

¿Es el Itan un Impuesto Constitucional?

Daniel Ono Hirata

*Abogado Tributario graduado en la Pontificia
Universidad Católica del Perú*

*Socio del Estudio Muñiz, Ramírez, Pérez-Taiman
& Luna-Victoria*

Introducción

El 28 de setiembre de 2004, atendiendo a un procedimiento iniciado por la Cámara de Comercio de Lima con el respaldo de 5,087 ciudadanos, el Tribunal Constitucional, mediante Sentencia Nro. 033-2004-AI/TC, declaró inconstitucional a la Quinta Disposición Transitoria y Final de la Ley 27804 y al artículo 53 del Decreto Legislativo 945, normas que regulaban al Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta (AAIR).

Como sabemos, el AAIR era un mecanismo de pago anticipado del Impuesto a la Renta que se calculaba aplicando un porcentaje según una escala sobre los activos netos de las empresas. Mediante la citada sentencia el Tribunal Constitucional ha considerado que respecto del Impuesto a la Renta, los activos por sí mismos no pueden ser considerados como una manifestación de la capacidad contributiva.

En respuesta directa a la declaratoria de inconstitucionalidad del AAIR, el 21 de diciembre del mismo año, el Gobierno reaccionó con la promulgación del Impuesto Temporal a los Activos Netos (ITAN)¹. Evidentemente, en este último caso, el Gobierno a intentado diseñar el ITAN de manera tal que no se reproduzcan las causales que derivaron en la declaratoria de inconstitucionalidad del AAIR.

En el presente artículo analizaremos si ese trabajo de diseño del ITAN como un tributo constitucional ha tenido éxito o no, es decir, analizaremos si finalmente el ITAN es un tributo constitucional o si por el contrario, al igual que el AAIR puede ser considerado también inconstitucional.

Antecedentes

Los reiterados intentos del Estado para recaudar el Impuesto a la Renta tomando como referencia el

valor de los activos y no la utilidad real no son otra cosa que el reconocimiento del propio Estado de su incapacidad para fiscalizar adecuadamente a las empresas. En efecto, es claro que es más difícil determinar la renta neta real a través de la diferencia entre los ingresos y los costos o gastos deducibles, que simplemente tomar el valor de los activos y aplicarle una tasa para hallar una renta neta presunta.

Los ingresos y los gastos responden a criterios contables y tributarios de causalidad² y en su determinación hay márgenes relativamente amplios de discusión sobre si un ingreso se ha devengado o no, o si un gasto es deducible o no lo es. En la determinación de la renta neta también hay márgenes para que los malos contribuyentes escondan ingresos o inventen gastos. Los activos son más difíciles de «esconder» y por tanto son más fáciles de fiscalizar para la Administración Tributaria. Si uno adquiere un activo importante, un simple cruce de información con el proveedor, con el aduanas, con el Notario que intervino en la transacción, o con los Registros Públicos permitiría a la Administración Tributaria determinar su existencia con relativa facilidad.

Es así que en el año 1992³, se impone a las empresas el Impuesto Mínimo a la Renta (IMR) según el cual, se presumía que el Impuesto a la Renta no podía ser menor al 2% del valor de sus activos. Pero el Estado al pretender cobrar un Impuesto a la Renta sobre una renta que en los casos de las empresas con pérdidas tributarias no existía; ocasionó que los empresarios se defendieran judicialmente y que vía acción de amparo lograran que el Tribunal Constitucional declarara al IMR inconstitucional por confiscatorio y por discriminatorio. Se consideró al IMR confiscatorio, pues en el caso de tener pérdidas, el pago del impuesto podía consumir parte del capital de la empresa y era discriminatorio porque obligaba al pago del Impuesto a la Renta a quien no tenía capacidad

1 El ITAN fue creado mediante Ley 28424. Por el ITAN, las empresas pagan como impuesto un porcentaje aplicado sobre sus activos netos.

2 En el Impuesto a la Renta se conoce como «causalidad» a la vinculación de un gasto con la producción de renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora de la misma. La existencia de causalidad permite que un gasto sea deducible para determinar la renta neta sobre la que se aplica la tasa del impuesto.

3 Artículo 109 del Decreto Legislativo 774.

para contribuir con dicho impuesto, es decir, trataba igual (mediante el cobro del mismo impuesto) a quienes eran desiguales.

Hasta este punto, es necesario tener claro que no toda obligación tributaria que toma como base de cálculo a los activos es por sí misma inconstitucional por confiscatoria o discriminatoria. Lo que resulta confiscatorio o discriminatorio es utilizar a los activos como parámetro para cobrar el Impuesto a la Renta, dado que por definición, el hecho económico que este tributo pretende gravar es la ganancia obtenida como reflejo de una capacidad contributiva y que por tanto, si no hay ganancia, no puede haber capacidad contributiva en el Impuesto a la Renta.

La doctrina reconoce varias manifestaciones de capacidad contributiva: una es la renta, cuya manifestación esta gravada precisamente con el Impuesto a la Renta; otra manifestación es el consumo, típicamente gravado con los impuestos al valor agregado como el Impuesto General a las Ventas o con los impuestos específicos al consumo como el Impuesto Selectivo al Consumo, y finalmente se tiene al patrimonio, cuya imposición se manifiesta por ejemplo con el Impuesto Predial o el Impuesto Vehicular.

Es claro entonces que un impuesto cuya naturaleza es la de gravar la renta no debe fijarse en función a los activos, pero un impuesto cuya naturaleza es la de gravar al patrimonio sí puede tener como parámetro a uno o varios activos. De hecho, como se menciona, hoy pagamos el Impuesto Predial y el Impuesto Vehicular sin mayores cuestionamientos en cuanto a su constitucionalidad.

En su oportunidad, el mismo Tribunal Constitucional consideró al Impuesto Extraordinario a los Activos Netos (IEAN)⁴ como constitucional debido a este margen para identificar distintas manifestaciones de capacidad contributiva y al hecho de que la Constitución en su artículo 74 no «constitucionaliza» a ningún impuesto y tampoco determina cuales manifestaciones de capacidad contributiva o actividades económicas pueden o no ser objeto de afectación.

El IEAN fue reconocido como constitucional por su carácter de impuesto extraordinario, la razonabilidad que según el Tribunal tenía la tasa (0.5%) y también al

reconocer que la tenencia de activos es una manifestación válida de capacidad contributiva. Ello, no obstante que el IEAN fue en su momento la respuesta a la inconstitucionalidad del IMR.

Según estos antecedentes, la pregunta que nos formulamos sobre la constitucionalidad del ITAN resulta por demás interesante, pues a primera vista se podría pensar que la suerte del ITAN como respuesta a la inconstitucionalidad del AAIR debiera ser la misma que la que en su oportunidad obtuvo al IEAN cuando surgió como respuesta a la inconstitucionalidad del IMR.

En los siguientes párrafos veremos que la suerte del ITAN no tiene por qué ser la misma que la del IEAN, es decir, el ITAN, al igual que el AAIR y el IMR es un impuesto inconstitucional.

Naturaleza Jurídica del ITAN

Según hemos revisado hasta este punto, y simplificando por razones de espacio el razonamiento de las sentencias del Tribunal Constitucional, si hablamos de una forma de cálculo del Impuesto a la Renta (IMR y AAIR), no es lícito utilizar como base de cálculo a los activos en lugar de la renta neta efectivamente obtenida. Por otro lado, si nos referimos a impuestos autónomos distintos al Impuesto a la Renta (IEAN), el patrimonio o el activo sí es un parámetro aceptable para determinar la capacidad contributiva de las personas o empresas.

Por ello, es fundamental en el análisis determinar la verdadera naturaleza jurídica del ITAN, es decir, establecer si más allá de la denominación de «Impuesto», nos encontramos verdaderamente frente a un impuesto que cumple con todos los requisitos legales para ser considerado como tal o si por el contrario, la denominación solo forma parte de ese «trabajo» hecho por el Gobierno en su intento de revestir de constitucionalidad al ITAN.

Como quiera que nuestro ordenamiento jurídico no tiene una norma «marco» que defina lo que debe entenderse por tributo⁵ (un impuesto es una clase de tributo), estimamos que es pertinente recurrir a la definición de Héctor Villegas⁶, quien describe a los tributos como:

4 El IEAN fue promulgado mediante Ley 26777. El IEAN también se calculaba aplicando la tasa sobre el valor de los activos netos de las empresas.

5 La Norma II del Código Tributario se limita a describir las categorías de tributos, clasificándolos en Impuestos, Contribuciones y Tasas, pero sin definir previamente al concepto de «tributo».

6 Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Tomo I. Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1983, p. 73.



¿Es el Itan un Impuesto Constitucional?

«...las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio sobre la base de la capacidad contributiva, en virtud de una Ley y para cubrir los gastos que demanda el cumplimiento de sus fines».

Coinciden con Héctor Villegas Andrea Amatucci y Eusebio González G.⁷, cuando consideran al tributo como:

«...la prestación patrimonial impuesta conforme conforme a las leyes, a fin de obtener la contribución de todos a los gastos públicos sobre la capacidad contributiva y en medida más que proporcional. Los caracteres son la coacción y la motivación, consistentes en el intento de dar cobertura a los gastos públicos en el ámbito de un sistema legislativo tributario, informado según criterios de capacidad contributiva y de progresividad».

Como se observa, existe en el tributo el reconocimiento de una condición de instrumento para solventar el gasto público. Sin ese elemento, una obligación de carácter tributario no puede ser tributo y si no puede ser tributo, no puede ser un impuesto.

Siguiendo con esta línea de análisis, si un pago efectuado al Fisco puede ser materia de devolución (sin que se trate de un pago indebido por error de cálculo) porque la propia Ley que establece la obligación de pago contempla la posibilidad de que cumplidas determinadas condiciones se tenga derecho al reembolso, no puede considerarse que ese pago sirve para solventar un gasto público (sirve en todo caso para financiarlo). Entonces, no nos encontramos frente a un tributo, sino más bien, frente a una obligación de carácter tributario que se asemeja más a un préstamo forzoso o a un pago a cuenta de un posible tributo futuro.

La Ley del ITAN reconoce expresamente el derecho de todas las empresas obligadas a su pago que cumplan determinadas condiciones a obtener la devolución del mismo.

El tercer párrafo del artículo 8 de la Ley del ITAN establece lo siguiente:

«En caso de que se opte por su devolución, este derecho únicamente se generará con la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del año correspondiente. Para solicitar la devolución el contribuyente deberá sustentar la pérdida tributaria o el menor impuesto obtenido sobre la base de las normas del régimen general. La devolución deberá efectuarse en un plazo no mayor de sesenta (60) días de presentada la solicitud. Vencido dicho plazo el solicitante podrá considerar aprobada su solicitud. En este caso la SUNAT bajo responsabilidad deberá emitir las Notas de Crédito Negociables, de acuerdo a lo establecido por el Código Tributario y sus normas complementarias».

“(...) La Naturaleza Jurídica del ITAM no es precisamente la de un tributo, dado que el mismo es susceptible de ser devuelto íntegramente (...)”

Queda claro entonces, que la naturaleza jurídica del ITAN no es precisamente la de un tributo, dado que el mismo es susceptible de ser devuelto íntegramente, situación que no se producía con el IEAN, el cual obtenía su independencia del Impuesto a la Renta y si podía bajo estos parámetros ser considerado un impuesto autónomo que se calculaba sobre la base de un activo como manifestación de capacidad contributiva, precisamente porque la Ley del IEAN no reconocía el derecho a solicitar la devolución de aquello que no se podía utilizar como

crédito contra el Impuesto a la Renta. Lo pagado por IEAN que no era utilizado como crédito contra el Impuesto a la Renta no se devolvía, se tenía que considerar como un gasto más.

Desde la perspectiva contable, el derecho a solicitar la devolución (salvo que la propia empresa renuncie a este derecho de reembolso) hace que la empresa que pagó el ITAN tenga que registrarlo como una cuenta por cobrar al Estado y no precisamente como un impuesto pagado que deba ser considerado como un gasto más del ejercicio.

Por esta consideración, la Sentencia del Tribunal Constitucional que reconoció la constitucionalidad del IEAN no podría ser utilizada por los defensores del ITAN para justificar su constitucionalidad. El ITAN y el IEAN se parecen pero no son jurídicamente iguales porque uno puede ser devuelto y el otro no.

7 Tratado de Derecho Tributario, Tomo Segundo, Editorial Temis, Bogotá Colombia, 2001, p. 6.

Ahora bien, si el ITAN no tiene la naturaleza jurídica de un impuesto, cabe preguntarse entonces, ¿frente a qué tipo de obligación de carácter tributario nos encontramos?

Veamos el artículo 8 de la Ley del ITAN:

«Artículo 8.- Crédito contra el Impuesto a la Renta

El monto efectivamente pagado, sea total o parcialmente, por concepto del Impuesto podrá utilizarse como crédito:

- a) Contra los pagos a cuenta del Régimen General del Impuesto a la Renta de los períodos tributarios de marzo a diciembre del ejercicio gravable por el cual se pagó el Impuesto, y siempre que se acredite el Impuesto hasta la fecha de vencimiento de cada uno de los pagos a cuenta.
- b) Contra el pago de regularización del Impuesto a la Renta del ejercicio gravable al que corresponda.

Sólo se podrá utilizar como crédito, de acuerdo a lo indicado en el párrafo anterior, el Impuesto pagado total o parcialmente durante el ejercicio al que corresponde el pago. (...).

Según se puede apreciar, al concederse la posibilidad de aplicar el importe pagado por ITAN como crédito contra los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta y contra el propio Impuesto a la Renta del ejercicio, y debido a que lo pagado en exceso contra el Impuesto a la Renta se devuelve, es innegable que el ITAN tiene en realidad la naturaleza de una forma de cálculo de un pago anticipado del Impuesto a la Renta⁸.

El entender al ITAN como una forma de cálculo de un pago anticipado del Impuesto a la Renta es importante porque precisamente esa condición (la de servir de cálculo anticipado del Impuesto a la Renta) es la que el Tribunal Constitucional niega a los activos netos.

El razonamiento jurídico de la Sentencia Nro. 033-2004-AI/TC, somete a los principios tributarios constitucionales, no sólo a los tributos en cuanto a la obligación tributaria que nace del hecho imponible (el

pago de la tasa aplicada sobre la base imponible), sino también a toda obligación de carácter tributario que se deriva del ejercicio del poder tributario, entre ellas a los pagos a cuenta o anticipos, los cuales también se encuentran sometidos al respeto de los principios constitucionales.

Para el Tribunal, la no confiscatoriedad está íntimamente vinculada con el principio de capacidad contributiva, lo que genera una estrecha relación entre el tributo (y sus obligaciones accesorias) y la capacidad económica que le sirve de sustento. En materia de Impuesto a la Renta la capacidad económica que le sirve de sustento es la renta neta, la que se obtiene partiendo de las rentas o ingresos brutos y no de los activos.

En este sentido, el Tribunal ha establecido que las obligaciones accesorias como los pagos a cuenta o anticipos deben respetar el principio de capacidad contributiva de la estructura del tributo que en el caso del Impuesto a la Renta debe tener siempre vinculación precisamente con la renta. El Tribunal ha interpretado en la sentencia del AAIR que sólo si se tratase de un impuesto al patrimonio, como ha sido considerado el IEAN, sería correcto utilizar como parámetro los activos:

«Como se aprecia, este Tribunal, al evaluar los límites de la potestad tributaria estatal, ha tenido oportunidad de someter a análisis la estructura de dos tipos de tributos; por un lado, el Impuesto Mínimo a la Renta, cuya finalidad era gravar la renta; y por otro, Impuesto a los Activos Netos, cuyo objeto fue gravar el patrimonio. Por tal motivo, cuando en el Fundamento Nro. 12., supra, se había determinado que los activos netos eran una manifestación de capacidad contributiva, evidentemente tal afirmación se debe contextualizar dentro del marco de un tributo destinado a gravar el patrimonio, más no la renta, pues la manifestación de aquella no es la propiedad, sino las ganancias generadas o aquellas que potencialmente puedan generarse»⁹.

En consecuencia, si el ITAN no es jurídicamente un tributo, sino más bien una forma de cálculo de un pago a cuenta o un anticipo del Impuesto a la Renta, y jurisprudencialmente ha quedado establecido que toda obligación vinculada al Impuesto a la Renta debe guardar relación con la renta y con otro parámetro de capacidad

8 Los sistemas de pagos a cuenta mensuales del Impuesto a la Renta reconocidos por la Ley que regula a dicho impuesto son dos: el primero aplicando contra las rentas brutas mensuales un coeficiente que relaciona el Impuesto a la Renta del ejercicio anterior con el total de rentas brutas del mismo período y el segundo por el que se aplica la tasa de 2% sobre las rentas brutas mensuales cuando en el ejercicio anterior no ha existido Impuesto a la Renta calculado. En ambos casos, el contribuyente tiene derecho a solicitar la devolución de lo que resulte pagado en exceso en relación al impuesto anual final.

9 Parte final del Fundamento Nro. 18 de la Sentencia del Tribunal Constitucional Nro. 033-2004-AI/TC por la que se declara que el AAIR es inconstitucional.



¿Es el Itan un Impuesto Constitucional?

contributiva, tendremos que arribar a la conclusión de que el ITAN no puede ser considerado como un tributo constitucional.

En adición a los argumentos expuestos, para considerar al ITAN como inconstitucional también se puede cuestionar a este «impuesto» por otras deficiencias que por sí solas también podrían acarrear su declaratoria de inconstitucionalidad.

El primero de estos argumentos adicionales está referido al error de técnica legislativa que se ha cometido al promulgar el ITAN, dado que su Ley de creación no define al hecho generador del mismo. En efecto, si revisamos la Ley 28424, observaremos que el artículo 1 crea el impuesto con el siguiente tenor:

«Créase el Impuesto Temporal a los Activos Netos, aplicable a los generadores de renta de tercera categoría sujetos al régimen general del Impuesto a la Renta. El impuesto se aplica sobre los Activos Netos al 31 de diciembre del año anterior, la obligación surge al 1 de enero de cada ejercicio».

El artículo 2° define a los sujetos y el artículo 4 define la base imponible.

Como puede observarse, en ningún momento se define expresamente al hecho generador del tributo, es decir, no se establece expresamente que la tenencia de activos a determinada fecha del año configura la hipótesis de incidencia para estar afecto al impuesto.

Si nos remitimos a otro impuesto patrimonial, por ejemplo al Impuesto al Patrimonio Vehicular, veremos que en ese caso sí se define con claridad el hecho generador del impuesto. El artículo 30 de la Ley de Tributación Municipal señala lo siguiente:

«Artículo 30°.- El Impuesto al Patrimonio Vehicular, de periodicidad anual, grava, la propiedad de los vehículos, automóviles, camionetas, stations wagons, camiones, buses y omnibuses, con una antigüedad no mayor a tres (3) años».

En el caso del ITAN, si asumiéramos de acuerdo al artículo 1 de la Ley 28424 que el hecho generador se da en la referencia a los «generadores de renta de tercera categoría sujetos al régimen general del Impuesto a la Renta», tendríamos que concluir entonces que estamos hablando del mismo hecho generador que el Impuesto a la Renta (la generación de rentas) y por tanto estaríamos necesariamente frente a una forma de cálculo del Impuesto a la Renta con las consecuencias descritas en los párrafos precedentes.

Si por el contrario se argumentara que la generación de rentas gravadas no es el hecho imponible, faltaría uno de los elementos determinantes de toda obligación tributaria, lo que hace cuestionable la existencia constitucional del tributo.

El segundo argumento adicional está referido a la siempre posible probanza de la confiscatoriedad del tributo en cada caso concreto, situación que se apreciaría con especial incidencia en las empresas que tienen pérdidas tributarias o cuyas actividades requieren de grandes inversiones en activos fijos con poca rentabilidad sobre los mismos.

En resumen, la respuesta a la interrogante planteada por el título de este artículo es que el ITAN mantiene los vicios de inconstitucionalidad del derogado AAIR y por tanto, a la luz de los fundamentos de reiteradas sentencias del Tribunal Constitucional, no puede ser considerado como un tributo constitucional. ☒