

ANÁLISIS DE LA SENTENCIA CONSTITUCIONAL SOBRE EL ANTICIPO ADICIONAL DEL IMPUESTO A LA RENTA (EXP. N° 033-2004-AI/TC del 28 de septiembre de 2004)

Elizabeth Cornejo Espilco¹

SUMARIO: 1. INTRODUCCIÓN; 2. ALCANCES DEL ANÁLISIS NORMATIVO DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL (TC) EN MATERIA TRIBUTARIA; 2.1 Normas constitucionalmente impugnadas y antecedentes procesales; 2.2 La aplicación temporal de las leyes en materia tributaria y la derogación de las normas; 3. LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS EN LA CONSTITUCIÓN PERUANA; 3.1 La potestad tributaria y el respeto de los derechos fundamentales; 3.2 Los principios tributarios; 1) Principio de igualdad tributaria; 2) Principio de no confiscatoriedad; 3) Principio de capacidad contributiva; 4. EL ANTICIPO ADICIONAL DEL IMPUESTO A LA RENTA DESDE UNA PERSPECTIVA CONSTITUCIONAL; 4.1 Objeto del Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta (AAIR); 4.2 Análisis de compatibilidad con los principios tributarios; 5. CONCLUSIONES; 6. BIBLIOGRAFÍA. 7. ANEXO: Sentencia.

1. INTRODUCCIÓN

En los artículos 1º y 44º de la Constitución de 1993, se establecieron los fines constitucionales², para que tanto el Estado como la sociedad civil, orienten sus actividades; para eso, en el artículo 43º de la Carta Magna, se optó para que

¹ Asesora en la Sub-Dirección Legal de América Móvil Perú SAC. (Claro). Especialista en Derecho Constitucional, Derecho de las Telecomunicaciones y Derecho Penal.

² La defensa de la persona humana y el respeto de su dignidad, garantizar la vigencia de los derechos humanos, la defensa de la soberanía nacional, la protección de la seguridad de la población, la promoción del bienestar general basado en la justicia y en el desarrollo integral y equilibrado de la Nación, el establecimiento y ejecución de políticas fronterizas y la promoción de la integración internacional.

nuestro país sea un Estado Social Democrático de Derecho y, en esa orientación, según lo señalado en el artículo 58º de la Carta Fundamental, nuestro régimen económico constitucional se inclinó por la Economía Social de Mercado, lo que a su vez, influye en materia tributaria y presupuestal, así como en la forma en que se alienta a la inversión privada, lo que debiera provocar una eficaz coordinación entre los sectores público y privado, pero eso no suele suceder.

Dada la importancia del tributo en el presupuesto del Estado, para que cumpla con sus fines constitucionales, así como su incidencia en la economía de la sociedad civil; en la práctica, se ha producido una espiral de lucha entre como generar ingresos con los tributos, por un lado, y como evitar el pago de los mismos³, por la otra parte; conflictos que se reflejan en los distintos procesos constitucionales que se desarrollan o se han realizado en el Poder Judicial o en el Tribunal Constitucional.

La Sentencia bajo análisis, motivó un serio enfrentamiento de declaraciones periodísticas entre el Tribunal Constitucional y el Ministerio de Economía y Finanzas, lo cual trajo como colofón, que se aprecie en ambas instituciones una falta de asesoría técnica especializada en materia económica y constitucional, respectivamente, tanto para calcular el impacto económico de los fallos constitucionales, como para establecer tributos acordes con la Constitución Política⁴. Esta apreciación se hace más dramática, si tomamos en cuenta que el origen de la controversia deriva de una norma dictada desde el Poder Legislativo y promulgada por el Poder Ejecutivo (donde hay comisiones y cuerpos de asesores). Es decir, queda en la población, la idea de que en las instituciones del Estado habría una inadecuada preparación y coordinación de los actores

³ Pese a que el pago de los tributos es un deber constitucional implícito basado en el principio de solidaridad, tal como lo ha reconocido el Tribunal Constitucional, RUBIO CORREA, Marcial, *“El Concepto de Tributo y de Reserva Legal Tributaria para el Tribunal Constitucional”*, artículo compilado en: “Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público. Libro Homenaje a Armando Zolezzi Möller”. Lima, Palestra Editores, 2006, págs. 98-99.

⁴ Controversia citada por CASTAÑEDA RAMÍREZ, Luis en *“Las Sentencias de Inconstitucionalidad y Efectos Tributarios en el Tiempo”*, artículo compilado en “Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público. Libro Homenaje a Armando Zolezzi Möller”. Lima, Palestra Editores, 2006, pág. 218.

políticos y técnicos para la elaboración y comprensión de normas tributarias, lo cual los puede afectar de cualquier manera, generando incertidumbre e inseguridad económica y jurídica, efectos negativos que no permiten aspirar a alcanzar el modelo de Estado que rige en nuestra Constitución.

A fin de completar la información, se debe mencionar que como consecuencia de la Sentencia en comentario, mediante la Resolución N° 046-2005/SUNAT, se aprobó un procedimiento para que los contribuyentes recuperen lo que abonaron por el AAIR, permitiendo la compensación con deudas del Impuesto a la Renta de los años 2003 y 2004, o, en caso contrario, pedir la devolución. Asimismo, se promulgó una versión mejorada del AAIR, con la Ley N° 28424, creando el Impuesto Temporal a los Activos Netos (ITAN), que según Castañeda, no es un de carácter patrimonial como el Impuesto Extraordinario a los Activos Netos (IEAN), lo cual podría hacer que supere el tamiz del Tribunal Constitucional⁵.

En cuanto al cuerpo de la Sentencia, debo señalar, que el resumen de las posiciones de las partes en la Sentencia del Tribunal Constitucional es bien escueto y no brinda muchos detalles sobre como llegan a las conclusiones que se describen en los antecedentes de la Sentencia Constitucional, tampoco se indica a lo largo de la Resolución del Tribunal sobre la ley autoritativa, ni explica con mayor precisión sobre la figura jurídica cuestionada, menos trata respecto al impacto económico del fallo, incluso al omitir con relación a que debe hacer el Estado al declararse la inconstitucionalidad del Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta, sobre las situaciones jurídicas de los contribuyentes a los que se les aplicó las normas cuestionadas.

Es de mención que este proceso se desarrolló con las normas procedimentales vigentes antes que el Código Procesal Constitucional entrara en vigencia, por lo cual, en algunos casos se citarán tanto las normas aplicadas en su momento por el Tribunal como a las que actualmente rigen el proceso de inconstitucionalidad.

⁵ Ob. Cit., pág. 233.

2. ALCANCES DEL ANÁLISIS NORMATIVO DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL (TC) EN MATERIA TRIBUTARIA

2.1. Normas Constitucionalmente Impugnadas y Antecedentes Procesales

Un grupo de ciudadanos que superaron el número mínimo establecido en el artículo 203º inciso 5 de la Constitución Política del Perú, y dentro del plazo señalado en la Ley N° 27780, interpusieron una demanda dirigida contra el Poder Ejecutivo y el Congreso de la República, siendo la pretensión que se declare la Inconstitucionalidad de las siguientes normas que regularon sobre el Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta (AAIR):

- a) El artículo 125º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta (TUO del IR), aprobado por el Decreto Supremo N° 054-99-EF y que fue incorporado por el Decreto Legislativo N° 945⁶; y,
- b) La Quinta Disposición Transitoria y Final de la Ley N° 27804⁷.

Los demandantes alegaron que las normas referentes al AAIR afectaron el derecho constitucional a la propiedad, así como incumplió los principios tributarios que limitan el poder tributario del Estado.

En cambio, el Procurador Público del Ministerio de Economía y Finanzas señaló que se declare la conclusión del proceso por sustracción de la materia, debido a que el referido Decreto Legislativo N° 945 derogó tácitamente la Quinta Disposición Transitoria de la Ley N° 27804, mientras que el mencionado Decreto Legislativo fue expedido dentro del marco estipulado en la ley autoritativa y agrega que la normatividad sobre el AAIR respeta los principios de legalidad, igualdad y de no confiscatoriedad.

Por su parte, el Procurador del Congreso de la República argumentó que se cumple con el principio de la reserva de la ley, debido a que la norma cuestionada fue expedida observando lo previsto en la Ley N° 27804;

⁶ Norma que derogó la otra norma cuestionada constitucionalmente, entró en vigencia desde el 22 de diciembre del 2003.

⁷ Es la norma que crea el AAIR, entró en vigencia desde el 2 de agosto del 2002, aunque sus efectos concretos se extendieron desde el 1 de enero del 2003 hasta el 21 de diciembre de ese mismo año.

además, manifestó que no se afecta el principio de no confiscatoriedad, por cuanto el AAIR es una forma de cálculo de un impuesto y no se trata de un impuesto en sí mismo.

2.2. La Aplicación Temporal de las Leyes en Materia Tributaria y la Derogación de las Normas

En una interpretación literal del último párrafo del artículo 74º de la Constitución de 1993, la doctrina ha señalado que esta norma es una excepción a la regla general del segundo párrafo del artículo 204º sobre el efecto *ex-nunc* de las sentencias de inconstitucionalidad, es decir, que en materia tributaria, las resoluciones del Tribunal Constitucional que declaren la inconstitucionalidad el valor de nulidad surte efecto desde que entró en vigencia la norma cuestionada, en otros términos, son de efectos *ex-tunc*⁸.

Esta posición sirvió de sustento para los artículos 36º y 40º de la anterior Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, así como para los ahora vigentes artículos 81º y 83º del Código Procesal Constitucional. Las normas en mención, señalan que al momento de expedirse una sentencia declarando la inconstitucionalidad en materia tributaria, se debe determinar de manera expresa desde cuando surte efectos la decisión en el tiempo⁹.

De la revisión entre las dos normas en cuestión, utilizando el método histórico de interpretación, el Tribunal Constitucional (posición que también mantenemos) apreció que en ambas se regulaba la misma materia: el AAIR, sin que hubiera alguna incompatibilidad entre ellas, lo cual significaba que una misma figura jurídica como era el Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta, manteniendo sus efectos y categorías jurídicas, cambiando únicamente la fuente legal de donde provenía.

⁸ OCHOA CARDICH, César. “*Constitución Financiera: Bases del Derecho Constitucional Tributario*”, en “La Constitución de 1993. Análisis y Comentarios” (Lecturas sobre Temas Constitucionales). Lima, Comisión Andina de Juristas, 1994, pág.139.

⁹ HUERTA GUERRERO, Luis Alberto. “*El Proceso de Inconstitucionalidad en el Perú*”, en “Código Procesal Constitucional Comentado”, Autores Varios. Trujillo, Editora Normas Legales, 2005, págs. 173-174. En ese sentido, el Tribunal Constitucional se pronunció en la STC N° 0011-2004-AI/TC, que es citada en la sentencia en comento.

Como estableció el Tribunal, citando a Luis Diez Picaso, se trata de un caso de “*derogación de norma por una nueva regulación integral de la materia*”, caso distinto al de la derogación tácita, que fue alegada por el Procurador del Ministerio de Economía y Finanzas, donde debe haber una incompatibilidad entre la antigua norma y la nueva norma, requisito que no se cumplía en el presente caso.

En nuestro punto de vista, consideramos más apropiado seguir la propuesta de Carlos Cárdenas Quiros¹⁰ sobre las causas de cesación de vigencia de las normas; por lo que, en el presente caso estaríamos frente a una modificación total de una norma jurídica y no como una derogación¹¹, justamente porque la diferencia entre ambas es que sólo en la segunda, existe incompatibilidad, mientras que en la primera además de un primer paso de derogación se formula una nueva norma que sustituye a la anterior. Por este motivo, es que la pretensión de sustracción de la materia respecto a la Quinta Disposición Transitoria y Final de la Ley N° 27804, fue correctamente desestimada por el Tribunal.

3. LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS EN LA CONSTITUCIÓN PERUANA

3.1. La Potestad Tributaria y el Respeto de los Derechos Fundamentales

Como bien afirma, Jorge Bravo Cucci, la Potestad Tributaria, también denominada como Competencia Legislativa en Materia Tributaria, consiste en la aptitud por la cual, a determinadas entidades estatales se les habilita

¹⁰ “*Límite Temporal de las Normas Jurídicas: Cesación de su Vigencia*”, ponencia presentada en el Congreso Internacional de 1989 organizado por la Universidad de Lima, publicado en “Derecho Civil”, Lima, Universidad de Lima, 1989, pág. 50, y en “Tratado de Derecho Civil”, Tomo I, Lima, Universidad de Lima, 1990. Postura que también sigue ESPINOZA ESPINOZA, Juan, en “*Los Principios Contenidos en el Título Preliminar del Código Civil Peruano de 1984*”, Lima, Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú, 2005, pág. 61.

¹¹ Ambas ubicadas dentro de las que se denominan causas extrínsecas de cesación

para que expidan normas de carácter tributario, como consecuencia de la actividad soberana del Estado¹², con respeto del orden constitucional¹³.

El uso de la potestad tributaria, requiere de una fina técnica fiscal, dentro una política tributaria y presupuestal, que cumpla con los principios administrativos de justicia, certidumbre, comodidad y economía; dicha potestad se caracteriza por ser abstracto, permanente, irrenunciable e indelegable, se materializa cuando se produce el hecho imponible¹⁴.

Los elementos esenciales de un tributo son: su creación por ley, se basa en el *ius imperium* y es de carácter coactivo¹⁵. Para que un tributo cumpla su rol constitucional, debe cumplir lo siguiente¹⁶:

- a) Que constituya la menor carga posible sobre la producción y el empleo, para incentivar la inversión privada, maximizando el rendimiento.
- b) Satisfaga la justicia tributaria, gravando a los contribuyentes según su capacidad de pago, de preferencia sus ingresos o rentas por los capitales.
- c) Que no tenga efectos anticíclicos.

El ámbito de esa capacidad normativa se refiere a todos el espectro de la fenomenología tributaria¹⁷, desde el plano de la norma (creación de la norma), seguido del plano de la incidencia (que incluye la subsunción en el

¹² “*Fundamentos de Derecho Tributario*”, segunda edición, Lima, Palestra Editores, 2006, pág. 99.

¹³ Por ese motivo, el Tribunal Constitucional considera que el origen de esta potestad radica en la ciudadanía ARAOZ VILLENA, Luis Alberto, “*El Ejercicio de la Potestad Tributaria y del Derecho de Cobrar Tributos y su Compatibilidad con el Principio de Legalidad*”, artículo compilado en “*Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público. Libro Homenaje a Armando Zolezzi Möller*”, Lima, Palestra Editores, 2006. págs. 119-120.

¹⁴ FLORES POLO, “*Derecho Financiero y Tributario Peruano*”, Lima, Ediciones Justo Valenzuela, 1986, págs. 148-150.

¹⁵ RUBIO CORREA, Marcial, Ob. Cit. Pág. 98.

¹⁶ FLORES POLO, Pedro, Ob. Cit., págs. 184-196.

¹⁷ BRAVO, Ob. Cit., pág. 99.

tipo legal), hasta el plano de los efectos de la incidencia (que trata sobre los derechos del sujeto activo y los deberes de los sujetos pasivos¹⁸).

Pero esa actividad estatal (conjuntamente con la realizada por la sociedad peruana en su conjunto) está supeditada a los fines prescritos en los artículos 1º y 44º de la Constitución, lo que conlleva necesariamente a la preservación de los derechos fundamentales. Como señala Mesía¹⁹, estos derechos, constituyen una potestad subjetiva y sirven para establecer directrices constitucionales y mandatos a los poderes públicos.

En el caso específico de la materia tributaria, esto se refleja en el artículo 74º de la Carta de 1993, donde se establece como eje para limitar dicha potestad tributaria, el respeto de los derechos fundamentales²⁰, que sirven de sustento para la configuración de los nombrados principios constitucionales tributarios. Entre los derechos constitucionales que se encuentran más relacionados con la materia tributaria están los de propiedad e igualdad, un breve repaso de ellos, nos ayudara a entender mejor como se conforman los referidos principios tributarios en la Constitución.

En el caso del primero, es recogido en el artículo 2º inciso 17 de la Constitución, hay que recordar que el artículo 70º prescribe que se debe ejercer en armonía con el bien común y dentro de los límites de la ley, lo cual implica que dicho derecho subsiste en cuanto cumpla con su función social. Es decir, la propiedad abarca tanto como derecho subjetivo como obligaciones a cargo de su titular, por eso se le identifica tanto en su dimensión subjetiva como institucional. Actualmente, la propiedad comprende a todo interés apreciable que un ser humano pueda poseer, fuera de sí

¹⁸ Según DURAN ROJO, Luis, el deber de contribuir es un bien constitucional, en *“La Noción del Deber Constitucional de Contribuir. Un Estudio Introductorio”*, en *“Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público. Libro Homenaje a Armando Zolezzi Möller”*, Lima, Palestra Editores, 2006, pág. 80.

¹⁹ En *“Derechos de la Persona. Dogmática Constitucional”*. Lima, Fondo Editorial del Congreso de la República del Perú, 2004, pág. 31.

²⁰ Para OCHOA, Ob. Cit., pág. 135, es *“la piedra angular del Derecho Constitucional Tributario”*.

mismo, de su vida y de su libertad²¹. A través de la función social, se permite al legislador injerencia sobre el derecho del propietario, sea para ingresar en la esfera de los intereses protegidos por dicho derecho de propiedad, como para establecer criterios de actuación razonable al propietario²².

Por su parte, en el caso de la igualdad, estamos frente a un valor con rango constitucional, que se proyecta también como derecho y como principio. Su evolución doctrinal ha permitido una superación del viejo concepto formal de igualdad ante la ley para adoptar un sentido material, es decir, dentro de la ley o en la ley, así como en el ámbito de su aplicación²³. Esto permite el trato diferenciado entre las personas en virtud de sus condiciones, sin originar una discriminación, para lo cual la distinción no debe ser arbitraria ni irracional.

De acuerdo a Mesía²⁴, la igualdad como derecho tiene tres características básicas: es un principio rector del ordenamiento jurídico, constituye una obligación impuesta a los poderes públicos que limita su actuación y tiene una naturaleza relacional. Sobre este último punto cabe anotar que cada vez que se afecta la igualdad, simultáneamente se arremete contra otro derecho. La doctrina constitucional ha señalado que para que un trato constitucionalmente diferenciado no se convierta en discriminatorio, debe reunir determinados requisitos²⁵:

- a) Que exista una desigualdad en los supuestos de hecho.
- b) Todo trato diferenciado debe tener una finalidad acorde razonablemente con los valores constitucionales.
- c) El nexo entre el supuesto de hecho que justifica la diferencia y la finalidad que se persegue, sea racional.
- d) Que haya proporcionalidad en el trato diferenciado y en la finalidad perseguida.

²¹ MESIA, Ob. Cit., pág. 295.

²² MESIA, Ob. cit., pág. 294.

²³ MESIA, Ob. cit., pág. 101.

²⁴ Ob. Cit. págs. 102-103.

²⁵ MESIA, Ob. Cit. pág. 104.

3.2. Los Principios Tributarios

Los principios tributarios surgen como parámetros que racionalizan el poder tributario²⁶, se aplican a todas las normas que establecen derechos, atribuciones y obligaciones vinculados al fenómeno tributario²⁷, no siendo necesario que se plasmen en un texto normativo.

Según Rodríguez Berdejo, cumplen una doble función²⁸: una, positiva, al ser informadores del ordenamiento jurídico, y la otra, negativa, al excluir del sistema jurídico a los valores y normas contrapuestos. Siendo la primera, la más difícil de cumplir²⁹, debido a que, por su naturaleza abstracta, indeterminada y elástica, dichos principios resultan difíciles de configurar, lo cual hace más importante la labor del intérprete constitucional.

Siguiendo una corriente moderna de doctrina constitucional, Bravo³⁰ considera que estos principios son de naturaleza operativos, al regular directamente las situaciones jurídicas tributarias entre los sujetos y el Estado. Los principios tributarios, dependiendo de su tipicidad en la Constitución, pueden ser explícitos, (aquí encontramos a los principios de legalidad tributaria y de reserva de la ley, igualdad, no confiscatoriedad, irretroactividad en materia tributaria y el respeto a los derechos humanos³¹), otros se derivan de la interpretación sistemática de nuestro ordenamiento constitucional y se les denomina implícitos (en este rubro tenemos a los principios de seguridad jurídica, capacidad contributiva, del beneficio y costo del servicio generalidad³², de razonabilidad y proporcionalidad).

²⁶ DAÑÓS ORDÓÑEZ, Jorge, *“El Principio de Constitucional de No Confiscatoriedad”*, en *“Jurisprudencia y Doctrina Constitucional Tributaria”*, Lima, Gaceta Jurídica, 2006, pág. 136.

²⁷ BRAVO, Ob. Cit., pág. 103.

²⁸ Citado por DANOS, *“El Principio de Constitucional de No Confiscatoriedad”*, pág. 136.

²⁹ DANOS, *“El Principio de Constitucional de No Confiscatoriedad”*, pág. 136.

³⁰ BRAVO, Ob. Cit., pág. 103.

³¹ Éste último, más que un principio tributario más, en realidad es un fin constitucional que sirve de orientación a los demás principios.

A continuación repasaremos sobre los principios verdaderamente involucrados en el caso materia de comentario³³.

1) El Principio de Igualdad Tributaria

El primer antecedente encontrado surge en el siglo XIII antes de Cristo, en la India, en el denominado Libro de la Ley del Manú o *Manara Dharma Sastra*, cuando se establece una tributación acorde con los ingresos de los comerciantes³⁴.

Como señala Bravo³⁵, la carga tributaria debe aplicarse en dos formas: simétrica y equitativamente entre los sujetos pasivos que se encuentren en una misma situación económica, y de manera asimétrica a quienes se encuentren en situaciones económicas distintas.

Según Víctor Uckmar³⁶, este principio debe entenderse en dos sentidos:

- a) Desde una perspectiva Jurídica, como paridad de posiciones, de forma en que los contribuyentes se encuentren en igualdad de circunstancias y colocados ante un mismo régimen tributario.
- b) Desde una óptica Económica, constituye la obligación de contribuir a las cargas públicas en igual medida, en relación a la capacidad contributiva de cada contribuyente.

³² Para la doctrina española, este principio es el presupuesto para la realización del principio de igualdad, y consiste en la obligación que tienen todos los ciudadanos de acudir al sostenimiento de las cargas públicas, a través del pago de tributos. LANDA ARROYO, César, en *“Los Principios Tributarios en la Constitución de 1993. Una Perspectiva Constitucional”*, en *“Jurisprudencia y Doctrina Constitucional Tributaria”*, Lima, Gaceta Jurídica, 2006, pág. 261. Particularmente considero que este principio se deriva implícitamente del deber establecido en el artículo 38° de la Constitución.

³³ En la Sentencia, si bien se aprecia que se alega una afectación al principio de legalidad, también se consigna que no hay tal afectación.

³⁴ CASTAGNO, Antonio, en Voz *“Igualdad”*, en *“Enciclopedia Jurídica Omeba”*, Tomo XIV, Buenos Aires, Driskill S.A., 1986, pág. 894.

³⁵ Ob. Cit., pág. 114.

³⁶ *“Principios Comunes del Derecho Constitucional Tributario”*, Bogotá, Editorial Temis, 2002, pág. 59

OCHOA³⁷, siguiendo la postura de Bidart, señala que el principio de igualdad en materia tributaria se manifiesta en los siguientes aspectos:

- a) Todos los contribuyentes comprendidos dentro de una misma categoría deben recibir el mismo trato.
- b) Se puede clasificar a los contribuyentes en categorías diferenciadas, no debiendo ser irracional (y arbitraria) dicha desigualdad, sino sería un caso de discriminación.
- c) El monto del tributo debe ser proporcional a la capacidad económica de quien lo paga, resultando que la progresividad viene a ser un complemento de la igualdad.
- d) Se debe respetar la generalidad de la ley tributaria, esto lo debemos complementar con lo señalado en el último párrafo del artículo 79º de la Constitución.

Dado su contenido axiológico, este principio es una de las principales columnas en las que descansa la limitación al poder tributario.

2) El Principio de No Confiscatoriedad

También denominado como “Interdicción de la Confiscatoriedad”³⁸, sirve como mecanismo de defensa del derecho de propiedad, al evitar que se afecte irrazonable y desproporcionadamente la esfera patrimonial de las personas³⁹, y cada vez que se trasgredan los principios de igualdad⁴⁰ y de capacidad contributiva⁴¹, este principio también será objeto de una infracción constitucional, tal como ha quedado establecido en una

³⁷ Ob. Cit., pág. 134.

³⁸ LANDA, Ob. Cit., pág. 260.

³⁹ DANOS, “*El Principio de Constitucional de No Confiscatoriedad*”, pág. 141.

⁴⁰ Si no hay proporcionalidad en el tributo con la capacidad económica se afectan ambos principios.

⁴¹ De acuerdo a Gallego Peragón, la confiscación tributaria, por exceso, se convierte en una violación al principio de capacidad tributaria; por su parte, García Etchegoyen señala que cuando se afecta sectorialmente a la capacidad económica, el tributo tiene efecto confiscatorio. Ambos citados por DANOS, “*El Principio de Constitucional de No Confiscatoriedad*”, págs. 143-144.

Sentencia del Tribunal Constitucional (Exp. 2727-2002-AA/TC). Cabe mencionar que también se relaciona con los principios de legalidad y de razonabilidad o proporcionalidad.

Como ha indicado el Tribunal Constitucional (Exp. 0004-2004-AI/TC y Otros) este principio tiene doble vertiente, por un lado, informa y limita el ejercicio del poder tributario, mientras que por otra parte, asegura que a las instituciones jurídicas constitucionales del capítulo del régimen económico, no se les reduzca o vacíe su contenido esencial.

Un tributo es confiscatorio cuando su monto supera a una parte sustancial de la manifestación de riqueza concreta sobre la cual se afecta en cualquier *quantum* o termina absorbiendo la fuente productora de renta⁴².

Como señala Danos⁴³, este principio tiene caracteres objetivos y subjetivos. En el primero, el análisis radica en la norma en sí misma, mientras que en el segundo, el estudio gira en torno a las particularidades específicas de cada contribuyente. Esto trae consecuencias sobre la vía procedimental, la carga de la prueba, incluso sobre los alcances de la inconstitucionalidad. Al respecto, el Tribunal Constitucional, ha establecido criterios cuantitativos como cualitativos para evaluar si una norma es confiscatoria o no, dependiendo de la importancia de la cuantía de la carga tributaria.

3) El Principio de Capacidad Contributiva

Permite dar un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales, en base a su capacidad económica, es decir, que es la posibilidad económica de una persona para poder pagar un tributo⁴⁴.

⁴² BRAVO, Ob. Cit., pág. 115.

⁴³ DANOS, “El Principio de Constitucional de No Confiscatoriedad”, pág. 147.

⁴⁴ BRAVO, Ob. Cit., pág. 122.

Es un principio que exige que se exteriorice la riqueza o renta real o potencial que legitime el tributo⁴⁵, lo cual sucede de tres maneras: por la renta, por el consumo y por el patrimonio⁴⁶.

Se trata de un derecho implícito que ha sido desarrollado por la Jurisprudencia Constitucional y deriva del Principio de Igualdad Tributaria; por lo que, también es relacional, está muy vinculado con los principios de igualdad, de no confiscatoriedad y de irretroactividad de la ley tributaria.

Es un principio importante para configurar tributos, según sea el caso; respecto de los impuestos, los funda, por cuanto su influencia radica en la descripción del supuesto de hecho; en cambio, sobre las tasas y contribuciones, los gradúa,

Este Principio tiene dos vertientes⁴⁷, que permiten verificar si estamos ante un caso de injusticia fiscal:

- a) Una subjetiva o relativa, donde se alude a la capacidad económica real, por cuanto se sustenta en la posibilidad económica del sujeto.
- b) Otra objetiva o absoluta, donde se basa en eventos vinculados al sujeto que demuestran una aptitud contributiva.

La capacidad tributaria debe ser actual y real, así como considerar que todo contribuyente debe mantener un mínimo exento de afectación tributaria. Es importante para que el Estado establezca los tributos a pagarse, así como la forma de cumplimiento de la obligación tributaria.

También tiene dos vertientes, una objetiva y otra subjetiva. La primera señala la capacidad contributiva de los contribuyentes, mientras que la segunda se refiere a las circunstancias particulares de cada sujeto.

⁴⁵ SPISSO, Rodolfo, *“Derecho Constitucional Tributario”*, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1991, pág. 242.

⁴⁶ Según BRAVO, se puede concebir como renta generada, renta consumida y renta acumulada, respectivamente. Ob. Cit., pág. 121.

⁴⁷ BRAVO, Ob. Cit., pág. 123.

4. EL ANTICIPO ADICIONAL DEL IMPUESTO A LA RENTA DESDE UNA PERSPECTIVA CONSTITUCIONAL

4.1. Objeto del Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta (AAIR)

Como bien señalan las partes, el AAIR no es un tributo, sino que se trata de una modalidad de pago anticipado de un impuesto de periodicidad anual; sin embargo, como correctamente ha establecido el Tribunal Constitucional en la Sentencia materia de análisis, tanto el supuesto de hecho como su forma de pago deben tener el mismo sustento. Es decir, si en el Impuesto a la Renta, se grava la ganancia, al momento de calcular la forma de pago, también debe calcularse en base a la renta y no tomando en cuenta otros criterios como el patrimonio o el consumo.

4.2. Análisis de Compatibilidad con los Principios Tributarios

Desde el punto de vista del principio de capacidad contributiva, el Tribunal Constitucional apreció que el cálculo del Impuesto se basa en el patrimonio y no en la renta; por tanto, se afecta la aptitud económica en los contribuyentes para sufragar la obligación ordenada por las normas que se cuestionaron constitucionalmente. Entonces, como acertadamente expresó el Tribunal, dicho principio fue transgredido.

En relación al principio de no confiscatoriedad, Bravo⁴⁸, utilizando el criterio del “presupuesto lógico de imposición”, y siguiendo la postura de Alguacil, señala que el pago adelantado de tributos tiene efectos confiscatorios, debido a los efectos nocivos por ser un gravamen provisional injusto, a raíz de una medición que desconoce la verdadera capacidad económica del contribuyente. Este es un aspecto del principio que el Tribunal no ha analizado y que considero debió ser considerado.

⁴⁸ Ob. Cit., pág. 117.

5. CONCLUSIONES

- 1) Hay una inadecuada comprensión y coordinación entre los operadores jurídicos y económicos, en el plano legislativo y político, para la elaboración y ejecución de normas tributarias. Circunstancias que impiden alcanzar los fines constitucionales y generan conflictos jurisdiccionales e impactos negativos en la economía nacional.
- 2) El Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta, no es un tributo, sino que se refiere al pago adelantado del mismo, lo cual también es objeto de análisis de compatibilidad constitucional.
- 3) Basado en el principio general que consiste en que lo accesorio sigue la suerte de lo principal, tanto al establecerse el hecho imponible en el Impuesto a la Renta como al determinarse la forma de pago, la manifestación de la riqueza que se afecta debe ser el mismo: la ganancia.
- 4) Debido a que en el Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta, su cálculo se sustenta en el patrimonio en lugar de la ganancia o la renta, se afecta tanto el principio de capacidad tributaria (además de lo discutible de admitirse pagos anticipados), como el principio de no confiscatoriedad (al gravarse la fuente de renta y no la renta en sí misma)
- 5) El Tribunal Constitucional debe señalar las pautas que debe realizar la entidad estatal correspondiente, cada vez que declare la inconstitucionalidad de una norma tributaria, a fin que sus fallos tengan una mayor efectividad para subsanar los efectos negativos de la norma que fue materia de sanción, así como ser más preciso sobre como se genera la inconstitucionalidad tributaria.

6. BIBLIOGRAFÍA

ARAOZ VILLENA, Luis Alberto

“El Ejercicio de la Potestad Tributaria y del Derecho de Cobrar Tributos y su Compatibilidad con el Principio de Legalidad”, artículo compilado en “Temas de

Derecho Tributario y de Derecho Público. Libro Homenaje a Armando Zolezzi Möller”, Lima, Palestra Editores, 2006.

BRAVO CUCCI, Jorge

“Fundamentos de Derecho Tributario”, 2ª edición, Lima, Palestra Editores, 2006.

CÁRDENAS QUIROS, Carlos

“Límite Temporal de las Normas Jurídicas: Cesación de su Vigencia”, ponencia presentada en el Congreso Internacional de 1989 organizado por la Universidad de Lima, publicado en “Derecho Civil”, Lima, Universidad de Lima, 1989.

“Límite Temporal de las Normas Jurídicas: Cesación de su Vigencia”. En “Tratado de Derecho Civil”, Tomo I, Lima, Universidad de Lima, 1990.

CASTAGNO, Antonio

Voz *“Igualdad”*, en “Enciclopedia Jurídica Omeba”, Tomo XIV, Buenos Aires, Driskill S.A., 1986.

CASTAÑEDA RAMÍREZ, Luis

“Las Sentencias de Inconstitucionalidad y Efectos Tributarios en el Tiempo”, artículo compilado en *“Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público. Libro Homenaje a Armando Zolezzi Möller”*, Lima, Palestra Editores, 2006.

DANÓS ORDÓÑEZ, Jorge

“El Régimen Tributario en la Constitución: Estudio Preliminar”, en Revista Themis Nº 29, Lima, 1994.

“El Principio Constitucional de No Confiscatoriedad de los Tributos en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional Peruano”, artículo compilado en “Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público. Libro Homenaje a Armando Zolezzi Möller”, Lima, Palestra Editores, 2006.

DURAN ROJO, Luis Alberto

“La Noción del Deber Constitucional de Contribuir. Un Estudio Introductorio”, artículo compilado en “Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público. Libro Homenaje a Armando Zolezzi Möller”, Lima, Palestra Editores, 2006.

“La Noción del Deber Constitucional de Contribuir. Un Estudio Introductorio”, en *“Jurisprudencia y Doctrina Constitucional Tributaria”*, Lima, Gaceta Jurídica, 2006.

ESPINOZA ESPINOZA, Juan

“Los Principios Contenidos en el Título Preliminar del Código Civil Peruano de 1984”, Lima, Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú, 2005.

FERNÁNDEZ CARTAGENA, Julio

“El Principio de Capacidad Contributiva”, artículo compilado en “Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público. Libro Homenaje a Armando Zolezzi Möller”, Lima, Palestra Editores, 2006.

GAMBA VALEGA, César

“Capacidad Económica y Jurisprudencia del Tribunal Constitucional”, artículo compilado en “Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público. Libro Homenaje a Armando Zolezzi Möller”, Lima, Palestra Editores, 2006.

HUERTA GUERRERO, Luis Alberto

“El Proceso de Inconstitucionalidad en el Perú”, en “Código Procesal Constitucional Comentado”, Trujillo, Editora Normas Legales, 2005.

LANDA ARROYO, César

“Los Principios Tributarios en la Constitución de 1993. Una Perspectiva Constitucional”, en “Jurisprudencia y Doctrina Constitucional Tributaria”, Gaceta Jurídica, Lima, 2006. Y en “Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público. Libro Homenaje a Armando Zolezzi Möller”, Lima, Palestra Editores, 2006.

MESÍA, Carlos

“Derechos de la Persona. Dogmática Constitucional”, Lima, Fondo Editorial del Congreso de la República del Perú, 2004.

OCHOA CARDICH, César

“Constitución Financiera: Bases del Derecho Constitucional Tributario”, en “La Constitución de 1993. Análisis y Comentarios” (Lecturas sobre Temas Constitucionales). Lima, Comisión Andina de Juristas, 1994.

SPISSO, Rodolfo

“Derecho Constitucional Tributario”, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1991.

UCKMAR, Víctor

“Principios Comunes del Derecho Constitucional Tributario”, Bogotá, Editorial Temis, 2002.

ZOLEZZI MOLLER, Armando

“El Régimen Tributario en la Nueva Constitución”, en “La Constitución de 1993. Análisis y Comentarios” (Lecturas sobre Temas Constitucionales). Lima, Comisión Andina de Juristas, 1994.

7. ANEXO

EXP. N.º 033-2004-AI/TC

LIMA

CINCO MIL OCHENTA Y SIETE

CIUDADANOS CON FIRMAS

CERTIFICADAS

SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

En Lima, a los 28 días del mes de setiembre de 2004, reunido el Pleno del Tribunal Constitucional, con la asistencia de los señores magistrados Alva Orlandini, Presidente; Bardelli Lartirigoyen, Vicepresidente; Revoredo Marsano, Gonzales Ojeda y García Toma, pronuncia la siguiente sentencia

ASUNTO

Acción de inconstitucionalidad interpuesta por los señores Roberto Nesta Brero y Augusto Javier Aida Susuki, en representación de más de 5,087 ciudadanos con firmas certificadas, contra el artículo 125º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N.º 054-99-EF, el que fuera incorporado por el Decreto Legislativo N.º 945, y contra la Quinta Disposición Transitoria y Final de la Ley N.º 27804.

ANTECEDENTES

Con fecha 7 de junio de 2004, los recurrentes, en representación de más de 5,087 ciudadanos, interponen acción de inconstitucionalidad contra el Poder Ejecutivo y el Congreso de la República, solicitando que se declare la inconstitucionalidad del artículo 125º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta (TUO del IR), aprobado por Decreto Supremo N.º 054-99-EF, incorporado por el Decreto Legislativo N.º 945, y contra la Quinta Disposición Transitoria y Final de la Ley N.º 27804, con el objeto que se dejen sin efecto los citados dispositivos legales.

Sostienen que las normas que crean y regulan el Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta (AAIR), si bien pueden haber sido dictadas conforme a las atribuciones que

emanan de la potestad tributaria de la cual goza el Estado, deben ejercerse respetando los límites constitucionales que dimanen del derecho de propiedad y con arreglo a los principios de legalidad, igualdad y de no confiscatoriedad a los cuales deben sujetarse los tributos y las obligaciones de carácter tributario, y que se han visto afectados con la expedición de los dispositivos legales denunciados.

El Procurador Público a cargo de los asuntos judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Poder Ejecutivo, con fecha 9 de setiembre de 2004 contesta la demanda y solicita, en principio, que se declare la conclusión del proceso, alegando que el Decreto Legislativo N.º 945, que incorpora el artículo 125º al TUO del IR, deroga tácitamente la Quinta Disposición Transitoria de la Ley N.º 27804.

Señala que la norma impugnada no vulnera la Constitución, pues fue expedida dentro del marco de la ley autoritativa. Además, precisa que los dispositivos legales materia de cuestionamiento son manifestaciones del poder tributario reconocido constitucionalmente y que está sometido a los demás derechos de rango constitucional. Añade que el AAIR se ha establecido respetando los principios de legalidad, de igualdad y de no confiscatoriedad de los tributos.

El Congreso de la República, debidamente representado por su apoderado, con fecha 13 de setiembre de 2004 contesta la demanda señalando que la ley cuestionada cumple con el principio de reserva de la ley al haberse expedido en observancia de la Ley N.º 27804, situación que alcanza también a los elementos que configuran el tributo. Agrega que la potestad tributaria permite regular la recaudación ajustándose a los principios constitucionales que enmarcan la creación de tributos, sin que, en el caso, se configure un efecto confiscatorio dado que no se trata de un impuesto, sino de una forma de cálculo. FUNDAMENTOS

§ 1. Sustracción de la materia y declaración de inconstitucionalidad

1. En principio, este Tribunal considera pertinente pronunciarse respecto a la alegada sustracción de la materia que –según el representante del Poder Ejecutivo– se ha configurado al haberse solicitado, como parte del petitorio, la declaratoria de inconstitucionalidad de la Quinta Disposición Transitoria y Final de la Ley N.º 27804, cuando tal dispositivo legal fue derogado por el artículo 125º

del TUO del IR, incorporado mediante Decreto Legislativo N.º 945, que regula en su integridad la materia originalmente desarrollada por la primera de las normas citadas, vale decir el AAIR.

2. Como se ha señalado en la STC N.º 0011-2004-AI/TC “[...] en materia de justicia constitucional [...] la norma inferior (v.g. una norma con rango de ley) será válida sólo en la medida que sea compatible formal y materialmente con la norma superior (v.g. la Constitución). Constatada la invalidez de la ley, por su incompatibilidad con la Carta Fundamental, corresponderá declarar su inconstitucionalidad, cesando sus efectos a partir del día siguiente al de la publicación de la sentencia de este Tribunal que así lo declarase (artículo 204º de la Constitución) quedando impedida su aplicación a los hechos iniciados mientras tuvo efecto, siempre que estos no hubiesen concluido, y, en su caso, podrá permitirse la revisión de procesos fenecidos en los que fue aplicada la norma, si ésta versaba sobre materia penal o tributaria [...]”
3. La Quinta Disposición Transitoria y Final de la Ley N.º 27804, que creó el AAIR para generadores de renta de tercera categoría, estuvo vigente a partir del 2 de agosto del 2002 y desplegó sus efectos concretos, pues así se estableció en la propia norma, recién a partir del 1 de enero de 2003, extendiéndose su periodo de duración hasta el 21 de diciembre de 2003, oportunidad en que se promulgó el Decreto Legislativo N.º 945, que incorporó el artículo 125º al TUO del IR y reguló de forma íntegra la misma materia abordada en la Quinta Disposición Transitoria y Final de la Ley N.º 27804.
4. En cuanto a tal punto, este Colegiado estima pertinente puntualizar que en el supuesto presentado no nos encontramos ante una derogatoria tácita –como lo plantea el representante del Congreso– sino ante una derogación por nueva regulación integral de la materia, supuesto en el cual: “[...] el objeto derogado no es la norma jurídica sino el texto legal, de modo que no se plantean problemas de operatividad del efecto derogatorio como cesación de vigencia” [Diez Picazo, Luis María. La Derogación de las Leyes. Editorial Civitas. S.A. Madrid. 1990, pág. 292]. Es decir, nos encontramos ante normas que al contener semejante regulación pierden la característica de incompatibilidad, propia de la derogatoria

tácita, pero que sin duda la conservan en lo que atañe a la oposición existente entre los textos legales propiamente dichos.

Lo dicho permite afirmar que las relaciones jurídicas que surgieron por la aplicación de la Quinta Disposición Transitoria y Final de la Ley N.º 27804, mientras se encontró vigente, pueden verse afectadas por una posible sentencia estimatoria de este Colegiado, al versar sobre materia tributaria, de modo que se torna necesario pronunciarse respecto a las consecuencias jurídicas originadas durante la vigencia de la citada norma de conformidad a lo establecido por su Ley Orgánica. Así, no puede considerarse que la derogatoria producida implique una sustracción de la materia, más aún cuando el mismo supuesto de hecho viene siendo regulado por otra norma, lo que, en definitiva, denota la continuidad de los efectos en el tiempo de la norma tildada de inconstitucional.

§ 2 .Principios rectores de la tributación en la Carta Magna

5. La potestad tributaria constituye el poder que tiene el Estado para imponer a los particulares el pago de los tributos, el cual no puede ser ejercido de manera discrecional o, dado el caso, de forma arbitraria, sino que se encuentra sujeto a una serie de límites que le son impuestos por el ordenamiento jurídico, sean estos de orden constitucional o legal.

Los demandantes señalan que los límites a la potestad tributaria: “ [...] se encuentran representados por los principios de legalidad, igualdad y de no confiscatoriedad de los tributos, recogidos en el artículo 74º de la referida norma constitucional”. Estos principios, reconocidos expresamente en la Constitución Política o los que con carácter implícito se derivan del propio texto constitucional, son considerados como límites materiales del poder tributario sobre los cuales se estructura el sistema tributario.

6. Este Tribunal Constitucional ha precisado, en la STC N.º 2727-2002-AA/TC, refiriéndose al principio de no confiscatoriedad de los tributos, que éste: “[...] se encuentra directamente conectado con el derecho de igualdad en materia tributaria o, lo que es lo mismo, con el principio de capacidad contributiva, según el cual, el reparto de los tributos ha de realizarse de forma tal que se trate igual a los iguales y desigual a los desiguales, por lo que las cargas tributarias han de

recaer, en principio, donde exista riqueza que pueda ser gravada, lo que evidentemente implica que se tenga en consideración la capacidad personal o patrimonial de los contribuyentes”.

Ciertamente, el principio de capacidad contributiva se alimenta del principio de igualdad en materia tributaria, de ahí que se le reconozca como un principio implícito en el artículo 74° de la Constitución, constituyendo el reparto equitativo de los tributos sólo uno de los aspectos que se encuentran ligados a la concepción del principio de capacidad contributiva, como fue desarrollado en la sentencia precitada con motivo de la tutela de un derecho fundamental, puesto que, a pesar de que los principios constitucionales tributarios tienen una estructura de lo que se denomina “concepto jurídico indeterminado”, ello no impide que se intente delinearlos constitucionalmente precisando su significado y su contenido, no para recortar las facultades a los órganos que ejercen la potestad tributaria, sino para que estos se sirvan del marco referencial previsto constitucionalmente en la actividad legislativa que le es inherente.

A lo dicho debe agregarse que en materia de tributación se hace necesaria la compatibilidad entre el derecho de propiedad y los límites de la potestad tributaria. Así, el respeto a las limitaciones materiales impuestas por el orden constitucional supondrá, en igual medida, que se guarde la debida ponderación por el derecho de propiedad a efectos de que éste cumpla su función social, tal como se ha declarado en la STC N.° 008-2003-AI/TC al sostener, dentro del contexto que revisten las libertades provisionales que garantizan el régimen económico de la Carta Magna, que: “[...] nuestra Constitución reconoce a la propiedad no sólo como un derecho subjetivo (derecho individual), sino también como una garantía institucional (reconocimiento de su función social),. Se trata, en efecto, de un ‘instituto’ constitucionalmente garantizado”.

§ 3. Principios Tributarios y Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta (AAIR).

7. Los demandantes sostienen que el AAIR debe respetar los límites de la potestad tributaria estatal, pues: “En nuestro sistema constitucional, el artículo 74° de la Constitución se refiere a los principios constitucionales en relación con los tributos, pero debe advertirse que esa referencia al ‘tributo’ no atañe única y exclusivamente a la obligación tributaria que nace de un hecho imponible sino a

toda obligación de carácter tributario que deriva de ese poder tributario”. Añadiendo que: “Sin duda, la creación del Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta es una clara manifestación del ejercicio de dicho poder tributario y como tal ha de encontrarse sometida al respeto de los principios constitucionales”.

Tal alegato, es compartido por el representante del Poder Ejecutivo cuando afirma que “[...] el término tributos no solo implicaría el establecimiento de obligaciones tributarias principales [...] sino que ésta también alcanzaría a las obligaciones tributarias accesorias como son los ANTICIPOS O PAGOS A CUENTA, que tiene que ver con la posibilidad de efectivizar el cobro que en definitiva le corresponderá pagar al contribuyente del Impuesto a la Renta la (al) final del ejercicio gravable”.

Por su parte, el representante del Congreso ha señalado que están de acuerdo con lo precisado por los demandantes “[...] por la simple razón de que un pago adelantado o anticipado no es otra cosa que una modalidad del pago del tributo [...] y en virtud de ese vínculo, así como que se trata de una obligación tributaria en si misma, deben respetarse las pautas básicas establecidas por la Carta mediante los principios tributarios”.

8. Este Tribunal considera necesario precisar, más allá de que el tema abordado en esta sección constituye cuestión pacífica, que no existe argumentación valedera que permita sostener que los límites de la potestad tributaria previstos constitucionalmente no son de aplicación a las obligaciones legales derivadas de una obligación tributaria en tanto ellas se estructuran y aplican teniendo en cuenta el tributo al cual se encuentran ligadas; en este caso, al tratarse de un sistema de pagos anticipados que se ejecuta dentro de la estructura del impuesto a la renta –como coinciden demandantes y demandados–, es pertinente que el análisis de la norma cuestionada se someta a los límites a la potestad tributaria previstos en la Carta Magna, y sólo desde allí, verificar si nos encontramos ante una norma inconstitucional.

§ 4. La capacidad contributiva como límite del poder tributario

9. Como se adelantó en el Fundamento N.º 5., supra, este Tribunal considera necesario precisar el significado y los alcances que, dentro de la interpretación

constitucional y dada su innegable vinculación con los límites a la potestad tributaria recogidos expresamente en la Carta Fundamental, adquiere el concepto de capacidad contributiva en tanto consideramos que sólo una vez determinado su contenido o marco conceptual podrá dilucidarse cuál es el límite de la potestad tributaria de la cual goza el legislador para la creación de un tributo y, dado el caso, para establecer alguna obligación legal derivada de aquel ya creado, sin que en tal actuación se rebase la limitación impuesta por el propio texto constitucional.

10. En la STC N.º 2727-2002-AA/TC este Colegiado, al resolver el cuestionamiento al Impuesto Extraordinario a los Activos Netos sustentado en la declarada inconstitucionalidad del Impuesto Mínimo a la Renta, sostuvo que: “[...] la imposición que se realice debe siempre sustentarse en una manifestación de capacidad contributiva. Y la propiedad o, dicho de otro modo, los ‘activos netos’ [...] es una manifestación de capacidad contributiva.” En el citado pronunciamiento se dejaron sentados dos preceptos, a partir de la diferencia existente entre el Impuesto Extraordinario a los Activos Netos y el Impuesto Mínimo a la Renta. El primero, referido a que cualquier tributo que se establezca debe basarse siempre en una manifestación de la capacidad contributiva; y el segundo, a que la propiedad o, como se indicó en dicha oportunidad, los activos netos, constituyen una manifestación de la capacidad contributiva.
11. Consideramos pertinente, a fin de conceptualizar adecuadamente lo que debe entenderse por capacidad contributiva, recurrir a la definición que sobre el particular realiza Alberto Tarsitano [García Belsunce, Horacio (coordinador). Estudios de Derecho Constitucional Tributario. De Palma. Buenos Aires. 1994, pág. 307] quien precisa que constituye una: “(...) aptitud del contribuyente para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, aptitud que viene establecida por la presencia de hechos reveladores de riqueza (capacidad económica) que luego de ser sometidos a la valorización del legislador y conciliados con los fines de la naturaleza política, social y económica, son elevados al rango de categoría imponible”. Se desprende de tal afirmación que la capacidad contributiva constituye una categoría distinta a la capacidad económica a cuya determinación solamente se llega luego que la manifestación de riqueza observada por el

legislador, siempre de manera objetiva, es evaluada, sopesada y contrapuesta a los diversos fines estatales para considerarla como hecho imponible.

12. Por consiguiente, la capacidad contributiva tiene un nexo insoluble 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 existencia de capacidad contributiva como principio tributario implícito dentro del texto constitucional.

§ 5. Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta y capacidad contributiva

13. Los demandantes sostienen que: “En el caso de los anticipos o pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, el respeto al principio de capacidad económica se manifiesta en un doble sentido: (i) la propia cuantía del pago a cuenta ha de calcularse sobre la base de elementos representativos de capacidad económica (rentas netas, rentas brutas, ingresos) y, (ii) la proporcionalidad que ha de guardar la cuantía del pago a cuenta con el monto del Impuesto a la Renta anual que en definitiva tendrá que pagar el contribuyente”. Es evidente que en la fórmula planteada por los demandantes, la inobservancia o la deformación de cualquiera de estas dos situaciones mediante las que se pone de manifiesto la capacidad económica, implicará una vulneración del principio de capacidad contributiva.

14. Por otro lado, el representante del Congreso ha señalado que el legislador tributario ha establecido, para determinar: “[...] cuánto será el ingreso obtenido por los contribuyentes en el ejercicio gravable; [...] un mecanismo que no resulte

antojadizo sino adecuado a la capacidad contributiva”, añadiendo, con relación a los activos netos, que estos: “[...] son una evidencia de capacidad económica porque son utilizados por los contribuyentes para generar renta”.

15. Como se ha dejado sentado en la Sección 4., supra, cuando este Tribunal Constitucional interpreta los alcances del principio de capacidad contributiva, lo hace partiendo de la estrecha relación que necesariamente debe existir entre el tributo y la capacidad económica que le sirve de sustento. Es a partir de dicha consideración que el principio en comentario adopta un contenido concreto y se aleja de la posibilidad de que pueda ser relativizado por el legislador hasta desaparecer al momento de la generación de un tributo. Sin embargo, tal función no es la única que emana de aquél, sino que también –al igual que en el caso de los principios tributarios recogidos en el texto constitucional– sirve de límite a la actividad del legislador en el ejercicio de la potestad tributaria que le es propia.
16. Definido así el ámbito funcional que tiene el principio de capacidad contributiva, toca determinar ahora la forma cómo se configura el principio en cuestión en el impuesto a la renta. De acuerdo a lo precisado en el Fundamento N.º 12., supra, en el caso del tributo precitado solamente el legislador podrá tomar como índice concreto de capacidad contributiva la renta generada por el sujeto pasivo del tributo o aquélla que potencialmente pueda ser generada, y en esa misma línea podrán ser indicadores de capacidad contributiva en otros tributos el patrimonio o el nivel de consumo o gasto o la circulación del dinero; demás esta decir que en caso de renta inexistente o ficticia, el quiebre del principio se torna evidente. En igual sentido, cuando nos encontramos frente a una obligación legal derivada de una obligación tributaria principal, como ocurre en el caso de los anticipos o pagos a cuenta, el principio de capacidad contributiva –que tal como se ha señalado constituye el génesis de la tributación– obliga a que el legislador respete la estructura del tributo y, como no puede ser de otro modo, el hecho generador de la imposición, que en el caso planteado es la renta.
17. Debe tenerse en cuenta que los pagos anticipados: “[...] sólo encuentran sentido y se legitiman y justifican en relación con un tributo y un hecho imponible que han de plegarse en todo a los principios de justicia”. [Martín Queralt, Juan y otros. Derecho Tributario. Aranzadi. Navarra. 2000, pág. 137], de ahí que no sea

procedente otorgar autonomía a una obligación que por su naturaleza es accesoria y que siempre dependerá del tributo en el cual se sustenta, constituyendo tal situación un límite a la potestad tributaria estatal subyacente en el principio de capacidad contributiva; vale decir, que exista idoneidad y congruencia en la estructuración de los tributos y, por ende, en las obligaciones accesorias que de ella emanan. De esta forma, si en el impuesto a la renta el hecho económico que sirve de sustento para la creación del tributo es la generación de renta, el mismo basamento deberá ser utilizado por el legislador para establecer el pago anticipado, generándose, en caso de producido el quiebre de dicha estructura, una colisión con el principio de capacidad contributiva, lo que obliga a este Tribunal Constitucional a denunciar la inconstitucionalidad de la norma sometida a enjuiciamiento.

§ 6. Activos netos como manifestación de capacidad contributiva en el Impuesto a la Renta

18. Sin perjuicio de que lo expuesto en la Sección 5., s upra, sea concluyente para determinar la inconstitucionalidad de la norma sometida a evaluación, debe tenerse en consideración que este Colegiado, en la STC N.º 0646-1996-AA/TC recaída en un proceso de amparo en el cual se discutió la inaplicabilidad del Decreto Legislativo N.º 774, norma que estableció el Impuesto Mínimo a la Renta, determinó que se producía la violación del principio de no confiscatoriedad cuando: “[...] b) el impuesto no [tenga] como elemento base de la imposición una circunstancia que no sea reveladora de capacidad económica o contributiva, que en el caso del impuesto mínimo a la renta con el que se pretende cobrar a la actora, no se ha respetado”.

Dicho argumento, que fue analizado por este Tribunal bajo el criterio de que el Impuesto Extraordinario a los Activos sustituyó al Impuesto Mínimo a la Renta, reproduciendo sus mismos vicios, mereció el siguiente pronunciamiento en la STC N.º 2727-2002-AA/TC: “[...] Como se precisara en tal ejecutoria, lo inconstitucional radicaba en que, en el seno de una Ley [como el Decreto Legislativo N.º 774] destinado a gravar renta, se terminase gravando la fuente productora de la renta. Es la incongruencia de un medio [el impuesto mínimo a la

renta] con los fines que perseguía el legislador tributario [gravar la renta], lo que en dicho precedente se considero inconstitucional”.

Como se aprecia, este Tribunal, al evaluar los límites de la potestad tributaria estatal, ha tenido oportunidad de someter a análisis la estructura de dos tipos de tributos; por un lado, el Impuesto Mínimo a la Renta, cuya finalidad era gravar la renta; y, por otro, el Impuesto a los Activos Netos, cuyo objeto fue gravar el patrimonio. Por tal motivo, cuando en el Fundamento N.º 12., supra, se señaló que en la STC N.º 2727-2002-AA/TC se había determinado que los activos netos eran una manifestación de capacidad contributiva, evidentemente tal afirmación se debe contextualizar dentro del marco de un tributo destinado a gravar el patrimonio, mas no la renta, pues la manifestación de aquella no es la propiedad, sino las ganancias generadas o aquellas que potencialmente puedan generarse.

19. Conforme a lo expuesto, este Colegiado considera que no resulta acertada la alegación del representante del Poder Ejecutivo cuando afirma, amparándose en el criterio de razonabilidad, que éste: “ha sido respetado con la emisión del artículo 125º de la Ley del Impuesto a la Renta [...] el que se emite con la finalidad de cumplir lo establecido en la Ley Autoritativa N.º 28079 que delegó facultades al Poder Ejecutivo [...] a fin de: Actualizar la normatividad vigente con el objeto de cubrir vacíos legales y supuestos de evasión y elusión tributaria, artículo 1º, inciso f) de la Ley 28079”, pues si bien este Tribunal en la STC N.º 004-2004-AI/TC ha sostenido, refiriéndose a la “bancarización”, que es factible y hasta acertado recurrir al establecimiento de medidas destinadas a evitar la evasión tributaria, en el caso del Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta tal finalidad no se evidencia de manera concreta, más aún si de la comparación de la citada obligación legal con el derogado Impuesto Mínimo a la Renta se verifica que ambas figuras comparten, salvando el hecho de que en el caso del Impuesto Mínimo a la Renta nos encontremos ante un tributo, el que utilizan como indicador de capacidad contributiva para el impuesto a la renta al patrimonio, hecho económico que sólo puede servir de sustento para la creación de un tributo cuya finalidad sea gravar el patrimonio.

En tal orden de ideas, y de acuerdo a lo expresado en el Fundamento N.º 16., supra, concluimos en que, siendo inconstitucional el Impuesto Mínimo a la Renta

en los casos en los que no existe renta, con mayor razón lo es el AAIR pues éste resulta exigible a pesar que bajo ningún supuesto de aplicación se genera una renta o ganancia.

§ 7. De los efectos de la sentencia de inconstitucionalidad

20. El artículo 204° de la Constitución establece que la norma declarada inconstitucional queda sin efecto al día siguiente de la publicación de la sentencia que así la declara, debiéndose determinar, dado el caso de excepción y según lo previsto por los artículos 36° y 40° de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, los efectos de la sentencia en el tiempo al tratarse de la declaratoria de inconstitucionalidad de normas tributarias por transgresión del artículo 74° de la Carta Magna.

21. Como se ha señalado en la Sección 1., supra, la Quinta Disposición Transitoria y Final de la Ley N.° 27804 estableció para los contribuyentes del impuesto a la renta el pago del AAIR a partir del 2 de agosto de 2002, lo que importa que la citada norma ha desplegado sus efectos desde la fecha indicada, más allá de que su aplicación concreta se haya dado desde el 1 de enero de 2003 hasta ser derogada por el Decreto Legislativo N.° 945, texto legal que desarrolló de manera integral la misma materia tributaria, y que determina, sin perjuicio de que resulta evidente que los efectos de la norma primigenia continuaron a través del tiempo, que los alcances de la declaratoria de inconstitucionalidad comprenden también a los que se produjeron a partir de la vigencia de la Quinta Disposición Transitoria y Final de la Ley N.° 27804.

Por estos fundamentos, el Tribunal Constitucional, con la autoridad que le confiere la Constitución Política del Perú,

HA RESUELTO

1. Declarar FUNDADA la demanda de inconstitucionalidad contra la Quinta Disposición Transitoria y Final de la Ley N.° 27804 y el artículo 53° del Decreto Legislativo N.° 945, que incorpora el artículo 125° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N.° 054-99-EF.

2. Los referidos dispositivos legales, declarados inconstitucionales, dejan de tener efecto desde la fecha en que fueron publicados.

Publíquese y notifíquese.

SS.

ALVA ORLANDINI

BARDELLI LARTIRIGOYEN

REVOREDO MARSANO

GONZALES OJEDA

GARCÍA TOMA