

PONTIFICIA UNIVERSIDAD
CATÓLICA DEL PERÚ

FACULTAD DE DERECHO



INFORME SOBRE EXPEDIENTE DE RELEVANCIA JURÍDICA N°
00319-2013-AA/TC, E-2494, sobre la aplicación del Impuesto a la
Renta a la indemnización justipreciada recibida como
consecuencia de la expropiación de un predio en el ejercicio 2011.

Trabajo de Suficiencia Profesional para optar el Título de Abogado

que presenta:

Alvaro Luna Victoria Saravia

REVISORA:

Rocío Verónica Liu Arévalo

Lima, 2024

INFORME DE SIMILITUD

Yo **Rocío Verónica Liu Arévalo**, docente de la Facultad de **DERECHO** de la Pontificia Universidad Católica del Perú, asesor(a) de la tesis/el trabajo de investigación titulado:

INFORME SOBRE EXPEDIENTE DE RELEVANCIA JURÍDICA N° 00319-2013-AA/TC, E-2494, sobre la aplicación del Impuesto a la Renta a la indemnización justipreciada recibida como consecuencia de la expropiación de un predio en el ejercicio 2011.


del/de la autor(a)/ de los(as) autores(as)

Luna Victoria Saravia, Alvaro

dejo constancia de lo siguiente:

- El mencionado documento tiene un índice de puntuación de similitud de **33%**. Así lo consigna el reporte de similitud emitido por el software *Turnitin* el **07/11/2023**.
- He revisado con detalle dicho reporte y confirmo que cada una de las coincidencias detectadas no constituyen plagio alguno.
- Las citas a otros autores y sus respectivas referencias cumplen con las pautas académicas.

Lugar y fecha: **Lima, 28 de mayo de 2024**

Apellidos y nombres del asesor / de la asesora: Liu Arévalo, Rocio Verónica	
DNI: 07260563	Firma 
ORCID: https://orcid.org/0000-0003-3629-1412	

*Para Lucía, César y Marilú.
Impecables tributaristas,
grandes mentores y las
mejores personas.*



Resumen

Mediante la Sentencia del Expediente No. 00319-2013-PA/TC el TC declaró fundada la demanda de amparo interpuesta por SASA en contra de la SUNAT, y como consecuencia, decidió inaplicar el artículo 5 de la Ley del Impuesto a la Renta y disponer que la SUNAT devuelva el pago adelantado del impuesto a la renta efectuado por SASA.

En concreto, la sentencia del TC determinó que la expropiación no es una enajenación, y que por lo tanto no puede ser un hecho imponible del Impuesto a la Renta. El TC fundamenta su decisión argumentando que la indemnización justipreciada es una indemnización y no se puede equiparar a la ganancia de capital, pues no es evidencia de capacidad contributiva de parte del expropiado.

Esta investigación se justifica, por un lado, porque analiza profundamente los argumentos del de las partes y las sentencias incluidas en el Expediente respecto a un tema controversial.

El objetivo principal de esta investigación es analizar los problemas jurídicos identificados en el expediente desde un enfoque de Derecho Constitucional y Derecho Tributario para proponer soluciones jurídicas a dichos problemas. La hipótesis de la investigación es que en el 2013, era inconstitucional gravar la indemnización justipreciada como ganancia de capital, pues su naturaleza es indemnizatoria.

La metodología empleada es una revisión profunda de la doctrina tributaria y constitucional aplicable a la materia. La discusión principalmente se centra en la naturaleza de la indemnización justipreciada recibida como parte del proceso de expropiación, las teorías de las rentas, y los límites constitucionales a la potestad tributaria del Estado.

Palabras: 255

Palabras Clave: *Derecho de Propiedad, teorías de la renta, flujo de riqueza, ganancia de capital, expropiación e Impuesto a la Renta, hipótesis de incidencia tributaria, límites constitucionales a la potestad tributaria.*

Índice de Contenido

1. Introducción	5
1.1. Áreas del Derechos sobre las que versa el Expediente	6
1.2. Justificación de la elección del Expediente	7
2. Relación de los hechos sobre los que versa la controversia del Expediente	8
3. Identificación de los principales problemas jurídicos	9
3.1. Naturaleza jurídica de la indemnización justipreciada.....	10
3.1.1. Posición de SASA	10
3.1.2. Posición del Décimo Juzgado Constitucional de Lima	11
3.1.3. Posición de la SUNAT	11
3.1.4. Posición de la Cuarta Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima	12
3.1.5. Posición del TC	12
3.2. El Principio de capacidad contributiva	13
3.2.1. Posición de SASA	13
3.2.2. Posición del Décimo Juzgado de Lima.....	14
3.2.3. Posición de la SUNAT	14
3.2.4. Posición de la Cuarta Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima	14
3.2.5. Posición del TC	15
3.3. El Principio de no confiscatoriedad	15
3.3.1. Posición del Décimo Juzgado Constitucional de Lima	15
3.3.2. Posición de la SUNAT	15
3.3.3. Posición de la Cuarta Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima	16
3.4. El Principio de reserva de ley y el Principio de legalidad.....	16
3.4.1. Posición de SASA	16
3.4.2. Posición de la Cuarta Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima	17
3.5. Las teorías de la renta	17
3.5.1. Posición de SASA	18
3.5.2. Posición del Décimo Juzgado Constitucional de Lima	18
3.5.3. Posición de la SUNAT	18
3.5.4. Posición de la Cuarta Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima	19
3.5.5. Posición del TC	19
3.6. Aspecto Material de la hipótesis de incidencia tributaria.....	19
3.7. ¿El artículo 5 de la LIR es una norma autoaplicativa o heteroaplicativa?	20
3.7.1. Posición de SASA	20
3.7.2. Posición de la SUNAT	21
3.7.3. Posición del Décimo Juzgado Constitucional de Lima	21
3.7.4. Posición de la Cuarta Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima	21
3.7.5. Posición del TC	22
3.8. Respecto de la actuación de pruebas en un proceso de amparo para determinar la confiscatoriedad del IR	22
3.8.1. Posición de SASA	22

3.8.2.	Posición de la Cuarta Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima	22
4.	<i>Análisis de los problemas jurídicos identificados en el Expediente</i>	22
4.1.	¿Cuál es la naturaleza jurídica de la indemnización justipreciada?	23
4.4.1.	¿Qué vino primero, el huevo o la gallina?	23
4.4.2.	Derecho a la propiedad privada	24
4.4.3.	La expropiación	25
4.4.4.	La indemnización justipreciada	26
4.4.5.	Argumentos en contra de la naturaleza indemnizatoria de la indemnización justipreciada 27	
4.4.6.	¿Si es fotón, no puede ser una onda?	28
4.2.	El régimen del IR de la indemnización justipreciada en el ordenamiento peruano	29
4.2.1.	La teoría de renta producto y la teoría de flujo de riqueza en el ordenamiento peruano	29
4.2.2.	El régimen tributario aplicable a la indemnización justipreciada	31
4.2.3.	Propuesta legislativa para gravar la indemnización justipreciada	32
4.3.	Principios del Derecho Tributario Constitucional aplicable a la controversia del Expediente	33
4.3.1.	El Principio de Igualdad Tributaria y Capacidad Contributiva	33
4.3.2.	La Capacidad contributiva de SASA bajo nuestro argumento	34
4.3.3.	El principio de no confiscatoriedad	35
4.3.4.	El principio de reserva de ley y legalidad de la promulgación del artículo 5 de la LIR	37
4.4.	Consideraciones de Derecho Procesal Constitucional vertidas en el Expediente	38
4.4.1.	¿El artículo 5 de la LIR es una norma autoaplicativa?	38
4.4.2.	¿Se requiere actuar pruebas en un proceso de amparo para poder determinar que un tributo es confiscatorio? 38	
4.5.	El aspecto material de la hipótesis de incidencia	39
4.6.	Posición filosófica de la controversia.....	40
5.	<i>Conclusiones</i>	40
6.	<i>Bibliografía</i>	41

Tabla de Abreviaturas

Expediente	Expediente con Código de Registro E- 2494
IR	Impuesto a la Renta
LGE	Ley General de Expropiaciones – Ley No. 27117
LIR	Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por el Decreto Supremo No. 179-2004-EF
MTC	Ministerio de Transporte y Comunicaciones
Predio	Es el predio inmueble denominado “Fundo Agrícola San Agustín”, el cual se encontraba inscrito en la partida electrónica No. 70095132 del Registro de Propiedad Inmueble de la Oficina Registral del Callao.
SASA	Sociedad Agrícola San Agustín S.A.
Sentencia	Es la Sentencia del Tribunal Constitucional del Expediente No. 00319-2013-PA/TC, de fecha 18 de junio de 2013
SUNAT	Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria.
TC	Tribunal Constitucional



1. Introducción

Hace varios siglos que los físicos viven soportando una paradoja cuántica: la luz a veces se comporta como una partícula (un *fotón*) y a veces como una onda. En 1923, Louis de Broglie propuso la Hipótesis de Broglie, sugiriendo que para una partícula con momento p , debía corresponder una longitud de onda λ . La longitud de onda de De Broglie se calcula con la siguiente fórmula: $\lambda=h/p$, donde λ es la longitud de onda, h es la constante de Planck y p es el momento de la partícula¹². Esta fórmula, que no tiene ninguna utilidad para un abogado, otorga propiedades de ondas a conceptos que eran pensados como “partículas”. Esta situación es denominada como “la dualidad de la materia”³.

Por suerte, no somos físicos cuánticos y no debemos responder (o por lo menos argumentar) sobre una paradoja de la cual solamente entendemos lo básico. En cambio, debemos investigar y argumentar acerca de conceptos jurídicos que pueden ser interpretados de distintas maneras, nuestra propia “dualidad de la materia”. Y en base a ello, generar otras conclusiones (como la luz para los físicos cuánticos).

El expediente con Código de Registro E-2494 (el “Expediente”) recoge la demanda de amparo contra ley interpuesta por Sociedad Agrícola San Agustín S.A. (“SASA”) en contra de la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (“SUNAT”).

Las pretensiones de SASA, el contribuyente, es que se inaplique el artículo 5 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta⁴ (“LIR”), y en consecuencia, que (i) se ordene a la SUNAT a abstenerse de realizar acciones para el cobro del impuesto a la renta (“IR”) por la indemnización justipreciada otorgada por el Estado como consecuencia de la expropiación que realizaron sobre un inmueble de su propiedad; y, (ii) restituir la suma pagada por SASA bajo protesto como pago a cuenta del IR.

En resumen, SASA fundamenta su posición estableciendo que: (i) el artículo 70 de la Constitución garantiza el pago de una indemnización justipreciada que mantenga al expropiado en la misma situación patrimonial y económica; (ii) el artículo 5 de la LIR determina que la expropiación es un tipo de enajenación y si el expropiado debe tributar como consecuencia de la expropiación, el contribuyente no se mantiene en la misma situación patrimonial y económica; por lo que, (iii) el artículo 5 de la LIR viola el derecho de propiedad de SASA y debe ser inaplicado.

Por su parte, la SUNAT niega la demanda interpuesta por SASA y solicita al Poder Judicial que declara infundada o improcedente la demanda. Por un lado, la SUNAT argumenta que no se ha agotado la vía previa, pues no ha realizado ningún acto para fiscalizar o determinar el IR que debe ser pagado por SASA. Por otro lado, la SUNAT argumenta que no se grava la indemnización justipreciada como tal, sino que se grava la ganancia de capital producida por la diferencia entre la indemnización justipreciada (en el extremo que incluye el valor comercial del inmueble) y el costo de adquisición del predio, actualizado a valor actual; es decir, el costo computable.

En primera instancia, el Poder Judicial declara fundada la demanda, estableciendo que: (i) el artículo 5 de la LIR es una norma autoaplicativa, por lo que desestima la excepción de agotamiento de vía previa interpuesta por la SUNAT; (ii) que resulta irrazonable gravar la indemnización justipreciada con el IR, pues el expropiado en la práctica

¹ K.A. Tsokos, 1998, p. 394.

² Traducción Libre.

³ *Ibidem*.

⁴ Aprobado por el Decreto Supremo No. 179-2004-EF.

recibiría una cantidad inferior a la indemnización justipreciada, y en ese sentido, se afecta la garantía de indemnidad patrimonial y el contenido esencial del derecho a la propiedad del contribuyente.

En segunda instancia, el Poder Judicial por un lado, confirma que la pretensión de la SUNAT referente a la excepción por falta de agotamiento de la vía previa era infundada, confirmando la sentencia de primera instancia en este extremo. Por otro lado, revoca la sentencia de primera instancia, reformulándola en improcedente.

El Colegiado Superior determina que: (i) la Constitución no ha previsto expresamente una inafectación o exoneración tributaria a la indemnización justipreciada; (ii) el IR no grava a la propiedad, sino a la renta y en el caso de la expropiación esa renta está determinada por la diferencia de valor comercial del inmueble y el costo computable del mismo; (iii) la ganancia de capital es una manifestación de capacidad contributiva; y (iv) la evaluación de si resulta confiscatorio o no gravar con el IR la indemnización justipreciada recibida por SASA debe ser discutida en otro proceso, pues el proceso de amparo no permite la actuación de pruebas.

Finalmente, luego que SASA interponga recurso de agravio constitucional, el Tribunal Constitucional ("TC") mediante la sentencia del Expediente No. 00319-2013-PA/TC del 18 de junio de 2013 (la "Sentencia"), declaró fundada la demanda y ordenó inaplicar el artículo 5 de la LIR y, por lo tanto, que la SUNAT devuelva los conceptos pagados por SASA como pagos anticipados del IR.

El TC fundamentó la Sentencia bajo los siguientes argumentos: (i) no se puede afirmar que la indemnización justipreciada genere algún tipo de renta o ganancia por su sola recepción o que una enajenación forzada genere los mismos efectos que una enajenación voluntaria, pues el objeto de la indemnización justipreciada es reponer el patrimonio del expropiado; y (ii) la falta de negociación y voluntariedad del expropiado implica que no se identifique una fuente de capital o trabajo que genere renta, por lo que no hay capacidad contributiva.

Como podemos notar, los abogados son como los físicos que se enfrentan a una paradoja: ¿es la indemnización justipreciada una indemnización o una ganancia de capital? ¿O, acaso, como en el caso de la luz, pueden ser ambas al mismo tiempo?

Y así como los físicos que se plantean nuevas interrogantes en base a conclusiones pasadas, ahora nos toca plantearnos ¿el hecho que la indemnización justipreciada pueda ser considerada como una indemnización y/o como una ganancia de capital determina si es constitucional o no que esté gravada con el IR?

Esperamos que nuestras conclusiones sean más profundas que aquellas recogidas en el Expediente.

1.1. Áreas del Derechos sobre las que versa el Expediente

El Expediente versa sobre tres áreas del derecho: (i) Derecho Constitucional; (ii) Derecho Tributario; y, (iii) en menor medida, Derecho Procesal Constitucional.

Sobre el Derecho Constitucional, en el Expediente se discute: (i) el derecho a la propiedad, específicamente si es que la indemnización justipreciada es una garantía constitucional que implica la restitución patrimonial plena en el expropiado; (ii) el principio de capacidad contributiva, centrada a si la ganancia de capital producida por la expropiación del predio demuestra capacidad contributiva del expropiado; (iii) el principio de no confiscatoriedad, referido a si gravar la indemnización justipreciada era

confiscatorio; y, (iv) el principio de reserva de ley y legalidad, referida al proceso de promulgación del artículo 5 de la LIR.

En cuanto al Derecho Tributario, en el Expediente se discute: (i) las teorías de la renta aplicables a la indemnización justipreciada, específicamente si debe ser considerada como flujo de riqueza por ingreso por concepto de indemnización o si debería ser considerada ganancia de capital; y, (ii) el aspecto material y subjetivo de la hipótesis de incidencia del IR, específicamente a si se puede discriminar normativamente a los expropiados y/o a la transferencia de un inmueble (mediante pago de indemnización justipreciada) de la hipótesis de incidencia.

Finalmente, en cuanto al Derecho Procesal Constitucional, en el expediente se discute: (i) si el artículo 5 de la LIR es una norma autoaplicativa; y (ii) si se requiere realizar actuación de pruebas para determinar si un tributo es confiscatorio o no en esta controversia.

Evidentemente, el Expediente se centra en el Derecho Constitucional Tributario. En ese sentido, esta investigación busca determinar si es que en el año 2013 era constitucional gravar con el IR a la indemnización justipreciada y/o ganancia de capital recibida como consecuencia de la expropiación sufrida por SASA.

1.2. Justificación de la elección del Expediente

Se ha seleccionado el Expediente porque es un caso sumamente complejo, aunque la discusión sea fácil de identificar:

¿Es constitucional que el Estado grave con el IR la expropiación de un predio a una persona jurídica?

Una evaluación superficial distingue fácilmente dos posiciones: (i) es injusto que el Estado grave con el IR la expropiación de un predio, pues el expropiado no tiene voluntad sobre la expropiación y su situación patrimonial es peor que si no se hubiera realizado la expropiación; o, (ii) la expropiación es una ganancia de capital establecida legalmente, que cumple con los presupuestos que la Constitución exige, por lo que es válido que el Estado grave la ganancia de capital derivada de una expropiación.

Evidentemente, estas dos posiciones requieren de una profunda y precisa argumentación jurídica para ser razonables. Lamentablemente, consideramos que esta argumentación no se ve reflejada en el Expediente. Incluso peor, la fundamentación del TC ha sido tomada por el legislador como fundamento para determinar que el Estado debe asumir la carga económica de IR aplicables a la transferencia de inmuebles como consecuencias de expropiaciones⁵.

De esta manera, el Expediente permite al investigador demostrar el conocimiento, capacidad de análisis y argumentación que ha adquirido a lo largo de la carrera de Derecho, para poder criticar posiciones argumentativas y defender la posición que considere pertinente. Desde un enfoque objetivo, esta investigación es valiosa porque no solo ofrece mayores argumentos para determinar la constitucionalidad de gravar con

⁵ Exposición de motivos del Decreto Legislativo 1330, el cual modifica el Decreto Legislativo 1192 que aprueba la Ley Marco de Adquisición y Expropiaciones de inmuebles, transferencias de inmuebles de propiedad del Estado, liberación de interferencias y dicta otras medidas para la ejecución de obras de infraestructura: “*Con esa medida no solo se eliminan los problemas de liquidación de tributos que traban las adquisiciones y expropiaciones de inmuebles, sino que además se hace efectivo el artículo 70 de la Constitución Política cuyos alcances en esta materia han sido precisados por el Tribunal Constitucional en el Expediente N° 0319-2013-AA/TC*”.

el IR la indemnización justipreciada, sino que también profundiza los argumentos esgrimidos por el SASA, SUNAT, el Poder Judicial y el TC .

2. Relación de los hechos sobre los que versa la controversia del Expediente

Los hechos sobre los que versa la controversia del Expediente son pocos, de fácil entendimiento y no son discutidos por SASA y la SUNAT:

- 2.1. SASA era propietario del predio “Agrícola Fundo San Agustín” (el “Predio”), inmueble inscrito en la partida electrónica No. 70095132 del Registro de Propiedad Inmueble de la Oficina Registral del Callao.
- 2.2. Mediante Resolución Suprema No. 675-72-VI-DU de fecha 8 de noviembre de 1972 el Estado declaró de necesidad y utilidad pública la modificación de los Planos de Zonificación General y Sistema Vial de Lima Metropolitana y se calificó al Predio como “Área de Reserva para la futura ampliación del Aeropuerto Internacional Jorge Chávez”.
- 2.3. Mediante Ley No. 27329 de fecha 25 de julio del 2000, el Estado declaró de necesidad pública la expropiación de inmuebles adyacentes al Aeropuerto Internacional Jorge Chávez, incluyendo el Predio.
- 2.4. Mediante Resolución Suprema No. 093-2008-MTC de fecha 24 de julio de 2008, el Estado autorizó al Ministerio de Transporte y Comunicaciones (“MTC”) a ejecutar la expropiación de 16 inmuebles, entre ellos el Predio.
- 2.5. El 30 de julio de 2008, el MTC notificó notarialmente a SASA, concediendo un plazo de 15 días para que se pronuncie respecto a la oferta de adquisición del Predio. Por su parte, el 19 de agosto de 2008 SASA contestó dicha carta rechazando la oferta, y estableciendo que las diferencias debían ser resueltas por un tribunal arbitral.
- 2.6. El 27 de noviembre de 2008 se realizó la Audiencia de Instalación de Tribunal Arbitral, el cual estuvo conformado por: (i) Beatriz Boza Dibós, presidenta; (ii) Alfredo Bullard González, árbitro; y, (iii) Ricardo Yori Umlauff, árbitro. Mediante Resolución No. 1 de fecha 3 de diciembre de 2008, el tribunal arbitral determinó que el arbitraje sería de conciencia.
- 2.7. Mediante Laudo de Conciencia de fecha 30 de abril de 2011, el tribunal arbitral ordenó al MTC a pagar la suma de S/ 820,801,168.20, de los cuales SASA solo recibió S/ 490,801,009.00, debido a que el expropiado tuvo que otorgar el 30% de la indemnización justipreciada a los posesionarios que ocupaban el Predio, por acuerdos contractuales previos.
- 2.8. El MTC realizó el pago de S/ 45,010,235.41 el 19 de mayo de 2011 y saldo de S/ 775,790,932.79 fue pagado el 12 de julio.
- 2.9. SASA realizó dos pagos a cuenta del IR el 2011: (i) uno por S/ 900,205.00 el 19 de junio y (ii) uno por S/ 15,517,726.00 el 9 de agosto; ambos pagos fueron realizados bajo protesta de SASA.
- 2.10. El 13 de octubre de 2011 SASA interpone demanda de amparo contra ley en contra de la SUNAT ante el Juzgado Especializado en lo Constitucional de Lima. El petitorio de su demanda es que se ordene inaplicar el artículo 5 de la LIR, y en

consecuencia que la SUNAT no realice cobros del IR por dicho concepto y restituya los pagos a cuentas realizados. La demanda es admitida a trámite mediante Resolución No. 1 de fecha 7 de noviembre de 2011.

- 2.11. El 26 de diciembre de 2011 la SUNAT presenta su escrito de excepción de falta de agotamiento de la vía previa. SASA absuelve el traslado de las defensas planteadas por la SUNAT mediante Escrito No. 3 de fecha 13 de enero de 2012. Mediante Resolución No. 6 de fecha 30 de enero de 2012, el Décimo Juzgado Constitucional declara infundada la excepción por falta de agotamiento de la vía previa presentada por la SUNAT. El 8 de febrero de 2012 la SUNAT interpone recurso de apelación contra la Resolución No. 6., la cual es concedida sin efectos suspensivos y con calidad de diferida mediante Resolución No. 7 del 5 de marzo de 2012. Dicha resolución No. 7 también precisa que la apelación será resuelta conjuntamente con la resolución que ponga fin al proceso.
- 2.12. Mediante Resolución No. 8 de fecha 23 de marzo de 2012, el Décimo Juzgado en lo Constitucional de Lima dicta sentencia, declarando fundada la demanda, ordenando a la SUNAT a inaplicar el artículo 5 de la LIR y que restituya los pagos a cuenta realizados por SASA.
- 2.13. EL 30 de marzo de 2012 la SUNAT interpuso recurso de apelación, la cual fue concedida por el Décimo Juzgado Constitucional de Lima, mediante Resolución No. 10 de fecha 20 de abril de 2012. Mediante escrito de fecha 2 de julio de 2012, la SUNAT expresó los agravios causados por la sentencia de primera instancia.
- 2.14. La SUNAT y SASA presentaron múltiples escritos adicionales entre el 16 de agosto y el 10 de octubre de 2012, agregando y precisando argumentos, y adjuntando informes jurídicos realizados por múltiples estudios de abogados de Lima.
- 2.15. No obstante ello, mediante Resolución No. 16 de fecha 14 de agosto de 2012, la Cuarta Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima emitió sentencia en segunda instancia, decidiendo confirmar la Resolución No. 6 que declara infundada la excepción de falta de agotamiento de la vía previa propuesta por la SUNAT y revocando la Resolución No. 8 (sentencia en primera instancia), reformándola a improcedente.
- 2.16. Mediante escrito de fecha 28 de noviembre de 2012, SASA formula recurso de agravio constitucional contra la Resolución No. 16, solicitando que se revoque la decisión impugnada y se declare fundada la demanda. Mediante Resolución No. 26 la Cuarta Sala Civil de la Corte Superior de justicia de Lima concede el recurso de agravio constitucional solicitado por SASA y eleva los autos al TC. Con fecha 12 de abril de 2013, la SUNAT presenta un escrito de conclusiones de informe oral, explicando los argumentos de la defensa.
- 2.17. Finalmente, 18 de junio de junio de 2013, el TC emite la Sentencia, declarando fundada la demanda de SASA, ordenando inaplicar el artículo 5 de la LIR para el caso específico y ordenando a la SUNAT restituir los pagos a cuenta realizados. Es menester precisar que la Sentencia fue emitida con los fundamento de votos de los magistrados Vergara Gotelli, Álvarez Miranda, y Eto Cruz, y el Voto Singular del Magistrado Calle Hayen.

3. Identificación de los principales problemas jurídicos

Si bien es cierto que el Expediente presenta una controversia fácil de entender, los múltiples problemas jurídicos que se pueden identificar y las diversas posiciones aparentemente razonables dificultan el análisis del caso.

3.1. Naturaleza jurídica de la indemnización justipreciada

El artículo 70 de la Constitución establece 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 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.” (énfasis agregado).

Adicionalmente, el artículo 15 inciso primero de la Ley General de Expropiaciones – Ley No. 27117 (“LGE”) establecía que:

“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”.

3.1.1. Posición de SASA

SASA considera que la indemnización justipreciada, tiene naturaleza indemnizatoria. Argumenta en su demanda que el expropiado debe recibir un monto indemnizatorio que sustituye equivalentemente al bien que se ha visto forzado a transferir⁶. SASA argumenta que la indemnización justipreciada no tiene como fin generar una ganancia en el expropiado, sino mantener el equilibrio patrimonial del expropiado.

Citando a Dromi, SASA argumenta que, si bien no lo establece expresamente la Constitución, la indemnización justipreciada es un modo de resarcimiento⁷. La indemnización justipreciada no debe ni enriquecer ni empobrecer al expropiado, sino dejarlo en igualdad de situación económica.

Luego de la sentencia de segunda instancia, SASA argumenta que la Segunda Sala Civil ha cometido errores en su fallo, pues la indemnización justipreciada no puede ser considerada como un precio (contraprestación). Citando el caso *Salvado Chiriboga Vs. Ecuador* de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, SASA establece que el valor actualizado de un inmueble solo es una manera adecuada de recuperar su pérdida⁸. El hecho de que recupere la pérdida no significa que la indemnización justipreciada se convierta en un precio.

Asimismo, SASA argumenta que el artículo 15 inciso primero de la LGE realiza la distinción entre el valor de tasación actualizado del bien expropiado y la compensación del eventual perjuicio porque es la única forma de asegurar que el expropiado efectivamente sea indemnizado. Este hecho, de ninguna manera puede convertir al valor de tasación actualizado en una contraprestación⁹.

⁶ Demanda interpuesta por SASA, Numeral 5.5.

⁷ Demanda interpuesta por SASA, Numeral 5.6.

⁸ Recurso de agravio constitucional interpuesto por SASA, Numeral 4.2

⁹ Recurso de agravio constitucional interpuesto por SASA, Numeral 4.3.

Mediante el informe del Estudio Echeconpar presentado por SASA, Danós argumenta que las instituciones propias de la responsabilidad patrimonial de la Administración Pública o del sistema de responsabilidad del Derecho Civil (daño, antijuricidad, causalidad y culpa)¹⁰. Agregan que, en cambio, en la expropiación el Estado priva al expropiado de su derecho a la propiedad, por lo que nace un derecho compensatorio. En cambio, en la responsabilidad se produce un perjuicio patrimonial indirecto, pues la responsabilidad civil o patrimonial de la Administración Pública no tiene un objeto preciso¹¹.

Así, el Informe del Estudio Echeconpar concluye que la indemnización justipreciada, no debe ser entendida bajo los institutos jurídicos-administrativos clásicos, pero como un sub-concepto constitucional independiente, el cual constituye la garantía constitucional más importante ante la expropiación forzosa.

3.1.2. Posición del Décimo Juzgado Constitucional de Lima

El Décimo Juzgado Constitucional de Lima declara que la naturaleza jurídica de la indemnización justipreciada 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"¹². De esta manera, la posición de este juzgado es similar al de SASA.

3.1.3. Posición de la SUNAT

La SUNAT no argumentó acerca de la naturaleza jurídica de la indemnización justipreciada en su contestación de la demanda o en su traslado de excepción por falta de agotamiento de la vía previa. La primera vez que la SUNAT argumenta sobre la naturaleza del ingreso generado como consecuencia del pago del justiprecio en su recurso de apelación de la sentencia de primera instancia.

La SUNAT argumenta 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 de Flujo de Riqueza"¹³. Citando a Bravo, la SUNAT agrega que no es relevante la naturaleza del acto que origina el enriquecimiento, en este caso la expropiación. En otras palabras, que no es importante la voluntad (o falta de ella) de SASA para analizar si es que la naturaleza de la indemnización justipreciada es indemnizatoria o contraprestativa.

La SUNAT agrega que, dentro de la teoría de flujo de riqueza, también se consideran renta las ganancias de capital, sin excepciones, a los ingresos que provengan de la enajenación de bienes que constituyan activos de empresas¹⁴.

Además, la SUNAT precisa que el IR no grava los ingresos, que en este caso es la indemnización justipreciada, si no que grava la utilidad, que en este caso es la indemnización justipreciada menos el costo computable del Predio¹⁵. Incluso, en la controversia discutida, el IR no grava aisladamente la ganancia de capital producto de la expropiación, en cambio grava todos los ingresos afectos recibidos por la empresa en el ejercicio fiscal, menos las deducciones permitidas por la LIR¹⁶.

¹⁰ Informe legal de Estudio Echeconpar, 2012, numeral 1.1.5.

¹¹ Sánchez Morón. M, 2010, p. 729. Citado en el Informe legal de Estudio Echeconpar, Ibidem.

¹² Resolución No. 8, fundamento 7.

¹³ Recurso de apelación contra Resolución No. 8 interpuesta por SUNAT, numeral 1.2.

¹⁴ Recurso de apelación contra Resolución No. 8 interpuesta por SUNAT, numeral 1.3.

¹⁵ Recurso de Agravios, en cumplimiento de Resolución No. 12, P.5.

¹⁶ Ibidem.

3.1.4. Posición de la Cuarta Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima

La Cuarta Sala Civil precisa que la Constitución no ha inafectado o exonerado a la indemnización justipreciada de ser gravada con tributos. La Sala justifica este hecho argumentando que el IR no grava la propiedad, sino la ganancia. Así, la ganancia de capital es una manifestación de capacidad contributiva y que por lo tanto se asimila a lo “que la doctrina denomina incremento patrimonial de un bien”¹⁷. La Sala precisa que, al ser una ganancia de capital, se ubica dentro de lo que la doctrina considera como renta gravable dentro de los criterios de “flujo de riqueza”¹⁸.

La Sala agrega que la indemnización justipreciada pagada al expropiado no representa más que el precio que en cualquier contrato de compraventa se pagaría por adquirir la propiedad de un bien¹⁹. Así, según el artículo 15 inciso primero de la LGE la indemnización justipreciada está conformada por dos conceptos: (i) el valor de tasación comercial actualizado y (ii) la compensación por el eventual perjuicio. Así, la Sala considera que el valor de tasación actualizado es la contraprestación pagada a favor del expropiado, mientras que la compensación por eventuales daños sería la naturaleza resarcitoria. Contradiciendo el informe legal de Córdova, el cual fue presentado por SASA para sustentar su posición, no era necesario que el legislador incluya dentro del concepto de indemnización justipreciada la posible ganancia (además de la compensación y el precio), pues el precio ya incluye tácitamente a la ganancia²⁰.

Así, es evidente que para la Cuarta Sala Civil, la naturaleza de la indemnización justipreciada es contraprestativa. En ese sentido, es indiferente si es que dicha transferencia se realizó de forma forzada, pues la contraprestación sí puede ser gravada con el IR.

3.1.5. Posición del TC

El TC niega que la indemnización justipreciada pueda ser considerada una ganancia de capital, pues el proceso de expropiación carece de una etapa de negociación que permita al expropiado obtener un beneficio económico²¹.

Así mismo, sin establecerlo expresamente, el TC califica la naturaleza de la indemnización justipreciada como indemnizatoria, pues lo que persigue la garantía constitucional del justiprecio es el equilibrio económico del expropiado por la pérdida de su activo, por lo que el acto de la expropiación no puede significar una ganancia para el expropiado²².

Así, el TC considera que el fin que persigue la indemnización justipreciada, incluyendo tanto el valor de tasación comercial actualizado y la compensación por eventuales daños, es dejar al expropiado en la misma situación económica que mantenía antes de la expropiación. Ergo, el TC considera que la indemnización es resarcitoria.

Posición del magistrado Vergara Gotelli

¹⁷ Resolución No. 16, Párrafo 18.

¹⁸ Resolución No. 16, Párrafo 19.

¹⁹ Resolución No. 16, Párrafo 19.

²⁰ Resolución No. 16, Párrafo 19.

²¹ Sentencia, fundamento 26.

²² Sentencia, fundamento 27.

El magistrado Vergara Gotelli, sin apartarse de lo dispuestos en la Sentencia, mediante Fundamento de Voto, precisa que el Estado solo grava los actos que los contribuyentes realizan voluntariamente²³. Este magistrado también reconoce la naturaleza resarcitoria de la indemnización justipreciada²⁴.

Posición del magistrado Álvarez Miranda

El magistrado Álvarez Miranda también considera que la naturaleza de la indemnización justipreciada es resarcitoria. Tiene como objetivo buscar el equilibrio patrimonial del expropiado después de sufrir la expropiación²⁵.

Posición del magistrado Calle Hayen

El magistrado Calle Hayen también considera que la naturaleza jurídica de la indemnización justipreciada es resarcitoria. Siguiendo a Dromi, quien también fue citado por SASA en su demanda, establece que:

“la competencia constitucional para adquirir el dominio sobre el bien desapropiado está subordinada a la condición de que el patrimonio de su propietario quede indemne, es decir, sin daño. Una indemnización injusta importa una confiscación o despojo carente de sentido jurídico (...)”²⁶.

Asimismo, no solo establece que la naturaleza de la indemnización justipreciada, si no que niega que pueda tener una naturaleza contraprestativa. La falta de voluntad del expropiado, en un acto en que no actuó en las mismas condiciones que el Estado, determina que la transferencia no puede ser considerada una enajenación. Por lo tanto, no solo determinar la naturaleza indemnizatoria de la indemnización justipreciada, pero también niega que pueda ser una ganancia de capital²⁷.

3.2. El Principio de capacidad contributiva

El artículo 74 de la Constitución establece que:

“(...) El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio.

(...)

No surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo.” (énfasis agregado).

3.2.1. Posición de SASA

SASA argumenta que imponer una obligación tributaria por la indemnización justipreciada recibida por una expropiación contraviene el principio de capacidad contributiva²⁸. Justifica este argumento en que existe un nexo indisoluble entre la capacidad contributiva y el hecho sometido a imposición. Establece que los índices reveladores de riqueza son tres: (i) la renta; (ii) el consumo; y (iii) el patrimonio²⁹.

²³ Fundamento de Voto del Magistrado Vergara Gotelli, fundamento 20.
²⁴ Fundamento de Voto del Magistrado Vergara Gotelli, fundamento 16.
²⁵ Fundamento de Voto del Magistrado Álvarez Miranda, fundamento 10.
²⁶ Voto Singular del Magistrado Calle Hayen, fundamento 14.
²⁷ Voto Singular del Magistrado Calle Hayen, fundamento 16.
²⁸ Demanda interpuesta por SASA, numeral 5.11.
²⁹ Demanda interpuesta por SASA, numeral 5.13.

SASA argumenta que el artículo 5 de la LIR es inconstitucional porque considera que una indemnización es una ganancia de capital. Establece que, como lo indicamos en la sección anterior, la indemnización justipreciada busca mantener el equilibrio económico antes y después de la expropiación³⁰. Razón por la cual el expropiado no puede obtener beneficios, ni demostrar capacidad contributiva.

Además, SASA precisa, mediante informe del Estudio Shoschana Zusman, que de gravarse con el IR al ingreso derivado de la indemnización justiprecia, se vulnerarían los principios de capacidad contributiva y no confiscatoriedad. Concretamente, argumentan que el principio de capacidad contributiva se vería vulnerado porque en una expropiación, precisamente por el carácter sustitutorio entre la indemnización justipreciada y la transferencia del bien, no existe una generación de riqueza, la cual es el objeto del IR³¹.

3.2.2. Posición del Décimo Juzgado de Lima

El Décimo Juzgado de Lima reconoce que la potestad tributaria del Estado debe ser ejercida conforme a los principios consagrados en la Constitución. En ese sentido, para que el pago de un tributo no constituya una injerencia estatal indebida, debe guardar un nexo con el principio de capacidad contributiva³². Sin embargo, si bien llega a la conclusión que el artículo 5 de la LIR vulnera el principio de no confiscatoriedad, no se pronuncia respecto de la capacidad contributiva de SASA.

3.2.3. Posición de la SUNAT

Sin establecerlo explícitamente, la SUNAT argumenta que el artículo 5 de la LIR no contraviene el principio de capacidad contributiva. Así, la SUNAT argumenta que el objeto del IR para personas jurídicas no es la indemnización justipreciada en sí, sino la ganancia generada en el ejercicio económico, si la hubiese³³. Es precisamente esta argumentación la que permite identificar que para la SUNAT, el impuesto a la renta de tercera categoría no puede ser confiscatoria, en el sentido que solo puede gravar las rentas generadas en un ejercicio. Asimismo, la SUNAT implica que SASA sí cuenta con capacidad contributiva, al haber generado rentas en ese ejercicio económico.

Además, la SUNAT argumenta, citando el Expediente No. 2727-2002-AA/TC del TC, que las rentas forman parte de la propiedad de los contribuyentes y, en ese sentido, la propiedad también es una manifestación de la riqueza y es susceptible de ser gravada³⁴. Es decir, no es que el IR grave directamente a la propiedad, solo grava las rentas, pero las rentas forman parte de la propiedad del contribuyente, pero no por eso pueden ser confiscatorias.

3.2.4. Posición de la Cuarta Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima

Como lo mencionamos anteriormente, la Cuarta Civil considera que el pago derivado de la indemnización justipreciada y la transferencia del Predio califica como una ganancia de capital y, por lo tanto, puede ser gravado con el IR. Bajo esta conclusión, es que la Cuarta Sala Civil determina que la ganancia derivada por la diferencia entre el valor de

³⁰ Demanda interpuesta por SASA, numeral 5.17.

³¹ Informe Estudio Shoschana Zusman, 2012, p. 5.

³² Resolución No. 8, fundamento sexto.

³³ Recurso de Agravios, en cumplimiento de Resolución No. 12, p.5 y p. 6.

³⁴ Escrito SUNAT No. 5, p. 5.

tasación comercial actualizado y el costo de adquisición actualizado es una manifestación de capacidad contributiva.

3.2.5. Posición del TC

El TC tajantemente determina que en este caso no hay capacidad contributiva. Como mencionamos anteriormente, para el TC los hechos imponible del impuesto se encuentran directamente relacionados a la presencia de una ganancia económica generada como producto de la explotación del trabajo, del capital o de ambos³⁵. Como el procedimiento de expropiación carece de una etapa de negociación entre el Estado y el expropiado, no se puede obtener un beneficio económico.

Así, el pago de la indemnización justipreciada solo busca restituir el patrimonio del expropiado a la situación previa a la expropiación, razón por la cual no demuestra señales de capacidad contributiva pasible de ser gravada con el IR³⁶.

3.3. El Principio de no confiscatoriedad

Al igual que lo desarrollado en el caso del principio de capacidad contributiva, el principio de no confiscatoriedad está establecido, expresamente, en el artículo 74 de la Constitución.

Cabe mencionar que ni SASA ni el Tribunal Constitucional exponen argumentos relevantes en relación al principio de no confiscatoriedad, sin embargo, la discusión resulta idónea al tratar los problemas jurídicos identificados en el Expediente.

3.3.1. Posición del Décimo Juzgado Constitucional de Lima

El Décimo Juzgado de Lima sostiene, en la sentencia de primera instancia que la aplicación del artículo 5 de la LIR vulnera los derechos constitucionales a la propiedad, y sustenta dicha vulneración con una breve referencia al principio de no confiscatoriedad³⁷. Específicamente, expresa que se vulnera el principio de no confiscatoriedad cuando un tributo no es razonable o proporcional, y gravar la indemnización justipreciada con el IR resulta justamente irrazonable.

3.3.2. Posición de la SUNAT

La SUNAT argumenta que, el principio de no confiscatoriedad, de hecho, tiene el carácter de un concepto jurídico indeterminado, tal como lo establece la sentencia del TC No. 2727-2002-AA/TC, por lo que no debe ser analizado en términos abstractos, produciéndose una falla de motivación aparente de las resoluciones judiciales³⁸.

Siguiendo con dicha argumentación, la SUNAT expresa que, para que el Décimo Juzgado de Lima alegue que se afectó el principio de no confiscatoriedad, debe realizar un Test de Proporcionalidad, en el que se pondere el derecho a la propiedad de SASA y su deber de contribuir³⁹. Asimismo, la SUNAT argumenta que, para determinar una

³⁵ Sentencia, fundamento 26.

³⁶ Sentencia, fundamento 29.

³⁷ Resolución No. 8, fundamento 6.

³⁸ Recurso de Apelación contra la Resolución No. 8, fundamento 2.

³⁹ Recurso de Apelación contra la Resolución No. 8, fundamento 2.3.

posible vulneración al principio de no confiscatoriedad, es necesario probar con documentación idónea, la real afectación al patrimonio⁴⁰.

Posteriormente, la SUNAT utiliza los argumentos esgrimidos por el Estudio Reynaldo Bustamante Asociados, para sustentar que, según el principio de no confiscatoriedad, una norma tributaria no debe afectar irrazonable o desproporcionalmente la esfera patrimonial del sujeto, por el contrario, debe garantizar la intangibilidad del capital. Llevado al caso en concreto, precisa que no se ha vulnerado el principio de no confiscatoriedad, pues no se tiene por objeto gravar la totalidad de la indemnización justipreciada, sino la parte de la indemnización que es una ganancia para el sujeto afectado por la expropiación⁴¹.

En la misma línea, la SUNAT argumenta que, para determinar si es que el impuesto a la renta que SASA está cuestionando tiene un carácter confiscatorio, sería necesaria la actuación de pruebas plenas y fehacientes, pues el TC ya ha determinado de manera manifiesta que la no confiscatoriedad es un concepto jurídico que se revisa casuísticamente⁴².

3.3.3. Posición de la Cuarta Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima

En la sentencia de segunda instancia, la Cuarta Sala Civil estableció que, para determinar la generación o no de la afectación al principio de no confiscatoriedad, es necesario revisar el caso concreto y analizar la información contable y financiera de SASA. Sin embargo, siendo que es un proceso de amparo, no corresponde la revisión de medios probatorios, por lo que es imposible determinar si se vulneró o no el principio de no confiscatoriedad⁴³.

La posición previamente descrita se sustenta en dos sentencias del Tribunal Constitucional: (i) la STC No. 5221-2006-AA/TC, que establece que el principio de no confiscatoriedad es un concepto jurídico indeterminado y se debe determinar casuísticamente; y, (ii) la STC No. 2302-2003-AA/TC, que establece que para acreditar la vulneración al principio de no confiscatoriedad es necesario probar la afectación real al patrimonio⁴⁴.

3.4. El Principio de reserva de ley y el Principio de legalidad

3.4.1. Posición de SASA

Mediante el informe del Estudio Shoschana Zusman, SASA señala que el principio de legalidad se refiere a que, para que un tributo exista jurídicamente debe estar contenido en una norma legal que desarrolle el hecho imponible y el tributo en sí. En la misma línea, el principio de reserva legal se refiere a que los tributos solo pueden ser creados por ley o por decreto legislativo. Adicionalmente, argumenta que los mencionados principios pretenden un balance entre la administración tributaria y el administrado, para que no quede a la merced de la arbitrariedad la imposición de tributos. En ese sentido, argumenta que, si la ley la ofrece al expropiado una indemnización justipreciada, aun cuando este monto denote una capacidad contributiva, este no debe ser gravado con el IR, pues para que ello se configure jurídicamente se deberá cumplir con los principios

⁴⁰ Escrito del 28 de agosto del 2012, fundamento 2.

⁴¹ Informe legal del Estudio Reynaldo Bustamante Asociados, fundamento 1.6.

⁴² Informe legal del Estudio Reynaldo Bustamante Asociados, fundamento 2.1.

⁴³ Resolución No. 16, fundamento 36, d).

⁴⁴ Resolución No. 16, fundamentos 42 y 43.

de legalidad y reserva de ley, es decir, que el hecho imponible sea considerado como tal mediante una norma con rango de ley⁴⁵.

3.4.1. Posición de la SUNAT

La SUNAT, mediante el informe legal elaborado por Estudio Reynaldo Bustamante Asociados, argumenta que el principio de reserva de ley está dirigido a que los tributos se creen, modifique, deroguen o establezcan alguna exoneración exclusivamente por ley. Este principio actuaría como una limitación a la potestad de la administración tributaria. En ese sentido, argumenta que, para exonerar de un tributo a una persona natural o jurídica, debe haber una ley dictada por el Congreso de la República, o en todo caso un decreto legislativo, en caso se delegue dicha facultad por parte de la autoridad legislativa. Pues bien, la SUNAT argumenta que, como el TC no tiene la facultad para emitir leyes o decretos legislativos, esta no puede exonerar a SASA de su obligación tributaria.

A más abundancia, en dicho informe se interpretó la pretensión de SASA de inaplicar el artículo 5 de la LIR como una solicitud de exoneración tributaria, o excepción tributaria, por lo que concluye que el TC no tiene la facultad para hacer ello, en virtud del principio de legalidad y reserva de ley⁴⁶.

Asimismo, la SUNAT argumenta que SASA, al solicitar que se le inaplique el artículo 5 de la LIR, está pretendiendo recibir un beneficio tributario consistente en no pagar el IR resultante de la ganancia de capital. La SUNAT concluye que en caso se declare fundada la pretensión de SASA, se estaría otorgando mediante una vía jurisdiccional un beneficio tributario a la demandante. Esto sería un grave atentado en contra del principio de legalidad y reserva de ley⁴⁷.

3.4.2. Posición de la Cuarta Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima

En la sentencia de segunda instancia, la Cuarta Sala Civil determina que, la Constitución no ha previsto un régimen de inafectación o exoneración tributaria a favor de las personas afectadas por una expropiación⁴⁸. La Cuarta Sala Civil también menciona que, cuando el Estado le ha querido otorgar un régimen de exoneración tributaria, lo ha hecho considerando el principio de legalidad, tal como lo establece el artículo 19 de la Constitución, que otorga un régimen tributario excepcional a las universidades, institutos superiores y demás centros educativos.

La Cuarta Sala Civil hace énfasis en que, cumpliendo con el principio de legalidad, las expropiaciones se encuentran válidamente afectadas por el IR, lo cual está expuesto en el artículo 5 de la LIR. Tanto es así que, si el valor del inmueble expropiado aumenta, la ganancia de capital también aumenta, incrementado el IR⁴⁹.

Ahora, cabe mencionar que, en el escrito de apelación en contra de la Resolución No. 16, SASA expresa manifiestamente que nunca invocaron a su favor la aplicación de un régimen de inafectación, exoneración o inmunidad tributaria.

3.5. Las teorías de la renta

⁴⁵ Informe legal del Estudio Shoschana Zusman, fundamento 21-24.

⁴⁶ Informe legal de Reynaldo Bustamante Asociados, fundamento 3.

⁴⁷ Escrito del 22 de abril del 2013, fundamento p 37-42

⁴⁸ Resolución No. 16, fundamento 10.

⁴⁹ Resolución No. 16, fundamento 12-14.

A lo largo del Expediente, cada una de las partes discute si es que la indemnización justipreciada puede ser considerada como una ganancia de capital. Sin embargo, no se establece otra alternativas sobre, por ejemplo, si es que el ingreso derivado del pago de la indemnización justipreciada puede ser considerado como flujo de riqueza, no por la expropiación (enajenación) del Predio, sino como un ingreso gravado recibido por un tercero.

Así, desde nuestro punto de vista, el problema central desde la perspectiva del Derecho Tributario del Expediente es determinar bajo qué teoría de la renta califica la renta producida por la enajenación del Predio, y determinar si es que está gravada o no.

Sobre el particular, el artículo 1 de la LIR establece que:

“El Impuesto a la Renta 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 (...).”*

3.5.1. Posición de SASA

SASA niega que la indemnización justipreciada pueda ser considerada como renta. De esta manera, SASA argumenta que los ingresos obtenidos derivados del pago de la indemnización justipreciada no se adhieren a ninguna de las teorías de renta recogidas por nuestra legislación; o por lo menos, no ha argumentado bajo qué teoría se encuentran.

3.5.2. Posición del Décimo Juzgado Constitucional de Lima

El Décimo Juzgado Constitucional de Lima argumenta que la transferencia del Predio como consecuencia de la expropiación sufrida por SASA es renta producto. En efecto, dicho Juzgado establece que, de manera compulsiva, SASA ha sido privado del Predio, el cual posiblemente pudo haber constituido una “renta permanente de utilidades beneficios económicos o rentas”⁵⁰. Como explicaremos más adelante, el hecho que el Décimo Juzgado Constitucional de Lima se refiera a la permanencia de las utilidades, coincide con lo dispuesto en la LIR en el inciso a) del artículo 1. Así, este Juzgado consideraría que el ingreso derivado como consecuencia del pago de la indemnización justipreciada es renta bajo la teoría de renta producto.

3.5.3. Posición de la SUNAT

La SUNAT apela la Resolución No. 8 argumentando que el Décimo Juzgado Constitucional confunde las teorías de renta producto y flujo de riqueza. Además, precisa que el Juzgado también confunde que la LIR solo grave las rentas bajo la teoría de renta producto⁵¹.

La SUNAT argumenta que la ganancia producida por la enajenación del Predio califica como ganancia de capital, la cual califica sin excepciones a cualquier ingreso que provenga de la enajenación de bienes que constituyan activos de empresas o personas

⁵⁰ Resolución No. 8, fundamento 7.

⁵¹ Recurso de Apelación contra Resolución No 8 interpuesto por SUNAT, numerales 1.1 a) y b).

jurídica, no destinados a su comercialización (es decir, excluyendo mercadería, que si bien es una venta de activos, no es considerada flujo de riqueza)⁵². De esta manera, la ganancia producida como consecuencia de la expropiación del predio sería calificada como renta bajo el artículo 1 literal b) de la LIR.

3.5.4. Posición de la Cuarta Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima

La Cuarta Sala Civil recoge los argumentos esgrimidos por la SUNAT, y también califica a la enajenación del Predio como una ganancia de capital. Como lo mencionamos en la sección previa, para esta Sala la ganancia de capital es muestra de capacidad contributiva, y por lo tanto objeto del IR. La Sala establece que la ganancia de capital se ubica dentro de la teoría de flujo de riqueza⁵³.

3.5.5. Posición del TC

Como lo hemos mencionado anteriormente, el TC considera que el ingreso recibido por SASA como consecuencia de la expropiación no puede ser considerada una ganancia de capital porque el expropiado no tuvo voluntad de ser expropiado ni capacidad de negociación⁵⁴.

Asimismo, el TC precisa que la indemnización justipreciada no puede ser considerada como ganancia de capital porque tiene naturaleza indemnizatoria⁵⁵.

De esta manera, no se puede equiparar el beneficio obtenido como ganancia de capital (ingreso menos costo de adquisición a valor actualizado) con la indemnización justipreciada, precisamente porque la indemnización presupone un perjuicio tolerado por el expropiado⁵⁶.

El TC, sin embargo, no profundizó sobre si el ingreso derivado del pago de la indemnización justipreciada podía ubicarse dentro de alguna otra teoría de renta.

Fundamento de Voto del Magistrado Álvarez Miranda

El Magistrado Álvarez Miranda agrega que, hay ganancias de capital que incrementan la capacidad contributiva del contribuyente y precisamente por ello son gravadas. Sin embargo, como la indemnización justipreciada no incrementa la riqueza del expropiado, su gravamen es inconstitucional⁵⁷.

Voto Singular del Magistrado Calle Hayen

Similarmente a lo argumentado por el magistrado Álvarez Miranda, el Magistrado Calle Hayen llega a la conclusión que la indemnización justipreciada cumple una función de sustitución del bien, con lo cual no se puede entender que el justiprecio es una ganancia de capital⁵⁸.

3.6. Aspecto Material de la hipótesis de incidencia tributaria

⁵² Recurso de Apelación contra Resolución No 8 interpuesto por SUNAT, numeral 1.3.

⁵³ Resolución No. 16, fundamento 19.

⁵⁴ Sentencia, fundamento 26.

⁵⁵ Sentencia, fundamento 27.

⁵⁶ Ibídem.

⁵⁷ Fundamento de Voto del Magistrado Álvarez Miranda, fundamento 11.

⁵⁸ Voto Singular del Magistrado Calle Hayen, fundamento 16.

Si bien no es una controversia explícitamente desarrollada en el Expediente, identificamos que el aspecto material de la hipótesis de incidencia del IR es un problema jurídico contenido en el Expediente. Podemos inferir que para SASA no existe aspecto material, en cuanto excluye la posibilidad de gravar con el IR al pago de la indemnización justipreciada.

Por su parte, el Décimo Juzgado Constitucional de Lima y TC, incluyendo todos sus magistrados, también niegan que el pago de la indemnización justipreciada forme parte del aspecto material del IR. A diferencia de SASA, sin embargo, consideran que en este caso específico no puede determinarse que el pago de la indemnización justipreciada es una ganancia de capital para SASA, por lo que no forma parte del aspecto material de la hipótesis de incidencia del IR.

En cambio, la SUNAT y la Cuarta Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima consideran que la indemnización justipreciada es la contraprestación por la enajenación del Predio. De este modo, concluyen que sí configura una ganancia de capital. Por ello, el aspecto material de la hipótesis de incidencia del IR para este caso en particular es la renta generada por la diferencia del valor de tasación comercial del inmueble actualizado y el costo de adquisición del Predio actualizado.

Nuevamente, ninguna de las partes analizó si es que el aspecto material de la hipótesis de incidencia podría, en todo caso, ser la indemnización pagada a SASA por la expropiación del Predio (de ser considerada renta).

3.7. ¿El artículo 5 de la LIR es una norma autoaplicativa o heteroaplicativa?

3.7.1. Posición de SASA

Mediante el informe del Estudio Aníbal Quiroga León, SASA argumentó la procedencia de la demanda de amparo. SASA expresa que el artículo 5 de la LIR es una norma autoaplicativa, por lo que no requieren de un acto de aplicación que conlleven a una afectación de derechos. Así, el expropiado se encontraría en un estado de indefensión, por lo que no tendría otra alternativa diferente a la de solicitar protección en contra de una norma legal. El TC ha permitido reiteradamente que se interpongan demandas de amparo en contra de normas autoaplicativas⁵⁹. Aparte, el no acatamiento del artículo 5 de la LIR implicaría a la imposición de una Resolución de Determinación y una eventual Resolución de Multa por parte de la SUNAT.

En dicho informe, SASA argumenta que el artículo 5 de la LIR afecta directamente sus derechos subjetivos constitucionales. Esta afectación se traduce en que la indemnización justipreciada de un bien expropiado se vea reducido por la aplicación del IR. Esto determinaría la naturaleza autoaplicativa del artículo 5 de la LIR. En otras palabras, la aplicación del artículo 5 de la LIR no requiere de un mecanismo legal para que se configure la obligación tributaria⁶⁰.

A más abundancia, el informe señala que las normas de carácter autoaplicativo producen un agravio de manera inmediata mediante la realización obligatoria de un determinado hecho. Siendo que, el artículo 5 de la LIR impone el pago del tributo a al acto de expropiación, esto implicaría justamente la afectación directa del patrimonio⁶¹.

⁵⁹ Escrito del 10 de octubre del 2012, p 1-2.

⁶⁰ Informe Legal del Estudio Aníbal Quiroga León, fundamento III.28.

⁶¹ Informe Legal del Estudio Aníbal Quiroga León, fundamento III.30.

En dicho informe se argumenta, también, que no considerar que el artículo 5 de la LIR es una norma autoaplicativa implicaría afirmar que el cumplimiento del pago del IR sería una obligación facultativa, por lo que se vería realizada por la propia voluntad de la persona natural o jurídica y sin la existencia de mecanismos coercitivos o sancionadores en caso no se aplique la norma⁶².

En un escrito posterior, del 29 de agosto del 2012, SASA abunda en su argumentación respecto a la procedencia del proceso de amparo, mediante la presentación de precedentes vinculantes del Tribunal Constitucional⁶³. De acuerdo con la sentencia del TC No. 2302-2003-AA/TC, SASA expone que el tribunal determinó que si el administrado es sujeto pasivo de un tributo y exista un hecho imponible de la norma tributaria, esta ya es exigible por parte de la administración tributaria, sin esperar que esta última actúe para ejercer la cobranza de la deuda tributaria.

3.7.2. Posición de la SUNAT

La SUNAT argumenta que el artículo 5 de la LIR no es una norma autoaplicativa, por el contrario, sería una norma heteroaplicativa, pues si el administrado no declara la indemnización justipreciada en su declaración jurada, o si la SUNAT no emite una Resolución de Determinación correspondiente, el tributo no tendría eficacia.

Siendo que la aplicabilidad del artículo 5 de la LIR está condicionada a la declaración del contribuyente o a la resolución de determinación. Por esta razón, la SUNAT argumenta que la demanda de amparo presentada por la SUNAT no resulta procedente⁶⁴.

3.7.3. Posición del Décimo Juzgado Constitucional de Lima

En la sentencia de primera instancia, el Décimo Juzgado de Lima expresa que las normas autoaplicativas son las que su aplicabilidad es inmediata e incondicionada, una vez que la norma se encuentra vigente. En caso la norma inmediata afecte derechos fundamentales, resulta procedente una demanda de amparo. Respecto al caso concreto, el juzgado expone que la obligación tributaria contenida en el artículo 5 de la LIR nace en el momento en que el Estado paga la indemnización justipreciada a la persona afectada por la expropiación, y no existe un acto posterior necesario para que la obligación tributaria nazca.

3.7.4. Posición de la Cuarta Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima

En la sentencia de segunda instancia, recogida en la Resolución No. 16, la Cuarta Sala determina que el pago parcial del IR, generado por la expropiación es un hecho que ya se ha materializado, dando lugar a la procedencia de una pretensión restitutoria por parte de SASA. Por otro lado, la obligación de declarar la renta, en virtud del artículo 5 de la LIR es una obligación vigente, por lo que impugnarla también resulta procedente, dando lugar a una pretensión preventiva por parte de SASA⁶⁵.

Concluye que el artículo 5 de la LIR es definitivamente una norma autoaplicativa, pues SASA es sujeto pasivo de un tributo, y existe un hecho imponible de la norma, por lo

⁶² Informe Legal del Estudio Aníbal Quiroga León, fundamento III.35.

⁶³ Escrito del 29 de agosto del 2012, p 1-4.

⁶⁴ Escrito de expresión de agravios

⁶⁵ Resolución No. 16, fundamento 5.g).

que SASA se encuentra obligada a apagar el impuesto a la renta, no teniendo que esperar, por parte de la SUNAT una actuación de cobranza de la deuda tributaria⁶⁶.

3.7.5. Posición del TC

El TC reitera que, en extensa jurisprudencia del mismo órgano jurídico, se ha determinado que procede el amparo en contra de normas que generan situaciones jurídicas inmediatas, sin que haya de por medio actos concretos para su aplicación.

Así, brevemente llega a la conclusión que SASA se vio inmediatamente afectada por la aplicación del artículo 5 de la LIR, por lo que no cabe duda de que es una norma autoaplicativa, derivada del procedimiento de expropiación al que se le sometió⁶⁷.

3.8. Respecto de la actuación de pruebas en un proceso de amparo para determinar la confiscatoriedad del IR

3.8.1. Posición de SASA

SASA argumenta que no es necesaria una etapa probatoria para determinar si la indemnización justipreciada debe ser gravada, pues no es necesario determinar si hay ganancia. De acuerdo con el criterio de SASA, la indemnización justipreciada asegura la indemnidad patrimonial producida por una expropiación, por lo que no está ni enriqueciendo ni empobreciendo al sujeto afectado. Por ello, considera que es un error de derecho que la Cuarta Sala Civil haya considerado que es improcedente la demanda de amparo, por la falta de la etapa probatoria⁶⁸

3.8.2. Posición de la Cuarta Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima

la Cuarta Sala Civil declaró improcedente la demanda, tomando en consideración no solo que no se ha probado la afectación real al patrimonio, sino que tampoco es posible, mediante la vía procedimental del proceso de amparo, revisar si es que IR aplicado a la indemnización justipreciada es realmente confiscatorio o no. Ello pues en los procesos de amparo no existe la etapa probatoria⁶⁹.

Ni la SUNAT, ni el Décimo Juzgado Constitucional de Lima, ni el TC desarrollaron la necesidad de actuar pruebas en un proceso de amparo.

4. **Análisis de los problemas jurídicos identificados en el Expediente**

Una vez identificados los problemas jurídicos sobre los que versa el Expediente, es menester analizar las posiciones descritas anteriormente. Nuestro objetivo es, por un lado, que el lector pueda entender nuestro análisis y críticas (o suscripciones) a las posiciones adoptadas, y por otro lado, convencer al lector que nuestra posición es acertada y nuestras propuestas son las correctas para resolver los problemas jurídicos, así como compartir nuestra propuesta a la solución jurídica. Esperamos que puedan compartir las conclusiones a las que llegamos.

⁶⁶ Resolución No. 16, fundamento 5.h).

⁶⁷ Sentencia, fundamento 2.

⁶⁸ Recurso de agravio constitucional, fundamento 4.5.

⁶⁹ Resolución No. 16, p 26-29.

4.1. ¿Cuál es la naturaleza jurídica de la indemnización justipreciada?

4.4.1. ¿Qué vino primero, el huevo o la gallina?

La indemnización justipreciada es una institución y sub-régimen constitucional establecido en el artículo 70 de la Constitución y el artículo 21 inciso segundo de la Convención Americana Sobre derechos Humanos⁷⁰.

Una primera característica que identificamos de la indemnización justipreciada es que es un presupuesto para la validez de la expropiación, ya que, el Estado no puede expropiar un predio sin el pago previo de la indemnización justipreciada en efectivo. Se sanciona con nulidad el proceso expropiatorio que no cumpla con esta disposición.

Sin embargo, si es que el pago de la indemnización justipreciada antecede al daño derivado de la expropiación del inmueble, ¿cómo puede existir un daño? Es cuestionable que la naturaleza jurídica de la indemnización justipreciada sea, precisamente, indemnizatoria, pues el expropiado no sufre realmente un daño patrimonial.

En cambio, pareciera que en realidad la naturaleza de la indemnización justipreciada es el contraprestativa. Es decir, el pago de la indemnización justipreciada no es una indemnización a favor del expropiado, sino el pago por parte del Estado del valor del predio expropiado.

Además, en nuestro ordenamiento, una segunda característica del contenido de la institución de la indemnización justipreciada es que está conformada por: (i) el valor de tasación comercial del inmueble expropiado; y (ii) los perjuicios que el expropiado pueda fehacientemente comprobar que ha sufrido como consecuencia de la expropiación, según lo establecía el artículo 15 de la LGE. Nuevamente pareciera que, por lo menos un extremo de la indemnización justipreciada es contraprestativa y otra indemnizatoria. Es decir, el pago por el valor comercial del inmueble expropiado tendría naturaleza contraprestativa y el resarcimiento de los perjuicios adicionales tendría naturaleza indemnizatoria.

No estamos de acuerdo con esta interpretación. Desde nuestro punto de vista, determinar la naturaleza jurídica de la indemnización justipreciada es un problema clásico de ¿qué vino primero, el huevo o la gallina? Es evidente que la indemnización justipreciada antecede a la expropiación porque es un presupuesto para su validez. Es una garantía adicional para el expropiado. Además, el Estado paga la indemnización justipreciada porque presupone que, si no lo hiciera, le generaría un daño al expropiado.

La única explicación lógica que tiene la indemnización justipreciada es que, si no existiera y el Estado tuviese la facultad de expropiar sin ninguna limitación, entonces el derecho a la propiedad de los peruanos sería sistemáticamente vulnerado. Esta afirmación es verdadera incluso cuando la decisión del Estado se fundamente en seguridad nacional o necesidad pública, como lo dictamina el artículo 70 de la Constitución.

En otras palabras, el Estado presupone que está generando un daño (justificado en seguridad nacional o necesidad pública) al expropiado, y para otorgarle validez a dicho acto, genera una ficción en la que intenta estimar, mediante la opinión de un tasador

⁷⁰ “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” (énfasis agregado).

comercial, cuál sería el valor que un tercero pagaría por el inmueble. Esta ficción, desde nuestro punto de vista, no puede tener naturaleza contraprestativa. Por el contrario, el hecho que el Estado cree esta ficción no debe afectar la naturaleza indemnizatoria de la indemnización justipreciada.

Este punto de vista, además, toma en consideración la historia de la expropiación como institución jurídica y la naturaleza de la propiedad, tanto como derecho fundamental, como fenómeno social y jurídico.

4.4.2. Derecho a la propiedad privada

Como lo hemos mencionado previamente, la propiedad privada es un derecho fundamental, establecido en el artículo 2 inciso 16 y el artículo 70 de la Constitución. Asimismo está establecido en múltiples tratados internacionales, como el también mencionado artículo 21 de la Convención Interamericana de Derechos Humanos.

La concepción clásica del derecho de propiedad regula las relaciones de los bienes, corporales e incorporales con las personas. De esta manera, se considera propietario de un bien a quien tenga las facultades de usar, disfrutar, disponer y reivindicar un bien⁷¹⁷². Sin embargo, la propiedad, como fenómeno social, antecede a la codificación y positivización del derecho.

Los bienes son instrumentos que permiten a las personas conseguir una rentabilidad económica⁷³. De esta manera es la propiedad la que faculta al propietario a percibir los frutos económicos de explotar dicho bien. Por esta razón, el contenido esencial del derecho a la propiedad es la facultad del propietario de disfrutar y disponer del bien⁷⁴. Desde nuestro punto de vista, la facultad de usar el bien también forma parte del contenido esencial del derecho de propiedad.

Desde un punto de vista económico, la propiedad privada es necesaria porque permite internalizar los costos de la propiedad en el propietario del bien. Como bien explica Bullard, por un lado, en un mundo sin propiedad privada los beneficios derivados de la explotación del bien no serían internalizados por el propietario, sino que serían trasladados a terceros, por lo que no habría interés en realizar actividades económicas⁷⁵. En efecto, por ejemplo, si es que un agricultor siembra frutas para que luego un tercero las coseche y se las coma o las venda, ¿cuál sería el incentivo del granjero de sembrar frutas?⁷⁶ ¿Por qué regaría las siembras todos los días?

Por otro lado, al no internalizar los costos de la propiedad, varios otros productos serían consumidos de una manera ineficiente, perjudicando a la sociedad en su conjunto⁷⁷. Por ejemplo, imaginemos que hay un granjero que tiene vacas. No existe propiedad sobre los campos de pasto donde se alimentan las vacas. Cada día el granjero lleva a su ganado a alimentarse a dichos campos. Como él, los demás granjeros también llevan al campo público a su ganado para alimentarlas. Pronto, los granjeros se dan con la sorpresa que ya no hay más campos de pasto, pues han sido consumidos en su totalidad. El resultado es económicamente ineficiente porque se ha sobre consumido el

⁷¹ Landa, César, 2017, p.113.

⁷² El artículo 923 del Código Civil también recoge esta definición en nuestro ordenamiento jurídico.

⁷³ Serrano, José Manuel, 2009, p. 82.

⁷⁴ Ídem.

⁷⁵ Bullard, Alfredo, 2003, p.142

⁷⁶ Ibídem.

⁷⁷ Ídem, p. 141.

pasto de los campos y también se ha sobre producido productos derivados de las vacas (leche, carne, etc) en exceso⁷⁸.

Es por esta razón económica y social, que las constituciones, ordenamientos jurídicos modernos y múltiples tratados internacionales establecen que la propiedad privada es un derecho fundamental de la persona. Sin propiedad privada no solo se generan conflictos sociales, también se generan ineficiencias económicas y, sobre todo, se desconoce un hecho de la realidad humana: la propiedad privada permite al humano realizar su proyecto de vida en libertad.

Ahora bien, como todos los derechos, la propiedad privada no es un derecho irrestricto. Como lo hemos mencionado, el artículo 70 de nuestra Constitución dispone que la propiedad privada se ejerce en armonía con el bien común y dentro de los límites de la ley. La limitación al derecho de propiedad es coherente con el punto de vista que la propiedad tiene una función social, y por lo tanto, es razonable que en ciertas circunstancias el derecho de la sociedad en su conjunto prime sobre la del propietario hasta cierto punto, limitando el contenido esencial del derecho de propiedad, pero no desconociéndolo.

Así, por ejemplo, las zonificaciones establecidas por las municipalidades provinciales y/o distritales son un claro ejemplo en el ordenamiento jurídico peruano de limitaciones a la propiedad privada de las personas. Esto sucede porque el ordenamiento jurídico reconoce que hay derechos de propiedad que no son compatibles entre sí. Por ejemplo, el derecho de propiedad de una persona que quiere hacer bulla en su casa en horas de la mañana colisiona con el derecho de propiedad de una persona que quiere descansar porque al día siguiente debe levantarse temprano.

Por ello, es que, mediante las leyes y jurisprudencia, el legislador y los jueces van dotando de contenido al ejercicio del derecho a la propiedad privada, estableciendo, en el escenario ideal, limitaciones razonables para cumplir con su función social y respetar su contenido esencial.

La expropiación no limita el derecho de propiedad del expropiado, a pesar de que comúnmente se describe a la expropiación como un límite al derecho de propiedad⁷⁹. La expropiación no regula cómo una persona ejercerá su derecho a la propiedad sobre un bien inmueble. La expropiación vulnera y aniquila el derecho de propiedad del expropiado sobre un bien inmueble.

4.4.3. La expropiación

La expropiación es una potestad estatal, pues no origina situación jurídica alguna⁸⁰. El expropiado no puede resistir la fuerza expropiatoria del Estado. La expropiación consiste en la transferencia forzosa de la propiedad de un bien (en el ordenamiento peruano un bien inmueble) a favor del Estado. La expropiación implica la extinción de la situación jurídica patrimonial del expropiado con el bien⁸¹.

La expropiación está reconocida en nuestro ordenamiento desde la Constitución de 1828⁸² ⁸³. Desde ese entonces, las constituciones de la República del Perú han

⁷⁸ Ibídem.

⁷⁹ Por ejemplo, ver Landa, Op.cit, p. 118.

⁸⁰ García de Enterría, 1984, p. 44,

⁸¹ Ídem, p. 45.

⁸² Artículo 165: "Es inviolable el derecho de propiedad. Si el bien público, legalmente reconocido, exigiere la propiedad de algún ciudadano, será previamente indemnizado de su valor".

⁸³ Rubio, 1999, Tomo III, p. 367.

establecido que la propiedad privada es inviolable, salvo por razones excepcionales previstas expresamente en las constituciones y dictaminadas por ley y previo al pago de una indemnización justipreciada.

Para entender la expropiación establecida en la Constitución de 1993, debemos ver analizar el antecedente de la Constitución de 1979. El artículo 125 establecía que:

*“La propiedad es inviolable. El Estado la garantiza. A nadie puede privarse de la suya sino por causa de necesidad y utilidad públicas o de **interés social** (...)”*

*En la expropiación por causa de guerra, de calamidad pública, para reforma agraria o remodelación de centros poblados o para aprovechar fuentes de energía, **el pago de la indemnización justipreciada puede hacerse en efectivo por armadas**, o en bonos de aceptación obligatoria y libre disposición, redimibles forzosamente en dinero. En tales casos la ley señala el monto de la emisión, así como la parte de la indemnización que debe pagarse necesariamente en dinero y en forma previa” (énfasis agregado).*

En primer lugar, la Constitución actual establece que la propiedad privada se ejerce en armonía con el bien común, ya no el interés social. Este cambio ideológico entre las constituciones de 1979 y 1993 se explica en la relevancia del individuo. El bien común puede ser interpretado como la suma de los intereses individuales dentro de una sociedad, mientras que el interés social implica un contenido de solidaridad⁸⁴.

En segundo lugar, la *causa expropriandi* fue acotada en la Constitución de 1993. Actualmente la expropiación únicamente se puede justificar por seguridad nacional o necesidad pública, ya no en interés social y utilidad pública.

En tercer lugar, la Constitución de 1993 determinó que el pago de la indemnización justipreciada debe ser anterior al acto expropiatorio y debe ser realizada en efectivo. De esta manera, la Constitución tutela de una manera más adecuada los derechos de los expropiados, asegurándoles que recibirán una indemnización líquida antes de que el Estado vulnere (constitucionalmente) su derecho a la propiedad.

En síntesis, en nuestro ordenamiento jurídico la expropiación es una potestad estatal mediante la cual el Estado vulnera el derecho a la propiedad de un administrado, transfiriendo la propiedad de un inmueble a una entidad estatal, justificado en una causa de seguridad nacional o necesidad pública, previo pago de una indemnización total en efectivo.

4.4.4. La indemnización justipreciada

La indemnización justipreciada es una garantía constitucional que tutela los derechos de los expropiados frente a la potestad expropiatoria del Estado. Como establecimos previamente, es un presupuesto para la validez del acto expropiatorio, por lo que es parte esencial de la expropiación.

Es determinante justificar por qué la naturaleza de la indemnización justipreciada es indemnizatoria. Como lo hemos mencionado previamente, existe un debate sobre si la naturaleza de la indemnización, al menos en el extremo del valor comercial del predio, es de naturaleza contraprestativa. Otros autores, sin mayor profundidad argumentativa, replican lo expuesto por el TC en la sentencia y concluyen que la naturaleza de la indemnización justipreciada es indemnizatoria⁸⁵.

⁸⁴ Ídem, p. 365.

⁸⁵ Ver Barco, 2016.

Nosotros coincidimos con lo desarrollado por el Estudio Echeconar en su Informe Legal presentado por SASA durante el proceso materia del Expediente. La indemnización justipreciada y sus sub-conceptos (valor de tasación comercial e indemnización por daños y perjuicios fehacientemente comprobados) forman parte del “sub-régimen jurídico del justiprecio expropiatorio, las cuales materializan — en un supuesto determinado— el principio de garantía patrimonial frente a la actividad expropiatoria de las entidades administrativas”⁸⁶.

Sin embargo, discrepamos que se emplee el término “justiprecio” para definir el sub-régimen constitucional, pues el justiprecio únicamente hace referencia al valor económico de la indemnización, y no a la garantía en sí. El sub-régimen jurídico es la “indemnización justipreciada”.

La naturaleza de la indemnización justipreciada es claramente indemnizatoria. La indemnización justipreciada es la carga⁸⁷ que el Estado debe soportar por vulnerar el derecho a la propiedad privada de los expropiados. Concretamente, es el resarcimiento económico otorgado por el Estado por no permitir que el expropiado ejerza la disposición sobre su bien inmueble. Es el único derecho y garantía real que obtiene el expropiado como compensación por el perjuicio sufrido⁸⁸.

De esta manera, no coincidimos con los autores que argumentan que la naturaleza de la indemnización justipreciada es contraprestativa. Desde este punto de vista, la expropiación no vulneraría los derechos de los expropiados, hecho que no sucede en la realidad. Que el Estado, mediante su *ius imperium*, pueda vulnerar el derecho de propiedad de los privados, no convierte a la indemnización justipreciada en una contraprestación por el ejercicio de dicha potestad. La indemnización justiprecia, como sub-régimen jurídico, es la única garantía que tienen los expropiados. Esta visión es incompatible con una naturaleza contraprestativa.

4.4.5. Argumentos en contra de la naturaleza indemnizatoria de la indemnización justipreciada

Advíncula, en su Trabajo Académico para optar el título de Segunda Especialidad en Derecho Tributario por la Pontificia Universidad Católica del Perú, ha argumentado que:

“En efecto, se ha señalado en la doctrina nacional que el íntegro de la indemnización justipreciada tiene naturaleza indemnizatoria; sin embargo, afirmar ello implicaría sostener que la expropiación es un acto antijurídico o que, siendo lícito, no existe un deber jurídico de soportarlo – supuestos que generan la responsabilidad patrimonial del Estado lo que no es correcto, pues, como se ha señalado, las expropiaciones se dan por exigencia misma de la función social del derecho de propiedad, que es parte de su contenido esencial”⁸⁹.

La autora llega a considerar que parte de la indemnización justipreciada es indemnizatoria (aquella que indemniza los daños y perjuicios fehacientemente demostrados por el expropiado), pero no toda la indemnización. Es decir, lo que Advíncula denomina *justiprecio* tiene naturaleza contraprestativa, mientras que la parte que indemniza por daños y perjuicios sí tiene una naturaleza indemnizatoria.

Desde nuestro punto de vista, la autora comete dos errores al momento de interpretar cuál es la naturaleza de la indemnización justipreciada. En primer lugar, analiza la

⁸⁶ Informe Jurídico del Estudio Echeconar, 2012.

⁸⁷ García de Echevarría, Op.Cit. p. 114.

⁸⁸ De Mallol, 1966, p. 55.

⁸⁹ Advíncula Altamirano, Pilar, 2018, p.11.

indemnización justipreciada utilizando herramientas propias de la responsabilidad patrimonial del Estado. Como hemos establecido anteriormente, las instituciones propias de la responsabilidad patrimonial del Estado, o la responsabilidad extracontractual del Derecho Civil, no son pertinentes al momento de analizar la garantía constitucional de la indemnización justipreciada.

Efectivamente, el hecho que la Constitución establezca positivamente la indemnización justipreciada implica que la expropiación no sea un acto antijurídico. Asimismo, implica que el expropiado tiene que soportar el acto expropiatorio. Sin embargo, ello verdaderamente no analiza la naturaleza jurídica de la indemnización.

Es un hecho de la realidad que el Estado vulnera el derecho de propiedad del expropiado. El Estado determinó que SASA no podría disponer del Predio. Esta vulneración es la que justifica el pago de la indemnización a favor de SASA. El justiprecio se refiere al valor justo que debe tener la indemnización, no a la naturaleza de la garantía constitucional.

En segundo lugar, Advíncula confunde el contenido esencial del derecho de la propiedad. La función social funciona como un límite a la propiedad privada de las personas. Esta limitación se desarrolla legislativa y jurisprudencialmente. Pero, cuando se trata de una expropiación, no es parte del contenido esencial del derecho.

Argumentar que la expropiación forma parte del derecho de propiedad es contradictorio. La expropiación, que se fundamenta en la función social del derecho de propiedad, no es parte del contenido del mismo. Siguiendo lo establecido por Serrano, “la expropiación no es un límite, la expropiación no delimita, priva del derecho y por eso es que hay que indemnizar. La delimitación solo define el contenido del derecho y, en consecuencia, no es indemnizable”⁹⁰.

Desde otro punto de vista, comúnmente se establece que la naturaleza de la indemnización no es indemnizatoria porque el expropiado no sufre un perjuicio real. Al ser la indemnización justipreciada previo al acto expropiatorio, el patrimonio del expropiado se mantiene, en teoría, igual. Incluso, puede ser superior, pues el valor comercial del inmueble es mayor al costo computable del mismo.

No coincidimos con esta posición. El hecho que la indemnización justipreciada se pague antes que la expropiación es una garantía adicional a favor de los expropiados. Es una limitación constitucional al actuar del Estado, pero no por eso cambia la naturaleza de la indemnización justipreciada.

El hecho que el patrimonio del expropiado se mantenga, en teoría, igual es una consecuencia lógica y natural de la indemnización justipreciada. La expropiación solo puede ser válida si es que el expropiado no se ve irrazonablemente perjudicado. Esto solo sucede si es que la indemnización es realizada de manera previa y en efectivo, y por ello es que actualmente es un presupuesto para la validez de la expropiación.

4.4.6. ¿Si es fotón, no puede ser una onda?

Debemos precisar un aspecto fundamental de nuestro argumento. Si bien la indemnización justipreciada es de naturaleza indemnizatoria, también es cierto que hay un hecho objetivo de la realidad: el expropiado obtiene un beneficio patrimonial (la diferencia entre el costo computable del inmueble y la indemnización justipreciada). Desde nuestro punto de vista, este beneficio patrimonial solo existe debido al costo computable del inmueble.

⁹⁰ Op.Cit, p.92

En efecto, mediante la expropiación, un activo inmueble sale del patrimonio del expropiado al valor de su costo computable, e ingresa un monto equivalente al valor comercial de dicho activo, más los demás daños y perjuicios que el administrado pueda demostrar. Esta diferencia entre el valor comercial del inmueble y el costo computable es un hecho en la realidad.

Sin embargo, esta realidad, no modifica la naturaleza de la indemnización justipreciada. En ese sentido, somos de la opinión que es inconstitucional interpretar que la expropiación genere una ganancia de capital en el expropiado. Esta interpretación vulneraría la garantía constitucional de la indemnización justipreciada, pues convertiría una indemnización en un precio (contraprestación). Por ello, estamos de acuerdo con el TC y con SASA al establecer que el artículo 5 de la LIR es inconstitucional en el extremo que establece que la expropiación es una enajenación.

El legislador debió modificar la LIR y el RLIR para, gravar la indemnización justipreciada con el IR. En las próximas secciones explicaremos bajo qué teoría de la renta se ubica la indemnización justipreciada. Asimismo, analizaremos los principios constitucionales vulnerados en el caso específico del Expediente.

4.2. El régimen del IR de la indemnización justipreciada en el ordenamiento peruano

Al establecer que la naturaleza de la indemnización justipreciada es precisamente indemnizatoria y, por lo tanto, no puede gravarse como una ganancia de capital, corresponde analizar el ingreso percibido por SASA bajo las teorías de las rentas y el ordenamiento peruano.

4.2.1. La teoría de renta producto y la teoría de flujo de riqueza en el ordenamiento peruano

Como ya mencionamos previamente, el artículo 1 de la LIR grava las rentas calificadas como renta producto, ganancias de capital y otros ingresos que provengan de terceros.

La teoría de renta producto

Para García Mullín, la teoría de renta producto contempla los enriquecimientos que cumplan con estos requisitos: "a) sean un producto; b) provengan de una fuente durable; c) sean periódicos; d) la fuente haya sido puesta en explotación"⁹¹. El mismo autor explica que por producto se entiende a aquella riqueza distinta a la fuente que lo generó⁹². Es precisamente por esta razón que una enajenación de un activo fijo (no mercadería) no puede ser considerada renta bajo la teoría de renta producto, pues la riqueza generada (diferencia entre el valor de enajenación y el costo computable) se agota al mismo tiempo que la fuente que la produjo (el bien enajenado).

Como lo podemos notar, el artículo 1 de la LIR ha recogido explícitamente la teoría de renta producto dentro de la definición de renta gravada.

La teoría de flujo de riqueza

La teoría de flujo de riqueza es una teoría de renta más amplia que la de renta producto. Es decir, no son excluyentes, sino que, por el contrario, toda renta producto también será considerada como renta bajo la teoría de flujo de riqueza. Para esta teoría, es

⁹¹ 1978, p. 13.

⁹² Ibídem.

considerada renta todos los enriquecimientos que percibe una persona de un tercero dentro un ejercicio⁹³.

De esta manera, las ganancias de capital, los ingresos accidentales, los ingresos eventuales y los ingresos a título gratuito también son consideradas renta bajo esta teoría. Por ejemplo, el pago de la indemnización justipreciada es considerada renta bajo esta teoría, pues es un ingreso obtenido de un tercero (el Estado). Como establecimos anteriormente, los incisos b) y c) del artículo 1 de la LIR recogen explícitamente la teoría de flujo de riqueza (a pesar que el inciso a) — renta producto- también es considerada como renta bajo la teoría de flujo de riqueza, como explicamos a continuación).

Es menester indicar que no todas los ingresos considerados como “renta” bajo la teoría de flujo de riqueza están gravados en nuestro ordenamiento. Por ejemplo, los ingresos recibidos como consecuencia de muerte (herencia) son consideradas renta bajo la teoría de flujo de riqueza, pues son ingresos percibidos de un tercero en un ejercicio. No obstante ello, en el ordenamiento peruano, los ingresos percibidos como consecuencia de muerte no se encuentran gravados con ningún impuesto.

Las ganancias de capital realizadas

Continuando la distinción de teorías de renta del profesor García Mullín, se consideran ganancia de capital realizadas las rentas que originan en la venta de activos, mientras que dicha venta no se realice de forma habitual (de lo contrario sería considerada como renta producto)⁹⁴. Esta teoría, se distingue principalmente de la teoría de renta producto porque la enajenación del activo también implica la venta de la fuente que crea la renta. Sin embargo, al igual que las teoría de renta producto, las rentas bajo la teoría de ganancia de capital realizadas también son consideradas rentas bajo la teoría de flujo de riqueza. En nuestro ordenamiento jurídico, la teoría de renta ganancias de capital realizadas se encuentra explícitamente establecida en el inciso b) del artículo primero de la LIR.

Es pertinente cuestionarnos si es que cuando García Mullín alude a “venta” también está considerando los casos de expropiación. Discutiremos este extremo más adelante.

No desarrollaremos la teoría de consumo más incremento patrimonial, al no ser relevante para la controversia desarrollada en el Expediente. Únicamente señalaremos que es la teoría más amplia de renta, en la que también se encuentran subsumida la teoría de flujo de riqueza (y por consiguiente la teoría de ganancias de capital realizadas y la teoría de renta producto).

La indemnización justipreciada bajo las teorías de la renta

Según el marco teórico descrito anteriormente, la indemnización justipreciada es calificada renta bajo la teoría de flujo de riqueza, pues es un ingreso percibido de un tercero (el Estado) en un ejercicio económico. Sin embargo, también hay quienes consideran, erróneamente, que la indemnización justipreciada es una ganancia de capital; por ejemplo, la SUNAT y la Cuarta Sala Civil.

Como lo explicamos anteriormente, la indemnización justipreciada no puede ser considerada renta bajo la teoría de ganancia de capital, pues vulneraría dicha garantía constitucional. La *ratio legis* del artículo 70 de la Constitución es garantizar que el

⁹³ Medrano, 2018, p.23

⁹⁴ Op Cit., p. 23.

administrado reciba una total y justa indemnización por la vulneración de su derecho de propiedad por parte del Estado.

Pretender gravar la indemnización justipreciada como ganancia de capital, como lo hizo el legislador en el artículo 5 de la LIR, implica desconocer la naturaleza de la indemnización justipreciada. El legislador tendría que establecer por qué la expropiación no vulnera el derecho a la propiedad del expropiado. Por estas razones, consideramos que la indemnización justipreciada solamente puede ser considerada como renta bajo la teoría de flujo de riqueza, mas no bajo la teoría de ganancias de capital realizadas.

4.2.2. El régimen tributario aplicable a la indemnización justipreciada

El artículo 3 de la LIR establece que:

“Los ingresos provenientes de terceros que se encuentran gravados por esta ley, cualquiera sea su denominación, especie o forma de pago son los siguientes:

- a) Las indemnizaciones en favor de empresas por seguros de su persona y aquéllas que no impliquen la reparación de un daño, así como las sumas a que se refiere el inciso g) del artículo 24.*
- b) Las indemnizaciones destinadas a reponer, total o parcialmente, un bien del activo de la empresa, en la parte en que excedan del costo computable de ese bien, salvo que se cumplan las condiciones para alcanzar la inafectación total de esos importes que disponga el Reglamento.*

En general, constituye renta gravada de las empresas cualquier ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros, así como el resultado por exposición a la inflación determinado conforme a la legislación vigente (...).”

Adicionalmente, los literales e) y g) del artículo 1 del Reglamento de la LIR⁹⁵ establecen que:

“e) Para efecto del inciso a) del Artículo 3 de la Ley no se consideran ingresos gravables a la parte de las indemnizaciones que se otorgue por daños emergentes.

(...)

g) la ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros a que alude el penúltimo párrafo del artículo 3 de la Ley, se refiere a la obtenida en el devenir de la actividad de la empresa en sus relaciones con otros particulares, en las que los intervinientes participan en igualdad de condiciones y consienten el nacimiento de obligaciones”.

La LIR no define qué se entiende por daños emergentes. Por ello, debemos recurrir a la doctrina civil clásica, que por excelencia es la que ha investigado y argumentado qué es el daño y cómo se manifiesta. Sin embargo, debemos recordar que la indemnización justipreciada es un sub-régimen constitucional particular. No se rige por los mismos presupuesto que la responsabilidad civil extracontractual y la responsabilidad patrimonial de la Administración, aunque sus definiciones sí ayuden a dotarla de contenido.

El daño emergente es un empobrecimiento patrimonial. Para el caso de daños a propiedades, la cual distinguimos de los daños sufridos a la integridad física y emocional de la persona, el daño emergente es equivalente al resarcimiento por la reparación o reposición del bien⁹⁶.

⁹⁵ Aprobado mediante Decreto Supremo No. 122-94-EF.

⁹⁶ De Trazegnies, 2001, p. 36.

SASA sufrió un daño emergente cuando el Estado expropió el Predio. El daño particularmente está relacionado con la afectación de SASA de disponer libremente del Predio, conforme a su derecho de propiedad. El valor de dicha afectación, naturalmente, debe ser equivalente al valor comercial del Predio, pues es imposible que el Estado reponga el bien. El Estado únicamente puede indemnizar por la privación del derecho a la propiedad del expropiado.

Por esta razón, es que actualmente, desde nuestro punto de vista, el pago de la indemnización justipreciada no se encuentra gravada en el Perú. Consideramos, como profundizaremos más adelante, que el artículo 5 de la LIR es inconstitucional. De igual manera, el artículo 1 literal e) del RLIR inafecta a la indemnización de daños emergentes del IR, por lo que la indemnización justipreciada no se encuentra gravada con dicho impuesto.

Ahora bien, debemos enfatizar que la indemnización justipreciada, según lo disponía el artículo 15 de LGE, se encuentra conformada por el valor comercial del inmueble y demás daños y perjuicios que pueda demostrar el expropiado. Estos daños pueden ser de naturaleza diferente que los daños emergentes.

Es posible que un expropiado alegue exitosamente que la expropiación le causa daños producidos por lucro cesante. Por ejemplo, si es que el Estado expropia un predio sobre el cual funciona un fábrica, es posible que el expropiado alegue que el cierre de la fábrica le genera daño por la renta que dejará de producir mientras monta una nueva fábrica en un predio diferente.

El lucro cesante es aquello que deja de percibir una persona como consecuencia del daño producido⁹⁷. Por ejemplo, es lo que deja percibir un taxista como consecuencia del accidente automovilístico que dejó sin uso su automóvil, mientras que lo repone.

¿Si es que un expropiado puede demostrar que la expropiación de su predio genera daños por lucro cesante, la indemnización justipreciada estaría gravada en este extremo? No.

Como podemos notar de la redacción del penúltimo párrafo artículo 3 de la LIR, se considerada gravada las rentas obtenidas de un tercero. El literal g) del artículo 1 del RLIR precisa que, en general, estos ingresos son los que obtiene una empresa en su relación con otros terceros en igualdad de condiciones.

En una expropiación el expropiado y el Estado, evidentemente, no participan en igualdad de condiciones. Por ello, a pesar de que el expropiado pueda demostrar que la expropiación le ha causado daños por lucro cesante, la indemnización justipreciada igual no estaría gravada en el Perú. Ciertamente, no estaba gravada en el 2013 cuando el TC emitió la Sentencia.

4.2.3. Propuesta legislativa para gravar la indemnización justipreciada

Si el legislador decide gravar, de manera constitucional, la indemnización justipreciada, en primer lugar debe derogar el literal e) del artículo 1 del RLIR, permitiendo que se grave con el impuesto a la renta la indemnización de daños emergentes. Sin embargo, para no ser inconstitucional bajo el principio de capacidad contributiva, el legislador únicamente podría gravar las indemnizaciones por daño emergente en aquél extremo que supere el costo computable del bien indemnizado. Asimismo, no se podría gravar

⁹⁷ Ibídem.

la indemnización que esté destinada a resarcir un daño emergente a la integridad física y/o mental de una persona, pues desde nuestro punto de vista se afectaría la dignidad de la persona. Sin embargo, recordando que el artículo 3 de la LIR está destinado a gravar las rentas de las personas jurídicas y no las personas naturales, no es necesario enfatizar esta precisión.

En segundo lugar, deberá redactar positivamente que la indemnización justipreciada se encuentra gravada. En ese sentido, podría incorporar un artículo 3-A, en el que grave únicamente la indemnización justipreciada recibida del Estado como consecuencia del pago de una indemnización justipreciada.

Esta propuesta es similar a la regulación actual de las indemnizaciones destinadas a reponer un activo, contemplada en el literal b) del artículo 3 de la LIR. Sin embargo, como explicaremos más adelante, nosotros no estamos de acuerdo con esta propuesta. Si tuviéramos el privilegio de ser legisladores, infectaríamos la indemnización justipreciada en su totalidad del IR.

4.3. Principios del Derecho Tributario Constitucional aplicable a la controversia del Expediente

4.3.1. El Principio de Igualdad Tributaria y Capacidad Contributiva

La capacidad contributiva está intrínsecamente relacionada al principio de igualdad tributaria, al principio de no confiscatoriedad y al principio de deber de contribución; por lo que se encuentra reconocida implícitamente en el artículo 74 de la Constitución. Si bien es cierto que, en un Estado Constitucional de Derecho todos tenemos el deber de contribuir con el desarrollo del Estado, es un límite natural a dicho deber la capacidad económica de un contribuyente⁹⁸.

El TC ha precisado que la carga tributaria de los contribuyentes debe realizarse de manera que se trate igual a los iguales y desigual a los desiguales y, de esta manera, el objeto del tributo debe recaer sobre la riqueza del contribuyente⁹⁹. Es por esta razón que la capacidad contributiva es una manifestación del principio de igualdad tributaria.

La capacidad tributaria del contribuyente funciona como un verdadero límite a la potestad legislativa del legislador. El legislador “no puede elegir arbitrariamente los presupuestos de hecho que son la base para la imposición, y se debe guiar por la capacidad contributiva, la cual es norma obligatoria que no puede dejar de ser tomada en cuenta”¹⁰⁰.

En el caso del IR, la capacidad contributiva debe recaer, evidentemente, sobre la renta generada por el contribuyente, pues es manifestación de su riqueza. Por ello, el simple ingreso al patrimonio de una persona no es suficiente para demostrar la capacidad contributiva de una persona.

Por ejemplo, si es que el costo computable de un inmueble es 100 y el propietario lo enajena por 80, ha tenido una pérdida de 20. El ingreso de 80 no puede estar gravado, como efectivamente no lo está, porque se vulneraría el principio de capacidad contributiva y, por lo tanto, de igualdad tributaria; ya que dicho enajenante no manifiesta riqueza alguna producto de la enajenación.

⁹⁸ Sevillano, 2014, p. 105.

⁹⁹ Sentencia del TC que recae sobre el Expediente No. 2727-2002-AA/TC, 2004, fundamento 4.

¹⁰⁰ Novoa, 2006, p. 106.

En la controversia sobre la cual versa el Expediente, SASA, el Décimo Juzgado Constitucional de Lima y el TC establecen que no hay capacidad contributiva, pues la indemnización justipreciada es consecuencia de la disminución patrimonial que SASA sufriría si es que no es plenamente indemnizado, mientras que la SUNAT y la Cuarta Sala Civil sí consideran que SASA manifiesta capacidad contributiva.

El punto de vista de la SUNAT y la Cuarta Sala Civil se fundamenta en la diferencia artificial entre el valor comercial del Predio y el costo computable actualizado a valor presente del mismo. Desde ese enfoque, es un hecho de la realidad que SASA cuenta con capacidad contributiva, pues el valor comercial del Predio excede su costo computable.

Esta visión es incluso acertada cuando se considera que la naturaleza de la indemnización justipreciada es indemnizatoria. Siguiendo el razonamiento económico detrás del literal b) del artículo 3 de la LIR, la razón por la cual se grava con IR el valor que una empresa recibe como indemnización por reposición del activo, en el extremo que supere su costo computable, es que la empresa estaría obteniendo una ganancia patrimonial. La empresa se encuentra en una mejor situación patrimonial recibiendo la indemnización que manteniendo el activo en su patrimonio.

Sin embargo, es precisamente la regulación de dicho artículo la que excluye esa renta cuando la indemnización es destinada en su totalidad para reponer el bien (aunque se mantiene el costo computable del bien dañado). En este escenario, no existe renta, pues toda la indemnización, incluso cuando supera el costo computable, fue destinado a reponer el bien. Ergo, la empresa se encuentra en la misma situación patrimonial por lo que no hay capacidad contributiva.

Es así que llegamos al fondo de la controversia. La propia *dualidad de la materia* de la indemnización justipreciada: ¿es un fotón o una partícula? ¿SASA tiene capacidad contributiva?

4.3.2. La Capacidad contributiva de SASA bajo nuestro argumento

Desde nuestro punto de vista, la Constitución ha determinado que SASA no cuenta con capacidad contributiva por el ingreso percibido como indemnización justipreciada. Como establecimos en la sección 4.1 de este informe, la naturaleza de la indemnización justipreciada es indemnizatoria.

Si es que interpretamos sistemáticamente el artículo 70 de la Constitución, con el literal e) del artículo 1 del RLIR y el penúltimo párrafo del artículo 3 de la LIR, es evidente que la intención del legislador es no gravar las indemnizaciones recibidas como resarcimiento de un daño emergente, así como tampoco gravar los ingresos recibidos del Estado en desigualdad de condiciones, incluso cuando la indemnización supere el costo computable del inmueble.

Por esta razón, coincidimos con SASA, el Décimo Juzgado Constitucional de Lima y el TC al establecer que gravar con el IR a la indemnización justipreciada es inconstitucional por vulnerar el principio de igualdad y capacidad contributiva.

Ahora bien, hay quienes argumentan que no gravar la indemnización justipreciada, por lo menos en el extremo relativo al valor comercial del inmueble, vulneraría el principio de igualdad tributaria, pues se estaría beneficiando injustificadamente a los expropiados frente a los contribuyentes que transfieren sus propiedades onerosamente¹⁰¹.

¹⁰¹ Ver, por ejemplo, Altamirano, Op.Cit., p. 39.

Dichos autores parecen olvidar una distinción esencial entre los expropiados y los demás transferentes: la facultad de disponer de los bienes. En efecto, incluso el artículo 5 de la LIR es contradictoria en sí misma, pues por un lado, establece que la expropiación es considerada una enajenación; y por otro lado, que se consideran enajenaciones, en general, todo acto de disposición por el que se transmita el dominio a título oneroso. Algunos enajenantes ejercen su derecho a la propiedad válidamente, otros reciben una indemnización por la violación estatal de su derecho a la propiedad. No son iguales.

Es decir, según la interpretación del artículo 5 de la LIR, el expropiado cuenta con disposición de transferir el dominio de propiedad sobre su inmueble. Por su puesto que esto es falso y contradictorio. La expropiación no es un acto de disposición, es la privación de la facultad de disposición del expropiado, y por lo tanto, la vulneración del derecho de propiedad del expropiado.

Desde nuestro punto de vista, es razonable la posición que establece que es inconstitucional gravar con el IR a la indemnización justipreciada por considerarla una ganancia de capital realizada. En efecto, al ser de naturaleza indemnizatoria, no se trata de diferenciar dos casos distintos de ganancia de capital (expropiación y transferencia onerosa) sino que se está tratando tributaria y constitucionalmente a la indemnización justipreciada como lo que es: una indemnización.

Es decir, ¿por qué se le da un tratamiento distinto a aquellas personas que son indemnizadas como consecuencia de un daño emergente que a los expropiados que han sufrido la privación de su derecho de propiedad por parte del Estado?

La única posición consecuente con el ordenamiento jurídico peruano vigente en el 2013 (y actualmente también) es que el artículo 5 de la LIR es inconstitucional por vulnerar el Principio de Igualdad Tributaria y Capacidad Contributiva de SASA.

4.3.3. El principio de no confiscatoriedad

El Principio de No Confiscatoriedad está previsto en el artículo 74 de la Constitución. Este Principio es un concepto jurídico indeterminado, por lo que debe ser analizada caso a caso y no de manera general¹⁰². Está intrínsecamente relacionado con la proporcionalidad y razonabilidad del tributo, para asegurarse que se respete el derecho a la propiedad de los contribuyentes.

El principio de no confiscatoriedad es el límite constitucional al legislador, el cual no puede instrumentalizar los tributos para confiscar la propiedad de los contribuyentes¹⁰³. No debe analizarse, sin embargo, que existe una contradicción entre los tributos y la propiedad privada, "ya que, éste [el tributo] constituye el precio que hay que pagar para vivir en sociedad"¹⁰⁴.

La confiscación tributaria supone la violación del principio de capacidad tributaria y sucede cuando se grava la capacidad económica en exceso de la capacidad contributiva¹⁰⁵. En ese sentido, pareciera que lo importante es determinar cuál es el límite cuantitativo en el que un tributo se convierte en confiscatorio.

¹⁰² Sentencia del TC que recae sobre el Expediente No. 2727-2002-AA/TC, 2004, fundamento 5.

¹⁰³ Sevillano, Op.Cit., p. 111.

¹⁰⁴ Spisso, 2011, p. 385.

¹⁰⁵ Danós, 2006, p. 143

Sin embargo, el TC ha determinado que el principio de no confiscatoriedad también tiene una vertiente cualitativa, y se vulnera este principio cuando “se produzca una sustracción ilegítima de propiedad por vulneración de otros principios tributarios, sin que en estos casos interese el monto de lo sustraído”¹⁰⁶. Es decir, si es que el tributo bajo análisis vulnera algún principio constitucional tributario, también está vulnerando el principio de no confiscatoriedad.

Al respecto, Sotelo precisa que:

“Desde la óptica de los principios del derecho tributario se ha esbozado en diversas instancias y en más de una oportunidad, que no guarda consistencia la existencia y persistencia de un principio jurídico o de una faceta de él (no confiscatoriedad), que tenga como condición para considerarse violentado, el hecho que se violente o viole previamente alguno otro principio jurídico (...)

(...) Esta forma de entender cualitativamente la no confiscatoriedad, sin desmedro ni sacrificio de ningún otro principio tributario, no ha sido, por lo menos hasta donde va nuestro entendimiento hasta hoy debidamente merituada”¹⁰⁷.

Nosotros coincidimos con Sotelo en que parece inútil que el principio de no confiscatoriedad, desde su vertiente cualitativa, requiera de la violación previa de otro principio constitucional tributario. Así, el principio de no confiscatoriedad no debió ser analizado en este caso. Bastaba con determinar que se vulneraba la capacidad contributiva de SASA.

El fundamento de la inconstitucionalidad de gravar la indemnización justipreciada como ganancia de capital es la vulneración al derecho de propiedad e igualdad de SASA. Sin embargo, incluso compartiendo la crítica de Sotelo, reconocemos que era evidente que el TC iba a analizar si es que el IR en este caso era confiscatorio, pues es la misma jurisprudencia del TC la que ha determinado que un tributo puede ser confiscatorio desde una vertiente cualitativa.

Desde este enfoque, el TC debió realizar, por lo menos, un test de proporcionalidad para determinar la proporcionalidad y razonabilidad de gravar con el IR a la indemnización justipreciada como lo hacía la LIR.

El test de proporcionalidad consiste en un análisis de los tres (3) subprincipios que la conforman: (i) el análisis de idoneidad, (ii) el análisis de necesidad y (iii) el análisis de proporcionalidad en sentido estricto. Estos análisis deben realizarse en dicho orden, es decir, el test de idoneidad es un presupuesto para el test de necesidad, el cual a su vez es un presupuesto para el test de proporcionalidad en sentido estricto.

El análisis de idoneidad implica preguntarse si es que la norma es *idónea* para obtener el objetivo buscado. En el caso de SASA, debemos preguntarnos si el artículo 5 de la LIR es un mecanismo idóneo para gravar la indemnización justipreciada. En este caso, sí es un medio idóneo para ello.

El análisis de necesidad implica preguntarnos si es que hay un medio menos gravoso para el afectado (en este caso, SASA), mediante el cual se pueda obtener el objetivo que persigue la norma.

Si bien es cierto nosotros hemos considerado que el legislador podría modificar la LIR y el RLIR para gravar constitucionalmente la indemnización justipreciada (a pesar de que

¹⁰⁶ Sentencia del TC que recae sobre el Expediente No. 0041-2004-AI/TC.
¹⁰⁷ 2007, p. 309

nosotros, de ser legisladores, no lo haríamos), el efecto económico en el expropiado sería el mismo. Esto sucede porque, como bien lo estableció la SUNAT, la indemnización sería solo un ingreso gravado del ejercicio, sobre el cual se podría deducir gastos.

En ese sentido, consideramos que no hay otro medio menos gravoso para gravar la indemnización justipreciada.

Finalmente, corresponde analizar si es que gravar la indemnización justipreciada es proporcional en sentido estricto. Como hemos adelantado, nosotros consideramos que el artículo 5 de la LIR no supera este análisis.

Gravar la indemnización justipreciada como lo hizo el legislador supone vulnerar el derecho a la propiedad y el derecho a la igualdad del expropiado. Supone vulnerar el derecho de propiedad porque el expropiado no tiene capacidad contributiva, mientras que vulnera el derecho a la igualdad ante la ley del expropiado porque se le da un trato diferenciado que a los demás casos de indemnización por daño emergente.

Desde este punto de vista, nos parece razonable que el peso del derecho de igualdad y el derecho a la propiedad del expropiado prime sobre el derecho de recaudación sobre el Estado. Por estas razones, el artículo 5 de la LIR es inconstitucional por vulnerar el principio de confiscatoriedad, por lo que coincidimos con SASA, el Décimo Juzgado Constitucional de Lima y el TC.

4.3.4. El principio de reserva de ley y legalidad de la promulgación del artículo 5 de la LIR

En el Expediente, como lo precisamos en el capítulo anterior, la SUNAT argumenta que, si el TC declara fundada la Sentencia, se estaría vulnerando el principio de reserva de ley y el principio de legalidad.

El principio de reserva de ley y el principio de legalidad están establecidos en el artículo 74 de la Constitución. El TC ha establecido que estos principios:

“En la STC 0041-2005-PI/TC se estableció que “los beneficios tributarios constituyen aquellos tratamientos normativos mediante los cuales el Estado otorga una disminución, ya sea total o parcialmente, del monto de la obligación tributaria, o la postergación de la exigibilidad de dicha obligación. A propósito de esto, este Colegiado considera pertinente referirse a los distintos modos como pueden manifestarse los beneficios tributarios, a saber: la inafectación, la inmunidad, y la exoneración.”

Esta capacidad de beneficiar a determinado sector de la sociedad se origina en la propia potestad tributaria que tiene el Estado, facultad que debe ser ejercida de conformidad con los principios establecidos en el artículo 74 de la Constitución. Así, la imposición de los beneficios tributarios debe hacerse respetando los principios de reserva de ley, de no confiscatoriedad, de igualdad tributaria y de protección de los derechos fundamentales. Más aún, siendo estos beneficios auténticos privilegios tributarios, es evidente que pueden generar afectaciones al principio de igualdad tributaria. Y es que con tales beneficios se configura una excepción al deber de contribuir con los gastos públicos, que es una regla de orden público tributario y además es una manifestación del principio de solidaridad consagrado implícitamente en la cláusula que reconoce al Estado como un Estado Social y Democrático de Derecho (artículo 4 de la Constitución) [STC 004-2004-AI/TC, fundamento 9]”¹⁰⁸. (énfasis agregado).

¹⁰⁸ Sentencia del TC recaída sobre el Expediente No. 1837-2009/AA/TC, 2009, fundamentos 3 y 4.

Así, es evidente que los beneficios tributarios, al ser una excepción del deber de contribución, deben respetar los principios de reserva legal y legalidad, así como los demás principios establecidos en el artículo 74 de la Constitución.

Sin embargo, la SUNAT confunde el beneficio tributario con la declaración del TC de que un hecho en específico está generando un agravio constitucional a una persona. En el caso específico, SASA argumentó que la indemnización justipreciada debería estar extenta del IR, aunque desde nuestro punto de vista, lo que en verdad solicitó SASA es que el artículo 5 de la LIR debería ser inaplicable para su caso en específico, porque vulneraba su derecho a la propiedad.

En ese sentido, la SUNAT ha confundido la exoneración tributaria en general, facultad exclusiva del legislador, de la facultad del juez constitucional de declarar que un tributo vulnera un derecho constitucional de un contribuyente.

De esta manera, resulta obvio que si el TC falla en el sentido que un tributo es inaplicable en un proceso de amparo no es porque se le esté concediendo un beneficio tributario al demandado, sino que se está reconociendo una situación de agravio constitucional. De esta manera, el TC en sentido estricto no podría conceder beneficios tributarios, pues la Constitución no le confiere potestad legislativa.

En ese sentido, rechazamos tajantemente los argumentos expuestos por la SUNAT. No se le ha concedido una exoneración o inafectación a SASA. El TC reconoció que el artículo 5 de la LIR vulneraba el derecho a la propiedad de SASA. Luego, el legislador, fundamentando la Sentencia, modificó la LGE, y estableció que el Estado es quien soporta la carga económica del IR que grava la indemnización justipreciada.

Nosotros discrepamos de esta posición. El legislador no debió establecer que el Estado soporte la carga económica. Somos de la opinión que el legislador debió modificar el artículo 5 de la LIR para establecer que la expropiación no es un tipo de enajenación.

4.4. Consideraciones de Derecho Procesal Constitucional vertidas en el Expediente

Corresponde analizar los problemas jurídicos identificados en el Expediente, a pesar de su poca trascendencia para la solución de la controversia.

4.4.1. ¿El artículo 5 de la LIR es una norma autoaplicativa?

Sí. Coincidimos con SASA, el Décimo Juzgado Constitucional de Lima, la Cuarta Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima y el TC. El argumento de la SUNAT nos parece muy pobre y mal fundamentado.

Es evidente que las normas tributarias son autoaplicativas, pues no requieren de una actuación posterior de alguna entidad estatal para que sean exigibles. Prueba de ello es que, en la controversia planteada, SASA tuvo que pagar, bajo protesta, los pagos a cuenta del IR.

Sostener la posición contraria implicaría argumentar que la obligación tributaria recién nace cuando es exigida por la administración tributaria. Evidentemente este argumento carece de sentido.

4.4.2. ¿Se requiere actuar pruebas en un proceso de amparo para poder determinar que un tributo es confiscatorio?

Como ya lo hemos establecido, el principio de no confiscatoriedad, desde su vertiente cuantitativa, implica establecer el límite en el que el tributo se convierte en confiscatorio. Somos de la opinión que, a no ser que sea un caso en el que la tasa del tributo es objetivamente confiscatoria, se deben actuar pruebas para poder determinar si es que un tributo es confiscatorio.

Sin embargo, a pesar de las críticas realizadas, nuestro ordenamiento jurídico reconoce jurisprudencialmente la vertiente cualitativa del principio de no confiscatoriedad. Este enfoque requiere que previamente se determine que el tributo vulnera otro principio constitucional del contribuyente.

Para este análisis, consideramos que no se requiere de la actuación de pruebas. Es perfectamente posible y razonable que el TC realice un test de proporcionalidad sin la necesidad que se actúen pruebas. De hecho, es común que el TC realice tests de proporcionalidad en los procesos de amparo.

En ese sentido, discrepamos totalmente de la posición de la SUNAT y la Cuarta Sala Civil. Por ello, criticamos que dicha sala no haya distinguido entre las dos vertientes del principio de no confiscatoriedad; y por lo tanto haya declarado improcedente el proceso de amparo. No era necesario actuar pruebas para pronunciarse sobre la confiscatoriedad del IR en este caso.

4.5. El aspecto material de la hipótesis de incidencia

El aspecto material de la hipótesis de incidencia de un tributo alude al objeto del gravamen, es decir al hecho económico o actuación estatal que origina el tributo¹⁰⁹. El objeto material del IR es, precisamente, la obtención de la renta.

En el caso específico, el artículo 5 de la LIR establece que la expropiación es un tipo de enajenación, por lo que la grava bajo la teoría de ganancia de capital realizada. Sin embargo, ¿simplemente basta que exista una transferencia de propiedad para que se configure el aspecto material de la hipótesis de incidencia de la ganancia de capital?

Los críticos de quienes, como nosotros, consideran que la naturaleza de la indemnización justipreciada es indemnizatoria y no contraprestativa usualmente argumentan que la voluntad del transferente no forma parte de la hipótesis de incidencia del IR. En general, la voluntad del contribuyente del IR no forma parte de la hipótesis de incidencia de dicho impuesto. Es decir, no es relevante si es que el contribuyente tenía la voluntad de obtener una renta para que se grave con el IR.

Nosotros cuestionamos que el aspecto material de la ganancia de capital sea la transferencia de la propiedad. Si bien es cierto que coincidimos que la voluntad del contribuyente no forma parte del aspecto material de la ganancia de capital, consideramos que se debe analizar la disposición sobre la propiedad para entender el fondo del agrumento.

De hecho, como lo mencionamos previamente, el aspecto material del artículo 5 de la LIR es la disposición de la propiedad, no únicamente la transferencia de la propiedad. De esta manera, el aspecto material de la ganancia de capital en activos inmobiliarios debe ser la transferencia de la propiedad mediante la disposición del bien inmueble, y no únicamente la transferencia.

¹⁰⁹ Sevillano, Op.Cit., p. 154.

Esto sucede, precisamente, porque estamos ante un caso límite, pues la naturaleza de la indemnización justipreciada es indemnizatoria y no contraprestativa. De esta manera, si es que no hay disposición del bien inmueble, no puede haber ganancia de capital, pues el concepto del ingreso sería indemnizatorio.

De esta manera, para que el aspecto material de la hipótesis tributaria de la ganancia de capital no sea inconstitucional, según lo dispuesto en el artículo 70 de la Constitución, debe considerar la disposición del propietario sobre el bien inmueble y no únicamente la transferencia de la propiedad.

4.6. Posición filosófica de la controversia

Consideramos que es poco serio argumentar que el artículo 5 de la LIR es inconstitucional sin dejar en claro nuestra posición filosófica. Especialmente si es que hemos admitido que es posible que legislador modifique la LIR para gravar la indemnización justipreciada.

Nosotros consideramos que la indemnización justipreciada debería estar inafecta a cualquier tributo. La institución de la indemnización justipreciada fue uno de los grandes logros del Estado liberal y puede ser rastreado hasta la Revolución Francesa¹¹⁰. Esto evidentemente no quiere decir que la propiedad siempre prima sobre el deber de contribución y que los contribuyentes deben contribuir lo mínimo indispensable.

Sin embargo, consideramos que la expropiación es una seria privación del derecho a la propiedad de los individuos. Admitimos que es un *mal necesario* y por eso es razonable que se justifique en pocas causas (en nuestro ordenamiento en seguridad nacional y necesidad pública).

En el caso particular, es razonable que se expropie el Predio de SASA, pues la ampliación del Aeropuerto Internacional Jorge Chavez es una obra de necesidad pública y todos los peruanos nos veremos inmensamente beneficiados por su exitosa terminación (la cual sigue en curso, 13 años después). Sin embargo, consideramos que precisamente es esta privación la que justifica que se inafecte la indemnización justipreciada.

Parece contraproducente que el Estado indemnice el valor actualizado del inmueble y que luego pretenda que el expropiado tribute sobre dicha indemnización. No se estaría indemnizando plenamente al expropiado, pues en la realidad, recibiría un valor menor a la indemnización justipreciada reconocida en el artículo 70 de la Constitución.

Por ello, incluso cuando el legislador puede modificar la LIR y el RLIR para gravar los ingresos recibidos como indemnización justipreciada, consideramos que no hay buenas razones para gravar la indemnización que resarce un daño emergente. Esto sucede porque el daño emergente implica primero la disminución patrimonial.

5. Conclusiones

- I. La indemnización justipreciada es un sub-concepto jurídico constitucional que tiene naturaleza indemnizatoria. Este sub-concepto jurídico no debe ser analizado con las instituciones típicas de la responsabilidad patrimonial de la Administración o del sistema de responsabilidad civil extracontractual. La indemnización justipreciada es la única garantía constitucional que tiene el expropiado para no

¹¹⁰ De Mallol, Op. Cit., p. 14.

cargar con el peso económico de la decisión unilateral del Estado de privarlo de su derecho a la propiedad, al no poder disponer del bien inmueble materia de una expropiación.

- II. La indemnización justipreciada es considerada renta bajo la teoría de flujo de riqueza, mas no bajo la teoría de ganancia de capital. El aspecto material de la hipótesis material del IR como ganancia de capital debería ser interpretado como la transferencia de un activo bajo la facultad de disposición del derecho a la propiedad.
- III. Nuestro ordenamiento jurídico no grava la indemnización que reponga un daño emergente, ni los ingresos en aquellas operaciones en las que no existe igualdad de condiciones entre los sujetos que la realizan, como lo es la expropiación (relación Estado — privado).
- IV. Gravar con el IR a la indemnización justipreciada como ganancia de capital es inconstitucional, porque vulnera el principio de capacidad contributiva y el principio de igualdad tributaria del expropiado. Asimismo, vulnera el principio de no confiscatoriedad, en su vertiente cualitativa, porque presupone la vulneración previa de otros principios constitucionales.
- V. Es posible que el legislador modifique la LIR y el RLIR para gravar la indemnización justipreciada como un ingreso del Estado, bajo la teoría de flujo de riqueza. Sin embargo, el legislador deberá justificar por qué debería gravarse la indemnización de un daño emergente. Si nosotros fuéramos legisladores, argumentaríamos que la indemnización justipreciada debería estar inafecta a cualquier tributo y votaríamos en ese sentido.
- VI. El TC hizo bien en declarar fundada la Sentencia. Sin embargo, las modificaciones legislativas realizadas como consecuencia de la Sentencia nos parecen erradas. El Estado no debería soportar la carga económica del IR a la indemnización justipreciada. No existe renta, pues el expropiado no cuenta con capacidad tributaria. En ese sentido, se debería declarar inconstitucional el artículo 5 de la LIR.
- VII. Las normas tributarias son autoaplicativas, por lo que son exigibles sin que el Estado realice ningún acto. En ese sentido, SASA no debió agotar la vía previa para interponer un recurso de amparo.
- VIII. Finalmente, la Cuarta Sala Civil hizo mal en declarar improcedente el proceso. No se requieren actuar, necesariamente, pruebas durante el proceso para que se determine si un tributo es confiscatorio, desde su vertiente cualitativa.

6. Bibliografía

ADVÍNCULA, Pilar Elizabeth

2018 La indemnización justipreciada recibida con motivo de una expropiación y el Impuesto a la Renta en el Perú. Trabajo Académico para optar el título de Segunda Especialidad en Derecho Tributario. Pontificia Universidad Católica del Perú.

BARCO, Iván

2016 “Efectos tributarios del justiprecio recibido con motivo de una expropiación”. En: Los derechos del contribuyente – Un enfoque constitucional. Gaceta Jurídica, pp.149-163.

BULLARD, Alfredo

2003 Derecho y Economía — El análisis económico de las instituciones legales. Lima: Palestra Editores.

DANÓS, Jorge

2006 “El principio constitucional de no confiscatoriedad de los tributos en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional peruano”. Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público — Libro Homenaje a Armando Zolezzi Möller. Palestra Editores, pp. 135 — 167.

DE MALLOL, Federico

1966 La indemnización y el justiprecio en la expropiación forzosa. Barcelona: Editorial Hispano Europea.

DE TRAZEGNIES, Fernando

2001 La Responsabilidad Extracontractual. Tomo II. Lima: Fondo Editorial de la PUCP.

GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo

1984 Los principios de la nueva ley de expropiación forzosa. Madrid: Editorial Civitas

GARCIA MULLÍN, Roque

1978 Manual de Impuesto a la Renta. Documento 872. Buenos Aires: Centro Iberoamericano de Estudios tributarios.

LANDA, César

2017 Los derechos fundamentales. Lima: Fondo Editorial de la PUCP.

MEDRANO, Humberto

2018 Derecho Tributario. Impuesto a la Renta: aspectos significativos. Lima: Fondo Editorial de la PUCP.

NOVOA, Gerardo

2006 “El Principio de la Capacidad Contributiva”. Derecho & Sociedad, (27), pp. 101-106.

RUBIO, Marcial

1999 Estudio de la Constitución Política de 1993. Volumen III. Lima: Fondo Editorial PUCP.

SERRANO, José Manuel

2009 El derecho de propiedad, la expropiación y la valorización del suelo. Navarra, Thomson Reuters.

SEVILLANO, Sandra

2014 Lecciones de Derecho Tributario: Principios generales y Código Tributario. Lima: Fondo Editorial de la PUCP.

SOTELO, Eduardo

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

SPISSO, Rodolfo

2011 Derecho Constitucional Tributario. Quinta edición. Buenos Aires: Abeledo Perrot.

TSOKOS, K.A.

1998 Physics for the IB Diploma. Quinta Edición. Cambridge: Cambridge University Press.



Anexos

Lista de Anexos

1. Resolución No. 8 del Expediente.
2. Resolución No. 16 del Expediente.
3. STC No 00319-2013-AA





ANEXO 1

PODER JUDICIAL DEL PERU
CORTE SUPERIOR DE JUSTICIA
LIMA
Edif. Javier Alzamora Valdez

26/03/2012 10:58:50
Pag 1 de 1



420121446122011212901801132000061

39242

NOTIFICACION N° 144612-2012-JR-CI

EXPEDIENTE	21290-2011-0-1801-JR-CI-10	JUZGADO	10° JUZGADO CONSTITUCIONAL
JUEZ	VILCHEZ DAVILA, ROBERTO	ESPECIALISTA LEGAL	EVIA VELASQUEZ, MIGUEL ANGEL
MATERIA	ACCION DE AMPARO		

DEMANDANTE : SOCIEDAD AGRICOLA SAN AGUSTIN SA SASA ,
 DEMANDADO : PROCURADOR PUBLICO DE LA SUNAT ,

DESTINATARIO PROCURADOR PUBLICO DE LA SUNAT

CASILLA : COLEGIO DE ABOGADOS DE LIMA - N° 1632 - / /

Se adjunta Resolucion OCHO de fecha 26/03/2012 a Fjs : 9
ANEXANDO LO SIGUIENTE:
COPIA DE RES.08 DE FECHA 23.03.2012

PODER JUDICIAL
 Servicio de Notificaciones
 Lima Metropolitana - Calle

5 29 MAR. 2012 5

J. HUAMANCHUMO - ZONA 0

RECIBIDO

PODER JUDICIAL

CALEMBERT SILVA ECHEVARRIA

ASISTENTE JUDICIAL

Juzgado Especializado en lo Constitucional de Lima

CORTE SUPERIOR DE JUSTICIA DE LIMA

26 DE MARZO DE 2012

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:

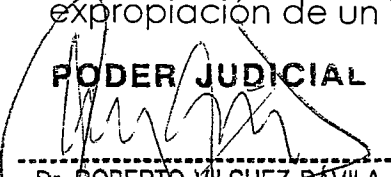
Resulta de autos que mediante escrito fechado veintiocho de octubre del dos mil once, obrante de folios ciento cincuenta y tres a ciento ochenta y uno, la empresa SOCIEDAD AGRICOLA SAN AGUSTIN S.A. interpuso acción de amparo contra la SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA, con el objeto 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.

PODER JUDICIAL

Dr. ROBERTO VILCHEZ DÁVILA
JUEZ TITULAR

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.

PODER JUDICIAL


 Dr. ROBERTO VILCHEZ DAVILA
 JUEZ TITULAR
 10° Juzgado Especializado en lo Constitucional de Lima
 CORTE SUPERIOR DE JUSTICIA DE LIMA

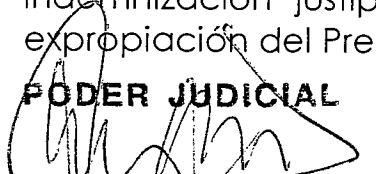
La Superintendencia Nacional de Administración Tributaria contestó la demanda señalando que la misma resulta improcedente, pues existe una vía procesal igualmente satisfactoria, y tal como ha sido planteada la demanda se requiere actuar pruebas, lo cual no es posible en la vía del amparo, y que la amenaza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

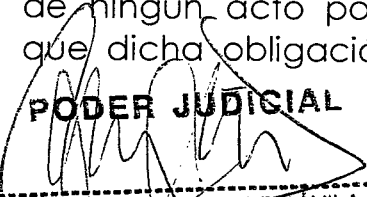
TERCERO: Que, es materia controvertida en el presente proceso determinar si corresponde ordenar que cesen los actos que lesionan los derechos constitucionales de la demandante a la propiedad y afectan el principio de capacidad contributiva en materia tributaria y, en consecuencia, si corresponde declarar 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

PODER JUDICIAL


Dr. ROBERTO VILCHEZ DÁVILA
JUEZ TITULAR
10° Juzgado Especializado en lo Constitucional de Lima
CORTE SUPERIOR DE JUSTICIA DE LIMA

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 pagara la recurrente como pago a cuenta del impuesto a la renta.

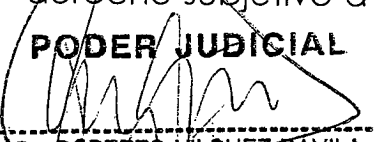
CUARTO: Que, si bien de conformidad con lo dispuesto por párrafo in fine del inciso 2) del Artículo 200° de la Constitución no procede la acción de amparo contra normas legales, en razón de lo cual no corresponde a los procesos de amparo realizar un control de constitucionalidad concentrado de las normas 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

PODER JUDICIAL

Dr. ROBERTO VILCHEZ DÁVILA
JUEZ TITULAR
18° Juzgado Especializado en lo Constitucional de Lima
CORTE SUPERIOR DE JUSTICIA DE LIMA

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, usufructuo y disposición.

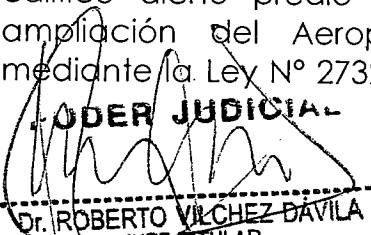
SEXTO: Que la potestad tributaria del Estado debe ejercerse en función de la Constitución y de los principios que ella consagra (principio de supremacía constitucional consagrado en el Artículo 51° de la Constitución), los cuales a su vez constituyen una garantía para evitar que dicha potestad tributaria 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.º 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

PODER JUDICIAL

Dr. ROBERTO VILCHEZ DÁVILA
JUEZ TITULAR

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

PODER JUDICIAL

Dr. ROBERTO VILCHEZ DÁVILA
JUEZ TITULAR
10° Juzgado Especializado en lo Constitucional de Lima
CORTE SUPERIOR DE JUSTICIA DE LIMA

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 717/100 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.

PODER JUDICIAL

Dr. ROBERTO VILCHEZ DÁVILA
 JUEZ TITULAR
 10° Juzgado Especializado en lo Constitucional de Lima
 CORTE SUPERIOR DE JUSTICIA DE LIMA

241

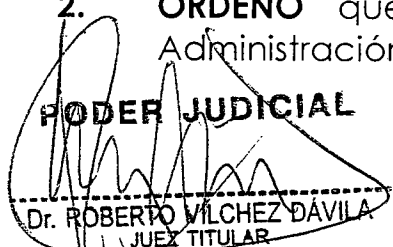
justipreciada, los demandantes en la práctica recibirían por parte del Estado expropiante una cantidad inferior a la establecida, en el mencionado Laudo de Conciencia de fecha treinta de abril del dos mil once, como indemnización justipreciada por la expropiación del Predio Agrícola Fundo San Agustín,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

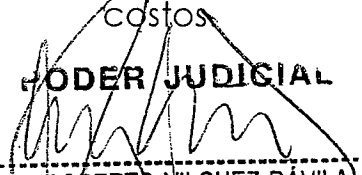
FALLA:

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

PODER JUDICIAL

Dr. ROBERTO VILCHEZ DÁVILA
JUEZ TITULAR
10º Juzgado Especializado en lo Constitucional de Lima
CORTE SUPERIOR DE JUSTICIA DE LIMA

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

PODER JUDICIAL


Dr. ROBERTO VILCHEZ DÁVILA
JUEZ TITULAR
10° Juzgado Especializado en lo Constitucional de Lima
CORTE SUPERIOR DE JUSTICIA DE LI:



ANEXO 2

LIMA

Edif. Javier Alzamora Valdez

515



420121354722011212901801132000204

NOTIFICACION N° 135472-2012-SP-CI

EXPEDIENTE	21290-2011-0-1801-JR-CI-10	SALA	4° SALA CIVIL
RELATOR	MARCOS ARMAS, LITA SOLEDAD	SECRETARIO DE SALA	QUESSO HANCCO, TEREZA
MATERIA	ACCION DE AMPARO		

DEMANDANTE : SOCIEDAD AGRICOLA SAN AGUSTIN SA SASA ,
 DEMANDADO : PROCURADOR PUBLICO DE LA SUNAT ,

COPIA DE ESCRITOS

DESTINATARIO PROCURADOR PUBLICO DE LA SUNAT

CASILLA : COLEGIO DE ABOGADOS DE LIMA - N° 1632 - / /

Se adjunta Resolucion DIECISÉIS de fecha 14/08/2012 a Fjs : 37

ANEXANDO LO SIGUIENTE:

SE ADJUNTA COPIA DE RESOLUCION DE FECHAS 14 , 22 DE AGOSTO, 03, 04, 10, 21 DE SETIEMBRE, 03, 10 Y 11 DE OCTUBRE DEL 2012 (RES. N° 16, 18, 19, 20 21 22, 23, 24 Y 25) ER

20 DE NOVIEMBRE DE 2012

PODER JUDICIAL



PODER JUDICIAL DEL PERU
CORTE SUPERIOR DE JUSTICIA

20 NOV 2012

ATA. S.C.L.

20/11/2012 11:38:19

Pag 1 de 1

LIMA

Edif. Javier Alzamora Valdez



420121354722011212901801132000204

NOTIFICACION N° 135472-2012-SP-CI

EXPEDIENTE	21290-2011-0-1801-JR-CI-10	SALA	4° SALA CIVIL
RELATOR	MARCOS ARMAS, LITA SOLEDAD	SECRETARIO DE SALA	QUESSO HANCCO, TEREZA
MATERIA	ACCION DE AMPARO		

DEMANDANTE : SOCIEDAD AGRICOLA SAN AGUSTIN SA SASA ,
 DEMANDADO : PROCURADOR PUBLICO DE LA SUNAT ,

DESTINATARIO PROCURADOR PUBLICO DE LA SUNAT

CASILLA : COLEGIO DE ABOGADOS DE LIMA - N° 1632 - / /

Se adjunta Resolucion DIECISÉIS de fecha 14/08/2012 a Fjs : 37

ANEXANDO LO SIGUIENTE:

SE ADJUNTA COPIA DE RESOLUCION DE FECHAS 14 , 22 DE AGOSTO, 03, 04, 10, 21 DE SETIEMBRE, 03, 10 Y 11 DE OCTUBRE DEL 2012 (RES. N° 16, 18, 19, 20 21 22, 23, 24 Y 25) ER

20 DE NOVIEMBRE DE 2012

CORTE SUPERIOR DE JUSTICIA - R.P.C.

2012 NOV 22 09 11 45

COLEGIO DE ABOGADOS DE LIMA

098521

152
1574

PODER JUDICIAL
CORTE SUPERIOR DE JUSTICIA DE LIMA
CUARTA SALA CIVIL

REFERENCIA SALA: 00838 - 2012

Expediente de Origen Nro.21290- 2011

CUARTA SALA CIVIL
Resolución N° 5-672
Fecha 19-11-12

RESOLUCIÓN NÚMERO 46

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

20 NOV 2012

¹ Obrante de folios 250 a 252.

² Obrante de folios 268 a 276.

453
513

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*').

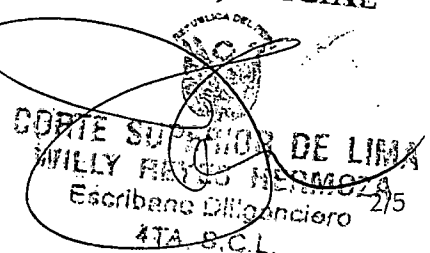
II. ANTECEDENTES

§ 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, demandando 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.

20 NOV 2012

455
511

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 Yarlenque (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

PODER JUDICIAL

BOITE SUPLENTE DE LIMA
WILLY ESTEBAN LERMOZA
Escribeno D. J. Janciero
474 2115

⁵ Folios 210 a 230

156
1590

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

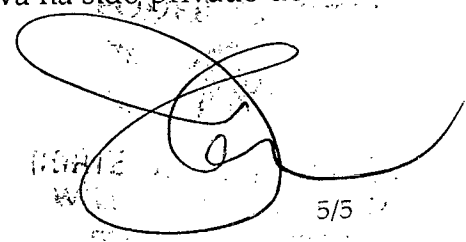
3. Por resolución N° 6, de fecha 30 de enero del 2012⁶, el Juez declara infundada la excepción de falta de agotamiento de la vía previa por considerar que la *norma legal impugnada*, es una norma tributaria de tipo autoaplicativa, pues en la medida que el demandante sea sujeto pasivo del tributo y se 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

20 NOV 2012


5/5

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 [...]».

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 sétimo considerando de la sentencia, folio 273.

PODER JUDICIAL

 CORTE SUPERIOR DE LIMA
 WILLY REYES HERMOZA
 Escribano Diligente
 A.B. S.O.L.

§ Análisis del Problema de forma

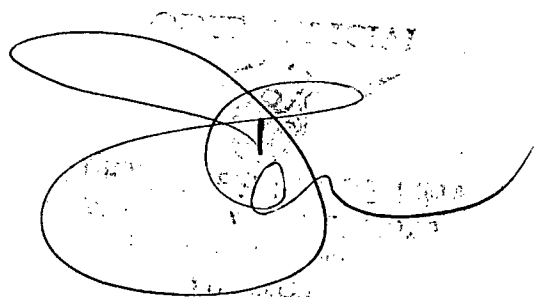
2. La *SUNAT* sostiene en su escrito del 27 de diciembre del 2011⁹, al proponer la excepción de falta de agotamiento de la vía previa, lo siguiente:

- 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 Yarlenque (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:

20 NOV 2012

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

PODER JUDICIAL
CORTE SUPERIOR DE LIMA
WILLY REYES MENDOZA
Escribano Diligente
ATA. S.C.L.

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 [...].

20 NOV 2012

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*.

AD

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.

[Handwritten mark]

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.

[Handwritten mark]

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

PODER JUDICIAL

TE SUPLEN DE LINA
LLY RE...
Escribano D...
47A...

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 aplicativo, 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..."*.

20 NOV 2012

PODER JUDICIAL
CORTE SUPERIOR DE LIMA
WILLY REYES HERMOZA
Escribeno Diligencia 5
ATA S.E.L.

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

464
502

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 treintíun nuevos soles que pagara la demandante como pago a cuenta del impuesto a la renta¹¹.

RP

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 5º 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.

20 NOV 2012

¹¹ Ver considerando tercero de la sentencia apelada folio 270
¹² Ver séptimo considerando de la sentencia, folio 273.

PODER JUDICIAL
CORTE SUPERIOR DE LIMA
WILLY REXES HERMOZA
Escribano Diligenciario
ATA S.C.L.

§§ 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.

20 NOV 2012

PODER JUDICIAL
CORTE SUPERIOR DE LIMA
WILLY REYES HERMOZA
Escribano Diligente
ATA. S.C.L. 14/5

460
500

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 en casos 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

CONF...
15/5

V67
499

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 1° 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 2° de la acotada norma legal.

16. Precisamente, el artículo 5° 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.

20 NOV 2012

PODER JUDICIAL
CORTE SUPERIOR DE LIMA
WILLY REYES HERMOZA
Escribano Diligenciero
ATA B.C.L.

463
498

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).

AD
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'.

469
497

§§ 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

20 NOV 2012

PODER EJECUTIVO
CORTE SUPLENTE DE LIMA
WILLY BENIGNO HERMOZA
Escritorio Diligencia 43/5
S.A. S.C.L.

470
496

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.

AA

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

PODER JUDICIAL

¹⁷ Ver sétimo considerando de la sentencia, folio 273.


CORTE SUPERIOR DE LIMA
WILLY REYES HERMOSO 1975
Escribano Distinguido
ATA. S.C.L.

421
495

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

AA

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 9º 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.

PODER JUDICIAL
20/5

20 NOV 2012

§§ 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:

PODER JUDICIAL
CORTE SUPLENTE DE LIMA
WILLY REYES HERNANDEZ
Escribano Público
14/11/15
ATA S.C.L.

423
493

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)	

[Handwritten signature]

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.

[Handwritten scribble]

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:

20 NOV 2012

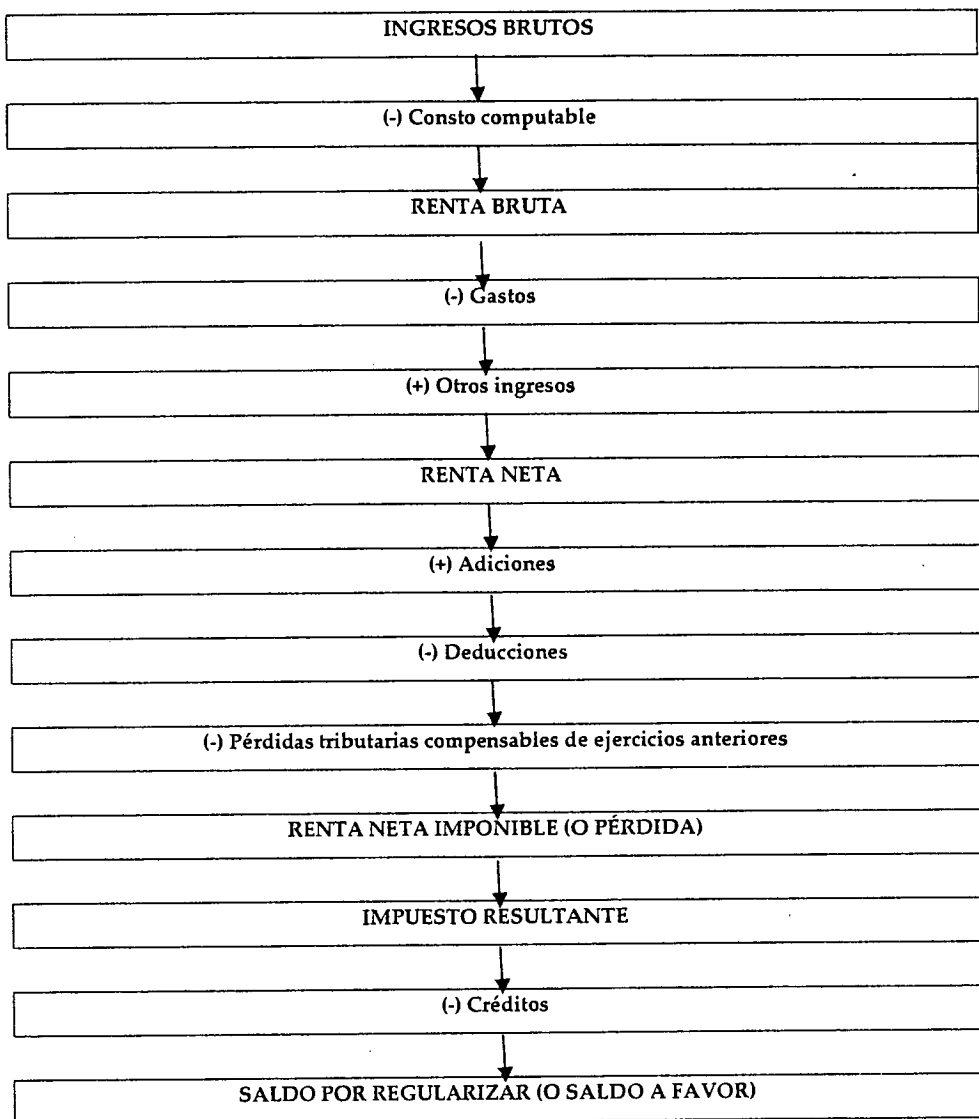
PODER JUDICIAL

 CORTE SUPERIOR DE LIMA
 WILLY REYES HERNANDEZ
 Escribano Ollenciero
 ATA. S.C.L. 22/5

[Handwritten scribble]

474
492

BA

[Handwritten scribbles]



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.

PODER JU
CORTE SUPLENTE DE LIMA
WILLY REYES HERRERA
Escribano Diligente
ATA S.C.L.

495
497

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.

Handwritten signature or mark.

§§ ¿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 premisas ¹⁹, 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.

PODER JUDICIAL

REPÚBLICA DEL PERÚ
CORTE SUPERIOR DE LINIA
WILLY REYES HERMOZA
Escribano 24/5
ATA. S.C.L.

20 NOV 2012

4/76
490

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.

20 NOV 2012

PODER JUDICIAL

477
489

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)]

[Handwritten mark]

43. Del mismo modo, en la STC N.° 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 9° 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 (...)".

[Handwritten mark]

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 9° del código actuado.

§§ Constituye la vigencia del artículo 5° 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?

[Handwritten mark]

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

BOLETA JUDICIAL
CORTE SUPERIOR DE LIMA
WILLY REYES HERRERA
Escribano Diligente
4TA. S.O.L.

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 recae 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.

20 NOV 2012

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;

20 NOV 2012

PODER JUDICIAL


COORTE SUPERIOR DE LIMA
 WILLY REYES BERRAZOZA
 Escribano Diligente
 AFA 42875

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.

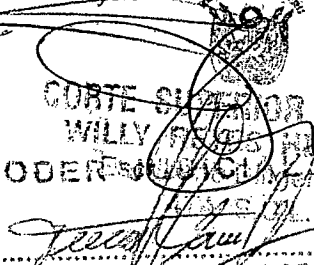
2. REVOCAR la Resolución número Ocho (Sentencia)²¹ de fecha 23 de marzo del 2012, que declara fundada la demanda de amparo interpuesta por Sociedad Agrícola San Agustín S.A. (en adelante 'SASA'); en consecuencia, inaplicable a la actora el artículo 5° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a 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 PORTO CARRERO
 Juez Superior


 JAEGER REQUEIJO
 PODER JUDICIAL
 Juez Superior


 ARIAS LAZARTE
 Juez Superior


 CORTE SUPERIOR DE LIMA
 WILLY PEREZ BERMUDEZ
 PODER JUDICIAL
 TEREZA QUISPE HANCCO
 SECRETARIA
 Cuarta Sala Civil
 CORTE SUPERIOR DE JUSTICIA DE LIMA

²⁰ Obrante de folios 268 a 276.
²¹ Obrante de folios 268 a 276.



ANEXO 3

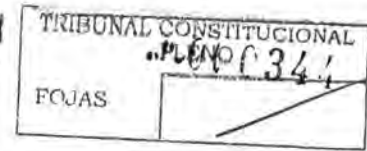
Firmado por

Honorio Jose Espinoza Donayre

C = PE
Signature date and time:
30/08/2017 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
FOJAS 335

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL
PLENO
FOJAS 060345



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 poseionarios 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/DA	
FOJAS	336

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLENO	
FOJAS	01-0346



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.

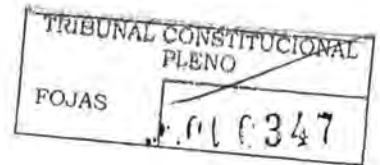
Mediante recurso de agravio constitucional, la Sociedad recurrente solicita que se revoque la recurrida y se declare fundada su demanda por cuanto el impuesto a la renta del cual pretenden la inaplicación, lesiona la garantía de indemnidad que le asiste como consecuencia del proceso expropiatorio al 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

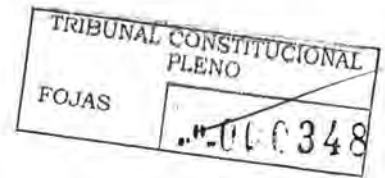
2. En reiterada jurisprudencia este Colegiado ha establecido que “si bien no son procedentes los amparos contra normas heteroaplicativas, sí proceden contra normas autoaplicativas, es decir, contra aquellas normas creadoras de situaciones jurídicas inmediatas, sin la necesidad de actos concretos de aplicación. 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.

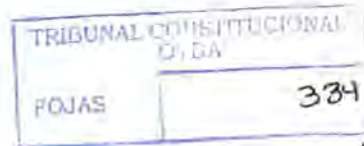
Asimismo, refiere que la Ley General de Expropiaciones, Ley N.º 27117, reconoce la referida garantía al establecer una distinción entre el valor actualizado del inmueble y el valor de los daños adicionales generados por la expropiación, pues busca asegurar una indemnización plena e integral a favor del 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.

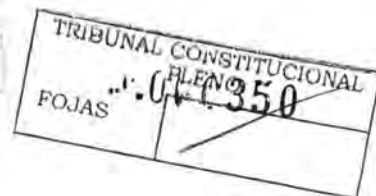
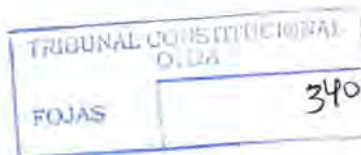
Por otro lado, refiere que el nacimiento de la obligación tributaria sobre la posible ganancia de capital que puede existir con ocasión de la percepción de la indemnización justipreciada es totalmente ajena al derecho de propiedad vinculado a la expropiación, pues el impuesto a la renta grava hechos 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 Fundo 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 transmita 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, sobretodo 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

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL
FOJAS 342

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL
PLENO
FOJAS 01-352



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 reconvención, 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

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL
FOJAS 343

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL
PLENO
FOJAS N.º 110353



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.

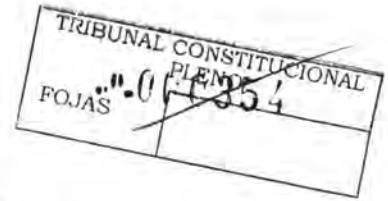
13. En términos legales el TUO de la Ley del Impuesto de la Renta define como hechos imponibles de dicho impuesto, los siguientes supuestos:

“**Artículo 1.-** El Impuesto a la Renta grava:

- 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.



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 impositivos 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

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL
FOJAS 345

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL
PLENO
FOJAS 000355



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

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL
FOJAS 34+

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL
PLENO
FOJAS 357



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)

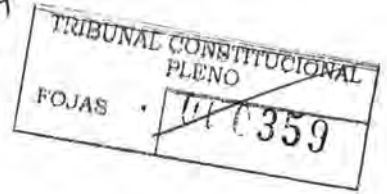
21. Estando claro que el procedimiento expropiatorio genera una indemnización justa limitada al valor comercial actualizado del inmueble expropiado y la compensación por daños, sin embargo no podría afirmarse que dicho monto genere algún tipo de "renta" o "ganancia" por su sola recepción o que dicha 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



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 00361



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

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL
FOJAS 352

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL
PLENO
FOJAS 362



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



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
LIMA
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.

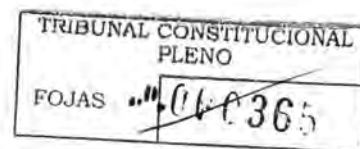
URVIOLA HANI
VERGARA GOTELLI
MESÍA RAMÍREZ
ETO CRUZ
ÁLVAREZ MIRANDA

Lo que certifico:

OSCAR DIAZ MUÑOZ
SECRETARIO RELATOR
TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



1

EXP. N.º 00319-2013-PA/TC
LIMA
SOCIEDAD AGRICOLA SAN AGUSTIN S.A.
(SASA)

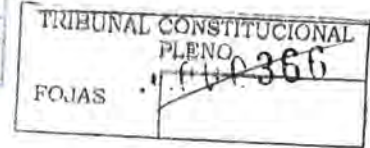
FUNDAMENTO DE VOTO DEL MAGISTRADO VERGARA GOTELLI

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 poseionarios 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.

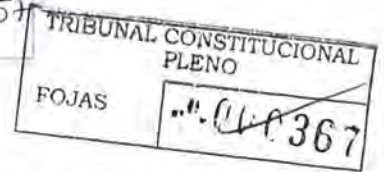
El derecho de propiedad y la expropiación

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 incorporal) 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.



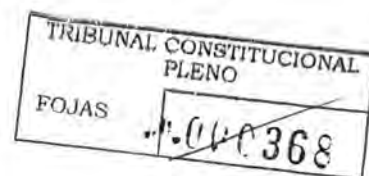
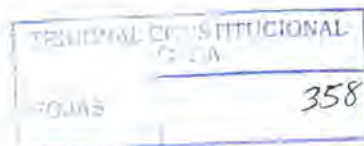
TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



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.

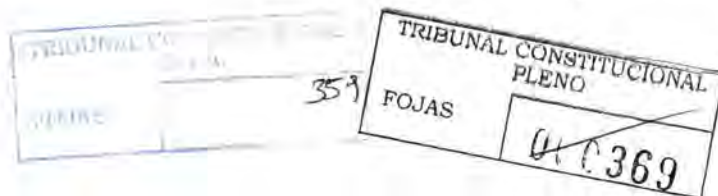
Artículo 4°.- En la ley que se expida en cada caso deberá señalarse la razón de necesidad pública o seguridad nacional que justifica la expropiación, así como también el uso o destino que se dará al bien o bienes a expropiarse.

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:

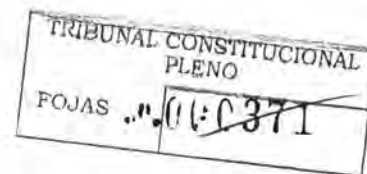
- 1) Las regalías.
- 2) Los resultados de la enajenación de:
 - (i) Terrenos rústicos o urbanos por el sistema de urbanización o lotización.
 - (ii) Inmuebles, comprendidos o no bajo el régimen de propiedad horizontal, cuando hubieren sido adquiridos o edificados, total o parcialmente, para efectos de 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



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 participes 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 todas 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, discusión 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

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL	
FECHA:	362

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL	
PLENO	
FOJAS:	010372

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

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL	
FOJAS	
	363

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL	
PLENO	
373	
FOJAS	

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.A.
FOJAS 364

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL
PLENO
FOJAS 37

En consecuencia, asumo los fundamentos y la decisión expuestos en el proyecto en mayoría.

S.

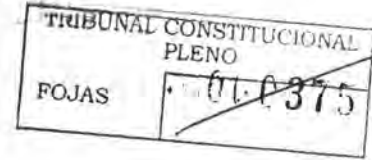
ETO CRUZ

Lo que certifico:

OSCAR DINZ MUÑOZ
SECRETARÍA RELATOR
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

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL
FOJAS 366

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL
PLENO
FOJAS 000376

EXP. N.º 00319-2013-PA/TC
LIMA
SOCIEDAD AGRÍCOLA SAN AGUSTÍN

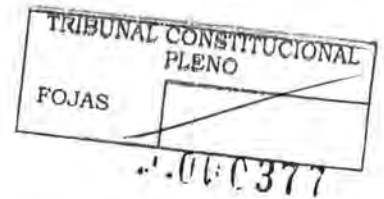
5. En tales circunstancias, el legislador podrá gravar determinadas manifestaciones o fuentes de riqueza sustentando para ello la naturaleza, medios y fines del tributo siempre que respete los lineamientos establecidos en la Constitución.
6. Ahora bien, la Constitución no ha constitucionalizado ningún 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:

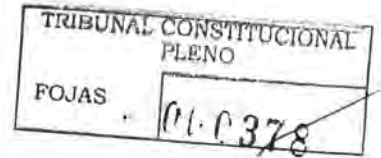
.....
OSCAR DÍAZ MUÑOZ
SECRETARIO RELATOR
TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

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	010
FOJAS	364

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL	PLENO
FOJAS	010379

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 aplicativo, 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.

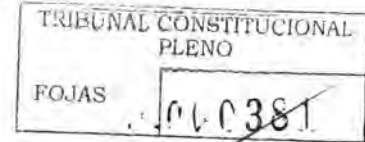
- 6.- Que el artículo 5° de la LIR —norma cuya inaplicación se solicita en el presente caso, dispone que *"para los efectos de esta Ley, se entiende por enajenación la venta, permuta, cesión definitiva, expropiación, aporte a sociedades y, en general, todo acto de disposición por el que se transmita 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. [...]*".

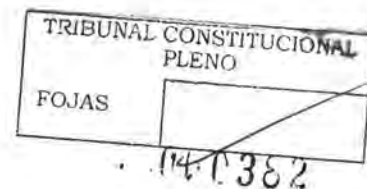
9.- Sobre el ejercicio del derecho a la propiedad privada, la Corte Interamericana de Derechos Humanos en los Casos Ivcher Bronstein (sentencia del 6 de febrero de 2001) y Palamara Iribarne (sentencia del 22 de noviembre de 2005), ha precisado "que el derecho a la propiedad no es un derecho absoluto 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



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).

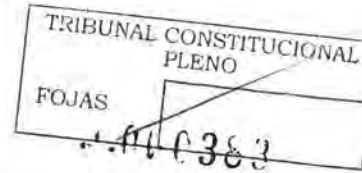
12. En el mismo sentido ha señalado en la sentencia recaída en el Exp. N° 7364-2006-PA/TC, que "[...] la comprensión constitucional de la propiedad comprende, prima facie, además la garantía de indemnidad o conservación de la integridad del patrimonio de la persona. La "inviolabilidad" de la propiedad 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

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL	
FOJAS	374

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL	
PLENO	
FOJAS	32

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

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL	
FOJAS	375

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL	
PLENO	
FOJAS	11132

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:

.....
OSCAR DÍAZ MUÑOZ
SECRETARIO RELATOR
TRIBUNAL CONSTITUCIONAL