Propuesta de Modificación de la Ley del Impuesto a la Renta en su Artículo N°5 Referida al Gravamen de las Indemnizaciones Justipreciadas en el Perú

Tesis presentada en satisfacción parcial de los requerimientos para obtener el grado de Magíster en Finanzas y Derecho Corporativo por:

Manuel Gilberto Tirado Rodriguez

Hernando Antonio Zamora Canta

Programa de la Maestría en Finanzas y Derecho Corporativo

Lima, 13 de Mayo del 2020

Esta tesis

Propuesta de Modificación de la Ley del Impuesto a la Renta en su Artículo N°5 Referida al Gravamen de las Indemnizaciones Justipreciadas en el Perú.

Ha sido aprobada.

…….

Paulo Comitre Berry (Jurado)

…….

Carlos Llosa Saldaña (Jurado)

……..

Luis Enrique Luján Patrón (Asesor)

Universidad ESAN

2020

A Dios, a mi familia, y de manera muy especial a mi hijo Mathías Antonio.
Hernando Antonio Zamora Canta

A Dios, a mi familia y a mis mascotas
Manuel Gilberto Tirado Rodriguez

HERNANDO ANTONIO ZAMORA CANTA

Contador público colegiado de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Con experiencia en auditoría tributaria y ejecución del cumplimiento de obligaciones tributarias mensuales y anuales de empresas del sector comercial, industrial y servicios, así como en el desarrollo de auditorías tributarias, due dilligence tributarios, labores de planeamiento fiscal, certificaciones de servicios de asistencia técnica con no domiciliados y apoyo en fiscalizaciones efectuadas por Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria-SUNAT. Con iniciativa, liderazgo y capacidad para trabajar en equipo.

EXPERIENCIA PROFESIONAL

OWENS ILLINOIS PERÚ S.A. – OI GMEC LURIN SRL (Octubre 2016-Actualidad)

Cargo: Tax Coordinator

Responsable del área de impuestos de la Compañía Owens Illinois Perú S.A. y su vinculada OI GMEC LURIN SRL. Labores involucradas: cumplimiento de obligaciones vinculadas a asuntos tributarios, elaboración mensual del forecast de impuestos y profit sharin, responsable de reportar el Effective tax rate (ETR) trimestral a corporate, soporte en consultoría y planeamiento tributario del departamento de finanzas,soporte en la elaboración de vinculados a precios de transferencia, gestión de auditorías internas y externas como parte de los controles SOX, atención de procedimientos de fiscalizaciones de SUNAT, entre otros.

PRICEWATERHOUSECOOPERS SRL (Setiembre 2011- Setiembre 2016)

Cargo: Senior Associate

Cinco años de experiencia profesional con especialidad en el área de auditoría tributaria. Especialista en servicios de cumplimiento tributario a empresas privadas de los sectores de consumo, retail servicios e industriales, experiencia en gestión de auditoría: externa y reguladoras incluyendo SUNAT, así como en procesos de Due Diligence, experiencia en la elaboración de Declaración Juradas anuales de Impuesto a la renta e ITAN,

diagnósticos tributarios y planeamiento tributario, elaboración de informes de asistencias técnicas a empresas del sector ingeniería e industriales.

EMPRESA EDITORA EL COMERCIO (Enero – Agosto 2011)

Cargo: Analista contable

FORMACIÓN PROFESIONAL

- **PONTIFICA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL PERÚ Julio 2007 – Julio 2013**

Titulado en Contabilidad

- **UNIVERSIDAD DE LIMA Julio 2014 – Diciembre 2014**

Diplomado en Normas Internacionales de Información Julio Financiera IFRS 2014- Dic 2014

- **UNIVERSIDAD ESAN Julio 2016 – Ene 2017**

Programa de especialización para ejecutivos Derecho corporativo

- **UNIVERSIDAD ESAN Enero 2018- Dic 2019**

Maestría en Finanzas y Derecho corporativo

MANUEL GILBERTO TIRADO RODRIGUEZ

Profesional con más de 10 años de experiencia en Derecho Privado, Corporativo, Sociedades Mercantiles y Contrataciones, orientado a los negocios, con capacidad para gerenciar la complejidad de entornos, enfocado en resultados, motivado al cumplimiento de objetivos planteados. Capacidades comunicacionales y facilidad para crear y desarrollar dinámicas de trabajo en equipo.

EXPERIENCIA PROFESIONAL

BANCO INTERNACIONAL DEL PERÚ-INTERBANK Abogado VP Legal, Perú, Lima [Julio 2018 – Presente]

- Responsable en la elaboración de contratos y preparación de documentación de soporte para los diferentes productos y servicios en el área de leasing.
- Responsable legal del área para proyecto de mejora continua con foco en eficiencia.
- Asesoría legal para fideicomisos y cuentas escrow como productos bancarios.

NESTLÉ VENEZUELA, S.A.

Gerente Asuntos Legales [Febrero 2016 – Diciembre 2017]

Abogado Sr [Noviembre 2013 – Enero 2016]

Abogado Jr [Agosto 2011 – Octubre 2013]

- Líder de proyectos especiales en el área legal con alto impacto financiero. Protección de inversiones, reestructuración legal, comercio electrónico, negociaciones regionales para la reestructuración de modelos de negocio.
- Liderazgo y exitosa ejecución de la implementación local de la disolución continental de un *joint venture* entre Nestlé S.A., y Fonterra.
- Generar y ejecutar estrategias de estructura corporativa frente a riesgos legales, enfocadas en la flexibilidad de las operaciones para aumentar la rentabilidad.
- Responsable legal del área de real estate para el mercado. Líder en proyecto inmobiliario como estrategia para protección de las inversiones.
- Responsable del cumplimiento legal corporativo de las distintas entidades legales de la organización.
- Diseñar y ejecutar estrategias con proveedores clave de los negocios procurando la continuidad de las operaciones
- Negociación y redacción de distintos tipos de contratos: financiamiento en moneda extranjera, procura, construcción, operación logística, servicios, confidencialidad,

almacenaje, manufactura, compra de materias primas, acuerdos comerciales de funcionamiento con clientes entre otros.

- Responsable de la protección local de las marcas y activos de la compañía.

- Responsable del control, seguimiento y diseño de estrategias frente procesos litigiosos de diversa índole (civil, mercantil, administrativo, tributaria, entre otros).

- Gerencia de equipo concentrado en soluciones y motivado al logro de los objetivos fijados.

IMERY URDANETA CALLEJA ITRIAGO & FLAMARIQUE.

Asociado. [Noviembre 2009 – Julio 2011]

- Diseñar y ejecutar planificaciones fiscales, enajenación de activos, coordinación para la constitución de sociedades en el exterior a través de creación de estructuras corporativas.

- Redacción de actas de asamblea de accionistas, ventas, traspasos, cesión de acciones, cumplimiento en la protección de nuevas inversiones de acuerdo con la normativa legal aplicable.

- Abogado *In-House* en Nestlé Venezuela, S.A., atendiendo diversidad de temas legales y contractuales en la Dirección Legal [Julio 2010 - Julio 2011].

JUZGADO SUPERIOR PRIMERO DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DEL ÁREA METROPOLITANA DE CARACAS.

Asistente. [Septiembre 2008 – Julio 2009]

- Redacción de autos y sentencias en materia fiscal y contribuciones parafiscales de procesos contra la administración tributaria local. Sustanciación de distintos tipos de acciones judiciales en el área.

TORRES PLAZ & ARAUJO.

Asistente Legal. [Noviembre 2006-Julio 2008]

- Redacción de opiniones legales en materia laboral, redacción de escritos para procesos judiciales, seguimiento y control de procesos laborales en sede judicial y administrativa.

FORMACIÓN PROFESIONAL

- Esan Business School. Maestría en Finanzas y Derecho Corporativo. Lima, Perú. Inicio Enero 2018-Enero 2020.

- Universidad Monteávila, CEDICE, Centro de Economía Política Juan de Mariana. Caracas, Venezuela. Diploma en Economía de la Escuela Austríaca.

- Instituto de Estudios Superiores de Administración IESA. Caracas, Venezuela. Programa de liderazgo y negocios en entornos retadores.

- Universidad Metropolitana. Caracas, Venezuela. Tesis pendiente. Especialización en Derecho Corporativo.

- Universidad Católica Andrés Bello. Caracas, Venezuela. 2004-2009. Abogado.

ACTIVIDADES ADICIONALES:

Participación en conferencia corporativa mundial de Abogados Sr de Nestlé– Neslaw. Noviembre 2015, Vevey, Suiza.

Participación en comités legales de asociaciones de empresarios en Cámara Venezolana Americana (VenAmCham), Cavecol, Cavidea y Conapri.

RESUMEN EJECUTIVO

Grado:	Magíster en Finanzas y Derecho Corporativo
Título de la Tesis:	Propuesta de Modificación de la Ley del Impuesto a la Renta en su Artículo N°5 Referida al Gravamen de las Indemnizaciones Justipreciadas en el Perú
Autores:	Manuel Gilberto Tirado Rodríguez
	Hernando Antonio Zamora Canta

Resumen:

Por medio de la presente tesis se pretende realizar un análisis crítico y detallado, desde el punto de vista legal y económico, sobre la consideración de la indemnización justipreciada recibida por el sujeto pasivo derivado de un proceso expropiatorio como ganancia de capital. El presente análisis ha sido realizado desde dos grandes puntos de vista: el primero, desde el cumplimiento normativo y legal peruano del tratamiento, y los conceptos como expropiación, derecho de propiedad, entre otro, el segundo, desde el punto de vista tributario y las implicaciones que puede significar la errónea calificación de la indemnización justipreciada como ganancia de capital y que sobre la misma el sujeto pasivo tendría, en principio, la carga de pagar al Estado la "renta" percibida por el mencionado proceso, así como el tener que asumir además las consecuencias perjudiciales que de ello se derive.

El análisis se realizó fundamentalmente a través del estudio teórico de los conceptos aplicables, así como la valoración de los mismos, teniendo como fundamentos las bases y los principios de los conceptos que rigen la materia de estudio. Para ello fue necesario el análisis de los principios constitucionales y legales del derecho de propiedad, la facultad de Estado de afectar derechos del ciudadano, así como de la composición de renta y de la indemnización justipreciada, su aplicación e interpretación más allá del simple enunciado de la Ley. Para lograr una adecuada interpretación de los preceptos a desarrollar es

indispensable conocer cuál es el fin teleológico de cada concepto. Derivado de este análisis logramos concluir que la Ley de Impuesto a la Renta se equivoca al contemplar el ingreso recibido como indemnización justipreciada como ganancia de capital, es planteado en estos términos debido a que se obvia por completo que el ingreso recibido por el sujeto pasivo tiene dos aristas, la primera es el carácter indemnizatorio del mismo y la segunda es con la finalidad de no afectar el principio de indemnidad patrimonial el cual tiene derecho a que sea respetado y tutelado por el Estado.

Igual importancia tiene el hecho que el propio Estado haya tratado de solucionar esta errónea conceptualización legal al establecer como solución en los Decretos Legislativos N° 1192 y 1330, que sería el Estado quien asumiría el pago del impuesto, cuando la solución parte necesariamente de la modificación de la Ley del Impuesto a la Renta para evitar que el tratamiento tributario de este concepto genere perjuicios adicionales al sujeto pasivo.

De la redacción del artículo N° 13.5 del Decreto Legislativo 1192, se desprende qué si bien la obligación de pago sigue estando en cabeza del sujeto pasivo, quien es el ciudadano que sufre la expropiación, es el Estado quien realiza el pago en lugar de este último. Con esta modificación se pretende subsanar la inadecuada consideración del artículo 5 de la Ley de Impuesto a la Renta, pretendiendo que con solo el texto antes mencionado el problema sea subsanado, asumiendo erróneamente que la dificultad está en el pago del impuesto y no en considerar al ingreso como renta gravada. Es un impacto que va más allá del pago, debiendo atacarse la conceptualización y no el proceso. Esto lo podemos ver claramente cuando existen casos en los cuales el sujeto pasivo tenga saldo a favor arrastrable de periodos anteriores, pérdidas tributarias o compensaciones por créditos del exterior, situaciones en las que el perjuicio es ulterior al pago del impuesto, generando, por ejemplo, una determinación mayor de renta o imposibilidad de arrastrar una pérdida para el sujeto pasivo, todo ello viniendo de un equivocado tratamiento del concepto de enajenación por parte del Estado.

El estudio realizado plantea que la solución idónea que podemos conseguir a esta problemática es la modificación del tratamiento tributario al concepto que le da la Ley de Impuesto a la Renta, debido a que la problemática debe ser solucionada desde el punto que la origina, por ello las intenciones de los Decretos Legislativos antes mencionados no terminan de solucionar el problema ya que, como se verá en el desarrollo de la tesis, el perjuicio al sujeto pasivo puede mantenerse igual a pesar de quien asuma el pago del impuesto a la renta sea el Estado, tal y como ha sido erróneamente regulado.

ÍNDICE

1. CAPÍTULO I: INTRODUCCIÓN

Dentro de los derechos consagrados en la Constitución Política del Perú, así como en la casi absoluta mayoría de los ordenamientos jurídicos del mundo, la propiedad es uno de los principales derechos los cuales debe garantizar, respetar, fomentar y proteger el Estado. Como derecho fundamental goza de privilegios y garantías sobre los cuales se cimienta su promoción y protección, así como de ser el motor de desarrollo económico y social del país. Sin embargo, no es un derecho absoluto, la propia Constitución establece limitantes a su ejercicio, por lo cual, dentro de ciertos supuestos este derecho fundamental puede ser afectado sin que esta afectación pueda ser considerada una violación del derecho fundamental.

Una de las limitantes es cuando este derecho de propiedad se opone u obstaculiza el interés público, momento en el cual se establece la posibilidad que el derecho pueda ser afectado por parte del Estado, previo al cumplimiento de una serie de requisitos y garantías. Por medio de la expropiación, la materialización del ejercicio de las facultades de estado por sus entes y órganos facultados para la misma, con la finalidad de supeditar el interés público, colectivo y social sobre el interés individual. A lo largo del presente análisis profundizaremos acerca de la expropiación como límite a la propiedad.

Planteada la expropiación como un acto por medio del cual el Estado, en el ejercicio del *ius imperium*, definido el mismo como el poder del Estado para el ejercicio de sus facultades por medio de la imposición, decide afectar un derecho, en este caso, de propiedad individual previo el *pago de una indemnización justipreciada,* ello con finalidad de reparar o compensar el perjuicio que por su actuar es causado, de forma tal que el afectado reciba un justa compensación por su derecho afectado. Al mencionado pago se le denomina indemnización justipreciada, lo cual no es más que la compensación por parte del Estado al daño causado o que eventualmente podría causarse al afectar el derecho de propiedad de un individuo, por el cual

independientemente cual sea el argumento por medio del cual el Estado decida afectar la propiedad individual la indemnización justipreciada es un elemento fundamental del proceso expropiatorio tal como lo establece la misma Constitución Política del Perú.

Como se ha podido observar, la indemnización justipreciada se trata de un pago que realiza el Estado por la disposición obligatoria que debe realizar un ciudadano, sea persona natural o jurídica, titular de un derecho de propiedad como consecuencia del ejercicio *ius imperium* por parte del Estado. Sin embargo, ¿es posible identificar la indemnización justipreciada como una ganancia de capital? Denominada así en la Ley de Impuesto a la Renta, con la finalidad de gravar dicha actividad al tributo renta, ¿se trata efectivamente de un acto el cual debe estar sujeto al impuesto a la renta?, sobre esto existen dos posiciones antagónicas: la primera es la posición de Sunat en donde, sin lugar a dudas, consideran a la indemnización justipreciada como una renta y por tanto gravada por el Impuesto a la Renta y en contraposición encontramos el novísimo dictamen del Expediente N°00319-2013 –PA/TC emitido por el Tribunal Constitucional Peruano en el cuál precisamente analiza estos hechos principalmente desde el enfoque del derecho de propiedad y su relación con la expropiación así como la aplicabilidad del Impuesto sobre la Renta a la indemnización justipreciada.

Las preguntas antes expuestas son las que buscamos determinar sobre la base de una investigación profunda y detallada, la cual implique, adicional a los supuestos establecidos en el ordenamiento jurídico vigente, la jurisprudencia y la doctrina relevantes en el tema.

1.1 Planteamiento del problema

Actualmente, así como en el desarrollo de la vida de un país los procesos expropiatorios, con motivo de la satisfacción del bien común, se mantendrán de forma regular. Al momento que el Estado afecta la esfera individual de derecho en

ejercicio de facultades de *ius imperium* el mismo está cambiando la condición que ejerce el titular sobre su derecho individualísimo, como lo es el de la propiedad, sin que necesariamente lo mismo forme parte de la voluntad del sujeto afectado. Es por ello que el Estado de una u otra forma está afectando los derechos de un ciudadano el cual se ve en la obligación de ceder y someterse a la voluntad del Estado por satisfacer una necesidad pública superior. Con lo cual la relación entre derecho de propiedad y expropiación debe ser sometido a un análisis necesario para entender su vinculación y la afectación, justificada o no, del derecho individual.

Del mismo modo, es mandatorio en el presente proceso investigativo evaluar la afectación que puede tener la indemnización justipreciada, derivado de un proceso expropiatorio, desde el punto de vista del derecho tributario. Como se ha planteado en la introducción es necesario determinar si la indemnización justipreciada se considera una ganancia de capital desde el punto de vista de la Ley de Impuesto a la Renta, adicional a ello es importante evaluar hasta qué punto la imposición justificada por parte del Estado sobre el derecho individual puede ser considerado como un acto que busque obtener algún tipo de ganancia o beneficio más allá de una simple compensación, o una indemnización justipreciada, el cual debe incluir en el mismo un componente de indemnización. A pesar de ello la afectación a la espera de derechos se ha concretado y sin ánimo lucrativo, mucho menos el de generar algún tipo de ganancia el ciudadano afectado recibe un pago en calidad de indemnización justipreciada por la afectación a sus derechos que está sufriendo, a lo cual, hay que agregarle el cobro por parte del mismo Estado de un impuesto a la renta por considerar este ingreso no buscado como una ganancia de capital, ello por el solo hecho de tener un balance positivo patrimonialmente.

Dado eso, es necesario ir más allá de los supuestos normativos y determinar con claridad hasta qué punto cualquier ingreso de dinero al patrimonio de un ciudadano es considerado ganancia de capital desde el punto de vista fiscal.

1.2 Objetivos

1.2.1 Objetivo General

Sustentar que los ingresos derivados de la indemnización justipreciada recibida como consecuencia de un proceso expropiatorio en el Perú, no generan renta gravada.

1.2.2 Objetivos Específicos

a. Analizar el alcance y limitaciones la propiedad como un derecho .
b. Analizar la expropiación como actuación del Estado.
c. Analizar la indemnización justipreciada y su composición.
d. Analizar el impacto tributario desde el Impuesto a la Renta en la indemnización justipreciada.

1.3 Alcance

El presente trabajo implica el análisis del derecho de propiedad en el marco del ordenamiento jurídico vigente, así como el impacto de la actuación del estado frente al derecho de propiedad garantizado e impulsado por la Constitución Política del Perú. Es por ello que es indispensable el detalle y análisis de la indemnización justipreciada como mecanismo de pago derivado de un proceso en el existe una clara limitación al derecho de propiedad y cómo la indemnización justipreciada es considerado, como una ganancia de capital desde el punto de vista de derecho tributario y la Ley de Impuesto a la Renta.

1.4 Contribución y justificación

Como consecuencia de la revisión de jurisprudencia vinculada a expropiaciones en el Perú, ha llamado poderosamente la atención de los expertos en la materia, quienes mantienen posiciones encontradas referente a la posición esgrimida en el dictamen del Expediente N°00319-2013 –PA/TC

emitido por el Tribunal Constitucional Peruano, el cual hace referencia a dos temas importantes vinculados al objetivo principal de tesis; el primero de ellos, analizar la relación entre el derecho de propiedad y la expropiación; y segundo, analizar la aplicabilidad del Impuesto a la Renta sobre las indemnizaciones justipreciadas.

Partiendo de esa premisa nos hemos planteado una serie de interrogantes y consideramos que las indemnizaciones recibidas producto de una expropiación no se subsumen en la hipótesis de incidencia definidas como ganancias de capital establecida en el Artículo N° 2 de la Ley del Impuesto a Renta **-** ***cualquier ingreso que provenga de la enajenación de bienes de capital*** **-** ya que tales indemnizaciones no buscan enriquecer ni empobrecer al expropiado, sino simplemente mantener un equilibrio económico ante la ejecución de la expropiación muchas veces inesperada. Este principio que se denomina de indemnidad patrimonial. En resumen, el Impuesto a la Renta grava ganancias obtenidas, más no ingresos.

2. CAPÍTULO II: MARCO CONTEXTUAL

2.1 Contexto Global

Si citamos la reconocida obra "Los Fundamentos de la Libertad" del gran filósofo austriaco Friedrich Hayek resaltamos la trilogía en la que se sustenta el desarrollo de los pueblos, entendiendo que **la vida, la libertad y la propiedad privada** son vitales para alcanzar un desarrollo económico y social sostenido.

Ahora bien, qué pasa si esta libertad se trasgrede y de manera forzosa se produce una transferencia de la propiedad privada de un ciudadano; autorizada únicamente por ley expresa en favor del Estado, pues en este punto nos estaríamos refiriendo a la figura legal denominada "expropiación", la cual en

jurisprudencia variada a nivel global puede efectuarse dentro de una nación siempre que cumpla con el principio de necesidad pública.

2.2 Contexto local

De acuerdo Marco Macroeconómico Multianual 2020-2023 elaborado por el Ministerio de Economía y Finanzas del Perú (MEF), la inversión no minera en el Perú es impulsada principalmente por la construcción y aceleración de grandes proyectos de infraestructura principalmente del sector transporte. Entre los principales proyectos entre los que destacan:

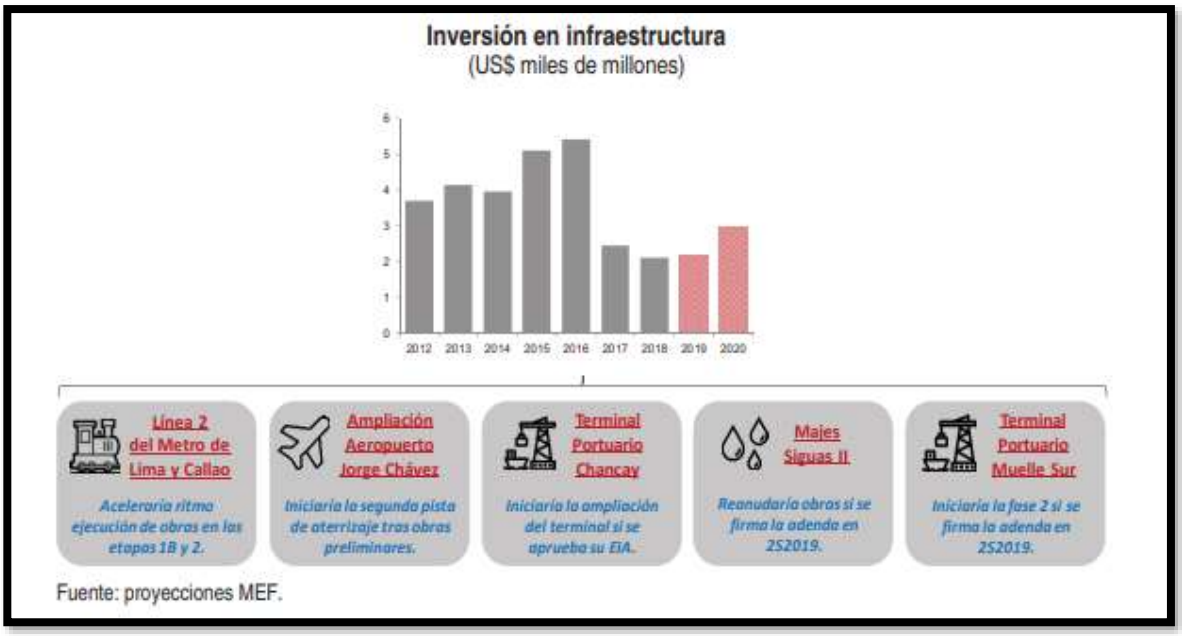
i) Línea 2 del Metro de Lima y Callao, con una inversión total de US$ 5 346 millones

ii) Terminal Portuario General San Martín, con una inversión total de US$ 249 millones

iii) Ampliación del Aeropuerto Jorge Chávez, con una inversión total de US$ 1,500 millones

iv) Terminal Portuario de Chancay, con una inversión total de US$ 3,000 millones

v) La ampliación del terminal de contenedores Muelle Sur del Callao, con una inversión total de US$ 627 millones



Fuente: Proyecciones MEF

Ahora bien, muchos de estos proyectos de inversión, en especial los del sector transporte y comunicaciones, trae consigo una serie de negociaciones y procesos expropiatorios. En nuestro país, los procesos de adquisición y expropiación de bienes inmuebles, transferencia de bienes inmuebles de propiedad del Estado y liberación de Interferencias **para la ejecución de Obras de Infraestructura** se rigen bajo el marco normativo del Decreto Legislativo N° 1192 y sus modificatoria correspondiente en el Decreto Legislativo N°1330 (2017), los cuales toman como definición de expropiación lo contenido en la derogada Ley General de Expropiaciones N°27117 (1999), en donde se establece que la única forma por medio de la cual se puede afectar el derecho de propiedad es a través de intereses mayores como la seguridad de la nación o la necesidad pública, estableciendo que como requisito para afectarla se debe contar con una ley expresa dictada por el parlamento nacional y el pago de un correspondiente valor indemnizatorio que cubra algún eventual perjuicio a sujeto pasivo.

Se define a la expropiación como:

> [T]ransferencia forzosa del derecho de propiedad privada sustentada en causa de seguridad nacional o necesidad pública, autorizada únicamente por ley expresa del

> Congreso de la República a favor del Estado, a iniciativa del Gobierno Nacional, Gobiernos Regionales o Gobiernos Locales y previo pago en efectivo de la indemnización justipreciada que incluya compensación por el eventual perjuicio, conforme al artículo N° 70 de la Constitución Política del Perú y las reglas establecidas en el presente Decreto Legislativo **(**Congreso de la República,1999:1)

Por otro lado se define como tasación a:

> [L]a fijación del valor del inmueble elaborada de conformidad con lo establecido en el Reglamento Nacional de Tasaciones, y debe determinar: i) el valor comercial del inmueble; y, ii) una indemnización por el eventual perjuicio que incluya, en caso corresponda, el daño emergente y lucro cesante **(**Congreso de la República, 2017:4**)**

Partiendo del marco normativo de done deviene la forma por medio de la cual las expropiaciones son ejecutadas, tenemos, sin embargo, en la práctica la ejecución de obras públicas de infraestructura se ven paralizada por los extensos procesos expropiatorios que en buena cuenta no concluyen por desacuerdos en la definición de las tasaciones, que como bien hemos mencionado en el párrafo anterior está constituido por el valor comercial del inmueble y la indemnización según corresponda.

En referencia a este último punto es que se evaluará una posible alternativa de solución para que proyectos de gran envergadura como el resumen del MEF se ejecuten sin contratiempos.

3. CAPÍTULO III: DESCRIPCIÓN DE LA METODOLOGÍA

3.1 A nivel descriptivo

En el desarrollo del presente trabajo de investigación se procederá con una revisión documental con la finalidad de analizar y entender cada uno de los elementos vinculantes de la problemática planteada. Para esto, es necesario profundizar en cada uno de los conceptos, los cuales van a conformar el racional de análisis que actualmente se tiene al momento de considerar a la

indemnización justipreciada derivada de un proceso expropiatorio, como una ganancia de capital y por ende sujeto a las previsiones de la Ley del Impuesto a la Renta.

Para ello es importante conocer, no solamente el motivo y el concepto de los derechos, garantías y obligaciones de los ciudadanos establecidos en el ordenamiento jurídico vigente, sino que, por el contrario, es menester profundizar en los aspectos teleológicos de cada uno de los conceptos, con el objetivo de tener claridad y visión total de cada uno de ellos, para que nos permita realizar un juicio de valor adecuado a la problemática.

3.2 Métodos de investigación utilizados

3.2.1 Método analítico

Con la finalidad de alcanzar cada uno de los objetivos planteados, hemos propuesto una metodología que, como mencionamos, nos permitirá conocer con detenimiento los aspectos de cada uno de los conceptos a estudiar, así como poder compararlos y entender el tratamiento que se les da a ellos en distintos ordenamientos jurídicos a lo largo del mundo, en consecuencia, el desarrollo de la investigación debe centrarse en las siguientes fuentes de información:

Análisis teórico-conceptual de cada uno de los elementos que integran al concepto de propiedad, transferencia, expropiación, indemnización que contempla el justiprecio y el tratamiento tributario del mismo derivado de la definición de renta, a través de bibliografía legal, financiera, económica y tributaria tanto de autores locales como internacionales por medio de los cuales podamos profundizar en el tratamiento del tema objeto de esta investigación:

Entrevistas con especialistas: socios de firmas auditoras importantes, ponentes nacionales e internacionales ligados al ámbito legal y tributario con la finalidad el de obtener de fuente primaria el pensamiento y valoraciones de los máximos

exponentes del tema. Las entrevistas se fundamentarán en un intercambio de conceptos e ideas acerca de las distintas aristas e interpretaciones. En caso de que sea conveniente serán preparados cuestionarios con preguntas que necesitemos incorporar al análisis.

Entrevistas a miembros de la autoridad tributaria nacional: en esta sección se explica la metodología de la investigación utilizada para la realización del presente trabajo; se detallan los pasos desarrollados durante la investigación, y lo que permitió la identificación de los elementos que se tomaron en cuenta para el análisis de la aplicabilidad del concepto tributario de renta sobre las indemnizaciones recibidas en calidad de justiprecio.

El desarrollo de la investigación se enfocará en obtener, de manera primaria o secundaria, los elementos suficientes y necesarios con la finalidad de recabar y determinar la procedencia correcta o no de la aplicabilidad de la Ley del Impuesto a la Renta a las indemnizaciones justipreciadas recibidas por los sujetos pasivos objeto de la acción del Estado como una definición de ganancia desde el punto de vista tributario. Ello con la finalidad de proponer, en caso de que sea necesario, los cambios normativos que se requieran para que apeguen a la correcta interpretación de los conceptos, los derechos y garantías establecidos en el ordenamiento jurídico peruano.

4. CAPITULO IV: LA PROPIEDAD, DERECHO Y RESTRICCIONES

Con la finalidad de desarrollar el concepto, y uno de los derechos más protegidos en el ordenamiento jurídico peruano y, en general, de todos los ordenamientos vigentes en el mundo, la propiedad es por antonomasia uno de los principales derechos humanos. Luego de la vida y la libertad encontramos que la propiedad tiene un tratamiento y, en consecuencia, una protección especialísima, la cual se desarrolla en la norma fundamental de la sociedad y del país como es la constitución y de ahí nacen los principios básicos que la regulan en el resto de las normas complementarias dentro de las que encontramos aquellas que regulan la materia. Es por esto que, como veremos en el desarrollo del presente capítulo, existe toda una arquitectura legal que permite una protección integral del derecho, el cual trasciende al nivel individual del ciudadano teniendo un impacto directo en el desarrollo sostenible de una sociedad ya que este derecho acompaña las inversiones de los sectores público y privados, la economía, la generación de riqueza y en general es materia indispensable en el crecimiento de una sociedad.

Si bien el concepto es claro y de ejercicio directo de forma diaria, es importante conocer su historia y como llegó a ser reconocido como un derecho humano, esto con la finalidad de entender su origen, trascendencia e impacto tanto actual como a lo largo de la historia.

Durante el desarrollo de la historia del ser humano ha ido acompañando su avance, desde un estadio primitivo hasta uno mucho más avanzado como el que conocemos hoy, el establecimiento de normas o reglas que permiten cada vez más una convivencia más armoniosa y segura entre los seres humanos habitantes de una comunidad, con lo cual antes que se establecieran las normas jurídicas que rigen actualmente nuestras relaciones, todo se regía por la costumbre, la cual luego se transformó en fuente del derecho debido a que de la misma surgían y se establecían los acuerdos entre partes que compartían un determinado territorio. Por ello podemos encontrar los conceptos primigenios de propiedad en las sociedades más primitivas en las cuales la posesión de un bien, digamos un animal,

permitía a quien lo poseía disponer de el mismo y con ello destinarlo a aquello que le produjera mayor beneficio. Desde tempranas etapas del desarrollo del hombre podemos ver que, si bien al no estar definido, podemos asociar la propiedad a una suerte de poder que se tenía sobre una cosa, con lo cual si bien no existía ningún tipo de vínculo digamos, real, sobre la cosa lo que existía, y sigue existiendo, es una relación moral entre la persona y un objeto (cosa) que le permite a la primera de estas poder sobre la última.

A lo largo de la historia romana en particular se llegó a la necesidad de regular estas instituciones que traían consigo parte del desarrollo natural y hasta económico de la sociedad romana, en base a ello fueron necesarias definiciones como las de autores como Accarías que la propiedad a vínculo entre una persona determinada y los beneficios que sobre una cosa podría recibir esta última. De esta primera aproximación ya podemos entender que lo que se procuraba era reconocer las potestades que alguien, a quien no se le determina aun propietario, puede tener y disfrutar sobre aquellas cosas en principio corporales, incorporándose luego las incorporales, susceptibles de aprovechamiento por parte de su propietario. Con el paso del tiempo y el avance de la sociedad, las relaciones entre sus integrantes y las cosas que formaban parte de las mismas se fue generando un desarrollo del concepto de propiedad mucho más elaborado el cual se traducía no solo en el derecho a tener poder sobre una cosa, objeto tangible o intangible, de tu posesión así como su uso, sino que de igual forma llego a perfeccionarse el concepto de forma tal que se constituyó en un derecho, un título, avalado y reconocido por el resto de la sociedad el cual era precisamente ese el que se utilizaba para defender cualquier tipo de perturbación de hecho o derecho que pudiera sufrir el propietario, trayendo como consecuencia necesaria la oponibilidad que le permitía a su titular reivindicarlo frente terceros quienes amenazaban o de un forma u otra perturbaban el mismo.

De las líneas anteriores se desprende que la propiedad era en sus inicios una forma de extensión del dominio y poder de una persona en este caso sobre una cosa, con lo cual el derecho de propiedad daba a su propietario el título que permitía fundamentalmente, en sus inicio, de disponer y reivindicar la cosa, por lo que podía exigir el cese de la perturbación y la restitución de la cosa en caso que se estuviese afectando su posesión o se

le hubiese privado de la cosa, respectivamente. En la comunidad romana por ende era fundamental contar con un régimen legal en el cual prevaleciera el derecho a la propiedad ya que el mismo se traducía necesariamente en una forma de extensión del dominio de la persona con lo cual esto estaba estrictamente vinculado con el desarrollo económico de los integrantes de la sociedad, ya que desde su inicios la concepción del derecho era que el propietario pudiera disfrutar el uso y los frutos que se derivaran de la misma, siendo precisamente ese aspecto el que condujo al aprovechamiento económico de la misma.

Como hemos podido desarrollar en los puntos previos es claro que la propiedad, su concepción, desarrollo y establecimiento en la sociedad como derecho vino necesariamente de forma conjunta y como complemento del desarrollo social, por lo que fue necesario adecuar su concepto a lo que realmente era su función y finalidad, la cual se traducía en el uso, goce, disposición y reivindicación de una cosa por parte de su propietario, características y definiciones que no distan mucho de la definición que actualmente recoge nuestro ordenamiento jurídico, partiendo de la Constitución Política en conjunto con el resto de normas que regulan el derecho y las excepciones del mismo, ya que como todo derecho no es absoluto en un sistema social de derecho y de justicia cuyos principios y normas se contemplan en la carta magna. De esta forma podemos llegar a determinar que el tratamiento de la propiedad desde sus inicios fue, y sigue siendo, un vínculo necesario entre la persona y la cosa, el cual le otorgaba al primero de estos una serie de beneficios y derechos que eran reconocidos por la sociedad y el cual fue perfeccionado su desarrollo en el tiempo llegando a agregar atributos y restricciones propios del derecho con el cual contamos hoy en día.

Si bien el derecho de propiedad ha avanzado en los últimos tiempos su estructura fundamental permanece inalterada desde los principios de su regulación, es un derecho que como todos no es absoluto y cuenta con derechos y obligaciones derivadas de su función en la sociedad.

Es precisamente este enfoque el que cobra aún mayor relevancia en su ámbito de convivencia nacional y es que, como se ha reiterado previamente, este derecho que al ser

el principal derecho real del cual puede gozar una persona, cumple con una función mucho más allá de lo personalísima y exclusiva de la persona, cumple lo que se puede denominar una función social y económica de las cuales trasciende mucho más allá del ámbito de aplicación de la esfera personal de un ciudadano el cual goza de un derecho inequívoco y oponible a terceros, siendo esta una de sus principales atribuciones y garantías que veremos más adelante.

Como conclusión podemos mencionar según lo determinado por la Real Academia Española la propiedad es aquello que "[D]erecho o facultad de poseer alguien algo y poder disponer de ello dentro de los límites legales." (Real Academia Española, 1992: 43), esta definición qué, si bien es más genérica que jurídica, podemos observar que recoge los elementos fundamentales que se han desarrollado con el tiempo, con lo cual hasta el momento hemos logrado una definición bastante clara de lo que se refiere y que significa la propiedad.

Determinada que es la propiedad en un primer ámbito pasaremos a desarrollar el concepto que define la misma.

4.1 Definición ¿Qué es la propiedad?

Dentro del ordenamiento jurídico peruano, tal y como hemos señalado previamente, existe una estructura de establecimiento, determinación y protección del derecho, el cual viene no solo demandado por una necesidad de la sociedad, ya que como muchos otros derechos fundamentales el imperativo de su protección y regulaciones deriva de principios establecidos en la Constitución Nacional y convenciones suscritas y ratificadas por el Estado Peruano.

La Constitución Política del Perú establece en su artículo N° 70 los fundamentos del derecho de propiedad, los cuales vienes a ser las bases fundacionales del mismo desde la cual se desarrollan y despliegan normas que deben necesariamente ir en consonancia con

lo establecido en la carta magna, por lo que cualquier contradicción a lo establecido en la Constitución es nula.

Como se desprende del texto constitucional parte del principio de la protección del derecho de forma clara y diáfana, protegiendo el mismo y garantizando que el Estado por medio de sus entes y órganos protegerá y defenderá el derecho frente a cualquier amenaza o perturbación que se pueda establecer sobre él. Seguidamente se pasa inmediatamente a establecer los límites del mismo, siendo que el mismo debe ejercerse dentro del ámbito de aplicación de la Ley y el ordenamiento jurídico vigente siendo que el ejercicio del derecho nos es irrestricto ni mucho menos ilimitado.

Aunado a este desarrollo podemos ver que lo que busca el texto constitucional es blindar con la suficiente solvencia el mismo al establecer dos únicos, taxativos y claros supuestos por medio de los cuales puede restringirse el derecho de propiedad, siendo que cualquier violación al mismo que no se encuadre dentro de estos pasa necesariamente a ser considerado una violación del mismo, salvo aquellas afectaciones derivadas de procesos judiciales que al ser procesos privados tienen un principio rector, el cual es la inviolabilidad del derecho de propiedad, sin embargo por medio de sentencia el mismo puede ser igualmente afectado, sobre el particular no profundizaremos en esos mecanismos debido al enfoque sobre el cual desarrollaremos la presente Tesis.

Estos elementos de protección son, sin lugar a duda, límites de seguridad que impidan que cualquier actuación del Estado se traduzca en una afectación a la propiedad como concepto tutelado. Es el motivo por el cual el texto constitucional procura una suerte de estándares de permitirán afectar el derecho, los cuales van en consonancia con los principios descritos previamente en el texto *"armonía con el bien común y dentro de los límites de Ley"*[1], procurando en que, caso sea necesario la afectación de la propiedad, esta deba realizarse en beneficio de la población, un beneficio que al ser mucho mayor y

[1] Idem. Congreso del Perú, s.f.

sobrepasar en alguna manera el derecho individual este último se decide sacrificar en beneficio del bien común o el interés general.

El ejemplo más gráfico y recurrente para escenificar la aplicación de esta excepción al derecho de propiedad es el de la afectación que se realiza sobre una propiedad privada, en la que, el legítimo titular del derecho ve afectado su derecho debido a que el Estado ha decidido desarrollar, a través de este, una obra de infraestructura de gran envergadura como puede ser una autopista o un sistema de transporte público masivo, digamos un metro. En el presente ejemplo podemos observar que claramente existe un conflicto de derechos, tutelados y amparados por la Constitución y el ordenamiento jurídico vigente, con lo cual para afectar uno de ellos, debe ser por medio de los mecanismos establecidos constitucionalmente que permitan alcanzar este fin sin que nos encontremos frente a una violación de derechos fundamentales. Nótese que la afectación de derecho debe ser declarada por una Ley, con ello la Constitución está estableciendo un requisito supremo, con las formalidades que implica la promulgación de una Ley, para que proceda la afectación de derecho sin que la misma sea considerada una violación de texto constitucional, es decir, la importancia de la obra o acción que permite la afectación de un derecho tan importante como el de la propiedad debe ser tal que necesariamente debe estar contenida en una Ley, la cual en principio, salvo las excepciones establecidas como los decretos de urgencia en delegación legislativa por parte del Poder Legislativo al Poder Ejecutivo, debe ser una acto decretado por el Congreso Nacional, siendo este cuerpo de deliberación política y control quien decida si por sus características la obra o el hecho es lo suficientemente determinante que permita afecta el derecho de propiedad individual a un ciudadano, siendo claramente el proceso de emisión de una Ley un proceso bastante deliberativo y controlado, con lo cual la afectación tiene que ser de una importancia nacional, restringiendo de esta forma cualquier decisión que pueda contener vicios de arbitrariedad o falta de sustento.

Otra de las garantías es la indemnización justipreciada, la cual se establece en el texto constitucional como una indemnización que debe realizarse al titular del derecho por la afectación que está sufriendo el mismo, en el entendido que la misma es una

consecuencia forzada de una decisión del Estado con lo que, al no ser una disposición voluntaria de la propiedad el texto constitucional presume que sobre la misma está causando un daño en el patrimonio de su titular. Sobre este punto profundizaremos en los siguientes capítulos con mucho más detenimiento

Como se ha indicado previamente estos principios y garantías son los que vienen a regir toda la estructura de derechos y obligaciones que en las situaciones en concreto puedan afectarlos, con lo cual todas las normas son necesariamente interpretadas en consonancia a los derechos, principios y garantías establecidas en el texto constitucional.

Sobre el particular es importante precisar lo que es jurisprudencia pacífica del Tribunal Constitucional al establecer en reiteradas oportunidades lo que han sido los límites a los derechos constitucionalmente consagrados, lo cual se traduce en que, si bien estos derechos son protegidos e impulsados por la Constitución, esto no significa como hemos venido revisando, que no tienen límites ya que deben ser necesariamente ser interpretados en armonía con el bien común.

En sentencia el Tribunal Constitucional reitera este principio al señalar que:

> [S]in embargo, así entendido el derecho fundamental a la propiedad, parece atribuir a su titular un poder absoluto, lo cual no se condice con los postulados esenciales de los derechos fundamentales que reconoce un Estado social y democrático de Derecho como el nuestro. (Tribunal Constitucional, 2017, 32)

El texto de la sentencia igualmente menciona que la interpretación debe realizarse de forma conjunta entre el artículo N° 2 y N° 70 del texto de la carta magna en donde se puede evidenciar que la propiedad no se divorcia de su convivencia necesaria con el resto del texto normativo y la bien de los ciudadanos en general.

4.2 **Importancia de la propiedad y su función para la sociedad**

Como hemos desarrollado previamente podemos evidenciar que el ordenamiento jurídico protege e impulsa el derecho de propiedad, dándole las garantías y las protecciones

que, como derecho fundamental exige, así como desarrollando el marco normativo necesario para convivencia con el resto del sistema normativo.

La doctrina identifica esta función y la ha denominado la función social del derecho de propiedad. Esta función, lo que desarrolla son los límites a la propiedad derivado precisamente de su convivencia e interacción con el resto de las normas y derechos protegidos igualmente con por la normativa vigente.

La propiedad dispone dentro de sus características formas que buscan, dentro de su función social, su coexistencia armónica con el bien común y la normativa legal aplicable, lo que trae como consecuencia necesaria un doble tratamiento al mismo derecho, desde una arista tenemos el derecho de propiedad que debe ser, como ya hemos revisado, garantizado y protegido por el Estado, y por otro los derechos y obligaciones que recaen sobre el titular del derecho frente a la sociedad, representada, en este particular, por el Estado el cual tiene como fin fundamental de su gestión garantizar el bien común, con lo cual podría exigir prestaciones o afectar el derecho, siempre en cumplimiento del marco legal, que puedan afectar el derecho de propiedad sin que esto pueda ser resistido por el titular del derecho, con lo cual el interés común debería prevalecer sobre la aplicabilidad del mismo en el ámbito particular de su titular. Es precisamente en este punto en el cual al entrar en conflicto el derecho de propiedad con el interés general cuando vemos que este último debe prevalecer si y sólo sí la valoración realizada por el órgano o ente llamado a aplicar las normas así lo considera.

Si bien esta conceptualización de la propiedad ha derivado de un proceso de evolución constante, tanto que el concepto de esta se ha integrado, particularmente en américa, al sistema de protección de los Derechos Humanos estableciendo el mismo como un derecho humano fundamental, así lo establece la Convención Americana Sobre Los Derechos Humanos, especialmente en su artículo N° 21.

Sobre la función social del derecho de propiedad, así como su carácter no absoluto y limitado con respecto a su convivencia con las normas contenidas en el resto

ordenamiento normativo, podemos observar que ha sido un criterio interpretado y ratificado por el Tribunal Constitucional.

El máximo interprete de la constitución por medio de sentencia del 2 de diciembre de 2005, sobre la demanda de inconstitucionalidad, ha sido claro señalando el doble rol que tiene la propiedad como uno de los derechos fundamentales, en donde sus titulares son portadores de obligaciones y derechos que se recogidas en las leyes y reglamentos que desarrollan el concepto. El desarrollo de esta normativa viene a ser parte de las obligaciones del Estado para procurar la armonía del derecho con el resto de normas, siendo entonces que la propiedad y su función en la sociedad lejos de estar alejadas lo que hacen es complementarse de forma mutua, dándole a esta relación rango de valor y principio recogido en el texto fundamental.

Finalmente, como hemos podido evidenciar el carácter del derecho de propiedad, así como los elementos que las constituyen, lejos de ser absolutos, deben necesariamente armonizar con el resto de los derechos y garantías tutelados por el texto constitucional y el resto de las normas que forman parte del ordenamiento jurídico vigente. Si bien existen algunas limitaciones taxativamente establecidas que restringen el derecho de propiedad en alguno de sus elementos que lo conforman como lo son, el uso, goce, disposición y reivindicación, de igual manera la función social propia de este derecho hace que necesariamente sus límites no solo vengan del texto constitucional, a pesar de ser un derecho fundamental consagrado y protegido por la carta magna, sino que venga de limitaciones derivadas del bien común y las restricciones que el resto de normas consagra con las cuales este importante derecho debe convivir y sobre todo armonizar.

4.3 Atributos

Del desarrollo que hemos podido revisar hasta ahora podemos tener una noción bastante clara acerca de la consagración del derecho de propiedad en los textos normativos fundamentales que hemos revisado. El desarrollo de estos principios sin embargo deviene,

en concordancia con los mismos, en el resto de los textos normativos vigentes en el ordenamiento jurídico.

Uno de los principales cuerpos normativos que regulan este derecho es el Código Civil, el cual nos señala precisamente los elementos que le dan esta característica tan particular, estos se refieren a las facultades de uso, goce, disposición y reivindicación, conceptos fundamentales en el desarrollo de la presente Tesis, los cuales serán de suma importancia tenerlos claramente detallados y desarrollados, con la finalidad de entender la implicación de cada uno de ellos frente a la afectación de la que pueden ser objeto al concretarse un proceso expropiatorio en el cual el principal derecho afectado, y en consecuencia el que debe ser garantizado, es el derecho de propiedad.

La propiedad como ese derecho que sobre una cosa se consagra en cabeza del titular del mismo, es bastante amplio y faculta a ejercer sobre la cosa una variedad de características que se han denominado atributos, los cuales lo que pretenden es establecer de forma clara las distintas aristas del poder legal que sobre la cosa puede ejercer su titular. La distinción de los atributos viene dada debido a que cada uno de ellos tiene su finalidad y aplicación fáctica con lo cual, se puede practicar y ejecutar acciones derivadas del derecho de propiedad utilizando uno de sus características esenciales sin que esto signifique renuncia o disminución del derecho de propiedad pleno, por ejemplo ceder el uso de una bien inmueble no representa que se está despojando o perdiendo el derecho de propiedad sobre el bien, todo lo contrario, en este caso se estaría ejecutando la explotación de uno de los atributos de la propiedad que solamente se puede en caso que exista un titular del derecho facultado a realizarlo. Acerca del mismo podemos citar uno de los ejemplos más evidentes como lo puede ser el arrendamiento, el titular del derecho cede el uso del bien a un tercero con la obligación por parte de este último del pago de una contraprestación por el uso.

De lo expuesto anteriormente es claro que la propiedad y sus atributos tienen un vínculo intrínseco con la posibilidad que se derive de este derecho una valoración económica de la misma, son precisamente estos atributos los que le permiten al titular del

bien no solo ser propietario legal del bien, sino que igualmente le permiten obtener un beneficio económico del mismo, siendo que el bien al estar en el patrimonio de su titular le permite a este rentabilizarlo, si así lo desea, sin que ello implique que el bien salga del ámbito patrimonial de su titular. Por ello es imposible desvincular ambos aspectos de este derecho, los cuales son el aspecto legal y el económico, visto que son precisamente las atribuciones del derecho lo que le dan su versatilidad e importancia al mismo de forma tal que el bien pueda ser disfrutado, por ejemplo, recibiendo frutos del mismo, sin que ello sea necesariamente por medio de la enajenación de el mismo, lo cual parecería el poder más claro el cual podemos señalar.

Visto lo antes expuesto es imprescindible profundizar en cada uno de los mencionados atributos.

4.3.1 El uso

Este atributo se refiere, como su palabra lo indica, al aprovechamiento del bien, por parte de su propietario el cual le permite principalmente poder utilizar el mismo. Uno de los ejemplos más claro que podemos conseguir es el uso por parte del propietario del bien de un inmueble. Lo anterior puede claramente entenderse como el servirse del bien, lo que conlleva a una dualidad de este atributo, ya que en caso que una de las formas de perfeccionar su aprovechamiento es utilizándolo, lo que en el ejemplo anterior seria que el propietario habite en el inmueble el cual le pertenece, esto si bien es lo más evidente este atributo tiene una vinculación, como el derecho de propiedad en general, económica muy importante y es aquella en la cual el propietario puede ceder el uso a cambio de una contraprestación de valor económico por parte del tercero dispuesto a entrar en la relación jurídica de origen con un derecho subordinado al derecho de propiedad del titular.

Lo antes expuesto tiene una cantidad particular de variaciones, todas vinculadas a la maximización del provecho económico que se le puede dar al bien dentro de la sociedad. Esto lo podemos ver en estructuras financieras como el arrendamiento financiero o leasing, en el cual el locador o banco que financia la operación es el propietario del bien sin

embargo, cede su uso de este a arrendatario el cual obtiene el derecho de uso derivado del pago de un monto periódico al banco que le da el derecho de usar el bien.

Lo expuesto es solo una materialización de una situación jurídica real en la cual el uso del bien derivado de un derecho de propiedad del titular puede otorgar distintas formas de servirse del bien maximizando la explotación económica del mismo a su favor, con lo cual este atributo de la propiedad no solo busca en estricto que el poder del titular del derecho sobre la cosa se quede simplemente en eso, en la posibilidad de hacer algo con el bien, por el contrario el atributo le permite es la facultad de "sacrificar" un atributo sobre el bien y sustituir el mismo por el pago que como contraprestación un tercero está dispuesto a realizar para que este puede tener igualmente un derecho de uso del bien.

4.3.2 El disfrute

En este mismo orden de ideas importante es considerar que muy estrechamente relacionado con el uso está el disfrutar los frutos del bien. Este atributo tiene una vinculación económica muy especial debido a que se relaciona con el aprovechamiento que de los frutos generados del bien tenga el titular del derecho

El artículo N° 890 del Código Civil, define a los frutos estableciendo que: "[S]on frutos los provechos renovables que produce un bien, sin que se altere ni disminuya su sustancia" (Decreto Legislativo N° 295, Código Civil, 1984:251). Como se puede observar dentro del ejercicio del atributo del uso de la propiedad derivado del derecho de propiedad se producen los frutos del bien, los cuales, por disposición del Código Civil en su artículo N° 891, pertenecen a su propietario. En consecuencia, el aprovechamiento o no de esos frutos corresponde a una decisión unilateral por parte del titular del derecho, pudiendo destinarlos al mejor uso posible para su beneficio sin el que ello signifique una limitación a su derecho, siendo todo lo contrario al estar exaltando uno de sus atributos.

Es claro que al igual que el uso el atributo del disfrute de los frutos del bien corresponden, salvo decisión en contrario, al propietario, siendo de su exclusiva decisión la forma bajo la cual disfrutará o no de cada uno de los atributos, con lo cual juega un rol

absolutamente relevante la voluntad del titular siendo este el único facultado a decidir sobre la finalidad de cada uno de los atributos y como tal de su derecho, siempre claramente dentro del ordenamiento jurídico vigente destacando la especial relevancia que tiene el bien común los cuales son los conceptos que viene a delimitar este importante derecho.

4.3.3 La disposición

Como atributo la disposición permite al titular del derecho quien, a ejercer el poder sobre la cosa, la facultad de, como dice la propia palabra, poder disponer, es decir, utilizar, destinar o afectar el bien a la finalidad que a bien tenga su titular. Dentro del presente atributo de propiedad tenemos una variedad de posibilidades que le permite el ordenamiento jurídico hacer al titular, el ejemplo más claro es la transferencia de la propiedad ya sea por medio de una enajenación o donación, con lo cual al ejercer este atributo y enajenar el bien es claro que la voluntad del titular es la que indica que se desea transferir el bien a un tercero con lo cual el bien en este caso sale de la esfera patrimonial del titular y se aloca en el patrimonio del sujeto que recibe la transferencia.

Dentro del ejercicio de este atributo encontramos igualmente una variedad de alternativas que se pueden practicar sobre el bien que no requieren su transferencia. Dentro de esta facultad encontramos la posibilidad de otorgar en garantía el bien de forma de rentabilizar su valor, uno de los ejemplos más claros es otorgar el bien en garantía hipotecaria a favor de un tercero para respaldar obligaciones asumidas por su titular. Por medio de la disposición, el propietario del bien puede constituir un gravamen hipotecario sobre el bien sin que el mismo sea transferido, sin embargo, existe la posibilidad que el mismo sea transferido si se cumple la condición que le permita al acreedor del titular hacerse del bien por incumplimiento de una obligación accesoria al derecho de propiedad.

Para el caso de bienes muebles aplica la misma figura jurídica de garantía, en la cual el titular del bien tiene la facultad de otorgarlo en garantía a favor de un tercero, lo que se conoce como garantía mobiliaria.

Las manifestaciones antes indicadas son las más claras y evidentes dentro de este atributo de la propiedad, las cuales tienen un fuerte componente patrimonial debido a que es evidente que en todos los ejemplos indicados existe una real o eventual afectación económica del bien que se traduce en la salida del patrimonio del cual forma parte el bien dentro de la esfera del titular del mismo, por lo que es el atributo de mayor afectación debido a que la salida del patrimonio del bien se realiza de forma definitiva, por ello el impacto económico que representa el mismo se da por una sola vez siendo que, en caso se disponga del bien, existe una transcendencia clara en el patrimonio de su titular siendo la misma imposible de ser subsanada ya que al salir no existe forma que el bien pueda retornar a su titular sin que esto represente una carga económica para el mismo.

En este mismo orden de ideas es claro que el ejercicio de este atributo es, sin lugar a dudas, definitivo para el titular, si bien es parte de los atributos de la propiedad como los previamente desarrollados, es este el cual la afectación es definitiva impidiéndole a su titular retrotraerse a su posición previa o de alguna forma dejar sin efecto el acto que afecta su titularidad, por lo que no hay situación que afecte de forma tan definitiva al derecho, que el disponer del mismo por el sencillo motivo que una vez dispuesto, de forma definitiva, el bien el mismo desaparece de la esfera patrimonial de su titular lo cual termina siendo la "afectación más grave " que se puede tener sobre el bien.

4.3.4 La reivindicación

Dentro de las manifestaciones del derecho de propiedad tenemos esta la cual faculta al titular del bien a simplemente perseguir y oponer la propiedad de este frente a terceros con la finalidad que la posesión del bien regrese a su legítimo titular.

El ejercicio de este derecho da facultades a su titular de reclamar que el bien le sea retornado ya que está siendo usado y/o disfrutado por un tercero el cual no tiene derecho para ello, por lo que su titular se ve impedido de utilizar o disfrutar el bien, en consecuencia, exige se le sea restituido. Muchos autores en doctrina mencionan que la reivindicación no se trata de un tributo propiamente del derecho de propiedad ya que por el contrario es una

característica de los derechos reales de perseguir el derecho y lograr su restitución en cabeza de su titular, siempre que el que ha despojado al titular de su uso no lo esté haciendo bajo un título legítimo que le permita acceder al mismo.

En definitiva, este atributo de reivindicación permite al titular reponer el bien bajo su tutela de posesión teniendo para ello la facultad de ejercer los mecanismos legales que la ley establece de forma tal de que, en ejecución del mandato directo de la Constitución, cuente con la seguridad jurídica que sus derechos serán reconocidos y tutelados adecuadamente, en este caso por medio del ejercicio de la acción reivindicatoria.

De los atributos antes expuestos podemos ver como se configura, desde distintas aristas, el derecho de propiedad impulsado y protegido por la constitución nacional, el cual por sus propias características e importancia es el más relevante de los derechos reales. Al referirnos que es el más importante es por su grado de especialidad, versatilidad y protección el cual lo hacen el más completo, no en desmedro de los otros derechos reales igualmente reconocidos y tutelados por el ordenamiento jurídico vigente, sino que por el contrario el derecho de propiedad es más robusto al reunir en el todo el atributo antes expuestos siendo por ello de una importancia material y real absolutamente transcendente para el desarrollo económico y social del país.

Si bien cada uno de estos atributos son características elementales del derecho de propiedad los mismos deben necesariamente ser acompañados de la protección efectiva del Estado de forma tal que cada uno de ello pueda ser ejercidos con plenitud por su titulares, caso contrario la mencionada arquitectura, que protege e impulsa el derecho, carecería de sentido práctico trayendo en consecuencia graves consecuencias legales de violación de derechos fundamentales, lo cual sin lugar a dudas trasciende al ámbito económico de la sociedad ya que la interacción y convivencia que mantienen el derecho de propiedad y la economía es medular en el desarrollo de la sociedad.

Sin lugar a duda, como ya hemos identificado, la conexión e importancia del derecho de propiedad, así como el resguardo de su integridad, es indispensable dentro del

desarrollo de la sociedad debido a la intrínseca relación que guarda con el proceso económico del país. La relevancia del principal derecho real trasciende, y así lo reconoce la Constitución y el ordenamiento jurídico vigente los cuales defienden su protección, al ámbito legal de protección de derechos tutelados y es que cualquier incertidumbre sobre el mismo puede traer consecuencias automáticas en la inversión y el desarrollo, como ocurre cuando la protección del derecho dentro de las instituciones es insuficiente, esto trae limitaciones a las inversiones ya que la seguridad e integridad del derecho no está garantizada, por lo naturalmente en escenarios de incertidumbre legal de la protección de derechos, en este caso de propiedad, es común encontrarnos con una disminución de la inversión y privada lo que impactaría en el aparato económico de una Estado.

Lo antes expuesto no es más que un pequeño resumen de la importancia económica del derecho de propiedad en la sociedad, no solamente desde el punto de vista del establecimiento adecuado de los derechos y el marco normativo que lo tutela, es que al igual que su estructura su defensa y protección sea idónea, es decir, que las instituciones llamadas a interpretar y aplicar el derecho de propiedad lo hagan en estricto apego al ordenamiento jurídico que lo tutela, que la interpretación que hagan estos últimos sea siempre en favor del derecho de propiedad sin que esto se traduzca, evidentemente, en una interpretación abusiva del derecho ya que los límites al mismo lo establece la propia constitución. En definitiva lo que se plantea es que el derecho de propiedad debe interpretarse y protegerse, además desde las reglas establecidas en la constitución y leyes vigentes, de forma integral con sus principios y atributos los cuales son aquellos que le permiten su aplicabilidad en el día a día, por lo que cualquier interpretación que no se haga respetando con integridad cada uno de ellos carece de sentido y estaríamos frente a un interpretación reñida con el propio derecho, ya que si bien el texto constitucional protege el derecho, como hemos visto y analizado, el mismo no llega a ser absoluto de forma que se sobrepone por el resto de los derechos, al contrario sus primeras limitaciones se dan en razón del bien común y el interés general, las cuales impactan directamente el ejercicio de un derecho fundamental por lo cualquier afectación debe darse de forma taxativa de acuerdo a lo aprobado por el texto constitucional y el ordenamiento jurídico vigente.

5. CAPITULO V: LA EXPROPIACION

5.1 Definición

Como hemos podido revisar en los capítulos previos la propiedad es uno de los principales derechos promovidos y a la vez claramente tutelados por la Constitución Política del Perú, así como sus leyes complementarias que terminan por dar una arquitectura bastante fuerte de este derecho real, no solo por su intrínseca relación con la economía y el desarrollo social, también viene esta protección de los distintos tratados suscritos y ratificados por la República como lo son los de protección y promoción de inversión así como la Convención Americana de los Derechos Humanos.

Si bien la protección e impulso de este derecho es clara no es sin embargo un derecho absoluto ilimitado, por el contrario, como todos los derechos tiene sus límites y restricciones las cuales hemos podido revisar con detenimiento en los capítulos anteriores, siendo que si bien son restricciones las mismas se rigen por el principio de legalidad, debiendo estar establecidas en una ley para que las mismas puedan considerarse que no violan el derecho y sus garantías.

El ordenamiento jurídico al establecer que cualquier afectación del derecho de propiedad debe estar claramente establecido en la Ley lo que persigue es que el nivel de protección del derecho sea el óptimo, disminuyendo en consecuencia, las posibilidades de decisiones arbitrarias que pongan en riesgo la tutela del derecho. Lo que se pretende establecer en básicamente que para que el Estado puedo imponer su voluntad y pueda por ende poner en marcha su estructura debe hacerlo en base a una ley la cual debe tener las suficientes garantías para que la misma pueda considerarse válida respetando los derechos y garantías vigentes, siendo el misma una suerte de protección del ciudadano frente al actuar del Estado.

Dentro de las restricciones encontramos que el proceso expropiatorio, se encuentra definido en el Decreto Legislativo N° 1192 “Ley de Marco de Adquisición y Expropiación de Inmuebles Transferencia de Inmuebles de Propiedad del Estado, Liberación de Interferencias y dicta otras medidas para la Ejecución de Obras de Infraestructura”, en adelante, 2017 El Peruano, en donde por definición legal en su artículo 4.5 define a la expropiación como un transferencia forzosa de la propiedad por las causales establecidas en la Constitución Política, las cuales han sido previamente analizadas, aquellas donde por seguridad de la nación o necesidad de la población deba ejecutarse la acción del Estado, por iniciativa de los gobiernos pagando la indemnización correspondiente

Como hemos visto, de la propia definición se desprenden las características fundamentales de la misma, la cuales van en estricta consonancia con lo establecido en la Constitución Política del Perú en su artículo N° 70 establece en donde los principio claves a identificar son:

i) es un derecho que no puede ser sometido a violación alguna;
ii) su ejercicio no es absoluto, tiene límites en la normativa legal y el bien común;
iii) las únicas causas que permiten su afectación son la seguridad y el interés de una gran parte de la población; y
iv) el pago de una indemnización en los términos establecidos

Es claro en consecuencia, que la Ley de expropiaciones es cónsona en la definición de expropiación con la Constitución desarrollando por ello la estructura de esta última a nivel de rango de Ley, respetando los principios ya establecidos por la carta magna. Por lo cual el Decreto Legislativo N° 1192 en sus definiciones establece en su artículo 5.4 que:

> [L]a Adquisición o Expropiación no pueden ser realizadas cuando se funda en causales distintas a las previstas en el presente Decreto Legislativo, cuando tiene por objeto el incremento de las rentas públicas o cuando responde a la necesidad de ejercitar derechos reales temporales sobre el bien inmueble. (Presidencia de la República, 2017, 4)

De las normas transcritas hemos podido evidenciar que los principios sobre los cuales se cimienta la figura han sido perfectamente tomados por la misma, respetando por ello las garantías otorgadas a nivel constitucional.

Los principios y definiciones que hemos visto de la figura de la expropiación nos hacen entender que la misma se trata de una clara afectación del derecho de propiedad que realiza el propio Estado en detrimento del derecho del individuo que es titular del mismo, ya que la afectación se realiza sin tomar en consideración el consentimiento o voluntad de este, por ello es una acciona unilateral del Estado amparado el actuar del mismo en principios fundamentales como seguridad nacional o necesidad pública, definición taxativa del propio texto constitucional. Es claro entonces que en este caso existe una superposición de derechos los cuales en un contexto natural son equivalentes, siendo por ello que, por razones de beneficio a una cantidad mayor de ciudadanos miembros de una sociedad, el propio texto constitucional autoriza a que el derecho individual sea sacrificado permitiendo por ende la prevalencia del derecho común frente al individual

5.2 Diferencias con otros mecanismos de transmisión forzosa del Estado

La expropiación si bien es uno de los mecanismos con los cuales cuenta el Estado para una transferencia forzosa de la propiedad no es el único. El actuar del Estado en muchos de los casos se enmarca dentro de ius imperium, lo cual no es más que la actuación del Estado amparándose en su actuar derivado del Poder Público que le da la propia Constitución y las leyes vigentes del ordenamiento jurídico, es decir, de manera inconsulta ya que previamente la Ley lo autoriza a actuar de esta forma. Se trata entonces de una imposición lo cual es común dentro de la figura del Estado en la sociedad.

Si bien el actuar del Estado debe estar amparado por la ley, lo que se conoce como el principio de legalidad, siendo esto simplemente resumido en que cualquier actuación del Estado debe ser derivada de una ley, con todas las formalidades que ello implica. Esta no es más que una garantía para el ciudadano el cual limita la actuación del poder del Estado a lo que se encuentre previamente aprobado en un texto normativo con rango de Ley, lo que debe ser una fuente de garantía natural al ser la Ley una norma de aplicación general

aprobada por el Parlamento o Congreso en donde converge la representación de los ciudadanos de un país.

Si bien siempre el actuar del Estado debe estar dentro del marco de una Ley, como lo es el claro ejemplo de la expropiación, existen ocasiones en las cuales el Estado actúa sin cumplir con los requisitos de procedencia mínimos establecidos en la Ley. En estos casos, podemos ver como en ocasiones se procede a una transferencia forzosa de la propiedad sin que esto esté aprobado por una Ley o se pague la indemnización justipreciada como lo establece la norma, en estos casos nos encontramos ante el ejercicio de una facultad del Estado en violación de derechos del ciudadano, para el caso en particular en donde existe una transferencia forzosa de la propiedad sin que se cumpla las normas establecidas es claro evidenciar que estamos ante un proceso de confiscación indebida de la propiedad, lo cual son vías de hecho no permitidas ni avaladas por la Constitución, que tienen los recursos legales requeridos para, en ejercicio del derecho a la reivindicación, el titular del mismo puedo exigir su restitución incluso si ha sido despojado por una actuación ilegal del Estado, considerando igualmente los derechos que sobre los daños causados de igual manera tiene el afectado, ya que una confiscación es absolutamente ilegal.

5.3 De la posesión provisoria

Esta figura lo que plantea es que bajo ciertos escenarios como lo pueden ser, seguridad nacional, desastres naturales, obras de trascendencia, entre otros, el Estado en el marco de un proceso expropiatorio en el cual la urgencia, adecuadamente justificada, en la posesión del bien por parte del sujeto activo de la expropiación sea tal, que se valore por parte de un juez su petición que, antes que decida el fondo de una controversia derivada de un proceso expropiatorio, este pueda ser uso del bien sin que se hayan cumplido aún al momento de la ejecución los requisitos legales necesarios para el perfeccionamiento de la posesión por parte del Estado en el marco de la protección que da un el derecho constitucional. En el caso de la posesión provisoria se trata entonces de un adelanto de lo más importante cuando de la propiedad de bienes inmuebles se trata, como lo es la posesión, de esta forma la figura lo que impulsa es, que sin que sea considerado una acción ilegal

violatoria de derechos fundamentales uno de los posibles resultados del proceso expropiatorio sea considerado como válido sin que ello implique que la expropiación se ha perfeccionado.

Si bien la posesión provisoria es algo que a nivel de Ley se encuentra regulado consideramos que estas disposiciones se encuentran reñidas con el texto constitucional ya que, si bien la figura se encuentra legalmente regulada, la misma no cumple con el artículo 70 del texto fundamental, debido a que no existe pago de un valor equivalente a la indemnización justipreciada por el bien, siendo esto una clara contradicción al derecho tutelado y las condiciones que ya hemos visto lo protegen en caso se quiera decidir su procedencia, esto sin mencionar las posibles arbitrariedades que se pueden derivar del proceso así como el daño que se le pueda generar al sujeto pasivo el cual ha sido despojado de la posesión de su propiedad.

Por lo que hemos podido revisar hasta ahora existen otras vías donde el Estado puede interferir afectando la de propiedad de particulares, expropiación forzando al titular del derecho a la afectación de su derecho de forma forzosa. De los ejemplos transcritos si bien se tratan ambos de afectación, sin embargo cada una de ellas se da en distintos niveles, a pesar de ello la opinión de la tesis es considerar que al no cumplirse las condiciones y requisitos de procedencia, garantías constitucionales de la propiedad, estamos frente a un abuso de las facultades del Estado en el ejercicio de sus funciones, ya que, en una relación Estado y ciudadano es este último el débil jurídico de la relación quien debe ser clara y oportunamente tutelado.

De lo analizado previamente es claro que las transferencias forzosas por parte del Estado constituyen sin lugar a dudas afectaciones al derecho de propiedad, independientemente si las mismas se realizan cumpliendo a cabalidad los presupuestos de procedencia establecidos en la Ley para garantizar el derecho, ya que si bien son supuestos de procedencia, estos al cumplirse la afectación del derecho no se considera violación del mismo como ya se ha analizado previamente.

En particular es prudente señalar que si bien el Estado debe actuar en estricto apego a las normas que regulan el proceso expropiatorio esto sin embargo no garantiza que no estemos frente a un abuso de la posición del Estado, esto debido a que si bien las normas son garantías a favor para la protección de los derechos de particulares, su aplicación puede conllevar a la violación de los derechos del ciudadano que paradójicamente la propia norma busca tutelar, es por ello que si bien el análisis de una situación en particular en la cual el Estado actúe amparado por las normas legales que lo tutelen y pueda en consecuencia hacer, por medio de un proceso expropiatorio, una limitación legal del derecho de propiedad, este análisis sin embargo tiene que realizarse de forma mandatoria bajo el amparo y en concordancia de las normas y principios constitucionales, así como dentro de los principios que rigen el principio que se pretende sea sometido al interés general.

En consecuencia, lo que es importante resaltar es que la afectación que haga el Estado siempre debe revisarse con el detenimiento, por ello el análisis debe ser sistemático e integral ya que de lo contrario el Estado podría estar incurriendo en actuaciones violatorias de los derechos del ciudadano.

5.4 Características, ¿por qué existe y que se busca con la figura?

En la concepción del Estado, una de las teorías más importantes sobre la cual se sustenta el concepto y la finalidad del mismo es la teoría del pacto social. Sin detenernos de forma prolongada en el análisis de esta teoría encontramos que la misma tienes sus fundamentos en la función de un Estado poderoso desde su nacimiento derivando ese poder precisamente de su concepción, en ella tenemos la premisa que el Estado se crea como un ente superior, con poder y garantías de los derechos, y obligaciones, de los ciudadanos. El poder de este deviene de la cesión de soberanía que le hacemos a él, cada uno de los ciudadanos miembros de la sociedad, con la finalidad que pueda tener el suficiente consenso de todos procurando que el actuar debe ser necesariamente en aras del bien común y el interés general el cual, en caso de conflicto, debe superponerse al interés individual como ya hemos revisado previamente.

Como hemos podido señalar en el párrafo precedente la pequeña cesión de soberanía individual que hacemos cada uno de los individuos al Estado es dentro de la concepción que tenemos que esa cesión es en aras del bien común, la armonía el orden y la atención de las necesidades que sobre mayoría de la población debe hacer el propio Estado ya que, para esto, entre otras muchas cosas, ha sido concebido. De esto podemos encontrar un sin número de ejemplos del actuar del Estado siendo los más claros los relativos a la salud, educación, infraestructura, servicios públicos, electricidad, agua entre otros, en los cuales es esa función delegada la que permite que todos los ciudadanos convivan en armonía, al menos esa como función teleológica del mismo. Los ciudadanos organizados acceden a esta cesión de soberanía en el entendido que será este organismo superior y poderoso quien se encargue de la atención de las necesidades de todos porque sería la manera más eficiente de organizarse y generar bienestar en general.

Es precisamente en la búsqueda de armonía entre sus integrantes y beneficiando el interés general que el Estado debe estar en constante evaluación de las necesidades de sus miembros para que, al ser identificadas las necesidades, este puede ejercer acciones que conlleven a la satisfacción de estas. Dentro de este actuar benevolente del Estado, tenemos que no es pocas ocasiones se enfrenta a situaciones en las cuales tiene un conflicto genuino de derechos cuando es el mismo Estado el llamado a tutelar ambos, estos puede ser aquellos que sean de ámbito individual y aquellos de ámbito general o colectivo en donde ambos no tienen jerárquicamente prevalencia pero que sin duda alguna es uno el que debe ser "sacrificado" en aras de una beneficio mayor que no solo impacte la esfera jurídica, económica y social, entre otras de un individuo, sino que al contrario beneficie a una gran parte de ellos.

Los ejemplos de estas situaciones reales los tenemos día a día y somos impactados diariamente por ellos ya que forman parte indispensable en la vida moderna de los ciudadanos en una sociedad. Es claro que, al movilizarnos por una vía pública, en un auto propio o un transporte público, al abrir el grifo para tomar agua, al encender la bombilla en la oscuridad para poder ver, entre muchas otras vemos como todo esto se da como consecuencia de acciones derivadas de este pacto social, de este acuerdo, en el cual le

hemos dado al Estado y sus funcionarios una suerte de mandato para que en nuestra representación ejerzan estas funciones por nuestro beneficio y de todos los ciudadanos.

Son en las situaciones antes mencionadas donde precisamente la intervención del Estado surge en búsqueda del bien común, en la satisfacción de las necesidades de la población, teniendo que en muchas de las ocasiones tener que sacrificar un derecho individual para poder lograr la satisfacción de un interés público, teniendo como ejemplo, la expropiación de un inmueble de la legítima y legal propiedad de un ciudadano cuando la afectación de su bien, y en consecuencia, de su patrimonio viene derivado de la necesidad del Estado de satisfacer un interés público. Esto lo podemos visualizar con claridad en las expropiaciones realizadas para la ejecución de las obras de infraestructura de transporte masivo como lo es el metro, igualmente cuando se expropian los inmuebles para la ampliación del principal terminal aéreo del país, o para la ampliación de la importantísima vía expresa en Lima, solo por mencionar algunos.

Los casos arriba mencionados si bien son los más emblemáticos no dejan de ser unos ejemplos claros de como el actuar del Estado en estas situaciones beneficia y prepondera el bien común sobre el interés particular de un individuo como lo puede ser su propiedad. Tanto el interés público como el derecho de propiedad al ser igualmente tutelados por el texto fundamental deben, como hemos explicado previamente, ser afectados si y solo si se han cumplido las garantías y procedimientos establecidos en la Ley.

Sin lugar a duda las acciones del Estado al expropiar deben estar dirigidas a la ejecución de obras, de cualquier índole, que busquen el bien común, por esta razón es que se expropia y se afectan esferas individuales de los ciudadanos, sustrayéndole bienes de su propiedad, así como afectando su patrimonio el cual, debe permanecer indemne con la finalidad que la ejecución de la acción del Estado, en este caso la expropiación, no afecte negativamente al ciudadano. Por ello es claro que cuando se expropia no se debería hacer por causas insuficientes o que puedan llegar a ser cuestionables desde el punto de vista, más allá de lo legal, de su finalidad e idoneidad para alcanzar el objetivo propuesto ya que el Estado lejos de estar conceptualizado para generar un daño, por el contrario está para

que su actuar sea teniendo como finalidad el bien común, el interés público y la seguridad nacional, por ello el daño causado al ser uso de esta potestad debe quedar muy limitado en sus supuestos de procedencia así como en la indemnización que por Ley establece el ordenamiento jurídico con lo cual se pueda garantizar el resarcimiento de los daños causados.

5.5 Del marco jurídico que regula el proceso de expropiación.

La Constitución en su artículo N° 70, antes transcrito, es claro el bien tutelado y la forma como ha sido redactado no deja lugar a dudas, el principio que rige en las relaciones entre los particulares es que "el derecho de propiedad es inviolable" sin embargo el propio texto constitucional establece y otorga legitimidad al Estado para la ejecución de procesos expropiatorios, con una seria de condiciones y reglas que debe ser claramente cumplidas y respetadas por parte de los entes y órganos que representan el actuar del Estado.

Dentro del marco de garantías que regulan el proceso expropiatorio tenemos el Decreto Legislativo N° 1192, el cual ha sido producto del avance normativo que a lo largo de la vía Republicana ha tenido la Ley de Expropiación N° 27170, actualmente derogada. Este Decreto viene a desarrollar, en el marco del Artículo N° 70 del texto constitucional, todo el proceso el cual debe regir el actuar de los órganos de poder público al iniciar procesos expropiatorios, con lo cual esta no viene a ser más que las garantías legales de los ciudadanos frente a la actuación el Estado, quien debe en consecuencia apegarse estrictamente a la misma, respetando los derechos e intereses individuales.

> Por ello este decreto tiene un rol indispensable en la relación entre sujeto activo y pasivo en un proceso expropiatorio ya que los derechos y garantías de este último devienen precisamente del cumplimiento irrestricto de condiciones y procesos establecidos.

De forma estructural y de conformidad con el mencionado Artículo N° 70 de la Constitución los fundamentos para llevar a cabo una expropiación forzosa son:

i) Las causas de las mismas deben ser la seguridad o necesidad;

ii) Las causas deben se decretadas por medio de una Ley emanada del Congreso Nacional, no admitiendo para esta determinación decretos de urgencia o formas normativas distintas a las ya mencionadas;

iii) Pago del justiprecio de conformidad con los parámetros establecidos en la Ley

iv) Sujeto pasivo sobre el cual recae la acción del estado debe tener la posibilidad de impugnar el valor del bien impuesto

Es claro entonces que los supuestos están taxativamente establecidos y deben cumplirse de forma irrestricta por parte de sujeto activo de la expropiación.

Acerca del Decreto Legislativo 1192.

Mención especial debemos realizar acerca del presente decreto legislativo que viene a derogar a la Ley General de Expropiaciones N° 27117 en cuanto a la regulación de los procesos expropiatorios en general. La última modificación a la mencionada normativa se dio de forma parcial cuando entró en vigencia el N° 1330 como el Decreto Legislativo que deroga parcialmente al Decreto Legislativo N° 1192, por medio del cual se realizaron modificaciones en los plazos y procedimientos de los procesos expropiatorios manteniéndose la estructura del Decreto Legislativo 1192 en la mayoría del mismo, con lo cual la mencionada modificación en nada afecta o cambia el proceso expropiatorio original.

Sin embargo, es fundamental destacar que este nuevo marco normativo incluyó importantes cambios en la materia objeto de estudio del presente trabajo, esto con motivo de establecer en un único texto normativo todo lo relativo a, como el nombre del Decreto Legislativo lo indica, unificar los criterios y reglas aplicables a las Obras de Infraestructura. Con el mencionado Decreto el legislador ha querido actualizar y abarcar un número de opciones mucho mayor al ya establecido en la Ley de Expropiaciones derogada con la finalidad de presumiblemente ser un poco más ágil y flexible al Estado en este tipo de procesos de afectación de inmuebles y acciones complementarias para el inicio de obras de

gran impacto en la sociedad, ya que como ha sido reconocido por los propios órganos del Estado, el mismo es poco eficiente en lograr la adjudicación y disposición de los bienes inmuebles que le son requeridos para la práctica de las obras a ejecutar. Con este motivo se ha procedido a modificar el marco normativo con una serie de características bien particulares acerca del tema que pasaremos a su inmediato análisis.

Decreto Legislativo 1192 en su Artículo 24.2, establece que:

> "[L]a Expropiación consiste en la transferencia forzosa del derecho de propiedad privada, autorizada únicamente por ley expresa del Congreso en favor del Estado, a iniciativa del Poder Ejecutivo, Gobiernos Regionales o Gobiernos Locales, de inmuebles que se requieren para la ejecución de Obras de Infraestructura o por otras razones de necesidad pública o seguridad nacional declaradas por ley; y previo pago en efectivo de la indemnización justipreciada que incluya compensación por el eventual perjuicio al Sujeto Pasivo.(Presidencia de la República, 2017, 19)

Pasaremos a continuación al detallado estudio de cada uno de los elementos que conforman el contexto.

i) Transferencia forzosa

Es un mandato del Estado el cual el ciudadano afectado no está en posibilidades de controvertir, esto debido a que es una acción unilateral sin que sea necesario para que la misma se perfeccione, la voluntad o el consentimiento del sujeto pasivo titular del derecho, debido a que el Estado está en ejecución de las atribuciones establecidas tanto en la Constitución y en la Ley por lo cual los derechos del sujeto pasivo se limitan a aceptar a decisión unilateral que lo afecta.

Es claro en consecuencia, que la voluntariedad en el presente acto por parte del ciudadano es inexistente, no teniendo ninguna opción adicional más que proceder con la transferencia, de ahí la clara e inequívoca referencia a "forzosa", por lo cual no es opcional para el sujeto pasivo proceder o no con la transferencia, debe hacerlo de forma obligatoria. Destacamos la importancia que sobre el mismo se cierne el establecer la falta clara de voluntad en la presen te operación, siendo esta última un factor absolutamente determinante

en las enajenaciones o transferencias de propiedad, esto debido a que todo negocio jurídico, derivado del principio de disposición, parte fundamentalmente del principio de autonomía de la voluntad de las partes que rige las relaciones entre particulares. Sin una manifestación de este principio sería imposible que se ejecute una transferencia de propiedad y en caso no se ejecute una transferencia de propiedad no sería un hecho que, de conformidad con lo establecido en el Artículo N° 3 de la Ley de Impuesto a la Renta, logre encajar en el supuesto establecido en la hipótesis de incidencia, por lo cual no se constituiría la hecho determinante de la renta, sobre esto profundizaremos en capítulos futuros, sin embargo es importante adelantar que se trata de un aspecto indispensable del análisis del presente caso de estudio.

Profundizando acerca de la presente condición tenemos necesariamente que comentar acerca del importante significado de que es lo que implica una enajenación en el marco jurídico vigente. Como hemos revisado dentro de los atributos de la propiedad encontramos el principio de disposición, lo cual no es más que la capacidad que tiene el sujeto titular del derecho de afectar el bien, enajenándolo, por ejemplo, transfiriendo su propiedad o utilizándolo dentro de las formas que la Ley le permite. Claramente este mencionado atributo de la disposición parte de la premisa elemental que para que se concrete un acto jurídico de una transferencia de propiedad en el marco de las atribuciones que da este principio, la misma debe ser por medio de una manifestación de voluntad del titular del derecho donde se manifieste de forma inequívoca su conformidad con que se ejecute el acto jurídico misma ya que, de lo contrario, para el Derecho Civil la manifestación estaría viciada de nulidad por no contar con el consentimiento expresado de forma libre y voluntaria, ya que el condicionar la manifestación a un acto en contra de la voluntad del titular traería inmediatamente la anulabilidad del acto de disposición, esto por la razón de inexistencia de la voluntad de afectar el bien que forma parte del patrimonio del sujeto.

De acuerdo con el Código Civil, el cual establece las condiciones y requisitos de procedencia para que un acto jurídico pueda actuar como tal, es decir, el medio idóneo y

requerido por el ordenamiento jurídico vigente que permite la celebración de actos que pueden crear, extinguir o modificar, relaciones jurídicas.

El artículo N° 140 del código civil establece que:

> "[E]l acto jurídico es la manifestación de voluntad destinada a crear, regular, modificar o extinguir relaciones jurídicas. Para su validez se requiere:
> 1.- Agente capaz.
> 2.- Objeto física y jurídicamente posible.
> 3.- Fin lícito.
> 4.- Observancia de la forma prescrita bajo sanción de nulidad"

(Decreto Legislativo N° 295, Código Civil, 1984:95)

Es claro entonces que la manifestación básica e indispensable del titular de un derecho, como lo es la manifestación de la voluntad que es la única que puede generas actos jurídicos válidos, no está presente de ninguna forma en los procesos expropiatorios, por lo que difícilmente estamos frente a un acto jurídico regular en el cual la voluntad de las partes y su manifestación depende exclusivamente de ellas, esto debido a la evidente y clara razón que se trata de una imposición del Estado en un acto jurídico, el cual si bien trae las mismas consecuencias que un acto jurídico regular, como lo puede ser en este caso la transferencia de una propiedad, no se origina como un acto jurídico regido por el principio de autonomía de la voluntad de las partes, se rige por el contrario de la imposición que sobre el sujeto pasivo hace el Estado actuando en ejercicio del ius imperium, es decir, del poderío público del cual el rigen la mayoría de sus actuaciones.

Dentro de este mismo principio podemos identificar las consecuencias que genera el mismo las cuales podemos identificar como:

i) Se produce una adquisición forzosa por parte del Estado;

ii) Todas las situaciones, incluyendo los derechos, que se mantengan sobre el bien objeto de la expropiación serán extinguidos;

iii) El sujeto pasivo objeto de la expropiación tendrá como único derecho cuestionar el monto de la indemnización recibida; y

iv) El sujeto pasivo afectado tendrá la obligación de la entrega de la cosa al sujeto activo de la expropiación

v) La Ley como formalidad

Hemos previamente revisado que si bien la propiedad es el derecho real por concepción más importante, defendido e impulsado por el propio texto fundamental como lo es la Constitución, ello no significa que sea un derecho absoluto.

Sin embargo, precisamente por su carácter de no se run derecho absoluto la Constitución establece una serie de mecanismos de controles que le permiten al ciudadano acceder a las garantías tales como que la decisión de afectación se encuentre aprobada desde la máxima expresión legal como lo es una Ley aprobada, con todos los formalizamos y procesos aprobatorios del caso por el Congreso Nacional.

En contraposición, encontramos que la declaratoria de interés público o seguridad nacional, no puede realizarse con actos que, si bien tienen rango normativo y/o de Ley, no son suficientes para aprobar la transferencia forzosa vía expropiación de bienes, como lo pueden ser decretos de urgencia, decretos legislativos, ordenanzas entre otros. La finalidad de esta garantía es que la propia Ley que decrete la transferencia forzosa vía proceso expropiatorio, por causas de interés público o seguridad nacional, deba argumentar debidamente el motivo que ha llevado al Estado a tomar esa determinación de ejecutar el acto y afectar el derecho de propiedad de un ciudadano.

Si bien se trata de unas justificación y condiciones bastante interpretativas, es decir, no refieren a una fórmula que permita saber si de se debe expropiar o no, se trata de proteger en su máxima expresión el derecho de propiedad siendo que para afectarlo realmente el organismo legislador sea quien directamente lo determine, siendo este último el poder del Estado con mayor legitimidad y representación de la sociedad.

A pesar de que no existen definiciones claras de ambos conceptos que permita una determinación precisa si una situación o hecho es susceptible de ser calificado como de seguridad nacional o interés público es cierto que la determinación del mismo se deberá realizar en el cuerpo legislativo el cual es el que debe velar por los intereses de los

ciudadanos en general. Sin embargo, podemos presumir que cuando la ley se refiere por ejemplo al concepto de "seguridad nacional" lo hace pretendiendo asumir que esa situación es cuando existe una amenaza real o potencial a la seguridad y defensa de la nación, que amenace sus instituciones o el Estado de derecho establecido en la Constitución, a pesar que pareciera el término decantarse por una situación de riesgo físico derivado de ataques o enfrentamientos bélicos, podría igualmente interpretarse que la seguridad nacional se trata de ataques cibernéticos o algún otro tipo de situación que ponga en riesgo al Estado y sus instituciones.

En este mismo orden de ideas tenemos, al establecer una denominación para "necesidad pública", la cual esta definición pareciera estar más enfocada al beneficio que sobre la obra o el hecho va a tener la sociedad en general, en caso que hablemos de una obra de beneficio nacional, lo cual se puede igualmente circunscribir a un hecho que impacte positivamente a un sector de una población en específico, es decir, el beneficio público que del mismo puede tener toda o parte de la población del país. El propio artículo de la Ley nos da luces acerca de que debe ser interpretado como necesidad pública, al referirse a la "ejecución de Obras de Infraestructura", con lo cual parece ser que al interpretarse el concepto debe hacerse desde el punto de vista de obras como vías de comunicación, autopistas, sistemas de transporte masivo, sistemas de servicio público entre otros que tengan un beneficio colectivo.

Otro de los elementos fundamentales del proceso es la indemnización justipreciada, establecido como la indemnización que la Ley exige al sujeto activo pague como indemnización por su actuar al sujeto pasivo, de esto dedicaremos un capítulo al análisis detallado del mismo.

6. CAPITULO VI: DE LA INDEMNIZACIÓN JUSTIPRECIADA

6.1 Definición

Como hemos venido revisando a lo largo de los capítulos previos vemos que la expropiación se enmarca dentro de un proceso legal en el cual el Estado está facultado a

afectar legítimamente un derecho consagrado como lo es el de la propiedad, está afectación si bien se da por los motivos de seguridad y necesidad previamente identificados , se debe valorar el bien que está siendo objeto de la expropiación, esto con motivo a que si bien el Estado está facultado a hacer la afectación lo que si no puede permitir el ordenamiento jurídico es que esta afectación vulnere los derechos del sujeto pasivo. Por esta razón, y con la finalidad que no se trate de una confiscación o una transferencia ilegal del bien, la constitución y la ley establecen claramente el pago de un concepto denominado indemnización justipreciada, que viene a ser la indemnización que paga el Estado con la finalidad que no se cause un desbalance patrimonial en el sujeto objeto de la medida, adicional a ello el justiprecio funge como garantía para que este último no sea objeto de acciones ilegales que vulneren su derecho de propiedad.

Se trata entonces de una garantía que recae en cabeza del sujeto pasivo que viene a reparar el daño que le es causado como consecuencia que un proceso expropiatorio bajo las características y requisitos que ya hemos analizado. Es, dentro del proceso, el único elemento que puede ser cuestionado o por parte del sujeto pasivo ya que este último no tiene posibilidad de incidir en la toma de decisión del Estado, no existe como tal una oposición al proceso expropiatorio que se le sigue en contra, razón por la cual lo único que puede objetar este es el cálculo y el valor de la indemnización.

La indemnización justipreciada, es una definición técnica que establece la Constitución, no es en consecuencia, un ejercicio aleatorio e interpretativo, se trata de ejecutar los parámetros que para el cálculo se han establecidos, los cuales deben reflejarse en un proceso de valoración técnica, denominada tasación, realizada por la Dirección General de Políticas y Regulación en Construcción y Saneamiento del Ministerio de Vivienda, Construcción y Saneamiento, la cual debe considerar entre sus componentes 2 elementos indispensables como lo son, el valor del inmueble y la indemnización por los daños y perjuicios ocasionados al sujeto pasivo producto del proceso como elemento fundamentales para su conformación.

Es claro que esto es lo establecido por la Ley en su desarrollo, sin embargo, es indispensable que analicemos estos supuestos en el marco de la Constitución y los principios que rigen este tipo de actuaciones. Dentro de este análisis debemos considerar como elemento primordial lo que podemos considerar como la naturaleza original de la indemnización justipreciada, esta no es más que indemnizar, como la propia Constitución establece al sujeto pasivo. Ahora bien, esta indemnización debe realizarse considerando los daños y perjuicios a los que es sometido, procurando en consecuencia mantener la indemnidad patrimonial del afectado, esto para que antes y después de la expropiación el sujeto afectado no sufra daño alguno desde el punto de vista patrimonial.

6.3 El Impuesto a la Renta y el Decreto Legislativo 1192

Dentro del presente desarrollo es indispensable considerar lo que parece un intento del Estado se solucionar el problema de considerar desde el punto de vista tributario al ingreso recibido de un proceso expropiatorio al establecerse esta transferencia obligatoria como una enajenación y en consecuencia ganancia de capital.

Consideramos que el Estado, consciente del problema arriba identificado, ha optado por intentar solucionarlo por medio de una normativa en la cual le faculta al Estado a pagar el impuesto derivado de la presunta y legalmente denominada renta que sea atribuible "al ingreso percibido por el sujeto pasivo derivado del proceso expropiatorio" (comillas nuestras). Como es establecido en el artículo 13.5 del Decreto Legislativo N° 1192 (2017):

> "[N]o forma parte del Valor de la Tasación los gastos registrales, notariales y tributarios, incluyendo el impuesto a la renta, sin alterar el monto de la valorización. Estos conceptos serán asumidos por el Sujeto Activo. **El monto del impuesto a la renta aplicable debe ser proporcionado por el Sujeto Pasivo**, debidamente sustentado, dentro del plazo de prescripción para el pago, previsto en el Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo Nº 133-2013-EF, siendo de aplicación los supuestos de interrupción y suspensión previstos en dicha norma. **El monto del impuesto a la renta será cancelado directamente por el Sujeto Activo** a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT en el plazo de sesenta días hábiles desde la presentación de la documentación sustentatoria. (resaltado nuestro) (Presidencia de la República, 2017: 5)

Como se desprende del Decreto N° 1192, la problemática para el Estado es agilizar el pago del impuesto que este mismo debe recibir como consecuencia de la enajenación, que por Ley se interpreta a la expropiación, por lo cual la solución para el Estado es sustraer de la obligación del pago del impuesto al sujeto pasivo para facultar al propio Estado que haga el mismo directamente por cuenta y orden del sujeto pasivo. Importante es puntualizar que el establecer un concepto como renta no solamente genera implicaciones desde el punto de vista del pago, el contribuyente al determinar que, desde el punto de vista tributario, ha tenido renta genera obligaciones adicionales como el pago de participación a los trabajadores, concepto económico que tiene importantes implicaciones para el sujeto pasivo ya que el concepto de indemnización, sigue siendo considerado renta, cambiando únicamente desde el punto de vista del Decreto Legislativo 1192, es el titular sobre el cuál se genera la obligación de pago.

El planteamiento de la Ley nos lleva necesariamente a analizar qué pasaría en caso de que el sujeto pasivo no tuviese renta tributaria a considerar para el ejercicio en el cual es objeto de la expropiación, ¿Qué sucedería en este caso?, es claro que en consecuencia al tener pérdidas son igualmente perjudiciales para el sujeto pasivo ya que podría presentarse el evento en el cual este "ingreso" reduzca la pérdida que en el ejercicio enfrenta el sujeto pasivo disminuyendo su capacidad de arrastre de la pérdida para otros ejercicios futuros, tal y como se lo permite la Ley.

Los ejemplos antes expuestos son solo algunos a los cuales puede encontrarse el sujeto pasivo ya que el Decreto Legislativo 1192 si bien pretende atacar la mala concepción de renta que se le da al ingreso ya identificado, lo único que realmente permite es un pago por cuenta y orden del Estado, siendo precisamente ese pago lo que no debería generarse ya que el ingreso es una indemnización y no una enajenación que genera ganancia de capital. Con lo que el problema debe solucionarse desde su causa raíz, por ello la conceptualización tributaria de la indemnización justipreciada debe ser ajustada y con considerar la misma con un ingreso susceptible de generar renta.

Lo antes expuesto no es más que la clara problemática derivada de un tratamiento tributario erróneo, lo cual lleva a un análisis racional y minucioso del planteamiento, esto con la finalidad que se pueda plantear una solución que realmente ataque la raíz del problema, lo que no es más que dejar de considerar renta gravada a un ingreso proveniente de una indemnización.

6.4 De la indemnidad Patrimonial

La indemnidad patrimonial ha sido un concepto desarrollado a todo nivel tanto en sentencias como en estudios de expertos, en particular el Tribunal Constitucional ha establecido:

> [L]a inviolabilidad de la propiedad a la que refiere el artículo 70 de la Constitución debe interpretarse no solo como la prohibición de las intervenciones en el libre ejercicio o goce de los mencionados atributos clásicos de derecho de propiedad, sino también como garantía a la indemnidad. Así las cosas, el derecho de propiedad garantiza la conservación de la integridad del patrimonio de la persona. (Tribunal Constitucional, 2008: 15),

Como hemos podido observar el propio Tribunal Constitucional exige que el principio de indemnidad patrimonial sea respetado y considerado al momento de la interpretación y ejecución de la garantía al derecho a la propiedad como lo es la indemnización justipreciada, con lo cual si bien la tasación y el cálculo de la indemnización justipreciada deben considerarse los parámetros establecidos es la ley, estos parámetros se soportan el principio de la indemnidad patrimonial, caso contrario cualquier valor que se alcance sería nulo en caso no sea considerado este principio fundamental ya que estaríamos yendo en contra de los elementos constitucionalmente establecidos para su tratamiento.

El respeto a la garantía de la indemnidad patrimonial no resulta en consecuencia, solo una mera cuestión de forma, por el contrario, importante relevancia recoge el mismo debido a que, en caso de que el Estado ejecute una expropiación y la misma causa una pérdida patrimonial al sujeto pasivo esta sin lugar a duda sería un proceso inconstitucional

ya que no se estaría respetando el principio de indemnidad patrimonial contenido en el derecho de propiedad, causando, adicionalmente a la pérdida de la propiedad, un daño patrimonial al sujeto pasivo objeto de la medida. Es claro entonces que, como hemos mencionado previamente, la naturaleza del pago hecho por el Estado tiene como objetivo mantener inalterado el patrimonio del sujeto pasivo, para alcanzar este objetivo el pago debe ser de carácter indemnizatorio ya que debe mantener la igualdad, lo que significa que no lo disminuya y tampoco lo aumente.

El articulo 70 al referirse la "indemnización justipreciada" parte de la premisa que el sujeto objeto de la expropiación está siendo víctima de un daño, de una afectación patrimonial, por ello su definición y no la de "precio", esto debido a que no estamos frente a una situación en la cual prime el principio de autonomía de voluntad de las partes, no olvidemos que se trata de una "transferencia forzosa" de la propiedad, con lo cual la indemnización justipreciada pasa a ser un requisito para la ejecución del acto y no al intercambio de un bien por el pago de un precio. Acerca de este tratamiento e interpretación el máximo interprete del texto fundamental establece que "[c]onsiste en la transferencia forzada del derecho de propiedad privada. Así, se le deben entender como una potestad del Estado de la privación de la titularidad de ese derecho contra la voluntad del titular" (Tribunal Constitucional, 2009: 13)

Es claro entonces que la transferencia forzosa se realiza en contra de la voluntad del titular y como consecuencia de ello se deriva el daño que se le causa a este último, privándolo un bien del cual era propietario. Este daño tiene igualmente en consideración otro elemento muy importante y es la pérdida que, sobre el valor de la propiedad, experimenta el sujeto pasivo como consecuencia de la afectación del bien. El bien al ser afectado para la expropiación su valor inmediatamente cae debido a que tiene una suerte de carga que lo hace poco atractivo y hasta no transable en el mercado, esto sin contar las innumerables situaciones en las cuales el sujeto afectado puede verse inmerso como consecuencia de esta decisión en situaciones que son plenamente identificables y que tiene la potencialidad de causas un gran daño patrimonial.

Dentro de estas situaciones podemos destacar aquella en la cual, por ejemplo, la expropiación afecta un bien sobre el cual recaía una hipoteca que, garantizada un financiamiento del sujeto pasivo, con lo cual la situación financiera del mismo cambia por completo ya que el acreedor pudiera ejecutar una aceleración de los plazos y en consecuencia generar un daño patrimonial no prevista para el afectado. Igualmente, el bien al ser objeto de una medida de afectación para su expropiación carece de todo valor en el mercado y de igual forma en el mundo de las garantías, en consecuencia, desde su decreto de afectación hasta que se concrete o no la misma el bien no podría ser otorgado como garantía a operaciones financieras del afectado por ello quedaría prácticamente desprovisto de alguna posibilidad de hacer operaciones financieras sobre el mismo. Como vemos estos son alguno de los ejemplos acerca de las distintas situaciones que se pueden generar como consecuencia de un proceso expropiatorio.

Sobre este punto el Tribunal Constitucional en su sentencia del año 2010 estableció que al Estado al pagar la indemnización establecida en el texto fundamental, específicamente en su artículo N° 70, como consecuencia clara de la afectación realizada a un ciudadano objeto de la medida, es el Estado quien por medio de ese pago establecido tiene la obligación de indemnizar al sujeto receptor de la medida por tener que soportar un daño que no debía porque soportar.

No queda entonces lugar a dudas que la interpretación de la indemnización justipreciada que debe pagar el sujeto activo al sujeto pasivo por el bien objeto del proceso expropiatorio, tiene carácter de indemnización, esto derivado del daño que el Estado le ha causado al ciudadano por su actuar, lo cual le ha traído como consecuencia el desapoderamiento del inmueble, difícilmente ese monto indemnizatorio tiene componente alguno relativo a una ganancia para el sujeto pasivo, ya que es claro su carácter indemnizatorio, el cual no es producto de la autonomía de la voluntad de las partes y no constituye un libre intercambio de bienes, los cuales si bien trae como consecuencia una enajenación esta no es una transacción desde el punto de vista del derecho civil libre y voluntaria, siendo por el contrario un requisito previo a la ocupación del bien tal y como lo garantiza el texto constitucional.

Determinado su carácter indemnizatorio por el daño causado, el otro elemento que compone la indemnización justipreciada es el valor del bien que se determina por un proceso de tasación, el cual lo que pretende es obtener por medio de este un valor real sobre la propiedad con la finalidad de conocer objetivamente su valor en el mercado, este proceso se rige fundamentalmente por la evaluación objetiva del bien, sus condiciones físicas, ubicación, tiempo de construcción entre otros, es una valorización del bien que le permite conocer un valor objetivo, ya que como este proceso no es derivado de una negociación consensuada el mismo debe ser determinado por un tercero ajeno al proceso.

7. CAPÍTULO VII: IMPUESTO A LA RENTA

7.1 Definición de Tributo

Según la definición tomada de Villegas, es una prestación de dinero que el Estado exige en el ejercicio de su poder de imperio sobre la base de la capacidad contributiva en virtud de una ley, y para cubrir los gastos que le demande el cumplimiento de sus fines.

De acuerdo a la clasificación tripartita que bien resume Ruiz de Castilla y Ponce León, consideramos como tributos:

- Impuestos. - Tributo cuyo pago tiene como finalidad financiar actividades del Estado que satisfagan las necesidades del conjunto de la población; por ejemplo, construcción de carreteras, seguridad, etc. Ejemplo: El Impuesto a la Renta.

  El inciso a) de la Norma II del Título Preliminar del Código Tributario, precisa que el impuesto es “el tributo cuyo cumplimiento no origina una contraprestación directa en favor del contribuyente por parte del Estado”.

La ley establece la vigencia de los tributos cuya administración corresponde al Gobierno Central, los Gobiernos Locales y algunas entidades que los administran para fines específicos.

Al respecto, Sandra Sevillano menciona que:

"(…) los impuestos son tributos establecidos por el legislador describiendo en su hecho generador (hecho descrito en la norma que dará nacimiento a la obligación de pagar el tributo) circunstancias referidas a los particulares que revelan su aptitud económica para contribuir al financiamiento estatal, tales como: el obtener ingresos o ganancias, realizar consumos o tener patrimonio o propiedad. Estos hechos vienen a constituir índices de lo que se denomina la capacidad contributiva de los sujetos y constituyen el sustento para la creación de los impuestos. En tal medida, cuando ellos están presentes o se ponen de manifiesto, el Estado queda facultado a crearlos. Se dice que el impuesto es el tributo por excelencia, pues tiene como propósito gravar la riqueza de los sujetos."

- Contribuciones: Facilita la ejecución de obras públicas y prestación de servicios que brinda el Estado, que tienen como fin beneficiar a un determinado sector de la población. Ejemplo: En el Perú existen contribuciones a SENATI, SENCICO, etc.

- Tasas: Facilita el desarrollo de los servicios públicos que buscar satisfacer el interés del usuario individualmente considerado. Ejemplo: En el Perú existe por ejemplo los derechos arancelarios de los registros públicos.

> Si bien "las evidencias de riqueza económica son la renta, el patrimonio y el consumo", para el desarrollo de la tesis nos centraremos en el Impuesto a la Renta, "cuyo punto de partida es la obtención de renta por parte de las personas naturales y las personas jurídicas".

7.2 Ámbito de aplicación

Podemos considerar la definición de renta, tomada del Dr. Roque García Mullín, el cual define "[c]omo aquel instrumento eficiente que utiliza el Estado para el financiamiento de sus gastos, distribuyendo el peso de la carga entre sus habitantes según sus principios de equidad en función de su capacidad contributiva" (GARCÍA MULLIN: 1978).

Asimismo, García Mullín afirma que el "[I]mpuesto sobre la Renta puede ser considerado sin lugar a dudas como el Impuesto más importante ya que guarda mucha relación con los ámbitos financieros y legislativos de un país, adquiriendo presencia importante en los sistemas tributarios a nivel global" (GARCÍA MULLIN: 1978).

En el Perú, el Impuesto a la Renta se encuentra regulado bajo el Texto Único de la Ley del Impuesto a la Renta que a través de sus diecisiete capítulos desarrolla todo el ámbito de aplicación de dicho tributo en el Perú.

Ahora bien, con la finalidad de precisar el ámbito de aplicación del Impuesto a la Renta, la doctrina peruana ha considerado tres de las teorías más aceptadas para la imposición del Impuesto a la Renta según Fernández Cartagena; "[l]a teoría de la renta producto, la de flujo de riqueza y la teoría del consumo más incremento patrimonial" (FERNANDEZ CARTAGENA: 2014).

7.3 Teorías de renta

7.3.1 Renta producto o teoría de la fuente

Se considera renta al ingreso que proviene de una fuente durable habilitada para su explotación. Dicha fuente puede ser corporal o incorporal, considerando que dicho capital no se agota en la producción de renta, sino que la sobrevive (FERNANDEZ CARTAGENA: 2014).

En la legislación peruana, esta teoría ha sido considerada en Artículo N° 1 literal a) de la LIR el cual establece que el Impuesto a la renta grava "las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos".

7.3.2 Flujo de riqueza

Esta teoría se considera, según Fernández Cartagena, como "[t]odo enriquecimiento monetario o en especie que fluye hacia el contribuyente a raíz de transacciones de terceros" (FERNANDEZ CARTAGENA: 2014).

No se limita como la anterior teoría a una fuente durable o periódica, bajo esta teoría el ingreso si puede ser periódico, transitorio o accidental.

Bajo el enfoque de esta teoría los siguientes ingresos califican como renta:

a) Ganancias de capital

De acuerdo al Artículo N° 2 de la LIR constituye ganancia de capital a cualquier ingreso que provenga de enajenaciones de

bienes de capital, entendiéndose como bienes de capital a aquellos que no son comercializados como parte del giro del negocio.

Dentro de algunos ejemplos de ganancias de capital; se tiene a la redención, enajenación o rescate de acciones o participaciones representativas del capital, títulos, bonos, enajenación de bienes adquiridos en pago de operaciones habituales o para cancelar créditos provenientes de las mismas, bienes muebles, derechos de llaves, etc.

b) Ingresos eventuales

Son aquellos ingresos cuya producción es independiente de la voluntad de quien los obtiene. Se generan a raíz de un factor aleatorio.

c) Ingresos a título gratuito

Dentro de este concepto se encuentran las donaciones, legados o herencias.

Importante tomar en cuenta el argumento que define Fernández Cartagena que; "[e]l flujo de riqueza debe provenir de operaciones con terceros, es decir con otros sujetos diferentes del beneficiario de renta" (2014):

> No será renta el ingreso que no es producto de operaciones en el mercado, sino que proviene de un mandato legal, tales como las condonaciones, los subsidios u otros beneficios tributarios o económicos que conceda el Estado a los particulares con fines de incentivo (FERNANDEZ CARTAGENA: 2014).

7.3.4 Consumo más ingreso al patrimonio

Esta segunda teoría, como bien define García Mullín, "[s]upone un concepto de renta que tiene su centro en el individuo, y busca captar la totalidad de su enriquecimiento a lo largo de un periodo" (GARCÍA MULLIN: 1978).

Mediante esta teoría se busca gravar la capacidad contributiva considerando renta a la suma de los consumos más el incremento del patrimonio al final de un periodo. Al igual que la teoría de flujo de riqueza, no es relevante que los ingresos provengan de una fuente durable.

Los ingresos comprendidos en esta teoría;

a) Variaciones patrimoniales

   Corresponden a cambios en el valor de los bienes de propiedad del sujeto, pero que no califican como renta producto porque no provienen de una fuente durable, ni como flujo de riqueza puesto que no es producto de operaciones con terceros.

b) Consumo

   Es considerado como una manifestación de capacidad contributiva, ya que corresponde al monto empleado por el sujeto en la satisfacción de sus necesidades.

   Entonces, hasta este punto tomando en cuenta los elementos de un proceso expropiatorio, y en particular a la indemnización justipreciada- materia de análisis- podríamos afirmar que el pago recibido bajo este concepto no se encontraría "en principio" dentro

de ninguna definición puesto que no significa un ingreso más de la empresa, sino que este pretende resarcir el daño producido por el despojo de una propiedad por razones de interés público- ingreso indemnizatorio que resarce el daño ocasionado al propietario- equivalente al supuesto previsto en el artículo N° 3 de la Ley del Impuesto a la Renta.

7.4 Indemnizaciones: Tratamiento tributario

La indemnización según la definición del Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual de Guillermo Cabanillas es el resarcimiento económico del daño o perjuicio causado, desde el punto de vista del culpable, hacia la víctima. Se desprenden dos tipos:

a) Indemnización contractual: Corresponde a la indemnización solicitada por un acreedor, siempre que exista incumplimiento de los acuerdos pactados en un determinado contrato por parte del deudor.

b) Indemnización extracontractual: Se da ante la existencia un daño o perjuicio hacia otra persona o bien de propiedad del acreedor.

Del mismo modo existen dos clases de perjuicios, los cuales definimos de la siguiente manera:

a) Daño emergente: Corresponde a la pérdida que sufre el acreedor por incumplimiento del deudor con su obligación, en otras palabras se tiene una disminución del patrimonio.

b) Lucro cesante: Corresponde a la privación del incremento en el patrimonio producto de la potencial ganancia dejada de percibir.

El Decreto Legislativo Nº 1366 que modifica también el Decreto Legislativo N° 1192 incorpora en su artículo 15.3, la acreditación de estos dos conceptos frente a un proceso expropiatorio de inmuebles (2018):

- [P]ara la determinación del daño emergente, se debe precisar, de ser el caso, si el predio queda inhabitable, tiene pérdida de funcionalidad, traslado de bienes muebles, alquiler de inmueble temporal precisando el plazo, gastos de búsqueda, acondicionamiento del área remanente, instalación de cerco perimétrico, y otros.

- [P]ara la determinación del lucro cesante, se debe acreditar la renta dejada de percibir y el periodo contemplado de la actividad económica afectada. La certificación suscrita por el funcionario responsable del Sujeto Activo, que declara que ha revisado el expediente técnico-legal y concluye que la documentación técnico legal es completa y actualizada.

En el ámbito tributario la Ley del Impuesto a la Renta considera como ingreso proveniente de tercero en su Artículo Nº 3:

a) [L]as indemnizaciones en favor de empresas por seguros de su personal, y aquellas que no impliquen reparación de un daño, así como las sumas que se refiere el inciso g) del Artículo N° 24.

   Por su parte el inc. e) del Artículo Nº 1 del Reglamento de la LIR de la LIR precisa que **no se consideran ingresos gravables a la parte de las indemnizaciones que se otorgue por daños emergentes.** (Subrayado en nuestro).

b) [L]as indemnizaciones destinadas a reponer, total o parcialmente, un bien del activo de la empresa, en la parte en que excedan del costo computable

de ese bien, salvo que se cumplan las condiciones para alcanzar la inafectación total de esos importes que disponga el Reglamento (subrayado en nuestro)

c) Asimismo, concluye que, "[c]onstituye renta gravada de las empresas, cualquier ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros, así como el resultado por exposición a la inflación determinado conforme a la legislación vigente".

Al respecto, el inc. g) del Artículo Nº 1 del Reglamento de la LIR precisa que la ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros a que alude el penúltimo párrafo del Artículo Nº 3 de la Ley, se refiere a la obtenida en el devenir con otros particulares, en las que los intervinientes participan en igualdad de condiciones y consienten el nacimiento de obligaciones.

En ese sentido, podemos decir que constituye ganancia o ingreso para una empresa la proviene de actividades accidentales los ingresos eventuales y la que proviene de transferencia a títulos gratuitos que realice un particular a su favor.

7.5 Tratamiento tributario del justiprecio derivado de expropiaciones: ¿qué teoría lo engloba?

Como bien se ha desarrollado en la primera parte de la tesis, **la indemnización justipreciada (1999) o ahora bien llamada tasación (2018)** es la fijación del valor del inmueble elaborada de conformidad con lo establecido en el Reglamento Nacional de Tasaciones (ex CONATA), y debe determinar lo siguiente:

i) el valor comercial del inmueble; y,
ii) una indemnización por el eventual perjuicio que incluya, en caso corresponda, el daño emergente y lucro cesante.

Si analizamos de manera independiente ambos elementos, nos remontamos a lo siguiente:

El legislador al referir el término de valor comercial, según Alva Mateucci (2011), pretende no generar perjuicios fiscales al Estado para propósitos del Impuesto a la Renta considerando lo contemplado en el Artículo Nº 32 de la LIR, el cual requiere que toda operación se debe efectuar al valor que hubieren pactado las partes independientes en condiciones normales -definición propia de valor de mercado- concepto totalmente distinto al valor contable o valor en libros el cual solo se determina a partir del estado de situación financiera, en otras palabras lo que refleja finalmente el patrimonio neto.

Ahora bien, ¿cómo se determina el valor de mercado? Para ello pueden utilizarse diversas herramientas como por ejemplo cotizaciones, análisis de las transacciones frecuentes que ocurren en el mercado, precios fijados como bases, informes detallados de peritos en valuaciones, parámetros utilizados por algunas entidades comerciales o por la propia Administración Tributaria en un proceso de fiscalización cuando considera determinados índices de productividad o de transacciones frecuentes. El segundo elemento lo hemos abordado en el capítulo anterior.

7.6 Caso Fundo San Agustín

7.6.1 Resumen de los hechos

SOCIEDAD AGRÍCOLA SAN AGUSTIN SA (en adelante SASA), propietaria del fundo del mismo nombre se dedicaba a la explotación agrícola de los terrenos que lo conformaban.

El 8 de Setiembre de 1972 el Estado peruano a través de la Resolución Suprema N° 675-72-VI-DU estableció la reserva de dichos terrenos para la obra: “Ampliación del Aeropuerto Internacional Jorge Chávez”, sin embargo, recién a mediados del año 2000 mediante la Ley N° 27329, el Estado autorizó la expropiación del referido fundo. Posterior a ello la ejecución se retomó con la publicación de la Resolución Suprema N° 093-2008-MTC del 24 de julio de 2008.

La indemnización justipreciada correspondiente fue establecida luego de un proceso de arbitraje a través del laudo de conciencia recaído en la Resolución N°147 de fecha 30 de abril de 2011; donde se señalaba que dicho importe estaba compuesto por la valorización comercial del predio y la indemnización adicional producto de los más de treinta años de daños y perjuicios causados por la demora en la ejecución del proceso, donde SASA fue perjudicada no solo desde que se realizó la reserva antes mencionada sino también por el despojo ilegal de una parte del fundo mediante el otorgamiento de títulos irregulares por parte de la Dirección General de Reforma Agraria a favor de terceros.

La indemnización justipreciada ascendió a S/ 820, 069,761.80 de los cuales el 30% fue destinado a los posesionarios (invasores) que ocupaban los terrenos del fundo, por lo que finalmente SASA recibió S/ 490, 801,009.00, monto que fue gravado y declarado como pago a cuenta del Impuesto a la Renta.

Bajo este escenario, SASA inició una demanda de amparo en contra de la SUNAT considerando el argumento de la inaplicación del artículo N° 5 de la LIR, y en línea con ello el Primer Juzgado Especializado en lo Constitucional de Lima declaró fundada la demanda bajo el entendimiento de que el Artículo N°5 lesionó el derecho de propiedad de SASA ya que gravar la indemnización recibida producto de la expropiación disminuyó el valor de su patrimonio.

Posterior a ello, la sala revisora revocó la apelada declarando improcedente la demanda por estimar que el Impuesto a la Renta no grava todo el justiprecio sino solo la renta o ganancia de existir. SASA interpuso un recurso de agravio constitucional argumentado que la indemnización justipreciada no enriquece al expropiado y que solo repara la pérdida de aquello que ya formaba parte de su propiedad.

Finalmente, el Tribunal Constitucional estimó la demanda interpuesto por SASA bajo el fundamento de que la naturaleza del pago de la indemnización justipreciada se encuentra destinada a buscar el equilibrio del sujeto pasivo de la expropiación, más no en la generación de renta en los términos de enajenación voluntaria, concluyendo que la incorporación de expropiación como un hecho imponible del Impuesto a la renta distorsiona en sí mismo la finalidad de Artículo N°5 de la LIR (BAHAMONDE: 2013)

Caso Fundo San Agustín
Expresado en soles (S/)

Detalle		
Valor comercial (Terreno 3,440,112.983 m2)	503,974,538.23	
Valor comercial Unidad Agrícola 82	2,221,894.92	
Construcciones efectuadas terreno expropiado	7,742,211	
Indemnizació adicional por daños y perjuicios producto de la demora en la ejecución del proceso de expropiación	247,935,314	
Valor de edificación y obras complementa inc c) 7.1LGE	3,808,858	
10% x valor del terreno inc d) 7.1LGE	50,397,454	
10% x valor de las edificac y obras complem inc d) 7.1LGE	774,221	
Arreglos TAMN Unidad Agrícola 82	1,093,083	
Agrícola 82	222,189	
Lucro cesante Sra Alaicia Kameko (posesionaria parcelas 10441 y 1043	1,900,000.00	
	820,069,763	
Abonos del MTC	**Pagos recibidos**	**IR (2%)***
19/05/2011	45,010,235	900,205
12/07/2011	775,790,933	15,515,819
VALOR ACTUALIZADO SEGÚN FECHAS	**820,801,168**	**16,416,023**

*El Sistema del Porcentaje, llamado también Sistema del 2%, estuvo regulado por el inciso b) del artículo 85° de la LIR vigente al 2011, siendo aplicable a aquellos contribuyentes que inicien sus actividades en el ejercicio y los que no hubieran obtenido renta imponible en el ejercicio anterior, quienes efectuarán sus pagos a cuenta fijando la cuota en el dos por ciento (2%) de los ingresos netos obtenidos en el mismo mes

*Monto en reclamo por parte de SASA

Elaboración propia: Expediente N° 00319-2013-PA/TC

7.6.2 Fundamentos: Sociedad demandante y SUNAT

Sociedad demandante

Manifiesta que:

"El artículo 70° de la Constitución Política debe interpretarse como una garantía de indemnidad, pues considera que el derecho de propiedad garantiza la conservación de la integridad del patrimonio de la persona. Sostiene que al producirse una expropiación, el Estado se encuentra en el deber de indemnizar en forma completa y plena al titular del derecho por el daño que le produce, razón por la cual, la indemnización

justipreciada asegura que la situación patrimonial sea igual antes y después de la expropiación, pues así garantiza la indemnidad patrimonial del expropiado al reparar la pérdida de aquello que ya formaba parte de su patrimonio, **por lo tanto no sufre pérdida pero tampoco obtiene beneficio alguno**, razón por la que afirma que **la indemnización justipreciada forma parte del contenido esencial del derecho de propiedad frente al proceso expropiatorio**. En tal sentido, manifiesta que **la indemnización justipreciada recibida, no puede calificarse como ganancia sino como reparación y por lo tanto no corresponde aplicar sobre ella, el impuesto a la renta". (Subrayado nuestro).**

SUNAT

Manifiesta que:

[E]l impuesto a la renta no grava la indemnización justipreciada como tal, sino que grava la posible renta que pueda resultar de comparar la indemnización justipreciada recibida (que incluye el valor comercial actual del inmueble) con el valor de adquisición actualizado con normas de inflación con incidencia tributaria. En ese sentido **afirma que el impuesto a la renta empresarial grava la utilidad comercial de una empresa luego de realizar el procedimiento de determinación donde se consideran todos los ingresos, costos y gastos de un año**, siendo la indemnización justipreciada un ingreso de la empresa y solo en la medida de que pueda representar una utilidad para ella, será incidido por el impuesto a la renta respecto de la posible ganancia que conlleve **(Subrayado nuestro) (SUNAT: 2012)**

7.6.3 Sentencia del Tribunal Constitucional

Finalmente, el Tribunal Constitucional estableció que el supuesto de "expropiación" contenido en el artículo 5° del TUO de la LIR **no se identifica como un hecho imponible del impuesto a la renta, pues la naturaleza del pago de la indemnización justipreciada se encuentra destinada a buscar el equilibrio económico del sujeto pasivo** de la expropiación, más no la generación de "renta" en los términos para los que ha sido creado dicho impuesto, razón por la cual corresponde estimar la demanda. **(Subrayado nuestro).**

En línea con la sentencia del Tribunal Constitucional se considera que la interpretación realizada por la SUNAT en dichos informes no es correcta, ya que el ingreso generado por la indemnización justipreciada y las prestaciones indemnizatorias adicionales en caso de expropiaciones no puede asimilarse al criterio de renta flujo de riqueza; pues debe recordarse que el Tribunal Fiscal mediante la Resolución Nº 616-4-99, publicada con carácter de jurisprudencia de observancia obligatoria en el diario oficial "El Peruano" el 25 de julio de 1999, ha interpretado que por ingresos provenientes de operaciones con terceros, a los que se refiere el último párrafo del artículo 3º de la Ley del Impuesto a la Renta, debe entenderse aquéllos obtenidos en el devenir de la actividad de la empresa en sus relaciones con otros particulares, en las que los intervinientes participan en igualdad de condiciones y por lo tanto, consienten en el nacimiento de obligaciones, supuesto que no ocurre en el caso de las expropiaciones realizadas por el Estado.

7.7 Casos recientes

7.7.1 Antecedentes

En base al promulgación de los Decretos Legislativos N°1192 y modificatorias contempladas antes desarrollados, y que se encuentran vigentes a la fecha, los procesos expropiatorios se han redefinido de forma tal que en los últimos tres años haciendo referencia al Artículo N° 13 del Decreto Legislativo N° 1192 la incorporación del pago del incentivo del 20% al parecer ha mermado los largos procesos de expropiación que se dilataban en años anteriores (Ejemplo: Caso SASA).

Al respecto hemos extraído algunas publicaciones en el Diario Oficial El Peruano donde efectivamente se evidencia las tasaciones correspondientes a los procesos expropiatorios como la ejecución de las obras:

- ✓ "Construcción y Mejoramiento de la Carretera Camaná - Dv. Quilca - Matarani - Ilo – Tacna; Sub Tramo 1: Matarani - El Arenal, Sub Tramo 2: El Arenal - Punta de Bombón".
- ✓ Aeropuerto Internacional "Coronel FAP Francisco Secada Vignetta".
- ✓ Aeropuerto "Mayor General FAP Armando Revoredo Iglesias"

Caso N°1

ANEXO

VALOR TOTAL DE LA TASACIÓN CORRESPONDIENTE AL ÁREA DEL INMUEBLE AFECTADO POR LA EJECUCIÓN DE LA OBRA: "CONSTRUCCIÓN Y MEJORAMIENTO DE LA CARRETERA CAMANÁ - DV. QUILCA - MATARANI - ILO – TACNA; SUB TRAMO 1: MATARANI - EL ARENAL, SUB TRAMO 2: EL ARENAL - PUNTA DE BOMBÓN".

N°	CÓDIGO	VALOR COMERCIAL DEL INMUEBLE (VCI) (S/)	VALOR DEL PERJUICIO ECONÓMICO (S/)	INCENTIVO DEL 20% DEL VCI (S/)	VALOR TOTAL DE LA TASACIÓN (S/)
1	CCS-MATBOM-PTABOM-186	88,206.48	3,957.02	17,641.30	109,804.80

1564663-1

Fuente: Diario Oficial El Peruano (2017)

Caso N° 2

ANEXO

VALOR TOTAL DE LA TASACIÓN CORRESPONDIENTE AL ÁREA DE UN (01) INMUEBLE AFECTADO POR LA EJECUCIÓN DE LA OBRA: AEROPUERTO INTERNACIONAL "CORONEL FAP FRANCISCO SECADA VIGNETTA".

N°	CÓDIGO	VALOR COMERCIAL DEL INMUEBLE (S/)	VALOR DEL PERJUICIO ECONÓMICO (S/)	INCENTIVO DEL 20% DEL VALOR COMERCIAL DEL INMUEBLE (S/)	VALOR TOTAL DE LA TASACIÓN (S/)
1	PM1G-AEROIQUIT-PR-037	2 151,650.12	3,563.19	430,330.02	2 585,543.33

1801921-1

Fuente: Diario Oficial El Peruano (2019)

Caso N° 3

Anexo

Valor Total de Tasación correspondiente a un (01) inmueble afectado por la ejecución de la obra: Aeropuerto "Mayor General FAP Armando Revoredo Iglesias"

CÓDIGO DE PREDIO	VALOR COMERCIAL DEL INMUEBLE S/	VALOR DE PERJUICIO ECONÓMICO S/	INCENTIVO DEL 20% DEL VALOR COMERCIAL DEL INMUEBLE S/	VALOR TOTAL DE TASACIÓN S/
PM1G-AERCAJAMARCA-PR-0131	1'094,201.90	130,264.50	218, 840.38	1'443,306.78

1850024-1

Fuente: Diario Oficial El Peruano (2020)

Caso N°4

Anexo

Valor Total de Tasación correspondiente al área de un (01) inmueble afectado por la ejecución de la obra: Aeropuerto "Mayor General FAP Armando Revoredo Iglesias"

CÓDIGO DE PREDIO	VALOR COMERCIAL DEL INMUEBLE S/	VALOR DE PERJUICIO ECONÓMICO S/	INCENTIVO DEL 20% DEL VALOR COMERCIAL DEL INMUEBLE S/	VALOR TOTAL DE TASACIÓN S/
PM1G-AERCAJAMARCA-PR-109	9'735,508.71	250,796.00	1'947,101.74	11'933,406.45

1841266-1

Fuente: Diario Oficial El Peruano (2019)

Caso N° 5

ANEXO

VALOR TOTAL DE LAS TASACIONES CORRESPONDIENTE A UN (01) INMUEBLE Y SUS OCHO (08) MEJORAS AFECTADAS POR LA EJECUCIÓN DE LA OBRA "TRAMO VIAL ÓVALO CHANCAY / DESVÍO VARIANTE PASAMAYO – HUARAL – ACOS"

N°	Código	Valor comercial del inmueble (VCI)	Valor del perjuicio económico (VPE)	Incentivo del 20% (VCI) (S/)	Valor Total de la Tasación (S/)
1	PHA-TVOCHA-CCS-419	1,213,046.90	0	242,609.38	1,455,656.28
2	PHA-TVOCHA-CCS-420	7,555.78	0	1,511.16	9,066.94
3	PHA-TVOCHA-CCS-421	2,354.30	0	470.86	2,825.16
4	PHA-TVOCHA-CCS-422	1,903.62	0	380.72	2,284.34
5	PHA-TVOCHA-CCS-423	6,218.36	0	1,243.67	7,462.03
6	PHA-TVOCHA-CCS-424	1,230.49	0	246.1	1,476.59
7	PHA-TVOCHA-CCS-425	1,569.81	0	313.96	1,883.77
8	PHA-TVOCHA-CCS-426	3,540.36	0	708.07	4,248.43
9	PHA-TVOCHA-CCS-427	2,522.67	0	504.41	3,026.48
	TOTAL				1'497,930.02

1792649-1

Fuente: Diario Oficial El Peruano (2019)

Como se puede evidenciar de los anteriores ejemplos existen, para el cálculo de la indemnización justipreciada o tasación, distintos valores que la conforman. El valor comercial sin lugar a dudas siempre estará presente debido que es sobre el cual parte la base del cálculo, entendiendo que es indispensable conocer el valor del bien que está siendo objeto de la medida. Este es el valor más objetivo que podemos encontrar debido a que el mismo surgirá de lo que realmente esté construido sobre el terreno y el cálculo que sobre el mismo realice un experto.

Igualmente podemos encontrar dentro del cálculo una variable que se identifica como el valor del perjuicio económico. Este concepto y su valoración no es constante, debido a que surgirá de la capacidad que tenga el sujeto pasivo de probar el daño que le ha causado la medida, lo cual se relaciona con la actividad económica que sobre el inmueble tendría el sujeto pasivo. El monto reclamado como perjuicio económico debe entonces ser propuesto y probado por el sujeto pasivo, caso contrario el mismo se entenderá como inexistente y no entrará a considerarse dentro del monto total a indemnizar.

El concepto definido como incentivo, equivale al 20% que sobre el valor comercial se haya establecido sobre el inmueble. Como su nombre lo indica se trata de un beneficio adicional establecido en la Ley que busca llevar al sujeto pasivo a no controvertir el valor comercial que se le ha dado al bien por parte del Estado, con ello asumir la transferencia voluntaria del inmueble, acelerando el proceso de la posesión real por parte del Estado.

De lo antes expuesto se puede observar que la indemnización justipreciada en cada caso varía dependiendo de las características del sujeto pasivo, siendo las principales variables el valor comercial, el perjuicio económico y el incentivo, donde estos dos últimos no siempre estarán presentes en el cálculo, variarán de caso a caso considerando la posición del sujeto pasivo objeto de la medida.

8. CAPÍTULO VIII: PROYECTO NORMATIVO PROPUESTO POR EL EQUIPO DE TESIS

Dice:

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

Debe decir:

Artículo 5°.- Para los efectos de esta Ley, se entiende por enajenación la venta, permuta, cesión definitiva, aporte a sociedades y, en general, todo acto de disposición por el que se transmita el dominio a título oneroso y de manera voluntaria.

A los ingresos que se generen como consecuencia de procesos expropiatorios no les será aplicado el inciso p) del Artículo N°21 del Reglamento de la Ley de Impuesto a la Renta.

Exposición de motivos:

La intención central de la propuesta planteada es aclarar la aplicación que derivada de procesos expropiatorio se le da al pago de la indemnización justipreciada al sujeto pasivo objeto de la medida expropiatoria, con ello consideramos que se puede fortalecer el procedimiento de expropiación de bienes inmuebles en la ejecución de proyectos de gran inversión.

Se tiene claro que los proyectos de infraestructura tienen un efecto positivo en el desarrollo de un país, como bien lo señala la Cooperación Económica Asia Pacífico

2014 (APEC), la infraestructura bien diseñada, sostenible y resistente mejora el crecimiento económico, fomenta el empleo e incrementa la productividad.

Sin embargo, actualmente la mayoría de estos proyectos de infraestructura, se han visto estancados por los procesos expropiatorios que siguen. La razón principal es la determinación de la indemnización justipreciada o tasación de acuerdo a lo establecido por el Decreto Legislativo N° 1192.

Debemos comprender que la indemnización que reciben los sujetos pasivos- considerando derecho comparado del Tribunal Supremo de España- que **"el efecto del justiprecio se dirige a conseguir la indemnidad patrimonial del afectado mediante una equilibrada compensación por la privación singular de lo que ha sido objetivo de manera coactiva en razón de interés público"**.

Por su parte, la Corte Suprema de Argentina refiere que el Estado al expropiar ejerce un poder jurídico pero que **debe restituir íntegramente al propietario el mismo valor de la cosa que se le priva**, ofreciéndole el equivalente económico que le permita, de ser posible, otro bien de similares características. Asimismo menciona que la indemnización solo comprenderá el valor objetivo del bien y los daños que sean una consecuencia directa e inmediata de la expropiación. No se tomarán en cuenta circunstancias de carácter personal, valores afectivos, ni ganancias hipotéticas. No se pagará lucro cesante. El valor de bienes debe estimarse por el que hubieren tenido si la obra no hubiese sido ejecutada, ni aún autorizada.

Para el Tribunal Constitucional Colombiano **la indemnización tiene una función reparatoria**, de modo que incluye el precio del inmueble, el daño emergente y el lucro cesante. En algunas circunstancias excepcionales, el resarcimiento tendrá un propósito restitutivo o restaurador, y en consecuencia comprenderá la reparación de todos los perjuicios causados con la expropiación, así como la restitución de un inmueble de similares condiciones al perdido. El desembolso máximo se activará

cuando se requiere proteger los intereses de los afectados que tienen una especial protección constitucional.

En ese sentido, considerando lo anteriormente expuesto, consideramos inaceptables los siguientes informes SUNAT que concluyen lo siguiente:

N° 142-2010-SUNAT/2B0000 (2010):

"Para fines del Impuesto a la Renta la totalidad de los ingresos provenientes de la indemnización justipreciada y de las prestaciones indemnizatorias adicionales en caso de expropiaciones para obras de infraestructura de servicios públicos de gran envergadura deberá sujetarse al tratamiento de las ganancias de capital derivadas de una enajenación".

N° 91-2014-SUNAT/5D0000 (2014):

"Para fines del Impuesto a la Renta la totalidad de ingresos provenientes del precio a pagarse por todo concepto para la adquisición de inmuebles como consecuencia de su expropiación por trato directo, se encuentra gravada con dicho impuesto, debiendo sujetarse al tratamiento de las ganancias de capital derivadas de una enajenación".

N° 01491-2015-SUNAT/5D0000 (2015):

"En relación con los procesos de adquisición y expropiación de inmuebles regulados en el Decreto Legislativo N°1192, la determinación del Impuesto a la Renta respecto de la transferencia de bienes inmuebles afectos a dicho impuesto en los procesos en mención se efectúa cuando los sujetos pasivos de tales procesos son generadores de rentas de tercera categoría, aplicando sobre la renta neta generada en el ejercicio de que se trate la tasa de rente vigente".

En línea con las conclusiones revisadas, se refuerza la idea principal de que la indemnización justipreciada no incrementa la riqueza del sujeto pasivo, por lo que su gravamen debería ser inaplicable y la modificación inicialmente planteada al Artículo N°5 de la LIR es adecuada, precisando también, que al quedar fuera de ámbito gravable, los ingresos provenientes de una expropiación tampoco deberán ser considerados para efectos de la aplicación de la prorrata de gastos comunes establecida en el inciso p) del Artículo N°21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta referida a la aplicación de la proporcionalidad de gastos inherentes a rentas no gravadas y exoneradas.

9. CAPÍTULO IX: CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

9.1 Conclusiones

1) La indemnización justipreciada en nada incrementa la riqueza del expropiado por lo que su gravamen con Impuesto a la Renta contraviene el principio de indemnidad patrimonial establecido en la Constitución. Considerando jurisprudencia del Tribunal Supremo Español coincidimos en que ***"El efecto del justiprecio se dirige a conseguir la indemnidad patrimonial del afectado mediante una equilibrada compensación por la privación singular de lo que ha sido objetivo de manera coactiva en razón de interés público".***

2) Si bien lo recibido por el sujeto pasivo es una suma dineraria, difícilmente la misma pueda valorarse como la recepción de un precio derivado de una relación consensual en la cual el mismo accede a recibir una suma de dinero a cambio de un bien. Lo recibido es un ingreso más no una ganancia de capital debido a que la finalidad de la misma no está destinada al incremento patrimonial, por el contrario, está destinada a mantener la indemnidad el mismo **(Ver Cap.X1 Escenario 1).**

3) El Estado ha tratado de modificar su posición a través de la promulgación de sus Decretos Legislativos N°1192 y el N°1330; consideramos que la solución no ha sido del todo resuelta con el simple hecho de incorporar artículos donde se establezca que el Estado será responsable del pago del Impuesto a la Renta en lugar del sujeto pasivo o incluir las redefiniciones y acreditación de lucro cesante y daño emergente. Consideramos que si el Estado se ha reconocido como responsable del pago del Impuesto a la Renta, es porque realmente es consciente de la infracción a los principios constitucionales establecidos en el artículo 70 de la Constitución, cuando ha definido de forma equivocada la hipótesis de incidencia del Impuesto a la Renta en su Artículo N°5 de la LIR, al establecer el ingreso derivado de una expropiación como una ganancia de capital.

   Estas modificaciones reflejan en buena cuenta un paliativo ante casos como la de SASA donde aparentemente el Estado no logra comprender todavía que la indemnización justipreciada recibida por el sujeto pasivo producto de una expropiación es una restitución del valor económico del bien que se le priva además de los daños y perjuicios que son consecuencia directa e inmediata de la expropiación, mas no incremento patrimonial, esto debido a que la indemnización justipreciada lo que busca es mantener el balance patrimonial en el marco del principio de indemnidad patrimonial que debe ser el principio a ser tutelado por parte del Estado.

4) EI Estado está en la obligación de indemnizar en forma plena y completa al titular del derecho de propiedad privada, por el daño que no tenía el deber de soportar, toda vez que las entidades de la Administración Pública tienen el deber constitucional de respetar el derecho de propiedad. Esto viene a significar que cuando el Estado requiera bienes inmuebles deben obrar con sujeción al principio de legalidad y al derecho al debido procedimiento para

que pueda expropiarse, caso contrario, no será constitucional. Con lo cual sería un absurdo considerar que la indemnización a la cual está obligado a pagar el Estado por un daño causado debe ser considerada renta, trayendo consigo una doble carga en el patrimonio del sujeto pasivo, la primera al soportar un daño y la segunda al tener que pagar una renta por la indemnización recibida.

5) Los ingresos provenientes de la expropiación no deberán ser considerados dentro del cálculo de la aplicación de la prorrata de gastos comunes establecida en el inciso p) del Artículo N° 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta referida a la aplicación de la proporcionalidad de gastos inherentes a rentas no gravadas.

6) La alternativa planteada como solución por parte del Estado en los numerales 13.5 del Decretos Legislativo 1192, que pretende subsanar la violación al principio de indemnidad patrimonial, solo consigue agravar la situación del sujeto pasivo. Esto, debido a que la sola indicación en la normativa no soluciona la problemática, ya que para que el Estado "asuma" el impuesto a la renta exige como contrapartida que el sujeto pasivo considere la indemnización justipreciada como ingreso gravado, cuando no lo es. Como consecuencia esta situación generaría para el sujeto pasivo un mayor desembolso de efectivo por conceptos de Participación a los Trabajadores e Impuesto a la Renta**. (Ver Cap.X1 Escenario 2).**

7) Considerar la indemnización como ganancia de capital trae como consecuencia que, en el supuesto que el sujeto pasivo obtenga pérdidas tributarias, se vea afectado en su aplicación de cualquiera de los métodos de compensación de pérdidas tributarias previstos en el Artículo N° 50 de la LIR, lo cual no ocurriría en caso que la indemnización no sea considerada como tal. **(Ver Cap.X1 Escenario 3)**. De igual manera sucede

cuando el sujeto pasivo tenga un saldo a favor arrastrable de periodos anteriores, ya que las precisiones en la modificatorias del Decreto Legislativo N°1192 hacen referencia a que el Estado asumirá el pago del Impuesto a la Renta en caso exista, mas no alguna excepción sobre los supuestos previstos.

10. CAPÍTULO X

10.1 ANEXO I: ENTREVISTAS

10.1.1 Entrevista realizada a Dr. Miguel Eduardo Bueno Olazabal– Abogado en materia de expropiaciones y profesor Universidad de Lima. Actualmente Gerente de Servicios Jurídicos contenciosos del BBVA

Entrevistador: ¿Cuál es su opinión respecto al gravamen con Impuesto a la Renta (en adelante IR) de las indemnizaciones justipreciadas? considerando lo establecido en el Art. N° 5 de la LIR, el cual menciona que "Para los efectos de esta Ley, se entiende por enajenación la venta, permuta, cesión definitiva, expropiación, aporte a sociedades y, en general, todo acto de disposición por el que se transmita el dominio a título oneroso.

Entrevistado: Pienso que existe una contradicción entre lo que regula la Ley del Impuesto a la Renta y la Ley de Expropiación. Debemos solucionar esta diferencia considerando los principios de especialidad de la norma, y de aplicación de la ley en el tiempo, es decir, que norma posterior prima sobre norma anterior, invocando además principios de carácter constitucional. Conceptualmente, la contradicción consiste en que jurídicamente no puede haber renta sobre el producto dinerario de una expropiación. Veamos: si la noción de renta, desde el punto de vista tributario, se genera como

consecuencia de la verificación de un hecho imponible consistente en la generación de una ganancia que es gravable bajo los términos de la Ley del Impuesto a la Renta, cómo puede ser conceptualmente posible que un bien, que es vendido forzosamente por el imperio del Estado, y que se convierte en una suma de dinero, se considerado una ganancia, y sobre ello se pretenda aplicar el impuesto a la renta. Consecuentemente, la redacción del artículo 5 entra en contradicción con la Ley de Expropiaciones, pero detrás de ello está la violación de categorías jurídicas, inadmisible en un estado de derecho.

Entrevistador: Conocemos del caso del Fundo San Agustín, en el que el Tribunal Constitucional falló a favor de la Sociedad. Por su parte, la posición de SUNAT frente al caso antes mencionado fue que el IR "no grava la indemnización justipreciada como tal, sino que grava la posible renta que pueda resultar de comparar la indemnización justipreciada recibida (que incluye el valor comercial actual del inmueble) con el valor de adquisición actualizado con normas de inflación con incidencia tributaria". En base a su experiencia es cierta tal afirmación o cuál es la base imponible considerada por SUNAT?

Entrevistado: La SUNAT lo que hace es repetir el error de concepto que se origina en incluir a las expropiaciones como pasibles de renta en el artículo 5 de la Ley del Impuesto a la Renta. Tampoco se entiende cómo hace la SUNAT para pretender distinguir "la indemnización justipreciada como tal" con la "posible renta que pueda resultar de comparar la indemnización justipreciada recibida con el valor de adquisición actualizado con normas de inflación con incidencia tributaria" y encontrar que la "diferencia" es gravable con impuesto a la renta.

Lo que hay aquí es la transformación de un bien inmueble en una suma de dinero, que no ocurre por voluntad del propietario, sino por la fuerza legal de

la expropiación ¿cómo así en un acto como éste se podría originar una ganancia?

En la legislación anterior el justiprecio de un inmueble en una expropiación era fijado tomando en consideración el valor del autovalúo para fines del impuesto al valor del patrimonio predial, cosa que era notablemente abusiva, toda vez que no hay relación entre este valor y el que un bien puede tener comercialmente hablando.

Además de ello, en el mundo de la valuación de los inmuebles hay varios criterios y conceptos para determinar su valor: existen tasaciones comerciales, tasaciones por reposición de bienes, tasaciones de bienes "a nuevo", tasaciones convencionales. Y de todos estos criterios que acercan de manera más real el valor de un bien a su cotización en el mercado, el Estado tomaba como referencia el ya citado del autovalúo, lo que generaba una brecha de valores, y un perjuicio económico notable para el expropiado.

El nuevo marco legal de las expropiaciones supera esta situación, y permite llegar a un acuerdo respecto de la determinación del justiprecio a valor comercial. Esto disminuye el perjuicio del expropiado, aunque no lo restituye como es debido, porque si bien existe un interés superior que es el del Estado, éste no puede ejecutarse avasallando los derechos de los particulares.

Un expropiado no vende porque quiere, sino porque se le impone, y se pone de acuerdo en la determinación del valor. Entonces, siendo esto así, ¿cómo es posible que se genere un beneficio pasible de ser afectado por el impuesto a la renta?

10.1.2 Entrevista realizada al Dr. Jaime Morales Mejía - Abogado por la Pontificia Universidad Católica del Perú Director de la Revista Caballero Bustamante y ex miembro del Tribunal Constitucional

Entrevistador: Respecto de los argumentos presentado por SUNAT, ¿cuáles le parecen correctos?

Entrevistado: La posición de SUNAT según el Expediente revisado es clara "todo por encima del costos es ganancia". Ahora bien para contradecir ello debemos tener en cuenta que el legislador no ha sido técnico porque en su afán de abarcar más supuestos de hecho para gravar con Impuesto a la renta , ha considerado una definición de lo que es enajenación de manera amplia.

Entrevistador: ¿Considera usted que el pago de la indemnización justipreciada representa una ganancia para el sujeto pasivo?

Entrevistado: Pero ¿de qué ganancia hablamos, si es una imposición? Adicional, tomar en cuenta que se considera ganancia toda aquella que se genera con operaciones con terceros, lo que presupone que es una operación de carácter mercantil, comercial y voluntaria, sino simplemente la libertad de contratar se rompió, hay dos libertades en la Constitución que es la libertad de contratar, de pactar, concertar, etc.

Entrevistador: El DL 1192 deroga la Ley de expropiaciones Nº 27117, dentro de los principales cambios tenemos la inclusión de un incentivo del 20% en caso el sujeto pasivo acepte los argumentos del Estado.

Simplemente se ve como un paliativo, el Estado ya se dio cuenta que existe un problema allí. Sin embargo, deben revisar la exposición de motivos para poder entender bien las causas de las principales modificaciones. Un tema que me inquieta es, el momento del pago del Impuesto, ya que estaría sujeto al momento en que te paguen la indemnización.

11. CAPITULO XI: ANEXOS DE CONCLUSIONES

La Compañía ABC se encuentra en un proceso de expropiación de su terreno valorizado en S/ 15,000 K producto de la ejecución de la obra: "Ampliación de la Av. Pershing Tramo II". La información con la que se cuenta a la fecha de emitida la Resolución es la siguiente:

Valor comercial	S/ 15,000,000
Indemnización por daños	S/ 40,000
Incentivo 20%	S/ 3,000,000
Indemnización justipreciada	**S/ 18,040,000**
Fecha de pago	24/12/2019

Escenario 1: No considerar la indemnización justipreciada gravada con IR

Tratamiento sin considerar indemnización justipreciada

Valor comercial	S/ 15,000,000
Indemnización por daños	S/ 40,000
Incentivo 20%	S/ 3,000,000
Indemnización justipreciada	**S/ 18,040,000**

Estado de resultados al 31.12.2019

	Ingresos	10,000,000
	Gastos	-500,000
	Utilidad Contable	**9,500,000**
	Adiciones	-
	Deducciones	-
	Utilidad antes de part e imptos	**9,500,000**
10%	Participaciones	-950,000
	Base Imponible	8,550,000
30%	**IR**	**-2,565,000**

Tratamiento considerando indemnización justipreciada sin gravamen del IR

Comentario: No debería existir perjuicio al sujeto pasivo ya que la indemnización justipreciada refleja un resarcimiento del daño producto de la expropiación.

Estado de resultados al 31.12.2019

	Ingresos	28,040,000
	Gastos	-500,000
	Utilidad Contable	**27,540,000**
	Adiciones	-
	Deducciones**	**-18,040,000**
	Utilidad antes de part e i	**9,500,000**
10%	Participaciones	-950,000
	Base Imponible	8,550,000
30%	**IR**	**-2,565,000**

** No gravado con IR

Escenario 2: Demostración del mayor desembolso dinerario al considerar gravada con IR la indemnización justipreciada

Tratamiento considerando indemnización justipreciada sin gravamen del IR

Comentario: No debería existir perjuicio al sujeto pasivo ya que la indemnización justipreciada refleja un resarcimiento del daño producto de la expropiación.

Estado de resultados al 31.12.2019

	Ingresos	28,040,000
	Gastos	-500,000
	Utilidad Contable	**27,540,000**
	Adiciones	-
	Deducciones**	**-18,040,000**
	Utilidad antes de part e i	**9,500,000**
10%	Participaciones	-950,000
	Base Imponible	8,550,000
30%	**IR**	**-2,565,000**

** No gravado con IR

Tratamiento considerando indemnización justipreciada gravando con IR

Comentario: Representa un mayor desembolso al sujeto pasivo, tanto en el pago de particiaciones a los trabajadores como del IR.

Estado de resultados al 31.12.2019

	Ingresos	28,040,000
	Gastos	-500,000
	Utilidad Contable	**27,540,000**
	Adiciones	-
	Deducciones	-
	Utilidad antes de part e imptos	**27,540,000**
10%	Participaciones	-2,754,000
	Base Imponible	24,786,000
30%	**IR**	**-7,435,800**

GENERA UN MAYOR DESEMBOLSO POR PART -1,804,000

Escenario 3: Demostración del mayor desembolso dinerario el hecho de considerar gravada con IR la indemnización justipreciada en caso la empresa tenga pérdidas o tenga saldo a favor arrastrable

Tratamiento sin considerar indemnización justipreciada

Valor comercial	S/ 15,000,000
Indemnización por daños	S/ 40,000
Incentivo 20%	S/ 3,000,000
Indemnización justipreciada	**S/ 18,040,000**

Estado de resultados al 31.12.2019

	Ingresos	100,000
	Gastos	-500,000
	Utilidad Contable	**-400,000**
	Adiciones	-
	Deducciones	-
	Utilidad antes de part e imptos	**-400,000**
10%	Participaciones	-
	Base Imponible	
30%	**IR**	-

Pérdida tributaria arrastable -400,000

Tratamiento considerando indemnización justipreciada gravando el IR

Comentario: Así el Estado reconozca el IR, el sujeto pasivo se ve perjudicado en el arrastre de su pérdida tributaria (cualquier de los métodos), así como un mayor desembolso de dinero en base a los datos del caso.

Estado de resultados al 31.12.2019

	Ingresos	18,140,000
	Gastos	-500,000
	Utilidad Contable	**17,640,000**
	Adiciones	-
	Deducciones	-
	Utilidad antes de part e i	**17,640,000**
10%	Participaciones	-1,764,000
	Base Imponible	15,876,000
30%	**IR**	**-4,762,800**

Pérdida tributaria arrast -

12. CAPÍTULO XII: BIBLIOGRAFÍA

ALVA MATTEUCCI, M. (2012). "El Impuesto a la Renta y las teorías que determinan su afectación" en Revista Actualidad Empresarial N°249, Febrero, Lima.

ALVA MATTEUCCI, M. (2012). "Valor razonable o valor de mercado" ¿Cuál utilizar en materia tributaria frente al fisco?: Blog Mario Alva Mateucci.

http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/2011/05/13/valor-razonable-o-valor-de-mercado-cual-utilizar-en-materia-tributaria-frente-al-fisco/ (21/12/2019; 15:00 h)

BAHAMONDE, M.(2013**)** ¿Constituye renta gravada la indemnización justipreciada recibida a causa de una expropiación?

http://blog.pucp.edu.pe/blog/merybahamonde/2013/10/25/constituye-renta-gravada-la-indemnizaci-n-justipreciada-recibida-a-causa-de-una-expropiaci-n/(11/10/2019; 15:00 h)

BARCELONA LLOP, J. "Propiedad, privación de la propiedad y expropiación forzosa en el sistema del Convenio Europeo de Derechos Humanos". Madrid: Editorial Civitas. 2013

BARNÉS VÁZQUEZ, J. (Coordinador). "Propiedad, expropiación y responsabilidad: la garantía indemnizatoria en el Derecho europeo y comparado: Unión Europea, Convenio Europeo de Derechos Humanos, España, Alemania, Francia, Italia". Madrid: Editorial Tecnos. 1996;

BERMEJO VERA, J. (s.f) "La expropiación Forzosa en el Ordenamiento Español y Peruano: Semejanzas, luces y Sombras"

CASTILLO CORDOVA, L. (2011), "La Inconstitucionalidad de Gravar la Indemnización Justipreciada entregada por la Expropiación de un Bien" Repositorio Institucional Pirhua, 2011

CONGRESO DE LA REPÚBLICA DEL PERÚ (1999) "Ley General de Expropiaciones N° 27117", Mayo, Lima.

CORNEJO MEDRANO, H. (2013) "Impuesto a las Ganancias en la Enajenación de Inmuebles por Personas Naturales", Revista Ius Et Veritas N° 47, Lima.

CORTE CONSTITUCIONAL DE COLOMBIA (2015). Sentencia C-750/15. https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2015/C-750-15.htm(02/02/2020; 18:00 h)

DIARIO OFICIAL EL PERUANO (2018-2019). Resoluciones ministeriales vinculadas a expropiaciones en el Perú.

https://busquedas.elperuano.pe/normaslegales/aprueban-valor-total-de-tasacion-del-valor-comercial-de-area-resolucion-ministerial-no-905-2017-mtc0102-1564663-1/(21/01/2020; 12:00 h)

https://busquedas.elperuano.pe/normaslegales/aprueban-valor-total-de-tasacion-de-area-de-inmueble-afectad-resolucion-ministerial-n-683-2019-mtc0102-1801921-1/(20/01/2020; 15:00 h)

https://busquedas.elperuano.pe/normaslegales/aprueban-valor-total-de-tasacion-del-valor-comercial-de-inmu-resolucion-ministerial-n-0048-2020-mtc0102-1850024-1/(21/01/2020; 13:00 h)

DIARIO OFICIAL EL PERUANO (2019). Marco macroeconómico Multianual 2020-2023.

https://www.mef.gob.pe/contenidos/pol_econ/marco_macro/MMM_2020_2023.pdf(2 12/10/2019; 13:00 h)

DURAN ROJO, L. (2008). "La noción del deber constitucional de contribuir". Un estudio introductorio en Daños Ordoñez, Temas de Derecho Tributario y Derechos PÚBLICO, Palestra, Lima.

ESTATUTO CONSTITUCIONAL DEL DERECHO (1998). Revista Chilena de Derecho Vol. 25 N°3.

///C:/Users/U545778/Downloads/DialnetElEstatutoConstitucionalDelDerechoDePropiedadEnFra-2649969.pdf(09/12/2019; 18:30 h)

GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo. "Los principios de la nueva Ley de Expropiación Forzosa". Segunda reimpresión. Madrid: Editorial Aranzadi. 2006.

HUAPAYA TAPIA, RAMÓN SALBERTO Y SANCHEZ POVIS LUCIO ANDRES (2016), "El Régimen Jurídico de la Expropiación Forzosa en El Ordenamiento Jurídico Peruano, Evolución Normativa y Perspectivas Actuales" Revista Themis, Lima, 2016

MINISTERIO DE JUSTICIA DE ARGENTINA (1949). Régimen de expropiaciones.

http://www.saij.gob.ar/1487-local-corrientes-regimen-expropiaciones-lpw0001487-1949-12-22/123456789-0abc-defg-784-1000wvorpyel(12/12/2019; 16:00 h)

PASQUET, E. (s.f) "Tomando la Propiedad en Serio, Las Expropiaciones Regulatorias o Indirectas" En: Ius Et Veritas 31, p 114.

RUIZ DE CASTILLA, F. Y PONCE DE LEÓN (s.f) Las Clasificaciones de los tributos e Impuestos.

http://www.sunat.gob.pe/institucional/quienessomos/sistematributario_entiende.html (05/11/2020; 11:30 h)

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL DEL PERÚ (2013). Sentencia del Tribunal Constitucional. Recuperado del sitio web

http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2013/00319-2013-AA.pdf (09/12/2020; 18:30 h)

UTRILLA FERNÁNDEZ-BERMEJO, Dolores. "Expropiación forzosa y beneficiario privado. Una reconstrucción sistemática". Madrid: Marcial Pons. 2015

VILLEGAS, H. "Curso de finanzas, derecho financiero y tributario". Editorial Astrea, 10° edición actualizada y ampliada. (2017)

1