

**EXP No. 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 agreguen 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 5 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, Decreto Supremo No. 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 parte de la Dirección General de la Reforma Agraria a favor de terceros, actuación que Chávez en L a. 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 No. 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 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 No. 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 m<sup>2</sup>, proceso que debía tardar 2 años como máximo según lo que dispone el artículo 7 de la Ley No. 27117; sin embargo, luego de 8 años, con la emisión de la Resolución Suprema No. 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 No. 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 No. 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 posesionados 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 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 o de in mente 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 5 el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, Decreto Supremo No. 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 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**

1. La Sociedad recurrente solicita la inaplicación del artículo 5 del Texto Único Ordenado (TUO) de la Ley del Impuesto a la Renta, Decreto Supremo No. 179-004-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 No. 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 5 del TUO de la LIR, Decreto

Supremo No. 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, 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 70 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 NO.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 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 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 por el puesto a la renta. El artículo 5 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta -Decreto Supremo No. 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 No. 3666-2008-PA/Te. ha establecido lo siguiente:

"De acuerdo con nuestra Constitución (artículo 74), 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 74 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 51) (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 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". (STC N 33-2004-PPTC, FI 12).

8. También cabe precisar que 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 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 recala 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 No. 2727-2002-PA/TC y STC No. 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 727-2002-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 No. 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”.

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 a favor del Estado por causas únicamente vinculadas a la necesidad pública 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 23, 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 debida ente 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 reconvenición, 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 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 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

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 imponibles 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 No. 27117) dispone que luego de emitirse que autoriza la expropiación (únicamente por necesidad pública o seguridad), 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 6). 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 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 No. 27117 y artículo 70 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 No. 27117).

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 No. 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 No. 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 No. 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 daños que ocasiona. Este concepto, también encuentra identidad con lo que dispone el numeral 2 del artículo 21 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. En 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 retomado en los últimos casos aplicándolo también para expropiaciones consideradas 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 expropiada. 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 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 tornar 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 de en 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 1 de la LIR regula, ante una enajenación forzosa como lo es el procedimiento expropiatorio?

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 en los términos que la Ley regula.

22. Queda claro entonces que el procedimiento expropiatorio resulta compulsivo y dado 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 No. 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 No. 27329 (publicada el 25 de julio de 2000), se declaró de necesidad 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 No. 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 No. 70-79); sin embargo, este proceso culminó sin sentencia sobre el fondo 17 años después al emitirse la Resolución No. 32 del 24 de enero de 1996, en aplicación de la Ley No. 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 No. 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 e la indemnización justipreciada ofrecida a la Sociedad recurrente, éste decidió someter 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 No. 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 m<sup>2</sup>. 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.

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. 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 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 estarnos 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 ganancia de capital según la Ley del Impuesto a la Renta..." (f 57 del cuaderno del Tribunal Constitucional).

Sin embargo, estimamos que dicha información no podría sostenerse en los hechos, pues conforme lo detalláramos en el fundamento 13 supra, los hechos imponibles 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 todo 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 No. 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 No. 675- 72-VI-DU de fecha 8 de noviembre de 1972, se estableció la reserva de los terrenos 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 No. 27329, autorizó la expropiación de dicho fundo, siendo incluso que la ejecución del procedimiento recién se inició con la publicación de la Resolución Suprema No. 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.

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 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 5 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 de) 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 o 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.
33. Por estos fundamentos, el Tribunal Constitucional, con la autoridad que le confiere la Constitución Política del Perú:

**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. Implicar el artículo 5 del del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, Decreto Supremo No. 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

## **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 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, Decreto Supremo No. 179-004-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 la expropiación debe ser gravado por el impuesto a la renta.
3. Los antecedentes del caso son:
  - a) Por Resolución Suprema No. 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 No. 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 mts<sup>2</sup>, proceso que debía tardar 2 años como máximo según lo dispuesto en el artículo 7 de la Ley No. 27117, Ley General de Expropiaciones.

- c) Luego de 8 años, con la emisión de la Resolución Suprema No. 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.
  - d) Por Resolución Suprema No. 093-2008-MTC, de fecha 24 de julio de 2008, se dio el inicio del procedimiento expropiatorio el cual culminó mediante el laudo de consciencia contenido en la Resolución No. 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 posesionados 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 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 indemnización que le asiste al afectado con el proceso expropiatorio?
5. Para dar respuestas a dichas interrogantes tendremos que analizar lo referido al derecho de propiedad y a la expropiación, así como si puede gravarse el monto justipreciado obtenido como consecuencia del procedimiento expropiatorio.

## **El derecho de propiedad y la expropiación**

6. El derecho de propiedad es un derecho fundamental que guarda una estrecha relación con la libertad personal, pues a través de él se expresa la libertad económica que tiene toda; persona en el Estado social y democrático de derecho. El derecho de propiedad garantiza la existencia e integridad de la propiedad (corporal o incorporeal) para el propietario, así como la participación del propietario en la organización y el desarrollo de un sistema económico-social. De ahí que en el artículo 70 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 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.
8. En este orden de ideas, como ya este Tribunal lo ha señalado en la sentencia recaída en el expediente No. 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) 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 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. 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 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.
  - 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 entendernos 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 expresa 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 norma 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 No. 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

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 un 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?
19. Para ello debemos tener claro que es el impuesto a la renta y que conceptos son gravables por dicho impuesto.

El TUO de la Ley del Impuesto a la Renta establece en su artículo 1 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.

4) 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 del inmueble, puesto que ese monto es el plus o beneficio económico que ha obtenido por dicha transacción, previamente analizada. Tal monto es la recaudación que realiza el Estado buscando solventar los gastos de salud, educación, vivienda, etc. que está obligado a brindar a la sociedad, haciendo para ello participe a todos los ciudadanos. Por tanto sólo es admisible que el Estado exija a los ciudadanos el otorgamiento de determinado monto —a través del impuesto— siempre que este ciudadano obtenga algún beneficio económico por sus actos, puesto que imponer a todos las personas —sin distinción— el impuesto a la renta, implicaría afectar el patrimonio de los ciudadanos y por ende su propia subsistencia, ya que si no existe ganancia o beneficio económico no puede existir hecho generador del impuesto a la renta.

### **En el presente caso**

5) 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.

- 6) 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 paridad significa que el monto pagado por la reparación por la expropiación en realidad es menor al monto que se refiere.
  
- 7) 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 No. 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 No. 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

## 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 5 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 esta normativa, la Ley No. 27117, Ley General de Expropiaciones, señala en su Tercera Disposición Final que. "Las enajenaciones por causa de expropiación quedan expresamente excluidas del ámbito de a Mamón 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.

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

S.

ETO CRUZ

## **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 74 de la Constitución.
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 74.
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 No. 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. oque García Mullía), el TUO de la Ley del Impuesto a la Renta recoge, entre otros conceptos, a las ganancias de capital, 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 económico 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 70 de nuestra Constitución.

Por tales consideraciones, también considero que la presente demanda resulta FUNDADA.

S.

ÁLVAREZ MIRANDA

## FUNDAMENTO DE VOTO 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 discrepante 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 No. 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 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 "son normas autoaplicativas, 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 No. 1311-2000-AA/TC; No. 504-2000-AA/TC; No. 0830-2000-AA/TC; No. 2670-2002-AA/TC; y, No. 487-2003-AA/TC) Específicamente, en relación al carácter autoaplicativo de las normas tributarias, este Tribunal ha manifestado que "(...) Estas normas tributarlas 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 cobranza de la deuda" (Exp. No. 02302-2003-AA/TC, Fundamento 9).

4. Siguiendo el mismo criterio establecido en la sentencia recaída en el Exp. No. 1311-2000-AAJTC, cuando se cuestiona la conformidad con el principio de legalidad, del Decreto Supremo No. 158-99-EF, se afirmó 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 No. 158-99-EF 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 de cobranza del impuesto Ltd".

Por tanto, no cabe duda que, el artículo 5 del TUO de la LIR, aprobado por Decreto Supremo No. 179-2004-EF, sea una norma autoaplicativa, así se adviene del texto del norma "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", 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 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 No. 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 configurada 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 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 212 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<sup>2</sup>.

10. Al respecto, resulta importante subrayar que el Tribunal Europeo de Derechos Humanos en los Casos James and others y 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, 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. No. 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. No. 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 No. 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)

Igualmente, en la sentencia recaída en el Exp. No. 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 está 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 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 No. 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:

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