

# IMPUESTO MÍNIMO A LA RENTA: A PROPÓSITO DE UNA ACCIÓN DE AMPARO

## El cuestionado impuesto

mínimo a la renta (IMR), que en opinión de diversos autores y empresarios privilegia desmedidamente la recaudación en perjuicio de los contribuyentes, habiendo llegado a sostenerse su inconstitucionalidad por atentar contra los principios de no confiscatoriedad, igualdad, capacidad contributiva, equidad, etc, es materia de la sentencia de acción de amparo que el autor comenta en el presente trabajo.

## La postura de la Corte Suprema

respecto de los cuestionamientos que suelen hacerse al mencionado tributo es sumamente importante pues su actuación podría llegar a determinar –mediante el control difuso de la constitucionalidad– la ineficacia judicial de la mencionada norma y tener repercusiones en su eventual proceso de inconstitucionalidad.

Juan Rafael Peña Vera

Alumno del séptimo ciclo de la facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú  
Miembro de la asociación Derecho & Sociedad

*“ con seguridad, ninguna ciencia tiene la objetividad ni la profundidad del derecho cuando éste dice: Esto es lícito, aquello no lo es. Esto es jurídico, aquello no...” (Geraldo Ataliba)*

## INTRODUCCIÓN

En 1991 se creó un tributo denominado *Impuesto mínimo a la renta (IMR)*, tributo que entró en vigencia a partir de 1992. Por éste, se estableció un mínimo para el pago del impuesto a la renta de los perceptores de rentas de tercera categoría, el cual no podía ser menor al 2% del valor de los activos “netos” de dichos contribuyentes. La normativa respectiva determinó créditos –inaplicables ahora– contra dicho impuesto, por ejemplo en el caso de pérdidas en el ejercicio.

El hecho es que el IMR desde su promulgación generó –y hasta hoy sigue generando– diversas controversias. Esto, debido a su carácter *sui generis* como tributo a la renta, cosa que se pone en tela de juicio, pues se dice correspondería más a un impuesto que grava el patrimonio de las empresas. También desde el punto de vista de técnica legislativa este gravamen resulta contradictorio por muchos factores, entre ellos, el establecer un impuesto a los activos “netos” cuando estos propiamente serían “brutos”. Éstos y otros problemas han conllevado a diversas discrepancias entre la administración tributaria (SUNAT) y los contribuyentes –empresas–, estos últimos alegan tanto su falta de técnica legislativa como el carácter esencialmente inconstitucional del IMR.

Este tipo de reparos llevaron a diecisiete empresas a interponer una acción de amparo, que si bien fue declarada fundada basada en la vulneración del *principio de legalidad –reserva de ley–*, en el fondo se tocó el tema de la inconstitucionalidad del IMR por violación de diversos principios consagrados en nuestra Carta Magna. Debemos anotar que dicha acción de amparo fue declarada fundada en base al mencionado principio de *reserva de ley*; sin embargo, en los considerandos de la fiscal suprema se discutió sobre puntos que a nuestro parecer, trascienden lo resuelto en el fallo del juez, pues se toma, como dijimos, la problemática de fondo: la colisión del IMR con los derechos fundamentales reconocidos en nuestra Constitución.

Es pues, tomando en consideración esta jurisprudencia, que realizaremos a modo de comentario un análisis precisamente sobre esos considerandos del dictamen de la fiscal suprema que creemos muy valiosos.

Sobre el tema en particular se ha escrito ya en algunas oportunidades; lo que pretendemos en este comentario jurisprudencial es, más o menos, dejar plasmada la discu-

sión que actualmente se está llevando a cabo; sin querer en absoluto agotar el tema, pues sólo deseamos hacer una aproximación a la problemática en cuestión.

Por razones prácticas haremos mayor hincapié en la normativa vigente, pues es más ilustrativa y además, porque en lo sustancial no ha variado la normativa de dicho tributo desde su puesta en vigencia hasta hoy.

En un primera parte transcribiremos la jurisprudencia a efectos de introducir al lector en el tema, para luego, en una segunda, dar un revisión sobre lo que es el IMR, sus fundamentos y génesis normativa. Finalmente, en la tercera parte haremos una confrontación entre el IMR y los principios constitucionales quebrantados; principios tales como los de *igualdad, equidad, capacidad contributiva y no confiscatoriedad*, entre otros. Para esto, nos apoyaremos en comentarios doctrinales muy acordes con la temática abordada.

A modo de justificación, quisiéramos manifestar que lo que nos lleva a realizar este comentario no es otra cosa que una gran preocupación, debido a que este tributo -IMR- a pesar de su carácter antitécnico e inconstitucional, a la fecha sigue vigente -es decir, para el ejercicio 1996-. Creemos que nuestro legislador debe en algún momento darse cuenta de que gravámenes de esta índole afectan ulteriormente el desarrollo y progreso económicos del país, además de atentar contra el estado de derecho, el cual, es claro reflejo de un gobierno democrático.

Dictamen No. 1389 - 94

SALA CONSTITUCIONAL Y SOCIAL  
CORTE SUPREMA DE LA REPÚBLICA  
ACCIÓN DE AMPARO  
LIMA

Señor Presidente:

[...] Textil Algodonera S.A. y Otros, interpone a Fs. 242, Recurso de Nulidad de la Sentencia de Vista de Fs. 241, expedida por la Sexta Sala Civil de la Corte Superior de Lima, su fecha 30 de Diciembre de 1993, que, revocando la apelada de Fs. 201, declara improcedente la Acción de Amparo incoada por sus representantes contra el Supremo Gobierno, representado por el Ministerio de Economía y Finanzas, a fin de que se declare inaplicable para su caso el Artículo 3° del D.S. N° 307-91-58 de 30 de diciembre de 1991, en la medida que vulnera sus derechos constitucionales a la seguridad jurídica, propiedad, libertad de empresa y libertad de trabajo, así como los principios de justicia y no confiscatoriedad que rigen la tributación nacional.

De los actuados se puede establecer que el Dispositivo legal, cuya impugnación es materia de la presente acción, constituye una suspensión temporal (por el ejercicio gravable de 1992) de lo dispuesto en el artículo 118° de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobada mediante Ley 25381, cuarta Disposición Final, lo que deviene inconstitucional, por cuanto, si bien el Artículo 211° inciso 20) de la Constitución de 1979 (al amparo del cual se expidió el citado Decreto Supremo) faculta al Presidente de la República a dictar medidas extraordinarias en materia económica y financiera, cuando así lo requiere el interés nacional y con cargo a dar cuenta al Congreso, debe precisarse que dentro del marco normativo de la referida Carta Fundamental los Decretos Supremos extraordinarios no tienen rango de ley, tal como se colige de su Artículo 298°, por lo que mal pueden modificar o suspender los efectos de leyes o normas con rango de tal, facultad que está reservada al Con-

greso según lo dispone el Art. 186°, inciso 1) y excepcionalmente al Poder Ejecutivo en caso de delegación de facultades, mediante Decretos Legislativos, conforme al Artículo 188° de la misma Carta, debiéndose tener presente que concretamente, en materia de Tributación, al Artículo 139° prescribe que sólo por ley expresa (entiéndase en sentido formal y / o con rango de tal) se crean, modifican o suprimen tributos y se conceden exoneraciones y otros beneficios tributarios.

Que adicionalmente y sin perjuicio de lo anterior, cabe anotar que el dispositivo legal impugnado, al establecer en forma general y sin excepción, la no aplicación contra el Impuesto Mínimo la Renta del crédito constituido por el monto que resulte de aplicar el 30% sobre la pérdida del ejercicio, gravando con el impuesto a la renta por igual a aquellas personas jurídicas que no han obtenido ganancias durante el ejercicio y a aquellas que, además dan pérdidas, como es el caso de las empresas demandantes, según se observa de los balances que obran en autos, infringiendo, de esta manera, el principio de justicia en la tributación que el Artículo 118° de la Ley del Impuesto a la Renta trata de salvaguardar, y por el cual, al dictarse la ley se debe afectar a cada quien de acuerdo a su capacidad contributiva, así como está atentado contra el principio de no confiscatoriedad, por el cual el impuesto no puede representar para el contribuyente un egreso de monto tal que en los hechos implique desplazar hacia el Estado una parte tan significativa que le haga imposible restituir su patrimonio al nivel que tenía antes de pagar el tributo, lo que en el fondo, constituye una amenaza y eventual violación de los derechos constitucionales de propiedad y de libertad de empresas las accionantes; motivos por los cuales, en aplicación del artículo 3° de la Ley N° 23506, debe ampararse su pretensión.

En consecuencia, esta Fiscalía Suprema es de opinión que se declare **HABER NULIDAD** en la recurrida y reformándola, se declara **FUNDADA** la presente acción de Amparo.

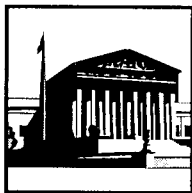
Lima, 04 de Noviembre de 1994

A.A. N° 1023 - 94

LIMA

Lima, treinta de mayo de  
mil novecientos noventicinco.

**VISTOS**; de conformidad con el dictamen de la señora Fiscal; y **CONSIDERANDO** además: que constituye una garantía constitucional y consiguiente derecho ciudadano que, sólo mediante una ley o por resolución autorizativa del Congreso se creen, modifiquen, suprimen tributos y se concedan beneficios tributarios, conforme lo establece el artículo ciento treintinueve de la Constitución de mil novecientos setentinueve, norma que fue reafirmada concluyentemente en el artículo catorce del Decreto Legislativo setecientos noventiuno, y desde luego, regía cuando se dio el Decreto Supremo trescientos cuarentisiete noventiuno EF; que, incluso, la citada norma es ratificada por el artículo setenticuatro de la Constitución vigente, con el agregado terminante de que no surten efecto alguno, normas tributarias que transgreden dicha disposición legal; declararon **HABER NULIDAD** en la sentencia de vista de fojas doscientos cuarentiuno, su fecha treinta de diciembre de mil novecientos noventitrés, que revocando la apelada de fojas doscientos uno, fechada el once de setiembre de mil novecientos noventidós, declara improcedente la acción de amparo interpuesta por Textil



Algodonera Sociedad Anónima y otros contra el Estado; reformando la de vista, confirmaron la sentencia de Primera Instancia que declara **FUNDADA** la referida acción de garantía, en consecuen-

cia inaplicable para las Sociedades accionantes el artículo tercero del Decreto Supremo seiscientos cuarentisiete noventiuno EF, con lo demás que contiene; y constituyendo la presente resolución final; **MANDARON** publicar en el diario oficial "El Peruano" de conformidad con el artículo cuarentidós de la Ley veintitrés mil quinientos seis; y los devolvieron.

S. S.

CASTILLO C.

URRELLO A.

BUENDÍA G.

ORTIZ B.

CASTILLO LA ROSA S.

### 1. EL IMPUESTO MÍNIMO A LA RENTA (IMR).

#### LÍNEAS GENERALES

##### 1.1. Características esenciales del IMR

Comencemos viendo de manera sucinta de qué se trata el IMR, es decir, sus características esenciales.

El IMR es un tributo que grava los activos netos de las empresas generadoras de rentas de tercera categoría domiciliadas en el Perú, sean o no personas jurídicas, para efectos del régimen general del impuesto a la renta. Pero, ¿cuándo se da el hecho generador del tributo? La *Ley del impuesto a la renta (IR)* establece un mínimo para el pago del IR de los perceptores de rentas de tercera categoría, el cual no puede ser menor al 2% del valor de los activos netos de los contribuyentes. Es decir, se debe pagar el 2% de los activos netos cuando el monto que debiera pagar el contribuyente por renta de tercera categoría –régimen general– sea menor al 2% de los activos señalados.

Como vemos, el sujeto pasivo de este impuesto son todas aquellas personas –naturales o jurídicas– que generan renta de tercera categoría y que están además en el régimen general.

Viendo el aspecto temporal de este tributo –IMR– debemos anotar que, al igual que el IR, es de periodicidad anual.

Uno de los aspectos más interesantes y más controvertidos del IMR es su base imponible. Veamos.

La base imponible es el valor de los activos "netos" ajustados por la inflación al 31 de diciembre de cada año. La denominación activos "netos" no concuerda con lo que técnicamente son activos netos, valga la redundancia. Estos "activos netos" en realidad vendrían a ser brutos, porque al gravar a los activos, este tributo hace hincapié esencialmente en los activos, dejando de lado el pasivo. Solamente se permite deducir las depreciaciones y amortizaciones admitidas por la ley. Debido a que quedan fuera de toda deducción elementos importantes del pasivo, podemos señalar a modo de ejemplo las cuentas por pagar, éstas no son tomadas en cuenta. Otra cuenta que tampoco se admite para deducción es la de provisión de deudas de dudosa cobranza.

Ahora bien, existen ciertas exclusiones de la base imponible, éstas serían las acciones, participaciones o derechos en el capital de otras empresas comprendidas dentro del campo de aplicación del impuesto, exonerando a las que se encuentran exoneradas de ésta. Vemos claro que el legislador buscó evitar una doble imposición<sup>1</sup>

La tasa de este tributo es el 2%. Se ha discutido bastante sobre lo alto de este porcentaje que no haría otra cosa que generar problemas económicos en los contribuyentes de este tributo (empresas).

Desde este punto de vista, la ley marca una excepción con las entidades bancarias y financieras al establecer que se reduce en 50% la base imponible de este tipo de empresas; esto, debido al tipo de actividad de intermediación que realizan.

En lo que se refiere a los créditos sobre este impuesto, cuando se creó este tributo se establecieron dos tipos de créditos contra el IMR. Uno fue el constituido por el Impuesto al Patrimonio Empresarial correspondiente al ejercicio, y el otro es precisamente aquél sobre el que se pronuncia el fallo judicial, materia de comentario, este es la aplicación del 30% del monto a que asciende la pérdida del ejercicio respectivo.

A la fecha ambos créditos ya no son aplicables, debido a su exclusión en la normativa vigente. Sin embargo, con la promulgación del decreto legislativo N° 799 (31 de diciembre de 1995) se ha establecido un crédito que para todos los efectos es de muy difícil aplicación, por el simple hecho que implicaría que si una empresa tuvo pérdidas en un ejercicio, al siguiente ésta debe generar utilidades<sup>2</sup>

Vemos que se dan algunas imperfecciones, entre las que están: Las empresas productivas desde que se constituyan o establezcan hasta el ejercicio en que inician sus operaciones; empresas absorbidas o incorporadas a otras empresas por fusión en el ejercicio en que se produzca la fusión; entre otras que establecen en el artículo 116° del Decreto Legislativo 774.

Sobre la forma de pago, los contribuyentes del IMR deben realizar pagos a cuenta mensuales, consistentes en un dozavo de dicho impuesto calculado sobre el activo. Es pues, en resumen, un tributo que grava a los perceptores de renta de tercera categoría (régimen general) con un 2% sobre los activos netos de este tipo de contribuyentes. Para que se aplique el tributo debe darse la condición de que el pago correspondiente al IR no puede ser menor al 2% de los activos netos de las empresas, si es así, se aplica dicha tasa, es decir, se grava los activos netos. Debemos estar de acuerdo en que cuando se habla de activos "netos" en realidad se habla de activos "brutos", debido a que no se permiten determinadas deducciones que llevarían realmente a tener como base imponible a los activos netos.

##### 1.2. Génesis normativa del IMR

Hemos visto en líneas generales de qué se trata el IMR, pero creemos interesante darle también una mirada, desde el punto de vista de la génesis y desde su creación hasta hoy, para poder responder a una interrogante, ¿de 1992 a 1996, ha variado el tratamiento legal del IMR? ¿el legislador lo perfeccionó o todo lo contrario?

1 El artículo 11° del decreto legislativo 799, establece en cuanto a la base imponible: "No forman parte de la base imponible para efectos de determinar el Impuesto Mínimo a la Renta, el valor de las maquinarias y equipos adquiridos por las empresas productivas durante el ejercicio en que se produzca la adquisición y el siguiente, siempre que éstas tengan una antigüedad no mayor de tres años."

2 Artículo 10° del decreto legislativo 799 establece un crédito contra el IMR: "... La diferencia entre el Impuesto Mínimo a la Renta que abonen los contribuyentes y el determinado por el Régimen General del mismo ejercicio, constituirá crédito contra el pago de regularización del impuesto que corresponda al siguiente ejercicio, siempre que éste sea determinado según el Régimen General (...)"

*Si queremos encontrar el fundamento de este gravamen, es necesario ver aquel aspecto económico que pudo llevar a que se cree el IMR*

Fue con la ley 25381 –*Ley del impuesto a la renta*– que por vez primera en nuestra legislación tributaria, aparece el denominado *Impuesto mínimo a la renta*. Esta normativa en su artículo 118° establecía que el impuesto a la renta no podía ser menor al 2% del valor de los activos netos de las personas jurídicas generadoras de renta de tercera categoría. El referido artículo hacía mención, en su último párrafo, a que se constituían como créditos contra el IMR, los pagos a cuenta y de regularización del *Impuesto al patrimonio empresarial* correspondiente al ejercicio y la suma que resulte de aplicar el 30% sobre la pérdida del ejercicio. Es claro que el legislador, buscaba ante todo, mantener el *principio de justicia* y de *capacidad contributiva*, pues no se podría gravar con este impuesto a empresas que no ganaban utilidades, sino todo lo contrario, daban pérdidas al final del ejercicio.

Pero, ¿qué hizo el Poder Ejecutivo? Violando nuestra Carta Magna vigente a esa fecha – Constitución de 1979– (derechos también reconocidos en la constitución vigente hoy) fue contra el principio de *reserva de ley* y promulgó el decreto supremo extraordinario N° 307 - 91 -EF del 30 de diciembre de 1991 que rigió para el ejercicio 1992, y que empeoró en vez de perfeccionar la aplicación del IMR.

Con la puesta en vigencia de este dispositivo, ya no se podía asumir el crédito del 30% sobre las pérdidas del ejercicio, suspendido para el ejercicio 1992. Esto acentuó el carácter confiscatorio del IMR. Las empresas reaccionaron –como el caso de las diecisiete empresas que interpusieron la acción de amparo– pero a pesar de las discusiones sobre este dispositivo, no se dio marcha atrás, sino todo lo contrario. Con la puesta en vigencia del decreto ley 25751, se eliminó dicho crédito. Entonces, ahora no sólo se había suspendido, sino que ya para el ejercicio 1993 éste ya no existía. Los principios de *justicia* y de *capacidad contributiva* habían sido dejados de lado, con el sólo fin de llevar cada vez más dinero a las cajas fiscales. Esto resultaba realmente confiscatorio.

Posteriormente, se dio el decreto legislativo 774 que en su artículo 109° y siguientes, regula el IMR para el ejercicio 1994. Con este dispositivo no se modificó en lo sustancial el IMR. Ya el 30 de diciembre de 1994 se modificó dicho decreto legislativo –con la ley N° 26415– cosa que no hizo variar tampoco el carácter confiscatorio del IMR.

Hoy en día, con el decreto legislativo 799, se permite la aplicación de un crédito para el IMR, pero este crédito es realmente de discutida aplicación; por lo que, en lo esencial, este gravamen no ha sido variado.

### **1.3. IMR, la ratio legis**

Venimos desarrollando este trabajo tratando de darnos respuestas a interrogantes tales como, ¿Qué es el IMR? ¿Cómo se creó? ¿Ha variado, lo han perfeccionado o la han empeorado?

Creemos que, sin tratar de agotar el problema, siendo tan sólo una aproximación a la temática del IMR, nos falta antes de entrar al tema central de este trabajo, tocar un punto o más bien dar respuesta a algo fundamental: ¿cuál es la *ratio legis* del IMR? ¿cuál es su fundamento? ¿es de técnica legislativa tributaria? ¿es económico? ¿político? ¿es administrativo? En fin, tratar de dar algunas luces sobre lo que llevó a que se cree este tributo controvertido.

Si queremos encontrar el fundamento de este gravamen, es necesario ver aquel aspecto económico que pudo llevar a que se cree el IMR. Revisando lo que dicen algunos estudiosos de la materia –con los cuales coincidimos

totalmente–, encontramos que este impuesto tiene como base una coyuntura económica; una coyuntura especial que se está llevando a cabo en las economías latinoamericanas, esto es, un proceso de ajuste estructural de las economías de dichos países. Lo que se estaría buscando básicamente, es evitar el déficit fiscal, exigencia para el acceso a un ámbito económico internacional. Para esto, qué hace el gobierno, bueno crea mecanismos que coadyuven a que se dé una buena recaudación; tomando como ejemplo nuestra administración tributaria, ésta era muy ineficiente –actualmente, está en vías de perfeccionar su aparato administrador y fiscalizador; y por esto el gobierno crea tributos de fácil recaudación–. Como veremos más adelante, con este tipo de procedimientos no se hace otra cosa que privilegiar la recaudación y la simplicidad frente a la equidad (siempre en detrimento del contribuyente)<sup>3</sup>

Es en base a esta circunstancia que se crea el IMR, un impuesto que considera una base presuntiva pues grava en rendimiento potencial del capital de las empresas, los activos “netos” de las empresas, activos “netos” que no son realmente netos, pues si bien permite deducir depreciaciones y amortizaciones, no deja que el contribuyente deduzca el pasivo, simplemente se toma un lado del balance: el activo.<sup>4</sup>

En un reciente conversatorio, **Humberto Medrano** hacía referencia a que este impuesto “parecería una mala copia del impuesto que grava el rendimiento potencial de la tierra”, a lo que **Enrique Vidal Henderson** diría que “...una forma presuntiva de calcular la renta [...] llevado al ámbito empresarial”, este mismo autor a continuación manifestaría: “La renta mínima potencial de la tierra es una más fácil de sustentar, porque la tierra de acuerdo a ésta y esta otra zona es mucho más fácil determinar el rendimiento potencial, establecer una presunción que sea lo más cercana a la realidad. Si tú no cultivas la tierra, por lo menos págame lo que pagarías si la cultivaras”<sup>5</sup>

El IMR surge como un tributo de fácil recaudación. El aparato fiscalizador del Estado no tiene que empeñarse mucho para lograr recaudar, y por ende nivelar su caja fiscal. Como dijimos, este tributo se basa en un rendimiento potencial de los activos de las empresas –una forma presuntiva de calcular la renta–, a los cuales se les grava con un 2% sobre sus activos al cierre del ejercicio.

Es fácil realmente para la administración tributaria: le aplica un 2% a las empresas ya sean navieras, panaderías, petroleras, mineras; no le interesa si una requiere de más capital que otras para trabajar o con qué intensidad usen el capital.

3 Enrique Vidal Henderson. “El impuesto a los activos empresariales”. En: Revista del Instituto peruano de derecho tributario, N° 23, diciembre de 1992, pp 189 ss.

4 Pongamos el ejemplo de una empresa ‘x’ que compra una maquinaria muy costosa, paga una inicial y las demás cuotas a largo plazo. En su balance aparece como activo esa maquinaria, pero lo que no se toma en cuenta es que en el pasivo están las cuentas por pagar.

5 Para un mayor detalle recomendamos el conversatorio entre Vidal Henderson, Grellaud Guzmán, Medrano Comejo y Luque Bustamante. “El impuesto mínimo a la renta en el sistema tributario peruano”. En: Cuadernos tributarios. Asociación fiscal internacional (IFA) Grupo peruano. N° 18, diciembre de 1994, pág. 47 ss



## JURISPRUDENCIA

Es decir, la administración asume que todas las empresas tienen un rendimiento potencial igual de sus activos.

Bueno, hace una excepción con las empresas de la actividad financiera, pues ellas sólo pagan sobre el 50% de sus activos.

En dos líneas podríamos decir cuál es el fundamento del IMR: la facilidad y simplicidad de su recaudación que conlleva a tratar de nivelar la caja fiscal de un país en vías de reestructuración de su economía, gravemente afectada.

Una cosa no debemos dejar de anotar, debido a este fundamento el IMR debería ser meramente transitorio. Cosa que no lo es.

**Vito Tanzi**, funcionario del *Fondo monetario internacional (FMI)* y defensor de este tributo, menciona sobre el uso de los impuestos mínimos: "La aplicación de los impuestos mínimos está estrechamente relacionada con la tributación presuntiva [...]. El objetivo de estos impuestos es reducir los numerosos casos de evasión fiscal derivados del comportamiento de algunas categorías de contribuyentes [...] algunas empresas han venido declarando pérdidas a lo largo de muchos años si bien siguen realizando sus actividades y sus propietarios parecen vivir bien [...]. En ciertos casos, los impuestos mínimos pueden ser un elemento útil de los sistemas"<sup>6</sup>

Vemos que para este funcionario del FMI, el sustento del IMR estaría directamente relacionado con la evasión tributaria y con una fórmula para corregirla, fórmula que no sería otra cosa que gravar con un impuesto mínimo a todas las empresas, porque algunas evaden, de esta manera detenemos la evasión. Cosa con la que no estamos de acuerdo, porque lo que debería hacerse es –si se quiere recaudar más– corregir los mecanismos de fiscalización de la administración tributaria con lo cual evitaría la evasión, pues de lo contrario, se privilegia la recaudación en desmedro del principio de *justicia y equidad* que le deben ser reconocidos a todo contribuyente.

### 2. LA ACCIÓN DE AMPARO. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES E IMR

Si queremos entrar al tema de fondo de este trabajo, debemos hacer franca referencia a la acción de amparo materia del comentario, es necesario, pues ésta es tomada como una guía para conducirnos al análisis del carácter *sui generis* del IMR, y su relación con las empresas y sus pérdidas.

La acción de amparo fue interpuesta por varias empresas contra el ministerio de economía y finanzas, a fin de que se declare inaplicable –para el caso de estas empresas– el artículo 3° del decreto supremo extraordinario N° 307-91-EF, del 30 de diciembre de 1991, que suspendía en forma temporal y sin excepción la aplicación del crédito del 30% sobre la pérdida contra el IMR del ejercicio 1992.

Como hicimos referencia en la primera parte de este "comentario", cuando nació este tributo, se estableció un crédito del 30% sobre la pérdida en el ejercicio, el cual se aplicaba contra el IMR.

Este crédito fue suspendido por el referido decreto supremo extraordinario que, a buen criterio del juez y de la fiscal suprema, resultó inconstitucional y no aplicable a las empresas demandantes. El fallo judicial estableció básicamente que esta norma resultaba inconstitucional debido a que iba contra el *principio de legalidad o de reserva de ley*, consagrado en el artículo 139° de la Constitución Política vigente a la fecha de interposición de la demanda; criterio que también es adoptado en el artículo 74° de nuestra Carta Política vigente.

No es precisamente sobre este punto que nos vamos a detener, sino sobre los considerandos de la fiscal suprema, que aparte de establecer el carácter inconstitucional del referido decreto supremo, menciona algo de gran trascendencia. Ella nos dice textualmente: "adicionalmente y sin perjuicio de lo anterior, cabe anotar que el dispositivo legal impugnado, al establecer en forma general y sin excepción, la no aplicación contra el impuesto mínimo a la renta del crédito constituido por el monto que resulta de aplicar el 30% sobre la pérdida del ejercicio, gravando con el impuesto a la renta por igual a aquellas personas jurídicas que no han obtenido ganancias durante el ejercicio y a aquellos que además han obtenido pérdidas, como

el caso de las empresas demandantes, según se observa [...] infringiendo, de esta manera, el principio de justicia en la tributación [...] se debe afectar a cada quien de acuerdo a su capacidad contributiva [...] está atentando contra el principio de

no confiscatoriedad, por el cual el impuesto no puede representar para el contribuyente un egreso de monto tal que en los hechos implique desplazar hacia el Estado una parte tan significativa que le haga imposible restituir su patrimonio al nivel que tenía antes de pagarse el tributo, lo que en el fondo constituye una amenaza y eventual violación de los derechos constitucionales de propiedad y de libertad de empresa de los accionantes..."

Podemos notar que la fiscal suprema, con un criterio muy agudo, supo darse cuenta que si bien el dispositivo reclamado no era acorde con la *reserva de ley*, el efecto ulterior que causaba este dispositivo era profundamente perjudicial e inconstitucional. La fiscal no se queda en un análisis meramente formal sino que va al fondo del problema. Descubre de esta manera que este tributo gravaría, de forma indiscriminada, tanto al que tiene utilidades como al que tiene pérdidas; todo esto con un sólo fin: el recaudatorio.

Pues veamos cuál o cuáles son los principios que quiebra este impuesto (principios reconocidos constitucionalmente).

#### 2.1. Del principio de igualdad, capacidad contributiva e IMR

Podemos comenzar por el principio de *justicia*. El artículo 74° de nuestra Carta Magna dice "... el Estado, al ejercer la potestad tributaria debe respetar los principios de reserva de ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona".

Es evidente que aquello que debe primar es el *principio de igualdad y de equidad*. El *principio de justicia* es

6 Vito Tanzi, "Política tributaria - Los sistemas tributarios en los países en desarrollo". En: Cuadernos tributarios. Asociación fiscal internacional (IFA). Grupo peruano, N° 19 y 20, julio y diciembre de 1995, pág. 6 ss.

una característica fundamental de todo tributo. Si bien querer lograr la primacía de este principio de manera perfecta es algo utópico, los tributos deben tratar de alcanzar, en lo posible, este elemento de igualdad y de equidad. En el caso preciso del impuesto a la renta, es fundamental que prime el aforismo "más tributa quien más gana". ¿Por qué? Porque se tiene que tener en consideración siempre –en materia tributaria– la *capacidad contributiva* de las personas, ya sean naturales o jurídicas

**Héctor Villegas** manifiesta sobre la *capacidad contributiva*: "[...] la capacidad contributiva es el límite material en cuanto al contenido de la norma tributaria, garantizando su 'justicia y razonabilidad'". Añade, haciendo referencia al sistema tributario argentino: "...cada persona contribuye a la cobertura de las erogaciones estatales en 'equitativa proporción' a su aptitud económica de pago público, es decir, a su capacidad contributiva [...]. La capacidad contributiva es la base fundamental de donde parten las garantías materiales que la constitución otorga a los habitantes, tales como la generosidad, igualdad, proporcionalidad y no confiscatoriedad"<sup>7</sup>

De forma semejante opina **Hernández Berenguel** cuando dice que el *principio de igualdad* debe tener tres aspectos. El tercero que menciona nos interesa citar: "el tercer aspecto del principio de igualdad está ligado a lo que la doctrina reconoce como principio de uniformidad. Ella supone que la norma tributaria debe estructurarse en forma tal que se grave según las distintas capacidades contributivas..." más adelante añade: "este principio es de notoria necesidad en el caso de los impuestos. Todo impuesto debe gravar manifestaciones de capacidad contributiva [...]. Si hubiera un impuesto que resulta demasiado oneroso para el contribuyente, por lo que obliga a detraer una parte muy importante de sus rentas o de su patrimonio, o porque excede totalmente sus posibilidades económicas, la consecuencia sería que para ese contribuyente el tributo resulta, desde el punto de vista cuantitativo, claramente confiscatorio"<sup>8</sup>

Lo manifestado por Villegas y por Hernández Berenguel, nos llevan a tomar en cuenta que si bien el *principio de igualdad* es básico en la tributación, éste debe estar aparejado a la capacidad contributiva de cada persona. Es decir, para hablar de igualdad debe estarse a la *capacidad contributiva*. No tomar en cuenta esta capacidad puede llevar a que se dé una suerte de confiscatoriedad por parte del Estado hacia las personas. Esto es precisamente lo que sucede con el IMR. Aparte de que técnicamente no sería un impuesto que grava la renta pues estaría gravando el patrimonio de los contribuyentes, el IMR grava de forma igual a la empresa que tuvo utilidades, como a la que no las tuvo, y lo más grave, a aquellas empresas que tienen pérdidas.

**Humberto Medrano** nos da un excelente ejemplo de esta situación perjudicial para las empresas; él pone el caso de dos empresas hoteleras. Una situada hace un buen tiempo en el centro de Lima –digamos la plaza San Martín– y la otra situada en San Isidro o Miraflores. Como sabemos, para que un hotel tenga cierta categoría reconocida es necesario que invierta una gran cantidad de capital, esto con el fin de tener unas instalaciones de buena calidad, y así poder brindar un buen servicio de primera. ¿Qué sucede?

*el IMR grava de forma igual a la empresa que tuvo utilidades, como a la que no las tuvo, y lo más grave, a aquellas empresas que tienen pérdidas*

Como es harto conocido el centro de Lima está muy venido a menos. Existe delincuencia, prostitución, ambulantes, desorden (manifestaciones, huelguistas), suciedad, etc. Bueno, todo esto lleva a que los turistas por comodidad y seguridad resuelvan hospedarse en el hotel de San Isidro y no en el de Lima. De esto, quién tiene la culpa, el empresario que invirtió en su país, fomentando desarrollo y dando trabajo, o el gobierno que no supo hacer una buena gestión y mantener el orden. Creemos que la respuesta es evidente, pero el empresario es el castigado. Sin embargo, asumiendo que ambos hoteles tienen un capital invertido semejante, y que al hotel de San Isidro le va bien y hasta tiene utilidades, a ambos se le grava por igual con el impuesto IMR (el 2% de sus activos).

Así las cosas, una empresa tiene pérdidas y la otra, asumamos que le ha ido regularmente bien, deben pagar igual por el hecho que el monto de sus activos es igual. La cosa se pone peor, por el hecho de que este IMR no mira el pasivo del balance sino sólo el activo. En este ejemplo, podemos ver que el *principio de igualdad*, y de *equidad*, es terriblemente vulnerado. No se toma en cuenta la capacidad de cada empresa para tributar, y lo que es peor en el caso de la empresa que lleva la peor parte, se puede llegar al absurdo de que la SUNAT le embargue sus bienes, esto es una confiscación, se está yendo en detrimento de la propiedad privada<sup>9</sup>

Para redondear la idea sería oportuno citar a **Manuel de Juano** quien nos dice: "uno de los principios fundamentales en materia impositiva es el de igualdad, que en líneas generales significa, que a iguales riquezas corresponden iguales impuestos o cargos, o dicho en otros términos, a iguales *capacidades contributivas*, iguales obligaciones tributarias; concepto que también puede expresarse así: en condiciones análogas, iguales gravámenes"<sup>10</sup>

## 2.2. Del principio de no confiscatoriedad y el IMR

Ahora quisiéramos plantear algunas ideas sobre la *no confiscatoriedad*, principio reconocido también en nuestra Carta Magna. El artículo 74° nos dice: "Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio"; y en su último párrafo añade: "... no surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo".

Tomando en cuenta el artículo 1° de la *ley del impuesto a la renta* (IR), el que establece que el IR grava, como su nombre lo indica, la renta proveniente de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos y otras ganancias y beneficios, y que el artículo 74° citado establece la prohibición de que se den tributos con carácter confiscatorio, llegamos a la conclusión que gravar con un 2% a las empresas, colisiona con las disposiciones referidas, y entraña de manera directa una confiscación del patrimonio de las empresas que vienen arrojando pérdidas

7 Héctor B. Villegas. "Curso de finanzas, derecho financiero y tributario". 4a ed. Ediciones Depalma, Buenos Aires 1990, pág. 190.

8 Luis Hernández Berenguel. "El poder tributario y la nueva constitución". En: Revista del instituto peruano de derecho tributario, N° 24, junio de 1993, pág. 22 y 23.

9 El Dr. Humberto Medrano nos ilustra la problemática del IMR con este ejemplo, al cual le hemos añadido algunos supuestos.

10 Manuel de Juano. "Curso de finanzas y derecho tributario". Ediciones Molochino, Rosario, Argentina, 1969 pp. 362 ss



económicas, y que por ese hecho, para pagar el IMR deben consumir su patrimonio.

Linares Quintana nos da una idea muy clara de este asunto: "el eje en torno del cual gira todo el

sistema jurisprudencial con respecto a la confiscatoriedad es que ella se da cuando el monto de la tasa es irrazonable, es decir, cuando a una parte sustancial del capital o de su utilidad, o cuando ocasiona el aniquilamiento del derecho de propiedad en sustancia o en cualquiera de sus atributos"<sup>11</sup>

Estamos ante un derecho constitucionalmente reconocido y que por los hechos también se ve vulnerado: "derecho a la propiedad". El artículo 70º de nuestra Carta Magna nos dice a la letra: "el derecho de propiedad es inviolable. El Estado lo garantiza [...]. A nadie puede privarse de su propiedad sino, exclusivamente, por causa de seguridad nacional o necesidad pública [...]"

En el caso del IMR que grava a una empresa que tiene pérdidas, y que ulteriormente, el pago de este impuesto conlleva a que se vea disminuido el patrimonio empresarial, hay una clara violación de este derecho.

Villegas nos hablaba de que podría darse el caso de que se den tributos en caso de guerra, que sería un caso excepcional, y por el cual los contribuyentes vean afectado su patrimonio, pero indudablemente esta sería una circunstancia muy excepcional, y que de manera alguna se puede acercar al caso del IMR<sup>12</sup>

Manuel Andreozzi nos menciona algo que nos parece muy oportuno para efectos de esclarecer esta idea del derecho de propiedad y el IMR. Manuel Andreozzi sostiene que para que un tributo sea constitucional y funcione como manifestación de soberanía no debe constituir un despojo. "Desde el momento que las Constituciones de los estados de derecho aseguran la inviolabilidad de la propiedad privada, así como su libre uso y disposición, la tributación no puede alcanzar tal magnitud que por vía indirecta haga ilusorias esas garantías [...]; es confiscatorio lo que excede del límite que razonablemente puede admitirse dentro de un régimen democrático de gobierno, que ha organizado la propiedad con límites infranqueables que excluyen la confiscación de la fortuna privada ni por vía directa, ni valiéndose de los impuestos"<sup>13</sup>

Creemos que las ideas vertidas líneas arriba nos dejan muy en claro que el IMR, de la forma como está estructurado, cuando grava a las empresas que tienen pér-

didadas viola el *derecho de propiedad*, pues resulta confiscatorio en todo el sentido de la palabra.<sup>14</sup>

### 2.3. De la libertad de empresa y de trabajo y el IMR

Quisiéramos tocar dos puntos más que nos parecen de carácter trascendental dentro del marco de la problemática de este tributo.

El primero es la *libertad de empresa*, que como veremos resulta también afectado por el IMR.

El artículo 59º de nuestra Carta Magna dice: "El Estado estimula la creación de riqueza y garantiza la libertad de trabajo y la libertad de empresa, comercio e industria..." (subrayado nuestro).

De la manera como el IMR grava a las empresas, y en especial a aquellas que tienen pérdidas, está atentando contra esta "libertad de empresa". Volviendo un poco al ejemplo de la empresa hotelera que tiene pérdidas, y encima de todo tiene que pagar el 2% sobre sus activos 'netos' (debería decir 'brutos'), ésta al tener que desplazar al Estado una parte significativa de su patrimonio, estaría empeorando su situación económica-financiera, y por ende cualquier posibilidad de reflujo económico se volvería casi imposible; por ende, se podría decir que esta

empresa hotelera ya no podrá seguir en la brega por tratar de consolidarse como una empresa, en pleno desarrollo.

Bulit Goñi nos dice: "La Constitución asegura la vialidad de la nación en términos de nacimiento, de afirmación, de continuidad y de progreso. Por ello, va desgarrando una serie de definiciones que impor-

tan una elección en torno de lo que los constituyentes consideraron caminos idóneos. En lo atinente, la Constitución descarta las formas colectivistas, por lo que autoriza y tutela la propiedad privada desde distintos ángulos, uno de los cuales es el de ejercer toda industria útil y lícita; de tal manera, actuar desautorizando o desprotegiendo a la propiedad privada en general, o coactando en grado insuperable el libre ejercicio de actividades útiles y lícitas, o aplicar gravámenes contradictorios con el interés general así definido, requerirá reformar la Constitución, o al contrario, violarla."<sup>15</sup>

En cuanto a la libertad de trabajo. Este es otro derecho quebrantado por el IMR en referencia a las empresas, que como los demandantes, de la comentada acción de amparo, se ven tan afectados al grado de tener que disminuir en buena proporción el número de sus trabajadores. Y es lógico, la empresa tiene pérdidas, debe pagar el IMR por lo que verá disminuido su patrimonio, en consecuencia exis-

*De la manera como el IMR grava a las empresas, y en especial a aquellas que tienen pérdidas, está atentando contra esta "libertad de empresa"*

11 Linares Quintana. "Tratado de la ciencia del derecho constitucional" 2a. ed. TV pp. 313 ss.

12 Héctor B. Villegas. Op. cit., pág. 197

13 Manuel Andreozzi. "Derecho tributario argentino" t.II p. 108

14 En el diario "Gestión" del 26 de septiembre de 1995 apareció un comentario sobre el carácter confiscatorio del IMR que transcribimos pues ayuda a comprender mejor lo confiscatorio de este tributo:

"En efecto, Revilla señaló que sólo 602 empresas tienen utilidades superiores al monto que pagan por IMR, mientras que para 384 empresas sus beneficios no alcanzan a cubrir el pago de dicho impuesto y 513 empresas aportan el mismo a pesar de no tener utilidades.

Según las cifras proporcionadas por el superintendente de la SUNAT, las 513 empresas que no generaron utilidades pagaron S/. 602 millones (US\$ 268.7 millones) por concepto de IMR. Es decir, el Estado expropió patrimonio empresarial por ese monto durante el respectivo ejercicio fiscal.

Igualmente, en el caso de las 384 empresas que tuvieron utilidades menores al 2% de sus activos, transfirieron al tesoro público US\$ 156 millones. En este caso se observó un traspaso total del ahorro empresarial, base de la nueva inversión al Estado; o se produjo asimismo una expropiación de patrimonio empresarial.

Estas 897 empresas (60% del total mencionado por Revilla) fueron afectadas por un valor de aproximadamente US\$ 424 millones. Habría que comparar este monto con los volúmenes de inversión productiva anual en el país.

Dichos recursos obtenidos a costa del perjuicio del ahorro empresarial y por ende de la inversión o capital para modernizarse, representa aproximadamente 30% del total recaudado por el impuesto a la renta si consideramos que los ingresos por cuarta y quinta categoría representan 6% y 22% del total. Ello implica que lo efectivamente recaudado de las empresas con utilidades es alrededor del 42%"

15 Bulit Goñi. "¿Es enjuiciable la legitimidad global de los impuestos?". "La Información" t. LVII, pp. 73 ss

tirá una grave crisis económica que llevará a no tener cómo pagar a los trabajadores; y además como la empresa se verá desactivada, estos trabajadores tendrán que ir a la calle. El mismo artículo 59° consagra el derecho a la libertad de trabajo; y también el artículo 2° en su inciso 15 a la letra dice: "Toda persona tiene derecho: a trabajar libremente, con sujeción a la Ley"

Por lo tanto, el derecho a la libertad de trabajo se verá vulnerado en razón de que la desaparición la empresa por causa del IMR –tributo inconstitucional– significaría obviamente la desaparición de puestos de trabajo, con la correspondiente repercusión social que ello conlleva.

Nos gustaría hacer referencia, para redondear lo anteriormente dicho, a los *derechos fundamentales*. Bien, como nos dice **Hernández Berenguel** –los *derechos fundamentales* de la persona física y jurídica– están consagrados universalmente por innumerables documentos y en el Perú, por supuesto en la Carta Magna. Estos derechos fundamentales son identificables bajo la denominación de derechos humanos. Y añade este mismo autor que la tributación no puede ser utilizada o concebida de forma que viole los derechos fundamentales de la persona. Por el contrario, la tributación debe respetar tales derechos. **Hernández Berenguel** nos pone el ejemplo del *derecho de propiedad* –que lo hemos visto líneas arriba en referencia al IMR– este es notoriamente un derecho fundamental de la persona, que al ser violado el principio de *capacidad contributiva* generará una confiscación de esa propiedad.<sup>16</sup>

#### UNA REFLEXIÓN FINAL

A modo de reflexión final quisiéramos decir que el IMR, como hemos visto, colisiona con diversos principios y derechos fundamentales, constitucionalmente reconocidos, además de carecer de una técnica legislativa coherente para el tipo de gravamen de que se trata. Ahora nos surge una inquietud. ¿derogar de plano el IMR o perfeccionarlo y hacerlo entrar en el marco constitucional que debe tener todo tributo? Creemos que tratar de perfeccionarlo, es decir, volverlo justo y equitativo conllevaría a que se vuelva muy complejo el sistema de fiscalización. Por tomar un caso, la renta potencial presunta de cada empresa debería ser determinada en base a cada circunstancia particular de las empresas: Una empresa minera necesitará un uso intenso de su capital, una panadería o una zapatería necesitaría un uso mucho menos intenso que una minera; en fin la administración tributaria debería ajustar mecanismos idóneos para lograr

*el IMR, como hemos visto, colisiona con diversos principios y derechos fundamentales, constitucionalmente reconocidos, además de carecer de una técnica legislativa coherente para el tipo de gravamen de que se trata*

este fin: gravar a cada quien según su *capacidad contributiva*. Además se debería tener en cuenta para la determinación del tributo aquellos factores, que no provienen de la empresa sino de una coyuntura económica que afecta de manera directa o indirecta a éstas.

Habiendo visto que el objeto de este tributo está en la fácil recaudación que se logra debido a la simplicidad del mecanismo de percepción es muy difícil que se trate de perfeccionar. Innumerables veces los contribuyentes han solicitado por lo menos la disminución de la tasa del 2%, y se ha puesto oídos sordos a tal requerimiento. Por tal motivo, creemos que dentro de los fines del gobierno no está para nada perfeccionar el IMR, por lo que dejaría de tener la utilidad y el fin para el cual fue creado. Una prueba concreta de ello es que con las modificaciones tributarias para el ejercicio 1996 –en particular para el IR– se esperó que se dieran algunas disposiciones que disminuyeran por lo menos el efecto confiscatorio de este tributo; pero con la puesta en vigencia del decreto legislativo 799 lo único que se hizo fue otorgar un crédito que deviene de muy difícil aplicación.

¿Se deroga o se perfecciona? Usted tiene la última palabra señor legislador. Sin embargo, mientras tanto, acciones de amparo como la comentada se siguen presentando, a la espera de que sean amparados derechos fundamentales constitucionalmente reconocidos.<sup>17</sup>

Vito Tanzi en un comentario sobre política tributaria dice, en referencia a sistemas tributarios constituidos por una multiplicidad de impuestos: "Como los campos y los árboles, los sistemas tributarios suelen acumular maleza y ramas no productivas. Por consiguiente, es necesario desbrozarlas y podarlas periódicamente."<sup>18</sup>

Si aplicamos esta metáfora a nuestra problemática, tendríamos que llegar a la conclusión que una de esas ramas que deben ser podadas es precisamente el IMR. **D&S**

16 Luis Hernández Berenguel. Op. cit. Vol. 24, página 24.

17 Un tema que escapa al "comentario" y que ameritaría un trabajo especial es sobre los alcances de la sentencia de la Corte Suprema sobre el IMR. Pero nos gustaría a modo de introducción a la problemática, citar la opinión de Jean Paul Brousset Vásquez, de Price Waterhouse, vertida en un artículo aparecido en el diario *Gestión* del 20 de octubre de 1995. Él dice:

"Ahora bien ¿qué implicancias tiene este fallo para los particulares en general? En primer lugar, la Ley 23506 (*Ley de habeas corpus y amparo*) señala en su artículo 9° que las resoluciones de este tipo de procesos sientan jurisprudencia obligatoria cuando de ellas se desprendan principios de alcance general, como viene a ser los principios de legalidad, justicia y no confiscatoriedad en materia tributaria.

Esto significa que los jueces estarán en la obligación de fallar de modo similar cuando se presenten casos que tengan las mismas o similares características de la sentencia, materia de comentario, es decir cuando se presenten demandas por: (1) normas que pretendan regular en materia tributaria temas expresamente reservados a las leyes o (2) normas que afecten a empresas sobre ganancias no obtenidas o sobre pérdidas, por atentar contra los principios de justicia y no confiscatoriedad en materia tributaria.

Como se ve, la vigencia de los principios tributarios, que constituyen límites al poder tributario del Estado, ha sido resaltada mediante este fallo."

18 Vito Tanzi. Op. cit. Vol. 19 y 20, página 4.