

# Notas Acerca de la Constitucionalidad del Impuesto Temporal a los Activos Netos A Propósito de las Recientes Sentencias Emitidas por el Tribunal Constitucional

Andrés Valle Billinghamurst\*

*“La creación de un nuevo tributo siempre resulta polémico; más aún si en nuestro país, lo temporal suele convertirse en permanente. El Impuesto Temporal a los Activos Netos no es la excepción. En el presente artículo, el autor examina sus antecedentes a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, y concluye que per se, el ITAN no es inconstitucional, porque su base de cálculo es independiente del Impuesto a la Renta y, aunque acreditable, no pierde su autonomía formal de tributo que grave el patrimonio. En esa medida, el ITAN es coherente con el fin económico que el legislador pretendió gravar, y no constituye una presión tributaria excesiva para los contribuyentes, quienes incluso pueden optar por su devolución.”*

## 1. Introducción

Como se sabe, en atención a la situación económica de muchos países latinoamericanos, el Fondo Monetario Internacional (FMI) recomendó en su momento establecer sistemas impositivos orientados a obtener un mínimo de recaudación tributaria derivada del Impuesto a la Renta.

Como parte de dicha política, nuestro país ha introducido desde la década del noventa a la fecha, diferentes sistemas de imposición. Partiendo con el Impuesto Mínimo a la Renta (IMR), pasando por el Impuesto Extraordinario a los Activos Netos (IEAN) y el Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta (AAIR), hasta llegar a la actualidad al Impuesto Temporal a los Activos Netos (ITAN).

En todos los esquemas antes mencionados, el común denominador ha sido considerar como base imponible el valor de los activos netos de los contribuyentes al cierre del período fiscal anterior. La aplicación y cobro de dichos tributos, empero, no han sido ajenos a cuestionamientos sobre su constitucionalidad.

Desde nuestro punto de vista, el análisis de su constitucionalidad debe partir por comprender una premisa: en un Estado Constitucional de Derecho la opción legislativa tributaria que se adopte en

determinado momento, es un ámbito o aspecto que corresponde a la política fiscal del país.

Si asumimos dicha premisa, corresponde a su vez entender que la manifestación legislativa de una determinada política fiscal, está sujeta a lo previsto en la concreta regulación constitucional de nuestro ordenamiento jurídico. Esta situación es especialmente relevante, porque un análisis de constitucionalidad debe sujetarse a lo previsto en dicho ordenamiento, y no en función a aspectos que desbordan el modelo de potestad tributaria plasmado en la Carta Constitucional.

Como correlato de lo anterior, no cabe duda que el ejercicio de dicha potestad está sujeta a ciertos límites y parámetros, los mismos que responden en última instancia a la protección del derecho de propiedad, seguridad jurídica e igualdad de las personas.

Es importante comprender que en un Estado Constitucional de Derecho como el nuestro, la función del tributo cumple un papel importante dentro del rol de los ingresos públicos previstos para la atención del gasto social. De allí que una concepción moderna de la tributación exija tener una visión amplia para entender el funcionamiento y engranaje de los tributos en la actividad del Estado.

\* Profesor de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Socio de Ernst & Young.

Por tal motivo, como a continuación se expondrá brevemente, consideramos que la constitucionalidad del ITAN debe ser evaluada: (i) en función al alcance normativo previsto para el ejercicio de la potestad tributaria; y, (ii) en atención a la función de los tributos.

## 2. Antecedentes

Como se ha señalado, el ITAN es la opción legislativa actual de una serie de sistemas impositivos que –a partir de la década del noventa– han venido gravando los activos de los contribuyentes. Con ocasión de su aplicación y cobro, ya se han presentado controversias administrativas y judiciales a propósito de su legitimidad constitucional.

Por tal motivo, una breve referencia y reseña de dichos sistemas nos permitirá entender más fácilmente cuál ha sido la política y normatividad tributaria adoptada en cada caso. De esta forma, podremos advertir si la estructura tributaria regulada guardó coherencia o no con el régimen previsto para el ejercicio de la potestad normativa tributaria. Veamos.

**2.1. El primer antecedente: el Impuesto Mínimo a la Renta.**– El 28 de diciembre de 1991 se publicó la Ley No. 25381, Ley de Equilibrio Financiero del Sector Público para el año 1992, cuyo Artículo 118 creó originariamente el Impuesto Mínimo a la Renta (IMR). De acuerdo a esta disposición, se estableció que el Impuesto a la Renta de las personas jurídicas no podía ser menor al 2% del valor de sus activos netos<sup>1</sup>.

La aplicación del IMR generó una serie de cuestionamientos por parte de las empresas, porque si la esencia del Impuesto a la Renta es –en última instancia– gravar la utilidad obtenida, ¿cómo se podía explicar que el IMR se calcule sobre la base de los activos netos? Es decir, ¿cómo se podía explicar que el IMR grave la fuente productora de la renta?

La interrogante anterior fue absuelta en su momento por el Tribunal Constitucional, máximo intérprete de la Constitución Política. Así, mediante la sentencia expedida al interior del proceso de amparo signado con el expediente No. 00646-1996-AA/TC, se declaró la inaplicación al caso concreto del IMR, en tanto que este tributo estaría gravando no el beneficio, la ganancia o la renta obtenida, sino el capital o los activos netos de los particulares.

A criterio del mencionado órgano colegiado, dicho gravamen constituía una desnaturalización del Impuesto a la Renta, porque: (i) no se respetaba la conservación de la intangibilidad del capital, toda vez que en la práctica el IMR no gravaba la renta, sino su fuente productora; y, (ii) se habría tenido como elemento base de la imposición una circunstancia que no es reveladora de capacidad económica o contributiva<sup>2</sup>, situación no coherente con la estructura del IMR.

Como puede apreciarse, los argumentos empleados por el Tribunal Constitucional dejaron establecida la inconstitucionalidad del IMR<sup>3</sup>.

**2.2. El Impuesto Extraordinario a los Activos Netos.**– Con motivo del pronunciamiento del Tribunal Constitucional antes mencionado (y de otros emitidos posteriormente), el 3 de mayo de 1997 se publicó la Ley No. 26777. En virtud a esta ley, se derogó el IMR y, de manera inmediata, se implementó el Impuesto Extraordinario a los Activos Netos (IEAN).

A diferencia del IMR, el IEAN no fue un tributo destinado a gravar la renta de los contribuyentes, sino el patrimonio. Así, se estableció que los perceptores de renta de tercera categoría debían pagar una tasa equivalente al 0.5% del valor de sus activos netos. Nótese, entonces, que dicho pago no constituía un pago mínimo para efectos del Impuesto a la Renta. Asimismo, y en este caso al igual que el IMR, se estableció que el IEAN era acreditable como crédito contra el Impuesto a la Renta, no siendo posible su devolución.

La creación del IEAN y sus aparentes semejanzas con el IMR, trajo nuevos cuestionamientos por parte de los contribuyentes acerca de su constitucionalidad, básicamente en atención a alegaciones de situación de pérdida tributaria.

No obstante ello, mediante la sentencia emitida en el proceso constitucional de amparo signado con expediente No. 2727-2002-AA/TC, el Tribunal Constitucional confirmó su constitucionalidad, ya que –a su criterio– no constituye una infracción a las leyes y a la Constitución que un impuesto grave el patrimonio, siempre y cuando se utilice mecanismos congruentes para tal fin<sup>4</sup>.

En efecto, como quiera que el IEAN gravaba el patrimonio para obtener ingresos relacionados (y en proporción) a

1 Posteriormente, mediante Decreto Legislativo No. 981 del 8 de noviembre de 1996, que modificó el Artículo 109 del Decreto Legislativo No. 774, se estableció que este porcentaje ascendía a 1.5% del valor de los activos netos.

2 En dicha oportunidad, el Tribunal Constitucional estableció que "(...) en materia de impuesto a la renta, el legislador se encuentra obligado, al establecer el hecho imponible, a respetar y garantizar la conservación de la intangibilidad del capital, lo que no ocurre si el impuesto absorbe una parte sustancial de la renta, de la que potencialmente hubiere devengado de una explotación racional de la fuente productora del rédito, o si se afecta la fuente productora de la renta, en cualquier quantum". Agregó que "(...) el impuesto no puede tener como elemento base de la imposición una circunstancia que no sea reveladora de capacidad económica o contributiva, que en el caso del impuesto mínimo a la renta con el que se pretende cobrar a la actora, no se ha respetado" (SIC).

3 Cabe indicar que este pronunciamiento es de particular importancia, porque los contribuyentes que estabilizaron en su momento el IMR, siguen obligados a su pago. Sin embargo, en virtud a la posibilidad actual que el Tribunal Fiscal aplique el control difuso administrativo y que el IMR es inconstitucional, controversias relacionadas a su cobro no deberían llegar necesariamente al Poder Judicial. De esta forma, se elimina la carga procesal de nuestros tribunales.

4 Fundamento No. 8.

la manifestación de riqueza que puede derivarse de la propiedad, el órgano colegiado en mención entendió que la fórmula legislativa empleada resultaba válida. Por tanto, se sostuvo que en esta clase de tributos, alegaciones relativas a situaciones de pérdida tributaria, no eran atendibles<sup>5</sup>.

Debido a su naturaleza temporal, empero, el IEAN quedó sin efecto el 31 de diciembre de 1999<sup>6</sup>.

**2.3. Un nuevo intento: el caso del Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta.** - Posteriormente, la Quinta Disposición Transitoria y Final de la Ley No. 27804, publicada el 2 de agosto de 2002, creó y reguló el Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta (AAIR).

Esta disposición –que posteriormente fue incorporada a la Ley del Impuesto a la Renta mediante el Decreto Legislativo No. 945<sup>7</sup>– tuvo como sujeto pasivo a los perceptores de rentas de tercera categoría sujetos al régimen general del Impuesto a la Renta.

La particularidad del AAIR era que su pago –sea al contado o en nueve (9) cuotas mensuales– se calculaba en función a los activos netos de la empresa, según una escala progresiva acumulativa, y sería considerado *a cuenta* del Impuesto a la Renta.

Asimismo, la norma establecía que el monto efectivamente pagado por AAIR podría utilizarse como crédito contra el pago de regularización o contra los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, en ambos casos del ejercicio a que corresponde el AAIR o de ejercicios posteriores.

Como parece claro, del análisis de las normas pertinentes se advertía que el AAIR no era calculado en función a las rentas obtenidas por los contribuyentes; sino al valor del patrimonio (los activos netos) de los mismos. En ese sentido, en su momento los contribuyentes cuestionaron la naturaleza del AAIR: ¿por qué si esta obligación era un adelanto del Impuesto a la Renta (tributo que grava la utilidad), se terminaba gravando el patrimonio?

Con motivo de un proceso de inconstitucionalidad, el Tribunal Constitucional emitió la sentencia recaída en el expediente No. 033-2004-AI/TC. Mediante esta resolución, el mencionado Tribunal estableció que los límites a la potestad tributaria también son aplicables a las obligaciones legales derivadas de una obligación tributaria principal<sup>8</sup>.

De esta forma, el Tribunal Constitucional se pronunció a favor de la posibilidad de considerar a los activos netos

como una manifestación de capacidad contributiva. Sin embargo, precisó que es necesario que dicha obligación accesoria respete la lógica del tributo al cual está ligado<sup>9</sup>.

En ese sentido, señaló que tratándose de tributos destinados a gravar la renta (como es el caso del Impuesto a la Renta), no era congruente ni idóneo que el AAIR se haya estructurado como un adelanto de dicho tributo en función a los activos netos<sup>10</sup>. En este caso, la afectación de activos era atentatoria a los límites de la potestad tributaria estatal.

“(…) creemos que las sentencias emitidas por el Tribunal Constitucional (…) han permitido definir o perfilar los alcances de la potestad tributaria nacional y cuáles son los límites que deben ser considerados al momento de crearse un tributo”

Por tal motivo, el AAIR fue declarado inconstitucional por el Tribunal Constitucional por su afectación al Artículo 74 de la Constitución Política.

### 3. Acerca de la Constitucionalidad del Impuesto Temporal a los Activos Netos (ITAN)

Como se ha podido apreciar, desde la entrada en vigencia de estas estructuras tributarias dirigidas a gravar los activos netos de los contribuyentes, su implementación y cobro ha sido cuestionado en atención a criterios de orden constitucional. En el caso del IMR y el AAIR, de manera fundada, porque el legislador no respetó la naturaleza del tributo al cual estaba vinculando la obligación creada: el Impuesto a la Renta.

No obstante lo anterior, creemos que las sentencias emitidas por el Tribunal Constitucional, al margen de la decisión final adoptada en cada caso, han permitido definir o perfilar los alcances de la potestad tributaria nacional y cuáles son los límites que deben ser considerados al momento de crearse un tributo.

5 Fundamento No. 6.

6 En un principio, el IEAN estaría vigente hasta el 31 de diciembre de 1997. Posteriormente, la Ley 26907 prorrogó su vigencia hasta el 31 de diciembre de 1998; y, por último, la Ley 26999 hizo lo propio hasta el 31 de diciembre de 1999.

7 Incorporada como Artículo 125 de la Ley del Impuesto a la Renta.

8 Fundamento No. 8.

9 Fundamento No. 16.

10 Fundamento No. 17.

Esta situación es particularmente valiosa, porque tratándose del órgano máximo encargado en la interpretación de la Constitución, sus pronunciamientos –entendidos razonablemente– deben ser considerados al momento de evaluar la posible afectación a los derechos fundamentales de los particulares.

En ese sentido, revisado brevemente los antecedentes legislativos y los cuestionamientos a las estructuras tributarias implementadas en su momento por el legislador tributario, nos corresponde detenernos a comentar brevemente la estructura y función del Impuesto Temporal a los Activos Netos (ITAN).

**3.1. La estructura del Impuesto Temporal a los Activos Netos: una breve referencia.** - Luego de la declaratoria de inconstitucionalidad del AAIR, se expidió la Ley 28424, publicada el 21 de diciembre de 2004. En virtud de dicha ley, se creó y reguló el Impuesto Temporal a los Activos Netos (ITAN).

En líneas generales, el ITAN es aplicable a los generadores de renta de tercera categoría sujetos al régimen general del Impuesto a la Renta. Como su nombre lo indica, este tributo grava los activos netos de las empresas<sup>11</sup>, para lo cual se considera el valor histórico consignado en el balance general de cada empresa, deducidas las depreciaciones y amortizaciones admitidas por el Impuesto a la Renta. Asimismo, la ley contempla una serie de deducciones propias de este impuesto.

Cabe anotar que, originalmente, el ITAN gravaba únicamente los activos netos que excedían los S/. 5'000,000.00, según balance cerrado al ejercicio anterior, para lo cual se aplicaba una tasa del 0.6%. El 24 de diciembre de 2006, empero, se publicó el Decreto Legislativo No. 971, en virtud del cual se dispuso que a partir del ejercicio 2007 se graven los activos netos por el exceso de S/. 1'000,000.00, siendo aplicable la tasa de 0.5%.

Al igual que el AAIR, este tributo puede ser pagado al contado o en forma fraccionada hasta en nueve (9) cuotas mensuales sucesivas. El monto efectivamente pagado, sea total o parcialmente, podrá utilizarse como crédito: (i) contra los pagos a cuenta del régimen general del Impuesto a la Renta de los períodos tributarios de marzo a diciembre del ejercicio gravable por el cual se

pagó el impuesto<sup>12</sup>; o, (ii) contra el pago de regularización del Impuesto a la Renta del ejercicio gravable al que corresponda. No obstante ello, la norma establece que el contribuyente podrá optar por la devolución del monto pagado por el ITAN.

Finalmente, debemos indicar que el ITAN tiene naturaleza temporal, siendo su vigencia inicial hasta el 31 de diciembre de 2006. Sin embargo, con la dación de la Ley No. 28929, su vigencia ha sido prorrogada hasta el 31 de diciembre de 2007.

**3.2. La Constitucionalidad del Impuesto Temporal a los Activos Netos.** - Expuesta sucintamente la funcionalidad del ITAN, examinaremos si su régimen y funcionalidad es constitucional.

Recordemos que la potestad normativa tributaria es el poder que ostenta el Estado –a través de su función legislativa– para crear, regular, modificar y suprimir tributos, y exigir su cumplimiento (pago) a fin de soportar la carga económica que implica el desarrollo y mantenimiento de los fines del Estado<sup>13</sup>. Sin embargo, es claro también que en tanto la imposición tributaria no es una actividad arbitraria, sino que es una relación de derecho que debe estar sujeta a reglas, tiene ciertos límites en su manifestación y ejercicio<sup>14</sup>.

En nuestro ordenamiento jurídico, como se sabe, la potestad tributaria se encuentra recogida en el Artículo 74 de la Constitución Política. Esta disposición establece –básicamente–, que los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración exclusivamente, por Ley o por Decreto Legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante Decreto Supremo.

Con motivo de su ejercicio, se dispone que el Estado debe respetar los principios de reserva de ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona, no pudiendo tener un tributo efecto confiscatorio. Cualquier afectación o violación a lo antes señalado, prescribe el último párrafo del mencionado Artículo 74, no surtirá efectos.

Una cabal comprensión del ejercicio de la potestad tributaria, exige comprender que la regulación de un tributo debe ser considerada como expresión de la soberanía de un Estado. Desde este punto de vista, es claro que el legislador tiene siempre un margen de

11 Cabe indicar que el Artículo 3 de la Ley No. 28424 establece una serie de sujetos exonerados del ITAN.

12 Siempre que se acredite el Impuesto hasta la fecha de vencimiento de cada uno de los pagos a cuenta.

13 VILLEGAS, Héctor. "Curso de finanzas, Derecho Financiero y Tributario". Octava Edición. Buenos Aires. Astrea. 2002. p. 252 y 288.

14 En sustento de esta afirmación, el Tribunal Constitucional ha señalado que "La potestad tributaria constituye el poder que tiene el Estado para imponer a los particulares el pago de los tributos, el cual no puede ser ejercido de manera discrecional o, dado el caso, de forma arbitraria, sino que se encuentra sujeto a una serie de límites que le son impuestos por el ordenamiento jurídico, sean éstos de orden constitucional o legal" (Ver: fundamento 5 de la sentencia expedida en el expediente No. 033-2004-AI/TC).

Asimismo, mediante sentencia publicada en el Diario Oficial "El Peruano" el 18 de agosto de 2005, el Tribunal Constitucional ha sostenido que la potestad tributaria "(...) 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". Agrega dicho órgano constitucional que "(...) 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 principio de interdicción de la confiscatoriedad".

actuación<sup>15</sup>, pero sometido a lo previsto para el ejercicio de la misma.

Considerando este margen de actuación y los límites a los que está expuesta la potestad normativa tributaria, una interrogante que viene de inmediato a colación es: ¿qué puede ser objeto material de tributación en nuestro ordenamiento jurídico? Es decir, ¿qué situación o manifestación de una persona puede ser considerada por el legislador al momento de crear un tributo?

En respuesta de esta interrogante, debemos señalar que en el ejercicio de la potestad tributaria, el legislador puede considerar como elemento objetivo del hecho imponible de un tributo cualquier manifestación de riqueza, ya sea la renta, el patrimonio o una combinación de ellas<sup>16</sup>. Para los fines que debe atender el Estado, entonces, no existe más prohibición en la dación de un tributo, que (i) el cumplimiento del proceso de emisión de leyes, (ii) los límites expresos a la potestad normativa tributaria; y, (iii) otros límites establecidos en el texto de la Constitución Política.

De acuerdo a lo anterior, entonces, resulta claro que el tomar como objeto material de un tributo el patrimonio de los particulares, no constituye *per se* una situación que viola los límites para el ejercicio de la potestad normativa tributaria. En cuanto a este punto, parece claro que un tributo como el ITAN, que toma en consideración los activos netos de los contribuyentes, no podría ser cuestionado en sí mismo como inconstitucional.

Lo importante, a fin de determinar la constitucionalidad de un tributo al patrimonio, es verificar: (i) la coherencia del fin económico y medio jurídico que pretendía implementar el legislador; y, cumplido lo anterior, (ii) el grado de razonabilidad de dicha carga tributaria frente al fin del tributo establecido.

En cuanto al primer aspecto, esto es, el grado de coherencia del fin económico y medio jurídico que pretendía implementar el legislador para cumplir dicho fin, es importante entender la naturaleza del correspondiente tributo involucrado. Así, si lo que se

pretende tomar como manifestación de riqueza con la creación de un tributo es –por ejemplo– la renta, resulta distorsionado a su naturaleza obligar al pago de un mínimo de Impuesto a la Renta sobre la base de los activos netos de los contribuyentes. Este fue, por ejemplo, el caso del IMR, el cual fue declarado en un caso concreto como inconstitucional<sup>17</sup>.

En el caso del ITAN, de lo establecido en el punto 3.1 precedente se puede advertir que este tributo ha sido regulado en cuanto a su base de cálculo en forma independiente del Impuesto a la Renta, tomando como base imponible los activos netos de los contribuyentes<sup>18</sup>. No ha sido estructurado como un pago mínimo, como un anticipo del Impuesto a la Renta (aunque acreditable), o conforme a cualquier otra situación que afecte su autonomía formal de tributo que grave el patrimonio. Por tal motivo, en cuanto a este extremo, va quedando claro que la regulación del ITAN es coherente en su estructuración.

Establecido ya que el ITAN pudo haber considerado como base imponible los activos netos y que guarda coherencia con el fin económico que pretende gravar el legislador, conviene referirnos al grado de razonabilidad que supone el cumplimiento de dicha carga tributaria.

A este efecto, una primera constatación objetiva es que el ITAN grava los activos netos superiores a S/. 1'000,000.00, con una tasa del 0.5%. En ese sentido, una interrogante que se abre paso es si este límite material y tasa fijados constituyen una afectación razonable y proporcional a la capacidad contributiva de los contribuyentes.

Desde nuestro punto de vista, una respuesta a la interrogante no debe partir de un análisis aislado a fin de determinar la posible afectación al derecho de propiedad. Es necesario comprender que en un Estado Constitucional de Derecho, así como se exige que la injerencia del Estado mediante la imposición de tributos debe estar sujeta a reglas de derecho estrictas, no menos cierto es que los derechos fundamentales –como es el caso del derecho de propiedad– no deben ser entendidos como compartimientos absolutos, no pasibles de ser afectados.

15 A este efecto, ha señalado Ferreiro Lapatza que “La riqueza que se quiere gravar (...) forma parte del mundo de los fines de la ley; es el punto de referencia material de las intenciones del legislador” (FERREIRO LAPATZA, José Juan. Los elementos constitutivos de la obligación tributaria. p. 47. En: Tratado de Derecho Tributario. Tomo Segundo. Bogotá. Temis. 2001).

A nivel jurisprudencial, mediante sentencia expedida en el expediente No. 0004-2004-AI/TC (acumulado con otros), el Tribunal Constitucional ha señalado que “En un Estado social y democrático de Derecho, el diseño de la política tributaria es un ámbito reservado al legislador, en el que goza, dentro de los límites establecidos en la Constitución, de un amplio margen de libertad que deriva de su posición constitucional y, en un última instancia, de su específica legitimidad democrática. Este margen de libertad debe someterse, por tanto, a un enjuiciamiento jurídico constitucional, en el que no cabrá calificar políticamente las acciones que el legislador pudiese adoptar”. Por ello, agrega “La Constitución es un marco de coincidencias suficientemente amplio como para que dentro de él quepan opciones políticas de muy diferente signo. La labor de interpretación de la Constitución no consiste necesariamente en cerrar el pago a las opciones o variantes imponiendo autoritariamente una de ellas”.

16 Mediante sentencia expedida en el expediente No. 02727-2002-AA, el Tribunal Constitucional ha sostenido que “(...) el principio de no confiscatoriedad no resultada afectado (...) si el legislador tributario decide que se imponga con cargas fiscales a la propiedad. La Constitución no ha constitucionalizado ningún impuesto, ni tampoco ha determinado qué tipo de actividades económicas pueden ser, o no, objeto de regulaciones fiscales. En consecuencia, el Estado, a través de sus órganos constitucionales competentes, es libre de crear la clase de impuestos que considere atendible, sin más límites que los que emanen del propio texto constitucional y, fundamentalmente, del conjunto de principios constitucionales tributarios establecidos en su artículo 74”.

17 Respecto a este punto de análisis, en la sentencia expedida en el expediente No. 0004-2004-AI (acumulado con otros expedientes), el Tribunal Constitucional ha sostenido que “Era la incongruencia o inadecuación entre un medio [la utilización de un gravamen al capital] y la naturaleza del impuesto a la renta [que sólo puede gravar el beneficio de una fuente productora], lo que (...) se consideró inconstitucional”.

18 En ese sentido se ha pronunciado el Tribunal Constitucional, entre otras, en la sentencia expedida en el expediente No. 03797-2006-PA/TC, cuando ha señalado que el ITAN “(...) es un impuesto independiente que efectivamente grava activos netos como manifestación de capacidad contributiva no directamente relacionada con la renta”.

Por ello, se entiende que la función actual del tributo, no sólo comprenda un fin estrictamente recaudatorio, sino también que responda a ciertos *finés extrafiscales*<sup>19</sup>. La justificación de esta funcionalidad –digamos así– del tributo, descansa no en otra manifestación que el deber del Estado de lograr y promover el bienestar y desarrollo general.

No es propiamente el caso del ITAN, el caso de un tributo que tenga un fin abiertamente extrafiscal<sup>20</sup>. Sin embargo, si es la función constitucional del tributo un aspecto que debe ser considerado al momento de determinar la razonabilidad y proporcionalidad en la afectación del derecho a la propiedad de los contribuyentes.

Partiendo de la premisa antes indicada, se puede sostener que una carga tributaria como la prevista actualmente por el ITAN (0.5% para activos superiores a un millón de Nuevos Soles) no implica *per se* una presión tributaria excesiva o desproporcionada para los contribuyentes, máxime si se considera que su ley de creación –entre

otros aspectos– permite utilizarlo como crédito: (i) contra los pagos a cuenta del régimen general del Impuesto a la Renta de los períodos tributarios de marzo a diciembre del ejercicio gravable por el cual se pagó el impuesto<sup>21</sup>; o, (ii) contra el pago de regularización del Impuesto a la Renta del ejercicio gravable al que corresponda<sup>22</sup>.

Más aún, debe considerarse que una posible alegación de tributo confiscatorio puede verse desvirtuada si se considera la posibilidad de optar por su devolución<sup>23</sup>. Por tanto, podemos concluir que en este extremo también que el ITAN no supone, en su aplicación concreta, una afectación directa a la capacidad contributiva de los contribuyentes<sup>24</sup>.

Lo antes señalado no supone dejar de lado o no reconocer situaciones particulares especiales, en los cuales la concurrencia de tributos puedan determinar que la presión tributaria que incide sobre el contribuyente es excesiva o desproporcionada. En estos casos, deberá ser el órgano resolutor correspondiente quien atienda la particular situación sometida a su consideración 

- 19 Casos de normas que responden a fines extrafiscales, por ejemplo, son la del Impuesto a las Transacciones Financieras (Expediente No. 0004-2004-AI), y el régimen de percepciones del Impuesto General a las Ventas (Expediente No. 06089-2006-PA/TC).
- 20 En cuanto a este punto, no debe dejarse de notar que mediante sentencia expedida el 5 de marzo de 2007 (Expediente No. 03797-2006-PA/TC), el Tribunal Constitucional ha señalado en que "(...) el Impuesto Temporal a los Activos Netos, como alcance de la capacidad contributiva del Estado, constituye también una manifestación del principio de solidaridad que se encuentra consagrado de manera implícita en el Artículo 43 de la Constitución Política (...)". Agregó dicho órgano colegiado que "(...) se trata de reglas de orden público tributario, que principalmente todos los contribuyentes deben obedecer, por cuanto conducen a fines completamente legítimos: Contribuir, por un lado, a la detección de aquellas personas que no cumplen la obligación social de tributar y, por otro, a la promoción del bienestar general que se fundamenta en la Justicia y en el desarrollo integral y equilibrado de la Nación (artículo 44 de la Constitución), mediante la contribución equitativa del gasto social".
- 21 Siempre que se acredite el Impuesto hasta la fecha de vencimiento de cada uno de los pagos a cuenta.
- 22 Nótese, además, que mediante Decreto Legislativo No. 976 se ha establecido una reducción gradual del ITAN, específicamente a partir del ejercicio fiscal 2009.
- 23 La posibilidad de devolución, a nuestro entender, no debe ser tomada como un elemento para cuestionar la naturaleza tributaria de dicha obligación. Esta posibilidad debe ser entendida como medida dirigida a evitar la recarga de presión tributaria que recae sobre los contribuyentes al estar sujetos conjuntamente a tributos como el ITAN y el Impuesto a la Renta.
- 24 Mediante sentencia expedida el 5 de marzo de 2007 (Expediente No. 03797-2006-PA/TC), que "En el caso del ITAN, es un impuesto independiente que efectivamente grava activos netos como manifestación de capacidad contributiva no directamente relacionada con la renta (...) En consecuencia, teniendo en cuenta el contenido y límites, tanto de la capacidad contributiva como del Principio de No Confiscatoriedad de los Tributos en nuestra jurisprudencia, se verifica que mediante la imposición bajo análisis no se ha privado a la actora de una parte significativa de su propiedad, y que (...) resulta un impuesto patrimonial autónomo, y por ello, no vulnera los derechos de la empresa demandante".