

Inconstitucionalidad del impuesto a la renta sobre el justiprecio de las expropiaciones

Raffo Velásquez¹

SUMARIO:

1. A modo de introducción. 2. El objeto del amparo y las normas legales relevantes. 3. La indemnización justipreciada como parte de la expropiación. 4. ¿La expropiación elimina la propiedad?. 5. Los conceptos que integran la indemnización justipreciada. 6. Recapitulando los alcances de la indemnización justipreciada. 7. ¿Hay ganancias en la indemnización justipreciada a las cuales aplicar el impuesto a la renta? Respuestas doctrinales encontradas. 8. ¿Hay ganancias en la indemnización justipreciada a las cuales aplicar el impuesto a la renta? Respuestas jurisprudenciales encontradas. 9. Defensa de la inafectación de la indemnización justipreciada. 10. Sigue. Defensa de la inafectación de la indemnización justipreciada. 11. A modo de conclusiones.

PALABRAS CLAVE:

Expropiación – justiprecio – impuesto a la renta - propiedad

KEY WORDS:

Expropriation – fair price – income tax - property

RESUMEN:

La potestad expropiatoria del Estado contenida en el artículo 70° de la Constitución permite el sacrificio de la propiedad por razones de seguridad nacional o necesidad pública a cambio de una indemnización justipreciada, la cual constituye una garantía constitucional que asegura la indemnidad patrimonial del expropiado. No obstante a ello, son reiterativos los errores de la Superintendencia de Administración Tributaria (SUNAT) al gravar con el impuesto a la renta el justiprecio recibido por la expropiación, frente a ello, el autor defiende su inafectación desde el punto de vista constitucional a decir del reciente fallo del Tribunal Constitucional contenido en el Expediente No. 319-2013-AA.

ABSTRACT:

The expropriation power of the Estate contained in Article 70° of the Constitution allows the sacrifice of the property for reasons of national security or public need in return

¹ Profesor de la Universidad del Pacífico. Profesor del Centro de Estudios constitucionales del Tribunal Constitucional. Asociado de Miranda & Amado Abogados.

for appraised value compensation, which is a constitutional guarantee ensuring the patrimonial indemnity of the expropriated. Notwithstanding, many errors are repetitive in the Superintendence of Tax Administration (SUNAT), when this entity levies income tax on the fair price received for the expropriation, against this, the author defends its unaffected in a constitutional way based in a current sentence of Constitutional Court's (File No. 319-2013-AA).

1. A modo de introducción

Un día el Estado le dice que va a ser obligado a transferir su casa por razones de necesidad pública. Le dice también que pierda cuidado, pues tanto el valor de su casa como los posibles daños que se generen por esa operación serán debidamente indemnizados a través de un justiprecio.

Una vez que eso ocurre, vuelve otra vez el Estado a la carga y le dice que debe devolver un porcentaje del monto recibido a través de un tributo, pues se trata de una ganancia gravada con el impuesto a la renta.

Son varias las interrogantes que surgen ¿Existieron ganancias? ¿Debería estar protegida la indemnización justipreciada? ¿Es constitucional ese tributo?

El 16 de septiembre de 2013, se publicó la sentencia del Tribunal Constitucional ("TC") recaída en el Expediente 319-2013-AA donde se responden tales interrogantes, pero que generan otras tantas.

Más allá de los detalles del caso, el TC fija las líneas que deberán seguirse para el tratamiento tributario del justiprecio recibido por las expropiaciones.

El propósito de estas líneas es analizar las razones que da el TC sobre esa materia y delimitar adecuadamente el marco constitucional que protege a la indemnización justipreciada como garantía de la expropiación.

2. El objeto del amparo y las normas legales relevantes

La referida sentencia del TC, resuelve el amparo iniciado por Sociedad Agrícola San Agustín S.A. ("SASA") contra la SUNAT, donde solicitó que se inaplique el Texto Único Ordenando de la Ley de Impuesto a la Renta ("LIR") en el extremo que grava al justiprecio de la expropiación que tuvo que padecer.

En estricto, la norma cuestionada en el amparo se deriva de diferentes disposiciones de la LIR que citamos a continuación:

*"Artículo 1.- El Impuesto a la Renta grava: (...)
b) Las ganancias de capital".*

"Artículo 2.- Para efectos de esta Ley, constituye ganancia de capital cualquier ingreso que provenga de la enajenación de bienes de capital. Se entiende por bienes de

capital a aquellos que no están destinados a ser comercializados en el ámbito de un giro de negocio o de empresa”.

“Artículo 5.- Para los efectos de esta ley, se entiende por enajenación la (...) expropiación, aporte a sociedades y, en general, todo acto de disposición por el que se transmita el dominio a título oneroso”.

Las normas transcritas definen como “ganancia de capital” a las enajenaciones de bienes no comercializados regularmente por una empresa, como es el caso de una expropiación. En otras palabras, el legislador dispone que lo percibido por una expropiación sea calificado como “ganancia” de capital y, por ende, sea pasible del impuesto a la renta.

SASA sostenía que era inconstitucional gravar con ese y cualquier otro tributo a la indemnización justipreciada, pues su propósito era mantener al expropiado en una situación de indemnidad patrimonial, lo que se quebraría si se cobraban tributos.

A la luz de la Ley No. 27117, Ley General de Expropiaciones (“LGE”), el reclamo de SASA parecería innecesario pues su Tercera Disposición Final establecía que “las enajenaciones por causa de expropiación quedan expresamente excluidas del ámbito de aplicación de todos los tributos que graven transferencias”.

Lo cierto es que la SUNAT, no obstante esa norma, sigue aplicando el impuesto a la renta sobre la indemnización justipreciada. Sorteó la norma citada alegando que su supuesto de hecho se refiere a la alcabala y no al impuesto a la renta, pues habla de no gravar las “enajenaciones” y no de dejar de gravar el monto recibido por ellas.

Razonable o no, esta interpretación de la SUNAT exigía a SASA adoptar alguna medida ante la inevitable eficacia que se daba a la LIR sobre la indemnización justipreciada.

Mientras aún se discutían los argumentos vertidos por SASA en su amparo, el 22 de mayo de 2013, se publicó la Ley 30025 que regula la expropiación de inmuebles para obras de infraestructura pública. El artículo 5, inciso b, de la Ley 30025 ratifica la posición de SASA, pero no descarta la postura de SUNAT ¿Cómo lo hace?

Tal norma dispone que la tasación del bien deba incluir, entre otros, “el resarcimiento de los gastos tributarios, incluyendo el Impuesto a la Renta, notariales y registrales en que deberá incurrir el sujeto pasivo como consecuencia de la expropiación”. O sea, el Estado da dinero bajo la forma de indemnización, para luego pedirlo de regreso bajo la forma de tributos.

Más allá de lo enredado de la norma, coincide con el argumento de fondo de SASA pues como señaló Medrano, “resulta evidente su propósito de que el afectado conserve el íntegro de la indemnización acordada, aún después de cancelar el referido tributo”².

En todo caso, este aparente enredo normativo es innecesario si se advierte que, desde un punto de vista constitucional, no puede imponerse ningún gravamen sobre la indemnización justipreciada, tal como pasamos a justificar.

² MEDRANO, Humberto. *El impuesto a la renta y la nueva ley de expropiación*. En: *El Comercio*, 12 de junio de 2013, pág. B.2.

3. La indemnización justipreciada como parte de la expropiación

Muchas veces se enfoca a la expropiación como una invasión contra el derecho de propiedad, cuando en realidad es todo lo contrario, es una de sus garantías. En nuestro sistema constitucional el Estado no puede tomar la propiedad sin más, sino que para hacerlo deberá de cumplir con las garantías que se derivan del artículo 70 de la Constitución, de no ser así se configuraría una invasión ilegítima sobre el derecho de propiedad. Citamos:

Artículo 70.- 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.

De la norma transcrita se aprecia que la expropiación incorpora las siguientes garantías: (i) *reserva de ley*, esto es, sólo puede ser autorizada mediante Ley dictada por el Congreso; (ii) *ratio expropriandi*, la Ley debe precisar las razones de seguridad nacional o necesidad pública que justifican el despojo; (iii) *indemnización justipreciada*, además del valor del bien, el afectado deberá recibir el pago de los perjuicios adicionales que el despojo le ocasionó; y, (iv) *procedimiento expropiatorio*, existencia de vías jurisdiccionales donde se puedan cuestionar los distintos aspectos de la expropiación³.

Para estos efectos interesa determinar los alcances de la indemnización justipreciada, para lo cual es necesario recordar el contenido del derecho de propiedad.

Según el TC se debe dejar de lado la clásica noción civilista de propiedad, pues *"mientras en esta última 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"*⁴.

Teniendo esto presente, podemos advertir que la expropiación forzosa afecta el derecho de propiedad en distintos contenidos. Por algo el artículo 70 de la Constitución exige que el pago de una indemnización justipreciada, además, del evidente daño por la pérdida del bien, incluya la compensación por los otros perjuicios generados.

Esto pone de manifiesto que el fin último de la expropiación es proteger el derecho de propiedad, pues la indemnización justipreciada trata de reemplazar económicamente a todos los bienes afectados que forman parte del contenido de aquel derecho. Precisamente, la indemnización es "justipreciada" porque su propósito es restaurar la misma situación patrimonial que fue alterada por la transferencia forzosa del bien.

³ Cfr. VELASQUEZ, Raffo. *Notas para una teoría general de garantías en la expropiación forzosa*. En: Revista Peruana de Derecho Constitucional, Nueva Época, No. 5, Lima, 2012, pp. 35 y ss.

⁴ STC 0008-2003-AI, fd. 26; STC 7364-2006-PA, fd. 6 y STC 0228-2009-PA, fd. 35.

Desde antes de dictarse la sentencia en comentario, el TC reconocía que en las expropiaciones “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”⁵. Ahora para el caso de SASA, es más específico al señalar que “la naturaleza del pago de la indemnización justipreciada se encuentra destinada a buscar el equilibrio económico del sujeto pasivo de la expropiación (fds. 30 y 31).

Antes que reseñar a los distintos autores que ratifican estos criterios, es más conveniente hacer referencia a los miembros del TC que en sus fundamentos de voto desarrollan esa postura. Vergara Gotelli señala que la indemnización justipreciada es una respuesta frente al despojo padecido, por lo busca “de una u otra manera, que si bien la propiedad no está de manera física, se tenga su equivalente en términos monetarios” (fd. 21).

Álvarez Miranda menciona que “a través de la indemnización justipreciada únicamente se persigue restablecer el equilibrio económico del expropiado dado que no busca empobrecer ni enriquecer” (fd. 10). Finalmente, Calle Hayen señala que la indemnización justipreciada es “el valor de sustitución del bien” (fd. 16).

Todo los Magistrados del TC buscan resaltar que la indemnización justipreciada equilibra o restituye la situación patrimonial existente hasta antes de la expropiación. Sin embargo, Vergara Gotelli y Calle Hayen incurren en el error común de considerar que la indemnización justipreciada sustituye al valor del bien, cuando en realidad sustituye toda la situación patrimonial que existía antes, dentro de lo que se encuentra el valor del bien inmueble.

La indemnización justipreciada, entonces, no se queda en la mera reparación del valor del bien expropiado sino que incluirá también a los daños adicionales derivados de la expropiación⁶. La lógica consecuencia de esto es que su propósito es consagrar una situación de indemnidad patrimonial a favor del expropiado.

4. ¿La expropiación elimina la propiedad?

El artículo 70 de la Constitución Política dispone que “el derecho de propiedad es inviolable (...) 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”.

Parecería que el texto recoge normas que se contradicen entre sí. Primero resalta que la propiedad es un derecho inviolable garantizado por el Estado, luego prevé que el Estado puede quitar la propiedad por expropiación forzosa.

Comparte esta idea el TC cuando señala que “no obstante la protección constitucional del derecho de propiedad, el mismo artículo 70° de la Constitución (...) contempla la figura de la expropiación como potestad del Estado; esto es, la privación de la titularidad

⁵ STC 5614-2007-AA, fd. 11.

⁶ Por ejemplo, una persona se sustenta con una tienda de abarrotes que tiene en su casa, la misma que luego es expropiada. La indemnización justipreciada no sólo deberá alcanzar el valor comercial del bien, sino los daños que le genera la pérdida del negocio que solventaba su manutención. Por su parte, el TC coloca un ejemplo donde no se generarían otros perjuicios mayores que la pérdida del inmueble: la expropiación de un bien abandonado por su titular (STC 319-2013-AA, fd. 11).

de ese derecho contra la voluntad de su titular”⁷. En el caso que venimos comentando, el Magistrado Calle Hayen señala que “la expropiación, es una excepción a la inviolabilidad del derecho de propiedad” (fd. 14).

Es decir, de un lado, el TC reconoce el derecho constitucional de propiedad, pero seguidamente señala que es posible perder la titularidad de ese derecho constitucional mediante la expropiación forzosa (¿?).

El principio de unidad de la Constitución exige realizar una interpretación racional del texto, de tal modo que no arribemos a conclusiones tan absurdas y contradictorias como reconocer y desconocer el mismo derecho constitucional. Sabiendo además que, en tanto derecho constitucional, no es posible perder su titularidad.

La manera de darle un sentido razonable el dispositivo en cuestión es interpretando que la expropiación forzosa no supone una intromisión en el contenido constitucional de la propiedad. Es decir, que el contenido esencial que se configura para este tipo de casos no sufre alteración alguna con la expropiación, de modo que el afectado no pierde la titularidad sobre su derecho constitucional. Para ello se debe aceptar que en esos casos “la titularidad sobre el bien” o “los bienes afectados” no son parte del contenido esencial de la propiedad, pues son estos aspectos los que precisamente se eliminan de la esfera jurídica de quien padece una expropiación forzosa.

¿Entonces cuál es el contenido esencial de la propiedad en los casos de expropiación forzosa? La manera más sencilla de responder es identificando qué queda luego de la expropiación. De inmediato nos daremos cuenta que aunque el expropiado pierde la titularidad sobre el bien, no se queda con las manos vacías, pues recibe una *indemnización justipreciada* que mantiene indemne su situación patrimonial.

Esto significa que no ha perdido la titularidad de su derecho de propiedad, sino que éste ahora recae en bienes de distinta naturaleza: la indemnización justipreciada. Y es que en la expropiación forzosa, el contenido esencial de la propiedad no garantiza la titularidad sobre determinado bien, sino una situación de indemnidad patrimonial⁸.

De ahí que el TC señale que “la esencia de la expropiación forzosa es dejar indemne al expropiado”⁹. En esa línea, Castillo Córdova señala que “el contenido esencial del derecho a la propiedad si bien no proscribiera la expropiación, sí exige que cuando ésta se decida, se prevea el pago de un monto tal que evite el quiebre de la garantía de indemnidad patrimonial exigida constitucionalmente”¹⁰.

⁷ STC 3258-2010-AA, fd. 6.

⁸ Este criterio es recogido por el TC quien señala que: “La inviolabilidad de la propiedad a la que refiere el artículo 70 de la Constitución debe interpretarse no sólo como prohibición de intervenciones en el libre ejercicio o goce de los mencionados atributos clásicos del derecho de propiedad, sino también **como garantía de indemnidad. Así las cosas, el derecho de propiedad garantiza la conservación de la integridad del patrimonio de la persona**” (STC 00228-2009-PA, fd. 35 y STC 7364-2006-AA, fd. 6, énfasis agregado).

⁹ STC 5312-2009-AA, fd. 21.

¹⁰ CASTILLO CÓRDOVA, Luis. “La inconstitucionalidad de gravar la indemnización justipreciada entregada por la expropiación de un bien”. En: *Gaceta Constitucional* No. 47, 2011, p. 171.

La aparente contradicción en el artículo 70 de la Constitución se derivaba en realidad de una confusión entre titularidad sobre el bien = titularidad sobre el derecho constitucional. Esta última nunca se pierda, pues el afectado sigue siendo titular del derecho constitucional que ahora protege bienes distintos pero de igual valor económico. Y es que los bienes materiales e inmateriales perdidos por la expropiación se transforman en un único derecho: a la indemnización justipreciada.

El artículo 21, incisos 1 y 2, de la Convención Americana de Derechos Humanos muestra una redacción más técnica y que precisamente buscaba evitar las confusiones antes advertidas. Citamos: “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 (...)*”.

Explica la misma Corte Interamericana de Derechos Humanos (“CIDH”) que “*durante el estudio y consideración de los trabajos preparatorios de la Convención Americana sobre Derechos Humanos se reemplazó la frase ‘toda persona tiene el derecho a la propiedad privada, pero la ley puede subordinar su uso y goce al interés público’ por la de ‘toda persona tiene derecho al uso y goce de sus bienes. La Ley puede subordinar tal uso y goce al interés social’.* Es decir, se optó por hacer referencia al ‘uso y goce de los **bienes**’ en lugar de ‘propiedad privada’ (...)”¹¹.

En suma, lo único que afecta la expropiación son los bienes sobre los que recae la propiedad y no la titularidad misma del derecho constitucional de propiedad.

No obstante, esto no nos debe llevar a simplificar el lenguaje señalando, como por ejemplo lo hace Bielsa que: “*La expropiación no implica lesión patrimonial injusta; sólo determina una transformación del derecho del expropiado, es decir, que un derecho “real” cuando se trata de cosas, se transforma en un derecho personal de crédito (derecho a ser indemnizado)*”¹².

Tal razonamiento, replicado en la sentencia de SASA por los Magistrados Vergara Gotelli y Calle Hayen, no sería aplicable en el caso peruano, pues nuestro texto constitucional exige que la indemnización justipreciada represente, además del valor del bien, una reparación por los perjuicios adicionales a otros bienes, de manera que es inexacto señalar que el justiprecio sustituye un bien crediticio por un bien real.

En conclusión, el contenido esencial de la propiedad se encuentra garantizado con una indemnización justipreciada que permite al expropiado no sufrir una merma ni aumento en la situación patrimonial que tenía antes y después de la expropiación.

5. Los conceptos que integran la indemnización justipreciada.

El artículo 15 de la LGE dispone que:

“Artículo 15.- De la indemnización justipreciada.-

¹¹ Caso COMUNIDAD MAYAGNA (SUMO) AWAS TINGNI Vs. Nicaragua, Sentencia de 31 de agosto de 2001 (Fondo, Reparaciones y Costas), párrafo 45.

¹² BIELSA, Rafael. *Principios de Derecho Administrativo*. Buenos Aires: Depalma, 1966, pp. 999-1000.

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 (...)*”.

De acuerdo al legislador, el Estado ofrece una indemnización justipreciada que si bien comprendería sólo el valor del inmueble, el monto indemnizatorio podría elevarse y cubrir los daños adicionales de la expropiación, siempre que el afectado los acredite. Así se cumple con la exigencia constitucional de que la indemnización justipreciada mantenga al expropiado en una situación de indemnidad patrimonial, pues se le paga el valor del inmueble y de los otros bienes (materiales o inmateriales) que hubieran sido afectados como consecuencia de la expropiación.

Supongamos que se fija una indemnización justipreciada con la que todos están de acuerdo, sin embargo, el Estado demora tres años en hacer efectivo dicho pago. En tal caso, el paso del tiempo altera el valor económico de los bienes afectados con la expropiación y, por ende, se debe alterar también el monto de la indemnización justipreciada. Por tanto, para que ese justiprecio no pierda su finalidad constitucional, el artículo 18 de la LGE dispone que:

“Artículo 18.- De la actualización de la indemnización.-

La indemnización justipreciada se actualiza para su consignación mediante la aplicación del Índice de Precios al por Mayor que publica el Instituto Nacional de Estadística e Informática - INEI. Por los meses o fracciones de mes cuyos índices no se hubieren publicado a la fecha de la consignación, se utilizará proporcionalmente el índice del último mes publicado”.

En virtud de esta norma es que se consigna al expropiado tanto la “cuantía original” de la indemnización justipreciada como la “actualización” de ese monto. Ambos conceptos pasan a formar parte de la indemnización justipreciada, pues sólo ésta es la que lograría el cometido de mantener en indemnidad patrimonial al expropiado. En suma, la actualización de ningún modo es un beneficio adicional a la indemnización justipreciada, sino que es parte de ésta.

Sobre la actualización de la indemnización justipreciada, Danós Ordoñez señala que *“intenta mantener el **carácter tutelar** del justiprecio a lo largo del tiempo mientras dure el ejercicio de la potestad expropiatoria, pues, atendiendo a la realidad, los plazos en que el sujeto activo paga efectivamente por los bienes expropiados son realmente largos, debiendo generarse **mecanismos correctores** que restituyan la idea de que la **cuantía** del concepto analizado deba ser justa adecuada y suficiente, sin mermas reales que no sean imputables al administrado expropiado”*¹³.

Antes de dictarse la LGE ocurrió lo siguiente: una fábrica de harina de pescado fue expropiada lo que dio lugar a que el afectado cuestionara el monto de indemnización justipreciada, logrando que en 1987 el Poder Judicial dictara una sentencia ordenando el pago de una indemnización justipreciada ascendente a l/. 6'000,000 (seis millones de

¹³ DANÓS ORDOÑEZ, Jorge. Informe Legal del 25 de septiembre de 2012. Inédito, p. 4.

intis). Hasta el año 2010, el pago de esa suma no había sido efectivo. Cabe preguntarse ¿actualmente esa suma cumple o no con el propósito de mantener en la misma situación patrimonial que tenía la empresa antes de ser expropiada? La respuesta negativa es evidente.

Debido a ello es que el Poder Judicial realizaba sucesivas actualizaciones que eran anuladas unas tras otra, año tras año, lo que difería cada vez más el pago de la indemnización justipreciada. Esta situación motivó un proceso de amparo que fue resuelto por el TC quien –citando a García de Enterría- estableció que la indemnización justipreciada no exige sólo el valor real de los bienes afectados por la expropiación, sino que *“es necesario algo más; es necesario que el justo precio siga representando el valor real cuando sea percibido por el expropiado”*, es decir, que al momento de entregar la indemnización justipreciada al expropiado, el monto siga representando el valor real de los bienes afectados, situación que exige que el monto original de dicha indemnización sea actualizado.

Si no se actualiza la indemnización justipreciada al momento de entregarse, sostiene el TC, se desconocería la esencia de la expropiación forzosa que es *“dejar indemne al expropiado”* (STC 5312-2009-AA, fd. 21). Allí queda claro que la indemnización justipreciada no es el monto original (esto es, los seis millones de intis), sino ese valor actualizado. Por ello, consideramos que no existen mayores problemas en admitir que la *“actualización de la cuantía”* es también parte integrante de la indemnización justipreciada y, por ende, del contenido esencial de la propiedad, por lo que merece el mismo tipo de protección constitucional.

Recientemente, el TC ha ratificado esa línea de razonamiento. En efecto al referirse a una parte de la indemnización justipreciada, en específico, al pago del valor del inmueble, el TC acaba de aclarar que la expresión *“valor de tasación comercial actualizado”* no significa el valor que tenía el bien al momento de la expropiación, sino al valor que tiene al momento de realizarse la tasación.

Esto lo dijo el TC en un caso donde el Estado se demoró dos años en hacer efectivo el pago del justiprecio, tiempo durante el cual se elevó significativamente el valor del predio. Ante ello, el Estado pretendía pagar el valor que tuvo el bien al momento de fijarse el justiprecio y no el valor del bien al momento en que había decidido pagar¹⁴.

A pesar de lo dicho hasta ahora, como bien resalta García de Enterría, es ingenuo pensar que imponer el pago de intereses, la actualización de la deuda o reducir el plazo de los procedimientos y procesos expropiatorios permitirá superar las insufribles demoras y pérdidas que genera la expropiación, sino que es necesario analizar supuestos y medidas adicionales¹⁵.

¹⁴ STC 1465-2013-AA, fd. 4a-4.b.

¹⁵ GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo. “Expropiación forzosa y devaluación monetaria”, en *Revista de Administración Pública*, No. 80, CEC, Madrid, 1980, p. 15. Ídem. “La actualización de las indemnizaciones reparatorias en materia de responsabilidad civil de la Administración y de expropiación forzosa: últimos desarrollos jurisprudenciales”, en *Revista Española de Derecho Administrativo*, No. 21, Civitas, Madrid, 1979, p. 255.

Nuestro legislador plantea una alternativa en las expropiaciones para obras de gran envergadura. El numeral 7.1, literal d, del artículo 7 de la Ley 27117 dispone que si no se inicia el proceso de expropiación en el plazo de dos años (contados desde la Ley que autoriza expropiar) el afectado podrá reclamar, además de la “cuantía original” de la indemnización justipreciada y del monto “equivalente a los intereses”, un monto equivalente al 10% del valor comercial del inmueble. La interrogante entonces es la siguiente: ¿forma parte de la indemnización justipreciada ese monto recibido como consecuencia de la demora en iniciar la expropiación?

El TC parece haber zanjado el tema en el caso SASA. En ese proceso de expropiación, se aplicó la referida disposición, fijándose un pago adicional ascendente al 10% del valor del inmueble. Consideró el TC que dicho monto era un pago por los daños generados como consecuencia de la demora en iniciar el proceso de expropiación. Y, en tanto reparación, formaría parte de la indemnización justipreciada cuyo propósito es equilibrar la situación patrimonial afectada por la expropiación (fd. 23).

Nótese que el artículo 7, numeral 7.1, literal d, de la Ley 27117 no exige acreditar la existencia de un daño, sino que recoge una presunción de daño por la demora en el trámite de la expropiación. Coincidimos en que tal concepto pase a formar parte de la indemnización justipreciada, pues exigir que se determine el monto del daño por la demora puede generar la paradoja de demorar aún más el trámite expropiatorio.

Pensemos por un momento qué ocurriría si aquella norma no existiera. De un lado, el Estado podría dilatar indefinidamente el inicio de la expropiación, sin siquiera fijar la indemnización justipreciada que garantice el respeto del derecho de propiedad. De otro lado, el administrado tendrá pocas posibilidades de desarrollar proyectos en un inmueble que sabe que será expropiado y tampoco podrá usar el equivalente económico de los bienes afectados con la expropiación, pues aún no recibe el pago. Por tanto, es indudable que la simple demora del Estado ya ocasiona un daño al expropiado.

6. Recapitulando los alcances de la indemnización justipreciada

La finalidad de la expropiación es proteger el derecho de propiedad integrado tanto por bienes materiales como inmateriales.

Por eso es que la indemnización justipreciada no se limita con reparar el valor del inmueble, sino que también incluye la reparación de los daños contra los otros bienes afectados por la transferencia forzosa. Precisamente, esto evidencia que la indemnización justipreciada en realidad garantiza una situación de indemnidad patrimonial del expropiado. Su objetivo es que, en la medida de lo posible, la situación patrimonial de aquel se mantenga igual antes y después de la expropiación.

El efecto que genera la expropiación de ningún modo es la privación del derecho constitucional de propiedad. Lo único que genera la expropiación es la pérdida de dominio sobre el inmueble y no la pérdida de la titularidad del derecho constitucional de propiedad. La particularidad es que ahora ese derecho recae sobre un bien distinto, consistente en la indemnización justipreciada. No existe por tanto contradicción al consagrarse, de un lado, el carácter inviolable del derecho de propiedad y, de otro lado, la posibilidad de expropiar los bienes objeto de ese derecho.

La indemnización justipreciada exige que, al momento de hacerse efectivo el pago, el monto represente el valor patrimonial de los bienes perdidos por el expropiado.

Por eso es que el valor del inmueble no se refiere al valor que tenía el bien al momento de declararse la expropiación, sino al valor que en el momento actual, cuando se está realizando la tasación.

Y por eso mismo es que con respecto a los otros daños derivados de la expropiación, se prevea el pago de intereses y el pago del 10% del valor del inmueble. Conceptos que buscan reparar los daños adicionales generados por la sola demora estatal en pagar o culminar la expropiación.

Finalmente, visto como concepto unitario, se prevé la actualización regular de todo el monto que conforma la indemnización justipreciada, lo que ratifica su propósito de generar una indemnidad patrimonial en el expropiado.

7. ¿Hay ganancias en la indemnización justipreciada a las cuales aplicar el impuesto a la renta? Respuestas doctrinales encontradas

El artículo 5 de la LIR grava con impuesto a la renta a la indemnización justipreciada. Ello permite asumir que para el legislador en los casos de indemnización justipreciada existen ganancias o utilidades, lo que justifica imponer un tributo sobre esa manifestación de riqueza.

En efecto, de acuerdo con el principio de capacidad contributiva cada tributo sólo se justifica cuando existan manifestaciones de riqueza, no pudiendo gravar allí donde aquella no existe o donde la manifestación de riqueza es distintas a la que es objeto del tributo. Así tenemos que los índices reveladores de riqueza suelen ser de tres tipos: (i) la renta, (ii) el consumo o (iii) el patrimonio. De este modo, por ejemplo, el impuesto a la renta, sólo podrá gravar rentas, como su nombre lo indica¹⁶.

La duda que surge es la siguiente ¿la indemnización justipreciada genera las manifestaciones de riquezas que busca gravar el impuesto a la renta? Creemos que no, y que la indemnización justipreciada está inafecta a todo tributo.

Recordemos que el TC distingue entre exoneración e inafectación tributaria. La primera

¹⁶ Estos son ejemplos sobre cómo en ocasiones el impuesto a la renta grava manifestaciones de riqueza que no calificaban como ganancias, lo que afecta el principio de capacidad contributiva. Veamos:

- En 1992 se creó el Impuesto Mínimo a la Renta (IMR) que establecía un tributo del 2% sobre el valor de los activos netos de las empresas no afectas al pago del Impuesto a la Renta. El TC advirtió que no existía relación entre la manifestación de riqueza que el tributo pretendía gravar (renta) y la medida que adoptada para dicho fin (tributo calculado según el patrimonio y no la renta), considerando inconstitucional su aplicación. Expresamente el TC estableció que se vulneraba el principio de capacidad contributiva de los particulares, conforme al cual, los tributos deben guardar relación con el bien que pretenden gravar (STC 646-96-AA y STC 680-96-AA).
- El legislador no aprendió aquella lección, pues en el año 2002 creó el Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta (AAIR) que buscaba afectar, al igual que en el caso anteriores, a las rentas de tercera categoría. Esa obligación tributaria estableció un sistema de pagos anticipados del Impuesto a la Renta, ya sea al inicio del año (al contado) o durante el transcurso de éste (en cuotas mensuales). Sin embargo, era curioso que no se hiciera el cálculo del anticipo según las ganancias proyectadas, sino según el valor patrimonio de los contribuyentes. Esta falta de adecuación entre tributo y manifestación de riqueza fue advertida por el TC que declaró la inconstitucionalidad del AAIR por lesionar nuevamente el principio de capacidad contributiva *“es la incongruencia de un medio impositivo (activos netos) con los fines que persigue el legislador tributario (renta) lo que hizo inconstitucionales a los citados tributos”* (STC 3797-2006-AA, fd. 5.2).

es un régimen de beneficios tributarios otorgados a determinadas personas o actividades que originalmente deberían tributar, pero que son liberadas por el legislador de modo temporal¹⁷.

En cambio, en la inafectación no nace la obligación de tributar porque la situación es ajena o no está comprendida en el campo de aplicación del tributo o porque jamás ocurre el hecho imponible¹⁸.

Consideramos que la indemnización justipreciada está inafecta al pago de todo tributo, entre ellos, el impuesto a la renta, porque al tener una finalidad resarcitoria, no genera ganancias en el expropiado o, como dice la CIDH¹⁹, “no enriquece ni empobrece” o, en todo caso, como dice el TC solo “deja indemne al expropiado”.

De ello se deduce claramente que todo tipo de gravamen tributario sobre dicho concepto implicaría su merma, quebraría el equilibrio patrimonial que el constituyente busca mantener indemne, lo que excedería los límites de la potestad tributaria.

Esto significa que se quebraría el principio de capacidad contributiva, pues no existe relación entre la finalidad del tributo en cuestión (gravar rentas o utilidades) y la manifestación de riqueza que busca afectar (la indemnización justipreciada).

Resalta García de Enterría que el justiprecio es una “*garantía ínsita en la sustancia misma de la expropiación...*, asegurando (...) *la integridad patrimonial de los administrados frente a la acción directa del Estado*”²⁰. Así también concluye Castillo Córdova cuando señala que “*esto significará que el cobro de gravámenes o tributos, cualesquiera fuera su naturaleza y su alícuota, necesariamente genera la desprotección patrimonial del afectado con el acto expropiatorio y, con ella, la vulneración de la norma constitucional que constitucionaliza el derecho fundamental a la propiedad*”²¹.

Lamentablemente el Legislador y la SUNAT no comparten estos criterios, pues por años vienen imponiendo y cobrando, respectivamente, el impuesto a la renta sobre la indemnización justipreciada. Tal situación incluso ha motivado comentarios de académicos en distintos medios periodísticos. Citamos:

Adrián Simons usa un ejemplo para señalar que “*una vez que nuestro agricultor ha recibido el dinero por el fundo expropiado, recibe la ‘cordial’ visita de la SUNAT, la cual le*

¹⁷ STC 0016-2007-AI, fd. 18.

¹⁸ STC 8391-2006-AA, fd. 27.

¹⁹ La CIDH, al referirse a las reparaciones derivadas de atentados contra derechos humanos, señala que: “*Las reparaciones, como el término lo indica, consisten en las medidas que tienden a hacer desaparecer los efectos de las violaciones cometidas. Su naturaleza y su monto dependen del daño ocasionado en los planos tanto material como inmaterial. Las reparaciones no pueden implicar ni enriquecimiento ni empobrecimiento para la víctima o sus sucesores*”. CASO CANTORAL BENAVIDES Vs. Perú, sentencia del 3 de diciembre de 2001 (reparaciones y costas), párrafo 42; CASO CESTI HURTADO Vs. Perú, Sentencia del 31 de mayo de 2001 (reparaciones y costas), párrafo 20; CASO “NIÑOS DE LA CALLE” (Villagrán Morales y otros) Vs. Guatemala, sentencia de 26 de mayo de 2001 (reparaciones y costas), párrafo 39; CASO TRUJILLO OROZA Vs. Bolivia, sentencia de 27 de febrero de 2002 (reparaciones y costas), párrafo 63...

²⁰ GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo. *Los principios de la nueva Ley de Expropiación Forzosa*. Madrid: Editorial Civitas, 1989, p. 97.

²¹ CASTILLO CÓRDOVA, ob. cit., p. 177.

dice que debe pagar el impuesto a la renta correspondiente al 30% de la suma recibida, porque así lo manda la Ley de Impuesto a la Renta. Tras cuernos palos: el Estado le paga un precio fijado de manera unilateral, casi siempre menor que el valor real del inmueble, y para colmo le quita el 30% de lo que recibió como 'pago'²².

Luis Castillo Córdova usa este ejemplo: "Un particular es propietario de un bien inmueble. Tal bien tiene un valor monetario de 100. El Estado decide expropiarlo y entrega 100 monedas a su propietario. Adicionalmente, el Estado decide que vía tributaria el particular ha de entregarle 30 monedas. Luego del pago del impuesto se tiene al particular sin su propiedad pero con 70 monedas, y al Estado con un inmueble con valor monetario de 100, más 30 monedas. El particular que tenía 100 se queda con 70; y el Estado que tenía 100 ahora tiene 130. En esta hipótesis, el Estado se ha enriquecido; la decisiva cuestión es: ¿lo ha hecho injustamente? El sentido común diría que el Estado se ha enriquecido sólo con base en la merma patrimonial del particular, y por eso es injusto"²³.

Shoschana Zusman se pregunta "¿No es acaso que el Derecho, consciente del sacrificio del expropiado en aras del bien común, aspira a dejarlo en las mismas condiciones que tuvo antes de la expropiación? Pues, si eso es así, el texto actual de la Ley de Impuesto a la Renta [que grava con ese tributo a la indemnización justipreciada] es inconstitucional. Lo que impone su revisión y la restauración del justiprecio, como sinónimo de perfecta equivalencia" como "una 'operación en blanco', que no debe producir beneficios ni pérdidas al particular"²⁴.

Fernando De Trazegnies cuestiona "¿puede usted imaginarse que el mismo Estado que expropia, vestido esta vez con otra careta, se presenta frente al expropiado y le cobra impuesto por la supuesta 'ganancia' que le dice ha hecho al recibir del Estado el pago de la propiedad que el mismo Estado le ha quitado? En otras palabras, el Estado le paga al expropiado con la mano derecha y le quita con la mano izquierda una buena parte de lo pagado, que puede llegar al 30% (...) la persona expropiada tiene que ser reparada: hay que darle en dinero lo mismo que tenía en propiedad. Y si es lo mismo ¿de dónde sale la supuesta ganancia [pasible de ser gravada con el impuesto a la renta]?"²⁵.

Humberto Medrano señalaba que "resulta irónico que la persona obligada por el Estado a privarse de un bien terminara siendo, además, deudor del fisco, a raíz de una operación que no quería realizar"²⁶.

Por último, refiriéndose a la reciente caso SASA, Domingo García Belaunde ha señalado que el TC "ha resuelto que tratándose de una expropiación (forzosa y compulsiva) no cabe gravarla con el impuesto a la renta, pues ahí no existe 'renta', si por tal entendemos algo permanente, fruto del capital o del trabajo o de ambos y que, además, es fuente periódica de ingresos (...) Arrancar la propiedad de sus legítimos dueños es algo que debe hacerse de tal manera que estos queden 'indemnes', es decir, sin carga alguna, pues la expropiación es un daño que el Estado infringe a los particulares en uno de sus

²² SIMONS PINO, Adrián. "Te expropio y además te confisco, con arreglo a ley". En: *Gestión*, 7 de marzo de 2012, p. 8.

²³ CASTILLO CÓRDOVA, Luis. "Comunidad y decisiones justas". En: *Expreso*, 16 de marzo de 2012, p. 15.

²⁴ ZUSMAN, Shoschana. "El Estado disociado". En: *El Comercio*, 2 de abril de 2012, p. A-22.

²⁵ DE TRAZEGNIES, Fernando. "La razón de la sinrazón". En: *El Comercio*, 2 de julio de 2012, p. A13.

²⁶ MEDRANO, loc. cit.

derechos fundamentales (...) Y como se sabe, los derechos fundamentales fueron creados y reconocidos precisamente para proteger a los particulares frente al Estado que, según Ortega y Gasset, es nuestro potencial enemigo²⁷.

En todo caso, la discusión parece haber sido cerrada por el TC en el caso SASA donde expresamente ha señalado que “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” (fd. 31).

8. ¿Hay ganancias en la indemnización justipreciada a las cuales aplicar el impuesto a la renta? Respuestas jurisprudenciales encontradas

Sin perjuicio de lo mencionado, resulta enriquecedor hacer referencia a la jurisprudencia comparada, en especial a los casos de Argentina y España. En el primer caso, la Corte Suprema de Justicia de la Nación estableció el siguiente criterio:

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

Este fue uno de los primeros fallos a los que le siguió después una clara línea jurisprudencial y que luego de sus inicios pretorianos fue reconocido expresamente por el legislador argentino al dictar la Ley 21499, del 21 de enero de 1977, Ley de Expropiaciones, cuyo artículo 20, último párrafo, prevé que “los rubros que compongan la indemnización no estarán sujetos al pago de impuesto o gravamen alguno”.

En España no existe aún pronunciamiento del TC sobre el particular, pero lo que sí hay son fallos de Tribunales Supremos de los estados autonómicos, unos a favor y otros en contra de la afectación tributaria de la indemnización justipreciada. Sin embargo, parece que este tema habría sido zanjado por el Tribunal Supremo español que desde aproximadamente una década viene orientando su jurisprudencia a favor de tal gravamen, para ello recurre al argumento de la “alteración patrimonial”. Citamos una de las más recientes decisiones el Tribunal Supremo español en ese sentido:

“Si un bien inmueble del expropiado aumenta su valor desde que lo adquirió hasta la fecha en que perdió su pleno dominio sobre él por transmisión, por ministerio de la Ley, como consecuencia de su expropiación forzosa, ese incremento de patrimonio es una alteración o incremento patrimonial (...)”

“Lo que se somete a tributación, en cuanto incremento patrimonial, con ocasión de la percepción del justiprecio no es el importe de este último sino el aumento del montante”

²⁷ GARCÍA BELAUNDE, Domingo. *El control del poder tributario*. En: *El Comercio*, 9 de octubre de 2013, p. A19.

patrimonial manifestado por el cobro del mismo. En efecto, el justiprecio, por definición, debe corresponder al valor del bien o derecho expropiado, para que el afectado quede indemne, de modo que en un balance teórico de su haber el valor del bien o del derecho forzosamente transmitido quede sustituido por su equivalente en dinero de curso legal. Sin embargo, este montante económico, reflejo de una alteración del patrimonio, puede evidenciar un incremento de su valor debido a las diferencias positivas habidas entre el momento de la adquisición y aquel en el que se produce la enajenación (...). En otras palabras, en la expropiación forzosa el precio que se paga no es el que tenía el bien al tiempo de su adquisición sino el que posee cuando se expropia, esto es, en la fecha de su valoración para que el expropiado reciba su equivalente económico. Resulta, por tanto, perfectamente posible que en el seno de una operación de esa clase se produzca un **incremento de patrimonio porque el justiprecio que percibe el expropiado («alteración de la composición del patrimonio») sea superior al valor de adquisición («variación en el valor») (...)**” (STS 1273/2012, del 9 de febrero de 2012, énfasis agregado)

Un ejemplo simplificará el criterio transcrito. Alguien compra una casa pagando un precio de 50, pero luego el Estado lo expropia, pagándole una indemnización justipreciada de 100, suma que representa el actual valor actualizado del inmueble. En tal caso, se postula que no se estará gravando el monto total de la indemnización justipreciada (no se afectan los 100), sino sólo la parte que se considera como un incremento patrimonial (el bien sólo aumento de valor en 50).

Este argumento del Tribunal Supremo español se parece en mucho al argumento que esgrimió la Cuarta Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima en el amparo de SASA.

En primera instancia el Juez Constitucional declaró fundada la demanda al considerar que si se “grava con el impuesto a la renta a la indemnización justipreciada, los demandantes en la práctica recibirían por parte del Estado expropiante una cantidad inferior a la establecida (...) como indemnización justipreciada por la expropiación del Predio Agrícola Fundo San Agustín, disminuyéndose significativamente su patrimonio” (Exp. 21290-2011)²⁸. Pero luego la Cuarta Sala Civil revocó la sentencia declarando improcedente la demanda, al considerar que en la indemnización justipreciada sí cabe la existencia de ganancias.

Señaló la Cuarta Sala Civil de Lima que, de acuerdo al artículo 15, numeral 15.1, de la LGE la indemnización justipreciada se conforma de: (i) el valor actualizado del inmueble y (ii) los daños adicionales derivados de la expropiación.

A partir de esta distinción, sostuvo que del primer sub-concepto pueden derivarse ganancias, pues “(...) si un bien inmueble del expropiado aumenta su valor desde que lo adquirió hasta la fecha en que perdió su pleno dominio sobre él (...) como consecuencia de su expropiación forzosa, ese incremento de patrimonio es una alteración patrimonial –de la que pudiera derivarse una ganancia o pérdida patrimonial– que permite la sujeción del aumento de valor al impuesto a la renta”²⁹.

²⁸ Sentencia contenida en la Resolución No. 8, del 23 de marzo de 2012 (Considerando Octavo). Cfr. <http://cej.pi.gob.pe/cej/>, Sistema de Consulta de Expedientes Judiciales, acceso el 28 de noviembre de 2012.

²⁹ Sentencia de Vista contenida en la Resolución No. 16, del 14 de agosto de 2012 (Considerando Décimo Cuarto). Cfr. <http://cej.pi.gob.pe/cej/>, Sistema de Consulta de Expedientes Judiciales, acceso el 17 de septiembre de 2013.

Desde esa perspectiva, concluyó la Sala Civil que la citada ley sólo gravará aquella “parte” de la indemnización justipreciada que puede generar ganancias (aumento en el valor del inmueble), por lo que su vigencia “no constituye una amenaza de violación a la garantía de la **indemnidad de la propiedad** de la demandante toda vez que no se trata de un impuesto al patrimonio, sino uno aplicado a la renta o ganancias, por consiguiente la propiedad no se podría ver amenazada, menos afectada”³⁰.

9. Defensa de la inafectación de la indemnización justipreciada

Aunque tal controversia ya fue resuelta por el TC, creemos necesario ahondar en la respuesta a la pregunta de si el criterio español del “incremento patrimonial” es aplicable a nuestra regulación sobre indemnización justipreciada? Creemos que no.

Para ello es preciso recordar el sentido constitucional de la indemnización justipreciada (lo que incluye a los sub-conceptos que la integran): dejar en indemnidad patrimonial al expropiado, de modo que todo lo que éste recibe no lo enriquece ni empobrece, sino que lo mantiene en la misma situación que tenía antes.

Como lo exige el TC, debemos interpretar la indemnización justipreciada “desde” la Constitución y no desde la ley³¹, lo que nos permitirá apreciar que la distinción incorporada por la LGE entre el valor actualizado del inmueble y el valor de los daños adicionales, sólo sirve para asegurar una indemnización plena e integral. De modo que, entregar el valor actualizado de un inmueble, sólo es una manera adecuada de reparar su pérdida, tal como lo ha proclamado la misma CIDH³².

De otro lado, no se debe olvidar que tanto el bien que ingresa al patrimonio de una persona, como su eventual aumento de valor, pasan a formar parte del derecho de propiedad del sujeto. De manera que sobre ambos se extiende la protección constitucional de la indemnidad patrimonial. En efecto, el TC establece que el derecho de propiedad “se extiende a la pluralidad **in totum** de los bienes materiales e inmateriales que integran el patrimonio de una persona y que, por ende, son susceptibles de apreciación económica” (SSTC 0008-2003-AI, fd. 26; 0228-2009-AA, fd. 35 y 7364-2006-AA, fd. 6). Por tanto, el eventual aumento de valor de un bien pasa a formar parte de un único derecho de propiedad, debiendo mantenerse también indemne la pérdida de ese valor como consecuencia de la expropiación del inmueble.

Por ende, si invocando la postura española se aplica el impuesto a la renta sobre aquella parte de la indemnización justipreciada que representa el “incremento patrimonial”,

³⁰ *Ibidem*, Considerando Cuadragésimo Quinto.

³¹ Desde sus inicios el TC sostiene que: “En aplicación del principio constitucional de interpretación de las leyes desde la Constitución (...) establece la interpretación de las normas del ordenamiento legal según los principios y preceptos constitucionales” (Expediente 773-1999-AA, fd. 2). Debe añadirse que “un texto normativo de carácter superior como la Constitución habilita perfectamente al funcionario, considerando además el respeto del principio de coherencia normativa del sistema jurídico, para que efectúe una aplicación desde la Constitución de las disposiciones normativas” Expediente 0022-2007-AA, fd. 7.

³² “98. La Corte estima que, en casos de expropiación, **para que la justa indemnización sea adecuada se debe tomar como referencia el valor comercial del bien objeto de la expropiación anterior a la declaratoria de utilidad pública de éste, y atendiendo el justo equilibrio entre el interés general y el interés particular a que se ha hecho referencia en la presente Sentencia**”. Corte Interamericana de Derechos Humanos, Caso Salvador Chiriboga Vs. Ecuador, sentencia de 6 de mayo de 2008 (excepción preliminar y fondo).

se quebraría también la garantía de indemnidad patrimonial, pues el afectado no mantendría la misma situación que tenía antes de la expropiación, se reduciría el monto de la indemnización justipreciada, por lo que ya no tendría una reparación plena y completa. Por ende, si aplicáramos la teoría del “incremento patrimonial”, deberíamos concluir también que sólo una parte de los bienes expropiados tendrían protección constitucional, que la indemnidad patrimonial sólo alcanzaría al valor original de los bienes y no al aumento de valor de estos.

Tal posición contravendría el principio de fuerza normativa de la Constitución pues justificaría que sólo una parte del derecho constitucional de propiedad goce de la garantía de indemnidad patrimonial, mientras que la otra parte del mismo derecho no tiene la misma protección. Esa interpretación de las normas constitucionales está proscrito por el mismo TC quien señala que el principio de fuerza normativa de la Constitución exige que la interpretación de la norma constitucional (en este caso del derecho de propiedad) debe resaltar y respetar la naturaleza la condición de norma jurídica de la Constitución, de modo que sea vinculante *in toto* y no sólo parcialmente (STC 5854-2005-AA, fd. 12, e).

En resumen, consideramos inconstitucional aplicar los criterios del Tribunal Supremo español a nuestro régimen constitucional de indemnización justipreciada, pues exige asumir que los “aumentos de valor” del bien expropiado no están protegidos por la garantía de indemnidad patrimonial, cuando lo que el TC proclama es que basta con que algo sea “susceptible de apreciación económica” para que forme parte del derecho de propiedad y, por ende, para que goce de la garantía de indemnidad que se impone en los casos de expropiación.

Incluso en ese caso el expropiado no recibe ganancia alguna, sino sólo una reparación por la pérdida de aquello que ya formaba parte de su propiedad. Por consiguiente, si el expropiado no se enriquece ni empobrece con esa parte de la indemnización justipreciada recibida, no es posible aplicar sobre ella el impuesto a la renta, ya que tampoco existe ganancia alguna. Esperemos a leer la decisión que tomará el TC sobre el particular.

La respuesta del TC en el caso SASA van en esa misma línea cuando ratifica que:

“La indemnización justipreciada implica la existencia de un “pago justo” a favor del sujeto pasivo por la pérdida de su bien en beneficio del interés general, carácter del cual no puede nacer “renta”, pues aun cuando puede existir diferencia económica entre el valor que tuvo dicho bien a su fecha de adquisición (incluso actualizado) y el que presenta a la fecha de la ejecución de la expropiación, los factores que son aplicados para la determinación de dicho pago solo buscan el equilibrio económico del sujeto pasivo por la pérdida que sufre (...)” (fd. 27).

En suma, el equilibrio patrimonial ínsito al concepto de indemnización justipreciada asumido por el TC, hace que no tenga cabida el argumento del incremento patrimonial que se sostiene en la jurisprudencia española y que, al menos tácitamente, recogió la Cuarta Sala Civil de Lima para el caso SASA.

10. Sigue. Defensa de la inafectación de la indemnización justipreciada

El otro argumento que sostuvo la SUNAT en el caso SASA consistió en equiparar la transferencia por compraventa y la transferencia mediante expropiación. Sostenía

SUNAT que así como la ganancia de capital en el caso de una venta está gravada con renta, también lo debe estar la “ganancia de capital” en el caso de la indemnización justipreciada que se recibe por ser expropiado.

Estimamos que la confusión era mayúscula: un problema de naturaleza constitucional pretendía ser analizado desde el punto de vista civil-tributario. O sea, se repite el error que subyacía en el artículo 5 de la LIR, dado que se equiparaba compraventa y expropiación como si se tratara de iguales formas de enajenación. Tal equiparación es inconstitucional.

En primer lugar, la expropiación implica un acto de enajenación impuesto por el Estado, en cambio, la compraventa es un acuerdo sobre la cosa y precio que proviene de una actuación del particular propietario. No puede por tanto decirse que en la expropiación hay un vendedor que obtiene el precio acordado.

Este es el argumento central del TC pues detalla de modo contundente que:

*“Es 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 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 lo cual no podría afirmarse que en su configuración se permita la generación de beneficios económicos a favor del propietario, todo lo contrario, genera en él la obligación de traslación de un bien inmueble sin encontrar en dicho procedimiento alguna forma de beneficio que se pueda identificar como una ganancia, utilidad o ingreso adicional que se configure como un hecho imponible del impuesto a la renta en los términos que la Ley regula”** (fd.21).*

En resumidas cuentas, el TC postula que el carácter forzoso de la transferencia, supone la imposibilidad de acordar un precio de donde el expropiado pueda esperar la generación ganancia alguna.

En segundo lugar, la expropiación y la consecuente indemnización justipreciada, tienen el carácter de garantías constitucionales de la propiedad, reconocidas expresamente en el artículo 70° de la Constitución. No goza de esa garantía constitucional la compraventa que sólo está reconocida a nivel legal (artículo 1529° del Código Civil).

Por tanto, **lo que el legislador puede hacer respecto de la compraventa no puede hacerlo, sin más, en el caso de la indemnización justipreciada, pues ésta –a diferencia de aquella- es una garantía constitucional que limita la actividad legislativa.**

No se trata de instituciones de igual naturaleza, pues, a diferencia de la compraventa, la indemnización justipreciada es una garantía constitucional que asegura la “indemnidad patrimonial” del expropiado. De esta suerte, si se grava con un tributo tal garantía, se altera la indemnidad patrimonial garantizada constitucionalmente.

Por el contrario, el precio tiene como función servir como herramienta del comprador para convencer al vendedor que venda un determinado bien (lo cual presupone que dicho vendedor, actuando como una persona razonable) solo procederá a la venta de ese bien siempre que la misma pueda generar una ganancia para el vendedor.

En resumen, desde un punto de vista constitucional, la analogía que hace SUNAT para poder decir que el justiprecio constituye un hecho imponible, es jurídicamente imposible porque la expropiación no es una venta y, además, porque el mandato constitucional es inequívoco: la expropiación tiene el carácter de garantía constitucional, y no tiene naturaleza civil como ocurre con la compraventa.

11. A modo de conclusiones

La indemnización justipreciada ha sido ratificada como garantía constitucional del derecho de propiedad, de tal suerte que ninguna clase de tributo podrá grabarlo de modo que merme su contenido.

El TC establece básicamente dos razones para ello.

Una razón general, según la cual el justiprecio recoge una garantía de indemnidad del expropiado, de tal suerte que busca mantener un equilibrio patrimonial entre los escenarios existentes antes y después de la expropiación. Tal equilibrio se quebraría con la imposición de cualquier tributo que, de una u otra manera, merme el monto del justiprecio.

Y, otra razón más específica, según la cual la imposición del impuesto a la renta es inconstitucional al pretender gravar allí donde no existen rentas o utilidades (lesiona el principio de capacidad contributiva). Eso debido a que, de acuerdo al TC, en situaciones en donde no existe la posibilidad de negociar un precio, tampoco es posible asumir que el expropiado espera obtener una ganancia o beneficio.

En todo caso, queda claro que la reciente sentencia del TC tiene la virtualidad de modificar la actual regulación tributaria sobre la indemnización justipreciada.

Aunque tenemos la esperanza de que la SUNAT aprenda la lección y deje de cobrar el impuesto a la renta en casos similares a SASA, es más probable que no deje de hacerlo, por lo que cada sujeto deberá de gastar tiempo, esfuerzo y dinero en tramitar iniciar su propio amparo para lograr que se le deje de aplicar un tributo abiertamente inconstitucional.

Recibido: 06/10/2013
Aprobado: 09/10/2013