

El Principio de Capacidad Contributiva como Fundamento de la Constitución Financiera

Una Visión Doctrinaria y Jurisprudencial

Alberto Tarsitano*

Resumen:

El contenido y función del principio de capacidad contributiva ha sido una cuestión controvertida por economistas y juristas. A través de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional de Perú, el autor reivindica la capacidad contributiva como principio constitucional implícito, para adjudicarle una función autónoma de otros principios constitucionales (legalidad, igualdad y no confiscatoriedad) y destacar el aporte metodológico a la unidad del derecho financiero y tributario.

Palabras clave:

Capacidad Contributiva – Metodología del Derecho Financiero y Tributario – Ingreso y Gasto Público – Principios constitucionales presupuestarios – Tribunal Constitucional de Perú – Impuesto a la Renta

Abstract:

The content and function of the contribution capacity principle has been a controversial issue for economists and jurists. Through the jurisprudence of the Constitutional Court of Peru, the author claims the capacity of contribution as an implied constitutional principle to award a self-governing function from other principles (legality, equality and non confiscatory) and recognize the outstanding methodological contribution to the Financial and Taxation law unit.

Keywords:

Contribution capacity – Financial and Taxation Law Methodology - Income and public expenses – Budget constitutional principles – Constitutional Court of Peru – Income Tax

Sumario:

1 – Introducción – 2. La actividad financiera pública – 3. El concepto de capacidad contributiva – 4. La capacidad contributiva se aplica a todas las especies tributarias – 5. Principio constitucional implícito – 6. La jurisprudencia del Tribunal Constitucional del Perú – 7. Reflexión final.

* Abogado por la Universidad de Buenos Aires (1978). Abogado especializado en Derecho Tributario por la Universidad de Buenos Aires (1984). Director de la Maestría en Derecho Tributario de la Universidad Católica Argentina, profesor regular de Derecho Tributario de la Universidad de Buenos Aires, ex Presidente de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales, ex Presidente del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT), miembro Honorario del Instituto Peruano de Investigación y Desarrollo Tributario (IPIDET) y miembro Honorario del Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios (IUET).

1. Introducción

El contenido del derecho financiero y tributario se elabora a partir del basamento constitucional que confiere fundamento al poder del Estado para imponer y gastar. La gestión instrumental de los recursos enmarca su forma, sus posibilidades y límites en *los principios de legalidad, no confiscatoriedad, igualdad y capacidad contributiva*. Y si bien el objeto de nuestro estudio se ciñe al terreno jurídico, no debe ignorarse la evidente interrelación que guardan las cuestiones tratadas con la política y la economía financiera, particularmente en la orientación del gasto público hacia la satisfacción directa de necesidades sociales.

El ordenamiento jurídico de la Hacienda Pública decanta desde la Constitución, y sus diversas ramas confluyen en el Presupuesto, cuya función es conjugar –dentro del esquema institucional de la división de poderes– la autorización de los gastos y la previsión de los recursos con el plan de gobierno. La actividad financiera se objetiva en la ley de presupuesto, que articula de esta manera los medios y los fines de la política de gobierno.

La unidad jurídica que conlleva la actividad financiera pública nace con la noción de tributo, como prestación coactiva exigida por el Estado a las personas que poseen capacidad contributiva. Los recursos así obtenidos se destinan a cubrir, mediante el gasto público, las necesidades asumidas por el Estado Social y Democrático de Derecho. Las propias de su organización y las que deben ser garantizadas a los ciudadanos como derechos fundamentales. Así pues, los tributos y el resto de la renta pública (ingresos patrimoniales y crédito público) se traducen en los medios que satisfacen el programa de gobierno, el que se supone subordinado funcionalmente a la concreción de, al menos, un mínimo interés constitucional garantizado dentro de la siempre errática y evaporable noción de *interés general*.

En torno a estas cuestiones, pronto se advierte la influencia de la capacidad contributiva en los dos momentos de la actividad financiera: la recaudatoria y la erogatoria. En la primera, al conferir legitimidad a la norma tributaria que alcanza manifestaciones genuinas y actuales de riqueza; en la segunda, como deber impuesto a los habitantes de soportar el reparto de las cargas públicas, según los criterios de asignación y distribución del ingreso, y con la correlativa obligación del Estado de garantizar cierto nivel de cobertura de necesidades básicas de la población.

Así entonces, la capacidad contributiva se convierte en la savia común que nutre la raíz de tributos y gastos públicos. Recursos y gastos se

implican, recíprocamente. Son las dos caras de una moneda llamada “tributo”, que es emitida con el respaldo de capacidad contributiva del obligado al pago. Es, precisamente, por este fundamento que la vinculación no es solo funcional, sino también jurídica. En efecto, la capacidad contributiva es un principio jurídico y, como habrá de verse, jurídico constitucional. En ella conviven la causa del impuesto y su interdependencia con el gasto. Como corolario, surge el obligado enfoque metodológico: la unidad del fenómeno financiero, de la que se desprende el Derecho Financiero como disciplina autónoma. Y también sirve a una mejor comprensión funcional del Derecho Tributario, que constituye una subespecie de aquel, con autonomía relativa.

La conexión con la realidad marca, asimismo, el tránsito desde la elaboración teórica del principio hacia la eficacia práctica. Mas no hay distancia que no pueda ser acertada ni vacío que no pueda ser llenado, si se parte de una visión política que encauce los criterios de imposición y de reparto con equidad y eficiencia. Claro que el marco jurídico constitucional no evita las tensiones de una realidad que se refleja en la puja distributiva actuada por los sectores sociales, que asumen directamente la escena, cuando no el escenario, desplazando al Congreso, que es el ámbito adecuado para llevar a cabo estas representaciones.

En nuestra visión, el principio de la capacidad contributiva concebida como principio jurídico es el principio calificador del ordenamiento financiero público.

La capacidad contributiva que agazapa el principio de legalidad como fundamento jurídico del deber de contribuir, le adscribe naturaleza tributaria. Desde que también otras prestaciones coactivas patrimoniales se originan en la ley, la capacidad contributiva reivindica para los impuestos un rasgo distintivo y particular.

El reparto de la carga tributaria en función de lo que las personas pueden pagar según su patrimonio, renta o consumo justifica la progresividad de los sistemas fiscales y explica el financiamiento compulsivo del sector público con redistribución del ingreso. No hace falta decir que el sacrificio del contribuyente y el derecho de los ciudadanos a participar en los beneficios producidos con los impuestos son valores que deben mantener equilibrio.

El recorrido natural de este camino conduce a atribuir a la capacidad contributiva la doble función de servir como legitimación del poder tributario y como límite a dicho poder. Este rol transmite un equilibrio entre el Estado y los contribuyentes, ya

que abarca: (i) el mandato político-constitucional que pesa sobre los habitantes a sostener los gastos del Estado y se traduce en el deber jurídico de contribuir; (ii) la protección del derecho del contribuyente a que la ley no rebase su capacidad contributiva; (iii) la satisfacción de las necesidades mínimas garantizadas por el Estado.

De esta manera, la noción de capacidad contributiva se conecta a la visión constitucional del tributo: la prestación coactiva exigida por el Estado a personas que poseen capacidad contributiva para satisfacer los derechos fundamentales que dan contenido al interés público.

2. La actividad financiera pública

La función asignada al principio de capacidad contributiva como regulador de la actividad financiera pública no disimula los inconvenientes a la hora de poner a prueba su eficiencia como índice o medida del deber de contribuir. Sus limitaciones fueron señaladas por los economistas y juristas, que pusieron en duda su utilidad, sea como límite al poder tributario, sea como criterio de asignación óptima del gasto público.

Sin embargo, esta crítica solamente demuestra que el efecto redistributivo que surge de la dialéctica recurso-gasto es una función ejercida por el legislador con criterio político antes que puramente económico. Cabe recordar que el orden financiero es esencialmente político, aunque su examen pueda ser abordado desde los enfoques de la economía, el derecho, la sociología y la ética.

Es probablemente una conjugación de la renta, el patrimonio y el consumo, en proporciones variables, la que arroje la mejor ecuación fiscal, sin rebasar los límites fijados por los principios constitucionales de no confiscatoriedad, igualdad progresividad y generalidad. Y dando cuenta, al fin, de la inserción del derecho en la realidad sobre la cual actúa, acompasado a los cambios que el tiempo provoca en los niveles de la conciencia moral y social.

Claro que habría que advertir que, cuando se habla de la satisfacción de los derechos fundamentales, debería quedar asentado que también le cabe al Estado la responsabilidad de garantizar las libertades económicas y la seguridad jurídica que permitan el desarrollo de individuos y de empresas dentro de un sistema de mercado en el que conviven las economías del sector público y privado. Tan estéril como creer que los derechos humanos están asegurados, porque figuran en la letra de la Constitución, si el desarrollo de la economía no los posibilita.

Sea como fuente de imposición o como criterio de reparto, es evidente que en uno y en otro caso, la

capacidad contributiva se alimenta de valoraciones de la realidad formuladas por el Poder Legislativo y por el Poder Ejecutivo. Estas valoraciones no debieran ser ajenas al control de los jueces, cuando se rebasan los límites constitucionales o se ignora la satisfacción de derechos fundamentales que la Constitución garantiza.

La ponderación del comportamiento de la política financiera en América Latina desafía la conciliación de la presión fiscal sobre el sector productivo, con el empleo de los dineros públicos. En tal sentido, es evidente que las malas prácticas sobre el gasto público, que tienden a un aumento exponencial de un gasto ineficiente que se dilapida en "clientelismos" al servicio de intereses de perpetuidad del gobierno de turno (cuando no de la corrupción de sus funcionarios) desalientan, no solamente el deber de contribuir sino la confianza en la eficacia del Estado como gestor del bien común.

3. El concepto de capacidad contributiva

La capacidad contributiva es la aptitud de una persona de ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias en tanto es llamada a financiar el gasto público por la revelación de manifestaciones de riqueza (capacidad económica) que, ponderadas por la política legislativa, son elevadas al rango de categoría imponible. Nuestra tesis es que la capacidad contributiva justifica la autonomía estructural del derecho tributario y financiero.

La existencia de capacidad contributiva distingue a las prestaciones tributarias de otras prestaciones coactivas de naturaleza patrimonial que, aunque comparten ciertos rasgos comunes –como el principio de legalidad, por ejemplo–, asumen presupuestos diferentes.

La conexión subjetiva con la manifestación de riqueza permite el nacimiento de relaciones jurídicas personales, que adoptan la capacidad contributiva como fundamento. El grupo familiar, las uniones transitorias de empresas o la sucesión indivisa pueden erigir una capacidad jurídica autónoma a la concebida por el derecho privado.

La autonomía calificadora de fuente anclada en el principio de la capacidad posee singular trascendencia, cuando se define el sustento territorial de impuestos como el que grava la renta o el impuesto al valor agregado. También lo tiene en materia de federalismo fiscal, con la interacción y la coordinación de los poderes tributarios entre los distintos niveles de gobierno.

Estas definiciones no están exentas de intereses políticos o económicos, que buscan amparo también en la unidad del orden financiero. Sirva

como ejemplo lo que sucede en el impuesto a la renta: ¿qué principio consulta mejor la capacidad contributiva frente a la imposición a la renta: el domicilio o la fuente? Desde una visión subjetiva, se sostuvo que el domicilio, o la residencia, se compadecían mejor con la capacidad contributiva, ya que satisfacían más adecuadamente la equidad horizontal, entre países y entre contribuyentes. Es la postura tradicional de las naciones desarrolladas. Sin embargo, la validez de esta argumentación es muy relativa, dado que reconocer la capacidad contributiva como una condición del sujeto no significa una traslación automática de la jurisdicción tributaria a su domicilio o residencia. Porque nos preguntamos: ¿qué sucede con el reparto del gasto público? ¿Acaso el deber de contribuir a financiar el gasto se desliga de aquel lugar o país donde la riqueza se produce, bajo el régimen jurídico-económico que posibilita la creación de valor?

La cuestión puede tener, incluso, distintas proyecciones, según el tipo de renta de que se trate o el proceso de su formación. No es lo mismo la renta derivada de la titularidad de un bien inmueble, que la producida por la explotación de un intangible (regalías por patentes y marcas, por ejemplo). De todas formas, fuera de los individuos, las nuevas formas de gestión empresarial multinacional y la globalización del comercio están produciendo una difusa ubicación de la fuente, con una evidente pérdida de materialidad, que influirá en las modalidades de captación de la capacidad contributiva.

La doble perspectiva del principio ilustra sobre las manifestaciones del problema a nivel del contribuyente y del Estado, o de los Estados. Sin duda, la capacidad contributiva es una, y, por ello, el contribuyente debe estar protegido contra la doble o múltiple imposición. Los Estados federales deben encontrar, entonces, sistemas de reparto eficientes, que respeten la capacidad contributiva, como criterio de imposición y de distribución del gasto.

4. La capacidad contributiva se aplica a todas las especies tributarias

En línea con la función metodológica del principio de capacidad contributiva, concluimos en que ella es inherente a todos los tributos (impuestos, tasas, contribuciones especiales y empréstitos forzosos) y no sólo a los impuestos, a los cuales se la asocia con mayor frecuencia y naturalidad.

Advertimos que, por lo general, la visión que lo niega en las tasas y contribuciones especiales está influida por la existencia de elementos conmutativos, como son la prestación de un servicio público divisible que reporta una ventaja

diferencial (tasa) o la realización de una actividad estatal que produce la obtención de un beneficio (contribuciones).

Llamamos la atención sobre el hecho, evidente, de que la mayoría de las veces estas figuras obedecen a varias concausas político-financieras, ya que rara vez se presentan en el estado puro que las describe la teoría financiera clásica y, por ende, resulta difusa la importancia de su cuantificación individual como elemento calificador, porque es menos nítida la separación entre necesidades públicas divisibles e indivisibles que las origina.

Todos los tributos satisfacen una necesidad pública que los vuelve coactivos como deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Es obvio que se vuelven obligatorios porque los servicios públicos divisibles e indivisibles que financian resultan esenciales para la comunidad, y esta función es trascendente al beneficio que reciba individualmente cada contribuyente. De suerte que si se asume que las necesidades públicas están en el sustrato de la tributación, se deberá reconocer que también el presupuesto para su cobro es la existencia de capacidad contributiva, con prescindencia de que en los tributos que no son impuestos, se le adicione a ésta otras condiciones que legitimen su aplicación. La capacidad contributiva será, pues, el primer requisito que legitima el cobro de todos los tributos, y no solamente de los impuestos.

Se advierte cierta confusión en la secuencia que ordenan los presupuestos de aplicación de estos gravámenes, cuando se asocia, por ejemplo, la tasa con el servicio público divisible antes que con la capacidad contributiva. Sucede que tanto en las tasas como en las contribuciones, se agregan ciertos caracteres especiales derivados de la naturaleza de la actividad estatal. Sobre ellos, establecida *a priori* la procedencia básica de ellas, cabe, después, determinar su cuantificación; esta es una cuestión diferente, posterior, así como no es lo mismo establecer la condición de existencia de un instituto que determinar su extensión.

Reconocemos que es fácil la tendencia a identificarlos, porque, en ciertos casos, procedencia y medida suelen manifestarse, a la visión práctica, como un fenómeno inseparable. Pero conceptualmente no es así, y la distinción no es meramente teórica, ya que sirve para analizar la legitimidad de los tributos a la luz del principio y fundar la ilegitimidad de aquellos que no la respeten. Lo primero es, pues, revisar si existe tal capacidad contributiva para determinar si el contribuyente está obligado a pagar el tributo y lo segundo ver cómo se cuantifica o cuáles son sus límites. Las consideraciones precedentes conducen a admitir que también puede existir

en las tasas y demás contribuciones divisibles un efecto redistribuidor de su costo que atienda a la equidad vertical.

5. Principio constitucional implícito

La Constitución de Perú no menciona a la capacidad contributiva como principio informador de su estatuto financiero. Ello no obsta a su consideración como principio constitucional implícito.

Es dentro del *programa* de la Constitución –interpretada funcionalmente– que, a nuestro juicio, encuentra nítida inserción el principio de capacidad contributiva, en sus dos vertientes, como fuente de legitimación del poder fiscal y como deber de contribuir a sufragar el gasto público.

La Constitución de Perú dice en el artículo 3: *“La enumeración de los derechos establecidos en este capítulo no excluye los demás que la Constitución garantiza, ni otros de naturaleza análoga o que se fundan en la dignidad del hombre, o en los principios de soberanía del pueblo, del Estado democrático de derecho y de la forma republicana de gobierno”*.

El deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos constituye un principio *sustancial del sistema republicano o del estado democrático y social de derecho*, y no existe otra manera de financiar de manera coactiva al sector público sino en función de la capacidad contributiva.

Y si se concede que la capacidad contributiva es, como lo consideraba el pensamiento clásico, la causa remota del impuesto (y de los otros tributos según nuestra concepción), el principio de tipicidad legal no se satisface con una legitimidad formal sino que exige una manifestación de riqueza genuina asociada al hecho imponible.

En consecuencia, la dimensión del principio, es decir su vigencia posibilidades y límites, surge implícito de dos órdenes de postulados:

- (i) Del “Programa de la Constitución”, que es el conjunto de ideas que han sido dadas para delinear el modelo político, económico, social y moral de una Nación.
- (ii) De las declaraciones y los derechos consagrados por la Constitución Política.

Para nosotros, la capacidad contributiva confiere contenido a los principios de equidad, proporcionalidad y solidaridad, para erigirse en un principio autónomo del derecho financiero, que agrega un ámbito funcional diferenciado del que aportan los tres enunciados de mayor arraigo

positivo y jurisprudencial: legalidad, igualdad y no confiscatoriedad (artículo 74, Constitución de Perú).

Todos estos principios nos refieren a la capacidad contributiva, asumen su existencia como dato insoslayable, confluyen en ella, generan efectos derivados, pero constituyen expresiones diferentes, que aunque la contengan, no la agotan.

6. La jurisprudencia del Tribunal Constitucional de Perú

El Tribunal Constitucional produjo una rica doctrina sobre la proyección del principio en diferentes ámbitos, la que se expone a continuación en sus ejes fundamentales.

6.1 Principio constitucional implícito

El primer paso que dio el Tribunal Constitucional –y el más importante– fue el reconocimiento de la jerarquía constitucional del principio de capacidad contributiva.

En la sentencia N° 0033-2004-AI/TC, declaró que: *“la capacidad contributiva es un principio implícito de la tributación y que tiene un nexo indisoluble con el hecho sometido a la imposición, configurando el presupuesto legitimador para establecer tributos”*, precisando que: *“siempre que se establezca un tributo, éste deberá guardar íntima relación con la capacidad económica de los sujetos obligados, ya que sólo así se respetará la aptitud del contribuyente para tributar o, lo que es lo mismo, sólo así el tributo no excederá los límites de la capacidad contributiva del sujeto pasivo, configurándose el presupuesto legitimador en materia tributaria y respetando el criterio de justicia tributaria en el cual se debe inspirar el legislador, procurando siempre el equilibrio entre el bienestar general y el marco constitucional tributario al momento de regular cada figura tributaria”*.

En el mismo año, que marcó una prolífica época del Tribunal Constitucional en la construcción de la doctrina referida al principio, se sostuvo en la causa N° 0053-2004-PI/TC: *“... para que el principio de capacidad contributiva como principio tributario sea exigible, no es indispensable que se encuentre expresamente consagrado en el artículo 74° de la Constitución, pues su fundamento y rango constitucional es implícito en la medida que constituye la base para la determinación de la cantidad individual con que cada sujeto puede/debe en mayor o menor medida, contribuir a financiar el gasto público; además de ello, su exigencia no sólo sirve de contrapeso o piso para evaluar una eventual confiscatoriedad, sino que también se encuentra unimismado con el propio principio de igualdad, en su vertiente vertical”*.

6.2 La capacidad contributiva como límite al poder tributario

El Tribunal Constitucional hizo suya la tradicional doctrina que encuentra en los principios constitucionales límites operativos al poder tributario del Estado.

En la sentencia N° 53-2004-PI/TC se dijo: “...cuando este Tribunal Constitucional interpreta los alcances del principio de capacidad contributiva, lo hace partiendo de la estrecha relación que necesariamente debe existir entre el tributo y la capacidad económica que le sirve de sustento. Es a partir de dicha consideración que el principio en comentario adopta un contenido concreto y se aleja de la posibilidad de que pueda ser relativizado por el legislador hasta desaparecer al momento de la generación de un tributo. Sin embargo, tal función no es la única que emana de aquél, sino que también –al igual que en el caso de los principios tributarios recogidos en el texto constitucional– sirve de límite a la actividad del legislador en el ejercicio de la potestad tributaria que le es propia”.

Con la misma orientación, en las sentencias N° 3666-2008-PA/TC y 00319-2013-PA/TC se estableció lo siguiente:

“...se puede decir que los principios constitucionales tributarios son límites al ejercicio de la potestad tributaria, pero también son garantías de las personas frente a esa potestad; de ahí que dicho ejercicio será legítimo y justo en la medida que su ejercicio se realice en observancia de los principios constitucionales que están previstos en el artículo 74° de la Constitución...”

6.3 Aplicación a todos los tributos

En la sentencia N° 0033-2004-AI/TC, luego de examinar la diferencia entre los hechos imposables del impuesto y la tasa, el Tribunal interpreta que si bien en esta última la capacidad contributiva no deriva del propio hecho imponible “...su alegación no se niega, pero es claro que ella no podría derivarse directamente del hecho generador, sino que, de ser invocada, deberá fundarse a otras consideraciones”.

En la causa N° 41-2004-AI se impugnaron diversas ordenanzas expedidas por la Municipalidad de Santiago de Surco referidas a arbitrios (tasas). Allí se dijo:

*“Si bien de lo que se trata es de costear un servicio, nada obsta para que las Municipalidades tomen en cuenta reglas de justicia en la imposición; y es que **nadie puede ser llamado al pago de tributos si por lo menos no cuenta con una capacidad mínima para satisfacerlos**” (énfasis agregado).*

La afirmación precedente se alinea con la postura expuesta en el punto 5 de este trabajo, y también comparte el diferente alcance del principio en las tasas cuando se afirma: “... no es posible negar la concurrencia del principio de capacidad contributiva en todos los casos, aunque no en el nivel de criterio generador de la tasa (arbitrio), sino como criterio de invocación externa debido a circunstancias excepcionales” (Sentencia 53/2004/PI/TC).

6.4 Relación con otros principios constitucionales

6.4.1 El Principio de no confiscatoriedad

La conexión de los dos principios es muy potente y hasta se confunden en un punto, pues toda carga confiscatoria afecta la capacidad contributiva aunque no toda afectación de esta última produce un efecto confiscatorio.

La convergencia de los dos principios se establece en la sentencia N° 2302-2003-AA, donde el Tribunal tiende un puente entre ambos con la razonabilidad y la proporcionalidad, en una demostración de que el conjunto de las garantías constitucionales se implican y realimentan las unas con las otras. Se dijo en este precedente: “Para que pueda apreciarse una relación de compatibilidad entre la tributación y el derecho de propiedad, es necesario que las afectaciones a la última sean razonables y proporcionadas, de modo tal, que no constituyan una apropiación indebida de la propiedad privada. Ahora bien, las afectaciones a la propiedad son razonables cuando tienen por objeto contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, para lo cual, necesariamente debe hacerse en la medida y proporción de la capacidad contributiva de cada persona o empresa”.

En esta misma sentencia se destaca un valioso enunciado: “Es cierto que se excede el límite de la capacidad contributiva y, por ende, un tributo se vuelve confiscatorio, sea a consecuencia de un solo tributo exorbitante, o por vía de diversas cargas tributarias que siendo moderadas, en su conjunto traen el mismo efecto y presión sobre el contribuyente. Sin embargo, este es una situación que requerirá de un peritaje especial para su comprobación”.

Se pregunta el Tribunal si se afecta la no confiscatoriedad por la concurrencia de dos o más impuestos. Y se responde recordando que la capacidad contributiva de una persona es una sola (cuestión distinta a su expresión en diversas manifestaciones), para concluir que: “...la confiscatoriedad no se configura por sí misma si un mismo ingreso económico sirve de base imponible para dos impuestos, sino más bien, en estos casos, lo que deberá analizarse es si, a consecuencia de ello, se ha originado una excesiva presión tributaria

sobre el contribuyente, afectando negativamente su patrimonio”.

Lo transcrito se encuentra en línea con los fundamentos y resolución del tema 1, “Las garantías constitucionales ante la presión del conjunto de tributos que recaen sobre el sujeto contribuyente”, adoptada en las XIV Jornadas del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, celebradas en Buenos Aires, en 1989¹.

Poco tiempo después, el Tribunal Constitucional discriminó entre no confiscatoriedad y capacidad contributiva, al señalar en la Sentencia N° 2822-03-AA (doctrina reiterada en Sentencia 3797-2006-PA/TC), que la creación del Impuesto Mínimo a la Renta no respetaba los derechos fundamentales del artículo 74 de la Constitución, por cuanto: “a) en materia de impuesto a la renta, el legislador se encuentra obligado, al establecer el hecho imponible, a respetar y garantizar la conservación de la intangibilidad del capital, lo que no ocurre si el impuesto absorbe una parte sustancial de la renta, de la que potencialmente hubiere devengado de una explotación racional de la fuente productora del rédito, o si se afecta la fuente productora de la renta, en cualquier quantum; b) el impuesto no puede tener como elemento base de la imposición una circunstancia que no sea reveladora de capacidad económica o contributiva, que en el caso del impuesto mínimo a la renta con el que se pretende cobrar a la actora, no se ha respetado...”

6.4.2 El Principio de igualdad

En la causa N° 0033-2004-AI/TC el Tribunal Constitucional precisó la conexión entre el derecho de igualdad con el principio de capacidad contributiva diciendo: “el reparto de los tributos ha de realizarse de forma de tal que se trate igual a los iguales y desigual a los desiguales, por lo que las cargas tributarias ha de recaer, en principio, donde exista riqueza que pueda ser gravada, lo que evidentemente implica que se tenga en consideración la capacidad personal o patrimonial de los contribuyentes”.

La referencia anterior vincula la igualdad y la capacidad contributiva entre sí y con los principios de generalidad y proporcionalidad, lo que se hace explícito al afirmar: “...el principio de igualdad tributaria, sea en el plano horizontal o vertical, va de la mano con la capacidad contributiva, determinando, por un lado, que a igual manifestación de riqueza se generalice la obligación de pago; y, por el otro, que dicha obligación sea proporcional a la capacidad contributiva del obligado” (Sentencia N° 4014-2005-AA/TC).

Las afirmaciones del Tribunal demuestran cómo la capacidad contributiva es la base de todos los principios constitucionales.

Lo que se reafirma al aseverar: “ciertamente, el principio de capacidad contributiva se alimenta del principio de igualdad en materia tributaria, de ahí que se le reconozca como un principio implícito en el artículo 74 de la Constitución, constituyendo el reparto equitativo de los tributos sólo uno de los aspectos que se encuentran ligados a la concepción del principio de capacidad contributiva”.

6.4.3 El Principio de no retroactividad

En la causa N° 4227/2005-PA/TC, se discutió sobre la aplicación retroactiva de la base imponible del impuesto al juego de casino y máquinas tragamonedas, y allí el Tribunal tuvo la oportunidad de consignar el vínculo necesario entre la irretroactividad de la ley con la capacidad contributiva, al decir:

“Lo dispuesto por el Tribunal Constitucional no afecta en modo alguno el principio de no retroactividad de las normas en materia tributaria, dado que éste se basa en el entendido de la no afectación a una capacidad contributiva ya agotada, que no puede invocarse en estos casos, pues el fallo de este Colegiado no dispuso la exención de pago alguno, sino que, habiéndose producido el hecho gravado, el mismo debía recalcularse conforme a una nueva base imponible y alícuota justa, más beneficiosa para la recurrente, como efectivamente ha ocurrido” (énfasis agregado).

6.4.4 El principio de solidaridad tributaria y la relación con la capacidad contributiva

Un grupo de fallos del Tribunal Constitucional ha fundado el deber de contribuir en el principio de solidaridad, considerándolo un principio implícito del Estado Social y Democrático de Derecho (artículo 43 de la Constitución Política). En una de esas sentencias, hasta se ha llegado a sostener que: “la transformación de los fines del estado determinará que se pase de un deber de contribuir, basado fundamentalmente en la capacidad contributiva, a un deber de contribuir basado en el principio de solidaridad” (Exp. N° 6626-2006-PA/TC). Si esta frase se desgaja del contexto en el que fue pronunciada sería válido plantearse si el Tribunal Constitucional ha pretendido justificar la validez de ciertos tributos aun cuando ellos prescindan de la capacidad contributiva, situación que se evidencia con particular intensidad cuando se persiguen fines extra-fiscales a través de figuras tributarias. Es cierto que una referencia a

1 El relato nacional de Perú en el Tema 1 fue elaborado por los Dres. Enrique Vidal Henderson y Luis Hernández Berenguel.

la solidaridad genera cautela ante el temor de que este principio es empleado como un medio para clausurar las tradicionales garantías del derecho del contribuyente o resulte funcional al uso populista de la política fiscal².

Sin embargo, creemos que una evaluación del conjunto de la jurisprudencia del Tribunal disipa las dudas sobre un posible uso excesivo, pues los fallos dan cuenta de la necesidad de conciliar la solidaridad con el conjunto de las garantías del artículo 74. En realidad, no es necesario recurrir a la solidaridad para fundar el efecto redistributivo de la riqueza a través de los impuestos, pues como ha sido puesto en manifiesto en los puntos precedentes, esta función le cabe también al principio de capacidad contributiva como factor de conexión en la asignación del gasto. Y al ser un mismo principio con manifestaciones en las dos vertientes de la hacienda pública se despeja toda preocupación sobre la posibilidad de que un tributo lo ignore.

De ello se sigue que todo intento de expandir el fundamento del deber de contribuir irremediablemente cae en la capacidad contributiva.

La consideración amplia del principio de capacidad contributiva no lo reduce a la justificación de la carga legítima, sino que le agrega la asignación del gasto y por lo tanto de redistribución de la riqueza. La solidaridad no desplaza a la capacidad contributiva sino que es ésta última quien la concreta, como también es ella quien acuerda contenido tangible a la justicia social y a la equidad como el hilo conecta el barrilete con la tierra. Sin ella, en lugar de principios no serían sino barriletes: vistosos, esquivos, caprichosos, sobrevolando por nuestras cabezas a merced de los vientos gubernamentales.

En la sentencia N° 0689-2006-AA, se dijo que: *“Conviene en ese sentido precisar que lo señalado por este Colegiado no significa que el Legislador o la Administración Tributaria tengan carta abierta para sustentar su actuación apelando de manera indiscriminada a la extrafiscalidad en la lucha contra la evasión tributaria. En efecto, este fenómeno – muestra de intervencionismo estatal en materia económica– sólo es aceptable en circunstancias excepcionales bajo parámetros objetivos y razonables; lo cual, conforme a un juicio estricto de constitucionalidad, implicaría aceptar únicamente la relativización del principio de capacidad contributiva, más nunca su desaparición total.*

“En todo caso, frente a cualquier controversia, habrá que recurrir a la evaluación de la razonabilidad y proporcionalidad de la medida adoptada”.

6.5 Manifestaciones impropias de capacidad contributiva

En varias causas (N° 646-1996-AA, 2822-2003-AA y 03797-2006-PA/TC) se discutió la constitucionalidad del Impuesto Mínimo a la Renta. La cuestión fue zanjada por el Tribunal Constitucional declarando la inconstitucionalidad de la norma en tanto se adoptaba como elemento de base de la imposición una circunstancia reveladora de capacidad contributiva ajena a la renta. Se dijo para ello:

*“...el establecimiento del impuesto mínimo a la renta, por medio del cual se grava a la accionante con un tributo del orden del dos por cien del valor de sus activos netos, como consecuencia de no encontrarse afecto al pago del impuesto a la renta, supone una desnaturalización desproporcionada del propio impuesto a la renta que dicha norma con rango de ley establece, **ya que pretende gravar no el beneficio, la ganancia o la renta obtenida por la accionante como consecuencia del ejercicio de una actividad económica, conforme se prevé en el artículo 1º, donde se diseña el ámbito de aplicación del tributo, sino el capital o sus activos netos**” (énfasis agregado) (Sentencia N° 03797-2006-PA/TC).*

La misma línea de análisis se estableció en ocasión de decidir sobre la validez del Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta (AAIR), un pago a cuenta creado en el 2002, que se calculaba sobre el valor del patrimonio de los contribuyentes en lugar de hacerlo sobre rentas reales o proyectadas. Por esta incongruencia entre el hecho imponible con la naturaleza y fin del impuesto, se declaró la inconstitucionalidad del AAIR. En la sentencia N° 33-2004-AI/TC, se lee como fundamento:

*“Debe tenerse en cuenta que los pagos anticipados: [...] sólo encuentran sentido y se legitiman y justifican en relación con un tributo y un hecho imponible que han de plegarse en todo a los principios de justicia: [...], vale decir, que exista idoneidad y congruencia en la estructuración de los tributos y, por ende, en las obligaciones accesorias que de ella emanan. De esta forma, **si en el impuesto a la renta el hecho económico que sirve de sustento para la creación del tributo es la generación de renta, el mismo basamento deberá ser utilizado por el***

2 Para una crítica de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional ver CÉSAR GARCÍA NOVOA, *La doctrina del principio de solidaridad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Peruano*, en Revista Peruana de Derecho Tributario, Universidad de San Martín de Porres, Tax Law Review, revista electrónica, año 3. N° 11, 2009.

legislador para establecer el pago anticipado, generándose, en caso de producido el quiebre de dicha estructura, una colisión con el principio de capacidad contributiva, lo que obliga a este Tribunal Constitucional a denunciar la inconstitucionalidad de la norma sometida a enjuiciamiento” (énfasis agregado).

6.6 Manifestaciones genuinas de capacidad contributiva

A diferencia de lo visto en el punto anterior, otros impuestos fueron convalidados siguiendo el mismo análisis de congruencia entre el hecho imponible y la naturaleza del gravamen.

En el Exp. N° 4014-2005-AA/TC se cuestionó el denominado Impuesto Extraordinario de Solidaridad, un impuesto a cargo del empleador que tomaba en cuenta las remuneraciones pagadas. Allí se afirmó:

“... el hecho de que el legislador haya considerado, de manera extraordinaria y temporal, la capacidad de pago de remuneraciones como un síntoma o presunción de riqueza gravable, no vulnera en abstracto los principios de capacidad contributiva, igualdad y el de no confiscatoriedad”.

En la misma dirección, la congruencia entre hecho imponible y finalidad fue aceptada al dirimirse los planteos sobre la constitucionalidad de impuestos al patrimonio: el *“Impuesto Extraordinario a los Activos Netos (IEAN) y el Impuesto Temporal a los Activos Netos (STC N.º 2727-2002-PA/TC y 3797-2006-PA/TC)”*.

En la sentencia N° 00071-2008-PA, el Tribunal Constitucional declaró:

“Está claro que los activos netos se instituyen como manifestación de capacidad contributiva en cuanto a impuestos al patrimonio se trata. Así, debe reflexionarse en el sentido de que estos se constituyen como uno de los elementos con los que finalmente se obtendrá la renta ($K + T = R$). Es más, debe señalarse que en algunas realidades socioeconómicas no muy lejanas, se utilizan como complemento del Impuesto a la Renta para acentuar su progresividad”.

Con similares argumentos también fue admitida la validez de las retenciones impositivas, con la consideración de que estos regímenes no afectan la capacidad contributiva pues *“no se trataría de un nuevo tributo ni de ninguna nueva carga impositiva (pago adelantado o anticipo) para el contribuyente, sino de un deber de colaboración administrativa formal para el adquirente de los productos sujetos al sistema de deducciones”* (Sentencia N° 03769-2010-PA/TC).

6.7 Fines extra-fiscales

Varios fallos admiten la finalidad extra-fiscal de los impuestos y también de los deberes de colaboración destinados a prevenir la evasión. Desde que ningún tributo pierde definitivamente el efecto recaudatorio, la compatibilidad con las garantías del derecho del contribuyente también fue advertida por el Tribunal, aunque hubiera sido conveniente una consideración más directa a la capacidad contributiva como presupuesto insoslayable de todo gravamen, incluido el creado con fines preponderadamente extrafiscales.

En la sentencia N° 06089-2006-AA, donde se debatía la legitimación de un anticipo del Impuesto General a las Ventas sobre la importación de ciertos bienes, se dijo que: *“De ello puede afirmarse que siendo la función principal del tributo la recaudadora –entendida no como fin en sí mismo sino antes bien como medio para financiar necesidades sociales–, pueda admitirse que en circunstancias excepcionales y justificadas para el logro de otras finalidades constitucionales, esta figura sea utilizada con un fin extra-fiscal o ajeno a la mera recaudación, cuestión que, indiscutiblemente, no debe ser óbice para quedar exenta de la observancia de los principios constitucionales que rigen la potestad tributaria”.*

6.8 Tasas

En materia de tasas, también la jurisprudencia del Tribunal Constitucional ha receptado muchos de los rasgos que la doctrina ha atribuido al tributo, ya sea para marcar límites a su cuantía, como para justificar su procedencia. Puede decirse que algunos de estos fallos han sido concebidos con criterio docente, con la evidente intención de generar una directriz ordenadora que sirva a los municipios para adecuar sus legislaciones. Ello se comprueba en los fallos donde se afirma la necesidad de que la tasa guarde relación con el costo del servicios y en aquellos otros donde se indica que la capacidad contributiva, y en particular la valuación de los inmuebles, no puede ser el único índice considerado para establecer su cuantía.

6.8.1 Rol en la cuantificación de las tasas

En el siempre delicado tema de establecer el monto de la tasa que retribuye el servicio, el Colegiado indicó que: *“...una primera prohibición al momento de cuantificar tasas es que el criterio de capacidad contributiva sea utilizado como único criterio o el de mayor prevalencia, pues es justamente en estos casos donde la tasa se convierte en un impuesto encubierto”.* Y, advirtió, sobre un vicio muy enraizado en fiscos locales consistente en que: *“...bajo el pretexto de atender a la capacidad contributiva, se termine*

exigiendo una contribución mayor que la equivalente al coste del servicio prestado”.

A diferencia de la Corte Suprema de Argentina, que admite el valor de los inmuebles como base imponible de las tasas relativos a tales bienes (alumbrado, barrido y limpieza, por ej.), el tribunal peruano reflexiona: *“evidentemente, el autoavalúo –instrumento que demuestra la capacidad contributiva en cada caso–, no puede ser el criterio originario y determinante para distribuir el costo del servicio, pues no es en base a la capacidad contributiva que se genera la obligación tributaria, sino a consecuencia de la actividad desempeñada por el municipio para la efectiva prestación de servicios en beneficio de los contribuyentes”.*

En la sentencia N° 2572-2003-AA/TC se explicó:

- i. *“Las tasas son prestaciones tributarias exigidas a aquellos a quienes de alguna manera afecta o beneficia una actividad estatal, las cuales, como se desprende de las normas mencionadas, deben estar destinadas a financiar el costo del servicio prestado y, por lo tanto, deben ser determinadas en función de él, y no de la capacidad contributiva del sujeto pasivo del tributo, representada, en el caso de autos, por el uso destinado al predio y su área declarada, ya que esta es una característica propia de los impuestos, los cuales no pueden ser creados, regulados, modificados ni extinguidos por los gobiernos locales”.*
- ii. *“Para los arbitrios, el hecho generador de la obligación tributaria debe ser la prestación efectiva del servicio o su mantenimiento, cuyo cálculo se efectuará en función del costo real del servicio prestado, no resultando congruente que la demandada utilice, como uno de los criterios de determinación del tributo, el valor del autoavalúo, al no ser posible advertir una relación razonable entre este y el servicio recibido. El valor del autoavalúo no puede servir como parámetro para establecer el valor de un servicio público”.*

6.8.2 Tasas y principio de solidaridad

También señaló que la capacidad contributiva, en las tasas, podía cumplir un rol en la

redistribución del coste entre los destinatarios del servicio, concepto que estimamos propicio y bien controlado por los límites que fija la sentencia, imponiendo vinculación al servicio y criterio no exclusivo ni excluyente. De ahí que, bajo tales condiciones, no molesta la referencia conjunta con el principio de solidaridad (a lo sumo se puede decir que sobrepasa): *“La capacidad contributiva, con base en el principio de solidaridad, puede excepcionalmente ser utilizada como criterio de distribución de costos, dependiendo de las circunstancias económicas y sociales de cada municipio y si de esa manera se logra una mayor equidad en la distribución, cuestión que debe sustentarse en la ordenanza que crea el arbitrio”* (énfasis agregado)(sentencia N° 00053-2004-PI/TC).

7. Reflexión final

La capacidad contributiva es un principio constitucional autónomo que posee su propio campo de acción, además de conferir justificación y contenido a otros principios como igualdad, no confiscatoriedad, generalidad, proporcionalidad y tipicidad legal. Los tribunales tienen la misión de construir una doctrina sobre su alcance, capaz de dar respuesta a un grupo de problemas cruciales, entre los que se cuentan: la retroactividad de las leyes, la utilización de las presunciones y ficciones, el concepto de renta global o territorial, los sistemas de determinación de la renta neta, los criterios de imputación temporal, los pagos a cuenta, la existencia de los mínimos no imponibles, la distinción de la incidencia según la fuente de la renta, la exclusión de ciertos bienes y servicios de la imposición, la satisfacción de fines extra-fiscales o la onerosidad resultante de la presión impositiva global.

Pero es todavía más urgente admitir el rol de la capacidad contributiva en la distribución del ingreso bajo el Estado social y democrático de derecho, admitiendo que a partir de la carga coactiva impuesta a los sectores pudientes, nace el correlativo deber del gobierno de fijar el umbral en el que la siempre imprecisa consideración del bienestar general o interés público decante hacia la satisfacción directa de las necesidades mínimas de los grupos socialmente carenciados. ☒