

**UNIVERSIDAD CATÓLICA SANTO TORIBIO DE MOGROVEJO**  
**FACULTAD DE DERECHO**  
**ESCUELA DE DERECHO**



**Análisis jurídico para determinar la naturaleza del impuesto temporal  
a los activos netos regulado por la Ley n.º 28424**

**TESIS PARA OPTAR EL TÍTULO DE  
ABOGADO**

**AUTOR**

**Reyna Noemi Senmache Abad**

**ASESOR**

**Percy Orlando Mogollon Pacherre**

**<https://orcid.org/0000-0002-1360-2647>**

**Chiclayo, 2023**

**Análisis jurídico para determinar la naturaleza del impuesto  
temporal a los activos netos regulado por la Ley n.º 28424**

PRESENTADA POR  
**Reyna Noemi Senmache Abad**

A la Facultad de Derecho de la  
Universidad Católica Santo Toribio de Mogrovejo  
para optar el título de

**ABOGADO**

APROBADA POR

Jorge Oliva Cornejo  
PRESIDENTE

Carla Emperatriz Ortiz Castañeda  
SECRETARIO

Percy Orlando Mogollon Pacherre  
VOCAL

## **Dedicatoria**

*A mis padres: Doralinda y Alejandro por ser los seres humanos que me brindaron toda su protección y amor, por seguir confiando en mis sueños y habilidades, por sus consejos y valores enseñados.*

## **Agradecimientos**

*A la Universidad Católica Santo Toribio de Mogrovejo,  
A mi compañero en toda la travesía universitaria, Roberto Piscoya  
A mi asesor de tesis el Dr. Percy Orlando Mogollon Pacherre  
A mi familia y amigos por su lealtad y apoyo constante.*

# Análisis jurídico para determinar la naturaleza del impuesto temporal a los activos netos regulado por la Ley n.º 28424

## INFORME DE ORIGINALIDAD

<b>25%</b> INDICE DE SIMILITUD	<b>25%</b> FUENTES DE INTERNET	<b>4%</b> PUBLICACIONES	<b>15%</b> TRABAJOS DEL ESTUDIANTE
-----------------------------------	-----------------------------------	----------------------------	---------------------------------------

## FUENTES PRIMARIAS

<b>1</b>	<b>hdl.handle.net</b> Fuente de Internet	<b>6%</b>
<b>2</b>	<b>creativecommons.org</b> Fuente de Internet	<b>3%</b>
<b>3</b>	<b>repositorio.ucv.edu.pe</b> Fuente de Internet	<b>1%</b>
<b>4</b>	<b>repositorio.uladech.edu.pe</b> Fuente de Internet	<b>1%</b>
<b>5</b>	<b>tesis.pucp.edu.pe</b> Fuente de Internet	<b>1%</b>
<b>6</b>	<b>tesis.usat.edu.pe</b> Fuente de Internet	<b>1%</b>
<b>7</b>	<b>pirhua.udep.edu.pe</b> Fuente de Internet	<b>1%</b>
<b>8</b>	<b>revistas.pucp.edu.pe</b> Fuente de Internet	<b>1%</b>
<b>9</b>	<b>es.revistaespacios.com</b> Fuente de Internet	

## Índice

<b>Resumen .....</b>	<b>6</b>
<b>Abstract .....</b>	<b>7</b>
<b>Introducción .....</b>	<b>8</b>
<b>Revisión de literatura .....</b>	<b>10</b>
<b>Antecedentes del problema .....</b>	<b>10</b>
<b>Materiales y métodos.....</b>	<b>26</b>
<b>Resultados y discusión.....</b>	<b>27</b>
<b>Conclusiones.....</b>	<b>47</b>
<b>Recomendaciones.....</b>	<b>48</b>
<b>Referencias .....</b>	<b>48</b>

## Resumen

El impuesto temporal a los activos netos (en adelante, ITAN) es un impuesto que grava el patrimonio de las empresas que pertenecen al régimen de tercera categoría, para funcionar como un crédito contra los pagos a cuenta del impuesto a la renta, sin embargo, parte del gremio empresarial y de la doctrina en materia tributaria considera que el ITAN está directamente ligado con el cumplimiento del IR, pese a que el Tribunal Constitucional en la (Sentencia N.º 03797- 2006-PA/TC, 2006) donde se discutió su constitucionalidad determinó que es un impuesto autónomo independientemente del IR, en ese sentido el ITAN tiene como hecho generador de riqueza el patrimonio de los contribuyentes y no la renta que las empresas generan con la actividad empresarial, siendo en la práctica un tributo confiscatorio. Por otro lado, otra crítica que tiene este impuesto es que el art. 4 de la disposición en mención establece la devolución de la obligación cuando la empresa incurra en pérdidas, no obstante, una de las características de todo tributo es ser un pago definitivo sin posibilidad a devolución. La presente investigación tiene como objetivo principal establecer la naturaleza jurídica del ITAN, en base a los criterios dogmáticos que diferencia la obligación tributaria sustancial y formal, con la finalidad que los legisladores establezcan claramente la diferencia entre la obligación tributaria desde sus dos aristas, a fin de evitar que se trasgredir los derechos de los contribuyentes.

**Palabras clave:** tributo, impuesto temporal a los activos netos, obligación tributaria sustancial y material.

## Abstract

The temporary tax on net assets is a tax levied on the wealth of companies that belong to the third category regime, to function as a credit against payments on account of income tax, however, part of the business community and the tax doctrine considers that the ITAN is directly linked to the compliance of the IR, even though the Constitutional Court in the (Ruling N. ° 03797-2006-PA/TC, 2005) where its constitutionality was discussed, determined that it is an autonomous tax independently from the IR, in this sense, the ITAN has as a wealth-generating fact the taxpayers' patrimony and not the income that the companies generate with the business activity, being in practice a confiscatory tax. On the other hand, another critic of this tax is that Article 4 of the law in question establishes the refund of the tax when the company incurs losses, however, one of the characteristics of any tax is that it is a definitive payment without the possibility of a refund. The main objective of this research work is to establish the legal nature of the ITAN, based on the dogmatic criteria that differentiate the substantial and formal tax obligation, with the purpose that the legislators establish the difference between the tax obligation from its two sides, to avoid violating the taxpayers' rights.

**Keywords:** Tax, temporary tax on net assets, substantial and material tax liability.

## **Introducción**

A lo largo de la historia, los gobiernos han buscado mantener la estabilidad estatal, garantizando a la sociedad una calidad de vida adecuada mediante políticas tributarias respaldadas por el principio de solidaridad; aunque el Perú no ha sido ajeno a la implementación de tributos, enfrenta dificultades para recaudar recursos suficientes. Aquello se atribuye a la extensa informalidad y a la limitada capacidad técnica gubernamental para establecer políticas tributarias eficaces y eficientes. La problemática se agrava por la necesidad imperiosa de crear tributos que se ajusten a los parámetros constitucionales y eviten controversias a posteriori.

En la presente investigación, abordaremos la implementación del ITAN, aprobado en diciembre de 2004 mediante la Ley N° 28424, su creación fue en respuesta a la sentencia (003-2004-AI/TC, 2004) del Tribunal Constitucional, la cual declaró la derogación del Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta (en adelante, AAIR), por ser un impuesto de carácter confiscatorio.

En ese sentido, El ITAN se diseñó con el objetivo de preservar la recaudación estatal, focalizándose en generadores de tercera categoría bajo el Régimen General del Impuesto a la Renta (en adelante, IR) y creado bajo un aparente cumplimiento a los principios constitucionales, su propósito es operar como crédito contra los pagos a cuenta del IR, considerando como hecho impositivo el valor de los activos netos registrados en el balance general al cierre del ejercicio gravable anterior al 31 de diciembre, su valor se determina bajo condiciones y deducciones establecidas por el IR.

Inicialmente fue concebido como impuesto temporal, sin embargo, se extendió hasta el 2007, puesto que, su contribución representó el 4% del Producto Bruto Interno (en adelante, PBI), asimismo, el ITAN ha mantenido su vigencia hasta la actualidad.

La controversia en torno a este impuesto radica en que parte del sector empresarial y la doctrina tributaria, argumentan que este impuesto aún transgrede al principio de no confiscatoriedad, similar a su predecesor el AAIR. La crítica se centra en que el ITAN grava los activos netos de las empresas, en lugar de sus ingresos empresariales, la obligación se debe cumplir incluso si existiera una ausencia de utilidades anuales.

Razón por lo cual, se han generado disputas entre la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (en adelante, SUNAT) y el sector privado. En

efecto, tal disputa se plasmó en la Sentencia N.º 03797-2006-PA/TC de 2005, en la que se discutió la constitucionalidad del ITAN, determinando Tribunal Constitucional que es un impuesto autónomo e independiente del impuesto a la renta, sin clarificar su naturaleza jurídica.

Una crítica adicional dirigida a la Ley del ITAN, radica en ser un impuesto con opción a devolución, únicamente en situaciones de pérdida financiera, según lo estipulado en el artículo 4 de la ley referida.

A pesar que, la doctrina ni la jurisprudencia han proporcionado una definición precisa del concepto de tributo, si han enfatizado que, una de las características fundamentales de este, es su condición de pago definitivo, exento de la posibilidad de reembolso. En este contexto, la investigación propuesta se fundamenta en la sentencia que avala la constitucionalidad del ITAN, considerando que el Tribunal Constitucional no delimita de manera explícita su naturaleza jurídica y no proporciona una justificación clara sobre su relación con el IR.

En virtud de lo anterior, es esencial determinar la naturaleza del mencionado impuesto para evitar la posible vulneración de los principios consagrados en el artículo 74 de nuestra constitución, especialmente el principio de No confiscatoriedad y el de capacidad contributiva. Por tanto, la presente investigación tiene como objetivo distinguir entre un tributo propiamente dicho y una obligación tributaria de naturaleza formal, con el fin de establecer la relación jurídica entre el ITAN y garantizar que el ITAN se aplique conforme a los criterios de proporcionalidad y razonabilidad.

Considerando lo expuesto, para lograr el propósito de la investigación, se establece como objetivo general: Determinar la diferencia entre tributo y obligación tributaria con el fin de delimitar la naturaleza jurídica del ITAN. Asimismo, se han establecido dos objetivos específicos: (i) Analizar el tributo y la obligación tributaria así como sus demás componentes según la doctrina, para evitar que se legisle sin diferenciar las obligaciones sustanciales y formales que a la larga generen como consecuencia, la vulneración de los preceptos tributarios establecidos en nuestra Constitución; además, establecer si existen figuras similares al ITAN en el derecho comparado, a fin de realizar una comparación de nuestro impuesto y sus implicancias.

## **Revisión de literatura**

### **Antecedentes del problema**

Los antecedentes que se detallan a continuación comprenden algunas fuentes que analizan el impacto económico y desarrollo del impuesto temporal a los activos netos que son de interés para la investigación. De tal manera, se mostrarán conclusiones de distintos trabajos cuyo contenido nos permitirá alcanzar los objetivos propuestos en el presente artículo.

Respecto al origen del ITAN, Duran (2007) señala que, en noviembre de 2004 el Tribunal Constitucional a través del expediente 003-2004-AI/TC, declaró procedente la demanda de inconstitucionalidad, la cual se centraba en la quinta disposición transitoria final de la normativa N.º 27802, que regulaba el "Anticipo Adicional al Impuesto a la Renta," y el Art. 53 del decreto legislativo 945. La base del fallo fue en razón de que dicho tributo resultaba confiscatorio; aunque se trataba de un anticipo del IR, el cálculo del pago se basaba en el valor de los activos netos de la empresa.

Como respuesta a la derogación de esta ley, el poder legislativo se vio obligado a crear un nuevo impuesto que generará ingresos tributarios equivalentes a setecientos millones de nuevos soles anuales. El nuevo tributo se denominó, Impuesto Temporal a los Activos Netos y fue establecido por la Ley N° 28424. Un aspecto distintivo de este impuesto era su naturaleza temporal, marcando un cambio significativo en la estructura tributaria (p. 7).

En esa misma línea, sobre el ITAN, García y Malpartida (2017) indican que, es un impuesto patrimonial que grava los activos netos como revelación de capacidad contributiva, puede emplearse como crédito contra Pagos a Cuenta y de Regularización del IR. Su incidencia se centra en el valor añadido de los activos netos, reflejados en el balance al cierre del ejercicio fiscal anterior, determinado según condiciones y deducciones establecidas por la ley (p. 5).

Las investigaciones en referencia benefician a los contribuyentes del régimen de tercera categoría, dado que aclaran los criterios de aplicación del impuesto en situaciones específicas, considerando deducciones y amortizaciones.

Es relevante destacar que, aunque algunos autores han explicado las implicancias del ITAN, otra parte de la doctrina se ha propuesto analizar de manera crítica este

impuesto, especialmente después de que el Tribunal Constitucional determinará su constitucionalidad en la Sentencia N.º 03797-2006-PA/TC. En dicha sentencia, el Tribunal Constitucional estableció que, el ITAN es una obligación autónoma e independiente del IR, que respeta los principios de capacidad contributiva y no confiscatoriedad (2006).

En ese sentido, el Tribunal Constitucional determinó que el ITAN es autónomo, tras analizar jurisprudencias en las que se establecen límites de razonabilidad y proporcionalidad, en relación con los principios tributarios. Asimismo, argumentó que nuestra Constitución no especifica ningún tipo de tributo, estableciendo sólo los límites en el artículo 74 de la Constitución, lo que limita la facultad del legislador para crear tributos.

Montero (2011), en su investigación sobre la “Determinación y consecuencias de la aplicación del impuesto temporal a los activos netos en la liquidez de las empresas industriales en Tacna: Periodo 2007-2008”. El autor examina la figura del ITAN, estableciendo las fechas de su aplicación, referente al cálculo del ITAN, el cual se realiza tomando como referencia los activos netos presentados en el balance general del 31 de diciembre del año anterior. En consecuencia, la obligación asociada surge el 1 de enero al inicio de cada ejercicio fiscal.

Al respecto, el ITAN se distingue como un impuesto independiente del IR, dado que las deducciones y amortizaciones aplicables no abarcan todos los casos del IR, sino únicamente aquellos indicados por la Ley N.º 28424, la cual remite al IR. Además, la autora aborda el hecho de que los activos netos no se determinan mediante alguna norma tributaria específica, sino que su cálculo se basa en las Normas Internacionales de Información Financiera (NIF) y Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) (p. 42).

Contribuye en la investigación, porque permite establecer bajo qué criterios se debe comprender la autonomía del ITAN, cuál será el mecanismo para calcular los activos netos y que normativa se debe aplicar si la dispositivo contable o tributaria, lo que nos permite tener mayor referencia acerca de la aplicación del impuesto para llegar a determinar su naturaleza del ITAN.

Vilela, (2020) en su tesis titulada “Análisis crítico del impuesto temporal a los activos netos – ITAN, Mantenerlo o Derogarlo: El caso de las empresas del sector industrial que cotizan en la Bolsa de Valores de Lima, Periodo 2015 - 2018”, precisa la

relación de incidencia económica del ITAN que representaba en 36 empresas del sector industrial, entre ellas pequeñas y grandes, que cotizaban en la Bolsa de Valores de Lima. Asimismo, su investigación tiene como objetivo, determinar el nivel de liquidez, endeudamiento o apalancamiento de las empresas que tienen la obligación de cumplir con dicho impuesto.

En el análisis del impacto económico de las empresas, se examinaron variables dependientes e independientes con respecto al ITAN se determinó que este impuesto tiene una incidencia negativa en la liquidez, endeudamiento y apalancamiento de las empresas. En algunos casos, tras cumplir con la obligación en una sola cuota, las empresas recurrieron a préstamos bancarios para cumplir con sus compromisos contractuales.

Aquello en respuesta a que el ITAN, según nuestro Tribunal Constitucional es un impuesto autónomo y no guarda relación con el IR; es decir se demostró que así la empresa no genere renta y tenga pérdidas, se ven en la obligación de pagar dicho impuesto debido a que esta grava los activos netos y no la renta (p. 68).

En ese sentido, la presente tesis contribuye a la presente investigación, porque en ella se establece un carácter negativo respecto a la implementación de un impuesto que no guarda relación de funcionalidad con el hecho impositivo; es decir, la autora citando la Ley N° 28424 que regula al ITAN, determina que dicho tributo funciona como un pago anticipado para dar cumplimiento a otro impuesto que sería el Impuesto a la Renta, sin embargo, la base impositiva no serán las que generan las empresas sino por el contrario, se tomará para el cálculo del ITAN el valor de los activos netos presentados en el balance general.

Por tanto, se concluyó que la implementación de dicha obligación tributaria no respeta los principios constitucionales regulados en nuestra Constitución; como el principio de capacidad contributiva y el de no confiscatoriedad, exhortando al legislador tributario a retirar al ITAN de manera gradual.

Gonzales y León (2018) en su investigación titulada “La influencia del impuesto temporal a los activos netos (ITAN) en el índice de liquidez de la empresa ABC S.A.C. San Isidro, año 2017 y 2018”, realizaron un estudio macroeconómico de los balances financieros de la empresa ABC S.A.C. de San Isidro entre los periodos 2017 y 2018, con el objetivo de establecer como el ITAN influye en la liquidez de la empresa antes mencionada (p. 7).

Los autores obtienen el resultado del impacto genera dar cumplimiento a la obligación tributaria, mediante un análisis contable de la empresa ABC S.A.C estableciendo variantes cuantitativas como: los activos corrientes, el capital de trabajo y la prueba ácida, determinando que la empresa contaba en el periodo 2017 presentó una pérdida financiera reflejada en sus estados contables, debido que, por cada sol que debía la empresa a proveedores y acreedores entre ellos; el estado, la empresa solo podía cubrir 0.75 céntimos, generando con ello una pérdida de liquidez, al cancelar de manera periódica el ITAN (p.32).

Bajo ese escenario, esto último es relevante en su investigación porque determinan que a pesar que las empresas estén en crisis financieras, el ITAN deberá ser pagado pese a que no se cuente con liquidez y no cuenten con rentas positivas en sus balances financieros, vulnerando con ello, la capacidad económica y contributiva de las empresas; en algunos casos las empresas deciden vender sus activos para cumplir con sus obligaciones, razón por lo cual, el ITAN resulta ser confiscatorio.

Respecto a la presente investigación, resulta sugerente conocer la situación financiera de las empresas antes y después de la cancelación del ITAN, dado que refleja el carácter empírico de la norma, determinando que se afecta a un grupo de la población que tributa bajo el régimen de tercera categoría, que tiene que cumplir con la obligación sin evaluar su capacidad contributiva, generando así un aspecto confiscatorio por parte de la norma.

Tenorio, (2016) en su tesis titulada “El valor razonable como base imponible del ITAN, a propósito de las recientes fiscalizaciones de Sunat sobre dicho impuesto”, analiza la impresión que el ITAN genera respecto al modelo que deberá utilizarse para calcular la base imponible de los activos netos, dado que solo se hace mención a la Ley N° 28424 a través de la cual, se establece que la base imponible se encuentra constituida por el valor de los activos netos, asimismo, deberán estar consignados en el balance general sin establecer ningún método (p. 8).

El objetivo relevante es determinar cuál es el mecanismo para establecer la base imponible, para ello el autor realizó una diferencia de los métodos de medición como el costo histórico, costo corriente, valor razonable, valor realizable y valor presente, en razón a que, la Sunat durante el periodo 2016 realizó fiscalizaciones a diversas empresas que tienen la obligación de pagar el ITAN, obteniendo como resultado que las empresas

para la respectiva medición tienen como fuente a las normas contables (NIC) y financieras (NIF). No obstante, para el cálculo del ITAN, SUNAT concluye que, se utilizaba el costo histórico, considerando con ello que las empresas realizan una omisión al no utilizar el valor razonable (p.19).

La tesis precedente, contribuye en presente investigación, porque nos permite conocer cuáles son los criterios que se utilizan para realizar la medición de la base imponible que establece el ITAN, si bien la SUNAT, estableció que el método idóneo para medir la base imponible de los activos es el valor razonable, el autor concluye que, establecer el método de valor razonable, no sería proporcional con la capacidad contributiva de las empresas, porque se pretende calcular activos que tendría un costo alto en el mercado, no siendo un valor real por el contrario; establece que el método que se debe de utilizar es el valor histórico, dado que, en él se registra el valor real del precio por el que fue adquirido.

Yacto, (2017) en su investigación el “Impuesto temporal a los activos netos y su incidencia en la liquidez de la Empresa Industrial del Alimento S.A.C. del distrito de Lince año 2013”, reafirma el aspecto negativo que genera el cumplimiento del ITAN, para evaluar el impacto económico de la empresa Industrial del Alimento S.A.C. del distrito de Lince del periodo 2013.

Para ello, la autora utilizó indicadores económicos establecidos en los balances financieros del periodo 2013, determinando que el pago del ITAN de manera mensual le generaba a la empresa un déficit financiero, lo que generó a corto plazo que la empresa no cuente con la suficiente liquidez para dar cumplimiento a sus obligaciones (p.13).

El objetivo de la tesis en referencia, es medir el impacto que le genera a la empresa dar cumplimiento a la obligación del ITAN, en ese sentido se concluye que la empresa luego del pago, tiene problemas de liquidez. Concluyendo que, el ITAN es -antitécnico- porque grava el patrimonio y resta liquidez a las empresas, siguiendo esa línea la autora determina que este impuesto vulnera principios constitucionales como el principio de capacidad contributiva y el de no confiscatoriedad del patrimonio.

Asimismo, se identificó como otra consecuencia de cumplir con el ITAN, que la empresa se vio afectada en la gestión financiera, dado que, no se pudo lograr cumplir con el plan anual empresarial (p.166).

Adicionalmente, resulta de suma importancia el planteamiento que realiza la autora, toda vez que, específicamente cerca de 27 000 empresas que se encuentran obligadas a pagar dicho impuesto, generando aproximadamente el 32% del PBI. La tesis en mención, contribuye con la investigación porque permite establecer una de las razones del porqué el impuesto que en principio sería temporal, con el tiempo se convirtió en permanente.

Solanes (1999) en su tesis titulada “Los deberes de colaboración con la Administración Tributaria: la colaboración social y la individual de información tributaria de terceros”, expone un problema de la doctrina que confunde conceptos relacionados con la relación jurídica tributaria, en la cual la obligación tributaria, es concebida como un concepto general; es decir, la doctrina, no diferencia los aspectos sustanciales y formales de la obligación tributaria, desde ese criterio se enmarca al tributo dentro de relaciones pecuniarias y solo considera los actos formales como consecuencia de la cancelación, negando que el aspecto formal de la obligación tributaria tenga una naturaleza propia y que emane de la Administración tributaria.

Siguiendo esa línea, la doctrina se ha ocupado de solo estudiar a la obligación principal, excluyendo los deberes tributarios; es decir, solo ha estudiado de manera parcial las características esenciales de la obligación tributaria, postergando el estudio para definir a los deberes tributarios, el objetivo de la investigación es realizar una diferencia doctrinal mediante la aplicación de teorías de los aspectos sustanciales y formales de la obligación tributaria, de conformidad con la relación jurídica tributaria (p. 37).

Esta tesis es un gran aporte para la presente investigación, porque en ella se exponen las razones del porque un gran sector de la doctrina establece que la obligación tributaria es unitaria y porque de ella no derivan obligaciones formales, por otro lado, proporciona las teorías que sustentarán la presente investigación.

## **1.1 Bases teóricas**

### **1.1.1 El tributo según la doctrina**

#### **A. El contenido esencial del tributo**

El tributo, es entendido como una prestación monetaria coactiva, donde se establece una relación entre dos sujetos, cuya fuente es la ley, entonces; por un lado, tenemos al sujeto que tiene la potestad de exigir la prestación, quien es el acreedor del

tributo, es decir el Estado, mediante la facultad que le otorga la ley positiva, ejerce dicho derecho y de otro lado tenemos al deudor o deudores, quienes quedan obligados a cumplir con la obligación tributaria (Jarach, s.f., p. 12).

Tal definición es importante porque, el autor establece una relación de causalidad entre el tributo y el contribuyente, rígida bajo regulación legal, solo así se dará un criterio obligatorio, donde el contribuyente es el deudor de la obligación tributaria.

Por otro lado, según Masbernat (2017) explica que, el tributo conforma una detracción coactiva de riqueza privada, permitida por el establecimiento de disposiciones de derecho público, lo que comprende una transferencia de riquezas y propiedades desde un patrimonio hacia otro (no limitándose a un órgano y presupuesto público) siendo coactivos y obligatorios: además de ello son exigidos por normas legales, en razón de buscar fines que tienen carácter de públicos (p. 232).

Cuando se habla de una relación coactiva, que implica la imposición de tributos, se entiende que hay una relación de subordinación del contribuyente frente a la regulación normativa, donde la voluntad del deudor se ve sujeta a la disposición legal, este aporte sirve en el presente artículo para determinar, cuál es el grado de coacción que impone el mandato tributario para el cumplimiento de hechos impositivos.

Otra postura precisa que, el tributo es una aportación económica, compulsoria, que tiene la característica de poder representar en valor monetario, asimismo no constituye sanción de acto ilícito, porque esta instituida en ley y cobrada mediante la administración pública (Carvalho, 2011, p. 83).

Para Ruiz (2017) el tributo es toda obligación que tiene como finalidad dar una determinada suma de dinero, con carácter definitivo, al Estado y los particulares. Los contribuyentes deben tener recursos económicos y la imposición se justifica mediante la autoridad fiscal, cuya base es la legislación, con el propósito de respaldar económicamente las funciones estatales. (p.51).

La revista Actualidad Empresarial cita la definición nacional que emite la SUNAT, estableciendo que el tributo es toda prestación monetaria que el Estado exige, en virtud del ius imperium y su facultad para crear leyes, con el fin de cubrir los gastos que le demande el cumplimiento de sus objetivos.

En cuanto a las 3 últimas aportaciones acerca del contenido tributario, entre ellas hay una relación de pertenencia, dado que establece como una de las características del tributo, su valor pecuniario, es relevante para la investigación, porque determina la funcionalidad de los tributos.

Respecto a nuestro Código Tributario Peruano, si bien no emite una definición del tributo y sólo nos habla de un término genérico, el cual se asemeja a un tributo por sus características, es el concepto de impuesto. Así, el Código Tributario manifiesta que se define como impuesto a la carga fiscal cuyo cumplimiento no resulta en una contraprestación directa a favor del contribuyente.

Según Ataliba citado por García y Torres (2018), establecen de manera similar que, el tributo tiene como particularidades ser jurídicamente, ex lege, este no constituye sanción de acto ilícito, aquí participan dos sujetos, tenemos a la persona pública que es el Estado y otro sujeto que asume un rol pasivo debido a imposición legal. En este contexto, se definen aspectos fundamentales tales como su establecimiento mediante legislación, el cumplimiento de la obligación financiera respaldada por el ius imperium estatal y la naturaleza coactiva, diferenciándose de la sanción por conducta ilícita (p. 16).

La relevancia de determinar el contenido esencial del tributo en la doctrina radica en la capacidad de discernir entre la imposición tributaria y una obligación pecuniaria de índole civil, con la finalidad de asegurar que la creación de tributos esté alineada con los preceptos constitucionales.

## **B. Características del tributo**

Nuestro código tributario citando a Tartarini (2018) resume 9 características de los tributos y estas son:

1. Prestación, generalmente en dinero: la carga tributaria implica la obligación de realizar un pago y, por norma general, no se cumple mediante bienes o servicios directos, aunque en caso de cumplimiento de esta manera, es imperativo que pueda evaluarse en términos monetarios.
2. Es una prestación distinta a las sanciones: el tributo no se concibe como una penalización. Su deber de ser abonado no surge como consecuencia de llevar a cabo un acto considerado ilícito por la normativa, sino más bien, se origina como un mandato de pago.

3. Su origen depende de la ocurrencia del hecho imponible: el hecho generador o imponible, no es sino la condición inexorable para que nazca la obligación de tributar. Se define como la verificación fáctica del supuesto hipotético (hipótesis de incidencia tributaria) previsto en la ley como generador de la obligación de tributar.
4. Es creado por ley o norma de rango equivalente: El tributo tiene como fuente la ley, no pudiendo crearse por contrario o convenio ni por normas administrativas. Es el Estado quien, haciendo uso de su poder de imperio y en atención a su soberanía, crea el tributo con la norma constitucionalmente idónea según el régimen de cada jurisdicción.
5. La prestación tributaria es exigible por el Estado coactivamente: si los particulares no acatan la obligación de pago que el Estado crea mediante ley haciendo uso de su poder de imperio, es claro que; dicha obligación podrá ser exigida por el acreedor de la prestación tributaria. Para dicha exigencia, el Estado puede hacer uso de todas las prerrogativas que tiene como ente soberano, dentro de los límites constitucionales y legales.
6. Debe crearse, se estima, atendiendo al principio de capacidad contributiva: la doctrina reconoce como manifestaciones clásicas de esta capacidad a la renta, el consumo, el gasto, el patrimonio o el capital. Se discute la efectiva presencia de este elemento, en tributos vinculados, como las tasas y contribuciones, en donde el elemento determinante para exigir el pago al particular es el beneficio o servicio que obtiene el contribuyente de la actividad estatal y el costo incurrido en la ejecución de tal actividad.
7. Da origen a una relación entre dos personas: conocida como la relación jurídico-tributaria, que pertenece al ámbito del derecho público y se encuentra especificada en el artículo 1 del Código Tributario.
8. La mencionada relación da lugar a la configuración de los sujetos que la integran: por un lado, el acreedor tributario o sujeto activo de derecho, y por otro, el deudor tributario o sujeto pasivo. El acreedor tributario es invariablemente el Estado o

una entidad pública designada como tal por disposición legal. El deudor tributario, en cambio, es siempre un particular.

9. El propósito de recaudar estos recursos es asegurar que el Estado cuente con ingresos adecuados para atender las necesidades públicas y contribuir de esta manera al fomento del bienestar social, siendo este su objetivo primordial (p.13 - 14)

En esa misma línea y de manera más general los autores (Sotelo y Vargas, 1998) citando la Resolución N.º 980-4-97 el Tribunal Fiscal establecen 7 características del tributo:

1. Es pecuniaria.
2. Es obligatoria.
3. Es exigida a los particulares por el Estado en virtud a su poder de imperio (potestad inherente a su soberanía)
4. Tiene su fuente en la ley (principio de legalidad)
5. Da lugar a relaciones de derecho público que se entablan entre el Estado y los contribuyentes.
6. Genera ingresos que están destinados a satisfacer necesidades colectivas
7. Se cobra en observancia de la capacidad contributiva del contribuyente. (p. 10)

### **1.1.2 Naturaleza jurídica de la obligación tributaria del ITAN**

#### **A. Obligación sustancial**

Respecto a la concepción sustancial de la obligación tributaria, se sostiene que es un compendio de normas que disciplinan a la obligación tributaria y aquellas relaciones accesorias, que se desprenden de ella, es decir que hay un vínculo con el tributo (Jarach, s.f. p., 16).

En ese mismo sentido, Bravo (2013) señala que, la obligación tributaria representa una conexión legal establecida por la ley entre el acreedor y el deudor tributario, a fin generar pagos en términos monetarios, conocidos como tributos. Sin embargo, a menudo se utiliza de manera inapropiada el término "obligaciones tributarias adjetivas" para

referirse a las obligaciones formales. En contraste, la obligación tributaria "sustantiva" se refiere específicamente a la obligación tributaria en sí misma (p. 306).

De lo expuesto por ambos autores se entiende, que la obligación sustancial, nace con el hecho impositivo, es decir cuando la norma crea el tributo y designa a los afectados, estos criterios servirán a la presente investigación porque lo que se pretende analizar del ITAN es si dicho impuesto configura un tributo y tiene las características antes mencionadas, así mismo establecer la diferencia doctrinal de las dos acepciones del tributo como la obligación sustancial y formal, con el objetivo de determinar en qué categoría se encuentra el ITAN.

Por otro lado, Sainz de Bujanda citado por Lay (2016) advirtió que el carácter material, es el proceso que origina la obligación tributaria, se alinea totalmente con la obligación ex lege e indica: “realizado el supuesto previsto en la norma, se produce el efecto jurídico, sin intervención de la voluntad humana” (p.11).

Bajo ese enfoque, se comprende que las obligaciones tributarias materiales desempeñan un papel fundamental al determinar pagos anticipados, retenciones, percepciones y todas aquellas que impliquen una entrega con contenido económico. Dichas obligaciones son aplicables tanto al obligado tributario como al Estado. En el caso del contribuyente, es decir, el obligado, estas obligaciones surgen en el momento en que nace la responsabilidad de presentar la declaración tributaria y realizar los pagos monetarios predefinidos (Pinillos, 2019, p.3 - 4).

En este criterio conceptual, se puede evidenciar que el autor realiza un análisis completo de la aplicación de la obligación sustancial, porque determina cuáles serán las figuras jurídicas que se crean bajo esta teoría, siendo los pagos a cuenta o los anticipos parte de ella, lo que nos permite diferenciar si el ITAN tiene naturaleza de anticipo o pago a cuenta.

La doctrina ha formulado teorías respaldando la naturaleza sustancial de la obligación tributaria. Según Quintana, citado por Masbernat (2017), el tributo se concibe como una relación jurídica obligacional que da origen a la distinción entre el "derecho tributario material" y el "derecho tributario formal", análogo a la diferenciación presente en el derecho privado. La particularidad radica en que el contenido de la obligación está exclusivamente determinado por la ley. En esta teoría, cobra importancia la categoría de hecho imponible como criterio que legitima el establecimiento del tributo (p. 237 – 238).

En ese orden de ideas, el autor expone que ambos aspectos tienen un criterio obligacional, es decir en el ámbito material la obligación sería dar cumplimiento al hecho impositivo y en el ámbito formal, hablamos de una serie de conductas o hechos formales para dar cumplimiento al tributo, resaltando siempre que se establece mediante ley.

## **B. Obligación formal**

Según Jarach (s.f.) se entiende como un conjunto de normas que regulan la actividad administrativa y las relaciones que, de manera teleológica se vinculan, esta última es llamada derecho tributario administrativo (p.16).

Ruiz de Castillo (2005), realiza un análisis de la obligación tributaria formal e indica que, el Derecho Administrativo Tributario, establece las normas que rigen los deberes generales en el ámbito administrativo, así como también aquellos deberes especiales que se tienen que cumplir, por parte de los administrados, ante la Administración Tributaria, por tanto, no deben ser calificados como deberes tributarios. Dado que, las palabras “tributar” “tributación” y otros parecidos, están vinculados con la noción de que el sector privado transfiere parte de su riqueza en apoyo a la recaudación.

No siendo el caso de los deberes antes mencionados, puesto que, el contenido esencial de estos tiene naturaleza administrativa. A pesar que estos deberes se encuentran vinculados a la obligación tributaria no es suficiente para denominarlos deberes tributarios (p. 54).

La idea central de ambas posturas radica en establecer que, cuando hablamos del aspecto formal de la obligación, hablamos del vínculo que tiene el administrado con la administración pública, por otro lado, se resalta que se debe de diferenciar la categoría de “deberes tributarios” con el de “tributar”, para evitar que se pierda la naturaleza de ambos, las posturas aportaran a mi tema para analizar la naturaleza de los deberes tributarios y establecer si existe una similitud con el deber de tributar.

Por otro lado, se sostiene que, las obligaciones formales están relacionadas directamente en el deber de contribuir con la Administración Tributaria para una correcta determinación de las obligaciones tributarias sustanciales. La obligación formal, da cuenta de aquellas que son conexas y complementarias a las obligaciones sustanciales, que recaen sobre las personas sean o no deudores fiscales y ayudan a su cumplimiento; están ligadas directamente con el hacer como: presentar los libros contables, facturar, dar

respuesta a requerimientos ordinarios, o las declaraciones de tipo informativa. Asimismo, con el no hacer, como: no oponerse a la actuación de la Administración Tributaria, o soportar actuaciones, recibir inspecciones de carácter tributario (Pinillos, 2019, p.3).

La posición del autor establece un criterio administrativo respecto al carácter formal de la obligación tributaria, reafirmando el mismo criterio antes señalado en las demás posturas.

### **1.1.3 Principio de capacidad contributiva del ITAN**

Para Griziotti citado por De la Guerra (2018) nos expone que. el principio de capacidad contributiva es el pilar último del deber de pagar impuestos; dado que es la manifestación indirecta de la causa primera, siendo así; la participación del contribuyente en los beneficios derivados de los servicios públicos, por lo que se entiende la correspondencia entre la capacidad contributiva y servicios públicos (p. 200).

En cuanto al ámbito nacional Bravo (2013) expresa que; la capacidad contributiva es un límite de la potestad normativa que ejerce el Estado en materia tributaria, no siendo una mera directriz o recomendación al legislador, sino un mandato preceptivo y vinculante (p. 28).

La importancia del principio de capacidad contributiva, tiene incidencia en la capacidad económica de los ciudadanos para poder contribuir con el gasto público, esta característica es fundamental, por tal razón; el Tribunal Constitucional se vio en la obligación de delimitar cuál es el contenido esencial del tributo, por consiguiente analizaremos algunas sentencias que fueron fundamentales para darle realce constitucional al principio en mención y para convertirlo en un límite que deberá ser respetado por los legisladores en materia tributaria.

En ese sentido, de acuerdo al Tribunal Constitucional en la (Sentencia N.º 00053 -2004- AL/TC, 2004) se expone que el principio de capacidad contributiva para ser un principio tributario exigible no necesariamente tienen que encontrarse establecido o consagrado en el artículo 74º de nuestra Constitución, dado que su fundamento y el rango constitucional que ostenta se encuentra implícito en la medida que constituye la base que determina la cantidad individual, con la que cuenta cada ciudadano para contribuir a financiar el gasto público; por otro lado, su exigibilidad no sólo sirve como respaldo para

una eventual confiscatoriedad, sino que también se encuentra relacionado con el principio de igualdad, en su vertiente vertical (p.24).

De lo mencionado en la sentencia se puede rescatar la relación de supremacía constitucional que se le otorga al principio de capacidad contributiva, ello responde a que el principio cumple una función importante contra cualquier vulneración a los derechos de los contribuyentes, dado que; sirve para verificar la capacidad económica con la que cuenta un ciudadano para que, pueda soportar un tipo de impuesto.

Lo antes mencionado, es fundamental para la presente investigación, porque nos permite determinar la importancia de la aplicación y el respeto a dicho principio, asimismo es necesario mencionar que la sentencia en mención deja establecido que se debe de dar un trato igual a los contribuyentes.

Siguiendo esa misma línea el Tribunal Constitucional también reconoció la jerarquía constitucional del principio de capacidad contributiva en la Sentencia N.º 0033-2004-AI/TC, en su fundamento 12 expone que, la capacidad contributiva es un principio que se encuentra tácito en la tributación, mediante un nexo indisoluble con el hecho sometido a la imposición, de esta manera se configura el presupuesto legitimador para la imposición de tributos, asimismo se precisa que: “cada vez que se imponga un tributo, este deberá guardar una relación directa con la capacidad económica de los sujetos que se encuentran obligados al cumplimiento de dicho tributo, logrando con ello que se respete la aptitud del contribuyente para tributar.

En ese sentido, se obtiene que el tributo no exceda los límites de la capacidad contributiva del sujeto pasivo, estableciéndose con ello el presupuesto legitimador en materia tributaria, en consecuencia, se respetará los criterios de justicia tributaria en el cual se debe inspirar el legislador, procurando siempre el equilibrio entre el bienestar general y el marco constitucional tributario al momento de regular cada figura tributaria (2004).

Lo antes mencionado en la sentencia que emitió el Tribunal Constitucional, aporta a la investigación, porque consideramos que lo expuesto por el tribunal marca un antes y después para la materia tributaria, ya que, se entiende que, para la configuración de un tributo, antes de la imposición se debe evaluar al sujeto a quien irá dirigido el impuesto, esa evaluación va dirigida a la capacidad económica que mantenga el sujeto al momento de la creación del tributo.

Con el paso del tiempo, el principio de capacidad contributiva no solo continuó utilizándose para evaluar la capacidad económica de los contribuyentes, sino que también el Tribunal Constitucional lo definió como un límite operativo para el poder tributario del Estado. En otras palabras, al interpretar los alcances del principio de capacidad contributiva, el Tribunal Constitucional lo hace considerando la estrecha relación que debe existir entre el tributo y la capacidad económica que lo respalda

Partiendo de esta consideración, el principio mencionado adquiere un contenido específico y se distancia de la posibilidad de ser disminuido en importancia por el legislador, incluso hasta su eliminación al momento de crear un tributo. No obstante, su función va más allá, ya que, al igual que los principios tributarios establecidos en el texto constitucional, también actúa como restricción a la actividad del legislador en el ejercicio de la facultad tributaria que le corresponde.

De las sentencias antes mencionadas, contribuyen a la investigación porque permite establecer la importancia de respetar los límites y alcances del principio de capacidad contributiva que tiene que atribuirse todo contribuyente, con la finalidad de poder invocar el principio cuando realmente sea vulnerando en la aplicación de impuestos.

#### **1.1.4 Principio de no confiscatoriedad respecto del ITAN**

Fernández citado por Mesías (2017) entiende por el principio de confiscatoriedad que los tributos deben respetar el derecho a la propiedad y no exceder la capacidad contributiva. En tal sentido, la regulación tributaria (y en concreto, una norma) no debe poseer efectos confiscatorios (p. 44).

De lo expuesto se entiende que existirán situaciones en las que se den conductas Confiscatorias, cuando la detracción patrimonial, sea de considerable importancia en términos relativos a la renta o al patrimonio. De lo expuesto nos permite establecer los límites constitucionales que tiene el Estado para la regulación de tributos.

En esa línea, Landa cito por Castillo (2017) entiende que, el principio de no confiscatoriedad está expresado, a diferencia de los anteriores, en clave negativa porque implica una prohibición para el legislador. Lo cual limita (...) la potestad tributaria estatal,

garantizando que la ley tributaria no pueda afectar irrazonable y desproporcionadamente la esfera patrimonial de las personas (p. 96).

Lo que se busca con el criterio esbozado es garantizar la esfera patrimonial de los sujetos afectos, es decir los activos o propiedad privada, evitando que dicha facultad que tiene el Estado sea utilizada como medio o instrumento para confiscar sus bienes a los contribuyentes.

Jurisprudencialmente, también este principio ha sido analizado, señalando su contenido y criterios para su aplicación, en las siguientes sentencias que analizaremos, se mencionan los límites establecidos en anteriores jurisprudencias, como el criterio de razonabilidad y proporcionalidad, pero antes de ello; es necesario delimitar cuando hablamos de confiscatoriedad que producen los tributos que no cuentan con los criterios necesarios.

Es así que en la Sentencia 2727-2002-AA, el Tribunal Constitucional sostiene que, el principio de no confiscatoriedad sirve o funciona como un parámetro de observancia obligatoria que la Constitución establece a los órganos que ejercen la potestad tributaria al momento de fijar la base imponible y la tasa o valor del tributo. Por tal razón, se sostiene que tiene una estructura propia de lo que se denomina un concepto jurídico indeterminado.

De la sentencia en mención, se resalta el grado de observancia que deberá tomar en cuenta el legislador al momento de configurar y aplicar tributos, aporta a la investigación porque se establece que tal principio, será un parámetro para tomar en cuenta los porcentajes que se aplicarán en la base imponible y guarda relación con el trabajo dado que; nos permite determinar si el ITAN cumple con la relación entre la capacidad contributiva y el valor establecido.

No obstante, la jurisprudencia se vio en la necesidad de analizar ya no solo al principio de no Confiscatoriedad desde un ámbito cuantitativo, sino que también se pasó analizar cualitativamente.

De acuerdo al Tribunal Constitucional, se debe de considerar, además, que la confiscatoriedad no puede ser evaluada solo desde el punto de vista cuantitativo, sino que además se debe de ser analizado de manera cualitativo, en los casos en que se produzca una sustracción ilegítima de la propiedad por vulneración de los preceptos

constitucionales, sin ser relevante el monto de lo sustraído, incluso se puede dar el caso en que pueda ser soportable por el contribuyente (Sentencia 0041-2004-AI/TC, 2004).

Siguiendo el criterio antes mencionado, en la Sentencia N.º 00053 -2004- AL/TC, 2004, se estableció un criterio similar, al considerar que la confiscatoriedad no solo se constata cuantitativamente, sino que se puede verificar de manera cualitativa, cuando se dé la exigibilidad del pago sin respetar los principios tributarios. De lo analizado en ambas sentencias, se puede llegar a establecer qué; no solo basta que se dé la figura de un monto excesivo para hablar de confiscatoriedad, sino que también, existe el caso donde el tributo puede ser soportado, pero que cualitativamente es oneroso en su aplicación, que al corto plazo se llega a convertir en un impuesto confiscatorio.

Según la Sentencia N.º 2302- 2003-AA, en su fundamento 17 se señala que, para que exista una relación de compatibilidad entre el carácter tributario y el derecho de propiedad, sería necesario que las afectaciones al derecho de propiedad sigan criterios razonables y proporcionales, en tal sentido, por ningún motivo un tributo puede constituir una apropiación indebida a la propiedad privada. Resaltando la última idea, se debe comprender que las afectaciones a la propiedad son razonables cuando tienen por objeto contribuir al sostenimiento de la hacienda pública, para lo cual, debe de tenerse en cuenta la medida y proporción de la capacidad contributiva, con el que cuenta el sujeto o empresa.

La presente sentencia, sirve para la investigación, en el sentido que, permite delimitar criterios técnicos en cuanto al principio de no confiscatoriedad; es decir, que un tributo no será confiscatorio si para su aplicación utiliza criterios de razonabilidad y proporcionalidad, tomando en cuenta la proporción de capacidad contributiva con la que cuenta el sujeto obligado, dado que si se trata de imponer un tributo que no tenga en cuenta dichos criterios, se relativiza el principio y el tributo tendría carácter confiscatorio.

### **Materiales y métodos**

El presente artículo de investigación se enmarca dentro del tipo de investigación cualitativa, para ello se utilizó el método de análisis documental que consiste en la utilización de fuentes bibliográficas, teóricas o documentales, como libros, tesis, artículos científicos contenidos en revistas, legislación y jurisprudencia nacional y convencional.

La técnica que apoyó el método es el fichaje, se utilizó fichas textuales, fichas bibliográficas y fichas analísticas. Método de análisis documental y técnica del fichaje permitió validar la hipótesis que la evidencia es la categoría procesal que se debe aplicar como estándar probatorio para acreditar apariencia de delito en la prisión preventiva; además de ello, permitió cumplir con cada uno de los objetivos propuestos, tanto general como específicos, que nos llevó a generar un nuevo conocimiento.

## **Resultados y discusión**

### **3.1 El ITAN según el Tribunal Constitucional**

El impuesto temporal a los activos netos, es regulado por la Ley N°28424, promulgada en razón a la sentencia N°033-2004-AL/TC, a través de la cual se interpuso una Acción Inconstitucional, en la que se determinó inaplicar el tributo denominado Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta (en adelante, AAIR), bajo este escenario nace el ITAN, con la finalidad de solucionar un vacío tributario tras la derogación del AAIR.

Antes de iniciar con lo expuesto por el Tribunal Constitucional respecto al carácter constitucional del ITAN, realizaremos un breve análisis de los fundamentos jurídicos emitidos en la sentencia que determinó la inconstitucionalidad del AAIR, con la finalidad de realizar una comparación entre el AAIR y el ITAN; con ello, determinar si con la creación del ITAN se subsana el error jurídico que presentó su antecesor al ser declarado un impuesto confiscatorio.

Así, mediante la quinta disposición transitoria y final de la Ley 27804 se crea el AAIR, dirigido a quienes generan renta de tercera categoría, su finalidad radica en solventar los gastos fiscales.

Sin embargo, dicho impuesto tuvo diversos cuestionamientos; entre ellos, (i) no definir su naturaleza jurídica; toda vez que se buscó modificar al IR, el cual tenía como fin gravar el rédito u ganancias que obtienen los contribuyentes. No obstante, la modificación del IR a través de la quinta disposición de la ley en mención, tuvo como hecho generador, los activos netos de las empresas en razón al balance general cerrado al 31 de diciembre del año anterior.

En ese sentido, la Ley 27804 reguló una normativa que nos habla de dos hechos imposables, uno vinculado a las ganancias de los contribuyentes y otro relacionado a los activos netos patrimoniales.

En consecuencia, el 7 de junio de 2004, un grupo de ciudadanos presentó una acción de inconstitucionalidad contra el Poder Ejecutivo y el Congreso de la República. El propósito de esta acción era que se declarara la inconstitucionalidad del artículo 125° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta (en adelante, TUO del IR), aprobado mediante el Decreto Supremo N°054-99-EF, e incorporado por el Decreto Legislativo N°945 de la Ley N°27804 que regula el AAIR.

A través del Recurso Constitucional se argumentó que, si bien la regulación de dicho impuesto se configuró dentro del marco legal que se exige para la imposición de tributos, este debió de respetar los límites constitucionales establecidos en relación a la recaudación fiscal como los principios de: legalidad, igualdad y de no confiscatoriedad. En consecuencia, se solicitó la derogación de la quinta disposición de la Ley N°27804.

Conforme lo expone Torres (s.f) el AAIR, trato de medir la rentabilidad de los contribuyentes tomando como referencia los activos netos, pero en muchos casos no reflejaba la verdadera situación de las empresas, por otro lado, contradecía la naturaleza del IR; dado que, este se creó para gravar las ganancias, mientras que el AAIR grava directamente el patrimonio, en consecuencia, cumplir con el pago del impuesto en mención afectaba la liquidez de los contribuyentes.

Ahora bien, en cuanto al carácter confiscatorio del AAIR, el Tribunal Constitucional realizó un análisis de lo que comprende la capacidad contributiva de los sujetos pasivos y su vinculación con los principios regulados en el artículo 74 de la Constitución Política del Perú, concluyendo que: “El principio de capacidad contributiva se apoya en el principio de igualdad, logrando así el reparto equitativo de los tributos. Asimismo, debe agregarse que en materia tributaria es necesario que se establezca la concordancia entre el derecho de propiedad y los límites del poder fiscal, buscando así la debida ponderación del derecho de propiedad a efectos que se cumpla con su función social de conformidad con Sentencia N.º 008-2003, 2003-AA/TC”.

De lo expuesto, el Tribunal Constitucional precisa que la capacidad contributiva es diferente a la capacidad económica, dado que esta última se podrá determinar luego que el legislador certifique la manifestación de riqueza, siempre de forma objetiva con el fin de ser considerada un hecho imponible.

Por ende, el Tribunal Constitucional sostuvo que la capacidad contributiva genera un nexo esencial con el hecho sometido a imposición, por tanto, siempre que se configure

un tributo este deberá tener relación con la capacidad económica que revele el sujeto obligado, sólo si subsiste una relación entre capacidad contributiva y económica, se estará respetando la aptitud del contribuyente, de manera que, se cumple con respetar los límites materiales del tributo.

Asimismo, los demandantes señalaron que todo anticipo o pago a cuenta del Impuesto a la Renta que respete el principio de capacidad económica se expresa en un doble sentido; el porcentaje del pago a cuenta debe de ser calculado en base a los elementos representativos de la capacidad económica; es decir, rentas netas, rentas brutas e ingresos y, la proporcionalidad que deberá tener el pago a cuenta, con el monto del Impuesto a la Renta anual definitivo.

Por tanto, la inobservancia de aquellos criterios que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente, supone una vulneración del principio de capacidad contributiva.

En tal sentido, el legislador respecto al AAIR sostiene que se podrá tomar como índice de capacidad contributiva la renta generada por el sujeto pasivo del tributo, siguiendo ese criterio, podrán ser indicadores de capacidad contributiva en otros el patrimonio o el nivel de consumo, gasto o circulación del dinero; enfatizando así que cuando se presente una renta inexistente o ficticia, se da un quiebre del principio de capacidad contributiva.

Además, respecto a las implicancias el Tribunal Constitucional planteó que estas deben de alcanzar a la obligación principal y a las obligaciones accesorias, como lo son los anticipos o pagos a cuenta, en otras palabras; las relaciones accesorias que devienen de la obligación principal, no son otra cosa que una modalidad para cumplir con el impuesto principal.

De acuerdo a lo expuesto, el AAIR busca que se haga efectivo el cumplimiento del Impuesto a la Renta lo que demuestra su vínculo jurídico. Así tenemos que, en el fundamento jurídico N° 17 se citó a Queralt, quien precisa que los pagos anticipados o pagos a cuenta, se legitiman y se justifican en relación con el tributo y el hecho generador de imposición, bajo ese criterio, no es procedente otorgar autonomía a una obligación que tiene naturaleza accesoria y por tanto siempre dependerá del tributo principal.

De lo expuesto, el Tribunal Constitucional sostiene que el IR tiene como objeto la generación de renta de los contribuyentes, el mismo fundamento deberá ser aplicado por el legislador en los pagos anticipados.

A mayor abundamiento, se citó la Sentencia N° 0646-1996-AA/TC, en la cual se determinó que el Impuesto Mínimo a la Renta era un tributo inconstitucional y además, se estableció que, cuando el impuesto de naturaleza accesoria no tenga un basamento de imposición en una circunstancia que no revele y acredite capacidad contributiva del sujeto pasivo, tal hecho vulnera directamente el principio de confiscatoriedad.

Por lo expuesto, mediante la comparación de tributos que fueron declarados inconstitucionales como el IMR y AAIR, se determinó que en los casos que no exista una renta real, se estará ante un impuesto inconstitucional, por tanto, el Tribunal Constitucional concluye que en el AAIR pretende exigir un pago que no tiene como hecho revelador la renta o ganancia sino los activos netos apartándose del tributo principal que es el IR quebrantando así los principios tributarios, en el caso en concreto, el principio de capacidad contributiva y el de no confiscatoriedad.

Después de analizar los fundamentos jurídicos que se expusieron en la sentencia que declaró la inconstitucionalidad del AAIR, pasaremos a precisar los argumentos que tuvo el Tribunal Constitucional respecto a la naturaleza del ITAN y sus implicancias tributarias. Además, se realizará un cuadro comparativo entre el AAIR y el ITAN.

El ITAN al igual que su antecesor, generó interrogantes; tales como, ¿Cuál es su naturaleza jurídica del impuesto? ¿La imposición del tributo respeta los límites regulados en el artículo 74 de la Constitución? ¿Es un impuesto que depende de la obligación principal o tiene autonomía propia?

Siendo así, el 05 de marzo del 2007 el Tribunal Constitucional analiza el recurso de agravio inconstitucional interpuesto por Scotiabank Perú S.A.A contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria, solicitando que se inaplique al banco recurrente la Ley 28424° que dio origen al ITAN y al Reglamento aprobado por el Decreto Supremo 025-2005.

De igual manera, dejar sin efecto las acciones dictadas contra la recurrente como: (i) una orden de pago, (ii) la resolución de cobranza coactiva y como efecto, se restituyan

las cosas al estado en que se encontraban antes de que dicten las acciones antes mencionadas.

Por otra parte, la recurrente sostuvo que cumplir con el pago del ITAN del ejercicio del 2005 le genera un perjuicio directo al capital de la empresa. Asimismo, exigir el cumplimiento de la orden de pago y la resolución coactiva giradas por SUNAT, son actos que violan sus derechos a la igualdad, a la propiedad, a la libre empresa y a la Libertad de Trabajo; así como, vulnerar el Principio Constitucional de No Confiscatoriedad.

Bajo ese contexto, una de las críticas realizadas al ITAN fue el carácter de devolución que señala la norma, por tanto, al no ser un impuesto con característica definitiva, no compartiría el carácter de tributo. En ese sentido, Ono (2005) sostiene que, la naturaleza jurídica del ITAN no es precisamente la de un tributo, dado que, el mismo es susceptible de ser devuelto íntegramente (p.3).

Dado que, en su artículo 8 de la Ley 28424 señala que, si se decide optar por su devolución, el procedimiento se iniciará con la presentación de la declaración jurada, la que deberá ser anual del IR del periodo correspondiente. Para petitionar la devolución del ITAN, se debe acreditar pérdidas tributarias o el menor Impuesto obtenido (...).

Por otro lado, se argumentó que el ITAN al ser una forma de pago anticipado del IR, este debió seguir el criterio de la obligación principal, es decir gravar la renta de los contribuyentes como hecho revelador de capacidad economía.

Por el contrario, el ITAN nos habla de gravar los activos netos más no gravar la renta como lo hace el IR en ese sentido, tal impuesto se convierte en confiscatorio porque pretende gravar los activos de las empresas como un reflejo de capacidad contributiva sin analizar propiamente su origen y relación jurídica con el Impuesto a la Renta, por lo que existiría una apropiación indebida de sus activos, en tanto tal hecho impositivo pretende gravar una renta inexistente.

El Tribunal Constitucional antes de examinar la constitucionalidad del ITAN, realiza un breve análisis de los impuestos antecesores al ITAN como: el Impuesto Mínimo a la Renta (en adelante, IMR), Impuesto Extraordinario a los Activos Netos (IEAN) y el Anticipo adicional a los Activos Netos.

Respecto al Impuesto Mínimo a la Renta, el Tribunal Constitucional consideró que dicho impuesto no respetó el principio de capacidad contributiva, porque lo que terminó gravando el IMR fue los activos netos de la empresa, reduciendo el capital de estas, puesto que, el Estado por tratar de reducir las evasiones tributarias impuso tal medida sin tomar en cuenta la proporcionalidad del hecho impositivo.

En consecuencia, dicho tributo pretendió gravar los activos de las empresas tomando como margen el 2% de sus activos para el cálculo del IMR, es así; no respetó la capacidad contributiva, por tanto, resultó ser confiscatorio porque en la práctica no grava la renta sino la fuente productora de la empresa, desnaturalizando el sentido de la imposición del tributo.

Ahora bien, en cuanto al IEAN este buscó eliminar la crisis fiscal que dejó la declaración de inconstitucional del IMR, el Tribunal Constitucional en dicha controversia analizó la potestad que tiene el legislador para crear leyes en materia tributaria, determinando que solo se encuentra limitada tal potestad tributaria por lo establecido en el artículo 74° de la Constitución, aseverando que el principio de no confiscatoriedad no se ve vulnerado porque la Constitución hasta ahora no otorgado la posibilidad de constitucionalizar ningún impuesto.

Del mismo modo, no se ha precisado que categoría de actividades económicas pueden ser objeto de regulación, por tal razón el IEAN, al gravar el patrimonio de los contribuyentes con la finalidad de medir la renta, no resultará confiscatorio siempre que se utilicen formulas razonables y proporcionales a los objetivos que se buscan conseguir; cabe señalar que, dicha imposición del tributo sería por única vez, por lo expuesto se determinó la constitucionalidad de dicho impuesto.

Ahora bien, respecto al ITAN el Tribunal Constitucional analiza dicho impuesto siguiendo el mismo criterio que se dio en el IEAN. No obstante, la diferencia que se da entre el ITAN y el IEAN es que este último tuvo como objeto de imposición el patrimonio para calcular una posible renta de los contribuyentes sin derecho a devolución.

Por el contrario, cuando hablamos del ITAN este se presenta como una obligación accesoria, porque funciona como un pago anticipado o a cuenta del Impuesto a la Renta y con la posibilidad de ser sujeto a devolución en caso existiera un excedente al cálculo del IR, por lo que, podemos concluir que las implicancias que determina el IR repercuten en el comportamiento fiscal del ITAN.

A pesar de ello, el Tribunal Constitucional Peruano consideró que el ITAN funciona como un impuesto autónomo; por tal razón, no es un tributo confiscatorio dado que el patrimonio es un indicio de capacidad contributiva, por otro lado, se toma de referencia lo dicho en la sentencia que determinó la Constitucionalidad del IEAN, señalando que los límites establecidos que guían la potestad tributaria del estado se encuentran regulados en la Constitución, y además; en ningún artículo de la Constitución se ha constitucionalizado algún tributo.

En ese sentido, la capacidad contributiva puede ser medida según la renta, el patrimonio y el consumo de los sujetos que contribuyen. Para efectos prácticos realizamos un cuadro comparativo de los fundamentos jurídicos respecto al AAIR y el ITAN, con el objetivo de determinar si satisfacen los criterios dados por nuestro Tribunal Constitucional sobre la constitucionalidad del ITAN.

<b>Tabla 1</b>			
<i>Cuadro comparativo entre el AAIR y el ITAN</i>			
	<b>Controversia Jurídica</b>	<b>Análisis del Tribunal Constitucional</b>	<b>Resolución del Tribunal Constitucional</b>
Anticipo Adicional a los Activos Netos (AAIR)	Opera como pago anticipado a favor del impuesto a la renta. Desnaturalizar al IR.	Debe de existir un nexo esencial entre capacidad económica y capacidad contributiva.	Declarado Inconstitucional
Impuesto Temporal a los Activos Netos (ITAN)	Funciona como un pago a cuenta o un pago anticipado Tiene carácter de devolución	Se consideró un impuesto autónomo	Declarado Constitucional

*Fuente: Elaboración propia del autor*

De lo expuesto, respecto a la fundamentación jurídica donde se evalúa la constitucionalidad de ambos tributos, se puede concluir que en la sentencia N° 033-2004-AL/TC en la que se analiza al AAIR, el Tribunal Constitucional realizó un exhaustivo análisis de la relación jurídica entre el tributo y los principios tributarios regulados en el artículo 74° de la constitución, con la finalidad de que sean respetados en la misma proporción.

Por un lado, nos habla del principio de capacidad contributiva y su nexo esencial entre la capacidad económica del sujeto pasivo del tributo y como debe de operar a priori para evaluar la capacidad contributiva y la imposición del tributo. En ese sentido, si el legislador toma en cuenta ese nexo entre la capacidad contributiva y la económica, el tributo no tendrá naturaleza confiscatoria, y, por ende, la potestad tributaria del Estado será ejercida dentro del marco de la legalidad, tal y como lo estipula la Constitución en su artículo 74.

Continuando con la idea anterior, el supremo intérprete de la constitución consideró así; que la potestad tributaría no es ilimitada y tiene que respetar una serie de reglas constitucionales, como lo señala Villegas citado por Huanes (2018):

La potestad en materia tributaria con la que cuenta el Estado peruano no es absoluta, esta se encuentra limitado, un claro ejemplo de límite es la capacidad tributaria del contribuyente, esta tiene como finalidad calcular el promedio del costo de los tributos y corresponde destacar que esta limitación no surge de la norma legal, sino emerge de la sociedad. (p.31)

Por otro lado, se sostuvo en la sentencia antes mencionada que los pagos a cuenta o los anticipos siempre dependerá de la obligación principal, por su propia naturaleza accesoria, no resultando procedente otorgarle autonomía a dicha obligación de carácter formal que siempre encontrará sustento en la obligación material. Tomando en cuenta que las obligaciones formales tienen característica accesoria, tal y como lo sostiene Hernández (2016):

Las obligaciones tributarias accesorias, como vínculos obligacionales que integran el tributo, constituyen unas obligaciones complementarias de la obligación tributaria principal y de las obligaciones a cuenta. Sin la existencia de tales obligaciones, no es posible hablar de una obligación accesoria. (p.6)

Siguiendo esa línea, crear una obligación tributaria que tenga carácter accesorio y que tiene por finalidad el cumplimiento de una obligación principal pero que en la práctica funcione aisladamente de dicha obligación, genera la desnaturalización de dicha relación.

En síntesis, estaríamos ante una obligación confiscatoria; dado que, no se estaría tomando en cuenta la capacidad contributiva inicial, es decir; la capacidad contributiva y económica que dio origen a la obligación principal. En consecuencia, tal inobservancia generó una serie de perjuicios para los contribuyentes; por tanto, se concluyó que el AAIR fue una obligación inconstitucional.

Respecto a los fundamentos jurídicos dados por el Tribunal Constitucional entorno al ITAN, este fue considerado un impuesto autónomo e independiente y como consecuencia no infringe ningún principio constitucional establecidos en el artículo 74°, es menester señalar que, el Tribunal Constitucional no dio mayor alcance respecto al carácter autónomo de la obligación, además no se pronuncia respecto al carácter de devolución que tiene el ITAN, apartándose del criterio fijado por la doctrina que sostienen que los tributos son pagos definitivos.

A modo de conclusión respecto a este capítulo, consideramos que la comparación de ambos fundamentos dados por el Tribunal Constitucional, demuestran que respecto al AAIR, se realizó un análisis profundo de los puntos controvertidos citando jurisprudencia y doctrina que permitieron revelar la naturaleza jurídica de una obligación accesoria.

Por el contrario, en el desarrollo del presente capítulo se pudo dilucidar que el ITAN presentó una serie de cuestionamientos similares al que presentó el AAIR. A pesar de ello, el Tribunal Constitucional tomó otra posición y determinó su constitucionalidad con fundamentos no muy claros para los contribuyentes.

### **3.2 Análisis de la STC N° 03797-2006-PA/TC aportes y deficiencias del criterio constitucional**

Antes de establecer los aportes y deficiencias de la sentencia en la que se concluyó la constitucionalidad del ITAN, se delimitará la naturaleza jurídica del ITAN y las características que debe tener todo tributo.

En cuanto al concepto del tributo cabe precisar que, las normas peruanas no han realizado una definición como tal, solo se han limitado a realizar una clasificación tripartita que se encuentra regulada en el Artículo 74 de la Constitución y en la Norma II del Código Tributario. No obstante, la doctrina peruana ha intentado emitir un concepto del Tributo, como lo han hecho los siguientes autores.

Así tenemos a, Sainz citado por Collado y Luchena (2013) quien señala que el tributo es toda obligación de carácter dinerario que se da a favor del ente público, que tiene como finalidad ayudar a subvenir las necesidades de órgano estatal, aquella obligación se legitima en la ley que le da nacimiento jurídico al tributo (p. 232).

Por otro lado, el Tribunal Constitucional estableció una definición en base a un análisis doctrinario de Zuzunaga y León (2008) quien toma la idea del italiano Geraldo de Ataliba, quien sostuvo lo siguiente: El tributo es una obligación que tiene carácter económico y es establecido mediante norma, no constituye acto ilícito. En el cual, intervienen dos agentes, una persona pública que toma el lugar del agente activo y cuyo sujeto pasivo es puesto en la situación obligacional por la voluntad de la ley (p.228).

En esa línea, de la definición establecida por Sainz de Bujanda y el Tribunal, se desprende una serie de características que debe tener todo tributo. En ese sentido, son 5 las características principales que considera el Tribunal Constitucional, concepto que permiten establecer los criterios legales que debe de tener todo tributo. En primer lugar, nos habla que la creación de un tributo obedece a una obligación de dar una suma de dinero, que deviene de una relación post tributo entre dos sujetos, uno de derecho público y el otro de derecho privado, este último impuesto por ley, por otro lado, la jurisprudencia reconoce que el tributo nace del principio de legalidad, es decir; tiene carácter obligatorio en razón a ser creado mediante ley.

Asimismo, se hace mención del criterio *prima facie* que tiene el estado en base a su *ius imperium*; por tanto, se puede exigir la obligación de manera coactiva. Por último, se menciona que la obligación tributaria no surge de una infracción o acto ilícito. Asimismo, el Tribunal Constitucional señala como límite de la potestad tributaria, al principio de capacidad contributiva; es decir, que para la imponer un tributo se tiene que tomar en consideración la capacidad económica del sujeto que soportará la carga tributaria (p. 229).

Para complementar el criterio jurisprudencia nuestra codificación tributaria también ha señalado 9 característica del tributo y son: (i) una prestación siempre en dinero, (ii) ser una prestación distinta a sanciones, (iii) tiene que existir un hecho generador (hipótesis de incidencia tributar) creado por ley, (iv) el estado goza del poder de exigir coactivamente el tributo, (v) exige una revisión de capacidad contributiva, (vi) existe una relación jurídica tributaria entre dos sujetos y por ultimo (vii) nos habla del fin

de la actividad fiscal, el cual se encuentra asociado al bienestar social, siendo este último criterio el fin supremo del tributo.

En ese orden de ideas, podemos establecer que, si bien es cierto, la Constitución no ha definido el concepto de tributo y tampoco ha constitucionalizado ninguna clase de tributo, no obstante, en sus pronunciamientos ha tratado de delimitar las principales características del tributo. Asimismo, la doctrina agregó otra característica del tributo, considerando a éste una forma de pago definitivo y como consecuencia no puede ser devuelto.

Tal como lo expone Ono (2005) al realizar un análisis de la naturaleza jurídica del ITAN, sostuvo que un tributo que tenga como regulación ser devuelto no cumple con la finalidad de solventar al gasto público, dado de que la base de la creación de impuestos que tienen como sujeto pasivo a los ciudadanos es que se cumpla con cubrir las necesidades del Estado para mejorar la calidad de vida de la personas; por tanto, devolver un dinero que fue destinado a cubrir gastos fiscales, ya no sería considerado un tributo puesto que la empresa no lo registraría como un gasto fiscal, sino por el contrario el ITAN sería una cuenta por cobrar al Estado (p. 75).

Por otro aspecto, el Código Tributario ha establecido que dicha obligación se cumple mediante pagos definitivos- a modo de ejemplo está el impuesto a la renta. No obstante, en un proceso de combatir la elusión y evasión tributaria los legisladores, han creado tributos que no siguen la estructura clásica tributaria, las obligaciones inusuales son denominadas por la doctrina como tributos heterodoxos.

Bajo este contexto, el ITAN es considerado un impuesto heterodoxo, su funcionalidad radica en ser un pago a cuenta, anticipo o ser un pago provisional que encuentra su fundamento en el IR; dado que, el pago que se realiza es compensable para dar cumplimiento al IR, la característica particular del ITAN es que dicho pago está sujeto a devolución, cuando se presenta un excedente del Impuesto a la Renta (Ruiz de Castilla, 2013, p. 71).

Así tenemos que, tal circunstancia fue analizada por el Tribunal Constitucional en la Sentencia 033-2004-A/TC; a través de la cual, se concluye que los pagos definitivos y provisionales deben ser considerados dentro del concepto constitucional del tributo; es decir, los pagos provisionales también estarán sujetos a respetar los principios tributarios como (el principio de reserva de ley, el de igualdad y el de no confiscatoriedad) con la

finalidad que la regulación de las obligaciones heterodoxas sean proporcionales con la capacidad económica y contributiva del sujeto pasivo.

En ese sentido, los límites de la potestad tributaria regulados en la Constitución son de aplicación a las obligaciones legales que derivan de una obligación tributaria principal, puesto que, se estructuran tomando como base el tributo principal al que se encuentran íntimamente ligados.

En síntesis, se concluye que el modelo tributario peruano tiene una definición de tributo por un lado de carácter civil, donde la obligación deberá realizarse mediante un pago definitivo sin opción a devolución y por otro lado, una concepción Constitucional donde el tributo tiene la opción de ser resguardado bajo el criterio de una obligación principal de la cual puede devenir obligaciones accesorias, pero que estas deben de respetar la estructura de la obligación principal.

Por consiguiente, se advierte que nuestra doctrina tributaria nacional no concibe un solo criterio tributario, lo cual puede generar consecuencias a nivel financiero y fiscal, dado que, parte de los contribuyentes puede adherirse al concepto del tributo, desde el enfoque civil y otra parte al criterio constitucional del tributo, generando con ello que; la imposición de nuevos tributos como el ITAN sean considerados inconstitucionales y; en consecuencia, se presenten actitudes negativas que incidan en elevar las cifras de la evasión tributaria.

Otra consecuencia negativa, es aquella que se da a nivel legislativo, como el crear impuestos que no son proporcionales con la capacidad contributiva y económica de los administrados y, con ello se rompa el ciclo económico de las empresas. Ahora bien, luego de realizar un análisis respecto de las implicancias del tributo y sus características nos enfocaremos a delimitar cuáles fueron los aportes y deficiencias del criterio constitucional que se expuso en la sentencia que determinó la constitucionalidad del ITAN.

Con respecto a los aportes y deficiencias que presenta la sentencia en mención, es necesario empezar por señalar que el modelo económico que rige en nuestra Constitución Política del Perú, es una economía social de mercado, según el artículo 58 de la Constitución, amparado en los principios de libertad, igualdad material y justicia distributiva, su finalidad radica en el desarrollo del Estado y sus miembros. Por consiguiente, surge así el tributo como medio para solventar las necesidades de toda la nación a fin de garantizar el bienestar general.

Conforme a lo expuesto, la referida sentencia que determina la continuidad del ITAN, presenta más deficiencias que aportes, puesto que no establece de forma clara la naturaleza del tributo y tampoco sustenta su autonomía tributaria del tributo.

Ahora bien, en cuanto al aporte que nos brinda la STC N.º 03797-2006, radica en que los únicos límites que tiene el legislador para imponer tributos son los regulados en el artículo 74 de la magna carta, como el principio de Legalidad, Reserva de ley, Igualdad, No confiscatoriedad, Seguridad jurídica y el de Capacidad contributiva, por tanto, no se debe de pretender alegar que la potestad del estado para crear tributos, esté sujeta a un prototipo de tributo.

En resumen, delimitar la potestad tributaria es de gran importancia, tal como lo sostiene Plaza citado por Villanueva (2016) toda vez que, el poder tributario del Estado tiene distintas fases, comenzando por la creación del tributo (Poder Tributario), ser reglamentado (potestad tributaria), establecer los criterios y mecanismos idóneos para la recaudación del tributo (función tributaria) y finalmente la recaudación (competencia tributaria) (p. 38).

Bajo ese contexto, consideramos que el Tribunal Constitucional brinda un aporte al delimitar los límites que tiene que respetar el legislador respecto a la creación del tributo, con la finalidad de no estar sujeto a ningún condicionamiento y tampoco a criterios subjetivos de los contribuyentes.

Adicionalmente, en cuanto a las deficiencias que presenta la referida sentencia, como primer punto; el Tribunal Constitucional en sus fundamentos jurídicos no brinda una respuesta precisa respecto al criterio confiscatorio de la norma en cuestión; dado que, si bien sostiene que el patrimonio es un indicador que revela riqueza, y por ende capacidad para soportar la imposición de tributos patrimoniales, no establece cuál será el criterio proporcional que se debe seguirse para realizar el cálculo del ITAN, además se debe tener en cuenta, que este estará sujeto a las determinaciones que establece el IR.

Conforme a lo expuesto, entonces ¿es idóneo hablar de una autonomía del ITAN?, se considera que no, puesto que, el dispositivo que lo regula se encuentra directamente relacionado con el hecho generador del IR. Sin embargo, el Tribunal Constitucional considera que los activos netos que son gravados por el ITAN, responden a una capacidad contributiva óptima del sujeto pasivo, al ser también el responsable de cumplir con el IR.

Además, diferimos con el Tribunal Constitucional al indicar que el administrado cuenta con capacidad económica respecto a su patrimonio, dado que, de sus activos se podrá obtener renta, en ese sentido, el ITAN sería ideal para servir como pago a cuenta del IR. Sin embargo, consideramos que tal conclusión lleva a realizar una interpretación errónea del Principio de Capacidad Contributiva, generando que el tributo se vea involucrado en cuestionamientos.

Asimismo, creemos que el patrimonio es un gran referente práctico para medir la capacidad económica de los sujetos, pero este debe de ser regulado bajo un contexto patrimonial; es decir, buscar que tal imposición tributaria respete el derecho al patrimonio.

Respecto al ITAN, el legislador pretende medir la capacidad económica de los sujetos que cumplen con la obligación referente al IR, sin embargo, el cálculo no es medido entorno a las ganancias que generó la empresa, sino medido en base a sus activos netos que ostenta, con la finalidad de recaudar el Impuesto a la Renta. De manera que, el ITAN sirve como anticipo o pago a cuenta de este último impuesto.

Ahora bien, en cuanto al IR, el legislador se encuentra sujeto a garantizar la intangibilidad del capital. En ese sentido, el ITAN no es un tributo que subsista sin el IR, dado que su fin último es recaudar el IR, en consecuencia, no podemos hablar de una autonomía propia e independiente, cuando este responde al comportamiento del IR, en razón a que, por ser un pago a cuenta podrá ser devuelto si el cálculo del IR es menor al monto otorgado por el ITAN.

En efecto, lo más probable es que en la práctica el monto calculado para cumplir con el pago del ITAN no sea igual o cercano al cálculo del Impuesto a la Renta, debido que, los activos netos responden a montos históricos de los activos, y el IR dependerá en algunas ocasiones de la administración empresarial o las circunstancias del mercado, en consecuencia; pretender que el contribuyente pague un impuesto que no sigue el cálculo de su renta, llega a ser confiscatorio cuando la empresa no presenta ganancias.

Argumento que es sustentado en las tesis expuestas, a través de ellas, se concluye que el pago del ITAN genera un déficit económico en empresas específicas. Como segundo punto, cabe precisar que el Tribunal Constitucional indica que la constitución sólo impuso límites a la potestad tributaria mediante principios, no obstante, no determina

con precisión cuál es el criterio que se tomará en cuenta para que el contribuyente soporte tal impuesto y con ello se vea reflejada la capacidad contributiva del sujeto pasivo.

Asimismo, el Tribunal Constitucional no establece un criterio progresivo que se deba tomar en cuenta para realizar el cálculo de los activos netos, además la calificación de activos netos es amplia, dado que involucra temas jurídicos y contables. Por lo expuesto, se evidencia que la sentencia que determina la constitucionalidad del ITAN, no deja claro el tema y genera aún dudas a los contribuyentes.

### **3.3 El ITAN en el derecho comparado**

En este tercer punto, se busca identificar si existen en otros países tributos que presenten similares inconsistencias que contiene el ITAN, referente a la creación y aplicación. En la búsqueda de información se ubicó una tesis titulada “*Los Tributos Heterodoxos en la comunidad Andina y sus consecuencias jurídicas*” de la Autora María Ramírez Corso, quien sustenta su tesis para el grado de Maestro, en la ciudad de Quito, Ecuador, tesis que resulta fundamental y de suma importancia para abarcar este punto.

Debemos de partir por la idea que, nuestro país no cuenta con un sistema tributario eficiente que permita recaudar lo necesario para solventar los gastos del Estado Peruano; sumado a ello, nuestra constitución presenta un modelo garantista de derechos, razón por lo cual el Estado se ve obligado a cumplir con una serie de obligaciones a favor de sus ciudadanos, tales como; el derecho a la salud, educación, etc. Bajo ese escenario, el impuesto aparece como un mecanismo alternativo para cumplir con el rol garantista que tiene el Estado.

Sin embargo, el sistema tributario peruano ha demostrado que no tiene la capacidad para una recaudación eficiente, por diversos motivos, uno de ellos es la poca cultura de los ciudadanos para contribuir con los gastos estatales y otro la informalidad. Como consecuencia, se generan efectos evasivos y elusivos que afectan directamente al sistema de recaudación. La presente problemática, no solo se ve reflejada en nuestro país, puesto que, en diversos países se presenta el problema de la evasión y elusión tributaria.

Tal como lo expone Ramírez (2013) en su tesis en la que analiza los tributos heterodoxos a nivel de la comunidad Andina, en ella se sostiene que existen tributos denominados “atípicos” los cuales no siguen el modelo clásico para la creación de tributos, los países que presentan tal característica son: Bolivia, Ecuador, Colombia y

Perú, la autora además explica que, cuando se presentan tributos atípicos en la regulación tributaria, esto genera una recaudación la cual no se condice con la realidad financiera de los contribuyentes (p. 9).

Antes de iniciar con la evaluación de los tributos atípicos o heterodoxos como los ha denominado parte de la doctrina, se va definir a los tributos ortodoxos y heterodoxos.

Al respecto, Gonzáles y Martinoli citados por Ramírez (2013) sostienen que los tributos ortodoxos encuentran su origen en el en el sistema clásico originado en Europa, este se encuentra conformado por tributos de carácter directo e indirecto. Por otro lado, De la Guerra citado por Ramírez, define a los tributos ortodoxos como un conjunto de tributos que siguen el modelo tradicional cuya función es hacer cumplir las bases del sistema en forma efectiva (p. 16).

En cuanto a la definición de los tributos heterodoxos, la delimitación de un concepto es muy escasa en la doctrina, puesto que, es un tema complejo que parte por cuestionar la potestad tributaria de los estados, así tenemos que Carpio y Gonzáles citados por Ramírez, establecen como concepto de los tributos heterodoxos lo siguiente: Los tributos heterodoxos nacen de circunstancias ajenas al comportamiento estatal; es decir, surge de los comportamientos sociales, señalados como innovaciones tributarias, puesto que se establecen nuevos criterios y métodos de contribución, apartándose del modelo clásico.

Por otro lado, De la Guerra afirma que la imposición heterodoxa está constituida por un conjunto de gravámenes periódicos o por temporada y tiene como objeto brindar soporte al sistema tributario cuando esté presente situaciones presupuestarias imprevistas por el Estado, o cuando la política fiscal requiera de un método tributario que cumpla con fines extrafiscales.

De lo antes señalado, podemos concluir que, respecto a los tributos ortodoxos, estos serían los tributos como el Impuesto a la Renta, al Patrimonio y al Consumo. Ahora bien, en cuanto a los tributos heterodoxos, estos responden a circunstancias sociales que se presenten en los Estados, relacionado directamente con el fin recaudatorio, como es el tema de falta de conciencia fiscal.

## **A. Bolivia**

Ramírez (2013) señala que, en el régimen tributario de Bolivia se aplican los siguientes impuestos heterodoxos: El Impuesto a las Transacciones Financieras, Régimen Agropecuario Unificado, Sistema Tributario Integrado, Régimen Tributario Simplificado y la Alícuota Adicional a las Utilidades Extraordinarias por Actividades Extractivas de Recursos Naturales No Renovables.

Empero, hablaremos del Régimen Tributario Simplificado (en adelante, RTS) fue regulado por el Decreto Supremo No. 24484 del 29 de enero de 1997, con el fin de reglamentar y facilitar la forma de tributación de un importante sector de contribuyentes, que por su condición socioeconómica no le es posible de cumplir con las obligaciones tributarias, una de sus características es que es un impuesto transitorio, va dirigido al ejercicio habitual de actividades por parte de artesanos, comerciantes minoristas y vivanderos, la norma prescribe que el sujeto que considere que tal hecho impositivo no va acorde a su realidad puede optar por tributar en el Régimen General.

En relación con la similitud del ITAN, podemos advertir dos características que presenta RTS, uno es el carácter transitorio que dio inicio al tributo, pero que actualmente se encuentra vigente y la potestad para que el contribuyente pueda de forma voluntaria optar por tributar bajo ese régimen, perdiendo de vista la obligatoriedad de todo tributo.

## **B. Colombia**

Ramírez (2013) sostiene que en Colombia también se presentan tributos atípicos, como el Gravamen a los Movimientos Financieros, el Impuesto Mínimo Alternativo Nacional para Personas Naturales Empleados y el Impuesto Mínimo Alternativo Simple.

Para tales efectos, analizaremos el Impuesto Mínimo Alternativo (en adelante, IMA) aquel fue creado el 26 de diciembre de 2012, mediante la Ley No. 1607, funciona como un sistema de determinación simplificado del impuesto a la renta y sus complementarios, tiene como característica ser un impuesto de voluntaria adhesión, sólo es aplicable a personas naturales que residen en el país, que deben estar en la categoría de empleado, la base imponible de este impuesto se calcula sobre la Renta Gravable Alternativa, de conformidad con el sistema del Impuesto Mínimo Alternativo Nacional.

Cabe señalar que, dicho impuesto calza en los impuestos presuntivos sobre la renta, dado que reemplaza al IR y facilita la contribución. No obstante, como lo señala la

autora dicho impuesto no cumple con una de las características que presentan los tributos clásicos, esta nota característica es la obligatoriedad que tiene el tributo tras su creación, debido a que, como lo indica la norma en mención es de voluntaria adhesión.

En suma, se concluye que el IMA presenta una similitud con el ITAN, dado que el IMA da la posibilidad al contribuyente de adherirse al sistema o tributar por el régimen del IR o complementarios, por lo que no comparte con la obligatoriedad que según doctrina debe de presentar todo tributo. En ese sentido, cuando analizamos el ITAN, este último presenta una característica ajena a las establecidas por los impuestos doctrinales, en razón a que el ITAN puede ser devuelto si existiera un excedente del IR, dejando de lado el carácter definitivo que deben de tener todo tributo clásico.

### **C. Ecuador**

Nuestro vecino país, alberga a una variedad de impuestos heterodoxos, siendo los siguientes: El Impuesto a la Salida de Divisas, Impuesto a los Activos en el Exterior, Impuesto a los Ingresos Extraordinarios, Impuesto Ambiental a la Contaminación Vehicular, Impuesto Redimible a las Botellas Plásticas No Retornables, Impuesto a la Renta Único para la Actividad Productiva de Banano, Impuesto a las Tierras Rurales, Anticipo de Impuesto a la Renta, Régimen Impositivo Simplificado.

Siguiendo el mismo esquema, la autora analiza que el Anticipo de Impuesto a la Renta (en adelante, AIR) es regulado en el Artículo 41 de la Ley del Régimen Tributario Interno, el 29 de Diciembre de 2007, en el cual se establece que tanto las personas naturales, como las sucesiones indivisas, las sociedades y las empresas que tengan suscritos o suscriban contratos de exploración y explotación de hidrocarburos deberán pagar el AIR en base al Impuesto a la Renta pagado en el ejercicio fiscal anterior.

Por otro lado, las personas naturales y las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad, el cálculo se realizará mediante la suma del 0.2% del patrimonio total, el 0.2% del total de costos y gastos deducibles a efecto del impuesto a la renta, el 0.4% del activo total y el 0.4% del total de ingresos gravables a efecto del impuesto a la renta.

Asimismo, la normativa que regula AIR, concibe que el tal impuesto puede utilizarse como un crédito tributario contra el IR, además sostiene que, si al momento de liquidar al IR este resulta ser menor al pago del AIR, la diferencia a favor del contribuyente es sujeta a devolución. Al analizar tal impuesto, podemos determinar que,

es un impuesto que no analizo previamente la capacidad económica del contribuyente, por tales particularidades del AIR surgieron muchas críticas a tal impuesto, primero se cuestionó que respete el principio de igualdad, equidad y capacidad contributiva porque pretende gravar al contribuyente con un hecho generador de imposición pasado, es decir; con una presunta renta que fue declara el año anterior.

Además, su creación también fue cuestionada, puesto que, no es un impuesto autónomo por formar parte del Impuesto a la Renta. Este cuestionamiento fue dirimido ante la Corte Constitucional de Ecuador, en la Sentencia 006-13- SIN-CC relativa a la acción de inconstitucionalidad sobre casos acumulados, los accionantes sostenían que tal regulación infringe el artículo 165 de la Constitución, el cual señala que la recaudación anticipada de tributos se da en una situación excepcional, por lo que; la norma que introduce la recaudación anticipada del Impuesto a la Renta, no es concordante con el contenido material constitucional.

En ese sentido, el legislador habría vulnerado el principio de legalidad y además habría afectado la inversión, la reinversión y el ahorro; puesto que, al darse el pago anticipado de un impuesto, los contribuyentes deben entregar parte de su patrimonio sin justificación legal, vulnerando el artículo 300 de la Constitución.

La corte consideró que, tales argumentos no tienen sustento, debido que, no existe contradicción entre el anticipo de impuesto a la renta y la recaudación anticipada de tributos, porque ambos tributos tienen diferente alcance y naturaleza jurídica, puesto que, según la corte el legislador al realizar una diferencia entre los contribuyentes, utiliza una medida razonable, por tal razón; tal tributo no resulta ser inconstitucional.

En ese orden de ideas, podemos ver con mayor precisión que, el Anticipo del Impuesto a la Renta, encuentra mayor similitud con el ITAN, dado que funciona como crédito contra los pagos del IR, está sujeto a devolución y no tiene una naturaleza jurídica bien delimitada, puesto que depende el IR y además grava el hecho impositivo bajo presunciones, lo que permite afirmar que el AIR no respeta los principios: de igual, capacidad contributiva y el de No confiscatoriedad, tal impuesto presenta la mismas características del ITAN, salvo que este último se basa en los activos netos de las empresas, pero funciona en base a las determinaciones el IR (pp. 53 – 117).

## **D. Perú**

La autora realiza un análisis de nuestro régimen tributario, en razón a que, Perú pertenece a la Comunidad Andina, en él se encuentran vigentes como impuestos heterodoxos, al Impuesto Temporal a los Activos Netos, el Impuesto a las Transacciones Financieras, el Nuevo Régimen Único Simplificado y el Régimen Especial de Impuesto a la Renta.

Es interesante que el Impuesto Temporal a los Activos sea analizado por autores extranjeros, a través de la cual se emite una opinión crítica, similar a la expuesta en la presente investigación. Sin embargo, la autora no realiza un análisis profundo del referido tributo, toda vez que, solo se expone las características del ITAN las cuales fueron delimitadas líneas arriba.

### **3.4 Ventajas y deficiencias del ITAN en la coyuntura actual**

Para abordar este apartado, debemos partir por la idea que desde el inicio de la emergencia sanitaria producto del Covid 19, se presentó un impacto en la economía a consecuencia de las medidas de urgencia que se dictaron para mitigar el contagio. No cabe duda que todo el mundo ha sentido el golpe económico en sus bolsillos, pero las empresas son quienes en la actualidad siguen sufriendo sus efectos.

A fin de mitigar la recesión empresarial, los Estados buscaron que el sector empresarial no pierda liquidez y como consecuencia se genere su salida del mercado, impacto que repercute de forma negativa en la estabilidad del Estado, debido que gran parte de la recaudación fiscal, se obtiene del comercio.

El Perú no fue la excepción, tanto el Estado y las empresas se vieron afectadas por la situación de emergencia, como consecuencia no se lograba cubrir con los gastos públicos y las empresas no lograban cumplir con el pago de los impuestos.

Al respecto, el ITAN fue incumplido por efectos de la pandemia, pero, además, porque su base de imposición del tributo radica en el valor de los activos netos, tal como lo expone:

Arana (2020) tomando en cuenta la situación de las empresas que tienen baja productividad y generación de rédito, producto del COVID-19, los activos de estas perderán capacidad para generar flujos de dinero, por tal razón, no podrán cumplir con dicha condición fundamental propia de un activo (p.1).

Por ende, es interesante dejar abierta la posibilidad de que el legislador evalúe su permanencia o cumplimiento, tras la situación económica de las empresas, además se debe tener en cuenta que este funciona como un crédito o pago a cuenta del IR, entonces es menester traer a colación la siguiente interrogante ¿sería idóneo pagar el ITAN cuando las empresas tras alguna emergencia nacional no pueden generar ganancias, pero si disponen de activos?, la pandemia a evidenciado que no es adecuado el cumplimiento de un tributo que no revele la real capacidad tributaria, porque podría generar insolvencia económica.

Tal situación no fue ajena, y bajo el marco del Estado de Emergencia Nacional a consecuencia del COVID-19, mediante Decreto Leg. N° 1471 se modificó la Ley del Impuesto Renta a fin de permitir a los contribuyentes suspendan los pagos a cuenta del IR, por los meses de abril, mayo, junio o julio del ejercicio 2020. Bajo ese escenario, la situación se presentó como una ventaja que encuentra el contribuyente al permitir al Estado poder suspender sus pagos.

Pero al mismo tiempo, de ella también podemos extraer una consecuencia económica, puesto que, tal suspensión tiene un periodo de tiempo, y no desconoce la deuda solo la retrasa, entonces de cualquier forma el contribuyente va a cancelar el ITAN a pesar que en el 2020 producto del COVID-19 muchas empresas cuentan con pérdidas millonarias.

Finalmente, el cumplir con el ITAN, en tiempos de COVID- 19, configura un gran peligro para la liquidez de las empresas, por lo que exhortamos al legislador, analizar la situación de cada unidad económica, aplicando criterios de progresividad con el fin de incentivar la inversión y el ahorro financiero.

## **Conclusiones**

El tributo presenta dos teorías tributarias, la teoría clásica o también llamada ortodoxa y la teoría de oportunidad o heterodoxas, de las teorías analizadas se determina que el ITAN es un tributo de naturaleza heterodoxo que no sigue el modelo tradicional.

El Perú no es el único estado que enfrenta desafíos en la recaudación tributaria, sino que la investigación ha permitido concluir que los países como Bolivia, Ecuador y Colombia, también han adoptado por seguir la teoría heterodoxa, con el propósito de contrarrestar conductas evasivas y fiscales de sus ciudadanos.

Por otra parte, la crisis sanitaria derivada del COVID-19 ha agravado la problemática asociada al ITAN.

### **Recomendaciones**

Se insta al legislador a ejercer cautela en la creación de tributos innovadores, asegurándose de que dichas medidas respeten rigurosamente los límites constitucionales, con el propósito de prevenir que la recaudación sea impugnada mediante acciones judiciales constitucionales que busquen la derogación de tales normativas. A pesar de ello, no expresamos desacuerdo con la concepción de tributos innovadores, ya que reconocemos que ello constituye un medio para fortalecer la economía interna.

No obstante, se considera pertinente que el legislador, al formular tales tributos, contemple el criterio progresivo de la norma, analizando de manera meticulosa la capacidad económica como contributiva del grupo al cual se dirige dicho gravamen.

### **Referencias**

- **Libros**

Bravo, J. (2013). *Derecho Tributario Reflexiones*. Jurista Editores.

Bravo, J. E., et al. (2019). *Derecho Constitucional Tributario (Tomo II)*. Ediciones Legales.

Cachay, J. (2018). *Código Tributario. Casos prácticos y consultas frecuentes*. Gaceta Jurídica.

De Barros, P. (2011). *Teoría de la Norma Tributaria (1a Ed)*. Ara Editores.

Jarach, D. (s.f.). *El hecho imponible. Teoría general del derecho tributario sustantivo (3a Ed)*. Abeledo Perrot.

Ruiz de Castilla, F. J. (2017). *Derecho Tributario: Temas Básicos*. Editorial PUCP

- **Tesis**

Castillo, J. A. (2017). El filtro de constitucionalidad: una crítica a los procesos destinados a garantizar el principio constitucional tributario de no confiscatoriedad. (Tesis para el grado de bachiller, Universidad Privada del Norte). Repositorio Institucional. <http://hdl.handle.net/11537/10740>

Grados, L. (2018). Trasgresión al principio de capacidad contributiva del sistema de pagos de obligaciones tributarias-deducciones. (Tesis para optar al grado de maestro, Pontificia Universidad Católica del Perú). Repositorio Institucional. <http://hdl.handle.net/20.500.12404/12751>

Gonzales, A., & León, L. (2018). La influencia del impuesto temporal a los activos netos (ITAN) en el índice de liquidez de la empresa ABC S.A.C. San Isidro, año 2017 y 2018. (Tesis para optar al grado de bachiller, Universidad Tecnológica del Perú). Repositorio Institucional. <https://hdl.handle.net/20.500.12867/1764>

Huanes, T. (2018). Fundamentos teóricos de la capacidad contributiva como derecho humano en la STC N.º 033-2004-AI/TC. (Tesis de maestría, Universidad Católica Los Ángeles de Chimbote). Repositorio Institucional. <http://repositorio.uladech.edu.pe/bitstream/handle/123456789/1311>

Hernández, G. (2016). Las obligaciones tributarias accesorias. (Tesis de maestría, Universidad de La Laguna, España). Repositorio Institucional. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/tesis?codigo=182987>

Montero, Z. (2011). Determinación y consecuencias de la aplicación del impuesto temporal a los activos netos en la liquidez de las empresas industriales en Tacna: Periodo 2007-2008. (Tesis para el grado de maestro, Universidad Jorge Basadre Grohman – Tacna). Repositorio Institucional. <http://repositorio.unjbg.edu.pe/handle/UNJBG/722>

Ramírez, C. (2013). Los tributos heterodoxos en la comunidad andina y sus consecuencias jurídicas. (Tesis para el grado de maestro, Universidad Andina Simón de

Bolívar – Quito) <https://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/3915/1/T1307-MDE-Ram%c3%adrez-Los%20tributos.pdf>

Solano, J. H. (2020). Jurisprudencia del tribunal fiscal y tribunal constitucional y su influencia en el principio de no confiscatoriedad, periodo 2015 - 2017. (Tesis para el grado de bachiller, Universidad José Faustino Sánchez Carrión). Repositorio Institucional. <http://repositorio.unjfsc.edu.pe/handle/UNJFSC/4104>

Tenorio, D. (2016). El valor razonable como base imponible del ITAN, a propósito de las recientes fiscalizaciones de Sunat sobre dicho impuesto. (Tesis para el grado de maestro, Universidad de Lima). Repositorio Institucional. <http://doi.org/10.26439/ulima.tesis/9484>

Vilela, M. (2020). Análisis crítico del impuesto temporal a los activos netos – ITAN, Mantenerlo Derogado: El caso de las empresas del sector industrial que cotizan en la Bolsa de Valores de Lima, Periodo 2015 – 2018. (Tesis para el grado de maestro, Universidad ESAN-Business). Repositorio Institucional. <https://hdl.handle.net/20.500.12640/2015>

Villanueva, L. L. (2016). Los límites a las manifestaciones del poder tributario del estado (a propósito del caso Sr. Tza Yap Shum). (Tesis de licenciatura, Universidad San Martín de Porres, Perú). [https://repositorio.usmp.edu.pe/bitstream/handle/20.500.12727/3186/villanueva\\_lr.pdf?sequence=3&isAllowed=y#:~:text=Los%20principios%20expl%C3%ADcitos%2C%20que%20limitan,derechos%20fundamentales%20de%20las%20personas](https://repositorio.usmp.edu.pe/bitstream/handle/20.500.12727/3186/villanueva_lr.pdf?sequence=3&isAllowed=y#:~:text=Los%20principios%20expl%C3%ADcitos%2C%20que%20limitan,derechos%20fundamentales%20de%20las%20personas)

Yactayo, B. Y. (2017). Impuesto temporal a los activos netos (ITAN) y su incidencia en la liquidez de la empresa “Industria del Alimento S.A C. del distrito de Lince, año 2013. (Tesis para el grado bachiller, Universidad de Ciencias y Humanidades). Repositorio Institucional. <http://repositorio.uch.edu.pe/handle/uch/121>

- **Artículos**

Callao, Y., & Luchena, M. (2013). Derecho financiero y tributario. Parte General. [https://ruidera.uclm.es/xmlui/bitstream/handle/10578/7312/fi\\_1444995249.pdf?sequence=1&isAllowed=y](https://ruidera.uclm.es/xmlui/bitstream/handle/10578/7312/fi_1444995249.pdf?sequence=1&isAllowed=y)

Duran, R. (2007). Reflexiones sobre el ámbito material del Impuesto Temporal a los Activos Netos. Revista Vlex, Núm. 3, 7-14. [https://app.vlex.com/#/search/jurisdiction:PE+content\\_type:4/impuesto+temporal+a+los+activos+netos/WW/vid/424196466](https://app.vlex.com/#/search/jurisdiction:PE+content_type:4/impuesto+temporal+a+los+activos+netos/WW/vid/424196466)

García, J., & Malpartida, D. (2017). El Impuesto Temporal al activo neto como actividad tributaria improductiva. Revista Balances, Vol. 5, Núm. 5. <http://revistas.unas.edu.pe/index.php/Balances/article/view/35>

García, M., & Torres, I. (2018). La inconstitucionalidad del impuesto temporal a los activos netos a la luz de la sentencia N° 03797-2006-PA/TC. Revista Ita Ius. [file:///c:/users/user/downloads/la-inconstitucionalidad-del-impuesto-temporal-a-losactivos-netos-a-la-luz-de-la-sentencia-mae-e-ivonne%20\(2\).pdf](file:///c:/users/user/downloads/la-inconstitucionalidad-del-impuesto-temporal-a-losactivos-netos-a-la-luz-de-la-sentencia-mae-e-ivonne%20(2).pdf)

Lay, J. A. (2016). Determinación de la obligación tributaria: el problema de la transversalidad de la determinación de la obligación en las relaciones jurídicas públicas y privadas. Lex (18), 256-285. <http://revistas.uap.edu.pe/ojs/index.php/LEX/article/view/1244>

Landa, C. (2013). Control constitucional de los tributos con fines extrafiscales en el Perú. Themis, (64), 175-180. <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/view/9580>

Masbernat, P. (2017). Una tesis sobre la naturaleza y las características de la obligación tributaria. Díkaion, (26), 2, 225-255. <https://www.redalyc.org/jatsRepo/720/72055554002/html/index.html>

Ono, H. (2005). ¿El ITAN es un impuesto Constitucional? <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechosociedad/article/download/16923/17227/>

Pinillos, J. (2019). Elementos de la obligación tributaria sustancial del gravamen a los movimientos financieros en Colombia. *Espacios*, 40 (42), 9. <https://www.revistaespacios.com/a19v40n42/a19v40n42p09.pdf>.

Ruiz de Castilla, F. E. (2005). La Obligación Tributaria y los Deberes Administrativos. *Derecho & Sociedad*, (24), 78-82. <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/16932>

Ruiz de Castilla, F. J., & Robles, C. (2013). Constitucionalización de la definición del tributo. *Derecho PUCP*, (71), 257-279. <https://doi.org/10.18800/derechopucp.201302.010>

Ruiz de Castilla, P. (2009). Clasificación de los tributos, impuestos, contribuciones y tasas. [https://www.mpf.gov.pe/escuela/contenido/actividades/docs/2201\\_01\\_clasificacion\\_tributos.pdf](https://www.mpf.gov.pe/escuela/contenido/actividades/docs/2201_01_clasificacion_tributos.pdf)

Sotelo, E., & Vargas, L. (1998). En torno a la definición de tributo: un vistazo a sus elementos esenciales. *Ius Et Veritas*, 9(17), 284-305. <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/15812>

Torres, M. (s.f). Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta: Aprendamos la lección. [http://www.teleley.pe/articulos/anticipo\\_adicional.pdf](http://www.teleley.pe/articulos/anticipo_adicional.pdf).

Zuzunaga, V., & León, C. (2008). “No tiene color y tampoco es rojo” Aciertos y desaciertos del tribunal constitucional en torno al concepto de tributo. <https://repositorioacademico.upc.edu.pe/bitstream/handle/10757/532302/9234-365>

- **Jurisprudencia**

Tribunal Constitucional de Perú (2004, 28 de setiembre). Sentencia N.0033-2004-AI/TC (Caso Roberto Nesta Brero). <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/00033-2004-AI.html>

Tribunal Constitucional de Perú (2007, 05 de marzo). Sentencia N.ª 03797-2006-AI/TC (Caso Scotiabank Perú S.A.A.). <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2007/03797-2006-AA.pdf>

Tribunal Constitucional de Perú (2005, 16 de mayo). Sentencia N.ª 00053 -2004-AL/TC(Caso La Defensoría del Pueblo).  
<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/00053-2004-AI.pdf>

Tribunal Constitucional de Perú (2005, 13 de abril). Sentencia N.º 2302- 2003-AA/TC (Caso Inversiones Dream S.A).  
<https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/02302-2003-AA.pdf>

Tribunal Constitucional de Perú (2003, 19 de diciembre). Sentencia 2727-2002-AA/TC (Caso Compañía minera caudalosa S.A).  
<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/02727-2002-AA.pdf>

Tribunal Constitucional de Perú (2004, 11 de noviembre). Sentencia 0041-2004-AI/TC (Caso La Defensoría del Pueblo).  
<https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/00041-2004-AI.pdf>

Informe N.º 007-2018-SUNAT/7T0000

Tribunal Constitucional de Perú (2004, 28 de setiembre) Sentencia N.º033-2004 AI/TC <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/00033-2004-AI.html>

Tribunal Constitucional de Perú (2003, 11 de noviembre) Sentencia N.º 008-2003 AI/TC <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2003/00008-2003-AI.html>

Tribunal Constitucional de Perú (2003,19 de diciembre) Sentencia N.º2727-2002 AI/TC <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/02727-2002-AA.pdf>

Tribunal Constitucional de Perú (1996, 28 octubre) Sentencia N.º03797-2006AI/TC <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/1997/00646-1996-AA.html>

Tribunal Constitucional de Perú (2007, 05 de marzo) Sentencia N.º0646-1996 Al/TC <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2007/03797-2006-AA.pdf>

- **Legislación**

Ley N.º 28424, Ley que crea el Impuesto Temporal a los activos netos. (21 de diciembre de 2004) <http://www.notariarosaliamejia.com/cgi-bin/normas/1-1-0-28424.html>

Ley N.º 27804, Ley que modifica la Ley del Impuesto a la Renta. (26 de julio de 2002). <https://docs.peru.justia.com/federales/leyes/27804-aug-1-2002.pdf>