



UNIVERSIDAD
DE PIURA

REPOSITORIO INSTITUCIONAL
PIRHUA

LA INCONSTITUCIONALIDAD DE GRAVAR LA INDEMNIZACIÓN JUSTIPRECIADA ENTREGADA POR LA EXPROPIACIÓN DE UN BIEN

Luis Castillo-Córdova

Perú, noviembre de 2011

FACULTAD DE DERECHO

Área departamental de Derecho

Castillo, L. (2011). La inconstitucionalidad de gravar la indemnización justipreciada entregada por la expropiación de un bien. *Gaceta constitucional: jurisprudencia de observancia obligatoria para abogados y jueces*, (47), 167-183.



Esta obra está bajo una [licencia](#)
[Creative Commons Atribución-](#)
[NoComercial-SinDerivadas 2.5 Perú](#)

Repositorio institucional PIRHUA – Universidad de Piura

LA INCONSTITUCIONALIDAD DE GRAVAR LA INDEMINIZACIÓN JUSTIPRECIADA
ENTREGADA POR LA EXPROPIACIÓN DE UN BIEN

LUIS CASTILLO CÓRDOVA*

I. INTRODUCCIÓN

Una pregunta jurídicamente relevante que es posible formular respecto del derecho a la propiedad, es si las indemnizaciones justipreciadas obtenidas como consecuencia de la expropiación de un bien, puede constitucionalmente estar sujeta a gravámenes previstos por el poder estatal, particularmente los de naturaleza tributaria. El título de este trabajo ya adelanta la respuesta a esta cuestión: desde el ordenamiento constitucional no es posible sostener la validez jurídica de la decisión estatal de gravar con un tributo el monto de dinero que un particular obtiene como consecuencia de la expropiación de uno de sus bienes. En las páginas siguientes se darán razones para justificar esta respuesta.

Justificada la misma, se pasará a justificar que la Ley de renta peruana ha establecido el mandato según el cual las indemnizaciones justipreciadas provenientes de expropiaciones están sujetas al impuesto a la renta, lo que supone necesariamente asumir su inconstitucionalidad. Frente a ésta, se procederá a establecer cuál es el mecanismo procesal destinado a la protección constitucional de los derechos fundamentales agredidos por este mandato constitucional.

En definitiva, se trata de dar razones materiales para sustentar la inconstitucionalidad del artículo 5 de la Ley del impuesto a la renta; para, inmediatamente y de modo complementario, advertir el camino de salvación iusfundamental que el beneficiario de una indemnización justipreciada ha de recorrer para alcanzar protección constitucional de sus derechos fundamentales.

II. SOBRE EL CONTENIDO ESENCIAL DEL DERECHO A LA PROPIEDAD

Su reconocimiento en la Constitución peruana

En el artículo 2.16 de la Constitución se ha reconocido el derecho a la propiedad, con la fórmula lingüística genérica “todos tienen derecho a la propiedad”. En esta disposición se ha constitucionalizado el bien (humano) jurídico “propiedad”¹ y, consecuentemente, el contenido esencial del derecho a la propiedad². De este contenido, el Constituyente ha precisado alguno de sus elementos en el artículo 70. Primero, ha manifestado que el derecho a la propiedad es inviolable; consecuentemente, el Estado la ha de garantizar. En segundo lugar, manifiesta una de sus limitaciones intrínsecas: el contenido esencial del derecho a la propiedad no puede contradecir las objetivas exigencias del bien común. Y en tercer lugar, manifiesta que el ejercicio del contenido esencial en ningún caso ha de contradecir las exigencias legales. De estos mencionados elementos, interesa detenerse en el análisis de los dos primeros.

* Profesor de Derecho Constitucional y en la Maestría de Derecho Público (Universidad de Piura). Profesor en la Maestría de Derecho Constitucional (Pontificia Universidad Católica del Perú).

¹ En palabras del TC, “un derecho tiene sustento constitucional directo, cuando la Constitución ha reconocido, explícita o implícitamente, un marco de referencia que delimita nominalmente el bien jurídico susceptible de protección”. EXP. N.º 1417-2005-PA/TC, Fundamento 10.

² CASTILLO CÓRDOVA, Luis, “El contenido constitucional de los derechos fundamentales como objeto de protección del amparo”, en *Anuario Iberoamericano de Justicia Constitucional*, número 14, 2010, ps. 95-96.



La garantía de indemnidad como contenido esencial del derecho a la propiedad

En referencia al primer elemento, el mandato de inviolabilidad del derecho a la propiedad, significa que está constitucionalmente asegurada la indemnidad e integridad del patrimonio del titular del derecho. En palabras del Tribunal Constitucional, en adelante TC,

“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*”³.

Este criterio jurisprudencial manifestado por el TC, es una concreción del contenido esencial del derecho a la propiedad recogido en el artículo 70 de la Constitución. De esta concreción es posible formular la siguiente norma:

N₁: Está ordenada la conservación de la integridad del patrimonio de la persona.

Esta norma forma parte del ordenamiento constitucional peruano con la calidad de norma constitucional adscrita, y como tal es vinculante⁴. Es norma constitucional porque concreta directamente el contenido esencial del derecho fundamental a la propiedad, de manera que la concreción adquiere el rango de la disposición concretada. Y es adscrita porque se inserta como componente normativo del artículo 70 de la Constitución.

La expropiación como concreción del contenido esencial del derecho a la propiedad

A. La función social de la propiedad

El segundo de los mencionados elementos constitutivos del contenido esencial del derecho a la propiedad significa que la propiedad se justifica, tanto en su existencia como en su ejercicio, dentro de un marco social. El derecho a la propiedad no tiene un contenido constitucional ilimitado, por el contrario, su alcance se encuentra acotado por una serie de límites. Un grupo de ellos proviene de la función social que tiene asignada esencialmente la propiedad, a la que no sólo no podrá contradecir, sino que necesariamente ha de promover.

La función social de la propiedad significa, en términos generales, que tanto su existencia como su ejercicio, están vinculados positiva y negativamente al bien común. La vinculación negativa significa que el ejercicio de la propiedad no podrá contradecir las exigencias del bien común; y la vinculación positiva afirma que la propiedad está al servicio de la promoción y realización del bien común.

Sobre esta función social y su vinculación al bien común, ha tenido oportunidad de pronunciarse el TC en los términos siguientes:

“dentro del Estado democrático y social de derecho, la propiedad no se agota en un cometido individual, sino que *se despliega hasta lograr una misión social*, por cuanto ésta debe ser usada también para la constitución y ensanchamiento del bien común. El propietario dispondrá, simultáneamente, del poder de emplear su bien en procura de lograr la satisfacción de sus expectativas e intereses propios y los de su entorno

³ EXP. N.º 7364–2006–PA/TC, Fundamento 6. Énfasis añadido.

⁴ CASTILLO CÓRDOVA, Luis, “Análisis de algunas recientes normas procesales constitucionales creadas por el Tribunal Constitucional”, en *Gaceta Constitucional*, Tomo 37, enero 2011, ps. 25–27.

familiar; y *el deber de encauzar el uso y disfrute del mismo en armonía y consonancia con el bien común de la colectividad a la que pertenece*⁵.

B. La expropiación como manifestación de la función social de la propiedad

La consecuencia necesaria del reconocimiento de una función social a la propiedad y de la vinculación positiva y negativa de ésta a las exigencias del bien común, es el marco justificativo de la previsión constitucional de la expropiación. Si la propiedad no tuviese esa vinculación al bien común, la expropiación estaría proscrita. En la medida que la vinculación al bien común hace a la esencia del derecho a la propiedad, y en la medida que la expropiación es una manifestación directa de esta vinculación, se ha de sostener que la previsión constitucional de la expropiación forma parte del contenido esencial del derecho a la propiedad.

Por eso es que la previsión normativa del artículo 70 de la Constitución que recoge la expropiación, es perfectamente compatible con el contenido esencial del derecho a la propiedad. Así ha dispuesto el Constituyente peruano:

“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”.

El TC mismo ha tenido oportunidad de reconocer en la previsión constitucional de la expropiación, una manifestación del sometimiento de la propiedad (como derecho fundamental) al interés general. Así, tiene establecido que:

“No obstante la protección constitucional del derecho de propiedad, el mismo artículo 70° de la Constitución, *con fundamento en la prevalencia del bien común, contempla la figura de la expropiación como potestad del Estado*; esto es, la privación de la titularidad de ese derecho contra la voluntad de su titular”⁶.

Con base en esto, es posible justificar la siguiente norma constitucional adscrita al artículo 70 de la Constitución:

N₂: Está constitucionalmente permitida la expropiación siempre que favorezca la realización del bien común, al ser ella manifestación de la función social de la propiedad.

Tener clara esta norma constitucional es importante al menos por las dos razones siguientes. Primera, porque la satisfacción de una exigencia del bien común legitimará la decisión estatal de expropiar un bien; y segunda, porque con la expropiación se origina un beneficio a la comunidad al favorecerse el interés general.

Es posible concluir, pues, que la expropiación en sí misma no está destinada a agredir el contenido esencial de un derecho fundamental, sino que al estar permitida

⁵ EXP. N.º 0008–2003–AI/TC, Fundamento 26.a. Énfasis añadido.

⁶ EXP. N.º 03258–2010–PA/TC, Fundamento 6. Énfasis añadido.



constitucionalmente, forma parte del referido contenido⁷, por lo que ha de ser tenida como constitucionalmente legítima.

C. El “previo pago en efectivo de la indemnización justipreciada” como exigencia de validez de la decisión expropiadora

No obstante la legitimidad de la expropiación en sí misma considerada en tanto que favorece la realización del bien común en una sociedad, se requiere el cumplimiento de una serie de exigencias para que se configure su validez y eficacia jurídica. Estas exigencias, que actúan como limitaciones o cauces a través de los cuales se ha de conducir el ejercicio de la potestad expropiatoria del Estado (así como no existen derechos fundamentales ilimitados, tampoco existen potestades o funciones públicas ilimitadas), han sido precisadas por el constituyente peruano en el antes transcrito artículo 70 de la Constitución. De entre ellas interesa a la finalidad de este trabajo, detenerse en el análisis del “previo pago en efectivo de indemnización justipreciada”, pago que “no se entrega a cambio de la cosa (como en la compraventa), sino como *condictio iuris* (requisito objetivo) que legitima la ocupación unilateral del bien”⁸.

D. La justificación del pago justipreciado

El previo pago de la indemnización justipreciada tiene su justificación en el contenido esencial del derecho a la propiedad mismo. Como quedó dicho arriba, en el ordenamiento constitucional peruano están vigentes las normas constitucionales adscritas **N₁** y **N₂**. Esto significa que está exigida la vigencia conjunta de ambas. La consecuencia necesaria de esta exigencia de normatividad es doble.

Por un lado exige que el cumplimiento de **N₁** no puede significar la ineficacia de **N₂**, es decir, exige que el titular del derecho a la propiedad no pueda invocar la garantía de indemnidad patrimonial que el derecho fundamental le depara para oponerse a la expropiación de alguno de sus bienes. La función social de la propiedad se manifiesta con toda su energía en este punto.

Asimismo, exige que la vigencia de **N₂** no pueda suponer la ineficacia de **N₁**. Esto significa que cuando el Estado decida expropiar un bien a un particular, no podrá hacerlo de modo que le ocasione una pérdida patrimonial. Si decide y ejecuta la expropiación de modo que origina una pérdida patrimonial, tal expropiación resulta siendo inconstitucional por afectar la garantía de indemnidad que forma parte del contenido esencial del derecho a la propiedad. De esta manera, desde la vigencia conjunta de **N₁** y **N₂** es posible concluir 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.

E. De la naturaleza del pago por el bien expropiado

¿Qué elementos han de componer el pago para que se mantenga la indemnidad patrimonial del titular del bien expropiado? Para dar respuesta a esta pregunta, conviene primero abordar la cuestión de la naturaleza del pago. El pago al que se obliga el Estado realizar a favor del titular del bien expropiado, tiene por finalidad mantener el valor del patrimonio del expropiado, de modo que pueda conseguirse la constitucionalmente exigida indemnidad patrimonial. Esto lo logra resarcando plenamente todo daño patrimonial que pueda originarse con el acto expropiatorio. Por esta razón un tal pago tiene la naturaleza

⁷ Esto es posible porque el contenido esencial del derecho a la propiedad, no es un contenido rígido, “sino, por el contrario, flexible, variable en función de la vinculación social”. LEFEBVRE, Francis, *Expropiación forzosa*, Ediciones Francis Lefebvre S. A., Madrid, 2000, p. 20.

⁸ LÓPEZ MENUDO, Francisco y otros, *La expropiación forzosa*, Lex Nova, Valladolid, 2006, p. 25.

indemnizatoria, pues procura mantener el valor patrimonial, sin empobrecerlo y sin enriquecerlo.

Esta naturaleza indemnizatoria ha sido reconocida por el mismo Constituyente peruano al referirse al pago por expropiación con la expresión “*indemnización justipreciada*” (artículo 70 de la Constitución). La indemnización es consecuencia necesaria de la ocurrencia previa de un daño o perjuicio. Consecuentemente, la voluntad constituyente es la de reconocer que el acto expropiatorio genera en el titular del bien expropiado, un daño. Este daño tiene dos elementos definatorios. Uno está referido al origen del daño. La expropiación implica necesariamente la forzosa transferencia de la propiedad por parte de su titular hacia la Administración Pública. Según ha dicho el TC, la expropiación

“consiste en la *transferencia forzosa* del derecho de propiedad privada (...) Así, se le debe entender como una potestad del Estado de la *privación de la titularidad de ese derecho contra la voluntad* de su titular”⁹.

Al ser forzosa supone la realización de un sacrificio¹⁰ por parte del titular del bien expropiado. Para él ocurre “una privación pura y simple de la propiedad¹¹, ni planificada ni deseada. Esta situación anula cualquier posibilidad real de obtener una ganancia con la enajenación del bien.

El otro elemento definatorio del daño ocasionado por la expropiación es el perjuicio que se produce directamente de la decisión de expropiar el bien. Esta decisión supone una inevitable merma del valor comercial del bien, la cual genera un perjuicio económico en el patrimonio del particular. Aún sin realizarse la enajenación, un bien declarado de utilidad social para su expropiación decae en su valor comercial. Esta es una consecuencia directa del acto expropiador que hay que resarcir también.

Estos dos elementos han sido reconocidos por el TC como elementos del daño a indemnizar por el Estado en un fenómeno expropiatorio:

“Según el artículo 70° de la Constitución vigente, el acto de expropiación, para que sea constitucionalmente válido, requiere: (...) b) Que el Estado pague previamente, en efectivo, *una indemnización justipreciada que incluya el precio del bien expropiado y la compensación por el eventual perjuicio* que, a su vez, debe ser establecida en el procedimiento expropiatorio. Es decir, que *el Estado tiene el deber de indemnizar* en forma plena y completa al titular del derecho de propiedad privada, por el *daño que no tenía el deber de soportar*”¹².

Repárese, una vez más, en el hecho que el criterio asentado –también en la jurisprudencia del TC–, por el cual el pago a realizar por el bien expropiado tiene carácter de indemnización; así como que el contenido de tal indemnización es fruto del daño ocasionado por el sacrificio de sufrir el desapoderamiento de un bien; y que el monto de la indemnización abarca el precio del bien y la compensación por perjuicios (directos). En ningún caso incluye ganancia alguna para el afectado por la expropiación, sino solo y

⁹ EXP. N.º 0864–2009–PA/TC, Fundamento 21. Énfasis añadido.

¹⁰ EXP. N.º 0031–2004–AI/TC, Fundamento 3.

¹¹ Así, “en la perspectiva singular de cada propiedad expropiada, la expropiación (...) es (...) una privación pura y simple” de la propiedad. GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo, *Los principios de la nueva ley de expropiación forzosa: potestad expropiatoria, garantía patrimonial, responsabilidad civil de la administración*, Civitas, Madrid 1989, p. 68.

¹² EXP. N.º 05614–2007–PA/TC, Fundamento 11. Énfasis añadido.



exclusivamente mantenimiento de la integridad patrimonial, tal y como lo exige el contenido esencial del derecho a la propiedad.

F. Pago justipreciado y mantenimiento de la indemnidad patrimonial

Una vez justificada la naturaleza indemnizatoria del pago, conviene analizar su contenido. La garantía de la indemnidad patrimonial significa que la situación patrimonial del afectado luego de la expropiación del bien, debe ser la misma que existiría de no haber ocurrido tal expropiación. Se trata de llegar, lo más posible, a una situación de equivalencia entre el bien desapropiado y el pago recibido por la expropiación¹³.

Se habrá llegado a una situación así, cuando con el pago recibido por la expropiación, se pueda adquirir un bien prácticamente el mismo que el expropiado¹⁴. La expropiación, pues, es una figura negocial netamente conmutativa. Si no se genera esa situación de equivalencia, el monto que se reciba no asegurará la garantía constitucional de indemnidad formulada por N^o 1, generándose una situación de inconstitucionalidad. Es en este marco que se ha de afirmar que el monto de este pago no es discrecional sino que es un concepto jurídicamente indeterminado¹⁵. Habrá que preguntarse, pues, por esos elementos que lo determinan y que al ser tomados en consideración, permitirán la creación de una situación de equivalencia.

Como es fácil de comprender, la expropiación implica necesariamente la forzada transferencia de propiedad de un bien desde un particular hacia una entidad estatal. Esto significa que el valor comercial del bien expropiado es uno de los elementos que han de conformar el pago¹⁶. Este elemento habría sido el suficiente para generar la equivalencia, si es que el acto expropiatorio no generase un perjuicio directo sobre el patrimonio del titular del bien expropiado. Tal perjuicio directo ocurre irremediablemente: es manifiesto –por ser natural– que una vez individualizado el bien y declarada de interés público su expropiación, el bien sufre una merma importante en su valorización comercial; deja de existir para el mercado comercial, necesariamente disminuyendo su apreciación económica. Esto significa que el segundo elemento que ha de componer el pago por el bien expropiado, será las consecuencias dañosas que para el patrimonio del afectado se generen directamente por el acto expropiador.

Un pago que incluye estos dos elementos, es un pago justo porque tiene la capacidad de asegurar la constitucionalmente exigida indemnidad patrimonial y mantener la integridad del patrimonio del afectado. Es un pago que atiende a los dos elementos constitutivos del daño producido por la expropiación, ya mencionados antes. Sólo así se consigue que con el

¹³ Por eso, con acierto, se ha manifestado que “esta garantía ínsita en la sustancia misma de la expropiación se extiende en un sentido general, asegurando, con unos u otros contenidos, la integridad patrimonial de los administrados frente a la acción directa del Estado (...) [L]os derechos privados claudican ante la potestad expropiadora, pero en lugar de los mismos el titular ve nacer un derecho a la indemnización correspondiente; aun sometido, pues, a la plenitud del efecto, la garantía patrimonial se presenta todavía, pero no ya bajo forma de restitución, sino bajo forma de crédito pecuniario; su objeto se ha convertido jurídicamente desde la integridad *in natura* y específica a la abstracta integridad de contenido económico; (...) la expropiación como modo de conversión de los derechos”. GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo, *Los principios de la nueva ley de expropiación forzosa: potestad expropiatoria, garantía patrimonial, responsabilidad civil de la administración*, Civitas, Madrid 1989, ps. 97 y 98.

¹⁴ El Tribunal Superior Español ha definido el pago justo por expropiación, como “el adecuado y suficiente para que el expropiado pueda adquirir con él una cosa igual o semejante a aquella que constituyó el objeto de la expropiación”. STS del 16 de diciembre de 1967.

¹⁵ GARCÍA GÓMEZ DE MERCADO, Francisco, *El justiprecio de la expropiación forzosa*, 7^o edición, Comares, Granada 2007, ps. 11–12.

¹⁶ Así, “el bien expropiado se debe transformar en su valor económico, que lo sustituye en el patrimonio del expropiado”. ESCUIN PALOP, Vicente, *Elementos de Derecho Público*, 6^a edición, Tecnos, Madrid, p. 207.

pago se resarza íntegramente la afectación del patrimonio, y “el resarcimiento debe ser integral, porque de lo contrario no sería justo”¹⁷; y, si no es justo, no se genera esa relación de equivalencia exigida por el contenido esencial del derecho fundamental a la propiedad.

En este mismo sentido se ha movido el parecer del Legislador peruano, tanto constituyente como parlamentario. Así, el Constituyente ha establecido que el pago que por la expropiación se deba otorgar es “previo pago en efectivo de indemnización justipreciada *que incluya compensación por el eventual perjuicio*” (artículo 70). El Parlamento, por su parte, ha desarrollado este precepto constitucional de la siguiente manera:

“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”¹⁸.

Se ha de insistir en que un pago conformado por estos dos elementos es un pago justo. Un tal pago no incluye ningún elemento que suponga un enriquecimiento del titular del bien expropiado. El derecho a la propiedad no da derecho a mejorar el patrimonio del expropiado, sino que se limita a restablecer la garantía de indemnidad patrimonial afectada por la expropiación¹⁹.

LA INCONSTITUCIONALIDAD DEL IMPUESTO A LA RENTA SOBRE LA INDEMNIZACIÓN JUSTIPRECIADA

El impuesto a la renta vulnera el derecho a la propiedad al quebrar la garantía de indemnidad patrimonial

Como se ha justificado antes, forma parte del contenido esencial del derecho a la propiedad la garantía de indemnidad patrimonial. Esta garantía, se dijo ya, no significa la prohibición de actos expropiatorios por parte del Estado, sino más bien exige que cuando el interés general lo justifique, a la expropiación de un bien le siga la entrega de un monto de dinero que equivalga al daño que el patrimonio del afectado sufre por la expropiación. Se trata, como se dijo también, de la configuración de una situación de equivalencia entre el daño por el sacrificio de perder la propiedad de un bien en contra de la voluntad de su titular, y el monto de la indemnización justipreciada.

Esta relación de equivalencia proscribire, por un lado el empobrecimiento y el enriquecimiento del patrimonio del afectado por la expropiación. Se trata de una sustitución de un bien por otro de modo que el patrimonio se mantenga íntegro como si no hubiese ocurrido la expropiación del bien. Esta es una exigencia de la garantía de indemnidad patrimonial que brota del contenido esencial del derecho a la propiedad.

En este contexto, gravar con el impuesto a la renta el monto de la indemnización justipreciada, implicará necesariamente alterar la relación de equivalencia lograda con el

¹⁷ BORDA, Guillermo, *Manual de derecho civil: reales*, La Ley, Buenos Aires 2008, p. 235.

¹⁸ Artículo 15.1 Ley General de expropiación, Ley 27117.

¹⁹ En palabras del profesor Guillermo Borda, “está bien que la indemnización sea justa e integral; pero ella no debe ser una fuente de beneficio para el expropiado (...) Pues no hay que olvidar que, en definitiva, la expropiación es una institución que obedece a una razón de bien público”. BORDA, Guillermo, *Manual de derecho civil: reales*, La Ley, Buenos Aires 2008, ps. 234–235.



pago de la indemnización; y, consecuentemente, romperá la constitucionalmente exigida garantía de indemnidad. Se trataría de un gravamen inconstitucional.

Adicionalmente, si el monto de la indemnización justipreciada equivale al daño ocasionado por la desapropiación forzosa del bien, entonces, su pago no supondrá ni empobrecimiento ni enriquecimiento del patrimonio del titular del bien expropiado. Quiere esto decir que en el monto de la indemnización justipreciada no existe ningún elemento que razonablemente pueda ser considerado como renta, pues, el concepto mismo de justa indemnización rechaza la posibilidad de cualquier mejoramiento del patrimonio, circunscribiéndose al mantenimiento de su integridad.

Si fuese el caso que la indemnización justipreciada se hubiese desnaturalizado de modo que incluyese en su contenido alguna ganancia que permita un mejoramiento objetivo del patrimonio del afectado, entonces, lo que corresponde hacer es cuestionar el monto indemnizatorio para remitirlo a sus estándares esenciales de justicia, pero en ningún caso corresponderá el cobro del impuesto a la renta. Si éste se cobrase se habría generado dos situaciones injustas: la primera es el pago de una indemnización injusta al incluir más allá del estricto resarcimiento del daño; y la segunda es el cobro de un tributo que disminuiría la indemnización por debajo de lo justo debido.

El impuesto a la renta quiebra el principio de igualdad

El Constituyente peruano ha reconocido el derecho fundamental a la igualdad (artículo 2.2 de la Constitución). Se trata de un derecho fundamental cuyo contenido constitucionalmente protegido manda “trata[r] de igual modo a quienes se encuentran en una idéntica situación”²⁰; es decir, manda que “hay que tratar igual a los iguales y distinto a los que son distintos”²¹, de modo que obliga se “realice un tratamiento diferenciado si es que dos sujetos no se encuentran en una situación igual”²².

El derecho a la igualdad no sólo no proscribire el trato desigual, sino que lo reclama cuando haya una justificación razonable para ello. La igualdad como exigencia constitucional, “solamente será vulnerada cuando el trato desigual carezca de una justificación objetiva y razonable”²³, pues lo proscribido “no es la presencia de cualquier fórmula distintiva, sino única y exclusivamente la de aquellas que carezcan de base razonable o de sustento objetivo”²⁴. Esta exigido constitucionalmente, pues, el trato diferenciado cuando existan razones suficientes que lo justifiquen.

Aplicar estas vinculantes interpretaciones del TC al asunto que ahora nos ocupa, lleva necesariamente a afirmar que extender la previsión legal del deber de pago del impuesto a la renta, desde aquellos que producen una renta o ganancia en el ejercicio libre de una actividad, hacia aquellos que reciben una indemnización justipreciada por la expropiación (forzosa) de un bien, es inconstitucional por manifiestamente deparar un mismo trato a dos situaciones que son objetiva y razonablemente distintas.

Mientras que la aplicación del impuesto a la renta se condice con la naturaleza de la acción gravada, a saber, la libre y voluntaria realización de una actividad que origina un beneficio económico; esa misma aplicación es proscribida por la indemnización justipreciada obtenida por la expropiación de un bien, al negar esta los elementos constitutivos de la

²⁰ EXP. N.º 03461-2010-AA/TC, Fundamento 3.

²¹ EXP. N.º 00015-2008-AI/TC, Fundamento 8.

²² EXP. N.º 0606-2004-AA/TC, Fundamento 11.

²³ EXP. N.º 03461-2010-PA/TC, Fundamento 3.

²⁴ EXP. N.º 05680-2009-PA/TC, Fundamento 8.

acción gravada: no hay libertad en la enajenación, y no hay generación de ganancia. La expropiación ocasiona un daño que intenta ser resarcido por la indemnización justipreciada, sin que en ningún caso se genere renta alguna. La previsión legal que aplica el impuesto de renta tanto a unos como a otros, trasgrede esa elemental exigencia de trato igual a los iguales, y distinto a los que se encuentran en distinta situación.

El impuesto a la renta es injusto al promover el enriquecimiento con daño, y hace injusto el procedimiento de cobro

A decir del TC, en una expropiación “*se podrá sacrificar* a su titular de la propiedad cuando media causa de seguridad nacional o necesidad pública”²⁵. Todo sacrificio implica necesariamente un beneficio, de modo que la expropiación al producir un sacrificio, necesariamente ocasiona un beneficio. El particular expropiado será el sacrificado y la enajenación forzada de su propiedad será el sacrificio; mientras que el Estado (en representación de la sociedad y sus intereses generales) será el beneficiario y la satisfacción de un interés general con el bien expropiado, el beneficio.

La presencia del sacrificio y del beneficio son elementos esenciales en la configuración de una expropiación. En palabras de García de Enterría,

“La privación de utilidades positivas que el acto expropiatorio implica para el afectado debe traducirse, pues, paralelamente en un beneficio para alguien (...). *Donde no hay enriquecimiento, positivo o negativo, a favor de un beneficiario (...) no hay expropiación*, sino actos de policía que no dan lugar a indemnización”²⁶.

El contenido esencial del derecho a la propiedad manda que entre el sacrificio y el beneficio producidos por la expropiación haya un equilibrio. Este equilibrio se consigue a través de la indemnización justipreciada. Ésta, por tanto, persigue dos objetivos: uno es evitar que quede sin resarcir plenamente el sacrificio y consecuente daño expropiatorio; y el otro es evitar que el beneficio produzca un enriquecimiento estatal sin justificación.

Pues bien, el cobro de un impuesto como puede ser el de renta, impide la consecución de estos objetivos, convirtiéndose en un acto de injusticia. Es injusto porque el cobro del impuesto impide el resarcimiento pleno del sacrificio y daño ocasionados por la desapoderación del bien expropiado. Resulta palmaria la situación de injusticia en la que se coloca al titular de este bien, pues en definitiva se le obliga a aceptar como irremediable una pérdida patrimonial por él ni buscada ni generada.

Es injusto también porque permite que el Estado se enriquezca en la porción de indemnización que finalmente resta del justiprecio por concepto de impuesto a la renta. Se configuraría una situación en la que el Estado se beneficiaría con base en un daño infringido al particular. En definitiva, habría una porción del valor del bien expropiado que ingresaría al patrimonio estatal, sin que tenga correspondencia con una salida de dinero en un monto

²⁵ EXP. N.º 00864–2009–AA/TC Fundamento 22. Énfasis añadido.

²⁶ GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo, *Los principios de la nueva ley de expropiación forzosa: potestad expropiatoria, garantía patrimonial, responsabilidad civil de la administración*, Civitas, Madrid 1989, p. 70. Énfasis añadido.



equivalente, produciéndose el incremento patrimonial proscrito, pues no tendría una causa legítima ni avalada por el Derecho al ser injusta²⁷.

Y lo que haría más deleznable esta situación es que este beneficio injusto se produciría con aparente ropaje de legalidad, pues el Estado supuestamente cumpliría con entregar el monto total de la indemnización justipreciada, y a continuación, empleando cauces legales –supuestamente legítimos–, quitaría parte del dinero entregado como justa indemnización. Hay, pues, un claro intento de engaño del Estado para finalmente beneficiar su patrimonio a costa del patrimonio del titular del bien expropiado.

El pago del impuesto a la renta resulta siendo manifiestamente injusto, lo que necesariamente desemboca en la injusticia del procedimiento seguido por el ente recaudador para hacerlo efectivo en caso el contribuyente se niegue a pagarlo. Un tal procedimiento sería vulnerador de las exigencias del derecho fundamental al debido proceso en su dimensión material.

El TC ha reconocido que

“el debido proceso tiene, a su vez, dos expresiones: una formal y otra sustantiva; en la de carácter formal, los principios y reglas que lo integran tienen que ver con las formalidades estatuidas (...); en su faz sustantiva, se relaciona con los estándares de justicia como son la razonabilidad y proporcionalidad que toda decisión judicial debe suponer”²⁸.

En referencia expresa a los procedimientos administrativos, ha establecido el TC que

“una afectación del derecho al debido proceso no sólo se practica cuando se afectan algunas de sus garantías formales, sino incluso cuando la actuación administrativa no observa un mínimo criterio de justicia, es decir, un criterio perfectamente objetivable a través de los principios de razonabilidad y proporcionalidad”²⁹.

Este sería el caso del procedimiento administrativo de cobro del impuesto a la renta por la indemnización justipreciada que se reciba por el bien expropiado: un proceso administrativo que vulnera la dimensión material del contenido constitucional del derecho al debido proceso.

Extensión del razonamiento hacia cualquier tipo de gravamen

Todas las justificaciones hechas para considerar inconstitucional gravar con el impuesto a la renta a la indemnización justipreciada obtenida por la expropiación de un bien, son trasladables fácilmente para sustentar la inconstitucionalidad que aquejará a todo gravamen o tributo que se intente cobrar sobre el monto de la mencionada indemnización.

Como se ha justificado, la indemnización justipreciada es la contrapartida del daño ocasionado al afectado en su patrimonio por la expropiación del bien. Es condición esencial que el monto de la misma no suponga ni un empobrecimiento ni un enriquecimiento patrimonial; es decir, que se limite a restablecer el patrimonio del afectado a través del simple resarcimiento del daño ocasionado al mismo. La indemnización justipreciada tiene

²⁷ Es una exigencia de justicia elemental evitar que alguien pueda enriquecerse en perjuicio de otro, pues “es conforme al Derecho natural que ninguno aumente su patrimonio con daño o injuria de otro”. STS del 3 de mayo de 1960.

²⁸ EXP. N.º 8125–2005–PHC/TC, Fundamento 6.

²⁹ EXP. N.º 0061–2002–AA/TC, Fundamento 5.

una función constitucional decisiva: mantener vigente la indemnidad patrimonial a través de la integridad del mismo.

Todo gravamen que al monto indemnizatorio se imponga, supondrá necesariamente su disminución, contradiciendo la exigencia de justicia de indemnidad patrimonial. No hay que olvidar que esta exigencia tiene la naturaleza de garantía: “Esta garantía ínsita en la sustancia misma de la expropiación se extiende en un sentido general, asegurando (...) la integridad patrimonial de los administrados frente a la acción directa del Estado”³⁰; y que tampoco es una garantía exigida constitucionalmente por el contenido esencial del derecho a la propiedad.

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.

De igual manera, un tal cobro rompe las exigencias iusfundamentales de igualdad, en la medida que la situación de expropiación es objetivamente distinta de todas aquellas que razonablemente pueden ser gravadas, en la medida que éstas cuentan con la voluntad de la persona para su realización, voluntad que falta en la enajenación forzada que dispone el Estado.

Asimismo, todo cobro por gravamen o tributo significará para la Administración Pública un enriquecimiento que tiene su causa en el daño patrimonial al afectado con la expropiación, lo que es una clara negación de las exigencias de justicia constitucionalizadas. Esta injusticia, y consiguiente inconstitucionalidad, se traslada hacia el procedimiento administrativo que se pretendiese instaurar para el cobro del gravamen o tributo, procedimiento que vulnerará la dimensión material del derecho fundamental al debido proceso.

Y es que “ya es bastante que [el Estado] pueda constreñir al ciudadano a venderle su heredad y que le prive del privilegio que él tiene según la ley civil de no poder ser forzado a enajenar su bien”³¹, como para permitir además que el mismo Estado pueda quedarse con parte de la indemnización justipreciada o, lo que es lo mismo, permitirle que se quede con parte de su patrimonio sin resarcirlo o compensarlo, a través del pago de un gravamen o tributo.

En la expropiación existe un sacrificio legítimo que comporta un daño también legítimo, permitido y amparado por la Constitución. De tal daño “emerge un crédito de reparación que compondría la figura de la indemnización expropiatoria”³². No pagarla o pagarla incompletamente, que es lo que se produciría con el cobro de gravámenes o tributos, es un acto manifiestamente injusto e inconstitucional.

³⁰ GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo, *Los principios de la nueva ley de expropiación forzosa: potestad expropiatoria, garantía patrimonial, responsabilidad civil de la administración*, Civitas, Madrid 1989, p. 97.

³¹ MONTESQUIEU, *El espíritu de las leyes*, Libro XXVI, Capítulo 16.

³² GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo, *Los principios de la nueva ley de expropiación forzosa: potestad expropiatoria, garantía patrimonial, responsabilidad civil de la administración*, Civitas, Madrid 1989, p. 112.



SOBRE LA INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTÍCULO 5 DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA

La vigencia de la norma que ordena el pago del impuesto a la renta a las indemnizaciones provenientes de actos de expropiación

En la Ley del impuesto a la renta peruana, en adelante la Ley, uno de los elementos que definen un grupo importante de hechos habilitantes es el de enajenación de bienes. La enajenación está gravada con el impuesto a la renta. La Ley ha establecido lo que, para el impuesto a la renta, ha de entenderse por enajenación. Ésta ha sido definida en los términos siguientes:

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

Si las enajenaciones que dispone la Ley están sujetas al impuesto a la renta (artículo 1 y 2 de la Ley), y la Ley considera a la expropiación como un tipo de enajenación (artículo 5), entonces, las expropiaciones están gravadas con el impuesto a la renta. Así, es posible concluir la siguiente norma:

N₅: Está ordenado que las expropiaciones paguen impuesto a la renta.

Al ser la expropiación un concepto jurídico, el impuesto a la renta recaerá sobre el monto de la indemnización justipreciada. Esto significa que existe otro modo de formular esta norma:

N₅: Está ordenado que el monto de las indemnizaciones justipreciadas pagado por las expropiaciones, paguen el impuesto a la renta.

Sin embargo, es posible sostener una norma contraria desde el artículo 3.a de la Ley. Tal disposición establece lo siguiente:

“Artículo 3.– Los ingresos provenientes de terceros que se encuentran gravados por esta ley, cualquiera sea su denominación, especie o forma de pago son los siguientes: a) Las indemnizaciones en favor de empresas por seguros de su personal y aquéllas que no impliquen la reparación de un daño, así como las sumas a que se refiere el inciso g) del Artículo 24”.

Una de las normas que es posible concluir del artículo 3.a de la Ley es la siguiente:

N_{3a}: Está prohibido gravar con el impuesto a la renta las indemnizaciones que impliquen la reparación de un daño.

En la medida que la indemnización justipreciada obtenida por expropiación de un bien tiene –como ya se justificó– la única y legitimadora finalidad de reparar el daño provocado por la expropiación de un bien, entonces, esta misma norma es posible de formularla en los términos siguientes:

N_{3a}: Está prohibido gravar con el impuesto a la renta las indemnizaciones justipreciadas que tengan su origen en la expropiación de un bien.

Así formulada, **N_{3a}** es contraria a **N₅**. Mientras la primera establece la prohibición de que las indemnizaciones justipreciadas paguen el impuesto a la renta, la segunda ordena que tales indemnizaciones paguen el mencionado impuesto. En la teoría general del derecho esta contradicción habría generado una antinomia, que debería ser resuelta con base en los criterios de jerarquía normativa (ley superior prevalece sobre ley inferior), de vigencia

temporal (les posterior prevalece sobre ley anterior), y de alcance normativo (ley particular prevalece sobre ley general).

La solución de esta antinomia la daría el tercer criterio, cuya aplicación sería la siguiente. N_{3a} es general porque está regulando el tratamiento que recibiría todo tipo de indemnización destinada a resarcir un daño; mientras que N_5 es particular porque está regulando el tratamiento que recibiría un tipo particular de indemnización resarcitoria del daño: la indemnización justipreciada proveniente de la expropiación de un bien. Esta antinomia se resolvería haciendo prevalecer N_5 sobre N_{3a} . Es decir, de entre las dos disposiciones, la que está vigente es el artículo 5 de la Ley y, con éste rige N_5 que ordena el pago del impuesto a la renta por la indemnización justipreciada recibida por la expropiación de un bien.

Por las razones dadas anteriormente, habrá que sostener que N_5 dispone una posición jurídica a los beneficiarios de una indemnización justipreciada que es inconstitucional porque vulnera el derecho a la propiedad al agredir la garantía de indemnidad patrimonial que conforma el contenido esencial del mencionado derecho fundamental; porque vulnera las exigencias razonables del principio de igualdad que exige tratar diferente lo desigual; y la básica exigencia de justicia de que nadie puede enriquecerse con base en el daño de otro. Así, el artículo 5 de la Ley es inconstitucional.

Frente a esta situación corresponde preguntarse por el mecanismo de defensa que el beneficiario de una indemnización justipreciada tiene a su alcance para impedir el quiebre de la garantía de indemnidad patrimonial que le reconoce la Constitución. A responder esta pregunta se destina el apartado siguiente.

EL AMPARO COMO MECANISMO DE PROTECCIÓN IUSFUNDAMENTAL

El artículo 5 de la Ley de renta es de naturaleza autoaplicativa

Exigir el impuesto a la renta de la indemnización justipreciada proveniente de la expropiación de un bien, como se justificó anteriormente, atenta de modo manifiesto contra el contenido constitucionalmente protegido (que es el contenido esencial) de los derechos fundamentales a la propiedad, a la igualdad y, eventualmente, al debido proceso de iniciarse un proceso administrativo de cobro coactivo. Constitucionalmente está previsto que la defensa del contenido constitucional de estos derechos se obtenga a través del proceso de amparo. El proceso de amparo es la vía constitucionalmente prevista para lograr el cese de la agresión de los derechos fundamentales. En la medida que el acto agresor es la Ley que dispone que la expropiación ha de ser tenida como un tipo de enajenación gravada por el impuesto a la renta, entonces la modalidad de amparo procedente es la de amparo contra leyes.

Las exigencias de normatividad de la Constitución llevan a no admitir zonas exentas de vinculación a la Constitución y, por ello, a no admitir zonas exentas al control de constitucionalidad. Consecuentemente, la ley está sujeta a la Constitución y ha de controlarse que su sometimiento a ésta se verifique efectiva y plenamente. Cuando la ley agrede el contenido constitucional de un derecho fundamental, el proceso constitucional de la libertad será el remedio procesal efectivo para neutralizar tal agresión. La ley puede ser autoaplicativa o heteroaplicativa. En el primer caso la ley será la causa directa de la agresión del derecho; en el segundo será la causa indirecta. Por eso, en el primer caso el proceso constitucional se dirige directamente contra la ley, y en el segundo sólo indirectamente. Aquí conviene detenerse en el primer supuesto.



Para que el proceso constitucional proceda directamente contra una disposición legal, ésta ha de ser de naturaleza autoaplicativa. Las normas autoaplicativas se definen como “aquellas cuya aplicabilidad, una vez que han entrado en vigencia, resulta inmediata e incondicionada” (artículo 3 del Código Procesal Constitucional). En palabras del TC, son aquellas que “no requieren de reglas jurídicas intermedias o de actos de ejecución posteriores a su entrada en vigencia para generar un efecto directo”³³, pues se trata de normas “creadora[s] de situaciones jurídicas inmediatas, sin la necesidad de actos concretos de aplicación”³⁴, es decir, son aquellas “cuya eficacia no se encuentra sujeta a la realización de actos posteriores de aplicación, sino que la adquieren al tiempo de entrar en vigencia”³⁵.

En relación a las disposiciones legales tributarias, es necesario distinguir entre la obligación tributaria y el pago de la misma. Lo que interesa a efectos de definir su carácter autoaplicativo, es si tal obligación ha nacido con la sola entrada en vigor de la ley o, por el contrario, necesita de un acto posterior. Esto dependerá de que en la disposición legal se haya dispuesto ya todos los elementos necesarios para definir al obligado y al contenido de la obligación, de modo que no haya necesidad de un acto posterior –legislativo o ejecutivo– para definir estos elementos constitutivos. Los actos posteriores que realice SUNAT serán no de definición normativa del tributo, sino del cobro efectivo de una deuda legalmente predefinida en sus elementos constitutivos.

En la definición del carácter autoaplicativo de una ley tributaria juega un papel decisivo el principio de legalidad. Este principio, según el TC, exige que

“los elementos constitutivos del tributo deben estar contenidos cuando menos en la norma de rango legal que lo crea, es decir, el hecho generador (hipótesis de incidencia tributaria), sujeto obligado, materia imponible y alícuota”³⁶.

En la medida que el principio de legalidad en materia tributaria exige que todos los elementos constitutivos de las obligaciones tributarias se encuentren definidos en la ley, se puede sostener con carácter general que todas las disposiciones que crean tributos son de carácter autoaplicativo. Este es el parecer del TC, el cual en relación a las normas que crean tributos ha manifestado que

“estas normas tributarias son del tipo autoaplicativas, pues en la medida que el demandante sea sujeto pasivo del tributo y se configure en su caso el hecho imponible de la norma, la misma ya le es exigible, es decir, ya se encuentra obligado al pago sin esperar que la administración desemboque su actuación administrativa para ejercer la cobranza de la deuda”³⁷.

Consecuentemente, la norma que proviene del artículo 5 de la Ley (en interpretación sistemática con los artículos 1 y 2 de la Ley), ha de ser tenida como una norma autoaplicativa. La razón es que jurídicamente la obligación del titular de la indemnización justipreciada de pagar el impuesto a la renta, surgió con la sola entrada en vigor de la Ley. Desde que esto ocurrió surgió el mandato líquido de que toda expropiación ha de ser considerada como hecho generador del impuesto a la renta. Para el surgimiento de esta obligación tributaria no se necesitó de ningún acto posterior (ni normativo, ni administrativo). Los actos

³³ GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo, *Los principios de la nueva ley de expropiación forzosa: potestad expropiatoria, garantía patrimonial, responsabilidad civil de la administración*, Civitas, Madrid 1989, p. 112.

³⁴ EXP. N.º 1136-1997-AA/TC, Fundamento 2.

³⁵ EXP. N.º 1122-2000-AA/TC, Fundamento 5.c.

³⁶ EXP. N.º 01473-2009-PA/TC, Fundamento 35.

³⁷ EXP. N.º 2302-2003-AA/TC, Fundamento 9.

posteriores que se requerirían son, en todo caso, para el cobro de la obligación tributaria, pero no para su nacimiento. Éste se ha producido inmediatamente con la entrada en vigencia de la Ley; desde que esta rige, jurídicamente nace la obligación de tributar las expropiaciones.

El cumplimiento de los requisitos de procedencia del amparo contra leyes autoaplicativas

Los requisitos que se han de cumplir para la procedencia de la demanda constitucional de amparo contra una norma autoaplicativa son los siguientes tres. En primer lugar, el contenido de la norma debe ser inconstitucional por contravenir el contenido constitucionalmente protegido de un derecho fundamental, y al contravenirlo lo agrede, ya sea por amenaza cierta e inminente o por violación efectiva. A este requisito se refiere el TC cuando afirma que

“el amparo procede (...) cuando la norma constituye en sí misma un acto (normativo) contrario a los derechos fundamentales. (...) [L]a procedencia del amparo es consecuencia de la amenaza cierta e inminente a los derechos fundamentales que representa el contenido dispositivo inconstitucional de una norma inmediatamente aplicable”³⁸.

Como ya se tuvo oportunidad de justificar, la decisión legislativa de gravar con el impuesto a la renta (y en general con cualquier tributo) a la indemnización justipreciada proveniente de la expropiación de un bien, es inconstitucional por agredir el contenido esencial de los derechos fundamentales a la propiedad y a la igualdad. En tanto el artículo 5 de la Ley contiene esta decisión, ha de ser tenido como inconstitucional por vulnerar estos derechos fundamentales.

La modalidad de agresión que esta disposición legal representa para el contenido constitucional de ambos derechos fundamentales es la de amenaza cierta y de inminente realización³⁹. Es cierta porque la obligación tributaria está contenida en una Ley vigente, de modo que su existencia y la obligatoriedad de su cumplimiento no es una mera posibilidad, sino un hecho cierto. Y es de inminente realización porque una vez finalizado el ejercicio fiscal en el que se recibió la indemnización justipreciada, se ha de verificar el pago completo de la obligación tributaria. Abunda en la verificación de estos dos elementos el hecho que en la Ley está también dispuesto que si el cumplimiento de la obligación tributaria no se verifica plenamente en los plazos previstos, el órgano recaudador (SUNAT) está habilitado para coactivamente realizar los cobros respectivos.

Adicionalmente, si luego de recibida la indemnización justipreciada, el obligado tributario ha efectuado los imperativos pagos a cuenta del tributo, entonces, en esta parte se ha de considerar que la amenaza (cierta e inminente) se ha convertido en vulneración efectiva, pues ha ocurrido que el patrimonio del afectado con la expropiación se ha visto real y efectivamente disminuido con el pago a cuenta realizado. En este caso se produce la efectiva agresión (y no mera amenaza) de la garantía de indemnidad patrimonial del titular del bien expropiado, con la consecuente efectiva (y no simple amenaza) violación de su derecho a la propiedad y a la igualdad.

³⁸ EXP. N.º 2734-2005-PA/TC, Fundamento 7.

³⁹ Tal y como lo exige el artículo 2 del Código Procesal Constitucional al disponer que “cuando se invoque la amenaza de violación, ésta debe ser cierta y de inminente realización”.



En segundo lugar, debido a que la procedencia del amparo exige que la agresión al derecho fundamental sea manifiesta, se ha de exigir que la inconstitucionalidad de la norma también deba ser manifiesta. En palabras del TC, se exige que

“la norma a inaplicarse resulte evidentemente incompatible con la Constitución, aun luego de haberse acudido a interpretarla de conformidad con ésta”⁴⁰.

Este es el caso pues la norma legal por la cual está ordenado que las indemnizaciones justipreciadas obtenidas de la expropiación de bienes debe pagar el impuesto a la renta, tiene un claro significado jurídico consistente en el menoscabo real del patrimonio del afectado (afectación del derecho a la propiedad), y en el irrazonable trato igual a dos situaciones completamente distintas (afectación del derecho a la igualdad). De manera que la inconstitucionalidad del artículo 5 de la Ley y, por tanto, los efectos jurídicos que de este artículo se desprende, contravienen manifiestamente el contenido constitucional de los derechos a la propiedad y a la igualdad. No es posible sostener ningún argumento en sentido contrario a la inconstitucionalidad del precepto legal mencionado y a la afectación de los derechos fundamentales referidos, lo que hace que tanto la inconstitucionalidad como la agresión sean manifiestas.

Y, en tercer lugar, en la medida que el amparo busca no la derogación de una ley, sino su inaplicación al caso concreto, la norma cuya inconstitucionalidad se invoca debe ser relevante para la resolución de la controversia, es decir, para la determinación y para el cese de la agresión del derecho fundamental. Se exige, dice el TC, que

“la norma a inaplicarse tenga una relación directa, principal e indisoluble con la resolución del caso, es decir, que ella sea relevante en la resolución de la controversia”⁴¹.

Este requisito se ha de dar también por cumplido en una demanda de amparo contra el artículo 5 de la Ley. La razón es que la relevancia le viene dada por el hecho de ser esta disposición la que establece el pago del impuesto a las indemnizaciones justipreciadas, es decir, por el hecho de ser el acto agresor de los derechos fundamentales. Y en una demanda constitucional de amparo que busca el cese de las agresiones iusfundamentales, la ley que contiene el acto agresor es decisiva para la solución del caso, de hecho, sin ella no hay caso.

El cumplimiento de otras generales exigencias de procedencia del amparo constitucional

Adicionalmente a estas exigencias propias del amparo contra normas autoaplicativas, se ha de considerar el cumplimiento de dos requisitos de procedibilidad predicables de todos los amparos constitucionales. El primero de ellos es la inexistencia de vías previas por agotar. Es criterio jurisprudencial plenamente asentado la inexigibilidad de agotar vías previas para los amparos contra normas autoaplicativas. Así dijo el TC:

“no resultaría exigible el agotamiento de la vía previa en el caso de normas autoaplicativas, pues, al ser susceptibles de afectar derechos fundamentales con su sola vigencia, el tránsito por esta vía podría convertir en irreparable la agresión. Más aún, al no requerir actos concretos de afectación, haría inviable un pronunciamiento por parte del Tribunal administrativo”⁴².

⁴⁰ EXP. N.º 06730-2006-PA/TC, Fundamento 16.c.

⁴¹ EXP. N.º 06730-2006-PA/TC, Fundamento 16. b.

⁴² EXP. N.º 2302-2003-AA/TC, Fundamento 7.

Y el segundo es el plazo de prescripción para interponer la demanda constitucional. En el caso de las normas autoaplicativas, el plazo de prescripción previsto para la interposición de una demanda de amparo no empieza a correr. En palabras del TC,

“la prescripción en el amparo contra normas autoaplicativas tiene un tratamiento particular. En efecto, la norma autoaplicativa (...) establece un mandato (...) cuyo efecto dispositivo se produce con su entrada en vigencia, incidiendo directa e inmediatamente en los derechos de la persona. Tal mandato no agota su efecto con la entrada en vigencia de la norma, sino que se proyecta sin solución de continuidad en el tiempo en tanto la norma no sea derogada o declarada inválida. Es decir, que la norma se proyecta en el tiempo sin solución de continuidad, lo que permite advertir que la afectación ocasionada es de carácter continuado y, por tanto, su impugnación a través del proceso de amparo no está sujeta al plazo prescriptorio establecido en el artículo 44.º del Código Procesal Constitucional”⁴³.

CONCLUSIONES

Del análisis efectuado a lo largo de este trabajo, es posible llegar a las conclusiones siguientes:

Primera: La indemnización justipreciada que se paga a un particular por la expropiación de un bien, es el mecanismo previsto constitucionalmente para hacer efectiva la garantía de indemnidad patrimonial. Esta garantía forma parte del contenido constitucionalmente protegido del derecho a la propiedad.

Segunda: La indemnización justipreciada está compuesta por dos valores económicos: el valor comercial del bien y por el valor económico del perjuicio directamente ocasionado por el acto expropiatorio. Con estos valores se persigue únicamente resarcir de modo pleno el daño ocasionado al patrimonio del afectado, sin enriquecerlo ni empobrecerlo.

Tercera: Sin el pago íntegro de la indemnización no se habrá producido el resarcimiento íntegro del daño y con ello no se habrá configurado la indemnidad patrimonial del afectado, vulnerándose el contenido esencial del derecho fundamental a la propiedad.

Cuarta: El pago del impuesto a la renta que se disponga sobre el monto de la indemnización justipreciada, supondrá necesariamente la agresión al derecho fundamental a la propiedad en la medida que con ello inevitablemente disminuye el monto de la indemnización, quedando una parte del daño sin reparar y, quedando una parte del patrimonio que no es reintegrado, contradiciendo la exigencia constitucional de indemnidad de la propiedad.

Quinta: El pago del impuesto a la renta que se disponga sobre el monto de la indemnización justipreciada, supondrá necesariamente la agresión al derecho fundamental a la igualdad en la medida que está disponiendo un mismo trato fiscal (el pago del impuesto) a dos situaciones que son manifiestamente distintas, porque en la expropiación falta la

⁴³ EXP. N.º 01473-2009-PA/TC, Fundamento 4.



manifestación de voluntad en la realización de la acción gravada; y la indemnización justipreciada no es una renta.

Sexta: El pago del impuesto a la renta que se disponga sobre el monto de la indemnización justipreciada, supondrá necesariamente la agresión a exigencias de justicia elementales, como aquella que proscribiera el enriquecimiento a costa del daño a otra persona. Con el pago del impuesto ocurrirá que el patrimonio estatal se incrementa, y el patrimonio del afectado disminuye en el monto que se pagará por el impuesto. Esta trasgresión de la justicia hace del procedimiento administrativo que se instaure para exigir el pago del impuesto, un procedimiento que vulnera la dimensión material del contenido esencial del derecho fundamental al debido proceso.

Séptima: Estas razones que justifican que el impuesto a la renta vulnera el derecho fundamental a la propiedad, el derecho fundamental a la igualdad, las exigencias de justicia básica y, eventualmente, el derecho al debido proceso administrativo, son aplicables a todo tipo de gravamen y tributo que pueda plantearse contra la indemnización justipreciada.

Octava: El artículo 5 de la Ley del impuesto a la renta, vulnera con su sola entrada en vigor el contenido constitucionalmente protegido de los derechos fundamentales a la propiedad y a la igualdad, en la medida que dispone el mandato de que las indemnizaciones justipreciadas por expropiación tributen el impuesto a la renta. Es, por esta razón, una norma de carácter autoaplicativo.

Novena: Una demanda de amparo interpuesta contra el artículo 5 de la Ley de renta para solicitar su inaplicación al caso de una indemnización justipreciada, debería ser declarada fundada. En efecto, ésta norma de carácter autoaplicativo agrede de modo manifiesto el contenido esencial de los derechos fundamentales a la propiedad y a la igualdad; la inconstitucionalidad es manifiesta, en la medida que no puede formularse contra ella ninguna razón a favor de su constitucionalidad; y la inconstitucionalidad es relevante para resolver el amparo porque tal norma autoaplicativa es precisamente la razón de que haya controversia al significar ella el acto agresor iusfundamental. Por lo demás, no es exigible el agotamiento de vía previa alguna, así como también no es posible oponerle plazo de prescripción alguno por tratarse de una agresión de naturaleza continuada.