPCIONAL Y RESIDUAL DEL AMPARO.**

Más aún cuando la presente controversia tributaria **ESTA VINCULADA DIRECTAMENTE A LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA DE CARÁCTER LEGAL**, que debiera ser discutida en una vía jurisdiccional que cuente con una estación probatoria tal como el proceso contencioso administrativo lo que guarda concordancia con jurisprudencia del Tribunal Constitucional.

En efecto, los Fundamentos 10, 11 y 12 de la STC No. 04762-2007-AA/TC explican que:

“La ausencia de etapa probatoria en el proceso de amparo se deriva de la finalidad y del objeto del proceso, ya que en él no se dilucida la titularidad de un derecho, como sucede en otros, sino sólo se restablece su ejercicio ante una afectación manifiestamente arbitraria o irrazonable. Por ello, para que se pueda emitir un pronunciamiento de fondo, es preciso no solo que no se encuentre en discusión la titularidad del derecho constitucional que se alega vulnerado, sino, incluso, que quien sostiene que ha sido afectado en su ejercicio acredite la existencia del acto reclamado. Ello quiere decir que la titularidad del derecho cuya vulneración o amenaza de vulneración se alega debe ser cierta e indubitable, y no controvertida o dudosa.

De ahí que el amparo constituya un proceso en el que el Juez no tiene, en esencia, que actuar pruebas, sino solo juzgar la legitimidad o ilegitimidad constitucional del acto reputado como lesivo, pues, en tanto vía de tutela urgente, este proceso requiere ser rápido, sencillo y efectivo. Por ello, en el proceso de amparo se está a la prueba de actuación inmediata, instantánea y autosuficiente que se adjunta cuando se demanda o se contesta.

Por ello es que, en los procesos de amparo no pueden dilucidarse pretensiones que tengan como finalidad la restitución de un derecho fundamental cuya titularidad sea incierta o litigiosa, o que se fundamenten en hechos contradictorios, o controvertidos, o que requieran la actuación de medios probatorios complejos (...).”

Es evidente que **SE REQUIERE ACTUAR PRUEBAS**, que no es posible en un proceso de amparo, tal como se precisa en la Sentencia del Tribunal Constitucional el 7 de febrero de 2009 (Expediente N° 05705-2008-AA), que a la letra dice:

*“6. fin de lograr certeza en el juzgador respecto de la vulneración de derechos constitucionales denunciada, se ha de requerir **actuar pruebas** como la inspección, que a tenor de lo dispuesto en el artículo 9° del Código Procesal Constitucional, no procede en los procesos constitucionales.*

*7. Que en consecuencia, en este caso se configura la causal de improcedencia prevista por el inciso 2) del artículo 5° del Código Procesal Constitucional.
(...)”*

En un caso muy similar al presente, el Tribunal Constitucional (Expediente N° 10200-2005-PA/TC - PIURA - INDUSTRIA METAL MECÁNICA DURÁN S.A.C.) sostuvo que:

"Que las instancias que preceden a este Tribunal rechazaron, **in límine**, la demanda invocando la causal 2) del artículo 5° del Código Procesal Constitucional, Ley N.º 28237; es decir, la existencia de otra vía procedimental específica igualmente satisfactoria para el derecho constitucional considerado vulnerado. Por tanto, es deber de este Tribunal pronunciarse con respecto a ello.

Que cumpliendo con su deber de motivación (artículo 139°, inciso 5, de la Constitución Política del Perú y artículo 12° del TUO de la Ley Orgánica del Poder Judicial) las instancias precedentes señalan que se configura la causal de improcedencia antes referida **resultando aplicable la Ley que regula el Proceso Contencioso Administrativo, Ley N° 27584, en la que existe etapa probatoria necesaria para la dilucidación de los hechos invocados.**

Que por su parte el artículo 5° de la Ley N° 27584 señala que en el proceso contencioso administrativo podrán plantearse pretensiones con el objeto de obtener la declaración de nulidad, total o parcial o ineficacia de actos administrativos, el reconocimiento o restablecimiento del derecho o interés jurídicamente tutelado y la adopción de las medidas o actos necesarios para tales fines, entre otros.

Que este Tribunal coincide con el criterio de los juzgadores que lo preceden, ya que del análisis de lo actuado y, específicamente, de fojas 121 a 125, se puede observar las notificaciones de los valores al actor, los que preliminarmente parecen cumplir con los requisitos del artículo 104° del Código Tributario. Sin embargo, el actor sostiene y adjunta pruebas (fojas 126 y 127) que a su juicio demuestran que la notificación no fue realizada de acuerdo a ley. Haciendo un análisis detallado de los documentos actuados en su totalidad, este Tribunal considera que en este caso se requiere la actuación de mayores medios probatorios (pericia, constatación, documentos, etc.) a fin de lograr certeza en el juzgador al evaluar si realmente existió vulneración de derechos constitucionales.

Que el artículo 9° del Código Procesal Constitucional establece la ausencia de etapa probatoria en los procesos de amparo, siendo sólo procedentes los que no requieren actuación. Como se ha expresado en el presente caso, resulta indispensable la actuación de medios probatorios y necesariamente el actor deberá acudir al contencioso administrativo y gozar de la etapa probatoria correspondiente de acuerdo a lo regulado el subcapítulo III, artículos 27° al 31°, de la Ley N.º 27584".

Siendo ello así, en aplicación a lo establecido en el numeral 2) del Artículo 5° del Código Procesal Constitucional, la demanda deviene en **IMPROCEDENTE** debido a que existe una vía procedimental específica, igualmente satisfactorias, para la protección de los derechos constitucionales, supuestamente amenazado o vulnerado, más no la Acción de Amparo, tal como lo estableció el Tribunal Constitucional en reiterada jurisprudencia como lo vertido en los Fundamentos 16 y 17 del EXP. 2802-

2005-PA/TC, que se estima improcedente la demanda de amparo "(...) *por existir una vía específica, igualmente satisfactoria (...)*".

3.1.3. En resumen, se acreditado la EXISTENCIA DE VÍA PROCESAL ESPECÍFICA IGUALMENTE SATISFACTORIA respecto de la demanda de Amparo de SASA por las siguientes razones:

- a) La presente materia controvertida requiere analizar el impacto fiscal de los pagos recibidos por SASA como indemnización justipreciada respecto de todas sus demás operaciones con relevancia fiscal para la determinación del Impuesto a la Renta – Tercera Categoría del Ejercicio Gravable 2011, dado que no necesariamente dicha indemnización es la única operación con incidencia tributaria para la contribuyente SASA. Ello sólo es posible llevando a cabo una completa auditoría tributaria en base a la revisión de su contabilidad, los cruces de información necesarios para validar los documentos utilizados como sustento de las anotaciones consignadas en sus libros y registros contables, entre otros.
- b) **Dicha compleja labor sólo es posible en una amplia estación probatoria, tal como sucede en los procedimientos tributarios en sede administrativa donde se dilucidan tanto la determinación de deuda como la solicitud de devolución de pagos indebidos o en exceso, incluyendo su posterior impugnación mediante el recurso de reclamación ante SUNAT como en la apelación del Tribunal Fiscal.**
- c) De igual forma, en la eventualidad que SASA obtuviese resoluciones denegatorias en la instancia resolutora que concluye la vía previa, es decir: el Tribunal Fiscal, el único carril procesal en sede jurisdiccional que queda abierto es el PROCESO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, puesto que el Proceso de Amparo carece de una etapa probatoria, como la jurisprudencia del Tribunal Constitucional ha establecido de forma consistente.
- d) En el supuesto de desestimar la presente causal de improcedencia se estaría creando un peligroso precedente que colisionaría con las facultades de SUNAT contenidas en el Código Tributario, **irrogándose el Poder Judicial una potestad administrativa privativa de la Administración Tributaria.**

3.2. SOBRE LA SUPUESTA EXISTENCIA DE UNA AMENAZA CIERTA Y DE INMINENTE REALIZACIÓN

3.2.1. EL CRITERIO JURISPRUDENCIAL DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL EN LA STC N° 04156-2011-PA/TC (Caso Santos Leonor RUÍZ VÁSQUEZ DE RODRÍGUEZ)

En el Fundamento 2 de la citada sentencia, nuestro Tribunal Constitucional establece lo siguiente:

“Que a través de la STC N° 1032-2003-AA/TC este Tribunal ha establecido que “(...) para que la amenaza sea considerada **CIERTA**, debe estar fundada en hechos reales, y no imaginarios, y ser de **INMINENTE REALIZACIÓN**, es decir, que el perjuicio ocurra en un futuro inmediato, y no en uno remoto. A su vez, el perjuicio que se ocasione en el futuro debe ser: **REAL**, pues tiene que estar basado en hechos verdaderos; **EFFECTIVO**, lo cual implica que inequívocamente menoscabará alguno de los derechos tutelados; **TANGIBLES**, esto es que debe percibirse de manera precisa; e **INELUDIBLE**, entendiendo que implicará irremediablemente una violación concreta”. Asimismo a través de la STC N° 5719-2005-AA/TC este Colegiado ha entendido que la **AMENAZA CIERTA** “quiere decir posible de ejecutarse tanto desde un punto de vista jurídico, como desde un punto de vista material o fáctico. Y con la exigencia de que la amenaza sea de “**INMINENTE REALIZACIÓN**”, este Tribunal ha expresado que ello supone su evidente cercanía en el tiempo, es decir, actualidad del posible perjuicio cuya falta de atención oportuna haría ilusoria su reparación”. En este sentido, corresponde analizar si en el caso de autos, la amenaza a la que hace referencia la demandante es cierta e inminente; pues en caso no cumpla con dicho requisito, la demanda deberá ser declarada improcedente”.

3.2.2. Tal como ya se desarrolló en el Punto 1.3.2 del presente escrito, en cuanto a **SASA**, se puede afirmar que hasta la fecha:

- a) La Administración no ha realizado fiscalización alguna tendiente a verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de SASA, incluyendo la liquidación del Impuesto a la Renta – Tercera Categoría correspondiente al año 2011.⁷
- b) Asimismo, aún no se ha emitido o notificado valor alguno respecto de la autoliquidación practicada que pudiera coincidir con el cálculo de la Administración (Orden de Pago⁸), la determinación de oficio por discrepar con la liquidación de SASA (Resolución de Determinación⁹) o la sanción derivada de algún incumplimiento de obligaciones formales (Resolución de Multa), quedando abierta la posibilidad para SASA –ante la eventual notificación de alguna acotación tributaria contenida en un valor- de interponer un Recurso de Reclamación ante SUNAT o Recurso de Apelación ante el Tribunal Fiscal, en caso que corresponda.¹⁰
- c) En esta misma línea de argumentación, tampoco se ha notificado Resolución de Ejecución Coactiva alguna¹¹, puesto que aún no hay deuda exigible por el Impuesto a la Renta – Tercera Categoría por el Ejercicio Gravable 2011 a cargo de la demandante SASA, conforme al artículo 115° del TUO del Código Tributario.

⁷ TUO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO. Artículo 61°.- FISCALIZACIÓN O VERIFICACIÓN DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA EFECTUADA POR EL DEUDOR TRIBUTARIO.- "La determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración Tributaria, la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la Resolución de Determinación, Orden de Pago o Resolución de Multa".

⁸ TUO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO. Artículo 78°.- ORDEN DE PAGO.- "La Orden de Pago es el acto en virtud del cual la Administración exige al deudor tributario la cancelación de la deuda tributaria, sin necesidad de emitirse previamente la Resolución de Determinación, en los casos siguientes: 1. Por tributos autoliquidados por el deudor tributario (...). Las Ordenes de Pago que emita la Administración, en lo pertinente, tendrán los mismos requisitos formales que la Resolución de Determinación, a excepción de los motivos determinantes del reparo u observación".

⁹ TUO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO. Artículo 76°.- RESOLUCION DE DETERMINACION.- "La Resolución de Determinación es el acto por el cual la Administración Tributaria pone en conocimiento del deudor tributario el resultado de su labor destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, y establece la existencia del crédito o de la deuda tributaria".

¹⁰ TUO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO. Artículo 124°.- ETAPAS DEL PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO-TRIBUTARIO.- "Son etapas del Procedimiento Contencioso-Tributario: a) La reclamación ante la Administración Tributaria [y] b) La apelación ante el Tribunal Fiscal".

¹¹ TUO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO. Artículo 117°.- PROCEDIMIENTO.- "El Procedimiento de Cobranza Coactiva es iniciado por el Ejecutor Coactivo mediante la notificación al deudor tributario de la Resolución de Ejecución Coactiva, que contiene un mandato de cancelación de las Ordenes de Pago o Resoluciones en cobranza, dentro de siete (7) días hábiles, bajo apercibimiento de dictarse medidas cautelares o de iniciarse la ejecución forzada de las mismas, en caso que éstas ya se hubieran dictado"

3.2.3. El análisis conjunto de los dos numerales precedentes nos lleva a las siguientes conclusiones:

- a) En cuanto al carácter de **AMENAZA CIERTA** (*“posible de ejecutarse tanto desde un punto de vista jurídico, como desde un punto de vista material o fáctico”* y *“(…) debe estar fundada en hechos reales, y no imaginarios”*) y de **INMINENTE REALIZACIÓN** (*“su evidente cercanía en el tiempo”* o *“que el perjuicio ocurra en un futuro inmediato, y no en uno remoto”*), es evidente que en la medida en que **NO existen valores conteniendo deuda tributaria determinada de oficio o siquiera autoliquidada por la propia contribuyente SASA, NO hay forma alguna en que se pueda iniciar legalmente el procedimiento de cobranza coactiva puesto que no existe deuda tributaria exigible. Con mayor razón si se considera que ni si quiera existe fiscalización en curso por dicho concepto y periodo tributario.**
- b) En lo concerniente a las otras características relativas al supuesto **PERJUICIO: REAL** (*“basado en hechos verdaderos”*) **EFFECTIVO** (*“inequívocamente menoscabará alguno de los derechos tutelados”*); **TANGIBLES** (*“debe percibirse de manera precisa”*) e **INELUDIBLE** (*“implicará irremediamente una violación concreta”*), pues de igual forma que en el literal precedente, **no existe la cadena de actos administrativos previos que en forma concatenada recién habilitarían a la Administración Tributaria para exigir la cobranza de deuda tributaria alguna al punto que ni siquiera hay una cantidad fija ya liquidada (quantum) correspondiente al Impuesto a la Renta – Tercera Categoría por el Ejercicio Gravable 2011.**

IV.- FUNDAMENTOS DE DERECHO

- 1.- Constitución Política del Perú.
- 2.- T.U.O. del Código Tributario aprobado por D.S. 135-99-EF.
- 3.- Ley 28237, Código Procesal Constitucional.
- 4.- Código Procesal Civil.
- 5.- T.U.O. de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

V.- MEDIOS PROBATORIOS:

Para acreditar nuestras afirmaciones, ofrecemos el mérito de lo siguiente:

- 1.- Que, en calidad de medio probatorio, ofrecemos el mérito de las afirmaciones formuladas por la demandante en su escrito de demanda que obran en autos.

POR TANTO:

Sírvase Ud., señor Juez, téngase por contestada la demanda y, por su mérito, declararla **INFUNDADA o IMPROCEDENTE.**

AL OTROSI: Se adjuntan los siguientes anexos:

ANEXO 2-A: Copia de la STC N° 3741-2004-AA/TC del 14/11/2005 - Caso Ramón Hernando SALAZAR YARLENQUE.

ANEXO 2-B: Copia del Procedimiento N° 16: Devolución de Pagos Indebidos o en Exceso del TUPA de SUNAT aprobado por el Decreto Supremo N° 057-2009-EF, publicado el 08 de marzo del 2009.

Lima, 26 de diciembre de 2011

JOSÉ ANTONIO MUÑOZ PACHECO
ABOGADO - REGISTRO CAL 26714



ANEXO 3

10° JUZGADO CONSTITUCIONAL

EXPEDIENTE : 21290-2011-0-1801-JR-CI-10

MATERIA : ACCION DE AMPARO

ESPECIALISTA : EVIA VELASQUEZ, MIGUEL ANGEL

DEMANDADO : SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE ADMINSTRACION

TRIBUTARIA SUNAT ,

: PROCURADOR PUBLICO DE LA SUNAT ,

DEMANDANTE : SOCIEDAD AGRICOLA SAN AGUSTIN SA SASA ,

Resolución Nro. : SEIS

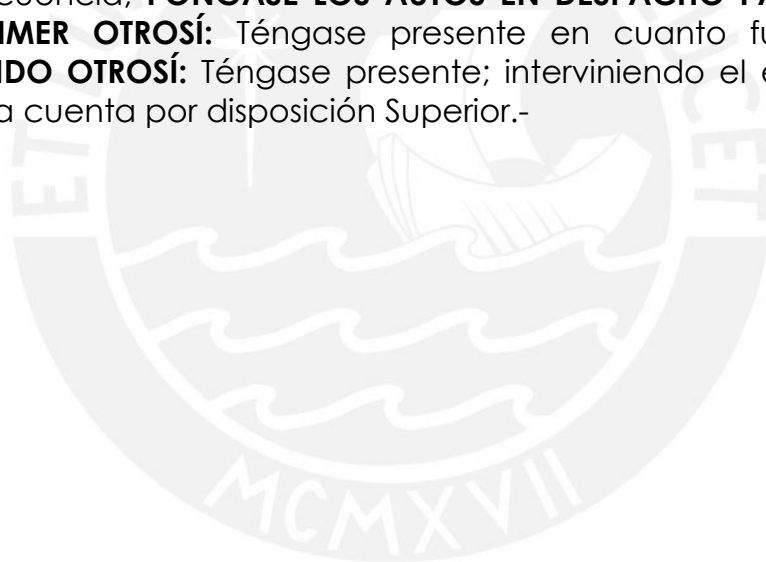
Lima, treinta de Enero

Del dos mil doce.-

DADO CUENTA en la fecha el escrito que antecede presentado por la parte demandante de fecha trece de Enero de los corrientes: **AL PRINCIPAL:** estando lo expuesto, téngase presente en cuanto fuere de ley; **AUTOS Y VISTOS; y, Atendiendo, PRIMERO:** Que, por escrito de fecha veintiocho de Octubre del dos mil once la Sociedad Avícola San Agustín interpone de demanda de Amparo contra la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria ("SUNAT") a fin de que el Juzgado Constitucional disponga la inaplicación del artículo 5° del Texto Único Ordenado de la Ley de Impuesto a la Renta para el caso de la "indemnización justipreciada" recibida por SASA y, en consecuencia se ordene a la SUNAT abstenerse de realizar acciones tendientes al cobro del impuesto a la renta por dicho concepto; y, restituir la suma de S/. 16'417,931.00 pagadas bajo protesta por SASA como pago a cuenta del impuesto a la renta por la "indemnización justipreciada"; **SEGUNDO:** Que, admitida la demanda y corrido traslado de la misma, el representante de la Procuraduría Pública Ad Hoc de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria contesta la demanda, y, a su vez propone la excepción de Falta de Agotamiento de la Vía Previa; **TERCERO:** En cuanto a la Excepción de Falta de Agotamiento de la Vía Previa argumenta que "... Desde la publicación del fallo SALAZAR YARLENQUE (STC N° 3741-2004-AA/TC) a la fecha, ya no se puede eximir del tránsito de la vía previa a una demanda de amparo contra una norma autoaplicativa respecto de la cual el demandante ya tenga la calidad de sujeto pasivo en materia tributaria, siempre y cuando exista un Tribunal u órgano colegiado de la Administración Pública encargado de resolver dicha controversia..."; "... El presente caso encuadra dentro del precedente vinculante en cuanto a definir cuál es el carril procedimental correspondiente para dilucidar si se debe o no declarar inaplicable para SASA la hipótesis de incidencia tributaria contenida en el artículo 5° del TUP de la Ley del Impuesto a la Renta, que no es otro que la instancia de apelación

administrativa ante el Tribunal Fiscal, una vez agotada la fase de reclamación ante SUNAT..."; agrega el excepcionante que respecto a la abstención de realizar acciones tendientes al cobro del impuesto a la renta hasta la fecha "... La Administración no ha realizado fiscalización alguna tendiente a verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de SASA, incluyendo la liquidación del Impuesto a la Renta – Tercera Categoría correspondiente al año dos mil once..."; en relación a la devolución de los montos cancelados como pagos a cuenta del Impuesto a la Renta – Tercera Categoría de los periodos Mayo y Julio de dos mil once señala "... Dicho procedimiento tiene una duración de cuarenta y cinco (45) días hábiles, sujeta a silencio administrativo negativo en caso de corresponder. Aún en la eventualidad de obtener una Resolución de Intendencia adversa a sus intereses respecto de su solicitud de devolución, SASA aún puede interponer los recursos de Reclamación ante la Administración Tributaria o de Apelación ante el Tribunal Fiscal..."; **CUARTO:** Corrido traslado de dicha excepción por resolución número CINCO, esta ha sido absuelta por la parte demandante dentro del plazo de ley concedido; en los términos allí expuestos; **QUINTO:** Que, la Excepción de Falta de Agotamiento de la Vía Previa es un medio de defensa que procede en los casos que encontrándose previsto en nuestro ordenamiento legal que el derecho reclamado sea dilucidado en sede administrativa, el accionante recurre a la vía judicial sin que previamente haya agotado la vía administrativa; **SEXTO:** Que, el artículo 45° del Código Procesal Constitucional dispone que el amparo sólo procede cuando se hayan agotado las vías previas. Sin embargo, dispone también que en caso de duda sobre el agotamiento de la vía previa se preferirá dar trámite a la demanda de amparo; **SÉTIMO:** Que, asimismo, el artículo 46° del citado cuerpo de leyes establece las excepciones a dicha norma, disponiendo que no será exigible el agotamiento de las vías previas si: 1) una resolución, que no sea la última en la vía administrativa, es ejecutada antes de vencerse el plazo para que quede consentida; 2) por el agotamiento de la vía previa la agresión pudiera convertirse en irreparable; 3) la vía previa no se encuentra regulada o ha sido iniciada innecesariamente por el afectado; o 4) no se resuelve la vía previa en los plazos fijados para su resolución; **OCTAVO:** Que, en diversa jurisprudencia, el Tribunal Constitucional, ha señalado que no procede el amparo directo contra normas cuando se trata de normas heteroaplicativas, es decir, que tienen su eficacia condicionada a la realización de actos posteriores; contrario a ello, si procede cuando el acto lesivo es causado por normas autoaplicativas, esto es, cuando no requieren de un acto posterior de aplicación sino que la afectación se produce desde la vigencia de la propia norma (STC 1314-2000-AA/TC, 504-2000-AA/TC, 0830-2000-AA/TC, 2670-2002-AA/TC, 487-2003-AA/TC); lógicamente, no resultaría exigible el agotamiento de la vía previa en el caso de normas autoaplicativas, pues, al ser susceptibles de afectar derechos fundamentales con su sola vigencia, el tránsito por esta vía podría

convertirse en irreparable la agresión; **NOVENO:** En efecto, el artículo 5° del Texto Único Ordenado de la Ley de Impuesto a la Renta, es una norma tributaria de tipo autoaplicativa, pues en la medida que el demandante sea sujeto pasivo del tributo y se configure en su caso el hecho imponible de la norma, la misma ya le es exigible, es decir, ya se encuentra obligado al pago sin esperar que la administración inicie su actuación administrativa para ejercer la cobranza de la deuda. Este será un caso de excepción para la regla del agotamiento de la vía previa; por tanto, la excepción propuesta debe desestimarse. Por estas consideraciones y en aplicación de lo dispuesto por los artículos 10° y 53° del Código Procesal Constitucional, modificados por la Ley N° 28946, **SE DECLARA: INFUNDADA** la excepción de Falta de Agotamiento de la Vía Previa propuesta por la demandada. En consecuencia, habiéndose verificado que se ha cumplido con los presupuestos procesales y las condiciones de la acción, y estando a lo dispuesto por de conformidad con lo dispuesto por el artículo 53° del Código Procesal Constitucional, modificado por la Ley N° 28946, **SE DECLARA: SANEADO** el proceso, declarándose la existencia de una relación jurídica procesal válida y, en consecuencia, **PÓNGASE LOS AUTOS EN DESPACHO PARA SENTENCIAR; AL PRIMER OTROSÍ:** Téngase presente en cuanto fuere de ley; **AL SEGUNDO OTROSÍ:** Téngase presente; interviniendo el especialista legal que da cuenta por disposición Superior.-





ANEXO 4

**DÉCIMO JUZGADO ESPECIALIZADO EN LO CONSTITUCIONAL DE
LIMA**

EXPEDIENTE N° : 21290-2011
MATERIA : ACCIÓN DE AMPARO
DEMANDANTE : SOCIEDAD AGRICOLA SAN AGUSTIN S.A.
DEMANDADO : SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE
ADMINISTRACION TRIBUTARIA

SENTENCIA

RESOLUCIÓN N° OCHO

Lima, veintitrés de marzo
del dos mil doce.-

VISTOS:

Resulta de autos que mediante escrito fechado veintiocho de octubre del dos mil once, obrante de folios ciento cincuenta y tres a ciento ochenta y uno, la empresa SOCIEDAD AGRICOLA SAN AGUSTIN S.A. interpuso acción de amparo contra la SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA, con el objeto que cesen los actos que lesionan su derecho constitucional a la propiedad y afectan el principio de capacidad contributiva en materia tributaria y, en consecuencia: i) se declare inaplicable en su caso el artículo 5° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo N° 179-2004-EF, que grava con el impuesto a la renta a la indemnización justipreciada pagada por el Estado por la expropiación del Predio Agrícola Fundo San Agustín; y ii) se ordene a la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria cumpla con restituir la suma de dieciséis millones cuatrocientos diecisiete mil novecientos treinta y uno nuevos soles (S/. 16'417,931.00) que pague la recurrente como pago a cuenta del impuesto a la renta.

La demandante manifiesta que mediante Resolución Suprema N° 675-72-VI-DU de fecha ocho de noviembre de mil novecientos setenta y dos se declaró de necesidad y utilidad pública la modificación de los Planos de Zonificación General y Sistema Vial de Lima Metropolitana, modificando la zonificación del sector Noroeste del Callao, donde se encontraba el Fundo San Agustín, calificándolo como Área de Reserva para la futura ampliación del Aeropuerto Internacional Jorge Chávez, y, posteriormente, después de casi treinta años, mediante Ley N° 27329 se declaró de necesidad pública la expropiación de inmuebles adyacentes al Aeropuerto para la ampliación, desarrollo y mejora del mismo, lo cual suponía la expropiación del Fundo San Agustín, que fuera de propiedad de la recurrente.

Asimismo, indica que luego de transcurridos ocho años adicionales, mediante Resolución Suprema N° 093-2008-MTC se dio inicio al procedimiento expropiatorio del Fundo San Agustín, y como no se llegó a un acuerdo sobre el monto de la "indemnización justipreciada", el doce de diciembre del dos mil ocho, el Ministerio de Transportes y Comunicaciones inició un proceso arbitral que concluyó con el laudo de conciencia de fecha treinta de abril del dos mil once, que ordenó el pago de la indemnización justipreciada por la suma de S/. 820'069,761.80 nuevos soles, del cual el treinta por ciento iba ser otorgado a los poseionarios del fundo en virtud a transacciones suscritas y la diferencia de 490'801,009.00 correspondía a la recurrente y es ese monto el que esta gravado con el Impuesto a la Renta, habiendo efectuado pagos a cuenta en los meses de mayo y junio por las sumas de S/ 900,205.00 y S/. 15'517,726.00 y existiendo la amenaza cierta e inminente que tal gravamen suponga la reducción de hasta un treinta por ciento (30%) de la indemnización justipreciada percibida cuando tenga que pagar la totalidad del impuesto a la renta, lo cual alteraría la situación de indemnidad patrimonial que persigue la indemnización justipreciada que paga el Estado como consecuencia de la expropiación de un inmueble a un particular.

La Superintendencia Nacional de Administración Tributaria contestó la demanda señalando que la misma resulta improcedente, pues existe una vía procesal igualmente satisfactoria, y tal como ha sido planteada la demanda se requiere actuar pruebas, lo cual no es posible en la vía del amparo, y que la amenaza alegada por la demandante no es cierta ni de inminente realización.

CONSIDERANDO:

PRIMERO: Que, conforme a lo dispuesto por el Artículo 200° de la Constitución Política y artículos 1° y 37° del Código Procesal Constitucional, las acciones de garantía tienen por objeto reponer las cosas al estado anterior a la violación o amenaza de violación de un derecho constitucional, y que en el caso de la acción de amparo, está se encuentra dirigida a restituir cualquier derecho reconocido por la Constitución diferente de la libertad personal, que haya sido amenazado o vulnerado por cualquier autoridad, funcionario o persona.

SEGUNDO: Que, en el proceso de amparo no se declaran ni constituyen derechos constitucionales a favor de ninguna de las partes ni se discuten cuestiones atinentes a la titularidad de los mismos, lo que si sucede en los proceso ordinarios, sino que más bien el proceso de amparo tiene por finalidad restablecer el ejercicio de un derecho constitucional (finalidad restitutoria), si acaso resultó lesionado y siempre y cuando la lesión no se haya convertido en irreparable.

TERCERO: Que, es materia controvertida en el presente proceso determinar si corresponde ordenar que cesen los actos que lesionan los derechos constitucionales de la demandante a la propiedad y afectan el principio de capacidad contributiva en materia tributaria y, en consecuencia, si corresponde declarar inaplicable a la actora el artículo 5° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo N° 179-2004-EF, que grava con el impuesto a la renta a la indemnización justipreciada pagada por el Estado por la expropiación del Predio Agrícola Fundo San Agustín; y ordenar

a la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria cumpla con restituir la suma de dieciséis millones cuatrocientos diecisiete mil novecientos treintiun nuevos soles (S/. 16´417,931.00) que pague la recurrente como pago a cuenta del impuesto a la renta.

CUARTO: Que, si bien de conformidad con lo dispuesto por párrafo in fine del inciso 2) del Artículo 200° de la Constitución no procede la acción de amparo contra normas legales, en razón de lo cual no corresponde a los procesos de amparo realizar un control de constitucionalidad concentrado de las normas y determinar la validez constitucional en abstracto, de la generalidad de normas, pues dicho cometido ha sido reservado constitucionalmente al proceso de inconstitucionalidad (inciso 4) del Artículo 200°), en el caso de las normas de rango legal, y al proceso de acción popular (inciso 5) del Artículo 200°, en lo que a las normas de rango infralegal se refiere, lo cierto es que conforme lo ha establecido por el Tribunal Constitucional en reiterada jurisprudencia, la improcedencia del denominado "amparo contra normas", se encuentra circunscrita a los supuestos en los que la norma cuya inconstitucionalidad se acusa sea heteroaplicativa, es decir, aquella cuya aplicabilidad no es dependiente de su sola vigencia, sino de la verificación de un posterior evento, sin cuya existencia, la norma carecerá, indefectiblemente, de eficacia, esto es, de capacidad de subsumir, por sí misma, algún supuesto fáctico en su supuesto normativo; y en el caso de las denominadas normas autoaplicativas, es decir, aquellas cuya aplicabilidad, una vez que han entrado en vigencia, resulta inmediata e incondicionada, sea por la amenaza cierta e inminente o por la vulneración concreta a los derechos fundamentales que la entrada en vigencia que dicha norma autoaplicativa representa, si resulta procedente el amparo. Ahora bien, cabe indicar que la obligación de pagar el impuesto a la renta por la expropiación de un bien, nace en el momento que el Estado cumple con pagar la indemnización justipreciada al titular de un predio expropiado, y, en sentido, no se requiere de ningún acto posterior, normativo o administrativo, para que dicha obligación tributaria surja, si no que la misma se

configura por imperio del Artículo 5° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, que grava con el impuesto a la renta a la indemnización justipreciada pagada por el Estado.

QUINTO: Que, por el derecho a la propiedad, reconocido en los incisos 8) y 16) del Artículo 2° y en el Artículo 70° de la Constitución, se protege la propiedad tanto en su rol de institución y componente básico y esencial de nuestro modelo económico, que garantiza que el poder estatal no invada los ámbitos de la propiedad más allá de lo permitido por la propia constitución, como su calidad de derecho subjetivo de libre autodeterminación, en virtud de lo cual la propiedad debe responder a los supuestos mínimos de uso, usufructo y disposición.

SEXTO: Que la potestad tributaria del Estado debe ejercerse en función de la Constitución y de los principios que ella consagra (principio de supremacía constitucional consagrado en el Artículo 51° de la Constitución), los cuales a su vez constituyen una garantía para evitar que dicha potestad tributaria pueda ejercerse en contra de la propia Constitución y de modo absolutamente discrecional o arbitrario. En ese sentido, para que un tributo y la concomitante obligación de su pago no constituya una injerencia estatal indebida sobre el patrimonio de las personas debe tener por objeto contribuir al sostenimiento de los gastos públicos y guardar íntima relación con la capacidad contributiva de cada persona o empresa, respetando los principios de reserva de ley, los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales y no tener efecto confiscatorio, de conformidad con lo previsto por el Artículo 74° de la Constitución. Sobre el particular, el Tribunal Constitucional en la STC N.° 2727-2002-AA/TC, al delimitar los alcances del principio de no confiscatoriedad, ha precisado que “se transgrede el principio de no confiscatoriedad de los tributos cada vez que un tributo excede del límite que razonablemente puede admitirse como justificado en un régimen en el que se ha garantizado constitucionalmente el derecho subjetivo a la propiedad y, además, ha considerado

a esta como institución, como uno de los componentes básicos y esenciales de nuestro modelo de Constitución económica”.

SETIMO: Que, así también, debe precisarse que por si misma la expropiación de un predio por parte del Estado resulta siendo una situación muy gravosa para su propietario, quien es privado de sus derechos y ve disminuida sus expectativas patrimoniales abruptamente, lo cual es tolerado por nuestro ordenamiento constitucional sobre la base de beneficiar la realización del bien común y el interés público, siempre y cuando el Estado cumpla con pagar al titular del mismo una indemnización justipreciada, cuyo monto debe comprender el valor comercial del bien y el valor económico del perjuicio directamente ocasionado con la expropiación, cuya naturaleza jurídica es constituir un mecanismo para cautelar el contenido esencial del derecho a la propiedad y hacer efectivo la garantía de indemnidad e integridad patrimonial del titular del mismo; y, en ese sentido, resulta irrazonable e injustificado gravar la indemnización justipreciada con el impuesto a la renta, pues en la práctica resulta que el titular del bien expropiado, recibiría por parte del Estado una cantidad muy inferior al monto de la indemnización justipreciada, con lo cual se estaría afectando la garantía de la indemnidad patrimonial y el contenido esencial al derecho a la propiedad y configuraría la expropiación una situación doblemente gravosa para el titular del predio expropiado, pues, por un lado, de manera compulsiva ha sido privado de un predio de su propiedad, el cual posiblemente habría podido constituir una fuente permanente de utilidades, beneficios económicos o rentas y, por otro lado, es privado de una parte significativa de la indemnización justipreciada, por el propio Estado expropiante, disminuyen significativamente en la práctica el valor de su patrimonio.

OCTAVO: Que, ahora bien, en el presente caso se ha podido verificar de con relación a la expropiación del Predio Agrícola Fundo San Agustín, han acaecido los siguientes hechos: **i)** mediante Resolución Suprema N° 675-72-VI-DU de fecha ocho de noviembre de mil novecientos setenta y dos, se declaró de necesidad y utilidad pública la modificación de los Planos de Zonificación General y Sistema Vial de Lima Metropolitana y se calificó dicho predio como “Área de Reserva para la futura ampliación del Aeropuerto Internacional Jorge Chávez”; **ii)** mediante la Ley N° 27329, publicada el veinticinco de julio del dos

mil, se declaró de necesidad pública la expropiación de inmuebles adyacentes al Aeropuerto Internacional Jorge Chávez para la ampliación, desarrollo y mejora del mismo; **iii)** mediante Resolución Suprema N° 093-2008-MTC, publicada el veinticuatro de julio del dos mil ocho, se autorizó al Ministerio de Transportes y Comunicaciones ejecutar la expropiación del Predio Agrícola Fundo San Agustín; **iv)** mediante Laudo de Conciencia de fecha treinta de abril del dos mil once, expedido por el Tribunal Arbitral conformado por Beatriz Boz Dibos, Alfredo Bullard Gonzales y Ricardo Yoti Umlauff, se ordenó pagar al Ministerio de Transporte y Comunicaciones la suma de ochocientos veinte millones sesenta y nueve mil setecientos sesenta y uno con 80/100 nuevos soles (S/. 820'069,761.80)¹, por concepto de indemnización justipreciada por la expropiación del Fundo San Agustín; y **v)** la demandante Sociedad Agrícola San Agustín S.A. habría realizado pagos a cuenta del impuesto a la renta por montos que ascienden a la suma de dieciséis millones cuatrocientos diecisiete mil novecientos treinta y uno nuevos soles (S/. 16'417,931.00). En ese sentido, se advierte que desde que se afectó dicho predio para la futura ampliación del Aeropuerto Internacional Jorge Chávez hasta su efectiva expropiación por el Estado habrían transcurrido casi cuarenta años; y que por efecto de la aplicación del artículo 5° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo N° 179-2004-EF, que grava con el impuesto a la renta a la indemnización

¹ Según el Laudo mencionado el monto de la indemnización justipreciada comprende tanto el valor comercial del terreno ascendente a la suma de quinientos seis millones cientos noventa y seis mil cuatrocientos treinta y dos con 15/100 nuevos soles (S/. 506'196,432.15), más el 10% de dicho valor, ascendente a la suma de cincuenta millones trescientos noventa y siete mil cuatrocientos cincuenta y tres con 82/100 nuevos soles (S/. 50'397,453.82), y el pago de los intereses de la Tasa Activa en Moneda Nacional por el periodo comprendido de setiembre del 2000 a julio del 2002, ascendente a la suma de doscientos cuarenta y siete millones novecientos treinta y cinco mil trescientos trece con 83/100 nuevos soles (S/. 247'935,313.83), por la demora en la ejecución de la expropiación, como el valor comercial de las edificaciones y obras complementarias, ascendente a la suma de siete millones setecientos cuarenta y dos mil doscientos diez con 71/100 nuevos soles (S/. 7'742,210.71), mas el 10% de dicho valor, ascendente a la suma de setecientos setenta y cuatro mil doscientos veintiuno con 07/100 nuevos soles (S/. 774,221.07), y el pago de los intereses de la Tasa Activa en Moneda Nacional por el periodo comprendido de setiembre del 2000 a julio del 2002, ascendente a la suma tres millones ochocientos ocho mil ochocientos cincuenta y siete con 98/100 nuevos soles (S/. 3'808,857.98), por la demora en la ejecución de la expropiación.

justipreciada, los demandantes en la práctica recibirían por parte del Estado expropiante una cantidad inferior a la establecida, en el mencionado Laudo de Conciencia de fecha treinta de abril del dos mil once, como indemnización justipreciada por la expropiación del Predio Agrícola Fundo San Agustín, disminuyéndose significativamente su patrimonio.

NOVENO: Que, en consecuencia, se evidencia que la aplicación al actor del artículo 5° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo N° 179-2004-EF, que grava con el impuesto a la renta a la indemnización justipreciada pagada por el Estado por la expropiación del Predio Agrícola Fundo San Agustín, vulnera sus derechos constitucionales a la propiedad, razones por las cuales deberá estimarse la demanda; y, asimismo, estando a que en el presente caso la entidad demandada han tenido motivos para litigar, deberá exonerársele del pago de costos.

Por cuyas consideraciones, el Juez del Décimo Juzgado Especializado en lo Constitucional de Lima, administrando justicia a nombre de la Nación, en uso de las atribuciones conferidas por la Constitución Política del Perú, la Ley Orgánica del Poder Judicial y el Código Procesal Constitucional, le confiere,

FALLA:

1. **FUNDADA** la demanda de amparo interpuesta por SOCIEDAD AGRICOLA SAN AGUSTIN S.A.; y, en consecuencia, inaplicable a la actora el artículo 5° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo N° 179-2004-EF, que grava con el impuesto a la renta a la indemnización justipreciada pagada por el Estado por la expropiación del Predio Agrícola Fundo San Agustín.
2. **ORDENO** que la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria cumpla con restituir a favor

de la actora los pagos a cuenta del impuesto a la renta que haya efectuado por dicho concepto.

3. Exonerando a la parte demandada del pago de costos.





ANEXO 5

CARGO



Expediente : 21290-2011-0-1801-JR-CI-10
Cuaderno : PRINCIPAL
Escrito : 03
Especialista : EVIA VELÁSQUEZ, Miguel
Sumilla : Recurso de Apelación contra
sentencia contenida en
Resolución N° 08

SEÑOR JUEZ DEL DÉCIMO (10°) JUZGADO CONSTITUCIONAL DE LA CORTE SUPERIOR DE JUSTICIA DE LIMA

JOSÉ ANTONIO MUÑOZ PACHECO, representante de la **PROCURADORÍA PÚBLICA AD HOC DE LA SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, conforme a delegación que obra en el cuaderno principal, en los seguidos por **SOCIEDAD AGRÍCOLA SAN AGUSTÍN S.A.**, sobre **PROCESO DE AMPARO**; ante usted, con el debido respeto me presento y digo:

Que, al amparo de lo dispuesto por los Artículos 364°, 365° numeral 1), 366° y 367° del Código Procesal Civil, y dentro del plazo establecido para este proceso; interponemos **RECURSO DE APELACIÓN** contra la **RESOLUCIÓN N° 08**, de fecha 23 de marzo de 2012, mediante la cual se declaró **FUNDADA LA DEMANDA** interpuesta por la actora; a fin de que el Superior en grado la **REVOQUE**, en mérito a los fundamentos de hecho y de derecho que exponemos a continuación:

I.- FUNDAMENTOS DE NUESTRO RECURSO

La resolución materia de impugnación contiene diversos errores de hecho y de derecho, y no ha considerado los fundamentos principales de nuestra contestación de demanda.

261

En ese orden de ideas, desarrollaremos los errores de hecho y de derecho que fundamentan el agravio que nos produce la resolución materia de litis expedida en el presente proceso.

1. EL JUZGADOR EN FORMA ERRADA CONSIDERA ~~DA~~ QUE EL IMPUESTO A LA RENTA SÓLO DEBE GRAVAR LAS RENTAS QUE CALIFIQUEN COMO RENTA PRODUCTO, EQUIPARANDO EL TRATAMIENTO IMPOSITIVO DE LA EMPRESA DEMANDANTE (DEDUCCIONES EN FUNCIÓN AL PRINCIPIO DE CAUSALIDAD) CON AQUEL RESERVADO PARA CONTRIBUYENTES SIN GIRO DE NEGOCIO (SISTEMA DE DEDUCCIONES FIJAS).

1.1. Existen diversas teorías que buscan determinar el ámbito de aplicación del Impuesto a la Renta (IR). Así, además del criterio del Incremento Patrimonial cuya aplicación está restringida a los casos taxativamente contemplados en la ley, nuestra Ley del IR establece los siguientes dos criterios de imposición:

a) Renta Producto. De acuerdo a dicha teoría, se considera renta gravada a aquella proveniente del capital, el trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquellas que se derivan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos. EL JUZGADOR, EN FORMA ERRADA, SOSTIENE IMPLÍCITAMENTE EN LOS CONSIDERANDOS SEXTO, SÉPTIMO Y OCTAVO QUE EL IMPUESTO A LA RENTA DE TERCERA CATEGORÍA SÓLO DEBE GRAVAR AQUELLAS RENTAS DESDE LA PERSPECTIVA DE LA RENTA PRODUCTO, CUANDO LOS INGRESOS CORRESPONDIENTES A UNA INDEMNIZACIÓN JUSTIPRECIADA SE ENCUADRAN DENTRO DE LA TEORÍA DEL FLUJO DE RIQUEZA, TAL COMO ESTÁ CONTEMPLADA EN LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA.

b) Flujo de Riqueza. Para esta teoría, se utiliza un criterio más amplio en tanto se considera renta el total de la riqueza que fluye de terceros hacia el

205

contribuyente en un periodo determinado. Bajo esta teoría, *constituye renta cualquier ganancia o beneficio derivado de operaciones con terceros, sin importar que éstos provengan de una fuente durable.*

Siguiendo a GARCÍA MULIN¹, cabe señalar que “la aplicación práctica del concepto de renta, cuando se trata de actividades empresariales, tiene varias alteraciones respecto de las conclusiones vistas en materia de personas físicas. Ello se explica porque la empresa es, en sí misma, esencialmente comercial y lucrativa; se caracteriza por la combinación de trabajo y capital, con el fin de obtener utilidades. Por consiguiente, y a diferencia de lo que ocurre con personas físicas no empresarias, en principio **TODAS LA UTILIDADES QUE OBTIENE UNA EMPRESA TIENEN UN CARÁCTER DE RENTA COMERCIAL Y ESPECULATIVA INDEPENDENTE DE QUE PROVENGAN DE ACTIVIDADES HABITUALES O NO**”.

- 1.2. Siendo obvio que la indemnización justipreciada pagada por el Estado a la empresa demandante por la expropiación del Predio Agrícola Fundo San Agustín encuadra dentro de la Teoría del Flujo de Riqueza, en cuanto al ámbito de aplicación del Impuesto a la Renta, Jorge BRAVO CUCCI² explica que *“la teoría del flujo de riqueza considera que es renta la ganancia, beneficio o enriquecimiento que obtenga un sujeto en un ejercicio determinado. Vale decir, es renta (...), el total del flujo de riqueza que fluye hacia el patrimonio del contribuyente en un periodo dado, SIN SER RELEVANTE LA NATURALEZA DEL ACTO QUE ORIGINA EL ENRIQUECIMIENTO (un contrato, un acto jurídico unilateral, UN DISPOSITIVO LEGAL [como en el caso de una expropiación], etc.).*

Apréciase que para esta concepción, el alcance del término renta no se restringe a aquella que proviene de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos (RENTA-PRODUCTO), sino que engloba a otros

¹ GARCÍA MULIN, Roque. “Manual del Impuesto a la Renta”. Centro Interamericano de Estudios Tributarios (CIET). Documento N° 872, Buenos Aires, 1978, p. 28.

² BRAVO CUCCI, Jorge. “Algunas meditaciones sobre el concepto de renta”. Revista Jurídica Vectigalia. Lima, Año 2005, N° 01, p. 42.

ingresos, como aquellos que provienen de la enajenación de la propia fuente productora (GANANCIAS DE CAPITAL), de la realización de actividades accidentales, de ingresos eventuales o percibidos a título gratuito, y en general de enriquecimientos percibidos a título de liberalidad”.

1.3. En resumen:

a) Nuestra legislación del Impuesto a la Renta, recogiendo como criterio de imposición el del flujo de riqueza, considera gravado como ganancia de capital, sin excepción, a cualquier ingreso que provenga de la enajenación de bienes que constituyan activos de empresas o personas jurídicas, no destinados a su comercialización en el ámbito del giro de un giro de negocio o de empresa. Asimismo, expresamente se incluye como supuesto de enajenación a título oneroso las transferencias originadas en expropiaciones.

En tal sentido, *los importes provenientes de la enajenación por expropiación de un bien que constituya activo no destinado a su comercialización en el ámbito de un giro de un negocio o de empresa deberán recibir el tratamiento de ganancias de capital.*

b) De allí que constituya un grave error en la sentencia apelada -implícito en sus considerandos cuarto y sexto al octavo- considerar que el hecho de gravar con el Impuesto a la Renta los ingresos originados en el justiprecio pagado por la expropiación de un predio de una empresa constituye en sí mismo una afectación al Derecho de Propiedad, sin analizar en ninguno de sus considerandos los motivos por los cuales se debería dejar de lado, con la inaplicación del Artículo 5° de la Ley del Impuesto a la Renta solicitada por la empresa demandante, la Teoría del Flujo de Riqueza en este caso en particular.

Con mayor razón si se considera que NO SE TRATA DE UNA PERSONA NATURAL SIN ACTIVIDAD EMPRESARIAL, SINO DE UNA EMPRESA CON UN GIRO DE NEGOCIO ESPECÍFICO. Esta última característica es de suma importancia en atención a la particular forma en que

deduce sus gastos una persona natural frente a una persona jurídica con actividad empresarial, como se muestra a continuación:

	PERSONAS NATURALES	PERSONAS JURÍDICAS
Categoría de Renta ³	Primera, Segunda, Cuarta y Quinta Categorías	Tercera Categoría
Tipo de Deducciones	<u>Sistema simple de deducciones</u> fijas: Primera y Segunda ⁴ , Cuarta y Quinta ⁵ Categorías	<u>Sistema complejo de deducciones</u> relativas según el Principio de Causalidad ⁶ Su aplicación está regulada en el Artículo 37° de la LIR, que ha señalado una lista de gastos respecto de los que, a fin de que sean deducibles, se plantea el cumplimiento de determinadas formalidades o existen limitaciones temporales o cuantitativas. De otro lado, en el artículo 44° de dicha ley se indica una lista tasada de deducciones que no son admitidas.
Criterio de Imputación de la Renta	Percibido	Devengado

³ LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA (Decreto Legislativo 774°)

Artículo 22°.- "Para los efectos del impuesto, las rentas afectas de fuente peruana se califican en las siguientes categorías: a) Primera: Rentas producidas por el arrendamiento, subarrendamiento y cesión de bienes, b) Segunda: Rentas del capital no comprendidas en la primera categoría; c) Tercera: Rentas del comercio, la industria y otras expresamente consideradas por la Ley; d) Cuarta: Rentas del trabajo independiente y e) Quinta: Rentas del trabajo en relación de dependencia, y otras rentas del trabajo independiente expresamente señaladas por la ley".

⁴ LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA (Decreto Legislativo 774°)

Artículo 36°.- "Para establecer la renta neta de la primera y segunda categoría, se deducirá por todo concepto el veinte por ciento (20%) del total de la renta bruta".

⁵ LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA (Decreto Legislativo 774°)

Artículo 45°.- "Para establecer la renta neta de cuarta categoría, el contribuyente podrá deducir de la renta bruta del ejercicio gravable, por concepto de todo gasto, el veinte por ciento (20%) de la misma, hasta el límite de 24 Unidades Impositivas Tributarias".

Artículo 46°.- "De las rentas de cuarta y quinta categorías podrán deducirse anualmente, un monto fijo equivalente a siete (7) Unidades Impositivas Tributarias. Los contribuyentes que obtengan rentas de ambas categorías sólo podrán deducir el monto fijo por una vez".

⁶ LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA (Decreto Legislativo 774°)

Artículo 37°.- "A fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley".

En otras palabras:

- ¿Cómo pudo el juzgador medir el impacto fiscal de gravar una sola operación (el ingreso del justiprecio por la expropiación del predio) frente al total de operaciones con relevancia fiscal para determinar el Impuesto a la Renta de la demandante, considerando que es una empresa –no una persona natural con deducciones fijas- en base al complejo sistema de deducciones de los artículos 37° al 44° de la LIR?
- Asimismo, ¿cómo pudo la sentencia apelada concluir que el Impuesto a la Renta del Ejercicio Gravable 2011 supuestamente es confiscatorio y por ende representa un riesgo al Derecho de Propiedad de la empresa demandante sin contar con una respuesta concreta a la pregunta precedente (el monto de la deuda tributaria) en base al estudio de su contabilidad?

No es que se cambie
anteriormente el IIR 2011. El
le gravaron se debe de saber
determinar en cuanto a
una persona si es o no puede
gravable.

Todo ello nos lleva al siguiente punto de nuestra apelación.

2. **EL PRINCIPIO DE CONFISCATORIEDAD TIENE EL CARÁCTER DE UN CONCEPTO JURÍDICO INDETERMINADO Y POR ENDE NO PUEDE SER EVALUADO EN TÉRMINOS GENERALES Y ABSTRACTOS COMO SE HIZO EN LA SENTENCIA APELADA INCURRIENDO EN MOTIVACIÓN APARENTE**

2.1. *El Principio de No Confiscatoriedad y el Caso COMPAÑÍA MINERA CAUDALOSA (Expediente N° 2727-2002-AA/TC).*- En dicha jurisprudencia constitucional, la misma que es citada en el Considerando Octavo de la sentencia apelada, el Tribunal Constitucional precisa que el PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD, "como tal, tiene la estructura propia de lo que se denomina un CONCEPTO JURÍDICO INDETERMINADO". Es decir, **SU CONTENIDO CONSTITUCIONALMENTE PROTEGIDO NO PUEDE SER**

PRECISADO EN TÉRMINOS GENERALES Y ABSTRACTOS, SINO ANALIZADO Y OBSERVADO EN CADA CASO, TENIENDO EN CONSIDERACIÓN LA CLASE DE TRIBUTO Y LAS CIRCUNSTANCIAS CONCRETAS DE QUIENES ESTÉN OBLIGADOS A SUFRAGARLO”.

Ahora bien, para el Tribunal Constitucional, conforme ha señalado en la STC N° 033-2004-AI/TC, los principios tributarios contemplados en el artículo 74° de la Constitución se aplican respecto a la obligación tributaria sustantiva que se origina de un hecho imponible. Asimismo, ha indicado que *“no existe argumentación valedera que permita sostener que los límites de la potestad tributaria previstos constitucionalmente no son de aplicación a las obligaciones legales derivadas de una obligación tributaria en tanto ellas se estructuran y aplican teniendo en cuenta el tributo al cual se encuentran ligadas”*.

De hecho, la sentencia ha omitido incluir el respectivo Test de Proporcionalidad donde se evidencie el análisis reseñado líneas arriba, incurriendo en una motivación aparente al limitarse a citar artículos de la Constitución y una sentencia del Tribunal Constitucional, sin efectuar mayor desarrollo jurídico y obviando el hecho que un Proceso de Amparo carece de una estación probatoria, como sí sucede en el caso del Proceso Contencioso Administrativo. Aún en el supuesto que el juzgador hubiera optado por realizar una mínima actividad probatoria dentro del Proceso de Amparo, ésta hubiese sido documental y centrada en torno a la contabilidad de la empresa demandante, no habiendo realizado tal actividad probatoria ni de motivación mínima que comprenda los criterios básicos y necesarios en el análisis, pues la sentencia apelada:

- a) Se limitó a referir vagamente las circunstancias de la empresa demandante, sin entrar a concreciones necesarias que sólo podrían desprenderse de la contabilidad de la empresa demandante, ni a la implicancia derivada que del diseño normativo tributario previsto para una persona jurídica con un giro comercial específico y no de una persona humana sin actividad empresarial.

b) No hizo disquisición alguna en cuanto a la clase de tributo.

2.2. *La indebida aplicación de la STC N° 2727-2002-AA/TC en la sentencia apelada.*- Nótese que la jurisprudencia utilizada se encuentra referida a un impuesto estructurado sobre la propiedad (el IEAN, y tal como sucede como el Impuesto Vehicular o el Impuesto Predial) en contraposición al presente caso que versa sobre un impuesto diseñado en función de los ingresos: utilidades, ganancias o rentas (como el Impuesto a la Renta), de allí que la irreflexiva aplicación de las conclusiones en dicha jurisprudencia al caso de autos genere aplicaciones disfuncionales del mismo.

Así, la sentencia apelada ha obviado considerar el fundamento 6 que explica que “*el principio de no confiscatoriedad no resulta afectado, como se ha expuesto en la demanda, si el legislador tributario decide que se imponga con cargas fiscales a la propiedad. La Constitución no ha constitucionalizado ningún impuesto, ni tampoco ha determinado qué tipo de actividades económicas puedan ser, o no, objeto de regulaciones fiscales. En consecuencia, el Estado, a través de sus órganos constitucionales competentes, es libre de crear la clase de impuestos que considere atendible, sin más límites que los que emanen del propio texto constitucional y, fundamentalmente, del conjunto de principios constitucionales tributarios establecidos en su artículo 74°.*”

De manera que dentro del amplio margen de libertad para establecer aquello que ha de ser gravado, y que al legislador corresponde adoptar, también puede gravarse a la propiedad. Y ello porque todos los tributos inciden, de una manera u otra, sobre ésta. Incluso cuando gravan las rentas o utilidades, como en el caso del impuesto a la renta, pues es claro que dichas rentas o utilidades forman parte del patrimonio del contribuyente. La propiedad, en ese sentido, es también una manifestación de riqueza y, como tal, es susceptible de ser gravada.

El problema, a juicio del Tribunal Constitucional, no es determinar si un impuesto puede gravar, o no, la propiedad, sino establecer qué monto puede resultar contrario a la prohibición de confiscatoriedad”.

2.3. La ausencia de un Test de Proporcionalidad completo incurriendo en motivación aparente.- Partiendo de la premisa por la cual la empresa demandante aduce una eventual violación al Principio de No Confiscatoriedad y al Derecho de Propiedad, era necesario que el Test de Proporcionalidad omitido en la sentencia apelada incluyera su debida ponderación frente al Deber de Contribuir de la demandante. De hecho, en la misma jurisprudencia mencionada en la sentencia bajo análisis (STC N° 2727-2002-AA/TC), se señaló que **DETRÁS DE LA CREACIÓN DE UN IMPUESTO EXISTE LA PRESUNCIÓN IURIS TANTUM DE QUE CON ÉL, EL ESTADO PERSIGUE ALCANZAR FINES CONSTITUCIONALMENTE VALIOSOS**. Para el Tribunal Constitucional, la recaudación permite al Estado agenciarse de los fondos necesarios e indispensables para poder realizar las actividades que la Constitución le ha confiado y sin las cuales sería materialmente imposible que prestara los servicios públicos a su cargo.

Al respecto, Luis DURAN ROJO⁷ indica que, de esta manera, “el Tribunal [Constitucional], al no tener los derechos fundamentales vinculados a la materia tributaria un carácter de absolutos, deben ser releídos a la luz del Deber de Contribuir con los gastos públicos, (que) constituye un principio implícito de nuestro Estado Democrático de Derecho. En la citada Sentencia recaída en el Expediente N° 004-2004-AI/TC (...) señaló que la norma legal de origen tributario, y por ende lo consignado en el artículo 74° de la Constitución, deben ser confrontados con el artículo 44° de la misma norma que establece entre otros deberes primordiales del Estado el promover el bienestar general que se fundamenta en la justicia. Por eso, continúa el TC, es claro que a todo tributo le “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 al Estado de Derecho como un Estado Social de Derecho (artículo 43° de la Constitución)”.

⁷ DURAN ROJO, Luis. Gaceta del Tribunal Constitucional N° 3. Lima, julio-setiembre 2006.

Como se puede comprobar en la sentencia apelada, el juzgador no realizó un Test de Proporcionalidad en regla. Tampoco incluyó en su análisis la debida ponderación con el Artículo 44° de la Constitución.

Respecto a la violación al derecho a la motivación de las resoluciones, resulta relevante el criterio jurisprudencial del Caso Giuliana LLAMOJA HILARES⁸. En dicha sentencia, el Tribunal Constitucional, luego de afirmar que "(...) *no todo ni cualquier error en el que eventualmente incurra una resolución judicial constituye automáticamente la violación del contenido constitucionalmente protegido del derecho a la motivación de las resoluciones judiciales*", delimita el contenido constitucionalmente garantizado de este derecho queda delimitado en base –entre otros- a los siguientes supuestos:

- a) ***Inexistencia de motivación o motivación aparente.*** *“Cuando la motivación es inexistente o cuando la misma es solo aparente, en el sentido de que no da cuenta de las razones mínimas que sustentan la decisión o de que no responde a las alegaciones de las partes del proceso, o porque solo intenta dar un cumplimiento formal al mandato, amparándose en frases sin ningún sustento fáctico o jurídico”.*

Lo que queda en evidencia con la ausencia de un Test de Proporcionalidad completo y en regla en la sentencia apelada. Con mayor razón si se considera que incluyó en su análisis la debida ponderación con el Artículo 44° de la Constitución.

- b) ***Falta de motivación interna del razonamiento.*** *“La falta de motivación interna del razonamiento [defectos internos de la motivación] se presenta en una doble dimensión; por un lado, cuando existe invalidez de una inferencia a partir de las premisas que establece previamente el Juez en su decisión; y, por otro lado, cuando existe incoherencia narrativa, que a la postre se presenta como un discurso absolutamente confuso incapaz de transmitir, de modo coherente, las razones en las que se apoya la decisión. Se trata, en ambos casos, de identificar el ámbito constitucional de la debida motivación mediante el control de los*

⁸ EXP. N.° 00728-2008-PHC/TC – LIMA, Fundamento 32.

argumentos utilizados en la decisión asumida por el Juez o Tribunal; sea desde la perspectiva de su corrección lógica o desde su coherencia narrativa”.

c) Deficiencias en la motivación externa y la justificación de las premisas.

“Cuando las premisas de las que parte el Juez no han sido confrontadas o analizadas respecto de su validez fáctica o jurídica. Esto ocurre por lo general en los casos difíciles (...), donde suele presentarse problemas de pruebas o de interpretación de disposiciones normativas. La motivación se presenta en este caso como una garantía para validar las premisas de las que parte el Juez o Tribunal en sus decisiones (...)”.

Así, “(...) si el control de la motivación interna permite identificar la falta de corrección lógica en la argumentación del juez, el control en la justificación de las premisas posibilita identificar las razones que sustentan las premisas en las que ha basado su argumento. El control de la justificación externa del razonamiento resulta fundamental para apreciar la justicia y razonabilidad de la decisión judicial en el Estado democrático, porque obliga al juez a ser exhaustivo en la fundamentación de su decisión y a no dejarse persuadir por la simple lógica formal”.

Así, tenemos:

El último párrafo del Considerando Octavo de la sentencia apelada señala que el transcurso de cuarenta años [y, conjunción] la aplicación del Artículo 5° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta generan que “los demandantes (sic, pues se trata de una sola empresa demandante) en la práctica recibirían por parte del Estado expropiante una cantidad inferior a la establecida en el mencionado Laudo de Conciencia (...) como indemnización justipreciada (...), disminuyéndose significativamente su patrimonio”. Ello implica una contradicción pues el paso del tiempo ya fue compensando conforme a derecho, como se infiere de la misma lectura del Laudo Arbitral, y la Nota al Pie N° 1 de la propia sentencia apelada, al estar comprendido dicho concepto –al igual que la valoración del terreno y las edificaciones- dentro de la indemnización justipreciada.

De otro lado, sin contar con los medios probatorios mínimos como sería la contabilidad de la empresa demandante, el juzgador no podía dar como cierta que "la expropiación configuraría una situación doblemente gravosa" (Considerando Séptimo), al encontrarse imposibilitado de determinar el impacto fiscal del pago de esta indemnización frente al total de sus operaciones en ese mismo ejercicio fiscal como consecuencia de la aplicación del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría.

d) *La motivación insuficiente.* Se refiere "al mínimo de motivación exigible atendiendo a las razones de hecho o de derecho indispensables para asumir que la decisión está debidamente motivada. Si bien, (...) no se trata de dar respuestas a cada una de las pretensiones planteadas, la insuficiencia, (...) sólo resultará relevante desde una perspectiva constitucional si es que la ausencia de argumentos o la "insuficiencia" de fundamentos resulta manifiesta a la luz de lo que en sustancia se está decidiendo.

Tal como ya se ha puesto de manifiesto, no se ha incluido en los considerandos de la sentencia apelada, análisis alguno respecto a la clase de tributo ni a las circunstancias concretas de la empresa demandante.

3. LA EMPRESA DEMANDANTE PRETENDE SUPLIR CON ESTE PROCESO DE AMPARO LA OMISIÓN DE SU DEFENSA LEGAL RESPECTO DE LAS PRETENSIONES ACOGIDAS EN EL PROCESO ARBITRAL DE EXPROPIACIÓN: EL PAGO DE UNA INDEMNIZACIÓN JUSTIPRECIADA QUE COMPRENDÍA EL VALOR COMERCIAL Y UNA COMPENSACIÓN POR TODO CONCEPTO.

3.1. De acuerdo a los Artículos 2º y 7º de la Ley N° 27117 (Ley General de Expropiaciones), el Estado debe abonar al sujeto pasivo de una expropiación, por la medida adoptada unilateralmente, un justiprecio equivalente, en primer orden, al valor de la tasación comercial actualizado del bien materia de la expropiación.

Asimismo, si el sujeto pasivo acredita fehacientemente daños y perjuicios originados por la naturaleza forzosa de la transferencia, dicho justiprecio debe comprender, además, una compensación que permita resarcir los daños y perjuicios adicionales. En adición, tratándose de expropiaciones para obras de infraestructura de servicios públicos de gran envergadura, ante el retraso en la expedición de la resolución que autoriza la ejecución de la expropiación, la LGE dispone el pago de un monto equivalente a los intereses calculados en función a la TAN a favor del sujeto pasivo y, además, la posibilidad para el propietario de exigir el pago de un monto equivalente al diez por ciento del valor comercial del inmueble. Así, se aprecia que *las prestaciones debidas al sujeto pasivo buscan equiparar el monto de la indemnización justipreciada al precio que razonablemente hubiera asignado el propietario en caso que de modo voluntario pactara la venta del bien a un tercero, como se evidenciaría a partir del hecho que dicho monto comprende no solo el valor de la tasación comercial, sino también un monto adicional compensatorio*⁹. En el mismo sentido, tratándose de expropiaciones para obras de infraestructura de gran envergadura, el monto de la indemnización justipreciada se incrementa en función al retraso en que se incurre en el proceso expropiatorio.

- 3.2. Si la propia Exposición de Motivos del Proyecto de Ley N° 04277, que dio origen a la LGE, señala —entre otros aspectos— que: *“se propone principalmente el pago de la indemnización justipreciada por el valor de mercado, de este modo, se es congruente con el principio de eficiencia, acercándonos al Óptimo de Pareto, ya que el daño que se produce con la expropiación es adecuadamente internalizado con la indemnización bajo criterios de mercado.* EL ESTADO PAGARÍA CON LA INDEMNIZACIÓN EL PRECIO DEL BIEN EXPROPIADO COMO CUALQUIER AGENTE DEL MERCADO, ES DECIR COMO SI FUERA UN COMPRADOR MÁS, CON LA DIFERENCIA QUE EL “VENDEDOR” ESTÁ OBLIGADO A VENDER”.

Equiparados el expropiado con el vendedor de un bien, conviene recordar que, conforme el inciso b) del artículo 1° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta,

⁹ Artículo 17° de la LGE.

151

este impuesto grava las ganancias de capital. El artículo 2° del mismo TUO dispone que, para efecto de la propia Ley, constituye ganancia de capital cualquier ingreso que provenga de la enajenación de bienes de capital. Agrega que se entiende por bienes de capital a aquellos que no están destinados a ser comercializados en el ámbito de un giro de negocio o de empresa.

En ese sentido, el numeral 4) del inciso b) del citado artículo 2° señala que entre las operaciones que generan ganancias de capital se encuentra la enajenación de bienes de cualquier naturaleza que constituyan activos de personas jurídicas o empresas constituidas en el país. *A su vez, el artículo 5° del aludido TUO dispone que 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.*

3.3. Considerando el Octavo Considerando de la sentencia apelada, en particular la Nota al Pie N° 1, y -tal como se reconoce en el propio Laudo Arbitral- la expropiación "*exige previo pago en efectivo de la indemnización justipreciada, que comprende:*

- (i) *El justiprecio, que equivale al valor de la tasación comercial del bien, debidamente actualizada; y,*
- (ii) *La compensación de daños y perjuicios, en caso de acreditarse fehacientemente daños y perjuicios, originados inmediata, directa y exclusivamente por la naturaleza forzosa de la transferencia.*

Estos dos elementos constituyen lo que se conoce como indemnización justipreciada".¹⁰

No obstante, una atenta lectura del laudo arbitral nos permite concluir las siguientes tres cosas:

¹⁰ Laudo Arbitral, punto 41, página 10 de 130. Ver además los puntos 115 y 166, página 23 de 130.

- a) El pago por el concepto de indemnización por daños y perjuicios por todo concepto (daño emergente y lucro cesante, entre otros), comprendido dentro de la indemnización justipreciada, cubría *“en caso de acreditarse fehacientemente”* aquellos *“daños y perjuicios, originados inmediata, directa y exclusivamente por la naturaleza forzosa de la transferencia”*, INCLUYÓ LA DEUDA TRIBUTARIA, COMO CONSECUENCIA DEL PAGO POR LA INDEMNIZACIÓN JUSTIPRECIADA, REFERIDA A LA TERCERA CATEGORÍA DEL IMPUESTO A LA RENTA DEL EJERCICIO GRAVABLE CORRESPONDIENTE A LA DEMANDANTE.
- b) De otro lado, LA EMPRESA DEMANDANTE NO INCLUYÓ, EN EL PETITORIO DE SU DEMANDA ARBITRAL, UNA COMPENSACIÓN POR LA DEUDA TRIBUTARIA ORIGINADA *“inmediata, directa y exclusivamente por la naturaleza forzosa de la transferencia”* POR EL PAGO DE LA INDEMNIZACIÓN JUSTIPRECIADA.
- c) Aún en caso de haber omitido, en forma involuntaria la inclusión como parte de su petitorio, esta solicitud de compensación por la deuda tributaria, LA EMPRESA DEMANDANTE –de lo que se aprecia en los actuados del presente expediente– TAMPOCO PRESENTÓ UNA SOLICITUD DE ACLARACIÓN DE LAUDO ARBITRAL CON EL OBJETO DE DILUCIDAR ESTE EXTREMO.

*Equipo
allegó un dato
a un dato
indemnización*

En otras palabras, EL PROCESO DE AMPARO NO ES EL CARRIL PROCESAL DISEÑADO PARA SUBSANAR OMISIONES EN LA DEFENSA DE UNA EMPRESA DURANTE UN PROCESO ARBITRAL YA CONCLUIDO.

II.- FUNDAMENTOS DE DERECHO

- 1.- Constitución Política del Perú.
- 2.- T.U.O. del Código Tributario aprobado por D.S. 135-99-EF.
- 3.- Ley 28237, Código Procesal Constitucional.
- 4.- Código Procesal Civil.

5.- T.U.O. de la Ley del Impuesto a la Renta.

III.- NATURALEZA DEL AGRAVIO

LA RESOLUCIÓN QUE INPUGNAMOS NO CAUSA AGRAVIO, toda vez que atenta contra nuestra **Facultad de Recaudación contenida en el Código Tributario**, así como contra el deber de asegurar el pago de la deuda tributaria cuando el comportamiento del deudor tributario lo amerita, afectándose de esta manera los ingresos del Tesoro Público.

POR TANTO:

A usted, señor Juez, sírvase conceder el presente Recurso de Apelación y elevar los actuados al Superior en grado, a efecto que éste **REVOQUE la RESOLUCIÓN N° 08** recaída en autos y, reformándola, declare **INFUNDADA** en todos sus extremos la demanda interpuesta en autos.

Lima, 30 de marzo de 2011



JOSÉ ANTONIO MUÑOZ PACHECO
ABOGADO - REGISTRO CAL 26714



ANEXO 6

PODER JUDICIAL
CORTE SUPERIOR DE JUSTICIA DE LIMA
CUARTA SALA CIVIL

REFERENCIA SALA: 00838 - 2012

Expediente de Origen Nro.21290- 2011

RESOLUCIÓN NÚMERO 16

Lima, catorce de agosto del año dos mil doce.

Habiéndose analizado y debatido la presente, conforme lo prescribe los Artículos 131°, 132° y 133° de la Ley Orgánica del Poder Judicial, luego de recibir los informes orales de la defensa de las partes, este colegiado integrado por los Señores: Carbajal Portocarrero, Jaeger Requejo y **Arias Lazarte**, quien interviene como ponente, impartiendo justicia en nombre del Pueblo, emite la siguiente decisión judicial:

I. ASUNTO.

Son materia del grado, los recursos que se indican a continuación interpuestos por la Procuraduría Pública Ad Hoc de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT:

- a) Recurso de apelación¹ contra la Resolución número Seis (Auto)² de fecha 30 de enero del 2012, emitida por el Décimo Juzgado Especializado en lo Constitucional de Lima, que declara infundada la excepción de falta de

¹ Obrante de folios 250 a 252.

² Obrante de folios 268 a 276.

agotamiento de la vía previa propuesta por la demandada (en adelante '*apelación de auto*').

- b) Recurso de apelación³ contra la Resolución número Ocho (Sentencia)⁴ de fecha 23 de marzo del 2012, emitida por el órgano jurisdiccional citado, que declara fundada la demanda de amparo interpuesta por Sociedad Agrícola San Agustín S.A. (en adelante '*SASA*'); en consecuencia, inaplicable a la actora el artículo 5° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo N° 179-2004-EF que grava con el impuesto a la renta a la indemnización justipreciada pagada por el Estado por la expropiación del predio agrícola Fundo San Agustín y ordena que la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (en adelante '*SUNAT*') cumpla con restituir a favor de la actora los pagos a cuenta del impuesto a la renta que haya efectuado por dicho concepto, exonerando a la parte demandada del pago de costos (en adelante '*apelación de sentencia*').

II. ANTECEDENTES

§ Demanda

1. *SASA* interpone demanda de amparo contra la *SUNAT* y su Procuraduría Pública, con el objeto de que se inaplique el artículo 5° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto supremo N° 179-2004-EF (en adelante '*norma legal impugnada*'), norma autoaplicativa que grava con el citado tributo a la '*indemnización justipreciada*' recibida por *SASA* el 19 de mayo de 2011 y 12 de julio del 2011, de modo que le ordena devolver al Estado el 30% de lo recibido por la expropiación sufrida, dejando por tanto de

³ Obrante de folios 312 a 327.

⁴ Obrante de folios 268 a 276.

percibir la indemnización justipreciada exacta que le corresponde y contraviniendo así la indemnidad patrimonial que garantiza el artículo 70° de la Constitución Política. En consecuencia solicita se ordene a la **SUNAT**: (i) abstenerse de realizar acciones tendientes al cobro del impuesto a la renta por dicho concepto; y, (ii) restituir la suma de S/.16'417,931.00 pagado bajo protesta por **SASA** como pago a cuenta del Impuesto a la Renta por la indemnización justipreciada.

Manifiesta que solicita tutela de su derecho a la propiedad y de las garantías contra el poder de imposición tributaria.

Refiere que luego de más de 40 años de dictada la Resolución Suprema N° 675-72-VI-DU del 8 de noviembre de 1972 se concluyó con la expropiación del Fundo San Agustín, de su propiedad, que había sido calificado como área de reserva para la futura ampliación del Aeropuerto Internacional Jorge Chávez, situación que hizo inviable toda posibilidad de disposición o explotación de dicho bien, a lo que se agrega que en el año 1978 la Dirección de Reforma Agraria los despojó para una parte importante del fundo San Agustín y todos los daños para su recuperación no fueron compensados por el Estado, a lo que se agrega el que el Estado le obligó a renunciar a una parte importante de la indemnización justipreciada a favor de los poseionarios que ocupaban parte de su fundo como consecuencia de una actuación ilegal.

Señala que aunque la indemnización justipreciada no tomó en cuenta todos los daños ocasionados a **SASA** por la expropiación, con éste proceso pretenden evitar que a los daños sufridos por **SASA** se sume un nuevo daño inconstitucional que consistiría en la ilegítima aplicación de la ley del impuesto a la renta sobre la indemnización justipreciada que recibió.

Afirma la demandante que *la lesión del derecho invocado* se da por cuanto el Ministerio de Transportes y Comunicaciones le ha abonado S/.45'010,235.41 el 19 de mayo de 2011 y S/.775'790,932.79 el 12 de julio del 2011, los que suman S/. 820'801,168.2 nuevos soles, de los cuales sólo pudo recibir S/.490'801,009.00 dando lugar a que el 21 de junio y 9 de agosto del 2011, bajo protesta, *SASA* se viera obligada a pagar las sumas de S/,900,205.00 y S/. 15'517,726.00, respectivamente, por concepto de pago a cuenta del impuesto a la renta de los meses de mayo y junio de 2011. Además de la lesión, *existe la amenaza cierta e inminente* que tal gravamen suponga la reducción de hasta la tercera parte de la indemnización justipreciada.

§ Contestación de demanda

2. El Procurador Público Ad Hoc de la *SUNAT* por escrito de fecha 27 de diciembre 2011 propone la excepción de falta de agotamiento de la vía previa por considerar que *SASA* no ha iniciado el procedimiento de solicitud de devolución con la presentación del formulario N° 4949 y documentación sustentatoria, respecto de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta – Tercera Categoría del año 2011, y aún en caso que en ese procedimiento se le deniegue el pedido puede iniciar reclamación ante la Administración Tributaria y Tribunal Fiscal, el que en base al precedente vinculante del caso Salazar Yarlénque (STC N° 3741-2004-AA/TC) del 14 de noviembre 2005, podría inaplicar la norma cuestionada en éste proceso; y, contesta⁵ la demanda negando y contradiciendo los cinco argumentos en que se sustenta la demanda: la indemnidad patrimonial, la aplicación del principio de capacidad contributiva, el principio de interdicción de la arbitrariedad, el amparo contra normas autoaplicativas por lesión y amenaza, el tiempo y amparo contra norma autoaplicativa. Respecto de todo ello invoca como

⁵ Folios 210 a 230

sustento de su contestación de demanda el hecho de que existe una vía procesal específica igualmente satisfactoria, que sería el procedimiento contencioso tributario y el Contencioso Administrativo.

§ Auto que resuelve excepción

3. Por resolución N° 6, de fecha 30 de enero del 2012⁶, el Juez declara infundada la excepción de falta de agotamiento de la vía previa por considerar que la *norma legal impugnada*, es una norma tributaria de tipo autoaplicativa, pues en la medida que el demandante sea sujeto pasivo del tributo y se configure en su caso el hecho imponible de la norma, la misma ya le es exigible, es decir, ya se encuentra obligado al pago sin esperar que la administración inicie su actuación administrativa para ejercer la cobranza de la deuda, situación que hace que se configure una excepción a la regla del agotamiento de la vía previa.

§ Sentencia de primera instancia

4. Mediante Resolución N° 87, de fecha 23 de marzo del 2012, el Juez declara fundada la demanda, argumentando que [...] resulta irrazonable e injustificado gravar la indemnización justipreciada con el impuesto a la renta, pues en la práctica resulta que el titular del bien expropiado, recibiría por parte del Estado una cantidad muy inferior al monto de la indemnización justipreciada, con lo cual se estaría afectando la garantía de la indemnidad patrimonial y el contenido esencial del derecho a la propiedad y configuraría la expropiación una situación doblemente gravosa para el titular del predio expropiado, pues, por un lado, de manera compulsiva ha sido privado de un

⁶ Folios 250 a 252

⁷ Folios 268 a 276

predio de su propiedad, el cual posiblemente habría podido constituir una fuente permanente de utilidades, beneficios económicos o rentas y, por otro lado, es privado de una parte significativa de la indemnización justipreciada, por el propio Estado expropiante, disminuyendo significativamente en la práctica el valor de su patrimonio [...]⁸.

III. FUNDAMENTOS

§ Identificación del problema

1. A partir del contradictorio ocurrido en el presente proceso, éste colegiado considera que dos son los problemas jurídicamente relevantes que se pueden identificar:

Problema de forma

Determinar si para la procedencia de la presente demanda de amparo era exigible o no a la demandante SASA el agotamiento de la vía previa ante la Administración Tributaria utilizando la vía contenciosa administrativa tributaria.

Problemas de fondo

- a) Determinar si el justiprecio derivado de una expropiación puede ser gravado con el impuesto a la renta.
- b) Determinar si en el caso concreto se ha acreditado lesión al derecho a la indemnidad patrimonial de la demandante, y si existe amenaza de violación al mismo derecho invocado.

⁸ Ver séptimo considerando de la sentencia, folio 273.

§ Análisis del Problema de forma

2. La *SUNAT* sostiene en su escrito del 27 de diciembre del 2011⁹, al proponer la excepción de falta de agotamiento de la vía previa, lo siguiente:
 - a) La Administración Tributaria no ha realizado fiscalización alguna tendiente a verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de *SASA*, ni ha emitido orden de pago, resolución de determinación ni resolución de multa, así como tampoco se le ha notificado resolución de ejecución coactiva, puesto que aún no hay deuda exigible por impuesto a la renta.
 - b) *SASA* no ha iniciado el procedimiento de solicitud de devolución con la presentación del Formulario N° 4949 y documentación sustentatoria, respecto de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta – Tercera Categoría del año 2011.
 - c) Mientras el fallo de Inversiones Dreams (STC 2302-2003-AA) data del 13 de abril del 2005 respecto a la no necesidad de agotamiento de las vías previas en el caso de norma autoaplicativas, cuando el demandante adquirió la calidad de sujeto pasivo del impuesto a la renta, se encontraba vigente el caso Salazar Yarlénque (STC N° 3741-2004-AA/TC), emitido el 14 de noviembre del 2005, que fija como precedente vinculante el que los Tribunales Administrativos, como el Tribunal Fiscal, pueden efectuar el control difuso de ser el caso. Por tanto en sede administrativa puede obtener lo que pretende en sede constitucional, en caso corresponda.
3. Por su parte, la demandante *SASA* sostiene, conforme a su escrito de fecha 13 de enero del 2012, por el cual absuelve el traslado de la excepción propuesta, lo siguiente:

⁹ Folios 210 a 230

- a) La defensa procesal de la demandada es infundada toda vez que al tiempo de la demanda -28 de octubre 2011- no existía procedimiento administrativo alguno en trámite donde SASA pueda solicitar la inaplicación del artículo 5° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, conforme lo exige el precedente vinculante STC 3741-2005-AA/TC (caso Salazar Yarlenque) por cuanto el pago del impuesto total del impuesto a la renta recién tendría lugar en marzo del 2012.
 - b) No es cierto que el precedente Inversiones Dreams haya quedado sin efecto por el precedente Salazar Yarlenque, que a juicio del demandante si exige agotar la vía previa, toda vez que con posterioridad a éste precedente el Tribunal Constitucional ha dictado otras sentencias estimando demandas contra normas autoaplicativas tales como las STC 3116-2009-AA/TC, 4899-2007-PA.
 - c) De otro lado en cuanto al pedido de devolución de lo indebidamente pagado, se debe tener en cuenta que para atender dicha petición se necesitaría que la SUNAT cuente con facultades para ejercer control difuso administrativo, cosa que no ocurre.
 - d) Por tales razones la presente demanda se encuentra incurso en el supuesto de excepción que prevé el artículo 46° inciso 3) del Código Procesal Constitucional.
4. *El Juez*, en el auto apelado considera que el Tribunal Constitucional, en diversa jurisprudencia, ha sostenido que cuando el acto lesivo es causado por normas autoaplicativas lógicamente, no resultaría exigible el agotamiento de la vía previa, pues al ser susceptibles de afectar derechos fundamentales con su sola vigencia, el tránsito por ésta vía podría convertir en irreparable la agresión, a lo que añade que el artículo 5° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta es una norma tributaria de tipo autoaplicativa, pues en la medida que el demandante sea sujeto pasivo del tributo y se configure en su caso el hecho imponible de la norma, la misma ya le es exigible, es decir, ya se encuentra obligado al pago sin

esperar que la administración inicie su actuación administrativa para ejercer la cobranza de la deuda.

5. Teniendo en cuenta el problema identificado, las posiciones de las partes y la consideración asumida por el Juez de origen, éste Colegiado estima oportuno expresar lo siguiente:

- a) La pretensión contenida en la demanda es la de '*amparo contra ley*, en específico contra el artículo 5° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta' cuya inaplicación se pretende, por considerar que contraviene la indemnidad patrimonial que garantiza el artículo 70° de la Constitución, por lo que absolver el grado supone determinar si existe o no una vía previa para dicha pretensión.
- b) Sobre el particular, debe considerarse que la regulación de la vía previa en materia constitucional –*proceso de amparo*– establece, de un lado, un régimen general o regla de actuación; y, de otro lado, una situación de excepción a dicha regla.

La regla, según el artículo 45° del Código Procesal Constitucional, dispone que [...] el amparo sólo procede cuando se hayan agotado las vías previas.

El régimen de excepción a dicha regla está normado en el artículo 46° del mismo Código en el que se establece que [...] no será exigible el agotamiento de las vías previas si: (i) una resolución, que no sea la última en la vía administrativa, es ejecutada antes de vencerse el plazo para que quede consentida; (ii) por el agotamiento de la vía previa la agresión pudiera convertirse en irreparable; (iii) la vía previa no se encuentra regulada o ha sido iniciada innecesariamente por el afectado; o (iv) no se resuelve la vía previa en los plazos fijados para su resolución [...].

A dicha regulación debemos añadir que [...] en caso de duda sobre el agotamiento de la vía previa se preferirá dar trámite a la demanda de amparo [...] conforme lo determina el artículo 45° antes citado incorporando *el principio pro actione o pro homine*.

- c) En el presente caso nos encontramos dentro del supuesto de inexigibilidad de agotamiento de vía previa por no encontrarse ésta regulada. En efecto, no existe en el orden jurídico administrativo una *vía previa* pre establecida para solicitar la inaplicación de una ley que se dice es de naturaleza autoaplicativa.
- d) En efecto, en diversa jurisprudencia el Tribunal Constitucional ha señalado que “...no será exigible el agotamiento de la vía previa si esta no se encuentra regulada. En el presente caso, no se encuentra normado en la ley, recurso administrativo alguno que revierta los efectos de un Decreto Supremo que ha sido dictado contraviniendo lo dispuesto en el artículo 74° de la Constitución...” (STC 489-2000-AA/TC, STC 930-2001-AA/TC, STC 323-2001-AA/TC, STC 022-2000-AA/TC). Por tanto, si no resulta exigible la vía previa para cuestionar un Decreto Supremo que se considera inconstitucional y autoaplicativo, con mayor razón no se exigirá agotar la vía previa si la norma que se cuestiona es una Ley cuya inconstitucionalidad se denuncia y que tendría la naturaleza de autoaplicativa.
- e) Del mismo modo, el Tribunal Constitucional ha señalado, que no procede el amparo directo contra normas cuando se trata de normas heteroaplicativas, es decir, que tienen su eficacia condicionada a la realización de actos posteriores; contrario a ello, si procede cuando el acto lesivo es causado por normas autoaplicativas, esto es, cuando no requieren de un acto posterior de aplicación sino que la afectación se

produce desde la vigencia de la propia norma (STC 1314-2000-AA/TC, 504-2000-AA/TC, 0830-2000-AA/TC, 2670-2002-AA/TC, 487-2003-AA/TC).

- f) Si ello es así, resulta irrelevante la discusión sostenida entre las partes en lo relacionado con la vigencia o prevalencia de la STC 2302-2003-AA/TC (Caso Inversiones Dreams) sobre la STC N° 3741-2005-AA/TC (Caso Salazar Yarlenque), o viceversa, toda vez que cuando el Tribunal Constitucional ha reconocido que los Tribunales Administrativos, como el Tribunal Fiscal, pueden ejercer el control difuso de las leyes en los casos concretos que conocen, según sus competencias, no ha establecido una vía previa, sino se ha limitado a declarar que esa potestad pueden o deben ejercerse atendiendo a la naturaleza jurisdiccional –desde la perspectiva material- de dicha función en el caso concreto que sea de su conocimiento.
- g) Cabe preguntarse entonces, si la norma tributaria cuestionada en autos, es norma autoaplicativa. En la STC 1311-2000-AA/TC cuando se cuestionó la conformidad con el principio de legalidad, del Decreto Supremo N° 158-99-EF, el Tribunal constitucional señaló que *“...si bien parece que el acto lesivo no se había producido al interponerse la demanda, pues no constaba en autos prueba de que el impuesto había sido aplicado o cobrado al accionante, es opinión de este Tribunal que el hecho de que el Decreto Supremo N° 158-99-EF no requiera de acto posterior alguno para su obligatoriedad, lo cual hace un dispositivo legal de eficacia inmediata, imperativo frente a los sujetos pasivos del impuesto, por lo que no puede negarse su naturaleza autoaplicativa o de acto aplicatorio, es decir, con mayor certeza de ocurrencia que la amenaza de violación del derecho (...) y por ende, procedía esta acción de amparo, aún cuando en la práctica no se hubiera realizado todavía el acto de aplicación para la cobranza del impuesto...”*.

Este criterio es, de igual manera, aplicable al caso de autos toda vez que en el presente caso el pago parcial del impuesto a la renta derivado del acto expropiatorio se ha materializado, lo que da lugar a la pretensión restitutoria, y la obligación de declarar la renta y consecuente pago del saldo del impuesto se mantiene vigente, por tanto exigible por la sola vigencia de la *norma legal impugnada*, lo que da lugar a la pretensión preventiva del amparo.

- h) Por tanto, la *norma legal impugnada* es del tipo autoaplicativa, pues en la medida que la demandante sea sujeto pasivo del tributo y se configure en su caso el hecho imponible de la norma, la misma ya le es exigible, es decir, ya se encuentra obligado al pago sin esperar que la administración desemboque su actuación administrativa para ejercer la cobranza de la deuda. De ello se desprende que este sea un caso de excepción a la regla del agotamiento de la vía previa.

Establecida así la procedencia de la demanda, corresponde resolver el fondo de la controversia.

§ Análisis del Problema de fondo

6. La sentencia impugnada se planteó, como cuestión objeto de la litis, la determinación de si corresponde ordenar que cesen los actos que lesionan los derechos constitucionales de la demandante SASA a la propiedad y afectan el principio de capacidad contributiva en materia tributaria y, en consecuencia, si corresponde declarar inaplicable a la actora el artículo 5° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta¹⁰, que grava con el impuesto a la renta a la indemnización

¹⁰ Aprobado mediante D.S, N° 179-2004-EF

justipreciada pagada por el Estado por la expropiación del predio agrícola Fundo San Agustín; y ordenar a la **SUNAT** cumpla con restituir la suma de dieciséis millones cuatrocientos diecisiete mil novecientos treintiún nuevos soles que pagara la demandante como pago a cuenta del impuesto a la renta¹¹.

7. El criterio del Juez Constitucional de primer grado, reflejado en la sentencia apelada, se sintetiza en la idea de que [...] resulta irrazonable e injustificado gravar la indemnización justipreciada con el impuesto a la renta, pues en la práctica resulta que el titular del bien expropiado, recibiría por parte del Estado una cantidad muy inferior al monto de la indemnización justipreciada, con lo cual se estaría afectando la garantía de la indemnidad patrimonial y el contenido esencial del derecho a la propiedad y configuraría la expropiación una situación doblemente gravosa para el titular del predio expropiado, pues, por un lado, de manera compulsiva ha sido privado de un predio de su propiedad, el cual posiblemente habría podido constituir una fuente permanente de utilidades, beneficios económicos o rentas y, por otro lado, es privado de una parte significativa de la indemnización justipreciada, por el propio Estado expropiante, disminuyendo significativamente en la práctica el valor de su patrimonio [...] ¹².
8. En dicho contexto, absolver el grado de la apelación de sentencia supone determinar si el justiprecio derivado de una expropiación puede ser gravado o no con el impuesto a la renta, y si en el presente caso, la aplicación del artículo 5° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta sería desproporcional por cuanto tendría como consecuencia que la demandante **SASA** ‘devuelva al Estado el 30% de lo recibido por concepto de justiprecio derivado de la expropiación sufrida’ como se dice en la demanda.

¹¹ Ver considerando tercero de la sentencia apelada folio 270

¹² Ver séptimo considerando de la sentencia, folio 273.

§§ Inafectaciones o exoneraciones tributarias en el marco Constitucional

9. Sobre el particular éste colegiado considera oportuno precisar que desde una perspectiva estrictamente constitucional, si bien el derecho de propiedad es inviolable, como lo precisa el artículo 70° de la Norma fundamental, y es el Estado quien lo garantiza, sin embargo, 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, es constitucional privar del derecho de propiedad a una persona, es decir, la expropiación es un acto conforme a la Constitución si se da con arreglo a lo antes indicado. En tal caso, la Constitución autoriza al expropiado para *contestar el valor de la propiedad* que el Estado haya señalado en el procedimiento expropiatorio.
10. Dicho acto de expropiación por parte del Estado no ha merecido a nivel constitucional un régimen de inafectación o exoneración de naturaleza tributaria a favor del o los expropiados, pues el Constituyente cuando ha considerado necesario que exista dicho régimen tributario excepcional lo ha establecido de modo expreso, como es en el caso del Artículo 19° cuando dice “Las universidades, institutos superiores y demás centros educativos constituidos conforme a la legislación en la materia gozan de inafectación de todo impuesto directo e indirecto que afecte los bienes, actividades y servicios propios de su finalidad educativa y cultural”. Las donaciones y becas con fines educativos gozarán de exoneración y beneficios tributarios en la forma y dentro de los límites que fije la ley”. Trato similar no ha ocurrido con la expropiación ni el justiprecio.

11. La justificación constitucional para no disponer la inafectación de la indemnización justipreciada puede entenderse por cuanto el impuesto a la renta no grava la propiedad, sino la posible ganancia, *en la medida que lo haya*, para ello se les permite a las empresas restar del valor comercial actual el costo de adquisición del inmueble actualizado por normas de inflación, resultando por lo tanto, razonable y proporcionado que las empresas, atendiendo al deber constitucional de colaboración con el sostenimiento de las cargas públicas, tributen por la posible plusvalía generada al momento de enajenar sus inmuebles. Con lo cual, para el Constituyente si bien debía primar el criterio de la razonable protección de la propiedad de expropiación, por ello refiere el previo pago del justiprecio, no obstante dicho criterio no se vería afectado por el hecho de gravar la ganancia generada con la enajenación de sus inmuebles, aún en casos de expropiación.

§§ El principio de legalidad en materia tributaria

12. Si ello es así, la potestad tributaria para ser ejercida en materia de expropiación se sujeta al principio de legalidad previsto en el Artículo 74° de la Constitución cuando dice: “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”.

13. En tal sentido, en estricto cumplimiento del mandato constitucional citado es que el artículo 5° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta ha previsto – *observando el principio de legalidad*– que las expropiaciones se encuentran afectas al impuesto a la renta.

14. Tal afectación se sustenta en que si un bien inmueble del expropiado aumenta su valor desde que lo adquirió hasta la fecha en que perdió su pleno dominio sobre él por transmisión, por ministerio de la Ley, como consecuencia de su

expropiación forzosa, ese incremento de patrimonio es una alteración patrimonial –*de la que pudiera derivarse una ganancia o pérdida patrimonial*– que permite la sujeción del aumento de valor al impuesto a la renta.

15. No debe soslayarse que la Ley del Impuesto sobre la Renta en su artículo 1º inciso b) precisa que “El Impuesto a la Renta grava: Las ganancias de capital”, debiendo entenderse que para efectos de dicha Ley, ‘constituye ganancia de capital cualquier ingreso que provenga de la enajenación de bienes de capital. Se entiende por bienes de capital a aquellos que no están destinados a ser comercializados en el ámbito de un giro de negocio o de empresa’, como lo señala el Artículo 2º de la acotada norma legal.
16. Precisamente, el artículo 5º del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta *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.*
17. Por consiguiente, es constitucional y legal el que las ganancias de capital obtenidas por el contribuyente resulten gravadas con el impuesto a la renta.
18. Tal conclusión se sustenta en que *la ganancia de capital es una manifestación de capacidad contributiva* como cualquier otra renta ordinaria, y como tal se asimila a lo que la doctrina denomina ‘*incremento patrimonial de un bien*’¹³. Sin embargo, no se trata de cualquier incremento patrimonial, sino de uno de ‘valor’ que se genera (independientemente que se realice o no) respecto de determinados bienes, los considerados ‘de capital’.

¹³ Batalla y Montero de Espinoza, Alfonso. El concepto de ganancia de capital. Ponencia presentada dentro de la XXIII semana de Estudios de Derecho Financiero organizada por la Mutualidad benéfica del cuerpo de inspectores técnicos fiscales del Estado. Madrid: Derecho Financiero. 1976, p. 557. Para éste autor, la denominación de ganancias de capital corresponde a la traducción literal de la expresión inglesa “*capital gains*” y también es usada como “*plusvalía*”, incremento patrimonial o incremento de valor.

19. Dicha ganancia de capital se ubica dentro de lo que la doctrina¹⁴ considera como renta gravable dentro de los criterios de 'flujo de riqueza' (cuando dicha ganancia se realiza a través de la enajenación del bien de capital) y como consumo más incremento de patrimonio (cuando dicha ganancia no se realiza).
20. De ello se desprende que el 'principio de realización', esto es, "las ganancias materializadas por un acto de disposición", debe cumplirse en el primer caso de manera imprescindible; mientras que en el segundo, dicho principio no resulta necesario pues más bien las rentas se producirán ante el mero hecho que el patrimonio incremente su valor.
21. No obstante, el concepto de ganancia de capital supone estar de acuerdo en dividir previamente la totalidad de bienes que integran el patrimonio de los particulares en dos clases: los bienes de cambio y los bienes de capital.
22. Los bienes de cambio suponen que el titular de tales bienes desarrolle una actividad empresarial o de negocios en forma habitual, dentro de la cual tales bienes se encuentran destinados a ser comercializados, que no era el caso de autos. Por el contrario, en los bienes de capital, lo relevante es que el destino de tales bienes no sea su comercialización, independientemente que el titular realice o no actividad empresarial habitual respecto de otros bienes. Por consiguiente, en el presente caso, no cabe duda que el inmueble materia de la expropiación era un bien de capital de propiedad de la demandante, de modo que su enajenación, dentro del cual se comprende a la expropiación, puede generar ganancia o utilidad susceptible de ser gravada con el impuesto a la renta.

¹⁴ García Mullín, Juan Roque. Manual de Impuesto a la Renta. Buenos Aires: Centro Interamericano de Estudios Tributarios – CIET – Doc N° 872. 1978. p. 82. El autor identifica los conceptos de renta como 'renta – producto', 'flujo de riqueza' y 'consumo más incremento de patrimonio'.

§§ El acto de expropiación y el justiprecio

23. La expropiación, como se define en el artículo 2° de la Ley General de Expropiaciones¹⁵, consiste en la transferencia forzosa del derecho de propiedad privada, autorizada únicamente por ley expresa del Congreso en favor del Estado, a iniciativa del Poder Ejecutivo, Regiones o Gobiernos Locales y *previo pago en efectivo de la indemnización justipreciada* que incluya compensación por el eventual perjuicio.
24. Dicha 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’¹⁶.
25. En tal sentido, si la indemnización justipreciada está formada por el valor de tasación comercial debidamente actualizado del bien (que se identificaría cercanamente con el precio), el que 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, dicho valor no representa sino el precio que en cualquier contrato de compraventa se pagaría por adquirir la propiedad del bien, haciéndose presente que en adición a ello –cuando estamos frente a una expropiación- se paga una indemnización por la naturaleza forzosa de la transferencia, de modo que no sólo se compensa por los posibles daños causados que se deriven de la transferencia forzada sino que además se entrega como contraprestación el valor comercial actual de la propiedad.
26. *SASA* ha sostenido, con el Informe Legal del abogado Luis Castillo Córdova, adjuntado a su escrito del 18 de julio del 2012, que resultaría necesario que se

¹⁵ Ley N° 27117

¹⁶ Artículo 15 (15.1) de la Ley 27117

hubiere incluido dentro del contenido legal de la indemnización justipreciada 'la compensación, el precio y **la ganancia**' para poder gravarlo con el impuesto a la renta. Tal adición, a criterio del éste Colegiado sería innecesario, pues es evidente que el concepto de precio o de valor comercial actualizado del bien comprende dicho concepto (la utilidad o ganancia), ya que es una máxima de experiencia que *nadie vende para perder*, y menos en una expropiación en el que la naturaleza y contenido constitucional del justiprecio garantiza la inexistencia de pérdida patrimonial, por tanto aún cuando estamos frente a una venta forzada está implícito –dentro del valor comercial actualizado del bien- la utilidad o la ganancia que *podiera* existir.

27. Siendo ello así, es oportuno en este estadio efectuar una precisión, respecto de lo señalado por el Juez, pues éste considera que en la expropiación se configuraría [...] una situación doblemente gravosa para el titular del predio expropiado, pues, por un lado, de manera compulsiva ha sido privado de un predio de su propiedad, el cual posiblemente habría podido constituir una fuente permanente de utilidades, beneficios económicos o rentas y, por otro lado, es privado de una parte significativa de la indemnización justipreciada, por el propio Estado expropiante, disminuyendo significativamente en la práctica el valor de su patrimonio [...] ¹⁷.
28. Lo afirmado por el Juez si bien resulta cierto, no obstante debe quedar claro que por la venta forzada o compulsiva del bien, se prevé en el marco constitucional y legal una compensación específica para el expropiado, situación que ha sido analizada y resuelta en el Laudo Arbitral de conciencia de folios 19 a 147, sobre el cual no cabe imposición tributaria, de modo que dicho extremo no tiene por qué ser analizada para resolver éste proceso de amparo, en el que se analiza la aplicación del impuesto a la renta respecto de la posible (o no) ganancia o plusvalía que pudiera haber generado en el expropiado *SASA* el recibir el

¹⁷ Ver sétimo considerando de la sentencia, folio 273.

precio (entendida como valor de tasación comercial actualizada del bien) con motivo del acto expropiatorio.

29. En dicho contexto, no se puede afirmar en abstracto que toda expropiación sólo deviene en una pérdida patrimonial o en una mera "indemnización por daño emergente lo que implica que se le indemnizará al individuo lo mismo que se le quitó", sino que también hay casos en los que existe plusvalía o ganancia, lo que no se podría determinar en un proceso de amparo, pues pronunciarnos sobre ello exigiría desarrollar actividad probatoria que no resulta factible en éste proceso conforme lo prescribe el artículo 9° del Código Procesal Constitucional.
30. Es importante tener en cuenta –como sostiene la **SUNAT**- que la indemnización justipreciada, desde una perspectiva tributaria y contable, es un **ingreso** -tratándose de personas jurídicas como la demandante- y el bien que sale de su patrimonio al ser expropiado es un **gasto**, entonces en la práctica si lo que le pagan, como valor comercial actualizado del bien, es exactamente lo que valía el bien en su contabilidad, ajustados de acuerdo a las normas de ajuste por inflación con incidencia tributaria, no tendría porque pagar impuestos el contribuyente, sin embargo, los bienes están registrados en las contabilidades, para efectos tributarios, a un valor histórico. Esto implica –a decir de la SUNAT- que si una empresa adquirió un terreno –por ejemplo- el año 2000 que valía un millón y hoy vale 10 millones, el Estado está obligado a indemnizarla por el valor comercial, que serían los 10 millones. En adición a la compensación de daños que por lo forzado de la enajenación pudiera existir.
31. En tal sentido, si la empresa recibe un ingreso muy superior al gasto que tuvo en el pasado, y por lo tanto se habría producido un incremento patrimonial del bien (por la ganancia) deberá pagar un impuesto. Lo que va a generar renta o no es la comparación entre el precio al que adquirió el bien, previo ajuste por inflación con incidencia tributaria, comparado con el valor comercial actualizado del bien que le pagaron al expropiarlo.

§§ La aplicación del impuesto a la renta sobre el justiprecio

32. El Juez en el sétimo considerando de la apelada sostiene que [...] resulta irrazonable e injustificado gravar la indemnización justipreciada con el impuesto a la renta, pues en la práctica resulta que el titular del bien expropiado, recibiría por parte del Estado una cantidad muy inferior al monto de la indemnización justipreciada [...].
33. Sobre éste extremo, la parte demandante en su escrito de absolución de agravios, de fecha 18 de julio del 2012 afirma que [...] la situación de equilibrio patrimonial que se logró con la indemnización justipreciada pretende ser restada por el mismo Estado al gravar con impuesto a la renta el monto indemnizatorio. Ello significa que **SASA** no reciba el monto total que garantizaba su indemnidad patrimonial, sino sólo el 70%, pues el otro 30% devolvería al Estado en calidad de tributo [...]. Agrega que Domingo García Belaunde, en el Informe del 7 de noviembre 2011 que adjunta, grafica la lesión contra el derecho de propiedad de **SASA** de la siguiente manera:

“En efecto, SI EL PARTICULAR EXPROPIADO RECIBE 100 POR EL BIEN EXPROPIADO, Y EL IMPUESTO A LA RENTA LE QUITA 30, A LA LARGA SÓLO RECIBIRÍA, SIN NINGÚN BENEFICIO, UN EQUIVALENTE A 70, O SEA, NO HABRÍA SIDO DEBIDAMENTE INDEMNIZADO”

34. La SUNAT por su parte, sostiene que lo que se grava con la norma legal impugnada es la posible ganancia que pueda resultar de la diferencia entre el precio actual recibido por la transferencia de propiedad del inmueble y el valor de adquisición de dicho inmueble actualizado de acuerdo a normas de ajuste por inflación, situación que la SUNAT lo grafica en la forma siguiente:

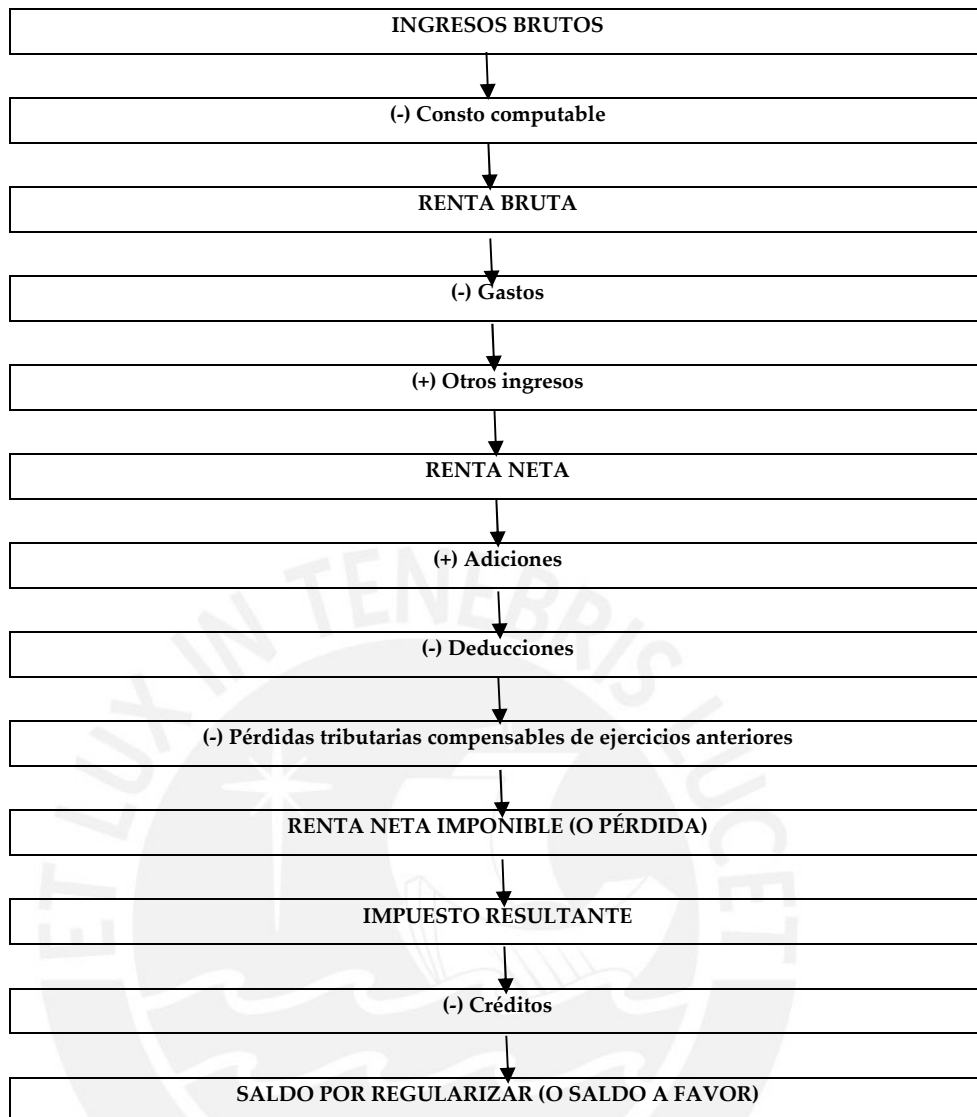
Ingreso por la transferencia de propiedad del inmueble de la empresa:	S/:100.00
Costo de adquisición de dicho inmueble actualizado de acuerdo a normas de ajuste por inflación con incidencia tributaria	S/.90.00
Renta bruta (ganancia o utilidad) = 100-90 =	S/.10.00
El impuesto gravará, en el ejemplo, no los ingresos (S/.100.00), sino la ganancia (S/.10.00)	

35. Por ello, la SUNAT, sostiene sobre el argumento común del Juez y de la demandante, es un error por dos razones:

- a) Porque el impuesto a la renta grava la utilidad, de haberla, **no los ingresos**;
- b) Porque la determinación del impuesto a la renta es distinta para el caso de una persona natural que para una persona jurídica que realiza actividad empresarial. En el primer caso, su determinación si es de manera independiente sin considerar sus demás ingresos, mientras que en el segundo caso su determinación es global, es decir, no se puede calcular el impuesto a la renta sólo respecto de dicho ingreso (indemnización justipreciada), para determinar el impuesto a la renta en éste último caso se tiene que considerar todos los ingresos percibidos en el año.

36. Al respecto, éste Colegiado considera que la posición asumida por la SUNAT es la que mejor se justifica dentro del contexto constitucional y legal antes citado, por las razones siguientes:

- a) La determinación del impuesto a la renta de tercera categoría, que sería el aplicable al caso de la demandante, pasa por lo siguiente:



- b) Del cuadro que antecede se puede diferenciar con meridiana claridad los *ingresos*, dentro del cual se ubica el justiprecio, de la *renta neta* imponible (dentro del cual se ubica la ganancia de capital).
- c) La renta neta imponible para ser determinada parte de la suma de todos los ingresos afectos que perciba durante el ejercicio el contribuyente, respecto de los cuales puede realizar deducciones, dentro de los cuales se tiene el costo computable de los bienes enajenados y a los gastos necesarios para producir renta y los vinculados con la generación de ganancias de capital; y, sólo si de ello resulta renta neta imponible se aplicará la tasa del 30% sobre la misma.

d) Por tanto, el impuesto a la renta grava la utilidad o ganancia, *de haberla*, no grava el ingreso. De ello se deduce que habrá casos en los que el costo computable más los gastos deducibles sean mayores a los ingresos percibidos, caso en el cual no existirá impuesto a la renta por pagar, por lo que será necesario en el caso concreto se analice la información contable y financiera del contribuyente en relación a la determinación del impuesto a la renta, a fin de determinar si el impuesto a la renta aplicado resulta confiscatorio o no, si afecta el derecho de propiedad del contribuyente o no, situación que no resultaría factible en el presente caso, toda vez que dicho análisis exige la actuación de medios probatorios que no se podría realizar en sede de amparo conforme al artículo 9° del Código Procesal Constitucional.

§§ ¿Se afecta la indemnidad patrimonial con el impuesto a la Renta sobre el Justiprecio?

37. Sostiene la demandante *SASA* que la aplicación de la *norma legal impugnada* sería desproporcional por cuanto tendría como consecuencia que *SASA* ‘devuelva al Estado el 30% de lo recibido por concepto de justiprecio derivado de la expropiación, a lo que añade el Juez en la sentencia que ello significaría privar [...] de una parte significativa de la indemnización justipreciada, por el propio Estado expropiante, disminuyendo significativamente en la práctica el valor de su patrimonio [...]’¹⁸ de la demandante.

38. Al respecto éste colegiado considera que dicha afirmación constituye un paralogismo contra el método, en su modalidad de falta de premisas¹⁹, es decir,

¹⁸ Ver sétimo considerando de la sentencia, folio 273.

¹⁹ Castillo, José Luis, LUJAN TUPEZ, Manuel y ZAVALETA RODRIGUEZ, Roger, razonamiento judicial, gaceta jurídica, 1° ed. 2004, p. 311.

es una falacia por contravenir uno de los requisitos de la argumentación que es la completitud.

39. En efecto, sostener que la aplicación del impuesto a la renta grava todo el monto del justiprecio, equivale a afirmar que dicho impuesto se aplica también sobre el precio de venta de cada uno de los contratos de enajenación de patrimonio inmobiliario que efectúan las empresas, lo que resulta falso precisamente por falta de algunas premisas previas. Si el impuesto a la renta se aplicara sobre el precio de venta –individualmente considerado-, evidentemente no solo gravaría la renta o plusvalía o ganancia de capital, sino el capital mismo, por tanto afectaría la indemnidad patrimonial. Sin embargo, el impuesto a la renta sólo y únicamente grava la plusvalía o ganancia, de haberla, es decir no grava al justiprecio per se, sino a la renta neta antes explicada, por tanto no afecta el derecho de propiedad el cual permanecería indemne.
40. Es importante dejar expresamente señalado, de un lado, que la *norma legal cuestionada* con el amparo no grava el justiprecio *per se* que recibe la demandante como consecuencia de la expropiación. Lo que sí es verdad es que el impuesto a la renta grava la ganancia producida por la enajenación del bien, previa determinación de la renta neta; de modo que la enajenación del bien (voluntaria o forzada) será gravada con el impuesto a la renta en la medida que produzca ganancia, de allí que no se pueda afirmar que toda expropiación –en términos genéricos y abstractos- sólo genera pérdidas para el expropiado, o que únicamente constituye un mero valor de cambio entre el bien que se enajena y el precio que se recibe. Tal apreciación dependerá de cada caso.
41. Precisamente, sostener como lo hace la demandante que la aplicación de la *norma legal cuestionada* afecta la indemnidad patrimonial significa que dicho tributo tiene naturaleza confiscatoria.

42. Al respecto, el Tribunal Constitucional en la STC N° 5221-2006 AA/TC ha establecido con relación al principio de no confiscatoriedad, que “(...) *es un concepto jurídico indeterminado; por ello, su contenido constitucionalmente protegido sólo puede ser determinado casuísticamente, considerando la clase de tributo y las circunstancias concretas de los contribuyentes*”. [STC 004-2004-AI/TC (acumulados)]
43. Del mismo modo, en la STC N.º 2302-2003-AA/TC, dicho Tribunal estableció que “(...) *para acreditar la confiscatoriedad en cada caso, es necesario probar la afectación real al patrimonio. Y es que no podría ser de otra manera cuando se alega afectación exorbitante a la propiedad privada. Si bien es cierto que el artículo 9º del Código Procesal Constitucional ha establecido la inexistencia, en los procesos constitucionales, de una etapa probatoria, también prevé la procedencia de medios probatorios que no requieran de actuación y a los que el juez considere indispensables, pero siempre que ello no afecte la duración del proceso. No obstante, en los casos que se alegue confiscatoriedad, es necesario que la misma se encuentre plena y fehacientemente demostrada (...)*”.
44. La prueba a que se refiere el Tribunal Constitucional respecto de la afectación real al patrimonio no ha sido ofrecida en el presente caso, por lo que mal podría emitirse pronunciamiento sobre el mismo, resultando de aplicación el artículo 9º del código actuado.

§§ Constituye la vigencia del artículo 5º del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta una amenaza de violación a la garantía de indemnidad de la propiedad de la demandante?

45. En principio, la vigencia de la referida norma legal no constituye una amenaza de violación a la garantía de la indemnidad de la propiedad de la demandante toda vez que no se trata de un impuesto al patrimonio, sino uno aplicado a la renta o ganancias, por consiguiente la propiedad no se podría ver amenazada, menos afectada. No obstante, el cuestionamiento de confiscatoriedad deberá ser

analizado en una vía distinta que permita desarrollar actividad probatoria sobre dicho extremo.

§§ La aplicación del Impuesto a la Renta sobre el justiprecio, en lugar de gravar renta recaee sobre manifestación contributiva de riqueza distinta (sobre bienes de capital) contraviniendo el principio de capacidad contributiva?

46. Afirma *SASA* que el principio de capacidad contributiva impone un límite al legislador, pues cada tributo sólo podrá afectar ciertas manifestaciones de riqueza, no pudiendo gravar manifestaciones de riqueza distintas a las que constituyen el objeto del tributo. Agrega que el principio de capacidad contributiva exige que el impuesto a la renta grave sólo rentas, como su nombre lo indica.
47. En tal sentido, el impuesto a la renta incluye *–a decir de la propia demandante–* como uno de los componentes de la renta a gravarse, **al mayor valor** que – respecto al valor declarado en libros- obtendrá el propietario de bienes de capital al enajenarlos. A esta manifestación de riqueza se llama ganancia de capital. Por ello es que el impuesto se devenga, entre otros casos, cuando el bien es enajenado por el propietario.
48. No obstante, afirma la demandante, no se genera una manifestación de riqueza de ese tipo cuando la enajenación no responde a la libre voluntad del propietario de enajenar, sino a la decisión unilateral del Estado de quitar la propiedad, de expropiar.
49. Es decir, para la demandante *SASA*, sólo por el hecho de que en la expropiación el expropiado es forzado a enajenar su propiedad tal situación trae como consecuencia que no exista ganancia en ningún caso, lo cual no resulta cierto, o por lo menos no siempre será cierto.

50. En efecto, en la expropiación como ya se ha señalado anteriormente, el daño que pudiera sufrir el propietario-expropiado al verse forzado a enajenar su bien es compensado o indemnizado de modo separado o diferenciado respecto del valor comercial actualizado del bien (del precio) que recibe como contraprestación, lo que no recibiría si la venta se realizara en forma libre o voluntaria. En donde se ubica la posible ganancia que pudiera obtener el expropiado, en éste caso **SASA**, es en la diferencia entre el pago o ingreso que recibe como valor comercial actualizado del bien (precio) y el costo de adquisición de dicho inmueble, actualizado por normas de ajuste por inflación con incidencia tributaria. Por consiguiente, con el mismo argumento de la demandante consignado en el primer párrafo del apartado 5.17 de los Fundamentos de Derecho de la demanda corresponde afirmar que en el presente caso no existe vulneración del principio de capacidad contributiva.
51. A ello sólo cabe añadir que la jurisprudencia del Tribunal Constitucional sobre el Impuesto Mínimo a la Renta o la del Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta –que refiere **SASA** en la demanda- no resultan aplicables al presente caso por cuanto no estamos ante los mismos supuestos de hecho, ya que con los impuestos mencionados se gravaba con el impuesto a la renta al patrimonio (tener la propiedad de activos netos), mientras que la norma legal impugnada grava con impuesto a la renta no a la propiedad sino a la posible ganancia (renta) derivada de la diferencia entre el valor comercial actualizado recibido por la enajenación del inmueble (como parte de la indemnización justipreciada), y el costo de adquisición de dicho inmueble actualizado por normas de inflación (costo computable).

IV. DECISION.

Por los fundamentos glosados, este Colegiado Superior, impartiendo justicia en nombre del Pueblo, resuelve;

1. **CONFIRMAR** la Resolución número Seis (Auto)²⁰ de fecha 30 de enero del 2012, que declara infundada la excepción de falta de agotamiento de la vía previa propuesta por la demandada.
2. **REVOCAR** la Resolución número Ocho (Sentencia)²¹ de fecha 23 de marzo del 2012, que declara fundada la demanda de amparo interpuesta por Sociedad Agrícola San Agustín S.A. (en adelante 'SASA'); en consecuencia, inaplicable a la actora el artículo 5° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo N° 179-2004-EF que grava con el impuesto a la renta a la indemnización justipreciada pagada por el Estado por la expropiación del predio agrícola Fundo San Agustín y ordena que la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (en adelante 'SUNAT') cumpla con restituir a favor de la actora los pagos a cuenta del impuesto a la renta que haya efectuado por dicho concepto, exonerando a la parte demandada del pago de costos, **REFORMÁNDOLA** la declararon **IMPROCEDENTE**.

En los seguidos por Sociedad Agrícola San Agustín S.A. con la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT, sobre Acción de Amparo. Notificándose.

CARBAJAL PORTOCARRERO

Juez Superior

JAEGER REQUEJO

Juez Superior

ARIAS LAZARTE

Juez Superior

²⁰ Obrante de folios 268 a 276.

²¹ Obrante de folios 268 a 276.



ANEXO 7



Expediente 21290-2011
Cuaderno Principal
AGRAVIO CONSTITUCIONAL

SEÑOR PRESIDENTE DE LA CUARTA SALA CIVIL DE LA CORTE SUPERIOR DE JUSTICIA DE LIMA:

SOCIEDAD AGRÍCOLA SAN AGUSTÍN S.A. ("SASA"), en los seguidos contra la SUPERINTENCIA NACIONAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA ("SUNAT"), sobre Proceso de Amparo, a Ustedes atentamente decimos:

Conforme al artículo 18 del Código Procesal Constitucional, formulamos **RECURSO DE AGRAVIO CONSTITUCIONAL** contra la **RESOLUCIÓN DE VISTA No. 16**, notificada el 22 de noviembre de 2012, que declara Improcedente la demanda de amparo de SASA. Al respecto, **SOLICITAMOS** se **REVOQUE** la decisión impugnada y se declare **FUNDADA** la demanda en virtud de las siguientes consideraciones:

I. OBJETO DEL PROCESO DE AMPARO.-

SASA solicita que se inaplique el artículo 5º de la Ley de Impuesto a la Renta que grava con ese tributo a la indemnización justipreciada recibida como consecuencia de la expropiación de su fundo.

II. FUNDAMENTOS DE LA DEMANDA DE SASA.-

Los fundamentos que sustentan nuestra demanda son los siguientes:

Primero, la inviolabilidad de la propiedad del 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"¹

Segundo, la expropiación da lugar a una indemnización justipreciada que - como exige la garantía de indemnidad- busca reparar toda afectación

¹ Tribunal Constitucional, Expediente 0228-2009-PA, fd. 35 y STC 7364-2006-AA, fd. 6.

producida, ello porque "el Estado tiene el deber de indemnizar en forma **PLENA Y COMPLETA** al titular del derecho de propiedad privada, **por el daño que no tenía el deber de soportar**"².

Tercero, la indemnización justipreciada asegura que la situación patrimonial sea igual antes y después de la expropiación. Así garantiza la "indemnidad patrimonial" del expropiado, quien no sufre merma, ni obtiene beneficios³.

Cuarto, es inconstitucional aplicar el impuesto a la renta a la indemnización justipreciada de SASA, pues quebraría la indemnidad patrimonial que dicha reparación busca asegurar.

III. FUNDAMENTOS DE LA SENTENCIA IMPUGNADA.-

Del ambiguo pronunciamiento que impugnamos, se desprende que la Sala Civil sustenta su pronunciamiento en cuatro fundamentos:

Primero, refiere que la indemnización justipreciada no tiene un régimen de inafectación o exoneración, pues no lo declara así la Constitución Política, que sí lo hace para los tributos a las Universidades y centros educativos⁴.

Segundo, considera que la indemnización justipreciada comprende el valor actualizado del bien y la compensación por los daños. Lo primero lo asimila al precio de una compraventa (donde puede haber ganancias) y lo segundo sólo a una compensación por la venta forzada o compulsiva (y por ende aquí no hay ganancias)⁵.

Tercero, indica que el expropiado obtendría ganancias cuando difiere el valor de adquisición del bien y el valor que se paga al momento de su expropiación.

² Tribunal Constitucional, Expediente 5614-2007-AA, fd. 11.
³ Corte Interamericana de Derechos Humanos, CASO CANTORAL BENAVIDES Vs. Perú, sentencia del 3 de diciembre de 2001 (reparaciones y costas), párrafo 42; CASO CESTI HURTADO Vs. Perú, Sentencia del 31 de mayo de 2001 (reparaciones y costas), párrafo 20; CASO "NIÑOS DE LA CALLE" (Villagrán Morales y otros) Vs. Guatemala, sentencia de 26 de mayo de 2001 (reparaciones y costas), párrafo 39; CASO TRUJILLO OROZA Vs. Bolivia, sentencia de 27 de febrero de 2002 (reparaciones y costas), párrafo 63...
⁴ Considerando 10 de la Resolución de Vista No. 16.
⁵ Considerandos 25 y 28 de la Resolución de Vista No. 16.

Es sólo sobre el incremento en el valor patrimonial del bien (y no sobre toda la indemnización justipreciada) que se aplicaría el impuesto a la renta^{6 7}.

Cuarto, de lo anterior concluye que para saber si es aplicable el impuesto a la renta se debe determinar si en el pago del precio (valor actualizado del bien) hubo ganancia o no, cuestión que no puede hacerse en el amparo que carece de etapa probatoria, por lo que la demanda es improcedente⁸.

IV. ERRORES DE HECHO Y DE DERECHO EN LA RESOLUCIÓN DE VISTA IMPUGNADA.-

4.1. PRIMER ERROR DE LA SALA CIVIL ¿INAFFECTACIÓN, EXONERACIÓN O NINGUNA?

La **Resolución de Vista 16** sustenta parte de su decisión en el siguiente argumento vertido en su Décimo Considerando:

"10. Dicho acto expropiatorio por parte del Estado no ha merecido a nivel constitucional un régimen de inafectación o exoneración de naturaleza tributaria a favor del o los expropiados, pues el constituyente cuando ha considerado necesario que exista dicho régimen tributario excepcional lo ha establecido de modo expreso, como es en el caso del Artículo 19 [de la Constitución que prevé la inmunidad tributaria de las Universidades y otros]. Trato similar no ha ocurrido con la expropiación ni el justiprecio".

Con ello la Sala Civil comete un **ERROR** porque en ningún momento SASA invocó a su favor la aplicación de un régimen de inafectación, exoneración o inmunidad tributaria⁹, de manera que el argumento allí vertido resulta carente de sentido, pues no tiene conexión ni relevancia con este caso.

La única discusión consiste en determinar si el impuesto a la renta sobre la indemnización justipreciada respeta o no el contenido esencial del derecho de propiedad, el mismo que -al igual que todos los derechos fundamentales- constituye una garantía frente al ejercicio de la potestad tributaria.

⁶ Considerandos 14 a 18; 31, 36, 39 de la Resolución de Vista No. 16.

⁷ Considerandos 28, 29, 40, 49 y 50 de la Resolución de Vista No. 16.

⁸ Considerando 29 de la Resolución de Vista No. 16.

⁹ El Tribunal Constitucional diferencia esos institutos en el Expediente 0042-2004-AI, fd. 13.

Para que la exigencia constitucional de respetar los derechos constitucionales sea cumplida, no se requiere que el titular del derecho afectado tenga a su favor un régimen de inafectación, exoneración o inmunidad tributaria similar al que reconoce el artículo 19 de la Constitución para las Universidades.

Además, se trata de normas constitucionales con finalidades completamente distintas. Mientras el artículo 19 de la Constitución tiene como objetivo "promover la inversión en el sector educación" (y por eso establece una inafectación tributaria para las instituciones educativas), el artículo 70 de la Constitución tiene como finalidad "proteger al expropiado asegurándole indemnidad patrimonial¹⁰" (y por eso regula una indemnización justipreciada).

Si siguiéramos el argumento de la Sala Civil, deberíamos concluir que "todos" los amparos contra normas tributarias serían desestimados si el amparista no tiene a su favor un régimen especial en materia tributaria. El absurdo de este argumento se evidencia con la abundante jurisprudencia del Tribunal Constitucional que va en sentido contrario, pues no impone dicha exigencia.

Por tanto, es patente que el argumento esgrimido por la Sala Civil carece del menor sustento constitucional, por lo que debe ser desestimado.

4.2. SEGUNDO ERROR DE LA SALA CIVIL: CARÁCTER UNITARIO DE LA INDEMNIZACIÓN JUSTIPRECIADA.

En los Considerandos Vigésimo Cuarto y Quinto, la Sala Civil sostiene que:

"24. Dicha 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'.

25. En tal sentido, si la indemnización justipreciada está formada por el valor de tasación comercial debidamente actualizado del bien (...) dicho valor no representa sino el precio que en cualquier contrato de compraventa se pagaría por adquirir la propiedad del bien, haciéndose presente que en adición a ello - cuando estamos frente a una expropiación- se paga una indemnización por la

¹⁰ Tribunal Constitucional, Expediente 5312-2009-AA, fd. 21.

Efectivamente,
se llega a un
Absurdo //

naturaleza forzosa de la transferencia, de modo que no sólo se compensa por los posibles daños causados que se deriven de la transferencia forzada sino que además se entrega como contraprestación el valor comercial actual de la propiedad".

La Ley 27117 distingue los montos que integran la indemnización justipreciada: (i) el valor actualizado del inmueble y (ii) el valor de los daños adicionales generados. La Sala Civil usa esta distinción para sostener que en la indemnización justipreciada esos sub-conceptos tienen objetos distintos: el primero sirve para pagar el precio del bien y el otro para indemnizar daños.

Como en el imaginario de la Sala Civil el valor actualizado del inmueble se "parece" a un "precio", comete el error de sostener que efectivamente cumple la función de "precio" y que, en cuanto tal, permite un margen de ganancias. Con ello altera la finalidad constitucional de ese sub-concepto consistente en ser un medio de reparación de daños, pues olvidó que sigue siendo parte de la "indemnización" justipreciada.

→ Tiene una finalidad reparativa.

Handwritten signature/initials.

Precisa la Corte Interamericana de Derechos Humanos que **entregar el valor actualizado de un inmueble, sólo es una manera adecuada de reparar su pérdida¹¹. Eso no significa que la suma entregada como reparación se convierta en un "precio" de compraventa.**

El segundo error de la Sala Civil es tratar de interpretar un concepto constitucional desde la Ley, **cuando lo que se exige es interpretar ésta desde la Constitución¹²**. Si se interpreta la "indemnización justipreciada" a partir de la Constitución se apreciará que la distinción que hace la Ley 27117 entre el valor actualizado del inmueble y el valor de los daños adicionales, sólo busca asegurar una indemnización plena e integral al expropiado.

Handwritten signature/initials.

¹¹ "98. La Corte estima que, en casos de expropiación, **para que la justa indemnización sea adecuada se debe tomar como referencia el valor comercial del bien objeto de la expropiación** anterior a la declaratoria de utilidad pública de éste, y atendiendo el justo equilibrio entre el interés general y el interés particular a que se ha hecho referencia en la presente Sentencia". Corte Interamericana de Derechos Humanos, Caso Salvador Chiriboga Vs. Ecuador, sentencia de 6 de mayo de 2008 (excepción preliminar y fondo).

¹² En reiterados casos el Tribunal Constitucional sostiene que: "En aplicación del principio constitucional de interpretación de las leyes desde la Constitución (...) establece la interpretación de las normas del ordenamiento legal según los principios y preceptos constitucionales" (Expediente 773-1999-AA, fd. 2). Debe añadirse que "un texto normativo de carácter superior como la Constitución habilita perfectamente al funcionario, considerando además el respeto del principio de coherencia normativa del sistema jurídico, para que efectúe una aplicación desde la Constitución de las disposiciones normativas" Expediente 0022-2007-AA, fd. 7.

Para comprender lo afirmado, debe recordarse que el derecho de propiedad es una **"GARANTÍA DE INDEMNIDAD"** es decir, "garantiza la conservación de la integridad del patrimonio de la persona"¹³. La expropiación no hace desaparecer esa garantía, sino que, al contrario, la materializa al exigir que la "indemnización justipreciada" reemplace la situación patrimonial que existía antes de la expropiación¹⁴.

Esto es ratificado por el Tribunal Constitucional cuando señala que la expropiación es "una garantía constitucional del derecho de propiedad privada, en la medida en que con ella se asegura una justa compensación económica a quienes (...) se ven privados de sus bienes o derechos de contenido patrimonial"¹⁵. En ese marco, sentencia que **"LA ESENCIA DE LA EXPROPIACIÓN FORZOSA ES DEJAR INDEMNE AL EXPROPIADO"**¹⁶.

Por consiguiente, la indemnización justipreciada es parte del contenido esencial de la propiedad, pues asegura que la indemnidad del expropiado, esto es, que su situación patrimonial existente antes y después de la expropiación se mantenga igual¹⁷.

Para lograr esa indemnidad patrimonial se entregará un monto que **SUSTITUYA EQUIVALENTEMENTE A LA SITUACIÓN PATRIMONIAL QUE SE FORZÓ A DEJAR**. Por ello es que, como explica el Tribunal Constitucional, la indemnización justipreciada incluye el valor del bien expropiado y la compensación por perjuicios adicionales, dado que "el Estado tiene el deber de indemnizar en forma plena y completa al titular del derecho de propiedad privada, por el **DAÑO** que no tenía el deber de soportar"¹⁸.

¹³ Tribunal Constitucional, Expediente 7364-2006-AA, fd. 6.

¹⁴ En ese sentido, explica el tratadista argentino Rafael BIELSA: "La expropiación no implica lesión patrimonial injusta; sólo determina una transformación del derecho del expropiado, es decir, que un derecho 'real' cuando se trata de cosas, se transforma en un derecho personal de 'crédito' (derecho a ser indemnizado)". BIELSA, Rafael. *Principios de Derecho Administrativo*. Buenos Aires: Depalama Editores, 1966, pp. 999-1000.

¹⁵ Tribunal Constitucional, Expediente 5312-2009-AA, fd. 9.

¹⁶ Tribunal Constitucional, Expediente 5312-2009-AA, fd. 21.

¹⁷ En ese sentido, Luis Castillo Córdova señala que "(...) es posible concluir que el contenido esencial del derecho a la propiedad si bien no proscribe la expropiación, sí exige que cuando esta se decida, se prevea el pago de un monto tal que evite el quiebre de la garantía de indemnidad patrimonial exigida constitucionalmente". CASTILLO CÓRDOVA, Luis. "La inconstitucionalidad de gravar la indemnización justipreciada entregada por la expropiación de un bien". En: *Gaceta Constitucional* No. 47, 2011, p. 171.

¹⁸ Tribunal Constitucional, Expediente 5614-2007-AA, fd. 11, b.

EN CONCLUSIÓN, LA INDEMNIZACIÓN JUSTIPRECIADA SÓLO PUEDE TENER UNA FINALIDAD CONSTITUCIONAL: INDEMNIZAR EN FORMA PLENA Y COMPLETA AL EXPROPIADO. PARA ELLO SUSTITUYE UNOS BIENES POR OTROS DE IGUAL VALOR, DE MODO QUE NO ENRIQUECE NI EMPOBRECE, SINO QUE SÓLO DA INDEMNIDAD PATRIMONIAL.

Al respecto, la Corte Interamericana de Derechos Humanos precisa que:

*"Las reparaciones (...) consisten en las medidas que tienden a hacer desaparecer los efectos de las violaciones cometidas. Su naturaleza y su monto dependen del daño ocasionado en los planos tanto material como inmaterial. **LAS REPARACIONES NO PUEDEN IMPLICAR NI ENRIQUECIMIENTO NI EMPOBRECIMIENTO PARA LA VÍCTIMA O SUS SUCESORES**"¹⁹ (énfasis agregado).*

En efecto, afectar, reducir o limitar de cualquier manera todo o parte de la indemnización justipreciada quebraría esa indemnidad patrimonial que la Constitución -a través de la indemnización justipreciada- busca asegurar.

Si la Sala Civil hubiera realizado una interpretación "desde la Constitución" hubiera notado que la distinción que hace la Ley 27117 entre el valor actualizado del bien y valor de daños adicionales, sólo busca asegurar que el monto fijado brinde una indemnización plena al expropiado. Como la expropiación genera daños por la pérdida del bien y daños adicionales, la garantía de indemnidad patrimonial que protege el derecho de propiedad exige que ambos perjuicios sean reparados.

Por tanto, **la Sala Civil incurre en un grave error al considerar que el pago del valor actualizado del inmueble deja de ser medida indemnizatoria para convertirse en "precio", ya que ello implica interpretar la Ley 27117 (y la indemnización justipreciada) de un modo distinto al que prevé la Constitución.**

¹⁹ CASO CANTORAL BENAVIDES Vs. Perú, sentencia del 3 de diciembre de 2001 (reparaciones y costas), párrafo 42; CASO CESTI HURTADO Vs. Perú, Sentencia del 31 de mayo de 2001 (reparaciones y costas), párrafo 20; CASO "NIÑOS DE LA CALLE" (Villagrán Morales y otros) Vs. Guatemala, sentencia de 26 de mayo de 2001 (reparaciones y costas), párrafo 39; CASO TRUJILLO OROZA Vs. Bolivia, sentencia de 27 de febrero de 2002 (reparaciones y costas), párrafo 63...

Sala Civil → Compensación por daños adicionales = Indemnización
valor actualizado del bien = precio

531

4.3. TERCER ERROR DE LA SALA CIVIL: ¿GANANCIAS DERIVADAS DE LA INDEMNIZACIÓN JUSTIPRECIADA?

La Sala Civil señala que el impuesto a la renta no puede recaer sobre una indemnización, pues allí no hay ganancias. Para superar esto y aplicar el impuesto a la renta sobre la indemnización justipreciada hace esta distinción: (i) la compensación de daños adicionales es la única que califica como indemnización; y, (ii) el valor actualizado del bien es un "precio", por lo que, como cualquier compraventa, allí sí pueden haber ganancias. Citamos:

"11.- La justificación constitucional para no disponer la inafectación de la indemnización justipreciada puede entenderse por cuanto el impuesto a la renta no grava la propiedad, sino la posible ganancia, **en la medida que lo haya**, para ello se les permite a las empresas restar del valor comercial actual el costo de adquisición del inmueble actualizado por normas de inflación, resultando por lo tanto, razonable y proporcionado que las empresas, atendiendo al deber constitucional de colaboración con el sostenimiento de las cargas públicas, tributen por la posible plusvalía generada al momento de enajenar sus inmuebles".

"14.- (...) si un bien inmueble del expropiado aumenta su valor desde que lo adquirió hasta la fecha en que perdió su pleno dominio sobre él por transmisión, por ministerio de la Ley, como consecuencia de su expropiación forzosa, ese incremento de patrimonio es una alteración patrimonial **-de la que pudiera derivarse una ganancia o pérdida patrimonial-** que permite la sujeción del aumento de valor al impuesto a la renta".

"26.- (...) es evidente que el concepto de precio o de valor comercial actualizado del bien comprende dicho concepto (la utilidad o ganancia), ya que es una máxima de experiencia que nadie vende para perder (...) por tanto aún cuando estamos frente a una venta forzada está implícito **-dentro del valor comercial actualizado del bien- la utilidad o la ganancia que pudiera existir**".

"31.- (...) si la empresa recibe un ingreso muy superior al gasto que tuvo en el pasado, y por lo tanto se habría producido un incremento patrimonial del bien (por la ganancia) deberá pagar un impuesto. Lo que va a generar renta o no es la comparación entre el precio al que adquirió el bien, previo ajuste por inflación con incidencia tributaria, comparado con el valor comercial actualizado del bien que le pagaron al expropiarlo".

"50.- (...) el daño que pudiera sufrir el propietario-expropiado al verse forzado a enajenar su bien es compensado o indemnizado de modo separado o diferenciado respecto del valor comercial actualizado del bien (del precio) que recibe como contraprestación, lo que no recibiría si la venta se realizara en forma libre o voluntaria. En donde se ubica la posible ganancia que pudiera obtener el expropiado, en éste caso SASA, es en la diferencia entre el pago o ingreso que recibe como valor comercial actualizado del bien (precio) y el costo de adquisición de dicho inmueble, actualizado por normas de ajuste por inflación con incidencia tributaria".

Ya vimos que es inconstitucional que la Sala Civil atribuya distinta naturaleza a los sub-conceptos que integran la indemnización justipreciada. Sin

embargo, la Sala Civil se vale de ese argumento para considerar que hay ganancias cuando hay un saldo positivo entre el valor de adquisición del bien y el valor actualizado que se paga al expropiado. Así refiere que como este último pago es un "precio", no habría problemas en que ahí se generen ganancias pasibles de ser gravadas con el impuesto a la renta.

De esta manera, para la Sala Civil se respeta la garantía de indemnidad, pues no se afecta la propiedad del afectado, sino las ganancias que éste obtendría con la expropiación. Citamos:

Pero también se podría decir que el precio que se paga por un bien es del sujeto propietario

"45.- (...) la vigencia de la referida norma legal [Ley de Impuesto a la Renta] no constituye una amenaza de violación a la garantía de la indemnidad de la propiedad de la demandante toda vez que no se trata de un impuesto al patrimonio, sino uno aplicado a la renta o ganancias, por consiguiente la propiedad no se podría ver amenazada, menos afectada".

El primer error aquí, y el más patente es que, tanto el bien que ingresa al patrimonio de una persona, como su eventual aumento de valor, pasan a formar parte del derecho de propiedad del sujeto. De manera que sobre ambos se extiende la protección constitucional de la indemnidad patrimonial.

Concepto amplio de la propiedad

El Tribunal Constitucional establece que el derecho de propiedad "se extiende a la pluralidad in totum de los bienes materiales e inmateriales que integran el patrimonio de una persona y que, por ende, son susceptibles de apreciación económica"²⁰. La Corte Interamericana señala que haber "desarrollado en su jurisprudencia un concepto amplio de propiedad que abarca, entre otros, el uso y goce de los bienes, definidos como cosas materiales apropiables, así como **TODO DERECHO QUE PUEDA FORMAR PARTE DEL PATRIMONIO DE UNA PERSONA**. Asimismo, la Corte ha protegido (...) los **DERECHOS ADQUIRIDOS, ENTENDIDOS COMO DERECHOS QUE SE HAN INCORPORADO AL PATRIMONIO DE LAS PERSONAS**"²¹.

Por tanto, **EL EVENTUAL AUMENTO DE VALOR DE UN BIEN PASA A FORMAR PARTE DEL DERECHO DE PROPIEDAD, DEBIENDO MANTENERSE TAMBIÉN INDEMNEMENTE LA PÉRDIDA DE ESE VALOR.**

²⁰ Tribunal Constitucional, Expedientes 0008-2003-AI, fd. 26; 0228-2009-AA, fd. 35 y 7364-2006-AA, fd. 6.

²¹ Caso Chaparro Álvarez y Lapo Íñiguez vs. Ecuador, Sentencia del 21 de noviembre de 2007 (reparaciones), fd. 174; Caso Acevedo Buendía y otros ("cesantes y jubilados de la Contraloría") vs. Perú, sentencia de 1 de julio de 2009 (excepción, fondo, reparaciones y costas), fd. 84.

Por ende, si se aplica el impuesto a la renta sobre aquella parte de la indemnización justipreciada que busca resarcir la pérdida de dicho valor, se quebraría la garantía de indemnidad patrimonial, pues el afectado no mantendría la misma situación patrimonial que tenía antes de la expropiación, se reduciría el monto de la indemnización justipreciada, por lo que ya no tendría una reparación plena y completa.

Lo mencionado permite advertir el segundo error de la Sala Civil: *sólo una parte de los bienes expropiados tendrían protección constitucional*. En efecto, para la Sala Civil la indemnidad patrimonial sólo alcanzaría al valor original de los bienes y no al aumento de valor de estos.

La posición de la Sala Civil contraviene el principio de fuerza normativa de la Constitución pues proclamaría que sólo una parte del derecho constitucional de propiedad goza de la garantía de indemnidad patrimonial, mientras que la otra parte del mismo derecho no tiene la misma protección.

Como bien señala el Tribunal Constitucional, el principio de fuerza normativa de la Constitución exige que la interpretación de la norma constitucional (en este caso del derecho de propiedad) debe resaltar y respetar la naturaleza la condición de norma jurídica de la Constitución, de modo que sea vinculante *in toto* y no sólo parcialmente²².

Es inconstitucional la posición de la Sala Civil cuando sostiene que la indemnización justipreciada referida a los "aumentos de valor" del bien expropiado no están protegidos por la garantía de indemnidad patrimonial. Basta con que algo sea "susceptible de apreciación económica" para que forme parte del derecho de propiedad y, por ende, para que goce de la garantía de indemnidad necesaria para los casos de expropiación.

En efecto, también en ese caso el expropiado no recibe ganancia alguna, sino sólo una reparación por la pérdida de aquello que ya formaba parte de su propiedad. Por consiguiente, si el expropiado no se enriquece ni empobrece

²² Tribunal Constitucional, Expediente 5854-2005-AA, fd. 12, e.

con esa parte de la indemnización justipreciada recibida, no es posible aplicar sobre ella el impuesto a la renta, ya que tampoco existe ganancia alguna.

4.4. NECESARIA PRECISIÓN: COMPRAVENTA Y EXPROPIACIÓN

Sin perjuicio de lo expuesto, estimamos necesario resaltar el error en el que incurre la Sala Civil al tratar a una parte de la indemnización justipreciada como si fuera un "precio". Lo que subyace bajo ese argumento es una burda equiparación entre expropiación y compraventa.

En términos resumidos, la Sala Civil sostiene que así como la ganancia obtenida en una compraventa está gravada con impuesto a la renta, también lo debe estar aquello que se asemeja a esa "ganancia de capital" en el caso de la indemnización justipreciada (el aumento de valor del bien).

La confusión es mayúscula: **UN PROBLEMA DE NATURALEZA CONSTITUCIONAL SE ANALIZA DESDE EL PUNTO DE VISTA CIVIL-TRIBUTARIO!!!!**. O sea, se repite el error del artículo 5º del TUO de la Ley de Impuesto a la Renta, pues se equipara compraventa y expropiación como si fueran iguales formas de enajenación. Esa inconstitucional equiparación es precisamente el sustento de la demanda.

Estamos ante dos instituciones distintas que ameritan tratos tributarios también distintos. Veamos:

➤ **Expropiación e indemnización justipreciada**, son garantías de la propiedad reconocidas constitucionalmente. No goza de esa garantía la compraventa que sólo está reconocida a nivel legal (artículo 1529º del Código Civil).

Por tanto, **lo que el legislador puede hacer respecto de la compraventa no puede hacerlo, sin más, con la indemnización justipreciada, pues ésta es una garantía constitucional que limita al legislador (incluyendo su potestad de imponer tributos).**

EL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL EXPRESAMENTE EXTIENDE UNA GARANTÍA DE "INDEMNIDAD PATRIMONIAL" EN EL EXPROPIADO.

LA EXPROPIACIÓN Y LA INDEMNIZACIÓN JUSTIPRECIADA FUNCIONAN COMO LÍMITE PARA EL LEGISLADOR

527

Por ende, el legislador no puede gravar con un tributo aquella garantía, pues alteraría la indemnidad patrimonial que la Constitución busca proteger en los casos de expropiación.

- La **expropiación** implica un acto de enajenación impuesto por el Estado, en cambio, la compraventa es un acuerdo sobre la cosa y precio que proviene de una actuación del particular propietario.
- Como la expropiación es un acto del Estado no existe manifestación de voluntad del expropiado, lo cual es esencial para que haya una compraventa por parte del particular propietario. No puede por tanto decirse que en la expropiación hay un vendedor que obtiene el precio acordado.
- La **indemnización justipreciada** busca mantener indemne al expropiado frente al despojo forzado de sus bienes y no generar ganancia, ni pérdida.

Por el contrario, el precio busca convencer al vendedor que venda o al comprador que compre. Es sólo en esa situación que se puede usar la *máxima* de la Sala Civil "*nadie vende para perder*", es decir, sólo allí podría pensarse la posibilidad de ganancias o utilidades pasibles de ser gravadas.

- En la **expropiación** no hay precio. La Constitución es muy clara al decir que hay indemnización justipreciada, y, por ende, no puede haber ganancia

En resumen, la analogía que hace la sala Civil para decir que estamos ante un hecho imponible, es jurídicamente imposible porque LA EXPROPIACIÓN NO ES UNA VENTA y, además, porque el mandato constitucional es inequívoco: el justiprecio de la expropiación es una garantía constitucional que busca mantener la indemnidad patrimonial, de modo que su afectación por parte del artículo 5º del TUO de la Ley de Impuesto a la Renta es inconstitucional.

4.5. PROCEDENCIA DE LA DEMANDA DE AMPARO.

Si la indemnización justipreciada asegura la indemnidad patrimonial del expropiado, sin empobrecerlo, ni enriquecerlo, es inconstitucional pensar que allí existan ganancias. No es necesario un proceso con etapa probatoria para saber si hubo o no ganancias en la indemnización justipreciada de SASA.

Por tanto, el argumento de que es improcedente el amparo por carecer de etapa probatoria, también es errado, pues no existen ganancias cuyo monto sea necesario determinar. Ello evidencia, una vez más, los errores cometidos por la Sala Civil en este proceso.

V. AGRAVIO QUE CAUSA LA RESOLUCIÓN IMPUGNADA:

La Resolución de Vista No. 16 nos causa un agravio de naturaleza jurídica, porque, con base en los errores de hecho y de derecho explicados en los puntos 4.1, 4.2, 4.3, 4.4 y 4.5, nos niega nuestro derecho a la tutela jurisdiccional efectiva y lesiona nuestro derecho de propiedad.

En efecto, el Estado ahora quiere quitar parte de una indemnización justipreciada que desde el año 1972 (cuando se dictó la Resolución Suprema 675-72-VI-DU que preveía la expropiación) se demoró en entregar.

Aunque durante esos cuarenta (40) años de espera SASA siguió ostentando la titularidad de su Fundo, en la práctica perdió toda posibilidad de disposición o explotación plena del bien, pues poco atractivo es comprar y/o explotar un inmueble que se sabe será expropiado. Estos daños por cierto no fueron indemnizados. Asumió también una "carga económica" para afrontar los litigios con los posesionarios que ocupaban parte de su Fundo como consecuencia de la ilegítima actuación del Estado, lo que además le "obligó a renunciar" al 30% de la indemnización justipreciada a favor de esos posesionarios. Estos daños tampoco fueron indemnizados.²³

La indemnización justipreciada no consideró esos daños de la expropiación lo que, evidentemente, no permite "mantener la indemnidad patrimonial". **La Sala Civil ahora pretende legitimar un daño adicional consistente en la inconstitucional aplicación de la ley del impuesto a la renta sobre la indemnización justipreciada que recibió.**

²³ En el año 1978, SASA fue ilegalmente "despojada" de una parte importante de su Fundo mediante el otorgamiento de títulos irregulares a terceros por parte del Estado (adjudicaciones hechas por la Dirección General de la Reforma Agraria). Esos títulos fueron luego anulados por la Corte Suprema de Justicia, reconociéndose a SASA como titular del Fundo San Agustín. Aquella actuación ilegal del Estado también generó graves daños a SASA, pues **NO SÓLO SE LE PRIVÓ DE LA POSESIÓN (Y POR ENDE DEL USO Y DISFRUTE) DE UNA PARTE IMPORTANTE DE FUNDO SAN AGUSTÍN DURANTE MÁS DE TREINTA (30) AÑOS, SINO QUE ADEMÁS SE LE OBLIGÓ A LITIGAR ANTE EL PODER JUDICIAL DURANTE AÑOS OCACIONÁNDOSELE "UNA CARGA ECONÓMICA INJUSTIFICADA". A PESAR DE ELLO, NINGUNO DE ESOS DAÑOS FUERON COMPENSADOS POR EL ESTADO.**

POR LO TANTO

A LA SALA CIVIL SOLICITAMOS: Se sirva conceder el presente recurso de agravio constitucional y elevar el expediente al Tribunal Constitucional para su resolución, conforme a ley.



JUAN LUIS AVENDAÑO
ABOGADO
Registro N° 3761

Lima, 28 de noviembre de 2012



RAFFO VELASQUEZ MELENDEZ
Registro C.A.I. 3509



ANEXO 8

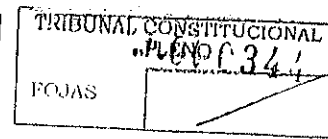
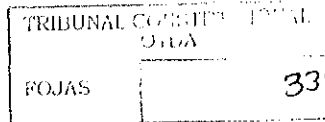
Firmado por

Honorio Jose Espinoza Donayre

C = PE
Signature date and time:
30/08/2013 09:01:18



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 00319-2013-PA/TC

LIMA

SOCIEDAD AGRICOLA SAN AGUSTIN
S.A. (SASA)

SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

En Lima, a los 18 días del mes de junio de 2013 el Pleno del Tribunal Constitucional, integrado por los señores magistrados Urviola Hani, Vergara Gotelli, Mesía Ramírez, Calle Hayen, Eto Cruz y Álvarez Miranda, pronuncia la siguiente sentencia, con los fundamentos de voto de los magistrados Vergara Gotelli, Álvarez Miranda y Eto Cruz, y con el voto singular del magistrado Calle Hayen; votos, todos, que se agregan a los autos.

ASUNTO

Recurso de agravio constitucional interpuesto por la Sociedad Agrícola San Agustín S.A. contra la resolución expedida por la Cuarta Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima, de fojas 452, su fecha 14 de agosto de 2012, que declaró improcedente la demanda de autos.

ANTECEDENTES

Con fecha 28 de octubre de 2011, la Sociedad recurrente interpone demanda de amparo contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (SUNAT) solicitando la inaplicación del artículo 5º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, Decreto Supremo N.º 179-2004-EF, norma autoaplicativa que grava con dicho impuesto a la indemnización justipreciada recibida el 19 de mayo de 2011 y el 12 de julio de 2011, como consecuencia de la expropiación sufrida del Fundo San Agustín para la futura ampliación del Aeropuerto Internacional Jorge Chávez en Lima. Asimismo solicita la restitución de S/. 16'417,931.00, efectuados bajo protesta por concepto del impuesto a la renta. Solicita tutela judicial de su derecho de propiedad generado por el cobro del impuesto a la renta y la amenaza que existe sobre futuros cobros de dicho impuesto respecto del justiprecio recibido.

Sostiene que mediante Resolución Suprema N.º 675-72-VI-DU del 8 de noviembre de 1972, el Estado declaró de necesidad pública la modificación de los planos de zonificación general del Sistema Vial de Lima Metropolitana, estableciendo al sector Noroeste del Callao, donde se sitúa el Fundo San Agustín, como área de reserva para la futura ampliación del referido aeropuerto, razón por la cual, aun cuando mantuvo la titularidad de dicho fundo, en los hechos se vio en la imposibilidad de explotar dicho bien. Agrega que en 1978, fue despojada de una parte importante del referido predio de manera ilegal mediante el otorgamiento de títulos irregulares por parte de la Dirección General de la Reforma Agraria a favor de terceros, actuación que



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL
OFICINA
FOJAS 335

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL
PLENO
FOJAS N.º 06 0345



EXP. N.º 00319-2013-PA/TC

LIMA

SOCIEDAD AGRICOLA SAN AGUSTIN
S.A. (SASA)

más de 30 años, sino que también le produjo una carga económica injustificada por el litigio que tuvo que enfrentar, daños que no han sido compensados por el Estado.

Agrega que luego de casi 30 años, el Estado trató de retomar la medida adoptada en 1972, por lo que con fecha 25 de julio de 2000, publicó la Ley N.º 27329 que declaró de necesidad pública la expropiación de los inmuebles adyacentes al aeropuerto, lo que suponía la expropiación del Fundo San Agustín equivalente a un área de 3'440,112.983 M², proceso que debía tardar 2 años como máximo según lo que dispone el artículo 7º de la Ley N.º 27117; sin embargo, luego de 8 años, con la emisión de la Resolución Suprema N.º 053-2008-MTC del 4 de mayo de 2008, el Ministerio de Transportes y Comunicaciones (MTC) recién autorizó la ejecución de la expropiación de dichos predios, siendo que con la publicación de la Resolución Suprema N.º 093-2008-MTC, el 24 de julio de 2008, se dio inicio al procedimiento expropiatorio el cual culminó mediante el laudo de conciencia contenido en la Resolución N.º 147 del 30 de abril de 2011, que dispuso el pago de la indemnización justipreciada ascendente a S/.820,069,761.80 (sic) nuevos soles, monto respecto del cual se tuvo que otorgar el 30% a los poseedores que ocupaban los terrenos del fundo, por lo que únicamente la Sociedad demandante recibió la suma de S/. 490'801,009.00 monto que viene siendo gravado por el Impuesto a la Renta cuestionado, pese a que dicho bien no ha generado rentas gravables.

Finalmente agrega que ha procedido a pagar a la SUNAT las sumas de S/. 900, 205.00 y S/. 15'517,726.00 bajo protesta, por concepto de impuesto a la renta en los meses de mayo y junio de 2011, desembolso que lesiona su patrimonio y la situación de indemnidad en la que debería encontrarse como consecuencia de la expropiación sufrida, pues la enajenación obligatoria que ha supuesto la expropiación de su bien de capital sumado al gravamen del referido impuesto resulta contraria al principio de capacidad contributiva pues la indemnización justipreciada de origen expropiatorio no se constituye en una ganancia del capital ni genera rentas y por lo tanto no puede dar lugar al pago del impuesto cuestionado.

La procuradora Ad hoc de la SUNAT propone excepción de falta de agotamiento de la vía previa y contesta la demanda manifestando que existe una vía igualmente satisfactoria como lo son el procedimiento contencioso tributario y el procedimiento contencioso administrativo. Asimismo refiere que la Administración aun no ha fiscalizado a la Sociedad demandante a efectos de verificar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias incluyendo la liquidación del impuesto a la renta correspondiente al año 2011, por lo que no se ha emitido o notificado orden de pago o resolución de determinación de deuda alguna al respecto; así como tampoco se ha notificado resolución de ejecución coactiva alguna, por lo tanto no existe amenaza cierta



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL
C. I. D. A.
FOJAS 336

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL
PLENO
FOJAS 010346



EXP. N.º 00319-2013-PA/TC

LIMA

SOCIEDAD AGRICOLA SAN AGUSTIN
S.A. (SASA)

o de inminente realización que le pudiera generar un perjuicio real, efectivo o tangible sobre sus derechos reclamados.

El Décimo Juzgado Especializado en lo Constitucional de Lima, con fecha 30 de enero de 2012, declaró infundada la excepción propuesta y saneado el proceso, y con fecha 23 de marzo de 2012, declaró fundada la demanda por estimar que el artículo 5º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, Decreto Supremo N.º 179-2004-EF, al gravar la indemnización justipreciada recibida por la expropiación del Fundo San Agustín, lesionó el derecho a la propiedad de la Sociedad demandante por cuanto gravar la indemnización justipreciada que recibió como compensación del proceso expropiatorio al que fue sometida disminuye en la práctica el valor de su patrimonio y se constituye en una situación doblemente gravosa, pues en dicho proceso ya ha sido privada de un predio que posiblemente pudo constituirse en una fuente permanente de utilidades, beneficios económicos y rentas; por lo que pretender gravar dicho justiprecio resulta irrazonable y afecta la garantía de indemnidad patrimonial y el contenido esencial del derecho a la propiedad.

La Sala revisora revocó la apelada y declaró improcedente la demanda por estimar que el impuesto a la renta no grava todo el justiprecio sino solo la renta, plusvalía o ganancia de existir esta, razón por la cual no afecta la garantía de indemnidad que se desprende del proceso expropiatorio. Agrega que en autos la recurrente no ha acreditado la confiscatoriedad que se produciría por el cobro del impuesto a la renta.

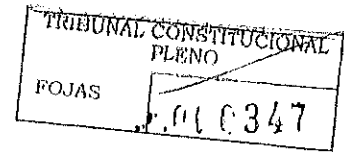
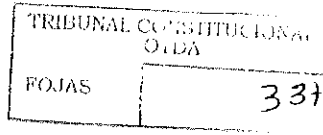
Mediante recurso de agravio constitucional, la Sociedad recurrente solicita que se revoque la recurrida y se declare fundada su demanda por cuanto el impuesto a la renta del cual pretenden la inaplicación, lesiona la garantía de indemnidad que le asiste como consecuencia del proceso expropiatorio al que ha sido sometida por el Fundo San Agustín, por cuanto afirmar que dicho impuesto grava a la indemnización justipreciada considerando que el valor actualizado del inmueble cumple la función de un precio que permite una ganancia, resulta errado en la medida que dicha indemnización viene a ser un medio de reparación de daños, cuyo pago solo busca asegurar una indemnización plena e integral a favor del expropiado, asegurando una justa compensación económica por el bien del que ha sido privado. Agrega que recibir la indemnización justipreciada no enriquece ni empobrece al expropiado ya que solo repara la pérdida de aquello que ya formaba parte de su propiedad, por lo tanto no se genera renta gravable de impuesto.

FUNDAMENTOS

Delimitación del petitorio



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 00319-2013-PA/TC

LIMA

SOCIEDAD AGRICOLA SAN AGUSTIN

S.A. (SASA)

1. La Sociedad recurrente solicita la inaplicación del artículo 5º del Texto Único Ordenado (TUO) de la Ley del Impuesto a la Renta, Decreto Supremo N.º 179-2004-EF, norma autoaplicativa que grava con dicho impuesto a la indemnización justipreciada recibida el 19 de mayo de 2011 y el 12 de julio de 2011, como consecuencia de la expropiación sufrida del Fundo San Agustín. Asimismo solicita la restitución de S/. 16'417,931.00, efectuados bajo protesta por concepto del impuesto a la renta. Solicita tutela judicial de su derecho de propiedad generado por el cobro del impuesto a la renta y la amenaza que existe sobre futuros cobros de dicho impuesto respecto de la indemnización justipreciada recibida.

Sobre el amparo contra las normas autoaplicativas

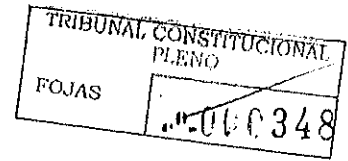
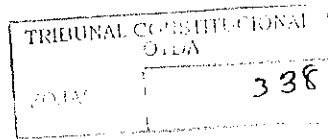
2. En reiterada jurisprudencia este Colegiado ha establecido que “si bien no son procedentes los amparos contra normas heteroaplicativas, sí proceden contra normas autoaplicativas, es decir, contra aquellas normas creadoras de situaciones jurídicas inmediatas, sin la necesidad de actos concretos de aplicación. En efecto, del fundamento 10 de la STC 03283-2003-AA/TC, se infiere que cuando las normas dispongan restricciones y sanciones sobre aquellos administrados que incumplan en abstracto sus disposiciones, queda claro que por sus alcances se trata de una norma de carácter autoaplicativo que desde su entrada en vigencia generará una serie de efectos jurídicos que pueden amenazar o violar derechos fundamentales” (STC N.º 2835-2010-PA/TC, FJ 2).

“Sin embargo, debe quedar claro que esta afirmación no significa una valoración del fondo de la controversia, pues sólo se pronuncia sobre la procedibilidad de la demanda de amparo. Así, la determinación del carácter autoaplicativo de una disposición no conlleva necesariamente a estimar la demanda, porque la verificación de su carácter es sólo un presupuesto procesal, más no un elemento determinante para su inaplicación porque una ley autoaplicativa no siempre es inconstitucional. Impide, en todo caso, que el proceso de amparo (*control concreto*) se desnaturalice frente al proceso de inconstitucionalidad (*control abstracto*)” (STC 00606-2008-PA/TC, FJ 4).

En el presente caso, se pretende la inaplicación del impuesto a la renta sobre el supuesto de la “expropiación que regula el artículo 5º del TUO de la LIR, Decreto Supremo N.º 179-2004-EF, supuesto que se constituye en una norma autoaplicativa en el caso de la Sociedad recurrente en la medida que el Fundo San Agustín, que fuera de su propiedad ha sido materia de un procedimiento expropiatorio y en el año 2011, ha recibido el pago de la indemnización justipreciada por dicho bien,



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 00319-2013-PA/TC

LIMA

SOCIEDAD AGRICOLA SAN AGUSTIN
S.A. (SASA)

razón por la cual, corresponde efectuar un análisis sobre el fondo de la controversia.

Análisis de la controversia

Argumentos de las partes

3. La **Sociedad demandante** sostiene que el artículo 70º de la Constitución Política debe interpretarse como una garantía de indemnidad, pues considera que el derecho de propiedad garantiza la conservación de la integridad del patrimonio de la persona, en tal sentido, sostiene que al producirse una expropiación, el Estado se encuentra en el deber de indemnizar en forma completa y plena al titular del derecho por el daño que le produce, razón por la cual, la indemnización justipreciada asegura que la situación patrimonial sea igual antes y después de la expropiación, pues así garantiza la indemnidad patrimonial del expropiado al reparar la pérdida de aquello que ya formaba parte de su patrimonio, por lo tanto no sufre pérdida pero tampoco obtiene beneficio alguno, razón por la que afirma que la indemnización justipreciada forma parte del contenido esencial del derecho de propiedad frente al proceso expropiatorio. En tal sentido, manifiesta que la indemnización justipreciada recibida, no puede calificarse como ganancia sino como reparación y por lo tanto no corresponde aplicar sobre ella, el impuesto a la renta.

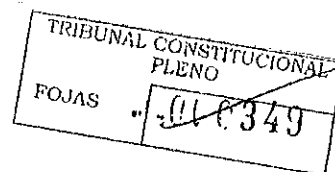
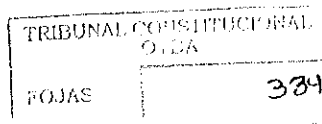
Asimismo, refiere que la Ley General de Expropiaciones, Ley N.º 27117, reconoce la referida garantía al establecer una distinción entre el valor actualizado del inmueble y el valor de los daños adicionales generados por la expropiación, pues busca asegurar una indemnización plena e integral a favor del expropiado.

4. Por su parte, la **SUNAT** manifiesta que el impuesto a la renta no grava la indemnización justipreciada como tal, sino que grava la posible renta que pueda resultar de comparar la indemnización justipreciada recibida (que incluye el valor -comercial actual del inmueble) con el valor de adquisición actualizado con normas de inflación con incidencia tributaria. En ese sentido afirma que el impuesto a la renta empresarial grava la utilidad comercial de una empresa luego de realizar el procedimiento de determinación donde se consideran todos los ingresos, costos y gastos de un año, siendo la indemnización justipreciada un ingreso de la empresa y solo en la medida de que pueda representar una utilidad para ella, será incidido por el impuesto a la renta respecto de la posible ganancia que conlleve.

Agrega que el deber de contribuir constituye una restricción constitucionalmente válida del derecho de propiedad, por lo que gravar con el impuesto a la renta la



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 00319-2013-PA/TC

LIMA

SOCIEDAD AGRICOLA SAN AGUSTIN
S.A. (SASA)

posible ganancia derivada de la indemnización justipreciada, no lesiona dicho derecho, puesto que la manifestación de riqueza que justifica la imposición del impuesto, que en el caso de la Sociedad demandante se presenta por el hecho de que en la actualidad estaría recibiendo un mayor valor por el bien expropiado de lo que a ella le costó al momento de su adquisición, hecho que conlleva el gravamen de la posible ganancia de capital (renta) como consecuencia de la realización económica de la propiedad. También afirma que si bien la propiedad como índice de manifestación de riqueza hace que el tributo sea patrimonial y que la base imponible de ese tributo esté directamente vinculado al valor del bien de cuya propiedad se trate, ello no sucede en el caso de la Sociedad demandante, pues el índice de manifestación de riqueza es la utilidad (renta) neta anual que obtenga el contribuyente luego de considerar todos sus ingresos anuales (incluida la indemnización justipreciada) y restar todos sus costos (que incluye el costo de adquisición del inmueble expropiado) y gasto, lo que hace que el tributo no sea patrimonial sino un tributo sobre la renta.

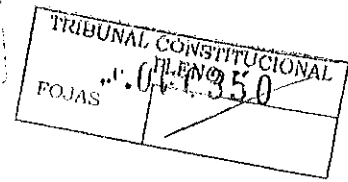
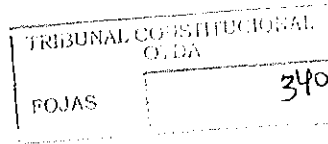
Por otro lado, refiere que el nacimiento de la obligación tributaria sobre la posible ganancia de capital que puede existir con ocasión de la percepción de la indemnización justipreciada es totalmente ajena al derecho de propiedad vinculado a la expropiación, pues el impuesto a la renta grava hechos económicos (posible ganancia en la transferencia de bienes a título oneroso) sin que sea muy relevante para efectos tributarios la causa jurídica de éstos (la posible ganancia puede provenir de una venta, una permuta, cesión definitiva, expropiación, aporte de sociedades, etc), siendo lo fundamental el hecho de que puede llegar a determinarse renta o utilidad como consecuencia de dichos hechos económicos, razón por la cual, al haberse llevado a cabo un proceso expropiatorio en los términos que exige la Constitución, no se ha afectado el derecho de propiedad denunciado, pues este se agotó con el pago de la indemnización justipreciada, no debiéndose perder de vista que la demandante es una empresa, razón por la cual, para ella, dicha indemnización viene a ser un ingreso que podría representar algún tipo de utilidad o ganancia de capital, constituyéndose así, en un hecho nuevo que genera una relación jurídica tributaria independiente a la expropiación, por tener un origen, contenido y fundamento distinto.

Consideraciones del Tribunal Constitucional

5. En el presente caso, se advierte que la pretensión demandada se encuentra referida a determinar si la indemnización justipreciada recibida por la Sociedad demandante como consecuencia del proceso de expropiación que ha sufrido del Fondo San Agustín, se constituye como un hecho constitucionalmente válido de ser gravado



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 00319-2013-PA/TC

LIMA

SOCIEDAD AGRICOLA SAN AGUSTIN
S.A. (SASA)

por el impuesto a la renta. El artículo 5º del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, Decreto Supremo N.º 179-2004-EF dispone lo siguiente:

“Para los 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 transmite el dominio a título oneroso”.

6. En primer lugar, cabe recordar que este Colegiado en la STC N.º 3666-2008-PA/TC, ha establecido lo siguiente:

“De acuerdo con nuestra Constitución (artículo 74º), la potestad tributaria es la facultad del Estado para crear, modificar o derogar tributos, así como para otorgar beneficios tributarios. Esta potestad se manifiesta a través de los distintos niveles de Gobierno u órganos del Estado – central, regional y local–. Sin embargo, es del caso señalar que esta potestad no es irrestricta o ilimitada, por lo que su ejercicio no puede realizarse al margen de los principios y límites que la propia Constitución y las leyes de la materia establecen.

La imposición de determinados límites que prevé la Constitución permite, por un lado, que el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Estado sea constitucionalmente legítimo; de otro lado, garantiza que dicha potestad no sea ejercida arbitrariamente y en detrimento de los derechos fundamentales de las personas.

Por ello, se puede decir que los principios constitucionales tributarios son límites al ejercicio de la potestad tributaria, pero también son garantías de las personas frente a esa potestad; de ahí que dicho ejercicio será legítimo y justo en la medida que su ejercicio se realice en observancia de los principios constitucionales que están previstos en el artículo 74º de la Constitución, tales como el de legalidad, reserva de ley, igualdad, respeto de los derechos fundamentales de las personas y el principio de interdicción de la [arbitrariedad]. (...)

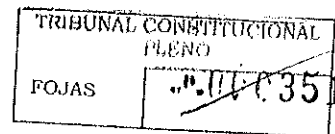
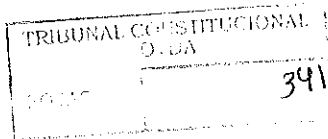
De ahí que la potestad tributaria del Estado, a juicio de este Colegiado, debe ejercerse principalmente de acuerdo con la Constitución –principio de constitucionalidad– y no sólo de conformidad con la ley –principio de legalidad–. Ello es así en la medida que nuestra Constitución incorpora el principio de supremacía constitucional y el principio de fuerza normativa de la Constitución (artículo 51º)” (FJ 6 a 8 y 10)

7. Asimismo, teniendo en cuenta que todo tributo se encuentra vinculado a la capacidad económica del contribuyente, también se ha determinado que

“(…) la capacidad contributiva tiene un nexo indisoluble con el hecho sometido a imposición; es decir, siempre que se establezca un tributo, éste deberá guardar íntima relación con la capacidad económica de los sujetos obligados, ya que sólo así se respetará la aptitud del contribuyente para tributar o, lo que es lo mismo, sólo así el tributo no excederá los límites de la capacidad contributiva del sujeto pasivo, configurándose el presupuesto legitimador en materia tributaria y respetando el criterio de justicia tributaria en el cual se debe inspirar el legislador, procurando siempre el equilibrio entre el bienestar general y el marco constitucional tributario al momento de regular cada figura tributaria. De modo que, cuando el Tribunal Constitucional reconoce que todo tributo que establezca el legislador debe sustentarse en una manifestación de capacidad contributiva (STC N.º 2727-2002-AA/TC), lo que hace es confirmar que la relación entre capacidad económica y tributo constituye el marco que, en términos generales, legitima la



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 00319-2013-PA/TC

LIMA

SOCIEDAD AGRICOLA SAN AGUSTIN

S.A. (SASA)

existencia de capacidad contributiva como principio tributario implícito dentro del texto constitucional". (STC N.º 33-2004-PI/TC, FJ 12).

8. También cabe precisar que en anterior jurisprudencia este Colegiado ha tenido la oportunidad de evaluar la constitucionalidad de diversos impuestos, tomando como base de análisis, la estructura del tributo cuestionado. Así, corresponde recordar que en el caso de la determinación de la inconstitucionalidad del Impuesto Mínimo a la Renta (IMR) y el Anticipo Adicional al Impuesto a la Renta (AAIR), este Tribunal arribó a la conclusión de la existencia de una incongruencia entre la finalidad del tributo (pretendía gravar la renta) y el hecho imponible sobre el que recaía el mismo (gravaba el patrimonio generador de la renta), dado que en los hechos, dichos tributos gravaban la fuente productora de renta y no la renta como producto de la explotación de dicha fuente (Cfr. STC N.º 2727-2002-PA/TC y STC N.º 033-2004-PI/TC).

Posteriormente, al efectuar el análisis sobre el Impuesto Extraordinario a los Activos Netos (IEAN) y el Impuesto Temporal a los Activos Netos (ITAN), este Colegiado consideró legítima la regulación de impuestos sobre la capacidad contributiva que suponía la existencia de los activos netos de una empresa, siempre y cuando se utilicen mecanismos congruentes para tal fin. Así, estimó constitucional que se produzcan gravámenes sobre el patrimonio empresarial, por resultar este una manifestación de la capacidad contributiva de este tipo de entidades, sobretudo porque dichos tributos fueron de carácter temporal y por un porcentaje que no incidía de manera confiscatoria en el patrimonio gravado (STC N.º 2727-2002-PA/TC y 3797-2006-PA/TC).

9. Conforme lo hemos expuesto en el fundamento 5 *supra*, de lo que trata la presente controversia, es de determinar si en efecto la indemnización justipreciada producto de un proceso de expropiación resulta un supuesto de hecho pasible de ser gravado por el impuesto a la renta, razón por la cual corresponde determinar, en primer lugar, qué es lo que se entiende por expropiación.

10. Al respecto, la Ley General de Expropiación, Ley N.º 27117, dispone lo siguiente:

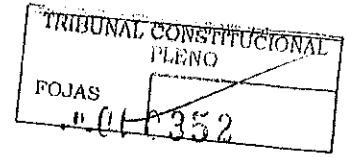
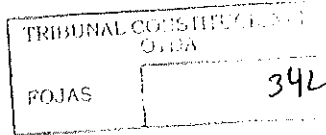
Artículo 2.- La expropiación consiste en la transferencia forzosa del derecho de propiedad privada, autorizada únicamente por ley expresa del Congreso en favor del Estado, a iniciativa del Poder Ejecutivo, Regiones o Gobiernos Locales y previo pago en efectivo de la indemnización justipreciada que incluya compensación por el eventual perjuicio.

Artículo 3.- El único beneficiario de una expropiación es el Estado.

Artículo 4.- En la ley que se expida en cada caso deberá señalarse la razón de necesidad pública o seguridad nacional que justifica la expropiación, así como también el uso o destino que se dará al bien o bienes a expropiarse.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 00319-2013-PA/TC

LIMA

SOCIEDAD AGRICOLA SAN AGUSTIN
S.A. (SASA)

Artículo 5.- La expropiación es improcedente cuando se funda en causales distintas a las previstas en la presente Ley, cuando tiene por objeto el incremento de las rentas públicas o cuando responde a la necesidad de ejercitar derechos reales temporales sobre el bien".

Como es de verse, el supuesto expropiatorio implica una transferencia de carácter forzosa a favor del Estado por causas únicamente vinculadas a la necesidad pública o seguridad nacional, debidamente justificadas y aprobada por una ley, situación que evidencia que al margen de que el supuesto expropiatorio se trate de la enajenación de un bien, pues hay una transferencia del derecho de propiedad, la misma resulta compulsiva, pues el titular del derecho no puede oponerse a dicho procedimiento, salvo que la expropiación no reúna los requisitos legales antes expuestos, tal y conforme la propia ley lo dispone en su artículo 23º, razón por la cual, no nos encontramos a un supuesto ordinario de enajenación, sino de una de naturaleza obligatoria.

11. Por otra parte y en cuanto a la indemnización justipreciada, la citada Ley dispone 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.

15.2 La entrega efectiva y total del monto de la indemnización justipreciada, se efectuará en dinero, una vez transcurrido el plazo para la contestación de la demanda o de la contestación de la reconvencción, según corresponda. En caso de oposición del sujeto activo a la compensación, el sujeto pasivo deberá otorgar garantía real o fianza bancaria por la diferencia existente entre su pretensión y la del Estado.

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.

15.4 En ningún caso la indemnización justipreciada podrá comprender el valor de las mejoras realizadas en el bien a expropiar por el sujeto pasivo con posterioridad a la fecha de publicación de la resolución a que se refiere el Artículo 8 de la presente Ley.

Artículo 16.- De la tasación

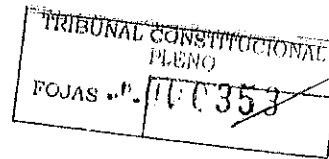
El valor del bien se determinará mediante tasación comercial actualizada que será realizada exclusivamente por el Consejo Nacional de Tasaciones - CONATA.

Asimismo, de la propia Ley se desprende que la transferencia que supone la expropiación, por tratarse de una enajenación forzosa otorga a favor del expropiado no solo el pago del justiprecio por el bien materia de dicho procedimiento, sino que también le otorga el pago de una indemnización

Al respecto, la propia norma establece que la indemnización justipreciada se constituye por dos elementos, uno viene a ser el valor de la tasación comercial del



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 00319-2013-PA/TC

LIMA

SOCIEDAD AGRICOLA SAN AGUSTIN
S.A. (SASA)

bien materia de la expropiación debidamente actualizado y el otro viene a ser la compensación que el Estado debe otorgar al titular del bien expropiado como consecuencia de la generación de daños y perjuicios producto de dicho procedimiento, los cuales deben ser acreditados de manera fehaciente.

Entonces, queda claro que dependiendo de diversos factores, como lo pueden ser el uso, la explotación, la zonificación del bien materia de expropiación u otros, es que se producirá un valor comercial (X) y una compensación por los daños (Y) a pagarse a favor del propietario del bien, siendo incluso que este segundo elemento de la expropiación, puede no generarse, en el supuesto hipotético de que dicho procedimiento se produzca respecto de un bien inmueble abandonado por su titular, por ejemplo.

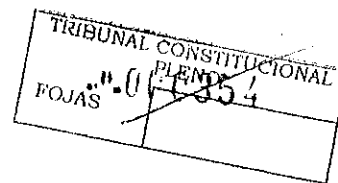
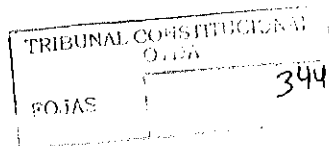
12. En tal sentido, teniendo en cuenta que la expropiación viene a ser una enajenación forzosa de un bien, lo que corresponde evaluar es si ¿la imposición del impuesto cuestionado sobre la indemnización justipreciada resulta legítimo en términos constitucionales? Al respecto, en el caso de autos, la SUNAT sostiene que sí, pues considera que el Impuesto a la Renta se impone sobre todas las rentas que haya percibido una persona jurídica durante un año y que la indemnización justipreciada resulta ser un ingreso más de la Sociedad demandante que puede generar utilidades para el ejercicio fiscal en que la recibió; sin embargo, dicho alegato no responde coherentemente con la interrogante, pues no cabe duda que el Impuesto a la Renta es liquidado al final de cada ejercicio fiscal en donde se determinará si se generó o no renta en los términos que la ley refiere, pese a ello, corresponde identificar, si la recepción de una indemnización justipreciada como consecuencia de la expropiación es necesariamente un supuesto gravable por el referido impuesto, para lo cual se hace necesario determinar los supuestos bajo los cuales se generan hechos imponible del impuesto a la renta y así verificar si la recepción de la indemnización justipreciada resulta o no un hecho pasible del gravamen de la Ley del Impuesto a la Renta.
13. En términos legales el TUO de la Ley del Impuesto de la Renta define como hechos imponibles de dicho impuesto, los siguientes supuestos:

“Artículo 1.- El Impuesto a la Renta grava:

- Las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos.
- Las ganancias de capital.
- Otros ingresos que provengan de terceros, establecidos por esta Ley.
- Las rentas imputadas, incluyendo las de goce o disfrute, establecidas por esta Ley.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 00319-2013-PA/TC

LIMA

SOCIEDAD AGRICOLA SAN AGUSTIN
S.A. (SASA)

Están incluidas dentro de las rentas previstas en el inciso a), las siguientes:

- 1) Las regalías.
- 2) Los resultados de la enajenación de:
 - (i) Terrenos rústicos o urbanos por el sistema de urbanización o lotización.
 - (ii) Inmuebles, comprendidos o no bajo el régimen de propiedad horizontal, cuando hubieren sido adquiridos o edificados, total o parcialmente, para efectos de la enajenación.
- 3) Los resultados de la venta, cambio o disposición habitual de bienes".

De la norma antes mencionada, se advierte que son 4 los hechos imponible del Impuesto a la Renta que definen su estructura, siendo que cada uno de ellos alude a la existencia de renta cuando nos encontramos frente a un plus, ingreso adicional, ganancia o utilidad económica generada como consecuencia del manejo de una fuente permanente de explotación económica (capital, trabajo y la aplicación conjunta de ambos).

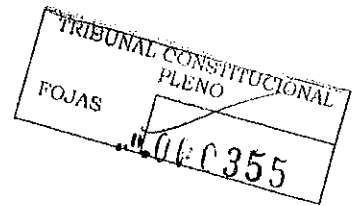
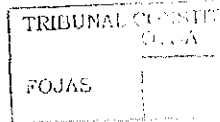
14. A la luz de lo antes descrito y teniendo en cuenta que la pretensión demandada se encuentra directamente vinculada al cuestionamiento del procedimiento de expropiación como un supuesto de hecho imponible del impuesto a la renta, se hace necesario conocer sus alcances para verificar si en su ejecución, puede producirse o no alguna situación que pueda definirse como "renta" a favor del expropiado para evaluar la pretensión demandada.

Alcances del procedimiento de expropiación y la indemnización justipreciada

15. La Ley General de Expropiaciones (Ley N.º 27117) dispone que luego de emitirse la ley que autoriza la expropiación (únicamente por necesidad pública o seguridad nacional), corresponde emitirse la norma (Resolución Suprema, la norma regional respectiva o el Acuerdo de Consejo) para que se dé inicio a la ejecución de dicho procedimiento (artículo 6º). Posteriormente a ello, de no existir duplicidad registral o proceso judicial que discuta la propiedad del inmueble, se procederá en primer lugar al trato directo para lo cual, luego de 5 días de publicada la resolución que da inicio a la ejecución de la expropiación, el sujeto activo procede vía notarial a efectuar una oferta por el valor comercial del inmueble actualizado más un 5% de dicho valor a modo de compensación por el eventual perjuicio que le pueda causar la pérdida del bien inmueble al expropiado (artículo 9.1 de la Ley N.º 27117 y artículo 70º de la Constitución). Si éste acepta la oferta, el procedimiento culmina con la cancelación del monto aceptado, el cual debe ser pagado dentro de los 45 días siguiente de publicada la resolución que da inicio a la ejecución de la expropiación (artículo 9.2 de la Ley N.º 27117).



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 00319-2013-PA/TC

LIMA

SOCIEDAD AGRICOLA SAN AGUSTIN
S.A. (SASA)

En el caso de que el sujeto pasivo no acepte el trato directo, en un plazo de 20 días contados desde la publicación de la resolución que da inicio a la expropiación, éste deberá justificar documentalmente su negativa sobre la base de la compensación de los perjuicios que le pudieran ocasionar este proceso (artículo 9.3 de la Ley N.º 27117)

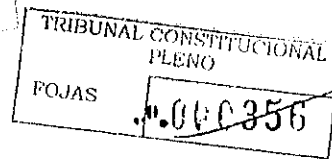
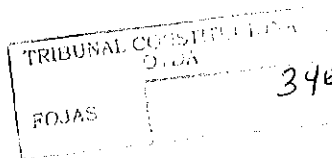
Asimismo, el sujeto pasivo tiene 20 días para comunicar al sujeto activo su decisión de acudir a la vía arbitral para dilucidar el monto de la indemnización justipreciada. De no presentarse esta situación, el sujeto activo recurrirá a la vía judicial (artículo 9.4 de la Ley N.º 27117). Finalmente, cabe precisar que ambas partes tienen el derecho de oponerse o cuestionar los montos que ellas planteen sobre la determinación del valor comercial del inmueble, así como la compensación por los daños (artículo 9.5 de la Ley N.º 27117).

16. Como es de verse, el procedimiento legalmente establecido para ejecutar una expropiación, no regula posibilidad de negociación respecto de la transferencia del derecho de propiedad —aspecto que desarrollaremos en el fundamento 21 *infra*—, únicamente le da la posibilidad al titular del derecho para oponerse o cuestionar el monto que el sujeto activo (Estado) ofrece a cancelar como indemnización justipreciada, pues es claro que una vez autorizada la expropiación, el sujeto pasivo se encuentra compulsivamente obligado a perderlo —salvo que ésta no cumpla con los requisitos que la Constitución y la ley establecen— pudiendo únicamente objetar el monto que recibirá por su inmueble por no encontrarse debidamente calculado al valor comercial actualizado y el monto de la compensación por no cubrir los daños que dicho procedimiento genera en el titular del derecho.

17. En este punto del análisis, corresponde aclarar que lo que el Texto Constitucional y legal regulan sobre la indemnización justipreciada como consecuencia de la expropiación, no solo debe entenderse como el pago de dos conceptos a favor del sujeto pasivo, sino como una garantía a su favor que le permite obtener una “indemnización o reparación justa” por la pérdida compulsiva de su bien inmueble y la restricción que este procedimiento supone de su derecho de propiedad, pues si bien resulta legítimo que el Estado acceda a la transferencia (forzosa) de un bien inmueble para desarrollar, implementar o realizar un fin en beneficio del interés general (necesidad pública y seguridad nacional), ello no supone que dicha transferencia admita la transmisión de dicho derecho de manera gratuita, sino que el propio procedimiento implica necesariamente otorgarle al sujeto pasivo una compensación que le permita resarcir dicha pérdida de manera equitativa o justa, de ahí que se le otorgue al sujeto pasivo el derecho de cuestionar en sede arbitral o judicial el monto dinerario que el Estado le ofrece cancelar por dicho predio y los



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 00319-2013-PA/TC

LIMA

SOCIEDAD AGRICOLA SAN AGUSTIN
S.A. (SASA)

daños que ocasiona. Este concepto, también encuentra identidad con lo que dispone el numeral 2 del artículo 21º de la Convención Americana de Derechos Humanos cuando señala que:

“Ninguna persona puede ser privada de sus bienes, excepto mediante el pago de indemnización justa, por razones de utilidad pública o de interés social y en los casos y según las formas establecidas por la ley”.

Sobre esta materia, la Corte Interamericana de Derechos Humanos en el Caso Salvador Chiriboga vs. Ecuador estableció lo siguiente respecto a la práctica internacional en la determinación de la indemnización justa:

“Esta Corte nota que en el derecho internacional, a través de la práctica de diferentes tribunales internacionales, no existe un criterio uniforme para establecer la justa indemnización, sino que cada caso es analizado teniendo en cuenta la relación que se produce entre los intereses y derechos de la persona expropiada y los de la comunidad, representados en el interés social. Por su parte, se puede observar que la Corte Europea de Derechos Humanos (en adelante “Corte Europea” o “Tribunal Europeo”) aplica distintos métodos de cálculo sobre los cuales fundamenta sus decisiones sobre reparaciones. Entre éstos destaca que para elegir el método de cálculo que servirá de base en la evaluación del valor del bien, toma en cuenta los precios en el mercado inmobiliario de bienes similares y examina las justificaciones a los avalúos propuestos por las partes. En caso de existir una diferencia importante entre las evaluaciones de los peritajes, el Tribunal Europeo ha desechado alguno de estos como elemento de referencia. Asimismo, la Corte Europea distingue entre expropiaciones lícitas e ilícitas, utilizando diferentes métodos de cálculo, dependiendo del caso, para determinar el monto de la justa indemnización. En su jurisprudencia reciente ha establecido nuevos criterios en casos de expropiaciones ilícitas, el cual ha sido retomado en los últimos casos aplicándolo también para expropiaciones consideradas como lícitas.

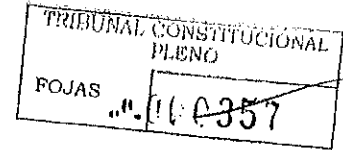
[...]

Además, en el análisis del “*fair balance*” (justo equilibrio) entre la protección del derecho a la propiedad y las exigencias del interés público, el Tribunal Europeo observa las circunstancias particulares de cada caso, tales como las modalidades previstas por la legislación interna, la existencia de un recurso interno efectivo, el otorgamiento de una indemnización de la parte expropiatoria, el tiempo transcurrido o situaciones de incertidumbre de los derechos del propietario, para así determinar si la medida empleada por parte del Estado fue proporcional a su objetivo establecido. En razón de esa ponderación, si la carga que ha debido asumir el beneficiario ha sido excesiva, y sumando los demás requisitos, puede encontrar una violación del derecho a la propiedad, lo cual va a influir al fijar la justa indemnización.

Por su parte, la Corte Permanente de Justicia Internacional estableció que en casos de expropiación el pago de una indemnización constituye un principio general en derecho internacional, y que una reparación equitativa es aquella que corresponde ‘al valor que tenía la empresa al momento de la desposesión’. En la práctica de los tribunales de arbitraje internacional destaca que la fijación del monto de la indemnización se realiza sobre la base del ‘justo valor del mercado’, lo que es equivalente a la reparación integral y efectiva por el daño sufrido. Para determinar dicho monto, estos tribunales se basan normalmente en peritajes, pero en ocasiones han también determinado el valor del bien sobre la base de una aproximación en



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 00319-2013-PA/TC

LIMA

SOCIEDAD AGRICOLA SAN AGUSTIN
S.A. (SASA)

atención a los avalúos propuestos por las partes. Asimismo, los tribunales han tomado en cuenta otras circunstancias relevantes, incluyendo las 'consideraciones equitativas' y se observan diferentes criterios en cuanto a la fecha a partir de la cual se calcula el monto de la indemnización. Además, la práctica internacional ha recogido los principios de que la indemnización deberá ser adecuada, pronta y efectiva." (Caso Salvador Chiriboga vs. Ecuador, párrafos 57 a 59 de la Sentencia de 3 de marzo de 2011, Reparaciones y costas)

18. Estando al referente internacional sobre el análisis de la indemnización justa, la Corte Interamericana concluyó en el citado caso que:

"Respecto a la justa indemnización, la Corte estableció en su Sentencia de 6 de mayo de 2008 que, en casos de expropiación, además de tomar como elemento de referencia el valor comercial del bien objeto de la expropiación anterior a la declaratoria de utilidad pública, se debe atender 'el justo equilibrio entre el interés general y el interés particular'. Así, el Tribunal refirió que 'a fin de que el Estado pueda satisfacer legítimamente un interés social y encontrar [dicho] justo equilibrio [...] debe utilizar los medios proporcionales a fin de vulnerar en la menor medida el derecho a la propiedad de la persona objeto de la restricción'. Para ello, resulta indispensable observar las 'justas exigencias' de una 'sociedad democrática', valorar los distintos intereses en juego y las necesidades de preservar el objeto y fin de la Convención". (Caso Salvador Chiriboga vs. Ecuador, párrafo 76 de la Sentencia de 3 de marzo de 2011, Reparaciones y costas)

19. Teniendo en cuenta lo anterior, se advierte que el procedimiento expropiatorio genera un pago justo que, para la legislación peruana, se determina por 2 elementos, uno de ellos viene a ser la determinación del valor comercial actualizado del bien y el otro es la compensación por los daños que dicha pérdida forzosa le genera al titular del derecho. En términos de la Corte Interamericana, los factores que se observan para la determinación de la indemnización justa en los procedimientos expropiatorios, deben resultar objetivos, pues ha estimado que:

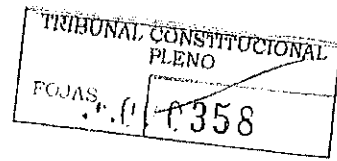
"(...) para fijar el valor de un bien objeto de expropiación, se debe tomar en cuenta sus características esenciales, es decir, naturales (tales como su ubicación o sus características topográficas y ambientales) y jurídicas (tales como las limitaciones o posibilidades del uso del suelo y su vocación)" (Caso Salvador Chiriboga vs. Ecuador, párrafo 67 de la Sentencia de 3 de marzo de 2011, Reparaciones y costas)

Como es de verse, los factores que la legislación peruana estipulan al respecto, resultarán adecuados a lo que la jurisprudencia interamericana ha acogido como factores de determinación de la indemnización justa, siempre que se tome en cuenta las características que dicho bien ofrece.

20. Expuesto los alcances de la indemnización justa, resulta oportuno preguntarnos: ¿Existe la posibilidad de producción de ganancia, utilidad o mejora, en los términos que el artículo 1º de la LIR regula, ante una enajenación forzosa como lo es el procedimiento expropiatorio?



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 00319-2013-PA/TC

LIMA

SOCIEDAD AGRICOLA SAN AGUSTIN
S.A. (SASA)

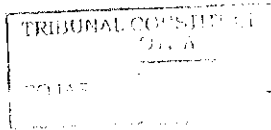
21. Estando claro que el procedimiento expropiatorio genera una indemnización justa limitada al valor comercial actualizado del inmueble expropiado y la compensación por daños, sin embargo no podría afirmarse que dicho monto genere algún tipo de "renta" o "ganancia" por su sola recepción o que dicha enajenación obligatoria genere los mismos efectos que una enajenación voluntaria, pues en este último supuesto, siempre se presentará la posibilidad de mejoría económica a favor de ambas partes pues existe la libertad en el establecimiento del valor de la transferencia ya sea que ello resulte impulsado por variables (subjetivas) como lo serían la ventaja comercial de la ubicación del inmueble, los diversos usos comerciales que se puede brindar para su explotación, el aprovechamiento máximo de los ambientes que mantiene en pie para la inversión que se pretende formular, por ejemplo. Estas variables (subjetivas) no constituyen elementos propios del procedimiento expropiatorio, pues este es un proceso compulsivo por naturaleza, y por lo tanto no presenta ventajas a favor del titular del bien expropiado dado la ausencia de una negociación para la trasmisión del derecho de propiedad, razón por la cual no podría afirmarse que en su configuración se permita la generación de beneficios económicos a favor del propietario, todo lo contrario, genera en él la obligación de traslación de un bien inmueble sin encontrar en dicho procedimiento alguna forma de beneficio que se pueda identificar como una ganancia, utilidad o ingreso adicional que se configure como un hecho imponible del impuesto a la renta en los términos que la Ley regula.
22. Queda claro entonces que el procedimiento expropiatorio resulta compulsivo y limitado al pago de una indemnización justa, por lo que corresponde ahora verificar si en el procedimiento expropiatorio llevado a cabo en el Fundo San Agustín, se produjo algún tipo de "renta" o "ganancia" que pudiera ser pasible del Impuesto a la renta, razón por la que corresponde a continuación, establecer los detalles de dicho procedimiento.

Sobre la expropiación del Fundo San Agustín

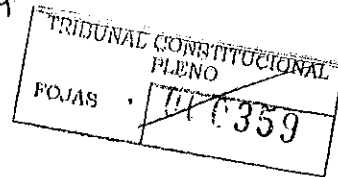
23. De acuerdo con la información contenida en el laudo de conciencia, obrante a fojas 19 y ss., se aprecia que mediante la Resolución Suprema N.º 675-72-VI-DU de fecha 8 de noviembre de 1972, se declaró de necesidad y utilidad pública la modificación de los Planos de Zonificación General y Sistema Vial de Lima Metropolitana para desarrollar la futura ampliación del aeropuerto internacional de Lima, para lo cual se realizó un cambio de zonificación que afectó el Sector Nor Oeste del Callao, ubicación en la que se encontraba el Fundo San Agustín. Con la dación la Ley N.º 27329 (publicada el 25 de julio de 2000), se declaró de necesidad



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



349



EXP. N.º 00319-2013-PA/TC

LIMA

SOCIEDAD AGRICOLA SAN AGUSTIN
S.A. (SASA)

pública la expropiación a los bienes inmuebles de dominio privado adyacentes al Aeropuerto Internacional Jorge Chávez para la ampliación mejora y desarrollo del citado aeropuerto.

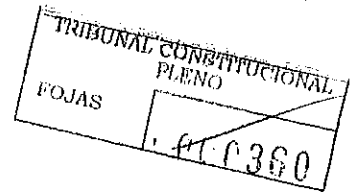
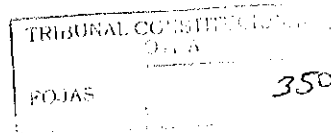
Con fecha 12 de julio de 1978, se dictó la Resolución Directoral N.º 482-78-AA/DZAG, que otorgó la calidad de campesinos calificados y beneficiarios de la Reforma Agraria del Fundo San Agustín a más de 90 familias, adjudicándoles en propiedad los predios que ocupaban, siendo que la Dirección General de Reforma Agraria con fecha 9 de mayo de 1979, interpuso una demanda de expropiación por dichos predios (expediente N.º 70-79); sin embargo, este proceso culminó sin sentencia sobre el fondo 17 años después al emitirse la Resolución N.º 32 del 24 de enero de 1996, en aplicación de la Ley N.º 26505 que dispuso la conclusión de todos los procesos de expropiación y afectación para fines de la Reforma Agraria (f. 34 y 35).

Mediante la Resolución Suprema N.º 093-2008-MTC, del 24 de julio de 2008 (f. 10 a 18), se aprobó la ejecución de la expropiación, entre otros, del Fundo San Agustín, se aprecia que dicho predio tenía la calidad de bien inmueble inscrito en registros públicos a favor de la Sociedad demandante, es decir, que formaba parte del patrimonio de una persona jurídica y por lo tanto, se constituía como un bien de su capital societario.

Posteriormente y al no prosperar la propuesta del Estado con relación al pago de indemnización justipreciada ofrecida a la Sociedad recurrente, éste decidió someter dicho extremo de la expropiación a un proceso de arbitraje para determinar el monto de la indemnización justipreciada a la que alude la Constitución y la Ley General de Expropiaciones para culminar la expropiación del referido Fundo, estableciéndose a través del laudo de conciencia recaído en la Resolución N.º 147, de fecha 30 de abril de 2011 (f. 19 y ss.), que el Estado representado por el Ministerio de Transportes y Comunicaciones debía efectuar el pago de S/. 506'196,432.15 correspondiente a la valorización comercial actualizada al 30 de abril de 2011 del predio ascendente a 3'440,112.983 m². Cabe precisar que en la medida de que la titularidad del derecho de propiedad de la Unidad Agrícola 82, que formaba parte integrante del predio expropiado, se encontraba en litigio judicial, el Tribunal Arbitral consideró pertinente reservar el pago de S/. 2'221,893.922, hasta que se determinara judicialmente la titularidad de dicha extensión de terreno, razón por la cual la Sociedad recurrente recibiría únicamente S/. 503'974,538.23. Asimismo, se ordenó el pago de S/. 7'742,210.71 a favor de la Sociedad demandante por el valor de las construcciones efectuadas en el terreno expropiado.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 00319-2013-PA/TC

LIMA

SOCIEDAD AGRICOLA SAN AGUSTIN
S.A. (SASA)

A modo de indemnización adicional o compensación por la producción de daños y perjuicios producto de la demora en la ejecución del proceso de expropiación el monto de S/. 247'935,313.83 por el valor del terreno expropiado y S/. 3'808,857.98 por el valor de las edificaciones y obras complementarias, en función del interés según la Tasa Activa en Moneda Nacional (TAMN), por el periodo del 23 de setiembre de 2000 al 24 de julio de 2002, en aplicación a lo que dispone el inciso c) del artículo 7.1 de la Ley General de Expropiaciones. Por otro lado, en atención a lo que establece el inciso d) del artículo 7.1 de la Ley General de Expropiaciones dispuso el pago adicional del 10 % del valor del terreno a favor de la Sociedad demandante ascendente a S/. 50'397,453.82, así como el 10% adicional por el valor de las edificaciones y obras complementarias, monto ascendente a S/. 774'221.07. Finalmente, se dispuso que el MTC consigne S/. 1'093,082.93 calculados con arreglo a la Tasa Activa de Moneda Nacional (TAMN) y S/. 222,189.39 correspondiente al 10% del valor del terreno a favor del que resulte titular de la Unidad Agrícola 82.

24. Como es de verse, *prima facie*, la expropiación del fundo San Agustín, se llevó a cabo en cumplimiento de las normas constitucionales y legales que regulan dicho procedimiento, emitiéndose un laudo arbitral en los términos requeridos por las partes y estableciéndose el valor comercial del predio expropiado y el pago de la compensación por los daños y perjuicios correspondientes.

¿Existe o no la presencia de renta o ganancia en la expropiación del Fundo San Agustín?

25. Teniendo en cuenta lo anteriormente detallado, no debemos perder de vista que en el caso de la expropiación del citado fundo, nos hallamos frente a un bien del capital social de la Sociedad demandante que sufrió una transferencia forzosa en los términos que la Constitución y la ley dispone, es decir que los montos que se asignaron por cada elemento de la indemnización justipreciada únicamente versan sobre el contenido que la legislación peruana dispone y respecto del cual el Estado no ha procedido a efectuar cuestionamiento alguno. En dicho sentido, corresponde preguntarnos, ¿si por el hecho de que el sujeto pasivo de la expropiación es una persona jurídica que desarrolla una actividad económica, implica *per se* que la transferencia forzosa del bien expropiado genera ganancia con el solo pago?

26. Al respecto la SUNAT sostiene que "*en el presente caso estamos ante un impuesto que grava la ganancia o utilidad que pueda derivarse del mayor valor recibido por el inmueble respecto a lo que le costó adquirir el mismo, lo que se conoce como*



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL
FOJAS

351

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL
PLENO
FOJAS

01.0361



EXP. N.º 00319-2013-PA/TC

LIMA

SOCIEDAD AGRICOLA SAN AGUSTIN

S.A. (SASA)

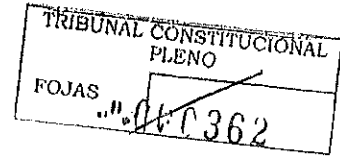
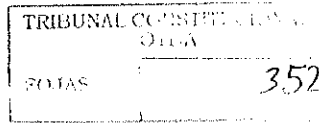
ganancia de capital según la Ley del Impuesto a la Renta ...” (f. 57 del cuaderno del Tribunal Constitucional).

Sin embargo, estimamos que dicha afirmación no podría sostenerse en los hechos pues conforme lo detalláramos en el fundamento 13 *supra*, los hechos imponderables del referido impuesto se encuentran directamente relacionados a la presencia de una ganancia económica generada como producto de la aplicación del trabajo y el capital o de ambos factores de generación de riqueza (capacidad contributiva), situación que no se identifica con el desarrollo de una expropiación, dado que este procedimiento carece de una etapa de negociación que permita al Estado y al expropiado obtener un beneficio económico (lo que sí sucede en la enajenaciones voluntarias) pues el uso de esta potestad estatal se limita al desarrollo de obras en beneficio del interés general, las cuales en definitiva, buscan un bienestar en la ciudadanía y no una generación de ingresos.

27. Asimismo y con relación a lo afirmado por la SUNAT, corresponde precisar también que si la Constitución y la Ley establecen pagar a favor del sujeto pasivo de la expropiación el valor del bien actualizado a la fecha de la transferencia forzosa, dicho cálculo no podría generar “renta” como consecuencia de una *ganancia de capital* en los términos que la LIR regula, pues conforme lo hemos detallado en el fundamento 17 *supra*, la indemnización justipreciada implica la existencia de un “pago justo” a favor del sujeto pasivo por la pérdida de su bien en beneficio del interés general, carácter del cual no puede nacer “renta”, pues aun cuando puede existir diferencia económica entre el valor que tuvo dicho bien a su fecha de adquisición (incluso actualizado) y el que presenta a la fecha de la ejecución de la expropiación, los factores que son aplicados para la determinación de dicho pago solo buscan el equilibrio económico del sujeto pasivo por la pérdida que sufre, hecho por el cual no se puede equiparar la recepción de la indemnización justipreciada con la transferencia voluntaria de un bien del capital social, dado que no existe la posibilidad de obtener beneficios económicos adicionales en la aplicación de otros factores que no sean los que la ley ha establecido, razón por la cual corresponde desestimar dicho alegato por infundado.
28. Ahondando más en el detalle de los montos cancelados a favor de la Sociedad demandante, no queremos dejar de destacar que los pagos a los que hace alusión el laudo arbitral sobre los literales c) y d) del numeral 7.1 de la Ley N.º 27117, corresponden a la compensación por los daños ocasionados en perjuicio de la Sociedad demandante como consecuencia de la demora en la ejecución de dicho procedimiento, pues pese a que desde la dación de la Resolución Suprema N.º 675-72-VI-DU de fecha 8 de noviembre de 1972, se estableció la reserva de los terrenos



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 00319-2013-PA/TC

LIMA

SOCIEDAD AGRICOLA SAN AGUSTIN
S.A. (SASA)

de dicho fundo para la construcción de la ampliación del Aeropuerto Internacional Jorge Chávez, no fue hasta el 25 de julio del año 2000 que el Estado mediante la Ley N.º 27329, autorizó la expropiación de dicho fundo, siendo incluso que la ejecución del procedimiento recién se inició con la publicación de la Resolución Suprema N.º 093-2008-MTC del 24 de julio de 2008.

Esta situación temporal, en el caso de una persona jurídica que en su momento se dedicaba a explotar los terrenos agrícolas del Fundo San Agustín, se traduce en los hechos, en daños de tipo económico, pues dado el periodo de tiempo que existe entre la declaratoria de reserva de dicho predio para la ampliación del Aeropuerto citado hasta la realización y culminación efectiva del procedimiento expropiatorio – entre otros hechos de pérdida del dominio como los expresados en el párrafo segundo del fundamento 23 *supra*–, evidencia la existencia de 36 años en los que la Sociedad demandante, pese a que mantenía la titularidad de dicho bien, no podía haber hecho uso del mismo en términos que le generaran beneficios económicos, pues el gravamen que cargaba como consecuencia de la reserva para el desarrollo del futuro aeropuerto y la afectación del predio para fines de la reforma agraria, le impidieron materialmente, la posibilidad de explotación de dicho fundo o su transferencia en términos beneficiosos (pues dichas cargas hicieron poco atractivo la transferencia del predio), hechos que evidencian la depreciación del valor del predio y la consecuente existencia de daños y perjuicios que correspondían ser compensados con un *pago justo*, razones por las cuales, tampoco podría considerarse que el monto establecido por la transferencia del predio y la compensación económica otorgada a favor de la Sociedad demandante, ha generado una “renta” o “ganancia” en los términos que exige el TUO de la LIR, dado esta particular y perjudicial situación.

29. Consecuentemente, el hecho de que el procedimiento de expropiación recaiga sobre un bien del capital social y que por ello el Estado se encuentre en la obligación de efectuar el *pago de la indemnización justipreciada (en dinero) a favor del sujeto pasivo, no implica que en el caso de la Sociedad demandante se haya producido un ingreso adicional a su patrimonio como afirma la SUNAT*, pues el monto dinerario recibido tiene como función el equilibrio patrimonial del sujeto pasivo dado la pérdida compulsiva de su bien inmueble, lo que supone en términos constitucionales, asegurar la situación económica del sujeto pasivo de un modo similar o igual a la que mantenía antes de la expropiación, razón por la cual, la configuración de esta enajenación forzosa en sí misma no genera señales de capacidad contributiva pasible de ser gravada por el impuesto a la renta en los términos que su propia estructura exige.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL
FOJAS 353

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL
PLENO
FOJAS 0363



EXP. N.º 00319-2013-PA/TC

LIMA

SOCIEDAD AGRICOLA SAN AGUSTIN
S.A. (SASA)

- Por esta misma razón, *tampoco se puede admitir como válida la tesis de la SUNAT referida a que la recepción del pago de la indemnización justipreciada genera un hecho jurídico nuevo, capaz de la imposición del impuesto a la renta*, pues admitir dicha tesis equivaldría a justificar la aplicación de este impuesto sobre el patrimonio de la Sociedad demandante que no ha generado renta –dado la particular situación a la que ha sido sometida y que ha sido descrita en el fundamento 23 *supra*–, hecho que claramente no evidencia la presencia de capacidad contributiva (plus, renta, ganancia o ingreso adicional) en los términos que la LIR regula.
30. En consecuencia, se advierte que el supuesto de “expropiación” contenido en el artículo 5º del TUO de la LIR no se identifica como un hecho imponible del impuesto a la renta, pues la naturaleza del pago de la indemnización justipreciada se encuentra destinada a buscar el equilibrio económico del sujeto pasivo de la expropiación, más no la generación de “renta” en los términos para los que ha sido creado dicho impuesto, razón por la cual corresponde estimar la demanda.
 31. Asimismo, corresponde manifestar que los fundamentos expuestos en la presente sentencia no deben ser entendidos como una forma de exoneración tributaria, pues del estudio del caso, se advierte que la incorporación de la “expropiación” como un hecho imponible del impuesto a la renta, distorsiona en sí mismo la finalidad de dicho impuesto, pues según la SUNAT se busca imputar la existencia de rentas producto de la “ganancia del capital”, sin embargo el pago de la indemnización justipreciada tiene por finalidad el equilibrio económico del sujeto pasivo de la expropiación, lo que evidencia la inexistencia de renta y por tanto la imposibilidad de la imposición legítima del referido impuesto.
 32. Finalmente, teniendo en cuenta que la pretensión demandada se encuentra dirigida también a la restitución del impuesto pagado por adelantado bajo protesta, este Tribunal considera que dicha pretensión resulta atendible en la medida de que pese a que la norma legal establece un supuesto impositivo que podría ser materia de cobranza por parte de la Administración, ello no supone que el administrado se encuentre en la obligación de asumir el pago de un impuesto cuando en los hechos no se llegue a configurar el hecho imponible de dicho impuesto, pues no existe capacidad contributiva que en los hechos justifique el cobro del tributo, razón por la cual corresponde disponer la devolución de lo indebidamente pagado a cuenta por dicho tributo.

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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL
FOJAS 354

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL
PLENO
FOJAS 0364



EXP. N.º 00319-2013-PA/TC
LIMA
SOCIEDAD AGRICOLA SAN AGUSTIN
S.A. (SASA)

HA RESUELTO

1. Declarar **FUNDADA** la demanda por haberse acreditado la amenaza de la violación del derecho de propiedad de la Sociedad Agrícola San Agustín S.A. respecto de la indemnización justipreciada recibida con ocasión de la expropiación del Fundo San Agustín.
2. Inaplicar el artículo 5º del del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, Decreto Supremo N.º 179-2004-EF referente a la imposición del impuesto a la renta sobre el pago de la indemnización recibida por la Sociedad demandante.
3. Disponer que la SUNAT proceda a la devolución del pago adelantado del impuesto a la renta ascendente a S/. 16'417,931.00.

Publíquese y notifíquese.

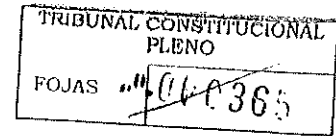
SS.
URVIOLA HANI
VERGARA GOTELLI
MESÍA RAMÍREZ
ETO CRUZ
ÁLVAREZ MIRANDA

Lo que certifico:

OSCAR DÍAZ MUÑOZ
SECRETARIO RELATOR
TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



1

EXP. N.º 00319-2013-PA/TC
LIMA
SOCIEDAD AGRICOLA SAN AGUSTIN S.A.
(SASA)

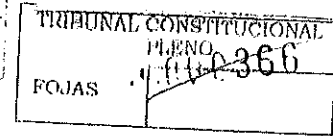
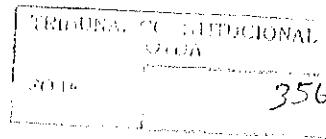
FUNDAMENTO DE VOTO DEL MAGISTRADO VERGARA GOTELLI

Emito el presente fundamento de voto por las siguientes consideraciones:

1. La Sociedad recurrente interpone demanda de amparo contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (SUNAT) solicitando la inaplicación del artículo 5º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, Decreto Supremo N° 179-2004-EF, norma autoaplicativa que grava con dicho impuesto a la indemnización justipreciada recibida el 19 de mayo de 2011 y el 12 de julio de 2011, como consecuencia de la expropiación sufrida del Fundo San Agustín para la futura ampliación del Aeropuerto Internacional Jorge Chávez en Lima.
2. Para poder resolver el presente caso debemos centrarnos en lo que es tema de discusión, esto es determinar si la indemnización justipreciada producto del proceso expropiatorio resulta un supuesto de hecho que debe ser gravado por el impuesto a la renta, razón por la que es necesario conocer los antecedentes y establecer si el justiprecio pagado como consecuencia de la expropiación debe ser gravado por el impuesto a la renta.
3. Los antecedentes del caso son:
 - a) Por Resolución Suprema N° 675-72-VI-DU del 8 de noviembre de 1972, el Estado declaró de necesidad pública la modificación de los planos de zonificación general del Sistema Vial de Lima Metropolitana, estableciendo al sector noroeste del Callao, donde se encuentra ubicado el Fundo San Agustín –propiedad de la sociedad recurrente– como área de reserva para la futura ampliación del referido aeropuerto, razón por la cual, aun cuando mantuvo la titularidad de dicho fundo, en los hechos se vio en la imposibilidad de explotar dicho bien.
 - b) Con fecha 25 de julio de 2000 se publicó la Ley N° 27329 que declaró de necesidad pública la expropiación de los inmuebles adyacentes al aeropuerto, lo que suponía la expropiación del Fundo San Agustín equivalente a un área de 3'440,112,983 mts², proceso que debía tardar 2 años como máximo según lo dispuesto en el artículo 7º de la Ley 27117, Ley General de Expropiaciones.
 - c) Luego de 8 años, con la emisión de la Resolución Suprema N° 053-2008-MTC, del 4 de mayo de 2008, el Ministerio de Transportes y Comunicaciones (MTC) recién autorizó la ejecución de la expropiación de dichos predios.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



d) Por Resolución Suprema N° 093-2008-MTC, de fecha 24 de julio de 2008, se dio el inicio del procedimiento expropiatorio el cual culminó mediante el laudo de conciencia contenido en la Resolución N° 147 del 30 de abril de 2011, que dispuso el pago de la indemnización justipreciada ascendente a S/. 820,069,761.80 nuevos soles, monto respecto del cual se tuvo que otorgar el 30% a los poseedores que ocupaban los terrenos del fundo, por lo que la sociedad demandante solo recibió la suma de S/. 490'801,009.00 nuevos soles.

e) Dicho monto S/. 490'801,009.00 es el monto que viene siendo gravado por el impuesto a la renta, acción del emplazado que viene siendo cuestionado por la sociedad demandante en el presente proceso de amparo.

4. La pregunta después de recorrer los antecedentes del caso sería ¿La indemnización justipreciada como consecuencia del proceso de expropiación puede ser gravada por el impuesto a la renta?, ¿La indemnización justipreciada constituye una indemnización o reparación por un daño o un pago que genera un beneficio que puede ser gravado por el impuesto a la renta? ¿Con el gravado del impuesto a la renta se está garantizando la indemnidad que le asiste al afectado con el proceso expropiatorio?

5. Para dar respuestas a dichas interrogantes tendremos que analizar lo referido al derecho de propiedad y a la expropiación, así como si puede gravarse el monto justipreciado obtenido como consecuencia del procedimiento expropiatorio.

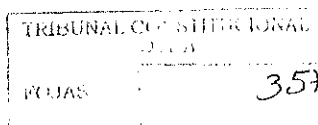
El derecho de propiedad y la expropiación

6. El derecho de propiedad es un derecho fundamental que guarda una estrecha relación con la libertad personal, pues a través de él se expresa la libertad económica que tiene toda persona en el Estado social y democrático de derecho. El derecho de propiedad garantiza la existencia e integridad de la propiedad (corporal o incorporeal) para el propietario, así como la participación del propietario en la organización y el desarrollo de un sistema económico-social. De ahí que en el artículo 70.º de la Constitución se reconozca que el "derecho de propiedad es inviolable" y que el "Estado lo garantiza".

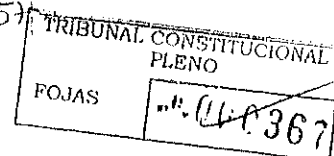
7. Por ello, el derecho de propiedad faculta a su titular para usar, gozar, explotar y disponer de ella, siempre y cuando, a través de su uso, se realice la función social que le es propia. De ahí que el artículo 70.º de la Constitución precise que el derecho de propiedad se "ejerce en armonía con el bien común". Y no solo esto; además, incluye el derecho de defender la propiedad contra todo acto que tenga efectos de privación en la integridad de los bienes protegidos.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



357

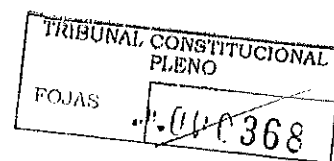
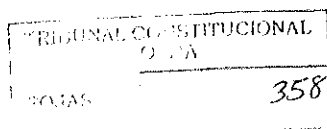


N.º 000367

8. En este orden de ideas, como ya este Tribunal lo ha señalado en la sentencia recaída en el expediente N.º 05614-2007-PA/TC, el derecho de propiedad se caracteriza, entre otras cosas, por ser: a) un derecho pleno, en el sentido de que le confiere a su titular un conjunto amplio de atribuciones que puede ejercer autónomamente dentro de los límites impuestos por el ordenamiento jurídico y los derechos ajenos; y, b) un derecho irrevocable, en el sentido de reconocer que su extinción o transmisión depende de la propia voluntad del titular y no de la realización de una causa extraña o del solo querer de un tercero, salvo las excepciones que prevé expresamente la Constitución Política.
9. En consecuencia, el goce y ejercicio del derecho de propiedad solo puede verse restringido en los siguientes supuestos: a) estar establecidas por ley; b) ser necesarias; c) ser proporcionales, y d) hacerse con el fin de lograr un objetivo legítimo en una sociedad democrática. En conclusión, el derecho de propiedad solamente puede ser materia de restricciones por las causas y finalidades señaladas en la propia Constitución.
10. No obstante la protección constitucional del derecho de propiedad, el mismo artículo 70.º de la Constitución, con fundamento en la prevalencia del bien común, contempla la figura de la expropiación como potestad del Estado; esto es, la privación de la titularidad de ese derecho contra la voluntad de su titular. Por ello puede considerarse que la propiedad es un derecho que puede ser sacrificado en cualquier momento si así lo exige la seguridad nacional o la necesidad pública, según lo señala el artículo 70.º de la Constitución.
11. Pues bien para que la expropiación como acto sea legítima debe observarse, en primer término, el principio de legalidad en virtud del cual la actividad de todas las personas y la Administración Pública está sometida, primero, a la Constitución Política y, segundo, al ordenamiento jurídico positivo. En segundo término, para que la expropiación como procedimiento sea legítima tiene que respetarse el derecho al debido proceso del titular del derecho de propiedad.
12. Según el artículo 70.º de la Constitución vigente el acto de expropiación, para que sea constitucionalmente válido, requiere:
- a) Que existan motivos de seguridad nacional o de necesidad pública definidos por el Congreso de la República mediante una ley especial porque la naturaleza de las cosas así lo exige. Los motivos expropiatorios de la Constitución de 1979, en cambio, tenían que fundamentarse en la necesidad y la utilidad públicas o en el interés social.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



b) Que el Estado pague previamente, en efectivo, una indemnización justipreciada que incluya el precio del bien expropiado y la compensación por el eventual perjuicio el que a su vez debe ser establecida en el procedimiento expropiatorio. Es decir, que el Estado tiene el deber de indemnizar en forma plena y completa al titular del derecho de propiedad privada, por el daño que no tenía el deber de soportar.

13. Así pues las entidades de la Administración Pública tienen el deber constitucional de respetar el derecho de propiedad. Por consiguiente, cuando requieran bienes inmuebles por los supuestos expresados en la Constitución del Estado, deben obrar con sujeción al principio de legalidad y al derecho al debido proceso; es decir entendemos entonces que para que el Estado pueda llevar válidamente el acto expropiatorio se requieren determinados supuestos tales como que exista una ley del Congreso de la República que exprese alguno de los motivos contemplados en la Constitución para que proceda la expropiación así como el pago del justiprecio al despojado. El Estado a través de dicha normativa ha pretendido legitimar el acto de expropiación, buscando que la imposición de la entrega de un bien por parte de alguien encuentre como contraparte una equivalencia que satisfaga o por lo menos no perjudique de manera más gravosa al expropiado.

14. La Ley General de Expropiación, Ley N° 27117, dispone que:

“Artículo 2°.- La expropiación consiste en la transferencia forzosa del derecho de propiedad privada, autorizada únicamente por ley expresa del Congreso en favor del Estado, a iniciativa del Poder Ejecutivo, Regiones o Gobiernos Locales y previo pago en efectivo de la indemnización justipreciada que incluya compensación por el eventual perjuicio.

Artículo 3°.- El único beneficiario de una expropiación es el Estado.

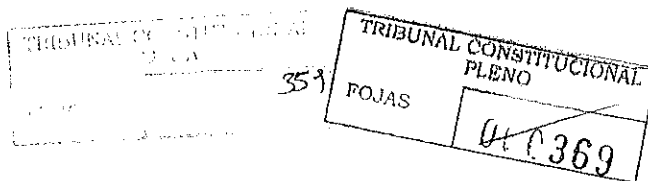
Artículo 4°.- En la ley que se expida en cada caso deberá señalarse la razón de necesidad pública o seguridad nacional que justifica la expropiación, así como también el uso o destino que se dará al bien o bienes a expropiarse.

Artículo 5°.- La expropiación es improcedente cuando se funda en causales distintas a las previstas en la presente Ley, cuando tiene por objeto el incremento de las rentas públicas o cuando responde a la necesidad de ejercitar derechos reales temporales sobre el bien.

Artículo 15°.- De la indemnización justipreciada



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



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. (subrayado agregado)

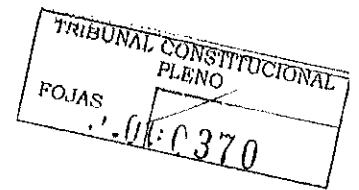
Artículo 16.- De la tasación

El valor del bien se determinará mediante tasación comercial actualizada que será realizada exclusivamente por el Consejo Nacional de Tasaciones - CONATA."

15. Se observa entonces de la norma referida que se ha establecido no solo los supuestos y los requisitos para que se dé el procedimiento expropiatorio, sino también se ha determinado que la indemnización justipreciada comprende *i)* el valor de la tasación comercial actualizada del bien; y *ii)* la compensación que el sujeto activo de la expropiación debe abonar en caso de acreditarse daños y perjuicios para el sujeto pasivo.
16. Con ello se corrobora que el procedimiento expropiatorio es un acto impuesto por el Estado por supuestos expresados en la ley al propietario de determinado bien; es decir la expropiación no es un acto voluntario en el que las partes se ponen de acuerdo para ceder un bien con el objeto de que exista un beneficio para ambas partes, sino un acto estatal que constituye una imposición al propietario de un inmueble para determinados fines, correspondiéndole por dicho acto realizar un pago que propiamente constituye una indemnización por la imposición que se le realiza al propietario, buscando garantizar la indemnidad que le asiste al propietario por el procedimiento expropiatorio, puesto que el obligar que una persona se desprenda de un bien constituye a todas luces la afectación de su derecho de propiedad, razón por la que el Estado busca resarcir dicho acto con el pago de la indemnización justipreciada –considerando que el derecho de propiedad también está sujeto a límites– a efectos de que dicho acto estatal finalmente no se constituya en un acto arbitrario.
17. Partimos entonces del hecho de que *a) la entrega del bien no es voluntaria, es una imposición estatal; b) que no existe la intención del despojado de adquirir un beneficio económico por dicha entrega del bien; y c) que no existe acuerdo entre las partes por lo que se busca reparar el daño a través de la indemnización denominada justiprecio.*
18. Por tanto al no existir una acto voluntario de disposición de un bien, ni una intención de obtener una ganancia por dicho despojo, ¿es constitucionalmente admisible que se grave con el impuesto a la renta la indemnización justipreciada por la expropiación?.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



6

Para ello debemos tener claro que es el impuesto a la renta y que conceptos son gravables por dicho impuesto.

19. El TUO de la Ley del Impuesto a la Renta establece en su artículo 1º como hechos imponibles de dicho impuesto:

- a) Las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos.
- b) Las ganancias de capital.
- c) Otros ingresos que provengan de terceros, establecidos por esta Ley.
- d) Las rentas imputadas, incluyendo las de goce o disfrute, establecidas por esta Ley.

Están incluidas dentro de las rentas previstas en el inciso a), las siguientes:

- 1) Las regalías.
 - 2) Los resultados de la enajenación de:
 - (i) Terrenos rústicos o urbanos por el sistema de urbanización o lotización.
 - (ii) Inmuebles, comprendidos o no bajo el régimen de propiedad horizontal, cuando hubieren sido adquiridos o edificados, total o parcialmente, para efectos de la enajenación.
 - 3) Los resultados de la venta, cambio o disposición habitual de bienes.
20. Se advierte entonces que la renta grava propiamente la ganancia, beneficio económico o plus que se obtiene de determinada transacción, evidenciándose que el Estado grava lo que se obtiene de un acto **voluntario** que va a generar al sujeto activo un beneficio o plus económico. A manera de ejemplo ilustrativo podemos decir que:

“a” tiene una propiedad que adquirió el 2005 por el monto de S/ 500 nuevos soles. En el año 2010 decide voluntariamente vender su propiedad a 1,000 soles y “b” quiere comprar dicho bien, realizan una serie de negociaciones y finalmente el bien es vendido por 1,000 nuevos soles a “b”. En la línea de lo que es materia del caso, el impuesto a la renta (IGR) se gravará por los S/. 500.00 nuevos soles que ha ganado “a” con la venta



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL
LIMA
361

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL
PLENO
FOJAS 000371

del inmueble, puesto que ese monto es el plus o beneficio económico que ha obtenido por dicha transacción, previamente analizada.

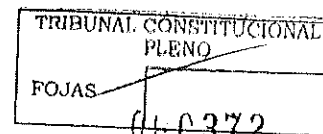
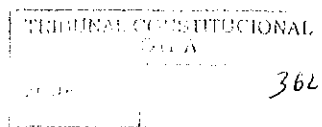
Tal monto es la recaudación que realiza el Estado buscando solventar los gastos de salud, educación, vivienda, etc que está obligado a brindar a la sociedad, haciendo para ello participe a todos los ciudadanos. Por tanto sólo es admisible que el Estado exija a los ciudadanos el otorgamiento de determinado monto –a través del impuesto– siempre que este ciudadano obtenga algún beneficio económico por sus actos, puesto que imponer a todos las personas –sin distinción– el impuesto a la renta, implicaría afectar el patrimonio de los ciudadanos y por ende su propia subsistencia, ya que si no existe ganancia o beneficio económico no puede existir hecho generador del impuesto a la renta.

En el presente caso

- 21. Es evidente que en el procedimiento expropiatorio al que fue sometido la Sociedad Agrícola San Agustín (SASA), no fue un acto en el que **existió acuerdo de voluntades, diseusión o negociación** respecto de la transferencia de la propiedad ni, mucho menos, del monto que se obtendrá por dicha transferencia, es decir en dicho procedimiento el propietario no ha tenido la libertad –como es en cualquier transacción– de imponer un monto que él considere justo por transferir su propiedad, ni ha tenido la oportunidad de establecer sus condiciones como titular del bien (libertad de contratar). En tal sentido al estar frente a un acto forzoso e impuesto al propietario, por lo menos corresponde que el Estado le otorgue una justa indemnización por el despojo al que está siendo sometido, de manera que se busque, de una u otra manera, que si bien la propiedad no está de manera física se tiene su equivalente en términos monetarios.
- 22. De lo expuesto se evidencia entonces que no existe una posibilidad de ganancia por parte del expropiado respecto de su propiedad. Y digo esto porque es ilógico suponer que un acto impuesto en el que no se discute precio alguno ni condiciones para la transferencia puede originar un beneficio económico. Además debe tenerse presente que si el acto no es voluntario y por ende impuesto al titular originario de la propiedad, la imposición de un impuesto sobre ello constituye una doble afectación al derecho de propiedad del expropiado, puesto que, primero se le impone el despojo sin la posibilidad de que el expropiado imponga sus condiciones, afectándose su derecho de propiedad y su libertad de contratación, y segundo, sin constituir un acto en el que el propietario haya buscado una ganancia, se le grava sobre la indemnización justipreciada el impuesto a la renta, viendo nuevamente afectado su derecho de propiedad, ya que ello constituye una reducción al monto percibido por el supuesto daño causado, lo que en puridad significa que el monto pagado por la reparación por la expropiación en realidad es menor al monto que se refiere.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



23. Por ello, partiendo de la idea de que no existe ganancia alguna que beneficie al expropiado en el procedimiento expropiatorio, no se puede considerar a la expropiación como hecho generador del impuesto a la renta, razón por la que considero que dicho acto de gravar el monto obtenido por dicha expropiación es arbitrario y vulnerador del derecho a la propiedad del actor. Por ende no puede aplicarse el artículo 5° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, puesto que —como hemos expresado— la expropiación no puede generar una renta o ganancia para el expropiado. Por tanto corresponde estimar la demanda, e inaplicar el artículo 5° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, Decreto Supremo N° 179-2004-ef, referente a la imposición del impuesto a la renta al pago de la indemnización recibida por la sociedad demandante. Ello de ninguna manera constituye una exoneración del impuesto, simplemente el acto expropiatorio no puede ser gravado con el impuesto a la renta por las razones que hemos expresado en el presente voto.

Por lo expuesto mi voto es porque se declare **FUNDADA** la demanda y en consecuencia se debe **INAPLICAR** el artículo 5° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, Decreto Supremo N° 179-2004-ef, referente a la imposición del impuesto a la renta al pago de la indemnización justipreciada recibida por la sociedad demandante. Disponer a la SUNAT la devolución del pago adelantado cobrado por concepto del impuesto a la renta ascendente a la suma de S/. 16'417,931.00

S.

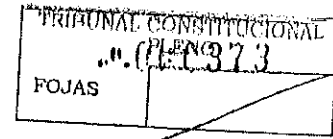
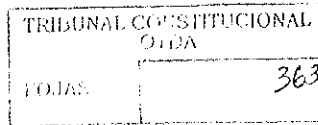
VERGARA GOTELLI

Lo que certifico:

OSCAR DIAZ MUÑOZ
SECRETARIO RELATOR
TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 00319-2013-PA/TC
LIMA
SOCIEDAD AGRÍCOLA SAN AGUSTÍN

FUNDAMENTO DE VOTO DEL MAGISTRADO ETO CRUZ

No obstante suscribir los fundamentos de la sentencia de autos, y por tanto, concuerdo con el fallo al que finalmente se ha llegado, deseo añadir los siguientes fundamentos:

1. El artículo 5º de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que *“para los 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”*. Contrario a lo dispuesto en ésta normativa, la Ley N° 27117, Ley General de Expropiaciones, señala en su Tercera Disposición Final que: *“Las enajenaciones por causa de expropiación quedan expresamente excluidas del ámbito de aplicación de todos los tributos que graven transferencias”* (Subrayado nuestro).
2. Aparentemente, existiría incompatibilidad entre las normas citadas; ya que, por un lado, la Ley del Impuesto a la Renta, al asimilar dentro del concepto de enajenación, la venta con la expropiación, estaría gravando a ésta última con el referido impuesto; mientras que, la Ley General de Expropiaciones, al señalar expresamente que una expropiación por parte del Estado, se encontraría excluida del impuesto a la renta, esto es, no se configuraría el supuesto hecho imponible del referido impuesto. Sin embargo, no existe contradicción alguna entre las referidas normas, pues no debemos olvidar que la ley especial prima sobre la ley general; por lo que, en el presente caso, la Ley General de Expropiaciones prima sobre la Ley del Impuesto a la Renta. En consecuencia, la indemnización justipreciada recibida por la recurrente no resulta gravable.
3. Entonces, se observa que la Ley General de Expropiaciones, tiene por finalidad que el propietario expropiado reciba en su patrimonio, un monto indemnizatorio que sustituya equivalentemente al bien que se ha visto forzado por el Estado a transferir. Denotándose con ello, que la indemnización justipreciada no tiene por finalidad generar un beneficio económico, una renta, una ganancia de capital al expropiado; sino mantener el equilibrio patrimonial de expropiado, sustituyéndose un bien con otro; puesto que, el derecho de propiedad exige que la expropiación no suponga una pérdida patrimonial (ni tampoco una ganancia); sino que se mantenga indemne el patrimonio.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL	
O.T.T.A.	
FOJAS	364

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL	
..n. PLEN# 374	
FOJAS	

En consecuencia, asumo los fundamentos y la decisión expuestos en el proyecto en mayoría.

S.

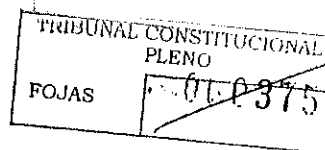
ETO CRUZ

Lo que certifico:

.....
OSCAR DÍAZ MUÑOZ
SECRETARÍA DELATOR
TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 00319-2013-PA/TC
LIMA
SOCIEDAD AGRÍCOLA SAN AGUSTÍN

FUNDAMENTO DE VOTO DEL MAGISTRADO ÁLVAREZ MIRANDA

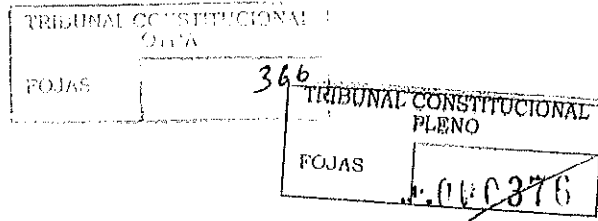
Con el debido respeto por la opinión de mis colegas magistrados emito el presente fundamento de voto pues la justificación por la cual estimo la presente demanda es la siguiente:

Marco Constitucional de la Tributación

1. La búsqueda de una sociedad más equitativa, propia del Estado Social y Democrático de Derecho, se logra justamente a través de diversos mecanismos, entre los cuales la tributación juega un rol preponderante y esencial, pues mediante ella cada ciudadano, respondiendo a su capacidad contributiva, aporta parte de su riqueza para su redistribución en mejores servicios y cobertura de necesidades estatales.
2. Y es que, en buena cuenta, 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 siempre se tenga en consideración la riqueza de los contribuyentes.
3. La imposición de determinados límites que prevé la Constitución permite, por un lado, que el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Estado sea constitucionalmente legítimo; de otro lado, garantiza que dicha potestad no sea ejercida arbitrariamente y en detrimento de los derechos fundamentales de las personas.
4. En tal sentido, se puede decir que los principios constitucionales tributarios son límites al ejercicio de la potestad tributaria, pero también son garantías de las personas frente a esa potestad; de ahí que dicho ejercicio será legítimo y justo en la medida que su ejercicio se realice en observancia de los principios constitucionales que están previstos en el artículo 74º de la Constitución.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 00319-2013-PA/TC
LIMA
SOCIEDAD AGRÍCOLA SAN AGUSTÍN

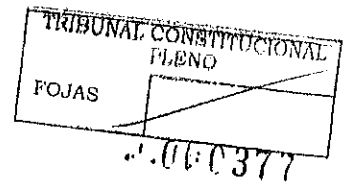
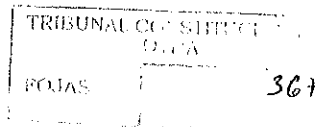
5. En tales circunstancias, el legislador podrá gravar determinadas manifestaciones o fuentes de riqueza sustentando para ello la naturaleza, medios y fines del tributo siempre que respete los lineamientos establecidos en la Constitución.
6. Ahora bien, la Constitución no ha constitucionalizado ningún tributo, ni tampoco ha determinado qué tipo de actividades económicas puedan ser, o no, objeto de regulaciones fiscales. En consecuencia, el Estado, a través de sus órganos constitucionales competentes, es libre de crear los gravámenes que considere atendibles, sin más límites que los que emanen del propio texto constitucional y, fundamentalmente, del conjunto de principios constitucionales tributarios establecidos en su artículo 74º.
7. Entre tales principios, que bajo ningún concepto puede ser desconocido por el legislador, tenemos al de proscripción de la confiscatoriedad, que si bien garantiza que la ley tributaria no pueda afectar irrazonable y desproporcionadamente la esfera patrimonial de las personas; tiene también una faceta institucional, toda vez que asegura que ciertas instituciones que conforman nuestra Constitución económica (pluralismo económico, propiedad, empresa, ahorro, entre otras), no resulten suprimidas o vaciadas de contenido cuando el Estado ejercite su potestad tributaria.
8. En tal sentido, si el Estado reconoce la propiedad privada y la legitimidad de la actividad de los particulares encaminada a obtener ganancias económicas, mal podría admitirse la existencia de tributos que impliquen una verdadera expropiación de facto de la propiedad o de los beneficios de la iniciativa económica de los particulares (Sentencia de la Corte Constitucional Colombiana N.º 409-96).

Impuesto a la Renta e indemnizaciones justipreciadas en materia de expropiaciones

9. A través del impuesto a la renta, no cabe duda que el legislador busca gravar la ganancia, esto es, beneficios económicos netos. Independientemente de las teorías sobre lo que entiende por renta (“renta producto”, “flujo de riqueza” y “consumo más incremento patrimonial”), que a nivel doctrinario se haya desarrollado (Cfr. Roque García Mullín), el TUO de la Ley del Impuesto a la Renta recoge, entre otros



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 00319-2013-PA/TC
LIMA
SOCIEDAD AGRÍCOLA SAN AGUSTÍN

conceptos, a las ganancias de capital¹, vale decir, a las originadas en la realización de bienes de capital no destinados al rubro comercial del negocio (mercadería).

10. Sin embargo, en la medida que a través de la indemnización justipreciada únicamente se persigue restablecer el equilibrio económico² del expropiado dado que no busca empobrecerlo ni enriquecerlo a costa del erario público, en puridad no existe renta alguna susceptible de ser gravada en la medida que simple y llanamente busca salvaguardar la indemnidad patrimonial del expropiado de los innegables perjuicios materiales que la expropiación trae consigo.

11. En tales circunstancias, admitir que dicha indemnización se encuentre sujeta a impuesto a la renta importa, en la práctica, destruir esa situación de equilibrio que se ha tratado de reparar con la indemnización. Al respecto, resulta necesario precisar que aunque existen ganancias de capital que incrementan la capacidad contributiva del contribuyente y, por ende, pueden ser susceptibles de ser gravadas, la indemnización justipreciada en nada incrementa la riqueza del expropiado por lo que su gravamen es inconstitucional.

12. En ese orden de ideas, la opción legislativa que grava tal indemnización justipreciada resulta confiscatoria en la medida que vacía de contenido a la garantía de indemnidad patrimonial prevista en el artículo 70º de nuestra Constitución.

Por tales consideraciones, también considero que la presente demanda resulta **FUNDADA**.

S.

ÁLVAREZ MIRANDA

Lo que certifico:

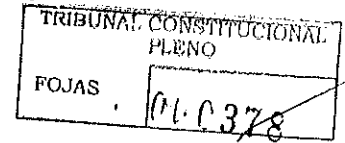
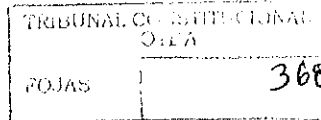
OSCAR DÍAZ MUÑOZ
SECRETARIO EJECUTOR
TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

¹ Las que técnicamente se encuadran en la teoría del "flujo de riqueza".

² Al respecto, cabe precisar que dicha indemnización comprende: (i) el justiprecio que equivale al valor comercial del predio y (ii) los eventuales daños y perjuicios (Cfr. artículo 15º de la Ley General de Expropiaciones, Ley N.º 27117).



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N° 00319-2013-PA/TC
LIMA
SOCIEDAD AGRÍCOLA SAN AGUSTÍN

VOTO SINGULAR DEL MAGISTRADO CALLE HAYEN

Haciendo uso de la facultad prevista en el artículo 5° de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, manifiesto a través de este voto, mi parecer discrepant en la ponencia, por las consideraciones siguientes:

1. Que es de verse de autos, que la pretensión está dirigida a que se declare inaplicable el artículo 5° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, que grava con ese tributo a la indemnización justipreciada recibida por SASA con motivo de la expropiación de su fundo San Agustín; y que se ordene a la SUNAT abstenerse de realizar acciones tendientes al cobro del impuesto a la renta y que se le restituya los pagos realizados a cuenta del impuesto a la renta que abonó, debido a la indemnización justipreciada percibida.
2. El artículo 3° del Código Procesal Constitucional dispone que es procedente un proceso de amparo *"cuando se invoque amenaza o violación de actos que tienen como sustento la aplicación de una norma auto aplicativa incompatible con la Constitución (...)".* Este mismo artículo señala que *"[s]on normas auto aplicativas, aquellas cuya aplicabilidad, una vez que han entrado en vigencia, resulta inmediata e incondicionada"*. Entonces, es necesario determinar si la norma cuya inaplicación se solicita en el presente proceso de amparo tiene la calidad de auto aplicativa, a fin de verificar la procedencia de la demanda de amparo de autos.
3. En reiteradas oportunidades, este Colegiado ha señalado, que no procede el amparo directo contra norma cuando se trata de normas heteroaplicativas, es decir, que tienen su eficacia condicionada a la realización de actos posteriores; contrario a ello, si procede cuando el acto lesivo es causado por normas auto aplicativas, esto es, cuando no requieren de un acto posterior de aplicación sino que la afectación se produce desde la vigencia de la propia norma (Expedientes N° 1311-2000-AA/TC; N° 504-2000-AA/TC; N° 0830-2000-AA/TC; N° 2670-2002-AA/TC; y, N° 487-2003-AA/TC). Específicamente, en relación al carácter autoaplicativo de las normas tributarias, este Tribunal ha manifestado que *"[...] Estas normas tributarias son del tipo auto aplicativas, pues en la medida que el demandante sea sujeto pasivo del tributo y se configure en su caso el hecho imponible de la norma, la misma ya le es exigible, es decir, ya se encuentra obligado al pago sin esperar que la administración desemboque su actuación administrativa para ejercer la*



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL	
OFICINA	
FOJAS	364

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL	
PLENO	
FOJAS	011379

EXP. N° 00319-2013-PA/TC
LIMA
SOCIEDAD AGRÍCOLA SAN AGUSTÍN

cobranza de la deuda" (Exp. N° 02302-2003-AA/TC, Fundamento 9).

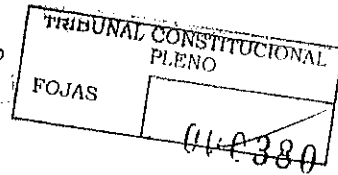
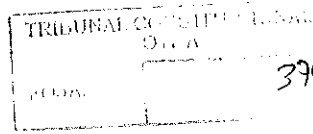
4. Siguiendo el mismo criterio establecido en la sentencia recaída en el Exp. N° 1311-2000-AA/TC, cuando se cuestiono la conformidad con el principio de legalidad, del Decreto Supremo N° 158-99-EF, se afirmo que "[...] *si bien parece que el acto lesivo no se había producido al interponerse la demanda, pues no constaba en autos prueba de que el impuesto había sido aplicado o cobrado al accionante, es opinión de este Tribunal que el hecho de que el Decreto Supremo N.º 158-99-EF no requiera de acto posterior alguno para su obligatoriedad, lo cual hace un dispositivo legal de eficacia inmediata, imperativo frente a los sujetos pasivos del impuesto, por lo que no puede negarse su naturaleza auto aplicativa o de acto aplicatorio, es decir, con mayor certeza de ocurrencia que la amenaza de violación del derecho (...) y por ende, procedía esta acción de amparo, aún cuando en la práctica no se hubiera realizado todavía el acto de aplicación de cobranza del impuesto [...]*".

Por tanto, no cabe duda que, el artículo 5° del TUO de la LIR, aprobado por Decreto Supremo N.º 179-2004-EF, sea una norma autoaplicativa, así se advierte del texto del norma, "[s]e 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"; desprendiéndose del mismo que la expropiación es considerada como una forma de enajenación, al igual que una venta; y por ende, gravada con el impuesto a la renta.

5. Que el artículo 74° de la Constitución, refiere que la potestad tributaria es la facultad del Estado para crear, modificar o derogar tributos, así como para otorgar beneficios tributarios. Esta potestad se manifiesta a través de los distintos niveles de Gobierno u órganos del Estado —central, regional y local—. Sin embargo, esta potestad no es irrestricta o ilimitada, por lo que su ejercicio no puede realizarse al margen de los principios y límites que la propia Constitución y las leyes que la materia establecen. En ese sentido, la imposición de determinados límites que prevé la Constitución permite, por un lado, que el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Estado sea constitucionalmente válido; de otro lado, garantiza que dicha potestad no sea ejercida arbitrariamente y en detrimento de los derechos fundamentales de las personas. Por ello, se puede afirmar que los principios constitucionales tributarios son límites al ejercicio de la potestad tributaria, pero también son garantías de las personas frente a esa potestad; de ahí que dicho ejercicio será legítimo y justo en la medida en que su ejercicio se realice en observancia de los principios constitucionales que están previstos en el artículo 74°



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N° 00319-2013-PA/TC

LIMA

SOCIEDAD AGRÍCOLA SAN AGUSTÍN

de la Constitución, tales como el de legalidad, reserva de ley, igualdad, respeto de los derechos fundamentales de las personas e interdicción de la confiscatoriedad.

Más aún, en materia tributaria, el poder constituyente ha tenido un mayor cuidado al regular los límites constitucionales que debe respetar el legislador. En reiteradas oportunidades, este Tribunal ha reconocido que el ejercicio de la potestad tributaria del legislador está limitada por los principios implícitos y expresos derivados del artículo 74° de la Constitución —el mismo que, en su último párrafo prescribe que “no surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo”, tales como el principio de legalidad, reserva de ley, igualdad, respeto de los derechos fundamentales, interdicción de la confiscatoriedad y capacidad contributiva.

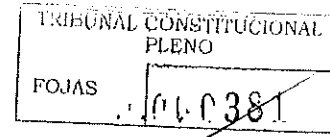
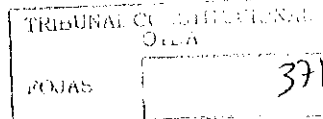
- 6.- Que el artículo 5° de la LIR —norma cuya inaplicación se solicita en el presente caso, dispone que *“para los efectos de esta Ley, se entiende por enajenación la venta, permuta, cesión definitiva, expropiación, aporte a sociedades y, en general, todo acto de disposición por el que se transmita el dominio a título oneroso”*. Contrario a lo dispuesto en el citado artículo de la LIR, la Ley N° 27117, Ley General de Expropiaciones, señala en su Tercera Disposición Final que: *“Las enajenaciones por causa de expropiación quedan expresamente excluidas del ámbito de aplicación de todos los tributos que graven transferencias”*.
- 7.- Así podríamos afirmar *prima facie*, que existiría incompatibilidad entre las normas citadas, ya que por un lado, la norma general —Ley del Impuesto a la Renta, al asimilar dentro del concepto de enajenación, la venta con la expropiación, estaría gravando a esta última con el referido impuesto; mientras que, la ley especial —Ley de Expropiación, al señalar expresamente que una expropiación por parte del Estado, se encontraría inafecta del impuesto a la renta, esto es, no se configuraría el supuesto de hecho imponible del referido impuesto.

Estando a lo expuesto supra, corresponde determinar si la norma que solicita su inaplicación que grava con el impuesto a la renta a la expropiación transgrede derechos fundamentales y el orden objetivo de valores y principios constitucionales.

- 8.- El artículo 70° de la Constitución Política dispone que *“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*



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N° 00319-2013-PA/TC
LIMA
SOCIEDAD AGRÍCOLA SAN AGUSTÍN

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".

Asimismo, el artículo 21° de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, señala que "1) *Toda persona tiene derecho al uso y goce de sus bienes. La ley puede subordinar tal uso y goce al interés social. 2) Ninguna persona puede ser privada de sus bienes, excepto mediante el pago de indemnización justa, por razones de utilidad pública o de interés social y en los casos y según las formas establecidas por la ley. [...] "*

9.- Sobre el ejercicio del derecho a la propiedad privada, la Corte Interamericana de Derechos Humanos en los Casos Ivcher Bronstein (sentencia del 6 de febrero de 2001) y Palamara Iribarne (sentencia del 22 de noviembre de 2005), ha precisado "que el derecho a la propiedad no es un derecho absoluto y que el artículo 21.2 de la Convención establece que para que la privación de los bienes de una persona sea compatible con el derecho a la propiedad consagrado en la Convención, debe fundarse en razones de utilidad pública o de interés social, sujetarse al pago de una justa indemnización, limitarse a los casos y practicarse según las formas establecidas por la ley". Esta forma de tutela del derecho a la propiedad privada se deriva del artículo 21.2 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y del artículo 70° de la Constitución, que expresamente señalan como requisito para poder llevar a cabo una legítima privación de la propiedad privada el pago de una justa indemnización.

10.- Al respecto, resulta importante subrayar que el Tribunal Europeo de Derechos Humanos en los Casos James and others v. the United Kingdom (sentencia del 21 de febrero de 1986) y Lithgow and Others v. the United Kingdom (sentencia del 8 de julio de 1986), ha destacado que por la privación de la propiedad privada existe un derecho intrínseco a recibir una indemnización. En sentido similar, la Corte Interamericana de Derechos Humanos en el Caso Salvador Chiriboga (sentencia del 6 de mayo de 2008), ha precisado que "en casos de expropiación el pago de una indemnización constituye un principio general del derecho internacional".

11. Por su parte, este Colegiado en la sentencia recaída en el Exp. N° 0008- 2003-AI) ha establecido que [...] *el concepto constitucional de la propiedad difiere y, más aún, amplía los contenidos que le confiere el derecho civil. Así,*



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL	LIMA
FOJAS	372

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL	PLENO
FOJAS	141382

EXP. N° 00319-2013-PA/TC
LIMA
SOCIEDAD AGRÍCOLA SAN AGUSTÍN

mientras que en este último el objeto de la propiedad son las cosas u objetos materiales susceptibles de valoración, para el derecho constitucional la propiedad no queda "enclaustrada" en el marco del dominio y de los derechos reales, sino que abarca y se extiende a la pluralidad in totum de los bienes materiales e inmateriales que integran el patrimonio de una persona y que, por ende, son susceptibles de apreciación económica" (fundamento 26).

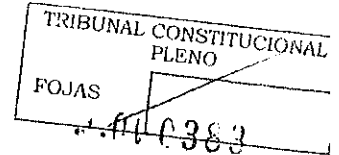
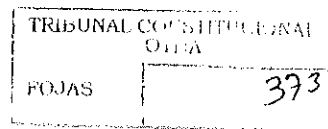
12. En el mismo sentido ha señalado en la sentencia recaída en el Exp. N° 7364-2006-PA/TC, que "[...] la comprensión constitucional de la propiedad comprende, prima facie, además la garantía de indemnidad o conservación de la integridad del patrimonio de la persona. La "inviolabilidad" de la propiedad a la que refiere el artículo 70° de la Constitución debe interpretarse no solo como prohibición de intervenciones en el libre ejercicio o goce de los mencionados atributos clásicos del derecho de propiedad, sino también 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" (fundamento 6) (subrayado agregado).

Naturaleza jurídica de la indemnización justipreciada en una expropiación

- 13.- El Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el Exp. N° 00864-2009-PA/TC, ha señalado que la expropiación consiste "[...] en la transferencia forzosa del derecho de propiedad privada, autorizada únicamente por ley expresa del Congreso en favor del Estado, a iniciativa del Poder Ejecutivo, Regiones o Gobiernos Locales y previo pago en efectivo de la indemnización justipreciada que incluya compensación por el eventual perjuicio (artículo 2° de la Ley General de Expropiaciones, Ley N° 27177). Así, se le debe entender como una potestad del Estado de la privación de la titularidad de ese derecho contra la voluntad de su titular. Asimismo, ha dejado sentado que "El Estado está en la obligación de indemnizar en forma plena y completa al titular del derecho de propiedad privada, por el daño que no tenía el deber de soportar, toda vez que las entidades de la Administración Pública tienen el deber constitucional de respetar el derecho de propiedad. Esto viene a significar que cuando el Estado requiera bienes inmuebles deben obrar con sujeción al principio de legalidad y al derecho al debido procedimiento para que pueda expropiarse, caso contrario, no será constitucional". [Fundamentos 21 y 27] (Subrayado agregado).



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N° 00319-2013-PA/TC
LIMA
SOCIEDAD AGRÍCOLA SAN AGUSTÍN

Igualmente, en la sentencia recaída en el Exp. N° 5614-2007-PA/TC, se señala que, "[...] *el Estado se encuentra obligado a pagar previamente una indemnización justipreciada que incluya el precio del bien expropiado y la compensación por el eventual perjuicio, que, a su vez, debe ser establecida en el procedimiento expropiatorio. Sólo a través del mencionado desembolso, la expropiación podrá considerarse como válida en tanto límite del derecho a la propiedad*". [Fundamentos 11.b y 12].

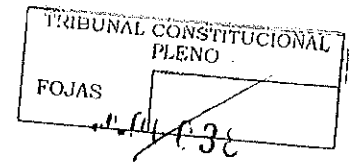
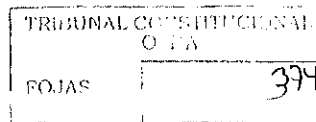
14.

En ese sentido, podemos afirmar que la expropiación, es una excepción a la inviolabilidad del derecho de propiedad —artículos 2° inciso 16 y 70° de la Constitución, y que a su vez, genera la obligación del Estado, en tanto sujeto activo, de compensar y/o indemnizar al sujeto pasivo de la expropiación del daño causado como consecuencia del acto expropiatorio. Así, siguiendo al tratadista Roberto Dromi, el elemento material de la expropiación es la indemnización "[...] *la competencia constitucional para adquirir el dominio sobre el bien desapropiado esta subordinada a la condición de que el patrimonio de su propietario quede indemne, es decir, sin daño. Una expropiación sin indemnización, o con indemnización injusta importa una confiscación o despojo carente de sustento jurídico*. Asimismo, el citado autor precisa que "[...] *la indemnización debe ser integralmente justa. Si bien la Constitución no lo declara de modo expreso, ello surge del carácter y sentido de la indemnización, como modo de resarcimiento. Indemnizar quiere decir dejar indemne o sin daño. Equivale a dar al expropiado en dinero, el mismo valor de la propiedad que se le priva. La expropiación no debe empobrecer ni enriquecer al expropiado, sino dejarlo en igual situación económica. La indemnización, para ser justa, debe ser objetiva, actual e integral*." [Dromi, Roberto, Tratado de Derecho Administrativo. Ediciones Ciudad Argentina, Buenos Aires, 1994, p. 470] (Subrayado agregado).

- 15.- Por su parte, precisa Marienhoff, que "[...] *la indemnización acordada al expropiado no puede ser afectada o disminuida mediante la aplicación de impuestos, porque ello afectaría el requisito de que tal indemnización debe ser integralmente justa*. Refiere también que "[...] *la indemnización expropiatoria solo es integral cuando ella trasunte efectivamente un equilibrio de valores entre el bien objeto de la expropiación y lo que en definitiva recibirá el expropiado por la privación de dicho bien. El patrimonio del expropiado debe permanecer inalterado. Como consecuencia de que la indemnización debe ser integral, el resarcimiento debe involucrar y considerar diversos rubros: la depreciación monetaria; los intereses; la exención de impuestos; todos los*



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N° 00319-2013-PA/TC
LIMA
SOCIEDAD AGRÍCOLA SAN AGUSTÍN

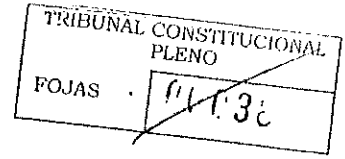
valores que integren la consistencia jurídica de lo que se expropie"
[Marienhoff, Miguel, Tratado de Derecho Administrativo. Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1983, Tomo IV, p. 303 y 273] (Subrayado agregado).

16. Siendo esto así y estando a que la expropiación es un acto forzado de poder público, en el que el expropiado no puede oponerse, por el contrario, se le priva de un bien generador de renta —causándole un daño no buscado por el afectado; por ende, no equivale a una enajenación, puesto que se trata de una medida de fuerza a través de la cual el Estado se apropia de un bien con prescindencia de la voluntad del expropiado, tratándose de un ingreso que se origina en un mandato legal, -en el presente caso, contenido en la Ley N° 27329, que declara de necesidad pública la expropiación de inmuebles adyacentes al Aeropuerto Internacional "Jorge Chavez", con lo cual no existe un consentimiento previo de la persona afectada con la expropiación, pues no surge como consecuencia de una relación en que los intervinientes hayan participado en igualdad de condiciones y consentido el nacimiento de obligaciones de pago, sino que es el Estado el que de manera unilateral y por causas de seguridad nacional o necesidad pública, decide privar de su propiedad a un particular y por ello abonar un justiprecio, siendo este el valor de sustitución del bien, con lo cual no se puede entender este justiprecio como ganancia de capital. Si se aceptase la tesis de que el artículo 5° de la LIR grave a la indemnización justipreciada, producto de la expropiación, el expropiado no tendría una reparación plena y completa, que le asegure indemnidad patrimonial; pues, estaría devolviendo, de ser el caso, al mismo Estado - en calidad de tributos, parte de la suma que recibió como consecuencia de la expropiación sufrida. Es decir, se mermaría el valor económico que le garantizaba mantener el equilibrio patrimonial entre el antes y después de la expropiación; por lo que la indemnización justipreciada al ser una garantía constitucional de la propiedad que asegura una situación de indemnidad patrimonial, cualquier afectación tributaria acarrearía la vulneración mismo al derecho de propiedad; consecuentemente, el artículo 5° del TUO de la LIR, resulta incompatible con el orden objetivo de principios y valores constitucionales que irradia nuestro ordenamiento, contraviniendo la garantía de indemnidad patrimonial que comprende el derecho de propiedad del sujeto expropiado, el mismo que resulta inaplicable al monto de la indemnización justipreciada recibida por SASA, originada en la expropiación de su predio agrícola Fundo San Agustín.

Por estos fundamentos, mi voto es por:



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N° 00319-2013-PA/TC
LIMA
SOCIEDAD AGRÍCOLA SAN AGUSTÍN

1. Declarar **FUNDADA** la demanda disponiendo que se inaplique al caso concreto el artículo 5° del Texto Único Ordenado de la Ley de Impuesto a la Renta en lo referido a la indemnización justipreciada recibida por la demandante producto de la expropiación de su Fundo San Agustín.
2. Dejar expedito el derecho que le asiste al demandante para iniciar y proseguir las acciones administrativas a que hubiere lugar para lograr el reembolso de las sumas pagadas y/o cobradas por SUNAT, en relación a los pagos realizados a cuenta del impuesto a la renta que abonó, debido a la indemnización justipreciada percibida.

S.

CALLE HAYEN

Lo que certifico:

.....
ÓSCAR DÍAZ MUÑOZ
SECRETARIO RELATOR
TRIBUNAL CONSTITUCIONAL