

Jorge Bravo Cucci^(*)

Breves reflexiones sobre el desarrollo jurisprudencial del principio de capacidad contributiva

“ASÍ LAS COSAS, A LO QUE ESTÁ FACULTADO EL LEGISLADOR, NO ES A DETERMINAR O ELEGIR QUÉ HECHOS SON REVELADORES DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA, SINO A CONSTRUIR EL HECHO IMPONIBLE SOBRE LA BASE DE UN HECHO QUE, CON ARREGLO AL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA, REPRESENTA UNA MANIFESTACIÓN DE RIQUEZA. SI SE QUIERE, PUEDE DECIRSE QUE EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA LIMITA LA POSIBILIDAD DE ELECCIÓN DEL LEGISLADOR”.

1. El principio de capacidad contributiva

No encuentra este principio, un fundamento positivo en el ordenamiento jurídico peruano. No obstante ello, con poco o relativo esfuerzo intelectual, se le encuentra insito en el ordenamiento jurídico, fundamentalmente en lo que respecta a la especie tributaria «impuesto», en tanto se le reconoce y respeta al diseñar las normas impositivas que integran el Sistema Tributario Peruano y, preponderantemente, por encontrarse íntimamente relacionado con el principio de igualdad, siendo de alguna forma, un doblez de este, tanto así que Eugenio Simón Acosta⁽¹⁾ sostiene lo siguiente:

«[E]l principio de capacidad contributiva que la Constitución del Perú no formula de manera expresa puede llegar a ser un auténtico derecho subjetivo de la persona en cuanto expresión o concreción del derecho a la igualdad».

Ciertamente, debe ser reconocido el carácter polémico de este principio, que ha generado fervientes detractores, como es el caso de Einaudi, para quien la capacidad contributiva no es más que un par de palabras que se escapan de entre los dedos y que se escurren incomprensiblemente y con las cuales se pretende explicar todo. Lo cierto es que la dificultad en conceptualizarlo no puede ser trastocada en la negación de su existencia.

(*) Abogado. Profesor de Derecho Tributario de la Pontificia Universidad Católica del Perú.

(1) SIMÓN ACOSTA, Eugenio. *Derechos fundamentales y tributos. El Sistema tributario peruano: propuesta para el 2000*. p. 4.

Breves reflexiones sobre el desarrollo jurisprudencial del principio de capacidad contributiva

En rigor, el principio de capacidad contributiva se encuentra presente en la configuración de toda especie tributaria, graduándolas o fundándolas, según sea el caso. Los tributos «fundados» por este principio son los impuestos, especie que sufre la incidencia del principio en la propia descripción de su presupuesto de hecho. Por su parte los tributos «graduados» por la capacidad contributiva son las tasas y las contribuciones, pues si bien el presupuesto de hecho de ellas no es una manifestación de riqueza sino un acto de la administración pública, el principio repercute necesariamente en la graduación de la cuantificación de la obligación tributaria.

La capacidad contributiva se exterioriza en el mundo fenoménico a través de manifestaciones o si se quiere de índices reveladores de riqueza, los cuales pueden ser de tres tipos: (i) la renta; (ii) el consumo; o, (iii) el patrimonio, que desde óptica distinta pueden visualizarse como renta obtenida o generada, renta consumida y renta acumulada. Como bien lo apunta Menéndez, de las referidas manifestaciones de riqueza, la doctrina considera mayoritariamente, que el índice más significativo es la renta, y en menor medida el patrimonio y el consumo⁽²⁾. Así, en virtud del principio de capacidad contributiva, un impuesto no debe incidir sobre un evento o circunstancia que no sea una manifestación de riqueza, siendo el principio una medida de cada contribución individual al sostenimiento del gasto público.

Por eso resulta extraño e ilegal que el legislador nacional, en ejercicio de su potestad tributaria, establezca impuestos que no se encuentren fundados en el principio en comentario, como es el caso del «Impuesto Extraordinario para la Promoción y Desarrollo Turístico Nacional», creado por Ley 27889, tributo que grava la entrada al territorio nacional de turistas que empleen medios de transporte aéreo internacional, pues ello no es un índice revelador de capacidad contributiva y que, mas bien, impresiona como una «tasa» o «contribución camuflada», dado que la recaudación del supuesto «impuesto» se destinará a la implementación y mejoramiento del aparato turístico nacional.

El principio de capacidad contributiva parte de la premisa fundamental sustentada en que los contribuyentes deben ser tratados con igualdad y que los pagos de tributos por ellos efectuados implican un sacrificio igual para cada uno de ellos,

“ASÍ, EN VIRTUD DEL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA, UN IMPUESTO NO DEBE INCIDIR SOBRE UN EVENTO O CIRCUNSTANCIA QUE NO SEA UNA MANIFESTACIÓN DE RIQUEZA, SIENDO EL PRINCIPIO UNA MEDIDA DE CADA CONTRIBUCIÓN INDIVIDUAL AL SOSTENIMIENTO DEL GASTO PÚBLICO”.

lo que genera como consecuencia que los contribuyentes con igual capacidad económica paguen prestaciones equivalentes; y que los contribuyentes con diferente capacidad económica paguen prestaciones tributarias diversas, con ninguna utilidad o pérdida de utilidad equivalentes.

Ahora bien, sobre la base de tales presupuestos, puede afirmarse que la capacidad contributiva es la posibilidad económica que tiene un sujeto de pagar tributos. Para efectos didácticos, podemos dividirla en (i) capacidad contributiva subjetiva (o relativa); y, (ii) capacidad contributiva objetiva (o absoluta).

- a) La capacidad contributiva es subjetiva o relativa cuando se tiene en consideración a las personas sometidas a la afectación del tributo. Es la llamada «capacidad económica real». De esta forma, el sujeto es individualizado en la medida de sus posibilidades económicas. En este plano, se advierte la materialización de la capacidad contributiva, en tanto que el sujeto se encuentra apto para absorber la carga tributaria.
- b) La capacidad contributiva es objetiva o absoluta cuando se toma en consideración

(2) MENÉNDEZ MORENO, Alejandro. *Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Lecciones de Cátedra*. p. 81.

Jorge Bravo Cucci

manifestaciones objetivas de la persona. En dicha forma, el legislador apunta a los eventos que demuestran aptitud económica para concurrir a las arcas fiscales.

Al respecto, Alberto Xavier señala lo siguiente:

«Tampoco todas las situaciones de la vida abstractamente susceptibles de desencadenar efectos tributarios pueden pues, ser designadas por el legislador como hechos tributables. Este se encuentra limitado en su facultad de selección por la exigencia de que la situación de la vida a integrar en la previsión de la norma sea reveladora de capacidad contributiva, esto es, de capacidad económica, de riqueza, cuya expresión sobre cualquier forma se pretende someter a tributo.

Puede el legislador escoger libremente las manifestaciones de riqueza que repunte relevantes para efectos tributarios, bien como delimitarlas por una u otra forma, mas siempre deberá proceder a esa elección entre las situaciones de la vida reveladoras de capacidad contributiva y siempre a estas se ha de referir en la definición de los criterios de medida del tributo»⁽³⁾.

La capacidad contributiva relativa o subjetiva actúa, inicialmente, como criterio de graduación de los impuestos y como límite de la potestad tributaria, permitiendo la manutención del «mínimo vital», impidiéndose, de esta forma, que la progresividad tributaria alcance niveles confiscatorios o de cercenamiento de otros derechos constitucionales.

Ahora bien, debe ser reconocido el hecho de que el principio de igualdad tributaria no puede ser operado sin la ayuda del principio de capacidad contributiva. Cuando se observa la capacidad de contribuir de las personas físicas y jurídicas, esta capacidad subordina al legislador y atribuye al órgano jurisdiccional el deber de controlar su efectividad, en cuanto poder de control de la constitucionalidad de las leyes y de la legalidad de los actos administrativos.

Por corresponder al hombre la capacidad de contribuir, su medición es personal, no siendo relevante considerar la naturaleza jurídica de las especies tributarias. La idea de capacidad contributiva, o su contenido, sirve de parámetro para analizar el mayor o menor tenor de injusticia fiscal existente en los sistemas tributarios.

De otra parte, debe ser dicho que un tributo que pretenda gravar la falta de explotación de bienes bajo el argumento de afectar una renta o rendimiento potencial es un tributo que no respeta el principio de capacidad contributiva, pues el hecho imponible no estaría configurado por manifestación de riqueza alguna sino por una circunstancia contraria. Es claro que la potestad tributaria no puede ser ejercida para sancionar la falta de explotación de recursos o la capacidad productiva ociosa, pues para ello existen mecanismos sancionatorios de los cuales el Estado puede hacer uso.

Finalmente, es importante advertir que las recientes preocupaciones por los nuevos instrumentos e Instituciones del Derecho Tributario Internacional, como es el caso de las normas de control contra los precios de transferencia entre partes relacionadas económicamente, deben ir de la mano con un adecuado análisis respecto a los posibles conflictos con el principio de capacidad contributiva. En efecto, si bien la regla del *arm's length*⁽⁴⁾, en principio, respeta la capacidad contributiva, debe observarse en cada caso concreto que los métodos para el control de los

(3) XAVIER, Alberto. *Manual de Direito Fiscal*. Volumen I. p. 108. «Nem todas as situações da vida abstratamente suscetíveis de desencadear efeitos tributários podem, pois, ser designadas pelo legislador como fatos tributáveis. Este encontra-se limitado na sua facultade de seleção pela exigência de que a situação da vida a integrar na previsão da norma seja reveladora de capacidade contributiva, isto é, de capacidade econômica, de riqueza, cuja expressão sob qualquer forma se pretende submeter a tributo.

Pode o Legislador escolher livremente as manifestações de riqueza que repunte relevantes para efeitos tributários, bem como delimitá-las por uma ou outra forma mas sempre deverá proceder a essa escolha de entre as situações da vida reveladoras de capacidade contributiva e sempre a estas se há de referir na definição dos critérios de medida do tributo».

(4) La OCDE define al precio *arm's length* como aquel que, acordado entre partes no relacionadas, involucradas en las mismas transacciones o en transacciones similares, en las mismas condiciones o en condiciones semejantes, en un mercado abierto.

Breves reflexiones sobre el desarrollo jurisprudencial del principio de capacidad contributiva

precios de transferencia no establezcan bases imponibles fictas o presuntas que distorsionen el propósito de la imposición⁽⁵⁾.

2. La capacidad contributiva en las sentencias del Tribunal Constitucional

Si bien no existe en el texto de la Constitución Política del Perú, un reconocimiento expreso al principio de capacidad contributiva, el Tribunal Constitucional ha reconocido su carácter implícito, indicando que el mismo se alimenta o fluye del principio de igualdad (Sentencia 0033-2004-AI/TC).

En anteriores sentencias, el Tribunal Constitucional se había referido al principio de capacidad contributiva de forma indirecta, en el sentido de que la capacidad contributiva guarda un nexo indisoluble con el hecho sometido a imposición, consideración a partir de la cual el principio adopta un contenido concreto y se aleja de la posibilidad de ser relativizado por el legislador hasta desaparecer al momento de la generación del tributo (Sentencia 1907-2003-AA/TC) distinguiéndola de la capacidad económica (Sentencia 0033-2004-AI/TC), siendo aplicable a los impuestos y en alguna medida a las tasas y contribuciones (Sentencia 00053-2004-AI/TC).

El Tribunal Constitucional sostiene que la capacidad contributiva es la aptitud de una persona para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, la que se sustenta en base a determinados hechos reveladores de riqueza.

Entiende, sin embargo, el Tribunal Constitucional, que en tanto la Constitución no ha «constitucionalizado» ningún impuesto, ni tampoco ha determinado qué tipo de actividades económicas pueden ser, o no, objeto de regulaciones fiscales (Sentencia 2727-2002-AA/TC y Sentencia 0004-2004-AI/TC), es potestad del Estado a través de sus órganos competentes, establecer los impuestos necesarios para el sostenimiento del gasto público.

Como bien lo entiende el Tribunal Constitucional en la Sentencia 4014-2005-AA/TC, el principio de capacidad contributiva es un principio implícito en la Constitución Política del Perú que se deriva del principio de igualdad, y que es uno -no el único- de los principios fundamentales para alcanzar la justicia tributaria. Este principio que regula la potestad de establecer normas jurídicas tributarias (tributos), consiste en que solo pueden ser objeto de imposición, circunstancias reveladoras de capacidad contributiva, la cual, de acuerdo al Tribunal Constitucional, es «(...) la aptitud de una persona para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, la que se sustenta en base a determinados hechos reveladores de riqueza».

Como es de verse, el principio de capacidad contributiva, es un límite a la potestad normativa que ejerce el Estado en materia tributaria, no siendo una mera directriz o recomendación al legislador sino un mandato preceptivo y vinculante⁽⁶⁾. En respeto a dicho principio, el

“EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA, ES UN LÍMITE A LA POTESTAD NORMATIVA QUE EJERCE EL ESTADO EN MATERIA TRIBUTARIA, NO SIENDO UNA MERA DIRECTRIZ O RECOMENDACIÓN AL LEGISLADOR SINO UN MANDATO PRECEPTIVO Y VINCULANTE”.

(5) «Lo que los métodos de comparación deben respetar, por tanto, es el principio de capacidad contributiva, y estos corresponderán en mayor o menor medida al criterio *arm's length* en la proporción de cuanto su resultado pondere el precio efectivo de mercado (precio de libre concurrencia). Si hay un principio para ser respetado por la legislación y por los aplicadores del derecho, este es el de capacidad contributiva. Este sí es un verdadero principio. De lo contrario, la disciplina del *transfer price* serviría como un mecanismo de tributación por medio de ficciones y presunciones, lo que colicionaría frontalmente con el régimen constitucional brasileño». TÓRRES, Heleno. *Preços de transferência e seu controle fiscal no Mercosul*.

(6) BRAVO CUCCI, Jorge. *Fundamentos de Derecho Tributario*. Palestra: 2006. p. 105.

Jorge Bravo Cucci

legislador debe diseñar los impuestos, eligiendo un hecho revelador de capacidad contributiva. Mas, ¿tiene el legislador facultad para decidir qué hechos concretos son reveladores de esta? No parece que tal pregunta pueda contestarse en sentido afirmativo. Y ello porque una cosa es tener facultad para definir el hecho gravable de un impuesto, y otra muy distinta es tener la facultad para definir si un hecho es -o no- revelador de capacidad contributiva.

Que el principio de capacidad contributiva no esté expresamente recogido en el texto constitucional no significa que no pueda accederse a su contenido de significación por la vía de la interpretación. Y como al igual de los otros principios, el de capacidad contributiva está construido sobre la técnica de los conceptos jurídicos indeterminados (Sentencia 00053-2004-AI/TC). Existe una porción de hechos que claramente estarán comprendidos en el concepto, como otros que, con igual claridad, estarán excluidos, quedando una zona o halo de indeterminación que es menester determinar caso por caso.

Lo que claramente refleja la capacidad contributiva, es la riqueza que una persona genera, obtiene o acumula. Todo aquello que represente un empobrecimiento o un desmedro en el patrimonio de la persona, o no tenga relevancia económica, con seguridad no representará una capacidad contributiva⁽⁷⁾.

Así las cosas, a lo que está facultado el legislador, no es a determinar o elegir qué hechos son reveladores de capacidad contributiva, sino a construir el hecho imponible sobre la base de un hecho que, con arreglo al principio de capacidad contributiva, represente una manifestación de riqueza. Si se quiere, puede decirse que el principio de capacidad contributiva limita la posibilidad de elección del legislador, quien tendrá que elegir el hecho gravable dentro de la gama de manifestaciones de riqueza posibles.

En efecto, como lo menciona Xavier:

«Tampoco todas las situaciones de la vida abstractamente susceptibles de desencadenar efectos tributarios pueden pues, ser designadas por el legislador como hechos tributables. Este se encuentra limitado en su facultad de selección por

la exigencia de que la situación de la vida a integrar en la previsión de la norma sea reveladora de capacidad contributiva, esto es, de capacidad económica, de riqueza, cuya expresión sobre cualquier forma se pretende someter a tributo

Puede el Legislador escoger libremente las manifestaciones de riqueza que repute relevantes para efectos tributarios, bien como delimitarlas por una u otra forma, más siempre deberá proceder a esa elección entre las situaciones de la vida reveladoras de capacidad contributiva y siempre a estas se ha de referir en la definición de los criterios de medida del tributo»⁽⁸⁾.

3. Las rentas ficticias y la jurisprudencia constitucional

Perez de Ayala⁽⁹⁾, circunscribe a tres las funciones de las ficciones en el Derecho Tributario. Según tan insigne maestro, se trata de instrumentos que se utilizan para lo siguiente:

- a) La reducción simplificadora de los elementos substanciales del derecho.
- b) Concretizar el principio de eficacia, a los efectos de simplificar o acelerar la gestión, liquidación o recaudación tributaria.
- c) La lucha contra el fraude tributario.

La pregunta que surge inmediatamente es, si para alcanzar tales finalidades, el legislador debe emplear las ficciones sin contemplar posibles vulneraciones a los principios tributarios contenidos en el texto constitucional. En un Estado democrático -a diferencia de lo que ocurre en un régimen socialista- no parece ser esa una posibilidad

(7) MOSCHETTI, Francesco. *El principio de la capacidad contributiva*. En: *Tratado de Derecho Tributario*. Tomo I. p. 264.

(8) XAVIER, Alberto. *Manual de Direito Tributário*. Volumen I. p. 108.

(9) PEREZ DE AYALA, José Luis. *Op. cit.*; p. 30.

permitida: el deber de contribuir al sustento del gasto público, tiene como límites los principios tributarios contenidos en la Constitución.

En un único caso, el Tribunal Constitucional Peruano se ha pronunciado sobre las rentas ficticias y su pertinencia. Lo ha hecho en la Sentencia 0033-2004-AI/TC referida al Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta (AAIR), en el cual declaró su inconstitucionalidad.

En dicha sentencia, el Tribunal Constitucional reconoce lo siguiente:

«[L]a capacidad contributiva tiene un nexo indisoluble con el hecho sometido a imposición; es decir, 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. De modo que, cuando el Tribunal Constitucional reconoce que todo tributo que establezca el legislador debe sustentarse en una manifestación de capacidad contributiva (STC N.º 2727-2002-AA/TC), lo que hace es confirmar que la

relación entre capacidad económica y tributo constituye el marco que, en términos generales, legitima la existencia de capacidad contributiva como principio tributario implícito dentro del texto constitucional».

Luego, el Tribunal añade esto:

«[E]n el caso del tributo precitado, solamente el legislador podrá tomar como índice concreto de capacidad contributiva la renta generada por el sujeto pasivo del tributo o aquella que potencialmente pueda ser generada, y en esa misma línea podrán ser indicadores de capacidad contributiva en otros tributos el patrimonio o el nivel de consumo o gasto o la circulación del dinero; demás esta decir que en caso de renta inexistente o ficticia, el quiebre del principio se torna evidente. En igual sentido, cuando nos encontramos frente a una obligación legal derivada de una obligación tributaria principal, como ocurre en el caso de los anticipos o pagos a cuenta, el principio de capacidad contributiva -que tal como se ha señalado constituye el génesis de la tributación- obliga a que el legislador respete la estructura del tributo y, como no puede ser de otro modo, el hecho generador de la imposición, que en el caso planteado es la renta».

La claridad de tales razonamientos nos releva de mayores explicaciones. El Tribunal Constitucional entiende, correctamente, que la implementación de ficciones allí donde no existe renta, supone un quiebre, una vulneración o, si se prefiere, un irrespeto al principio de capacidad contributiva. A la luz de tan importantes reflexiones, se abren una serie de escenarios dignos de ser analizados desde su perspectiva constitucional, siendo algunos, los precios de transferencia, la regla de valor de mercado, los gastos causales cuya deducción se encuentra limitada objetivamente por mandato de la Ley, la regla de subcapitalización y el incremento patrimonial no justificado en el caso de ingresos por actividades ilícitas.