

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL PERÚ  
FACULTAD DE DERECHO



**LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA EN LOS IMPUESTOS DESDE LA  
PERSPECTIVA DEL ESTADO CONSTITUCIONAL:  
RELATIVIZACIÓN DE LOS ÍNDICES O MANIFESTACIONES DE  
RIQUEZA**

Tesis que presenta el bachiller Juan Alberto Paredes Marroquín para optar  
por el título de Abogado

Asesor: Luis Alberto Durán Rojo

Febrero, 2014

Lima



A Juan Gualberto y Lourdes Rosario, mis padres  
A Marco y Mauricio, mis hermanos  
A Ana Paula, por su paciencia  
A Luis Durán, por su motivación y apoyo  
A todas las demás personas que en algún  
momento me dieron aliento para seguir

## ÍNDICE

INTRODUCCIÓN Y PROPÓSITO DE ESTE ESTUDIO.....1

CAPÍTULO I: EL IMPUESTO COMO INSTRUMENTO AL SERVICIO DE LOS FINES CONSTITUCIONALES, SU INFLUENCIA EN LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS Y, EN ESPECIAL, EN EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.....10

1. El derecho tributario a partir de la Constitución. La perspectiva constitucional del Derecho Tributario.....11
2. Fines del impuesto.....14
  - 2.1 Fines tradicionales del impuesto.....15
  - 2.2 Fines múltiples del impuesto.....23
3. Los principios constitucionales tributarios. El principio de Capacidad Contributiva.....30
  - 3.1 Breve descripción y funciones.....30
  - 3.2 La influencia de los fines del impuesto de acuerdo al contexto espacio-temporal en la configuración de los principios tributarios.....34
  - 3.3 La Capacidad Contributiva como principio material de justicia. Cuestiones preliminares y problemática.....36

CAPÍTULO II: LA FORMULACIÓN DEL CONCEPTO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.....44

1. La Capacidad Contributiva a partir de una perspectiva no constitucional: la teoría de la “causa” del tributo.....45
  - 1.1 Concepto y fundamento.....45
  - 1.2 Críticas.....56
2. El desarrollo de la Capacidad Contributiva a partir del Principio de Igualdad.....59
  - 2.1 El Principio de Igualdad en el Estado Liberal: Igualdad Formal.....63
  - 2.2 El Principio de Igualdad en el Estado Social: Igualdad Material.....74
  - 2.3 El Principio de Igualdad en el Estado Constitucional: Interdicción de la Arbitrariedad.....88
    - 2.3.1 Crisis de la capacidad contributiva como único principio de justicia tributaria.....92

2.3.2 Conflicto con otros bienes y deberes dignos de tutela: la ponderación constitucional.....	94
CAPÍTULO III: LOS ALCANCES DEL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA EN EL PERÚ.....	102
1. Antecedentes en las Constituciones peruanas.....	102
2. La Capacidad Contributiva en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional.....	109
CAPÍTULO IV: RELATIVIZACIÓN DE LOS ÍNDICES O MANIFESTACIONES DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.....	153
1. Capacidad contributiva como cualidad subjetiva.....	153
2. Relativización de los “índice de riqueza”. Dos casos concretos.....	162
2.1 Impuesto a las Transacciones Financieras (ITF).....	162
2.2 Los impuestos ambientales.....	170
CONCLUSIONES.....	183
BIBLIOGRAFÍA.....	188

# LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA EN LOS IMPUESTOS DESDE LA PERSPECTIVA DEL ESTADO CONSTITUCIONAL: RELATIVIZACIÓN DE LOS ÍNDICES O MANIFESTACIONES DE RIQUEZA

## INTRODUCCIÓN Y PROPÓSITO DE ESTE ESTUDIO

Como es de conocimiento general, la Constitución Política otorga al Estado la facultad de crear tributos, con el objetivo básico de solventar los gastos públicos<sup>1</sup>. No obstante, dicha facultad no es irrestricta, sino que funciona dentro de los cauces que ella misma establece. En tal sentido, las constituciones —sin alusión a una en particular—contemplan una serie de principios que encauzan el ejercicio del poder tributario: reserva de ley, igualdad, no confiscatoriedad, seguridad jurídica, entre otros.

Entre dichos principios, encontramos el de capacidad contributiva, y que fuera considerado en una cierta época como el más importante principio de justicia tributaria por los estudiosos de la materia<sup>2</sup>. Este principio ha sido contemplado

---

<sup>1</sup> Preliminarmente, y a manera de introducción, partiré de la idea de que el Estado establece tributos con el objeto de tener los recursos para solventar los gastos públicos, y de esta manera satisfacer las necesidades primordiales de los ciudadanos. Dicha función básica podemos llamarla como “función recaudatoria”. No obstante, como se verá más adelante, los tributos no solamente tendrán una función recaudatoria, sino que podrán cumplir otro tipo de funciones, en virtud de los objetivos que le depara el programa constitucional.

<sup>2</sup> Palao Taboada denomina a dicha época, “apogeo del principio” y tuvo lugar en la doctrina italiana. Ver Palao Taboada, Carlos. “El principio de capacidad contributiva como criterio de justicia tributaria: “Aplicación a los impuestos directos e indirectos”. En: *Vectigalia*, N° 1, Año 1, Lima, 2005, p. 20.

expresamente en muchas constituciones políticas<sup>3</sup>, mientras que respecto de otras, los órganos jurisdiccionales se encargaron de reconocerle como principio “implícito”<sup>4</sup>. Si bien, no estaría en discusión el hecho de que la capacidad contributiva no es el principal principio constitucional en materia tributaria, dado que se acepta que para asegurar la justicia en dicha materia es necesaria la actuación conjunta con otros principios (como la igualdad y no confiscatoriedad por citar ejemplos); sin embargo, no ha perdido su vigencia y trascendencia, en virtud de que reiteradamente los estudiosos sostienen que los tributos deben respetar necesariamente la capacidad contributiva de los contribuyentes y, asimismo, no son poco frecuentes las alegaciones de su vulneración ante los tribunales.

La presente investigación trata acerca del principio de capacidad contributiva, restringiéndose solamente a los impuestos. Como se sabe, los tributos se clasifican en tres tipos: impuestos, contribuciones y tasas<sup>5</sup>. Los impuestos se definen como el tipo de tributo no vinculado, o sea como un tributo cuya hipótesis de incidencia consiste en un hecho cualquiera que no sea una actuación estatal en beneficio del contribuyente<sup>6</sup>. Hay dos razones por

---

<sup>3</sup> Por citar como ejemplos: las Constituciones Políticas de Italia (1947) y España (1978).

<sup>4</sup> Por citar, como ejemplos, las Constituciones Políticas de Perú (1993) y Argentina (1853).

<sup>5</sup> Esta misma clasificación de los tributos, también es acogida por el Código Tributario peruano.

<sup>6</sup> Esta definición la podemos encontrar en Ataliba, Geraldo, *Hipótesis de incidencia tributaria*. Instituto Peruano de Derecho Tributario, Lima, 1987, p. 162. Similar definición es tomada también por nuestro derecho positivo, en la Norma II del Código Tributario peruano, cuando define al impuesto como el tributo cuyo cumplimiento no origina una contraprestación directa a favor del contribuyente por parte del Estado.

las cuales hacemos dicha delimitación: la primera, es por una cuestión simplemente de delimitación pura; la segunda, y más importante, tiene que ver con el hecho de que entre todas las especies del género “tributo”, el impuesto es la más relevante y, en este último caso, también por dos razones. Por una parte, el impuesto es uno de los principales instrumentos que el Estado utiliza para cumplir con una serie de fines, principalmente la generación de mayores ingresos (en comparación con las tasas y las contribuciones); por otro lado, la mayoría de controversias entre el Estado y los ciudadanos en materia tributaria—a partir de la revisión de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional peruano—tienen que ver con la aplicación de impuestos. Tanto desde la óptica del Estado como la de los contribuyentes, el “impuesto” es el tributo que reúne una mayor trascendencia.

Ahora bien, la noción de que el pago de impuestos se hace en la medida en que se cuente con los medios para ello—es decir, que exista “capacidad contributiva”—es una idea muy antigua.<sup>7</sup> El desarrollo del principio de capacidad contributiva ha sido marcado por ciertos hitos—los cuales a su vez, se desarrollarán en este trabajo— y que al menos desde mi punto de vista, su influencia en la manera en que se entiende este principio aún continúa.

---

<sup>7</sup> Al respecto, Palao Taboada afirma que: “La idea de que el reparto de las cargas necesarias para el mantenimiento de la comunidad política debe hacerse de acuerdo con la riqueza de cada uno de los miembros de esta comunidad es muy antigua; se remonta seguramente a los orígenes mismos de la noción de comunidad. (...) En la Edad Media, Santo Tomás Aquino hablaba de gravar unicuique secundum summa facultatem y secundum aequalitatem proportionis.” (el subrayado es mío) Ver Palao Taboada, Carlos. “El principio de capacidad contributiva como criterio de justicia tributaria: “Aplicación a los impuestos directos e indirectos”. En: *Vectigalia*, N° 1, Año 1, Lima, 2005, p. 19.

Por un lado, una parte del desarrollo del principio de capacidad contributiva proviene de la Ciencia de la Hacienda y Derecho Financiero, lo cual es entendible en virtud del matiz económico que tiñe este principio.<sup>8</sup>

Por otra parte, su desarrollo también se produce a partir del principio de igualdad.<sup>9</sup> Cabe señalar que dicho desarrollo se produjo principalmente en Europa (Italia y España), mientras que en Latinoamérica, en cambio, se hizo una mayor elaboración respecto al principio de no confiscatoriedad, lo cual quitó espacio al principio de capacidad contributiva.<sup>10</sup> El desarrollo del

---

<sup>8</sup> Luego de afirmar que *“la idea de que el reparto de las cargas necesarias para el mantenimiento de la comunidad política debe hacerse de acuerdo con la riqueza de cada uno de los miembros de esta comunidad es muy antigua; se remonta seguramente a los orígenes mismos de la noción de comunidad”*, Palao Taboada puntualiza que *“la idea es recibida también por la Ciencia Económica y en particular por la Ciencia de la Hacienda.”* (el subrayado es mío) Ver Palao Taboada, Carlos. “El principio de capacidad contributiva como criterio de justicia tributaria: “Aplicación a los impuestos directos e indirectos”. En: *Vectigalia*, N° 1, Año 1, Lima, 2005, p. 19. En efecto, el concepto de capacidad contributiva es recibido por la Ciencia de la Hacienda, tanto así que para Griziotti, además de constituir un elemento preeminente dentro de la teoría de la causa que él desarrolló –como se verá más adelante– lo situó como uno de los principios distributivos de la Hacienda. Ver Griziotti, Benvenuto. *Principios de la Política, Derecho y Ciencias de la Hacienda*. Traducción de Enrique R. Meta, Instituto Editorial Reus, Centro de Enseñanza y Publicaciones S.A., Preciados, 6423 y Puerta del Sol, 12, Madrid, 1958, p. 133.

<sup>9</sup> En gran parte de la bibliografía consultada, hemos observado que el principio de capacidad contributiva ha sido desarrollado por los estudiosos, en conexión muy estrecha con el principio de igualdad, de manera tal que cuando desarrollan este último principio, reiteradamente lo relacionan con el de capacidad contributiva. De manera ilustrativa, podemos mencionar a Simón Acosta, quien señaló que: *“El principio de capacidad contributiva o capacidad económica es una manifestación del derecho fundamental a la igualdad, reconocido por el Artículo 14 de la Constitución Española (CE)”*. Ver Simón Acosta, Eugenio. “Derechos fundamentales y tributos”. En: Cuadernos Tributarios, Asociación Fiscal Internacional (IFA) Grupo Peruano, N° 25, Lima, 1991, p. 3. Del mismo modo, Pérez Royo haciendo referencia al principio de capacidad contributiva, afirmó que: *“Este criterio guarda una estrecha relación con el de igualdad que, como es sabido, representa una de las determinaciones o principios constitutivos del Derecho moderno, entendiendo por tal al que nace con el constitucionalismo”*. Ver Pérez Royo, Fernando. Derecho Financiero y Tributario- Parte General, Editorial Civitas S.A., Cuarta Edición, Madrid, 1994, p. 35. Finalmente, García Etchegoyen refiriéndose a la Corte Constitucional italiana, señaló que ella *“(…) establece una conexión rígida o interdependencia entre los principios de igualdad y capacidad contributiva, despejando las dudas que habían surgido en torno a la juridicidad de la norma que consagra la capacidad contributiva como criterio de justicia, y su carácter preceptivo en materia tributaria”*. Ver García Etchegoyen, Marcos F. *El principio de capacidad contributiva. Evolución dogmática y proyección en el Derecho argentino*. Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, 2004, p. 29.

<sup>10</sup> Spisso menciona que: *“Entre nosotros, la doctrina no le ha prestado debida atención al principio de capacidad contributiva, en orden a la limitación del poder tributario del Estado. Ello es consecuencia,*

principio de capacidad contributiva en relación con el de igualdad en Europa, llegaba una etapa de “apogeo” en virtud de que en un cierto momento, la capacidad contributiva se convertirá en la “medida del principio de igualdad”, en vista a que siendo este último de naturaleza abstracta y relacional, necesita de un elemento que ayude a concretizarlo, cumpliendo ese rol precisamente, el principio de capacidad contributiva.<sup>11</sup>

Sobre la base de lo anterior, se llegaría finalmente a la idea de que el principio de capacidad contributiva es el fundamento de la obligación tributaria, es decir, es el criterio principal de justicia vinculante para el propio legislador en la *creación y reparto* de los tributos. De acuerdo con la doctrina tradicional, para efectos de que la imposición recaiga en aquellos que posean idoneidad económica, y que tributen basados en la situación económica particular, se requiere que los impuestos graven indicios o manifestaciones reveladores de riqueza, de los cuales razonablemente se pueda deducir la idoneidad económica, siendo los “clásicos” indicios o

---

*en parte, del desarrollo y extensión de las construcciones hechas en derredor del principio de no confiscatoriedad, que no dejaron lugar para el juego de otros principios rectores de la tributación. (...) En la doctrina española y en la italiana sucedió exactamente lo contrario.” (el subrayado es mío) Ver Spisso, Rodolfo. Derecho Constitucional Tributario. Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1991, p. 241.*

<sup>11</sup>Palao Taboada señala que: *“Esta concepción del principio de capacidad contributiva está ligada, a su vez, a una cierta forma de entender el principio de igualdad, según la cual este último es un principio puramente formal y abstracto, que se limita a afirmar que deben tratarse por igual las situaciones iguales, pero no proporciona un criterio para determinar cuándo dos situaciones son iguales o desiguales. Se hace así necesario un criterio que resuelva este problema, criterio que en el caso de las normas tributarias viene dado precisamente por la capacidad contributiva, sobre la cual se traslada, en consecuencia, todo el peso de la aplicación del principio de igualdad.” (el subrayado es mío) Ver Palao Taboada, Carlos. “El principio de capacidad contributiva como criterio de justicia tributaria: “Aplicación a los impuestos directos e indirectos”. En: *Vectigalia*, N° 1, Año 1, Lima, 2005, p. 20.*

manifestaciones de riqueza—o los más aceptados— según los estudiosos, la renta, el patrimonio y el consumo.<sup>12</sup>

Actualmente, dicha noción tradicional que sostiene de manera rígida que los impuestos deben gravar indicios o manifestaciones de riqueza, es una posición que, en mi opinión, se viene relativizando —y que a futuro posiblemente se va a relativizar más— pese a que hay autores respetables que la propugnan firmemente.<sup>13</sup>

Entonces, la pregunta concreta sobre la cual versará la presente investigación será: ¿es aún sostenible la idea de que los impuestos deban necesariamente recaer sobre los “clásicos” índices de riqueza para ser constitucionales?

---

<sup>12</sup> En este punto, hago mención a la “doctrina tradicional”, en vista de la constatación —a partir de toda la bibliografía revisada— de la amplia convergencia que existe de los autores —de los más antiguos a los más recientes— en afirmar que los impuestos deben necesariamente gravar índices o manifestaciones reveladores de riqueza, de los cuales se pueda deducir la idoneidad económica, para efectos de respetar el principio de capacidad contributiva. Al respecto, es pertinente citar lo indicado por Moschetti: *“Existe una amplia convergencia entre los estudiosos de la ciencia de las finanzas y entre los estudiosos del derecho tributario, en considerar como manifestaciones del conjunto de la capacidad económica la renta global, el patrimonio global y el gasto total; se añaden luego los incrementos de patrimonio (sucesiones, donaciones, premios etc.) y los incrementos de valor del patrimonio cuando no hayan sido ya gravados con el impuesto sobre la renta”*. Ver Moschetti, Francesco. “El principio de capacidad contributiva”. En: *Tratado de Derecho Tributario*, dirigido por Andrea Amatucci, Editorial Temis, Bogotá, 2001, Tomo I, p. 263.

<sup>13</sup> En efecto, he observado que esta idea se repite en gran parte de los textos consultados para la elaboración de este trabajo. A modo de ejemplo, se puede citar a Ataliba, quien afirma de una manera muy explícita la obligación de que los impuestos recaigan sobre indicios o manifestaciones de riqueza, al indicar primero que: *“Entonces, al dibujar la hipótesis de incidencia, él está obligado por este principio constitucional de igualdad a elegir un hecho con contenido económico, un hecho mensurable. (...) Este hecho tiene que ser mensurable, tiene que tener contenido económico, porque de otro modo jamás será posible que el juez que va a ver de la rigurosa aplicación de la Constitución, por el legislador, o de la ley, por la administración, jamás podrá tener el juez criterio para saber si fue obedecido el principio de igualdad (...)”*. Para luego, sostener concluyentemente que: *“El legislador tiene que establecer explícitamente el dibujo total de un hecho con contenido económico. Si no lo hace, la ley es inconstitucional.”* Ver Ataliba, Gerardo, “Derecho Constitucional Tributario”. En: *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, N° 11, Lima, 1986, pp. 34- 35.

Mi respuesta a esa pregunta sería negativa, basada en una serie de consideraciones que desarrollaré en extenso:

Primero, el hecho de que el impuesto sea un instrumento que pueda servir no solamente a una finalidad recaudatoria, sino también a una serie de fines que pueden ser de los más variados en vista de la amplitud del programa constitucional, lo cual altera la visión tradicional del tributo y, con ello, se relativiza la noción también tradicional del principio de capacidad contributiva.

Segundo, al aceptarse el hecho de que puedan existir otros fines que cuenten con respaldo constitucional y, en este caso, la concurrencia de otros principios constitucionales junto con el de capacidad contributiva, puede derivar en situaciones de conflictos o antinomias en determinados casos concretos. En este contexto, no se aceptaría de manera inflexible la aplicación de la noción tradicional del principio de capacidad contributiva.

Finalmente, la consideración de la capacidad contributiva como una cualidad subjetiva; es decir, una condición que debe tener el sujeto para que válidamente se le pueda exigir la obligación de pagar impuestos, y si bien la idea de que los presupuestos legales graven índices o manifestaciones de riqueza, constituye un parámetro objetivo para alcanzar el respeto al principio de capacidad contributiva, pero no necesariamente es la capacidad contributiva en sí misma.

Dicho todo lo anterior, este trabajo se propone definir el lugar que ocupa el principio de capacidad contributiva en el contexto del Estado Constitucional (entendido como la superación del Estado Liberal y el Estado Social de Derecho). Si bien se acepta la importancia de este principio en materia tributaria, ello no lo convierte superior en comparación con los demás principios constitucionales. Por otra parte, el hecho que el impuesto pueda ser utilizado para distintos fines –además del recaudatorio y redistributivo– y por tanto, estar al servicio de otros principios constitucionales, posibilita la ocurrencia de supuestos conflictos constitucionales entre estos últimos y el principio de capacidad contributiva. En este contexto, es posible la adopción de impuestos que no graven los tradicionales índices de riqueza, y por tanto no sean acordes con la noción tradicional del principio de capacidad contributiva.

Para ello, en el primer capítulo realizaré un desarrollo acerca de los fines a los cuales puede servir el impuesto, y su influencia en el principio de capacidad contributiva. Luego, en un segundo capítulo haré un recorrido por las formulaciones teóricas que se han tejido en torno al principio de capacidad contributiva. El tercer capítulo va a estar dedicado al desarrollo de este importante principio en el Derecho Constitucional peruano, a partir de las Constituciones Políticas peruanas y la jurisprudencia de nuestro Tribunal Constitucional. Finalmente, en el cuarto y último capítulo, trataré los rasgos esenciales del principio de capacidad contributiva, y todo esto, con el fin de

redefinir y establecer el papel que ocupa en el derecho tributario actual en el contexto del Estado Constitucional.



**CAPÍTULO I: EL IMPUESTO COMO INSTRUMENTO AL SERVICIO DE LOS FINES CONSTITUCIONALES, SU INFLUENCIA EN LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS Y, EN ESPECIAL, EN EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA**

En la actualidad, la trascendencia del derecho tributario —y en especial del impuesto— no puede ser entendida a cabalidad sin adoptar una perspectiva constitucional. El programa constitucional se presenta como un marco amplio de posibilidades y opciones para llegar al modelo de sociedad que todos queremos. En este contexto, se puede entender el *impuesto* como un instrumento que sirve a una serie de fines, que pueden ser de lo más variados en vista de la amplitud del programa constitucional.

Por otra parte, el principio de capacidad contributiva constituye uno de los principios rectores de la justicia tributaria en nuestro país, reconocido tanto por la doctrina nacional<sup>14</sup> como por el propio Tribunal Constitucional<sup>15</sup>. No obstante, su mayor desarrollo se produjo en Europa —Italia y España— de donde se importó a Latinoamérica.<sup>16</sup> La noción tradicional de este principio se configuró de acuerdo a una manera de entender el impuesto, que no

---

<sup>14</sup>Sobre el particular, podemos mencionar los siguientes trabajos de autores nacionales: Hernández Berenguel, Luis. “La Constitución peruana en materia tributaria y el Código Tributario peruano”. En: *Cuadernos Tributarios*, Asociación Fiscal Internacional (IFA) Grupo Peruano, N° 12, diciembre 1991; Landa Arroyo, César. “Los principios tributarios en la Constitución de 1993. Una perspectiva constitucional”. En: *Jurisprudencia y Doctrina Constitucional Tributaria*, Tribunal Constitucional, Centro de Estudios Constitucionales, Gaceta Jurídica, Universidad Nacional Mayor de San Marcos, Lima, 2006; Fernández Cartagena, Julio. “La capacidad contributiva”. En: *Libro Homenaje a Armando Zolezzi*, Lima, Palestra, 2006.

<sup>15</sup>En el punto 2 del Capítulo III de este trabajo, se hará un análisis en extenso, de los pronunciamientos emitidos por parte del Tribunal Constitucional en relación del principio de capacidad contributiva.

<sup>16</sup> Este hecho ha sido puesto de manifiesto por Spisso, al indicar que el caso de la doctrina argentina, no le ha prestado la debida atención al principio de capacidad contributiva, mientras que en la doctrina española y en la italiana sucedió exactamente lo contrario. Ver Spisso, Rodolfo. *Derecho Constitucional Tributario*. Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1991.p. 241. Del mismo parecer es García Etchegoyen, quien en su intención de realizar un exhaustivo análisis del principio de capacidad contributiva, como criterio de justicia tributaria substancial y como eje de construcción dogmática del derecho tributario, con la finalidad de visualizar sus posibilidades de proyección en el derecho argentino, recurre al análisis de los derechos italiano y español, en los cuales el auge del principio de capacidad contributiva viene de la mano de su consagración constitucional. Ver García Etchegoyen, Marcos F. *El principio de capacidad contributiva. Evolución dogmática y proyección en el Derecho argentino*. Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, 2004, p. 28.

podía ser otra que como instrumento para la recaudación. Sin embargo, a medida que se reconoció la necesidad de que el impuesto tenga otro tipo de fines distintos al recaudatorio, produjo una relativización respecto de la trascendencia que se le prestaba al principio de capacidad contributiva.

A continuación, explicaré la importancia de adoptar una perspectiva constitucional del Derecho Tributario. Seguidamente, describiré los fines a los cuales puede servir el impuesto, y la manera en que pueden influir en cuanto al lugar que ocupa hoy en día el principio de capacidad contributiva.

### **1. El derecho tributario a partir de la Constitución. La perspectiva constitucional del Derecho Tributario**

Para empezar este apartado, no encuentro mejores palabras que las de Lejeune Valcárcel, quien señala que:

La institución tributaria, al igual que las demás instituciones jurídicas que integran nuestro ordenamiento, no puede ser suficientemente comprendida ni explicada si no es a la luz de la perspectiva constitucional. El programa constitucional ilumina y condiciona de tal manera las concretas instituciones jurídicas, que éstas, para responder a criterios de justicia, no deben estar sólo al servicio de sus fines y objetivos específicos, sino también al servicio de los fines y objetivos constitucionales<sup>17</sup>. (El subrayado es mío)

Lo mencionado podría parecer a simple vista, una verdad tautológica; no obstante, su alcance y amplitud es inimaginable.

---

<sup>17</sup>Lejeune Valcárcel, Ernesto. "Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria". En: *Seis Estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1980, p. 180.

En efecto, se entendería que Lejeune Valcárcel cuestiona la idea primigenia del tributo como instrumento de “recaudación”, y de cobertura de los gastos públicos; y señala, asimismo, que el tributo —y sobre todo el impuesto— puede servir a un amplio abanico de fines, para lo cual trae a colación lo que denomina “programa constitucional”. Por su parte, Spisso, al hacer referencia al programa constitucional, menciona que: “La Constitución es un conjunto de principios y de normas que constituyen un sistema orgánico, en el cual todos y cada uno de tales principios y normas se hallan estrechamente vinculados, de manera que no se debe hacer una interpretación aislada, sino en función del sistema, a la luz de la filosofía que inspira al programa constitucional”<sup>18</sup>. (El subrayado es mío).

Por tanto, el impuesto en particular —como especie del género “tributo”— es un instrumento que no solo obedece a los fines para los cuales fue ideado en sus orígenes —como herramienta de recaudación— sino que puede ser utilizado al servicio de fines superiores contemplados en la Constitución Política, lo cual, a través de lo que se denomina el “programa constitucional”, establece el ideal de sociedad por alcanzar y una filosofía por seguir.

---

<sup>18</sup>Spisso, Rodolfo. *Derecho Constitucional Tributario*. Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1991, p. 2.

Un sector de la doctrina peruana, también ha resaltado la importancia de adoptar una perspectiva constitucional. En ese sentido, Durán Rojo afirma de manera precisa, que:

(...) el proceso ideopolítico de transformación de la Constitución de “acuerdo político” a “norma constitucional” trae consigo que hoy el Derecho Tributario en su conjunto se vea teñido de una perspectiva constitucional, de modo que resulta claro que, por un lado, las instituciones de contenido tributario deben estar al servicio de los fines y objetivos constitucionales, y, por el otro, dichas instituciones no pueden ser comprendidas a cabalidad si no es a la luz de la lógica constitucional<sup>19</sup>. (El subrayado es mío).

Finalmente, y en adición a lo anterior, hay que tener en cuenta que la amplitud del programa constitucional está en función del tipo de Estado por el cual estemos transitando y que, en la actualidad, sería el modelo del “Estado Constitucional”. Respecto a este punto, resulta ilustrativo lo señalado por Landa Arroyo, quien menciona que si bien es cierto que los valores básicos del Estado Liberal eran la propiedad individual, la igualdad, también lo son para el Estado Social Democrático de Derecho, pero además pretende hacerlos más efectivos dándoles una base y un contenido material y partiendo del supuesto que individuo y sociedad no son categorías aisladas<sup>20</sup>. Teniendo en cuenta lo anterior, afirma que la “función constitucional de los tributos radica, por un lado, en permitir al

---

<sup>19</sup> Durán Rojo, Luis. “La noción del deber constitucional de contribuir. Un estudio introductorio”. En: *Libro Homenaje a Armando Zolezzi*, Lima, Palestra, 2006, p. 54.

<sup>20</sup> Cfr. Landa Arroyo, César. “Los principios tributarios en la Constitución de 1993. Una perspectiva constitucional”. En: *Jurisprudencia y Doctrina Constitucional Tributaria*, Tribunal Constitucional, Centro de Estudios Constitucionales, Gaceta Jurídica, Universidad Nacional Mayor de San Marcos, Lima, 2006, p. 251.

Estado financiar el gasto público dirigido a cumplir con los servicios básicos que la sociedad requiere; y, de otro, en la realización de valores constitucionales como el de justicia y solidaridad”<sup>21</sup>.

Ciertamente, habría mucho que decir acerca de la noción de “Estado Constitucional”, lo cual haré más adelante. Sin embargo, baste decir como resumen de todo lo anterior, que el impuesto es uno de los instrumentos que están al servicio de los fines superiores de acuerdo al programa constitucional y que en un Estado Constitucional tiene una gran amplitud. Concebir el impuesto solo como una herramienta para recaudar fondos para hacer frente a los gastos públicos, es una noción “cerrada en sí misma”—para ponerlo en palabras de Lejeune Valcárcel—y no puede ser aceptada a la luz del Estado Constitucional, el cual busca hacer más efectivos los derechos fundamentales.

## 2. Fines del impuesto

En el apartado anterior se mencionó que el impuesto podía cumplir múltiples finalidades, de conformidad con el programa constitucional. A continuación, realizaré una descripción más específica acerca de los fines que los impuestos pueden cumplir.

En lo personal, he adoptado la siguiente clasificación de los posibles fines en dos:

---

<sup>21</sup> Ídem, p. 253.

- 1) Fines tradicionales; y
- 2) Fines “múltiples”, bajo el entendimiento de que el impuesto puede servir para una diversidad de objetivos, los cuales no pueden estar encerrados en una lista taxativa.

La razón por la cual he escogido esta clasificación, es de orden metodológica. Cuando se desarrolle el tratamiento acerca del principio de igualdad en el ámbito tributario, en el marco de los modelos de Estado, el cual a su vez, estará ligado al principio de capacidad contributiva, se podrá apreciar la relación de dichos modelos con los fines del impuesto, de tal manera que se podrá apreciar que en cada modelo de Estado, el impuesto cumple un fin establecido.

## 2.1 Fines tradicionales del impuesto

Se denominará como “fines tradicionales” del impuesto, a aquellos que por un lado, a mi parecer, encajan con la noción tradicional del principio de capacidad contributiva conforme se explicará seguidamente; y, por otra parte—y como consecuencia de lo anterior— tendrían una mayor aceptación por parte de la doctrina, a diferencia de los denominados “fines extrafiscales”.

En efecto, estos fines que denominamos como “tradicionales” están en contraposición a los llamados “fines extrafiscales”, los cuales en su momento han generado una quiebra con el principio de capacidad

contributiva, y además son aún resistidos por algún sector de la doctrina<sup>22</sup>. Antes que denominarlos “fines extrafiscales”, se adoptará como terminología “fines múltiples de la imposición”, para hacer referencia a una serie de fines que no pueden quedar delimitados en una lista taxativa (fines de índole económica, social, ambiental, etcétera), en virtud de la amplitud que presenta el programa constitucional; y la institución tributaria se subordina finalmente a la Constitución Política, antes que a los fines propios de su materia específica.

Además, el hecho de que los fines a los cuales hacemos mención, tengan como origen o punto de partida la Constitución, les otorga una legitimidad difícil de ser discutida por aquellos que oponen resistencia.

---

<sup>22</sup> Al respecto, Gustavo Naveira de Casanova señala que: “(...) No enjuicio aquí ni el hecho de que el Estado persiga dichos fines de política económica, social, etc., ni tampoco entro en la discusión acerca de la justicia intrínseca de los mencionados objetivos. Lo que sí planteo es mi duda en cuanto a si la herramienta tributaria es la más adecuada para intentar conseguir esos fines, desde el punto de vista técnico y con las consecuencias jurídicas que de ello devendrían en torno a su razonabilidad. O, de otra forma si el instrumento tributario, exquisita juridificación del deber de contribuir, tras siglos de luchas de poder, no merece un mayor respeto a su función natural y específica, a su función típica de recaudación, dejando en manos de otras herramientas jurídicas y políticas con las que cuenta el Estado la consecución de los demás fines no recaudatorios.” Ver “Tributación y Derechos Humanos: Posibles vinculaciones con los derechos de trabajar y de ejercer industrialmente. Armonías y fricciones producidas por los fines no recaudatorios de los tributos”. En: *Revista Jurídica de Buenos Aires Derechos Humanos y Tributación*, José O. Casás (Coordinador), Facultad de Derecho Universidad de Buenos Aires, LexisNexis Abeledo Perrot, 2002, p. 426. Más adelante el mismo autor afirma: “Como dije, considero que siempre hay que respetar la tipicidad o gradación: a la función típica de cualquier obligación coactivamente impuesta hay que responder con el instrumento más adecuado según sus presupuestos, estructura y efectos, porque en el caso contrario el instrumento será irracional desde el punto de vista de su congruencia con los principios constitucionales.” (p. 431).

*Finalidad recaudatoria.*-El tributo surgió principalmente como un mecanismo para obtener recursos para hacer frente a ciertas necesidades.

Es interesante observar que en algunas definiciones de “tributo” subyace el aspecto “recaudatorio” como elemento intrínseco de dicha institución. No obstante, gran parte de los autores de los cuales se recogen dichas definiciones no niegan que los tributos puedan tener otros fines distintos al recaudatorio, pero colocarían a este último, como el fin primordial. A modo ilustrativo se citan algunas de dichas definiciones.

Giannini define el impuesto —en específico— como “una prestación pecuniaria que un ente público tiene derecho a exigir en virtud de su potestad de imperio, originaria o derivada, en los casos, en la medida y según los modos establecidos en la ley, con el fin de conseguir un ingreso”<sup>23</sup>. Más adelante señala que “es indudable que la razón primaria de la imposición consiste en la necesidad que el Estado tiene de medios económicos adecuados para su existencia y para el cumplimiento de los servicios públicos que redundan en beneficio de la colectividad”<sup>24</sup>.

---

<sup>23</sup>Giannini, A. D, *Instituciones de Derecho Tributario*. Traducción por Fernando Sainz de Bujanda, Editorial de Derecho Financiero, Vol I, Madrid, 1957, p. 46.

<sup>24</sup> Ídem, pp. 46-47.

Por su parte, Villegas define a los tributos como “las prestaciones en dinero (aunque algunos autores las aceptan en especie) que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio, en virtud de una ley y para  cubrir los gastos que demanda la satisfacción de necesidades públicas”<sup>25</sup>.

En esta misma línea, Pérez Royo entiende el tributo “como una prestación pecuniaria de carácter coactivo impuesta por el Estado u otro ente público con el objeto de  financiar gastos públicos”<sup>26</sup>. Asimismo, señala que las notas características del tributo son fundamentalmente la coactividad y el  *carácter contributivo*; y respecto a este último indica que se refleja en la propia raíz etimológica del término “tributo”, y constituye la razón de ser de la institución y lo que la diferencia de otras prestaciones (como las multas o sanciones pecuniarias), que siendo igualmente coactivas, carecen de esta finalidad<sup>27</sup>. Por tanto, Pérez Royo otorga también a la finalidad recaudatoria, un elemento de distintividad respecto de otras categorías o instituciones jurídicas<sup>28</sup>.

---

<sup>25</sup> Villegas, Héctor. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma, Novena edición actualizada y ampliada, Buenos Aires, 2005, p. 152.

<sup>26</sup> Pérez Royo, Fernando. *Derecho Financiero y Tributario – Parte General*, Editorial Civitas S.A, Cuarta Edición, Madrid, 1994, p.33.

<sup>27</sup> *Ibidem*.

<sup>28</sup> En la doctrina peruana, Jorge Bravo Cucci, también asigna al fin recaudatorio un carácter distintivo. Al definir el tributo como una prestación de dar una suma de dinero con carácter definitivo exigible

Si bien se podrían mencionar más definiciones, considero que con las descritas se satisface el propósito que tenemos, y que es poner en evidencia que la finalidad primordial de los tributos —y específicamente de los impuestos— es la obtención de recursos y que además, constituye un elemento distintivo.

Finalmente, cabe indicar que gran parte de la doctrina, denomina a la finalidad contributiva como “fin estrictamente fiscal”, para diferenciarlo de los llamados “fines extrafiscales”, de los cuales más adelante hablaremos.

*Finalidad redistributiva.*- En los Estados actuales, a la función recaudatoria, se le suma además la función redistributiva, la cual ha adquirido una gran importancia. En este sentido, si bien se entendería a la función recaudatoria como función primaria de los tributos, lo cual sería compartido por Landa Arroyo, al señalar que la función constitucional de los tributos no es otra que permitir al Estado contar con los recursos económicos necesarios para afrontar adecuadamente, a través del gasto público, los deberes de defender la soberanía nacional, garantizar la plena vigencia de los derechos humanos, proteger a la población de las amenazas contra su

---

coactivamente, entre otras características -desde lo que él denomina una “perspectiva estática”-, señala que “la exigencia de tal prestación tiene como finalidad obtener recursos para cubrir los gastos del Estado, lo cual representa un elemento de insoslayable importancia para determinar cuándo estamos frente a un tributo”. Bravo Cucci, Jorge. *Fundamentos de Derecho Tributario*, Palestra Editores, Lima, 2003, pp. 62- 63.

seguridad, así como promover el bienestar general que se fundamenta en la justicia y en el desarrollo integral y equilibrado de la Nación (artículo 44 de la Constitución), también enfatiza que los tributos cumplen otra función constitucional que está vinculada a los valores superiores de justicia y de solidaridad, en tanto que al imponer la obligación de tributar a las personas en función de su capacidad contributiva, permite una redistribución, si bien no directamente pecuniaria, que permite al Estado realizar determinadas obras o prestar determinados servicios elementales destinados a los sectores menos favorecidos de la sociedad<sup>29</sup>.

Si bien gran parte de las Constituciones Políticas en el mundo establecen que “todos somos iguales ante la ley”, tal premisa no tiene un correlato con lo que sucede en la realidad, en la cual los individuos presentan una serie de desigualdades económicas y sociales. En tal sentido, como lo señala Valdés Costa citado por Casás, tiende a afirmarse la convicción de que el Estado no puede permanecer prescindente ante las marcadas desigualdades económicas y sociales que se observan en los distintos países, agregando que en tales condiciones, la búsqueda de la igualdad sustancial, real y de hecho, obliga a intensificar la imposición directa,

---

<sup>29</sup> Landa Arroyo, César, Óp. Cit., p. 253.

personal y progresiva en defensa del *postulado de redistribución*, alejándonos del dogma de la neutralidad del impuesto<sup>30</sup>.

Como bien se observa, el rol de la tributación ya no se limita solamente a recaudar con el fin de solventar los deberes básicos de cualquier Estado como el orden público, la seguridad exterior y la composición de conflictos, sino de atraer riqueza en gran medida a aquellos que la poseen en mayor cantidad (es decir, que poseen una mayor capacidad contributiva), sobre la base de una serie de técnicas y/o procedimientos (imposición directa, personal y progresiva), con la intención de realizar el objetivo de la *redistribución*, la cual no involucra necesariamente la entrega de lo recaudado a los que menos tienen a costa de los que tengan mayor riqueza, sino que los recursos atraídos serán invertidos en la realización de obras o prestaciones que generen oportunidades y condiciones de desarrollo económico y social a los menos favorecidos, de tal manera que el nivel de vida de estos últimos se acerque a estándares aceptables.

No obstante lo anteriormente mencionado, es preciso aclarar que el éxito de la redistribución en las sociedades actuales, el cual consiste finalmente en lograr cada vez más una igualdad material y de hecho entre los ciudadanos, es una cuestión que no solamente depende de

---

<sup>30</sup> Cfr. Casás, José Osvaldo. "Principios Jurídicos de la Tributación". En: *Tratado de tributación*, Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma, Buenos Aires, 2003, Tomo I, Volumen I, pp. 300- 301.

la adopción de una adecuada política fiscal. Por tal razón, consideramos pertinente lo señalado por Rodríguez Bereijo, en el sentido de que “la igualdad y la justicia reales y efectivas supone no sólo tomar en consideración el modo en que se reparte la carga tributaria, es decir, si el sistema fiscal es justo o no, sino que implica tomar en consideración también el destino de los ingresos obtenidos a través del sistema fiscal”<sup>31</sup>. Si bien, el hecho de tener una política fiscal que esté guiada por principios de justicia —tanto materiales como formales—acompañada además de técnicas y procedimientos de imposición idóneos, puede asegurar una buena recaudación, ello no asegura por sí sola el objetivo de la redistribución, sino que para llegar a ella, también va a depender del destino que se haga de los fondos recaudados por parte del Estado<sup>32</sup>.

## 2.2 Fines múltiples del impuesto

---

<sup>31</sup> Rodríguez Bereijo, Álvaro. “El sistema tributario en la Constitución (Los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional)” En: *Revista Española de Derecho Constitucional*, Centro de Estudios Constitucionales, N° 36, Año 12, setiembre–diciembre 1992, p. 17.

<sup>32</sup> Este tema tiene que ver con el hecho que la justicia del ingreso (es decir, los impuestos) no tiene relación con la justicia del gasto (en otras palabras, el destino de los fondos recaudados). Al respecto cabe señalar que: “(...) el gasto fiscal no está asociado al ingreso fiscal aunque sean – sociológicamente hablando– dos partes de un mismo fenómeno. Nos explicamos, el pago del tributo no responde jurídicamente hablando al destino del gasto. El gasto es un fenómeno diferente: la decisión sobre en qué y cuánto gastar corresponde al gobierno en sus distintas instancias. En último término, el Deber de Contribuir no responde al derecho ciudadano de un Estado que gaste lo contribuido de manera idónea, es un deber consustancial a la existencia del Estado y la sociedad moderna, como ya dijimos.” Ver Durán Rojo, Luis y Mejía Acosta, Marco. “El deber de contribuir”. En: *Revista Análisis Tributario*, Volumen XVII, N°194, Lima, marzo 2004, p. 3.

En primer término, se mencionó que el impuesto tiene prevalentemente una función *contributiva*, lo que es, además, un rasgo que lo caracteriza y lo diferencia de otras prestaciones (por ejemplo, las multas). En un segundo lugar, el impuesto también puede cumplir un rol dentro del proceso de la *redistribución de la riqueza*, como puente para lograr una igualdad material, en el sentido de que a través de dicho instrumento, el Estado podría obtener mayores recursos por parte de aquellos que poseen mayor riqueza y, de esa forma, destinar dichos recursos no solo para solventar las funciones básicas (orden público, seguridad exterior y composición de conflictos) que benefician a todos sin excepción, sino también las prestaciones y programas sociales que aumenten las posibilidades de desarrollo de las clases menos favorecidas.

Asimismo, debemos tener en cuenta que, desde mi punto de vista, tanto la finalidad recaudatoria como la redistributiva no entrarían en conflicto con el principio de capacidad contributiva, sino todo lo contrario, como a continuación paso a explicar. En efecto, en relación a la finalidad recaudatoria, se toma como base el principio de capacidad contributiva, dado que sirve como parámetro o criterio para que el Estado capte fondos de quienes posean la suficiente riqueza para contribuir; mientras que respecto a la finalidad redistributiva, la aplicación del principio de capacidad contributiva sirve en este caso no solo para exigir contribuciones de quienes

tengan la aptitud económica, sino para exigirles en mayor medida a aquellos que poseen más riqueza en comparación con otros, y de esa forma utilizar lo recaudado en prestaciones que generen oportunidades a los menos favorecidos.

Sin embargo, además de la finalidad contributiva y redistributiva, el impuesto puede estar destinado a cumplir otro tipo de fines, a los que gran parte de la doctrina, les ha dado el nombre de “fines extrafiscales”.

Al respecto, es pertinente tener en consideración lo señalado por Lupi, quien al igual que gran parte de la doctrina que ha tratado sobre el tema, toma como punto de partida el hecho de que “el impuesto es en efecto un potente instrumento de política económica, que puede ser utilizado para incentivar determinadas actividades o inversiones”; y agrega además que, “el impuesto puede también a la inversa, penalizar directamente cierto sector económico o un cierto tipo de consumos”<sup>33</sup>. Finalmente, señala que “la utilización extrafiscalde la imposición es típica en el caso de los beneficios, justificados por la opción política de renunciar a una parte de los

---

<sup>33</sup> El texto original en italiano es el siguiente: “l’imposta é infatti un potente strumento di politica economica, che può essere utilizzato per incentivare determinate attività o determinati investimenti. L’imposta può essere anche diretta, inversamente, a penalizzare un certo settore economico o un certo tipo di consumi (...)”. Lupi, Raffaello. *Diritto Tributario Parte Generale*, Giuffrè Editore, Milano, Quinta Edizione, 1998, pp. 21- 22.

ingresos fiscales en resguardo de algún otro interés que merezca tutela”<sup>34</sup>.

Es importante tener en cuenta que la discusión en torno a la utilización de los impuestos para fines extrafiscales—es decir, para fines distintos a la mera recaudación—no ha sido pacífica, debido a las fricciones que se han ocasionado con la visión tradicional del tributo, entendido principalmente como una herramienta contributiva; y relacionado con esto último, las fricciones que también se han provocado con los principios de justicia tributaria y, en especial, con el principio de capacidad contributiva, como más adelante se verá.

En virtud a los aparentes conflictos que se generaban entre los principios tributarios y la utilización del impuesto para fines extrafiscales, para efectos de sustentar su legitimidad, los jueces constitucionales se han visto en la necesidad de buscar sustento en alguna norma de rango constitucional.

En el caso de Argentina, por ejemplo, Casás señala que cuando las medidas impositivas procuran extrafiscalmente la consecución de objetivos relevantes desde el punto de vista constitucional, lo cual ocurre cuando el Congreso de dicha nación se vale de su atribución

---

<sup>34</sup> El texto original en italiano es el siguiente: “L’utilizzazione extrafiscale dell’imposta é comunque típica delle agevolazioni, giustificate con la scelta politica di rinunciare a una parte del gettito tributario in nome di un qualche altro interesse meritevole di tutela”. Ídem, p. 22.

para establecer tratamientos exonerativos o a favor, lo hace en ejercicio de la *cláusula de progreso*, que en dicho caso, sería el inciso 18 del artículo 75 de la Constitución argentina<sup>35</sup>. Casásañade —haciendo referencia a una de las sentencias del máximo tribunal de dicho país— que si bien el poder impositivo tiende ante todo a proveer recursos al Tesoro público, constituye, además, *un valioso instrumento de regulación económica*, como consecuencia de lo que ha dado en llamarse *función de fomento y de asistencia social del impuesto*, lo que permite afirmar —citando al máximo tribunal— que “a veces linda con el poder de policía y sirve a la política económica del Estado, en la medida en que responda a las exigencias del “bien general”, cuya satisfacción ha sido prevista por la ley fundamental como uno de los objetivos del poder impositivo”<sup>36</sup>.

En España por citar otro caso, Fernández Segado menciona que el Tribunal Constitucional de dicho país ha aceptado sin resquicio alguno la legitimidad constitucional de la función extrafiscal del sistema tributario, y que, si bien “no aparece explícitamente

---

<sup>35</sup> Según Casás, el tenor de dicha cláusula se remonta al texto constitucional de 1853, y que en el actual inciso 18 del artículo 75, señala que corresponde al Congreso federal: “Proveer lo conducente a la prosperidad del país, al adelanto y bienestar de todas las provincias, y al progreso de la ilustración, dictando planes de instrucción general y universitaria, y promoviendo la industria, la inmigración, la construcción de ferrocarriles y canales navegables, la colonización de tierras de propiedad nacional, la introducción y establecimiento de nuevas industrias, la importación de capitales extranjeros y la exploración de los ríos interiores, por leyes protectoras de estos fines y por concesiones temporales de privilegios y recompensas de estímulo”. Cfr. Casás, José Osvaldo. “Principios jurídicos de la tributación”. En: *Tratado de tributación*, Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma, 2003, Tomo I, Volumen I, p. 300.

<sup>36</sup> Casás cita la sentencia CSJN 2/3/59 “Lorenzo Larralde y otros”, Fallos 243:98. *Ibidem*.

reconocida en la Constitución (...), puede derivarse directamente de aquellos preceptos constitucionales en los que se establecen los principios rectores de política social y económica (señaladamente, en los artículos 40.1 y 130. 1 de la Constitución Española<sup>37</sup>), dado que tanto el sistema tributario en su conjunto como cada figura tributaria concreta forman parte de los instrumentos que dispone el Estado para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados”<sup>38</sup>.

Finalmente, el Tribunal Constitucional peruano también ha reconocido la validez de los fines extrafiscales de los tributos —y específicamente de los impuestos— señalando que en virtud a ellos, se pueden establecer beneficios tributarios:

(...) los beneficios tributarios se traducen en estímulos a determinadas personas o actividades que el Estado considera valioso promover, y es ahí donde se debe considerar tanto los derechos fundamentales, los principios constitucionales y los valores superiores, así como los deberes primordiales del Estado que están previstos en el artículo 44 de la Constitución, ya aludidos supra. En efecto, no es contrario a la Constitución el hecho que el legislador establezca una finalidad extrafiscal de los

<sup>37</sup> El artículo 40.1 de la Constitución Española establece que: “Los poderes públicos promoverán las condiciones favorables para el progreso social y económico y para una distribución de la renta regional y personal más equitativa, en el marco de una política de estabilidad económica. De manera especial realizarán una política orientada al pleno empleo.”

Por su parte, el artículo 130.1 de la Constitución Española establece que: “Los poderes públicos atenderán a la modernización y desarrollo de todos los sectores económicos y, en particular, de la agricultura, de la ganadería, de la pesca y de la artesanía, a fin de equiparar el nivel de vida de todos los españoles.”

<sup>38</sup> Fernández Segado cita la STC 37/1987, del 26 de marzo de dicho año. Ver Fernández Segado, Francisco. “Los principios constitucionales tributarios en España”. En: *Scribas, Revista de Derecho*, Instituto de Investigación Jurídico-Notarial (INDEJ), 1997, p. 235.

tributos, siempre que ella esté de acuerdo con los principios rectores de la política social, económica e, incluso, cultural del Estado.(El subrayado es mío)<sup>39</sup>.

Mientras que en otros casos, ha establecido la validez de los fines extrafiscales para efectos de establecer restricciones a cierto tipo de actividades:

(...) Las restricciones a la libertad de empresa en un sector incentivado por el Estado no son, ni pueden ser, los mismos de aquellas que el Estado legítimamente ha decidido desalentar, como sucede con la explotación de los juegos de casino y máquinas tragamonedas<sup>40</sup>.

Como se puede apreciar, el Tribunal Constitucional peruano de alguna manera, también ha fundamentado a través de sus sentencias —sobre todo en la primera citada— la validez de los fines extrafiscales en alguna norma de rango constitucional, sea que tengan en algunos casos, el propósito de fomentar ciertas actividades económicas o, en otros casos, funcionar como restricciones.

Respecto a la denominación y al significado que se le otorgue a estos fines específicamente, y que como hemos visto, son distintos al recaudatorio (o “*estrictamente fiscal*”), y redistributivo, nosotros hemos preferido utilizar la denominación de “*finés múltiples*”, en vez

---

<sup>39</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 0042-2004-AI/TC, de 13 de abril de 2005, FFJJ 14, contra el artículo 54 del Decreto Legislativo N° 776, Ley de Tributación Municipal modificada por el Decreto Legislativo N° 952.

<sup>40</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 2302-2003-AA/TC, de 13 de abril de 2005, FFJJ 18, contra la aplicación del Impuesto a los Juegos establecido por la Ley de Tributación Municipal y el Impuesto Selectivo al Consumo que grava los juegos de azar y las apuestas.

de utilizar la denominación de “finesextrafiscales”.La razón de ello se debe al hecho de que cuando se califica ciertos fines como “extrafiscales”, se estaría haciendo referencia a algo que es ajeno o extraño al fenómeno impositivo (que sería lo propiamente fiscal), lo cual desde cierto punto de vista no sería apropiado, dado que las instituciones jurídicas —como es el caso del impuesto— están al servicio de los fines y objetivos constitucionales, por lo que los fines distintos al contributivo y redistributivo son tan legítimos, al igual que estos últimos, en la medida que cuentan con respaldo constitucional.

Además, al hablar de “fines múltiples de la imposición”, hacemos referencia a un sinnúmero de objetivos y finalidades a los cuales puedan servir los impuestos, los cuales no solamente se limitarían a los fines de promoción/incentivo o restricción/limitación de actividades económicas, sino que los fines pueden ser muy variadosde acuerdo a la amplitud del programa constitucional. Un ejemplo sería el caso del Impuesto a las Transacciones Financieras (ITF), que es unimpuestoestablecido en el Perú,principalmente con la finalidadde luchar contra la evasión fiscal, y que es un fin distinto al contributivo y redistributivo, y que no tiene que ver con la promoción o restricción de alguna actividad particular.

Otro supuesto sería el caso de los impuestos ambientales, que no existen aún en el Perú, pero sí en países de la Unión Europea, y

constituyen un tipo de impuestos que se distingue de los demás porque grava aspectos negativos de comportamiento del productor o del consumidor; es decir, la contaminación haciendo abstracción de la renta o beneficios<sup>41</sup>. Si bien podrían tener cierto carácter disuasivo, no implican una restricción o limitación directa de una determinada actividad económica, porque en este caso, la actividad económica en sí misma (por ejemplo, minería, petróleo, gas, etcétera.), no es considerada perjudicial para la sociedad, sino que buscarían atenuar o reducir el nivel de polución.

Más adelante, se hará un mayor desarrollo sobre el ITF y los impuestos ambientales.

### **3. Los principios constitucionales tributarios. El principio de Capacidad Contributiva**

#### **3.1 Breve descripción y funciones**

Partamos de algunas ideas previas. Spisso define el Derecho Constitucional Tributario como el conjunto de principios y normas constitucionales que gobiernan la tributación, siendo la parte del derecho constitucional que regula el fenómeno financiero que se produce con motivo de detracciones de riqueza de los particulares a

---

<sup>41</sup> Cfr. Díaz, Vicente Oscar. "El carácter extrafiscal de la tributación y la imposición medioambiental". En: *Tratado de Tributación, Política y economía tributaria*, Tomo II, Volumen 1, Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma, 2004, Ciudad de Buenos Aires, p. 607.

favor del Estado,impuestas coactivamente para la subsistencia de este, y que la Constitución organiza, así como el orden, gobierno y la permanencia de la sociedad cuya viabilidad ella procura. Seguidamente, señala que en el derecho constitucional tributario quedan comprendidas diversas materias, entre las cuales se ubican los principios que limitan el poder tributario del Estado<sup>42</sup>.

De esta manera, la Constitución consagra un conjunto de principios rectores de la tributación, que constituyen pautas o reglas de orden formal y material a las que deben sujetarse los poderes públicos en el ejercicio del poder tributario<sup>43</sup>.

En cuanto al valor y eficacia de los principios constitucionales tributarios, Rodríguez Bereijoseñala que hemos de partir del carácter normativo de la Constitución y el efecto jurídico vinculante de todas lasnormas en ella contenidas, sin que quepa distinguir entre preceptos constitucionales de valor normativo y de aplicación directa y otros meramente programáticos o de valor declarativo y orientador. Aunque, como es obvio no todos los preceptos constitucionales

---

<sup>42</sup>Spisso, Rodolfo. Óp.cit, p. 1.

<sup>43</sup> Cfr. Danós Ordoñez, Jorge. “El principio constitucional de no confiscatoriedad de los tributos en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional peruano”. En: *Libro Homenaje a Armando Zolezzi*, Palestra, Lima, 2006, p. 136.

tienen idéntico nivel de eficacia, pues no todos ellos se formulan del mismo modo o con igual grado de precisión<sup>44</sup>.

Asimismo, Rodríguez Bereijo hace hincapié en que hay algo de indeterminado, abierto o de contornos imprecisos (“fórmula vacía”, dicen algunos) en los principios tributarios incorporados a la Constitución, que se refleja en el grado de nivel de eficacia (que no niega en modo alguno su carácter normativo) de la doble función (Larenz) que cumplen en el ordenamiento jurídico como límites al ejercicio de los poderes públicos:

- a) La función positiva, que consiste en el influjo o predeterminación que ejercen en las sucesivas decisiones y, de este modo, en el contenido de la regulación que tales decisiones crean, en cuanto fuentes del Derecho e informadores del conjunto del ordenamiento jurídico.
- b) La función negativa, que consiste en la exclusión de los valores contrapuestos y de las normas que descansan sobre estos valores<sup>45</sup>.

Finalmente, señala que este carácter “esquemático, abstracto, indeterminado y elástico” de los principios constitucionales

<sup>44</sup> Rodríguez Bereijo, Álvaro. Óp. cit., p. 21.

<sup>45</sup> Ídem, pp. 22- 23.

tributarios, y la dificultad de precisar con exactitud su alcance o su contenido indubitado, hace que sea su función negativa la que prevalezca claramente a través de la protección jurisdiccional de los jueces y Tribunales, a quienes ha de reconocerse un amplio margen de apreciación en su función aplicativa de tales principios. De ahí el especial valor que para la determinación de su contenido adquiere la jurisprudencia constitucional<sup>46</sup>.

En esta misma línea, Beladiez Rojo señala que los principios jurídicos se caracterizan por su alto grado de abstracción y constituyen formulaciones amplias y genéricas que al carecer de la concreción de un supuesto de hecho concreto, lo que es típico de toda norma jurídica propiamente dicha, determina que aunque el mandato jurídico que se deriva de los principios sea muy general, estos tengan un ámbito de aplicación muy extenso porque debido a su carácter constitucional vinculan a todos los sujetos de una comunidad imponiéndoles el deber de respetar el valor jurídico contenido en el mandato<sup>47</sup>.

En virtud de todo lo mencionado, los principios constitucionales tributarios se entienden como límites al ejercicio del poder tributario. No obstante ser indeterminables y genéricos —como cualquier otro

<sup>46</sup> *Ibidem*.

<sup>47</sup> Citada por Danós Ordoñez, Jorge. *Óp. cit.*, p. 136.

principio constitucional— ello no los hace indeterminables, y es tarea de la jurisdicción constitucional tributaria otorgarles un contenido a medida que van resolviendo las distintas controversias, dándoles la efectividad real que la Constitución les otorga. Gran parte de la doctrina clasifica a los principios constitucionales tributarios en dos grupos: a) un principio formal (el de legalidad o reserva de ley); y b) otros principios materiales (capacidad contributiva, igualdad, no confiscatoriedad, entre otros)<sup>48</sup>.

### 3.2 La influencia de los fines del impuesto de acuerdo al contexto espacio-temporal en la configuración de los principios tributarios

Si los principios de imposición tienen algún significado, este no es otro que el de servir para alcanzar valoraciones sobre los fines que al sistema tributario se le atribuyen en un espacio y tiempo históricos. Por tanto, su construcción y su validez es siempre hipotética: si el sistema tributario pretende lograr esta o aquella finalidad, entonces debe cumplir con este o aquel principio. Dado los fines cambiantes a los que los impuestos han pretendido servir, se comprenden los cambios consecuentes registrados en los principios de la tributación, como también que la diversidad de fines que a la imposición

---

<sup>48</sup> Dicha clasificación la podemos ver en Sainz de Bujanda, Fernando. *Lecciones de Derecho Financiero*. Universidad Complutense, Madrid, 1991, p. 102; Simón Acosta, Eugenio. “Derechos fundamentales y tributos”. En: *Cuadernos Tributarios*, N° 25, Lima, 2000, p. 1; Villegas, Héctor B. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Novena edición actualizada y ampliada, Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma, Buenos Aires, 2005, p. 254; Fernández Segado, Francisco. “Los principios constitucionales en España”. En: *Scribas Revista de Derecho*, Instituto de Investigación Jurídico- Notarial (INDEJ), Arequipa, 1997, p. 229.

reservan las distintas ideologías produzcaun inevitable enfrentamiento sobre la validez y aceptación de determinados principios impositivos<sup>49</sup>.

De esta manera, se puede afirmar que los principios tributarios en este caso, no pueden ser conceptos que se mantengan inmutables en el tiempo, sino que su configuración o el modo de entenderlos depende de las ideologías y valoraciones que en determinado momento influyen en una sociedad. En tal sentido, lo que se entendía en un contexto dado acerca de un determinado principio, no necesariamente tendrá el mismo sentido y alcances en el contexto actual.

En lo que concierne al tema materia de la presente investigación, es decir, el principio de capacidad contributiva, todo lo anterior le es aplicable. Según la visión tradicional, el tributo —incluido el impuesto— era visto como una herramienta para la recaudación, y el principio de capacidad contributiva era el principio que regía la justicia en materia tributaria. Sin embargo, en la actualidad se acepta el hecho de que el impuesto puede ser utilizado para cumplir una serie de finalidades distintas a la mera recaudación, pudiendo crearse distintas y muy variadas formas impositivas, las cuales podrían entrar

---

<sup>49</sup> Cfr. Villegas, Héctor B. "Los principios tributarios en la nueva Constitución de Córdoba". En: *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, N° 15, Lima, marzo 1989, pp. 3- 4.

en conflicto con la concepción tradicional del principio de capacidad contributiva, el cual no podrá erigirse como el principio de justicia tributaria por antonomasia como en algún momento y lugar se pensaba.

### 3.3 La Capacidad Contributiva como principio material de justicia. Cuestiones preliminares y problemática

Ya se dijo que muchos autores han dividido los principios tributarios en dos clases: a) un principio formal (principio de reserva de ley), y b) principios materiales.

Dentro de los principios materiales, se incluye al principio de capacidad contributiva, el cual ha sido materia de un extenso desarrollo en Europa, y especialmente en Italia y España, cuyas constituciones lo contemplan de manera expresa<sup>50</sup>, y en cierto momento ha sido considerado como el más importante principio de justicia en materia tributaria<sup>51</sup>. Por el contrario, dicho principio no ha tenido el mismo nivel de desarrollo en América Latina, dado que la doctrina en esta parte del mundo ha puesto mayor atención en otros

---

<sup>50</sup> La Constitución Italiana, en su artículo 53 establece que: *“Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività.”*

Por su parte, la Constitución Española en su artículo 31.1 establece que: *“1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.”*

<sup>51</sup> Como se mencionó en la Nota 2, dicho momento estaría referido a la época que se denominaría como “apogeo” del principio de capacidad contributiva.

principios tributarios (específicamente en el principio de no confiscatoriedad).<sup>52</sup> Del mismo modo, en el Perú tampoco encontramos un desarrollo muy extenso acerca del principio de capacidad contributiva, tanto en lo que a doctrina se refiere—a pesar de algunos trabajos interesantes que han aparecido en la última década<sup>53</sup>— como a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional peruano, conforme se verá más adelante.

Por esta razón, gran parte de la bibliografía consultada proviene principalmente de autores italianos y españoles, a partir de los cuales pudimos trazar el marco teórico suficiente para efectos de definir el principio de capacidad contributiva; no obstante, también hemos encontrado aportes significativos por parte de la doctrina argentina.

---

<sup>52</sup> Sobre el particular, Spisso afirma que: “Entre nosotros, la doctrina no le ha prestado debida atención al principio de capacidad contributiva, en orden a la limitación del poder tributario del Estado. Ello es consecuencia, en parte, del desarrollo y extensión de las construcciones hechas en derredor del principio de no confiscatoriedad, que no dejaron lugar para el juego de otros principios rectores de la tributación”. Ver Spisso, Rodolfo. *Derecho Constitucional Tributario*. Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1991, p. 241. La misma opinión es compartida por García Etchegoyen, quien sostiene que: “En la República Argentina existen muy pocos trabajos dedicados al principio de capacidad contributiva. Ello se debe a que dicho principio no se encuentra expresamente consagrado en la Constitución nacional y la atención, tanto de la doctrina como de la jurisprudencia, se dirige hacia otros criterios de justicia cuando se trata de poner límites materiales al ejercicio del poder tributario normativo”. Ver García Etchegoyen, Marcos F. *El principio de capacidad contributiva. Evolución dogmática y proyección en el Derecho argentino*. Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, 2004, p. 27.

<sup>53</sup> Se pueden mencionar los siguientes autores y trabajos: Landa Arroyo, César. “Los principios tributarios en la Constitución de 1993. Una perspectiva constitucional”. En: *Jurisprudencia y Doctrina Constitucional Tributaria*, Tribunal Constitucional, Centro de Estudios Constitucionales, Gaceta Jurídica, Universidad Nacional Mayor de San Marcos, Lima, 2006; Fernández Cartagena, Julio. “La capacidad contributiva”. En: *Libro Homenaje a Armando Zolezzi*, Lima, Palestra, 2006; Gamba Valega, César. “Capacidad económica y jurisprudencia del Tribunal Constitucional”. En: *Libro Homenaje a Armando Zolezzi*, Lima, Palestra, 2006.

Si bien hemos apuntado las limitaciones que encontramos en el tratamiento del principio de capacidad contributiva por parte de la doctrina nacional así como de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, no los podemos excluir de nuestro estudio, dado que es imprescindible hacer un análisis de la aplicación del principio de capacidad contributiva en el derecho constitucional peruano.

Dicho todo lo anterior, ahora nos avocamos a definir el principio de capacidad contributiva, así como describir la problemática que se teje en torno a dicho principio.

El principio de capacidad contributiva ha sido objeto de desarrollo principalmente por parte de la doctrina italiana, la cual tiene como punto de partida, lo establecido en el artículo 53° de la Constitución Política italiana según la cual *“todos están obligados a concurrir a los gastos públicos en razón de su capacidad contributiva”*<sup>54</sup>. Es interesante destacar la relación establecida por la norma constitucional italiana entre la *obligación de pagar impuestos* con la *capacidad contributiva*, en el sentido de que al establecer dicha obligación, señala también el criterio o parámetro en función del cual debe hacerse efectiva, que sería en base a la capacidad contributiva de las personas. En este sentido, Moschetti señala que en materia

---

<sup>54</sup> Traducción libre de la primera parte del artículo 53 de la Constitución Italiana que establece: *“Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva.”*

tributaria, “*la Constitución italiana no se limita a afirmar el tradicional principio de reserva de ley (cfr. el art. 23, Const. ital.), sino que ha querido también intervenir en un plano sustancial, especificando bien el fundamento de la obligación tributaria, bien el criterio principal de justicia vinculante para el propio legislador en la creación y reparto de los tributos*”<sup>55</sup>; siendo por tanto, el principio de capacidad contributiva dicho criterio de justicia. A partir de esta simple idea esgrimida por Moschetti, se pueden extraer los rasgos más saltantes en virtud de los cuales gran parte de la doctrina caracteriza al principio de capacidad contributiva.

En primer lugar, cuando se señala que el principio de capacidad contributiva es el principal criterio de justicia para efecto de la *creación* del tributo (en nuestro caso, del impuesto), se quiere dar a entender que el principio de capacidad contributiva es el *fundamento* de la imposición. Esto cobra sentido, en tanto la prestación tributaria no tiene como fundamento propio un abstracto poder de imperio, ni una mera relación conmutativa (cambio de utilidad entre ente público y contribuyente), sino la “capacidad contributiva”, esto es la aptitud para concurrir a los gastos públicos<sup>56</sup>. En palabras más simples, una

---

<sup>55</sup> Moschetti, Francesco. “El principio de capacidad contributiva”. En: *Tratado de Derecho Tributario*, dirigido por Andrea Amatucci, Editorial Temis, Bogotá, 2001, Tomo I, p. 240.

<sup>56</sup> Ídem, p. 241.

persona estará obligada a pagar impuestos siempre que tenga cierta “idoneidad económica” para ello, de lo contrario no lo estará.

Por otra parte, cuando se hace referencia, además, de que el principio de capacidad contributiva es el principal criterio para efecto del *reparto*, no solo se hace mención de quienes están obligados a pagar impuestos (criterio de creación o *fundamento*), sino también la manera en la cual deberán hacerlo; en otras palabras, se establece que los impuestos serán pagados en función a la capacidad contributiva, que sería el parámetro o medida de la contribución en el más amplio sentido de la palabra.

Finalmente, de acuerdo con la doctrina tradicional, para efectos que la imposición recaiga en aquellos que posean idoneidad económica, y tributen con base en la situación económica particular, se requiere que los impuestos graven indicios o manifestaciones reveladoras de riqueza, de los cuales razonablemente se pueda deducir la idoneidad económica. De esa forma, si los impuestos gravan indicios o manifestaciones de capacidad contributiva, se asegura que tanto su creación como el reparto que se haga de ellos sean justos. Ahora, de acuerdo a Moschetti<sup>57</sup>, existe una amplia convergencia entre los estudiosos de la ciencia de las finanzas y aquellos del derecho

---

<sup>57</sup> Ídem, p. 263.

tributario, en considerar como manifestaciones del conjunto de la capacidad económica la renta global, el patrimonio global y el gasto total; se añaden luego los incrementos de patrimonio (sucesiones, donaciones, premios, etcétera) y los incrementos de valor del patrimonio cuando no hayan sido ya gravados por el impuesto sobre la renta<sup>58</sup>. En conjunto, estas distintas manifestaciones económicas indican la capacidad de gasto y, por consiguiente, la capacidad de “concurrir a los gastos públicos” del sujeto; el sistema impositivo debe entonces reunir todos estos índices de capacidad económica global.

Concebido de dicha forma, el principio de capacidad contributiva llegaría a convertirse a cierto punto, en el principal principio de justicia tributaria, de tal manera que aseguraría la justicia en dicho ámbito del derecho. En tal sentido, que no podría crearse un impuesto que no recayera sobre indicios de capacidad contributiva porque, de lo contrario, no sería respetuoso de dicho principio y, por tanto, no sería tampoco acorde a la justicia tributaria. Esta realidad es también resaltada por Lejeune Valcárcel, al señalar que:

Hasta hace más o menos unos veinte años, la doctrina tributaria que se ocupaba de los principios de la justicia tributaria, tenía dos

---

<sup>58</sup> Este listado se consideraría una enunciación general de los indicios o manifestaciones de capacidad contributiva, razón por la cual no todos los sistemas tributarios gravarían cada una de dichas manifestaciones. Por ejemplo, en el sistema tributario peruano no hay un impuesto que grave las transmisiones por sucesión.

puntos básicos de referencia: de un lado, se resaltaba el valor del principio de capacidad contributiva o de capacidad económica como el gran principio de justicia tributaria, de manera que la legitimación constitucional del tributo, su estructura y su cuantificación requerían de tal principio y solo de él.<sup>59</sup>(El subrayado es mío).

Es decir, que el fundamento para la creación de los impuestos, así como la cuota que cada uno debe pagar (en otras palabras, el reparto), se explicaban en función del principio de capacidad contributiva. A un mismo tiempo, y por efecto del anterior planteamiento, según afirma Lejeune:

(...) el tributo solo se explicaba como un instrumento de recaudación de los ingresos públicos necesarios para la financiación del gasto público, de suerte que la finalidad recaudatoria formaba necesariamente parte del concepto mismo de tributo. De otro lado, y como consecuencia de semejante punto de partida, o bien se proscribía la posibilidad de procurar, por medio del tributo fines no recaudatorios, extrafiscales, o bien, en planteamientos más moderados, se trataba de hallar alguna suerte de compatibilidad entre el principio de capacidad contributiva y los fines extrafiscales, admitiendo la urgencia ocasional de estos y, por tanto, la legitimidad del tributo que los persiga; pero insistiendo siempre en que nunca el fin no fiscal legitima el abandono o marginación del principio de capacidad contributiva<sup>60</sup>.(El subrayado es mío)

Si el impuesto solo tuviera finalidad recaudatoria, podría afirmarse que el principio de capacidad contributiva hubiera sido suficiente para efectos de regir la justicia en materia tributaria. No obstante, como ya

---

<sup>59</sup>Lejeune Valcárcel, Ernesto. "El principio de igualdad". En: *Tratado de Derecho Tributario*. Dirigido por Andrea Amatucci, Editorial Temis, Bogotá, 2001, Tomo I, p. 221.

<sup>60</sup> Ídem, p. 221- 222.

hemos adelantado, el impuesto puede tener una serie de “fines múltiples” que le depara el marco constitucional, y que exceden lo meramente recaudatorio. En tal sentido, la noción de capacidad contributiva como principio que rige la creación y reparto de los impuestos, entra en fricciones con los “fines múltiples de la imposición”, porque hay oportunidades en las cuales la norma tributaria podría dejar de gravar ciertos hechos o sujetos a diferencia de otros, sin que exista sustancialmente una diferente capacidad contributiva entre ellos, sino en razón a una finalidad promocional. En otras situaciones, la norma tributaria puede recaer en cierta actividad económica de manera más gravosa en comparación con otra, sin que exista en dicho caso tampoco una diferente capacidad contributiva que pueda justificar ello, sino que podría darse con el objeto de desincentivar. Finalmente, podrían también existir casos en los cuales se establezcan tipos impositivos que recaigan sobre manifestaciones de riqueza distintas a las ya mencionadas.

Por lo tanto, se crearían formas impositivas que no serían totalmente compatibles con la noción tradicional del principio de capacidad contributiva, por lo que este principio sería insuficiente para regir la justicia en materia tributaria, con lo cual su significado se relativizaría.

## **CAPÍTULO II: LA FORMULACIÓN DEL CONCEPTO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA**

Como bien señala Palao Taboada<sup>61</sup>, la idea de que el reparto de las cargas necesarias para el mantenimiento de la comunidad política debe hacerse de acuerdo con la riqueza de cada uno de sus miembros es muy antigua; se remonta seguramente a los orígenes mismos de la noción de comunidad política organizada. En la Edad Media, Santo Tomás de Aquino hablaba de gravar *unicuique secundum sumam facultatem* y *secundum aequalitatem proportionis*. Otro hito importante para este autor fue la Declaración de los derechos del hombre y el ciudadano de 1789, la cual proclamó la contribución común de los ciudadanos en razón a sus capacidades, principio que también se incorporó en las Constituciones de muchos países –entre ellas, las españolas del siglo XIX. Finalmente, la idea es recibida por la Ciencia Económica y en particular por la Ciencia de la Hacienda.

Se puede apreciar que la noción de la contribución a los gastos públicos en base a la capacidad individual de pago –o capacidad contributiva– ha existido desde hace muchos siglos, e incluso antes de la aparición de las Constituciones políticas. No obstante, el desarrollo dogmático y científico de la idea de “capacidad contributiva” se produce a partir de dos ámbitos

---

<sup>61</sup> Cfr. Palao Taboada, Carlos. “El principio de capacidad contributiva como criterio de justicia tributaria: aplicación a los impuestos directos e indirectos”. En: *Vectigalia*, N° 1, Año 1, Lima, 2005, p.19.

distintos: a) la Ciencia de la Hacienda; y luego b) desde el Derecho Constitucional a partir del principio de igualdad.

## 1. La Capacidad Contributiva a partir de una perspectiva no constitucional: la teoría de la “causa” del tributo

### 1.1 Concepto y fundamento

Plazas Vega señala que el criterio imperante en la doctrina de los iuspublicistas alemanes del siglo XIX y comienzos del XX, era el de la “relación de poder”, a la luz de la cual los tributos y el vínculo que compromete al contribuyente con su pago, tienen una fundamentación fáctica en la fuerza o coacción que puede ejercer el Estado en relación con los administrados<sup>62</sup>. En el mismo sentido, Montero Traibel afirma que esta relación supone que el Estado, por el solo hecho de serlo, tiene el poder suficiente para imponer gravámenes a los particulares, existiendo solo obligaciones y deberes de parte de estos y derechos y pretensiones de parte del Fisco<sup>63</sup>.

En oposición a la “relación de poder”, han surgido una serie de teorías, dentro de las cuales se puede ubicar a la teoría de la

---

<sup>62</sup> Cfr. Plazas Vega, Mauricio. “Potestad, competencia y función tributarias. Una apreciación crítica sobre la dinámica de los tributos”. En: *Tratado de Derecho Tributario*, Paulo de Barros Carvalho (Coordinador), Palestra Editores, 2003, p. 181.

<sup>63</sup> Cfr. Montero Traibel, José Pedro. “Las doctrinas tributarias: Su evolución y estado actual”. En: *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, N° 8, Lima, junio 1985, p. 9.

“causa”<sup>64</sup>. En primer lugar, cabe mencionar que la “causa” es una figura que ha sido desarrollada principalmente por la doctrina privatista, pero que ha sido importada por el derecho tributario. Al respecto, Sainz de Bujanda<sup>65</sup> señala que el hecho de encuadrar los privatistas la causa en el área del Derecho de obligaciones, han contribuido a que los tributaristas actúen de manera análoga, esto es, que incorporen el tema de la causa a la problemática de la obligación tributaria. Añade que no es extraño que haya ocurrido así, dado que, aun salvadas todas las diferencias sustanciales que separan a las obligaciones privadas de las tributarias, el esquema lógico-formal de la obligación puede concebirse de una forma unitaria, lo que trae consigo que la obligación tributaria pueda y deba ser explicada científicamente siguiendo la pauta general del Derecho de obligaciones. En tal sentido, toda la doctrina elaborada sobre la causa ha girado en torno al problema de justificación de los efectos jurídicos provocados por la manifestación de voluntad en que el negocio jurídico consiste. Tanto las doctrinas objetivistas, que conciben la causa como la función económico-social del negocio,

---

<sup>64</sup> De acuerdo a lo señalado por García Etchegoyen, se postularon como vallas contra la arbitrariedad de los poderes públicos, además de las teorías de la “causa del tributo”, también los “esquemas obligaciones”. Ver García Etchegoyen, Marcos F. *El principio de capacidad contributiva. Evolución dogmática y proyección en el derecho argentino*. Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, 2004, p. 34. Con relación a los esquemas obligacionales, uno de sus principales exponentes era Achille Donato Giannini, con su teoría de la “relación jurídica tributaria compleja”. Ver, Montero Traibel, José Pedro. “Las doctrinas tributarias: Su evolución y estado actual”. En: *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, N° 8, Lima, junio 1985, p. 11.

<sup>65</sup> Cfr. Sainz de Bujanda, Fernando. *Hacienda y Derecho, Estudios de Derecho Financiero*. Instituto de Estudios Políticos, Tomo IV, Madrid, 1966, pp. 439-440.

como las subjetivistas, que la identifican como los móviles o fines concretos perseguidos por las partes, arrancan de la idea esencial de que lo que se trata de indagar son las razones fundamentales que avalan la producción de los efectos del negocio, por entender que no es suficiente el consentimiento y el objeto, sino que se requiere algo más: una causa que justifique satisfactoriamente el amparo que la ley presta a la voluntad para dar nacimiento a los efectos del negocio. La causa se presenta así, en el campo del Derecho privado, como un elemento constitutivo, sea del negocio, sea del contrato, sea simplemente de la obligación. Siguiendo ese mismo razonamiento, varios autores han estimado que la causa es también elemento constitutivo de la obligación tributaria, de tal suerte que no basta para que esa obligación tributaria nazca que se realice el hecho imponible, sino que se requiere, además, la presencia de un elemento o circunstancia al que se le asigna el papel de causa justificativa del débito. Finalmente, todos los autores alineados en la corriente causalista estiman que la realización del presupuesto de hecho tipificado en la ley no es suficiente para que la obligación nazca, dado que para que esta surja se requiere, además, la presencia de una causa.

Entonces, para superar la concepción unitaria de la “relación de poder”, amparada en la soberanía, que sostenían los iuspublicistas alemanes, se ofreció la tesis de la “capacidad contributiva” como

causa del tributo<sup>66</sup>, siendo el más reconocido representante de la explicación causalista del poder tributario, el célebre profesor de Pavía, Benvenuto Griziotti<sup>6768</sup>.

Griziotti señalaba que aun antes que como fenómeno jurídico y político, el tributo debe ser considerado como norma más general de carácter ético.

En un primer momento, explicó que el término “causa” —el cual tiene un significado incierto en el derecho privado— se justifica por la consideración de que también las obligaciones de Derecho público —así como para las obligaciones y para todos los negocios jurídicos de Derecho privado— deben tener un fin práctico que es justamente la causa del vínculo jurídico para que resulte legítima la obligación. El fin práctico respecto a las obligaciones tributarias consiste en *los beneficios generales o particulares que obtiene el contribuyente por obra del Estado o por el hecho de pertenecer al Estado, a la*

---

<sup>66</sup> Debemos mencionar que la teoría de la capacidad contributiva como “causa” del tributo, es una de las tantas teorías de la “causa” que se han esgrimido. No es propósito de esta investigación, hacer una descripción de dichas teorías, simplemente mencionar que existen.

<sup>67</sup> Plazas Vega, Mauricio. Óp. cit., pp. 181- 183.

<sup>68</sup> Cabe señalar que Griziotti no es el primero que hace referencia de la noción de “causa” del tributo, sino que el concepto de causa tendría su origen en la teología medieval, en la figura de Santo Tomás de Aquino, como ya vimos, y luego reaparecería a fines del siglo XIX en la escuela jurídica italiana, con Ranelletti. Ver GiulianiFonrouge, Carlos. *Derecho Financiero*, Tomo I, La Ley, Novena Edición, Buenos Aires, 2004, p. 410. Lo anterior también es afirmado por Sainz de Bujanda, al señalar: “El punto de arranque de la doctrina de Griziotti ha de buscarse en una teoría expuesta en los últimos años de la pasada centuria, por OresteRanelletti, teoría que expresamente invoca, como antecedente de su tesis, por el autor que ahora nos ocupa.” Ver Sainz de Bujanda, Fernando. *Hacienda y Derecho, Estudios de Derecho Financiero*. Instituto de Estudios Políticos, Tomo IV, Madrid, 1966, p. 468.

*Sociedad o a la economía nacional que el Estado representa*<sup>69</sup>. Por otra parte, señala que si un contribuyente no participa en los beneficios particulares derivados de la actividad del Estado, no puede ser gravado lógicamente más que en los límites de los presuntos beneficios generales; y si una imposición excede de los límites, debe estimarse como una imposición injustificada o sin causa<sup>70</sup>.

No obstante, Griziotti modificaría su planteamiento, incorporando a la capacidad contributiva en su teoría, a raíz de una crítica realizada por Dino Jarach. De tal modo, para Griziotti, habría una *causa general* que está en los beneficios generales o particulares que obtiene el ciudadano, y una *causa específica* que sería cómo se benefician, en qué forma goza de estos beneficios el ciudadano y en relación a qué elemento específico debe graduarse la causa en el orden especial, y surgió entonces así un concepto de que estos beneficios deberían graduarse como causa particular en las diversas obligaciones que el contribuyente ciudadano tendría en relación a su “capacidad contributiva”. Por tanto, se introduciría a la capacidad contributiva, en cuanto *síntoma de participación del contribuyente en las ventajas*

---

<sup>69</sup> Cfr. Griziotti, Benvenuto. *Principios de Política, Derecho y Ciencias de la Hacienda*. Traducción de Enrique R. Meta, Instituto Editorial Reus, Centro de Enseñanza y Publicaciones S.A, Preciados, 6423 y Puerta del Sol, 12, Madrid, 1958, p. 275.

<sup>70</sup> Ídem, p. 282.

*generales y particulares derivadas de la actividad y existencia del Estado*<sup>71</sup>.

Explicando la tesis de Griziotti, Sainz de Bujanda señala que entre la causa general (causa primera) y la causa específica (causa última) del impuesto se establece un puente lógico. Tal puente lógico es el que la ciencia financiera indica, al afirmar que el Estado es productor de riqueza cuando organiza los servicios públicos, porque estos aumentan las posibilidades de ganancia, disminuyen los costos de producción de los particulares e incrementan el poder adquisitivo del dinero que los consumidores están en condiciones de gastar. De aquí se desprende que la riqueza y la capacidad contributiva dependen estrechamente de los servicios públicos y constituyen un indicio indirecto de las ventajas, generales o particulares, que para cada contribuyente derivan de su pertenencia al Estado. Luego, continúa señalando que no existe, en suma, una relación directa de prestación y de contraprestación, como en el caso de los pagos efectuados por servicios o por bienes públicos demandados por el particular, o en el de las tasas, pero sí una relación indirecta que se manifiesta en este círculo lógico cerrado: el Estado lleva a cabo la exacción del impuesto; el impuesto alimenta el gasto; el gasto procura los servicios públicos; estos incrementan la riqueza, es decir,

---

<sup>71</sup> Cfr. Belaúnde Guinassi. Manuel. *Instituciones de Derecho Tributario*, Pontificia Universidad Católica del Perú, Colección Cincuentenario, Lima, 1967, p. 89.

la capacidad contributiva del contribuyente particular, creando el margen necesario para la exacción del impuesto<sup>72</sup>.

En mi particular opinión, en la tesis de Griziottise vislumbra la pretensión de una fundamentación de orden económico, social, ético y político al establecimiento de los impuestos. En su formulación se avizora el problema de las sociedades actuales que tiene que ver con la relación entre la justicia del ingreso y la justicia del gasto público. En efecto, la teoría de Griziotti señala que si bien no habría una relación directa entre lo que paga el contribuyente por impuestos por un servicio específico y singularizado, a diferencia de las tasas; sí habría una relación indirecta, por el hecho de recibir servicios públicos organizados por parte del Estado, lo que genera un aumento de su riqueza y, por tanto se desprendería que habría justicia en gravar a los que mayor capacidad contributiva muestren porque han sido beneficiados en mayor medida por parte del Estado. De esta manera, a partir de la justificación del impuesto en la teoría de Griziotti, se podría ver el establecimiento de una relación entre la justicia del ingreso y del gasto<sup>73</sup>.

---

<sup>72</sup> Sainz de Bujanda, Fernando. *Hacienda y Derecho, Estudios de Derecho Financiero*. Instituto de Estudios Políticos, Tomo IV, Madrid, 1966, pp. 468-470.

<sup>73</sup> Si bien podría pensarse en un cierto tipo de relación de carácter ético o moral entre el ingreso público (como el caso de los impuestos) y el gasto público (en servicios públicos, obras, entre otros), sin embargo, en el ámbito jurídico no habría muchos elementos para establecerla. El ingreso público como el gasto público son dos fenómenos de la actividad financiera del Estado que están regulados de manera independiente (en efecto, los impuestos pertenecen al derecho tributario, mientras que el gasto

Por otra parte, Jarach no comulga con la formulación teórica de la causa realizada por Griziotti, y ensaya una formulación propia. Al respecto, Jarach señala que en el derecho privado la causa del negocio jurídico representa el puente entre la voluntad privada que crea o que destruye una relación jurídica y la voluntad de la ley que reconoce a la voluntad privada este poder. En tal sentido, señala que la causa, en efecto, es la circunstancia objetiva que la ley considera como razón necesaria y suficiente para reconocer como productiva de efectos jurídicos a la voluntad privada. En cuanto se trate de obligaciones, la causa representa, entonces, la razón por la cual la ley reconoce el poder de la voluntad privada de crear obligaciones<sup>74</sup>.

Jarach traslada lo señalado anteriormente para el derecho privado al derecho tributario. En tal sentido, la causa del tributo es la circunstancia o el criterio que la ley asume, como razón necesaria y suficiente, para justificar que de verificarse un determinado presupuesto de hecho de ahí deriva la obligación tributaria.

Así como en el derecho privado, esta razón debe ser buscada en la voluntad de las partes, porque la voluntad es el presupuesto de

---

público está dentro del derecho presupuestario) y no correlacionada (a la obligación de pagar impuestos no corresponde por otra parte, el cumplimiento específico de una prestación determinada del Estado, a manera de una relación de tipo sinalagmática).

<sup>74</sup> Cfr. Jarach, Dino. *El hecho imponible. Teoría general del Derecho Tributario sustantivo*. AbeledoPerrot, Tercera Edición Reimpresión, Buenos Aires, 2004, p. 95.

hecho, al cual la ley vincula el nacimiento de la obligación; en el derecho tributario esta razón debe ser buscada en el presupuesto de hecho al cual la ley vincula el nacimiento de la obligación tributaria<sup>75</sup>.

Finalmente, concluye que en la relación impositiva el criterio justificativo, la razón última por la cual la ley toma un hecho de la vida como presupuesto de una obligación tributaria es la capacidad contributiva. Esta, en efecto, es la única razón que explica como presupuestos de obligaciones tributarias de hechos aparentemente diferentes, pero todos con la común naturaleza económica la única razón que explica la graduación del impuesto según la magnitud económica del presupuesto de hecho; es el único concepto que representa un puente entre la ley y el hecho imponible. Por esto, Jarach identifica el concepto de capacidad contributiva con el de causa jurídica<sup>76</sup>.

Cabe señalar que con relación a la “causa” del tributo, se han tejido varias teorías distintas a la teoría de la capacidad contributiva como causa. No obstante, simplemente considero conveniente hacer mención a la “causa” del tributo en relación con la capacidad contributiva. Las razones se explican en seguida.

---

<sup>75</sup> Ídem, pp. 99-100.

<sup>76</sup> Ídem, pp. 102-103.

La teoría de la capacidad contributiva como “causa” del tributo tuvo como motivación poner un límite al poder tributario del Estado, en el sentido de que los tributos justos eran aquellos que tenían causa. De esta manera, para ver la justicia o injusticia en la imposición, se recurrió a la categoría jurídica de “causa”, la cual —como ya se dijo—viene del derecho civil.

La razón se debía a la idea de que la obligación jurídica privada tenía elementos comunes a la obligación jurídica tributaria, y bajo tal premisa, se dedujo que era posible trasladar la categoría jurídica de “causa” del derecho privado al derecho tributario.

Consideró que la noción de que solo pagan tributos, los que cuentan con los medios necesarios—o capacidad contributiva—se va consolidando en la teoría de la “causa” como instrumento de garantía contra el poder tributario del Estado. En la teoría de “causa” de Griziotti, la capacidad contributiva se incorpora tomando trascendencia; no obstante, en la teoría de “causa” de Jarach, su rol es medular.

En efecto, para Griziotti, los contribuyentes pagan impuestos para gozar de los beneficios generales y particulares que obtiene el ciudadano. La capacidad contributiva entra a tallar en cuanto síntoma de la participación del contribuyente en las ventajas generales y particulares derivadas de la actividad y de la existencia del Estado.

Pero lo que se puede notar en la formulación de Griziotti, es que el elemento que tomaría mayor relevancia, es la ventaja o beneficio que el contribuyente recibe del Estado a cambio del pago de tributos que realiza; y que la capacidad contributiva se incorpora dentro de la teoría, en cuanto sea un elemento de graduación de dichas ventajas o beneficios. Se puede apreciar, por tanto, un carácter de contraprestación indirecta en la formulación de Griziotti.

En cambio para Jarach, ya no entrarían dentro de su formulación los beneficios generales y particulares que obtiene el ciudadano del Estado, sino que señala simplemente que la razón última por la cual la ley toma un hecho de la vida como presupuesto de una obligación tributaria es la capacidad contributiva. La explicación de ello se debe a que la categoría de “hecho imponible” o “presupuesto legal” es el concepto alrededor del cual gira su concepción acerca del derecho tributario. Para justificar la concepción de su teoría, señala que la investigación jurídica se limita al estudio de las normas positivas y no indaga sobre las razones político-filosóficas de estas, y las únicas justificaciones o razones de las normas que el intérprete puede indagar son las que están contenidas en las normas mismas, y toda

investigación que vaya más lejos de las normas positivas, es necesariamente extrajurídica<sup>77</sup>.

A partir de la formulación realizada por Jarach, la conclusión que se desprende y que sería una idea que se trasladaría para un desarrollo futuro, es que los impuestos deberían gravar índices o manifestaciones de riqueza o capacidad contributiva.

## 1.2 Críticas

Se han formulado una serie de críticas a las teorías de la “causa” descritas, por parte de otros autores que propugnaban una teoría distinta, así como también un cuestionamiento a la “causa” del tributo o del impuesto como tal.

No voy a ahondar en dichas críticas, las cuales refutan la tesis de la causa del impuesto por su poca claridad y las complicaciones que puede traer, sin embargo, mi conclusión es que la forma de entender a la capacidad contributiva como “causa” del impuesto para constituirse en una valla contra la arbitrariedad del Estado, es innecesaria actualmente.

---

<sup>77</sup> Ídem, p. 108.

Ello, en vista de la consagración del principio de capacidad contributiva en la Constitución —explícitamente o implícitamente— de tal manera que las normas de rango legal no pueden contradecirla.

Por tal motivo, ya no es necesario hacer un análisis o evaluación de si la obligación tributaria de un impuesto tiene “causa” o no, del mismo modo que se efectúa con los negocios jurídicos celebrados entre los particulares, para verificar si han surtido efecto o no.

En cambio, cuando nos encontramos ante una norma constitucional, se hace un contraste entre una norma de rango superior—es decir, la norma constitucional—a partir de la cual hay que evaluar la conformidad o no de la norma legal a través de una serie de criterios de la hermenéutica propios del derecho constitucional. Ante esta evidencia, vemos que ya no es necesario justificar la vigencia del principio de capacidad contributiva como “causa” del impuesto, sino que su vigencia y justificación viene de una norma con rango superior a todas las demás, como es la constitucional<sup>78</sup>.

---

<sup>78</sup> En el mismo sentido opina GiulianiFonrouge, quien señala: “La noción de causa permanece incierta y no es menester torturar el razonamiento jurídico en su búsqueda, si los mismos objetivos pueden lograrse recurriendo a otras circunstancias, tales como fundamento, motivo, ratio legis o presupuesto de hecho del gravamen. El propósito perseguido por el causalismo de la escolástica y de Grizioti, de concretar en la causa una valla contra la arbitrariedad, es obtenido en Argentina —donde ningún poder es ilimitado— por el juego armónico de los principios constitucionales de la tributación y por el control de las leyes y de los actos administrativos por parte del poder judicial”. (El subrayado es nuestro). Ver GiulianiFonrouge, Carlos. *Derecho Financiero*, Tomo I, La Ley, novena edición, Buenos Aires, 2004, pp. 422- 423. Sin embargo, además de no estar de acuerdo con la teoría de la “causa” por lo aquí mencionado, en otra parte de su obra, GiulianiFonrouge afirma que el principio de capacidad contributiva se presenta como un concepto ambiguo y poco claro, opinión que no comparto.

No obstante lo anterior, quiero resaltar el desarrollo del principio de capacidad contributiva realizado dentro de la teoría de la “causa” del impuesto, a partir del aporte de Griziotti, y sobretodo en Jarach.

Como ya lo había afirmado anteriormente, a partir de la formulación efectuada por Jarach –y que se describió en el punto 1.1– la conclusión que se desprende y que se trasladaría para un desarrollo futuro, es que los impuestos deberían gravar índices de capacidad contributiva.

Entonces, la idea que se mantendría sería aquella de sostener que el respeto al principio de capacidad contributiva dependerá de si una norma que crea un impuesto, grave índices de riqueza. Por tanto, la evaluación de conformidad o no con el principio de capacidad contributiva, se focalizaría en la calidad del presupuesto legal propiamente, de contener algún criterio de medición de la riqueza de las personas. En caso de que el presupuesto legal no tuviera un contenido como el descrito, el impuesto no se habría creado válidamente.

Considero que esta idea lógica, pero rígida a la vez, podría flexibilizarse bajo ciertas circunstancias, y teniendo en consideración los múltiples fines que pueden tener cabida en el Estado Constitucional. Para llegar a ese punto, voy a abordar un segundo hito importante en el desarrollo del principio de capacidad

contributiva, y es aquel a partir de otro principio constitucional, como es el de igualdad.

## 2. El desarrollo de la Capacidad Contributiva a partir del Principio de Igualdad

García Etchegoyen señala que en Italia, tanto las teorías de la causa como los esquemas obligacionales puros se alzaron como una *valla contra la arbitrariedad* durante la vigencia de un ordenamiento flexible como el Estatuto Albertino, pero quedaron obsoletos con la consagración del principio de capacidad contributiva como criterio de justicia en la Constitución Republicana. Añade que las teorías de la causa deben analizarse en su contexto histórico, por cuanto fueron diseñadas cuando no existían suficientes límites substanciales al poder tributario normativo. Finalmente, menciona que los límites al poder tributario se encuentran hoy perfectamente delimitados en los ordenamientos constitucionales de los diversos países, y resulta inútil recurrir al concepto de *causa impositionis* para mitigar los posibles excesos en el ejercicio del poder tributario normativo<sup>79</sup>.

El principio de capacidad contributiva como principio constitucional ha tenido un desarrollo amplio ligado al principio de igualdad tanto en la doctrina y jurisprudencia italiana como en la española.

---

<sup>79</sup> Cfr. García Etchegoyen, Marcos F. *El principio de capacidad contributiva. Evolución dogmática y proyección en el Derecho argentino*. Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, 2004, p. 34.

Respecto a la relación entre los principios de capacidad contributiva y el de igualdad, Palao Taboada señala que este último, entendido como un principio puramente formal y abstracto que se limita a afirmar que deben tratarse por igual las situaciones iguales, sin proporcionar un parámetro para determinar cuándo dos situaciones son iguales o desiguales, necesita un criterio que resuelva este problema, y que en el caso de las normas tributarias viene dado precisamente por la capacidad contributiva, sobre la cual se traslada todo el peso de la aplicación del principio de igualdad. Esto obliga a concretar la noción de capacidad económica en un grado suficiente para permitir la eficacia del principio de igualdad<sup>80</sup>.

Con relación al principio de igualdad en el ámbito tributario, hay autores que lo han desarrollado, desmenuzando los aspectos o dimensiones que lo conforman. En este sentido, es singular la manera en que Valdés Costa aborda este principio: igualdad ante la ley, por la ley y la igualdad de las partes en la obligación<sup>81</sup> (este último aspecto no es relevante para nuestros propósitos dado que no tiene relación con el principio de capacidad contributiva). Este mismo esquema es seguido con un ligero

---

<sup>80</sup> Palao Taboada, Carlos. Óp. cit., p. 20.

<sup>81</sup> Valdés Costa, Ramón. *Instituciones de Derecho Tributario*. Reimpresión, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1996.

matiz, por Casás<sup>82</sup>. Por otra parte, desde una perspectiva distinta mas no excluyente, Corti plantea lo que para él serían las dimensiones de la igualdad: 1) las distinciones prohibidas (la igualdad ante la ley); 2) las distinciones obligatorias (la igualdad en la ley); y 3) las distinciones permitidas<sup>83</sup>. Por otro lado, en la doctrina peruana, Hernández Berenguel señala que un cabal enunciado del principio de igualdad debe tomar en cuenta tres aspectos: 1) igualdad ante la ley; 2) generalidad o universalidad; y 3) principio de uniformidad<sup>84</sup>. ManniniChung también acoge los tres aspectos enunciados por Hernández Berenguel<sup>85</sup>.

Por mi parte, voy a desarrollar un tratamiento acerca del principio de igualdad en el ámbito tributario, a partir de lo que sería tal principio en el marco de los modelos de Estado: Estado Liberal, Estado Social y Estado Constitucional. Como se verá en las líneas que siguen, el principio de igualdad tiene un alcance distinto tratado bajo la óptica de los citados modelos. La idea de igualdad en el Estado Liberal tiene un margen más

---

<sup>82</sup> Ver Casás, José Osvaldo. "El principio de igualdad en el Estatuto del Contribuyente (Paralelo entre el pensamiento del maestro uruguayo Ramón Valdés Costa y la doctrina y jurisprudencia de la República Argentina)". En: *Revista Latinoamericana de Derecho Tributario*, N° 3, diciembre 1997, pp. 57-96.

<sup>83</sup> Ver Corti, Horacio G. A. "El principio de igualdad tributaria. Una aproximación sistemática". En: *Revista Jurídica de Buenos Aires*, José Osvaldo Casás (Coordinador), Facultad de Derecho Universidad de Buenos Aires, LexisNexis Abeledo- Perrot, Buenos Aires, 2002, pp. 133-163.

<sup>84</sup> Ver Hernández Berenguel, Luis. "El poder tributario y la nueva Constitución". En: *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, N° 24, Lima, 1993, pp. 17-29.

<sup>85</sup> ManniniChung, Jorge. "Tema I: Derechos Humanos y Tributación, XX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario Relatoría Nacional del Perú". En: *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, N° 39, Lima, 2000, pp. 7-35.

reducido de aplicación del citado principio, en comparación con el Estado Social y el Estado Constitucional; y ello va de la mano también con el mayor margen de actuación que la Constitución le encarga al Estado en la esfera política, social y económica.

Asimismo, el principio de capacidad contributiva al estar ligado al principio de igualdad, trata de hacer el mismo recorrido; no obstante, llegado un cierto tramo, veremos que el principio de igualdad seguirá su proyección sin retorno, mientras que el principio de capacidad contributiva no puede seguir su mismo recorrido, quedándose “relegado en el camino”. Esto último se explica debido al carácter “social” y a la mayor amplitud que tiene el principio de igualdad, dado que es un principio que recorre todo el ordenamiento —y no se limita al ámbito tributario, a diferencia del principio de capacidad contributiva— y es además un valor superior dentro de la Constitución. Por tanto, el principio de capacidad contributiva no puede acaparar todas las posibilidades de acción que tiene el principio de igualdad.

La metodología que se llevará a cabo no niega ni excluye el enfoque de los autores mencionados, dado que hay categorías tratadas por ellos, y que pueden ser utilizadas para el propósito de este trabajo. No obstante, el enfoque que pretendo adoptar será distinto, y se realizará a partir del desarrollo del principio de igualdad de acuerdo a los modelos de Estado y con ello, el principio de capacidad contributiva.

## 2.1 El Principio de Igualdad en el *Estado Liberal*: Igualdad Formal

En líneas generales, se podría describir al *Estado Liberal* como un modelo en el cual se presenta a un Estado restringido, que velaría principalmente por el orden público interno, la seguridad exterior y la composición de conflictos, pero al cual no le está permitido tener mayor injerencia en la esfera privada con el objeto de modificar las diferencias socioeconómicas que existen realmente entre las personas. Para comprender más acerca de la configuración de este modelo de Estado, es necesario partir de algunas cuestiones preliminares.

De acuerdo a Zippelius, *“el surgimiento de un poder estatal soberano, esto es, la consolidación del poder político en el Estado, contribuyó a establecer una situación política ordenada y a garantizar la paz del Derecho; pero el poder que era suficientemente fuerte para proteger a los ciudadanos lo era también para oprimirlos y disponer arbitrariamente sobre el Derecho”*<sup>86</sup>. En otras palabras, el surgimiento del Estado supuso una garantía de paz para sus habitantes ante amenazas externas, sin embargo, otra amenaza se avizoraba, la cual sería el propio Estado, dado que por la magnitud del poder que

---

<sup>86</sup>Zippelius, Reinhold. “Estado de Derecho”. En: *Derecho Constitucional General, Materiales de Enseñanza*, Raúl Ferrero Costa (compilador), Lima, Fondo de Desarrollo Editorial de la Universidad de Lima, Fondo Editorial de la Universidad Nacional Mayor de San Marcos, mayo 2004, p. 340.

poseía, el riesgo de un ejercicio arbitrario, era permanente, siendo ejemplo de ello, las monarquías absolutas europeas.

Por esa razón, las instituciones del moderno Estado constitucional—no aún en el sentido que más adelante describiré— y de Derecho fueron conformándose en gran parte como reacción frente al absolutismo. Así, la historia de la libertad ciudadana corresponde a aquella de la limitación y control del poder del Estado. En Inglaterra, las pretensiones absolutistas del rey se toparon con la enérgica resistencia del Parlamento, que veía amenazados sus antiguos derechos tradicionales y libertades irrenunciables de los ciudadanos. De estos conflictos, más tarde, como consecuencia del movimiento independentista norteamericano y la Revolución Francesa, fueron surgiendo instituciones para la protección de estos derechos y libertades. En este proceso histórico nació el Estado constitucional y de Derecho, que aspira a un compromiso entre la necesidad de un poder estatal homogéneo, capaz de garantizar la paz del Derecho, y la necesidad de asegurar el mayor grado posible de libertad individual, de impedir el abuso del poder estatal y de poner límites a su expansión<sup>87</sup>.

---

<sup>87</sup> Ídem, pp. 340- 341.

Lo anterior, nos llevaría a afirmar, coincidiendo con Torres del Moral, *“que el Derecho Constitucional nace y cobra sustantividad en el marco del Estado Liberal”*<sup>88</sup>, dado que en este modelo propugnaría por una parte, la garantía de los derechos individuales de libertad, así como una configuración del poder político distinta al absolutismo monárquico, precisamente para garantizar el ejercicio de los derechos mencionados. Para efectos de evidenciar esta relación entre Estado Liberal con el Derecho Constitucional, en el sentido del primero como punto de partida del segundo, cito una frase muy ilustrativa mencionada por Aguiló Regla, quien señala, a partir del Artículo 16 de la Declaración francesa de los derechos, que *“una sociedad en la que la garantía de los derechos no está asegurada ni la separación de poderes está determinada, no tiene una Constitución”*<sup>89</sup>.

Para efectos de entender la configuración del Estado Liberal, siguiendo a Torres del Moral, se debe partir del dato que *“la burguesía liberal disociaba la realidad en dos regiones separadas y frecuentemente antagónicas: el Estado y la sociedad civil”*, y en tal caso, *“la sociedad civil era la esfera del libre “juego natural” de las*

---

Torres del Moral, Antonio. “El Estado de Derecho”. En: *Derecho Constitucional General, Materiales de Enseñanza*, (compilador Raúl Ferrero Costa), Lima, Fondo de Desarrollo Editorial de la Universidad de Lima, Fondo Editorial de la Universidad Nacional Mayor de San Marcos, mayo 2004, p. 326.

<sup>89</sup>Aguiló Regla, Josep. “Sobre la Constitución del Estado constitucional”. En: *Constitución: problemas filosóficos*, edición a cargo de Francisco J. Laporta, Ministerio de la Presidencia, Secretaría General Técnica, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales (CEPC), Madrid, 2003, p. 148.

*fuerzas individuales, supuestamente iguales, que el Estado no debía alterar sino dejar en libertad*<sup>90</sup>. Esta concepción, consistente en la separación entre el Estado y la sociedad, podría entenderse como una reacción contra el ejercicio arbitrario del poder por parte del absolutismo monárquico, con el fin de que el Estado no interfiriera arbitrariamente en la esfera individual de las personas.

Desarrollando esta concepción acerca de la separación entre el Estado y Sociedad Civil, encontramos a García Pelayo, quien menciona que *“una de las características del orden político liberal era no sólo la distinción, sino la oposición entre Estado y sociedad, a los que concebía como dos sistemas con un alto grado de autonomía, lo que producía una inhibición del Estado frente a los problemas económicos y sociales (...)”*. Continúa señalando dicho autor que *“el Estado era concebido como una organización racional orientada hacia ciertos objetivos y valores y dotada de estructura vertical o jerárquica, es decir, construida primordialmente bajo relaciones de supra y subordinación”*, y en tal sentido, *“sus objetivos y valores eran la garantía de la libertad, de la convivencia pacífica, de la seguridad y*

---

<sup>90</sup> Torres del Moral, Antonio. Óp. cit., p. 326.

*de la propiedad, y la ejecución de los servicios públicos, fuera directamente, fuera en régimen de concesión*<sup>91</sup>.

Por otra parte, *“la sociedad en cambio, era considerada como una ordenación, es decir, como un orden espontáneo dotado de racionalidad, pero no de una racionalidad previamente proyectada, sino de una racionalidad inmanente, que se puede constatar y comprender (...), una racionalidad expresada en leyes económicas y de otra índole, más poderosas que cualquier ley jurídica, y una racionalidad, en fin, no de estructura vertical o jerárquica, sino horizontal y sustentada capitalmente sobre relaciones competitivas, a las que se subordinaban las otras clases o tipos de relaciones.”*García Pelayo agrega finalmente, que *“tal estructura inmanente a la sociedad no sólo tiene una solidez superior a cualquier orden o intervención artificiales, sino que genera además el mejor de los órdenes posibles tanto en el aspecto económico, mediante los maravillosos resultados de la oferta y la demanda, como en el aspecto intelectual, ya que sólo de la concurrencia de opiniones sale la verdad, o como en el social, ya que operando bajo el principio de igualdad ante la ley se impide la consolidación de*

---

<sup>91</sup> García Pelayo, Manuel. *Obras Completas*, Tomo II, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1991, pp. 1599- 1600.

*situaciones adscriptivas (como los antiguos estamentos y gremios) (...)*<sup>92</sup>.

Como se puede apreciar, el Estado Liberal nació como una reacción contra el ejercicio arbitrario del poder por parte del absolutismo monárquico, y para efectos de su configuración, se basó en la separación y oposición entre Estado y Sociedad Civil, y en este sentido, la función del Estado era servir de garantía al libre funcionamiento de la sociedad de cualquier tipo de amenaza que pudiera poner en riesgo dicho funcionamiento, el cual por sí mismo era perfecto. Partiendo de la premisa de que el orden espontáneo de la sociedad es perfecto, y que la igualdad declarada constitucionalmente entre las personas estaba sobreentendida —y que ello era suficiente— no se permitía otra actuación del Estado que interfiriera el orden social. Esta idea de igualdad cruzaría de manera transversal por todos los sectores de la acción estatal y política, repercutiendo en el campo tributario.

Teniendo en cuenta lo anterior, la idea de igualdad en materia tributaria de acuerdo a este modelo, correspondería a aquella denominada por Casás como *“igualdad de todos ante la ley”*, la cual fue una de las que impulsaron la Revolución Francesa y que se

---

<sup>92</sup> Ídem, p. 1600.

plasmaría en la *Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano* al proclamar que “*los hombres nacen libres e iguales en derechos*”, como reacción a las características políticas y sociales propias de la dominación monárquica absolutista que condujeron a una distribución inequitativa y desproporcionada de las cargas tributarias a las clases más pobres, quedando exoneradas de ellas, en virtud de las inmunidades y privilegios, los integrantes de la nobleza, quienes en dicha sociedad estamental también quedaban al margen de prestar el servicio militar y , de ordinario, en virtud de los fueros personales, a la jurisdicción común<sup>939495</sup>.

Casás añade que se postularía el “principio de *universalidad* ante la ley” a través de un sistema de normas que tuvieran como destinatario al conjunto de la sociedad, reaccionando contra las

---

<sup>93</sup>Casás, José Osvaldo. “El principio de igualdad en el Estatuto del Contribuyente (Paralelo entre el pensamiento del maestro uruguayo Ramón Valdés Costa y la doctrina y jurisprudencia de la República Argentina)”. En: *Revista Latinoamericana de Derecho Tributario*, N° 3, diciembre 1997, pp. 72- 73.

<sup>94</sup> Coincidiendo en este punto con Casás, Hernández Berenguel, señala que: “*El principio de igualdad, ligado al primer aspecto, puede ser identificado con el derecho fundamental de la persona conocido como la igualdad ante la ley. En efecto, la inexistencia de privilegios supone que no exista un tratamiento especial por razones de sexo, raza, religión, opinión o idioma, que es el contenido que da a dicho derecho el numeral 2 del artículo 2 de la actual Constitución.*” Ver Hernández Berenguel, Luis. “El poder tributario y la nueva Constitución”. En: *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, N° 24, Lima, 1993, pp. 22- 23.

<sup>95</sup> Humberto Medrano menciona un caso de aberrante discriminación ocurrido en el Perú, al señalar que: “*Históricamente podemos citar como ejemplo típico de discriminación –esto es, de ausencia de igualdad- el denominado “tributo indígena” que existió en el Perú durante el Virreinato e incluso bien avanzada la República. Esta carga se exigía al aborigen por el solo hecho de serlo; es decir, se trataba de una típica discriminación basada en la raza, lo que es ahora recusado por todos los tratados internacionales sobre Derechos Humanos. Como contrapartida –igualmente discriminatoria- la nobleza estaba excluida del pago de numerosos tributos que sólo se exigía a los plebeyos. Ambas versiones son claramente contrarias al principio.*” Ver Medrano Cornejo, Humberto. “Derechos Humanos y tributación: Algunas áreas de convergencia”. En: *Derecho Tributario – Temas*, Lima, 1991, p. 92.

diferencias y privilegios hasta entonces vigentes. Bajo la premisa que las leyes serían universales y abstractas, el Estado se abstenía de actuar en el área socioeconómica, limitándose a ordenar las relaciones de carácter civil y penal<sup>96</sup>. Este principio sería equivalente al “principio de *generalidad*”, del cual habla Villegas, refiriéndose más a un aspecto negativo que positivo, no tratándose de que todos deban pagar, sino que nadie debe ser eximido por privilegios personales, de clase, linaje o casta<sup>9798</sup>.

Lalanne señala que en la Declaración francesa de los derechos del hombre y del ciudadano del 26 de agosto de 1789, se encuentra el punto de partida del principio de generalidad, en la cual se impulsó la eliminación de privilegios e inmunidades fiscales del Viejo Régimen, como de toda otra discriminación no basada en la capacidad

---

<sup>96</sup> Casás, José Osvaldo. “El principio de igualdad en el Estatuto del Contribuyente (Paralelo entre el pensamiento del maestro uruguayo Ramón Valdés Costa y la doctrina y jurisprudencia de la República Argentina)”. En: *Revista Latinoamericana de Derecho Tributario*, N° 3, diciembre 1997, p. 73.

<sup>97</sup> Villegas, Héctor. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma, Novena edición actualizada y ampliada, Buenos Aires, 2005, p. 264.

<sup>98</sup> Hernández Berenguel trata el principio de generalidad como sinónimo del principio de universalidad, aunque les otorga un significado algo distinto al de Casás y Villegas, señalando que: “Un segundo aspecto está relacionado con lo que la doctrina menciona como el principio de generalidad o universalidad. Esto significa que la norma tributaria debe aplicarse a todos los que realizan el hecho generador de la obligación, tal como está configurado el presupuesto respectivo en la norma creadora del tributo o en una posterior. Ver Hernández Berenguel, Luis. “El Poder Tributario y la Nueva Constitución”. En: *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, N° 24, Lima, 1993, p. 23. Por su parte, Fernández Segado también trata a los principios de generalidad como sinónimo del principio de universalidad, y está más en línea con Casás y Villegas, al señalar que: “El principio de generalidad o universalidad aparece en estrecha relación con el de igualdad. Su origen se remonta a la Revolución Francesa, que pone punto final a los antiguos privilegios y exenciones fiscales de que disfrutaban algunos estamentos, como era el caso de la nobleza y del clero.” Ver Fernández Segado, Francisco. “Los Principios Constitucionales Tributarios en España”. En: *Scribas Revista de Derecho* Instituto de Investigación Jurídico- Notarial (INDEJ), 1997, p. 232.

contributiva. De esta manera, el nacimiento del principio de generalidad en materia tributaria se produce con la superación de la sociedad estamental que caracterizaba al antiguo régimen, dando lugar así a un nuevo orden social basado en un nuevo criterio de reparto de la carga tributaria<sup>99</sup>.

A partir de lo visto, el principio de igualdad en este modelo, está dirigido principalmente a la abolición de los privilegios y discriminaciones aberrantes propias del *Antiguo Régimen*, y que el criterio para el pago de impuestos sería sobre la base de la capacidad económica, y ya no sobre criterios de raza, sexo, origen social<sup>100</sup>. No obstante, no propugnaría por un cambio a nivel social, ámbito en el cual subsistirían las más profundas diferencias. No propugnaría por una igualdad de hecho<sup>101</sup>.

Y es que, para la escuela que encabeza Adam Smith, la generalidad se concebía en el sentido de que todo ciudadano, al margen de cuál

---

<sup>99</sup> Cfr. Lalanne, Guillermo A. "Generalidad y Tributación". En: *Revista Jurídica de Buenos Aires*, José Osvaldo Casás (Coordinador), Facultad de Derecho, Universidad de Buenos Aires, LexisNexisAbeledo-Perrot, 2002, pp. 316- 317.

<sup>100</sup> En el mismo sentido, Pérez Royo señala con relación al principio de capacidad contributiva: "Así es, en primer lugar, si se atiende a los fundamentos históricos del principio: cuando el constituyente revolucionario de 1791 establece la regla de la contribución general de acuerdo con la riqueza está afirmando, antes que nada, el fin del sistema de tributación basado (al igual que el resto de la ordenación social) en el privilegio. Ver Pérez Royo, Óp. cit., Fernando. *Derecho Financiero y Tributario Parte General*. Editorial Civitas S.A, Cuarta Edición, Madrid, 1994, p. 35.

<sup>101</sup> En el mismo sentido, ver Lejeune Valcárcel, Ernesto. "Aproximación al Principio Constitucional de Igualdad Tributaria". En: *Seis estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional*, Editorial de Derecho Financiero Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1980, pp. 128- 129.

fuera el nivel cuantitativo de su renta, estaba obligado al pago del impuesto. Ello sintonizaba con la idea *smithiana* de que la distribución de la riqueza y de la renta era fruto del sistema de mercado, no debiendo ser modificada por medio de los impuestos<sup>102</sup>. Esto último está relacionado con el *principio de neutralidad*.

En efecto, según Jarach, *“la neutralidad del impuesto significa que este debe dejar inalteradas todas las condiciones del mercado o no provocar distorsiones de la oferta, de la demanda y de los precios, no solo en las transacciones de bienes gravados, sino de todos los bienes y servicios”*<sup>103</sup>.

Teniendo en cuenta lo anterior, se consideraría que en este tipo de Estado el nuevo criterio para establecer impuestos sería la capacidad contributiva, entendido este como parámetro objetivo de la imposición, en contraposición con los otros criterios totalmente discriminatorios propios del Antiguo Régimen. El principio de capacidad contributiva serviría como fundamento que justifica la imposición, en el sentido que deben contribuir aquellos que cuentan con los recursos para ello—y no sobre la base de los otros criterios odiosos y discriminatorios ya mencionados—lo cual se refleja cuando

---

<sup>102</sup> Fernández Segado, Francisco. Óp. cit., p. 232.

<sup>103</sup> Jarach, Dino. “Los principios de la imposición”. En: *Gaceta Jurídica Normas Legales y Jurisprudencia*, Tomo V, mayo 1994, Lima, p.s/n.

el gravamen recae sobre índices o manifestaciones de riqueza. No obstante, el principio en su faceta de medida de la imposición, aún no podría desplegar toda su eficacia; en vista a que en este modelo de Estado, no se permitía que el impuesto sirviera como instrumento de redistribución de la riqueza. Por ello, el ejercicio del poder impositivo debía recaer en los contribuyentes, pero en una forma que no modificara sus situaciones económicas y que no generara ningún tipo de distorsión en el mercado, el cual solamente se debería regir por las “leyes naturales”.

Cabe señalar que la noción descrita del principio de generalidad o universalidad se ubica dentro del Estado Liberal, en el cual tuvo su origen, y que sería la que mejor describe una de las dimensiones del principio de igualdad. Además, el principio de generalidad o universalidad, entendido de este modo, es el sentido más básico de la igualdad, y una vulneración en este aspecto, sería la más grosera de todas<sup>104</sup>. Para Víctor Uckmar, la igualdad en su sentido jurídico —igualdad formal— coincide sustancialmente con el principio de generalidad de la imposición, lo cual sería recogido en algunas

---

<sup>104</sup> Esta misma idea estaría acorde a una de las dimensiones trabajadas por Horacio G. A. Corti, como son “las distinciones prohibidas”, quien señala que: “La tributación no debe discriminar a las personas. Cada vez que un tributo distingue a las personas de acuerdo con un criterio calificado como prohibido se genera una discriminación. Hay consenso suficiente para designar a esta dimensión “igualdad ante la ley” en materia tributaria. (...) Se individualizan una serie de rasgos (los paradigmáticos: sexo, raza, idioma o creencias) que, en caso de utilizarse en materia tributaria para distinguir personas, dan lugar a una discriminación, luego: su uso produce un trato desigual por violación a la “igualdad ante la ley.” Ver Corti, Horacio G.A. “El principio de igualdad tributaria. Una aproximación sistemática”. En: *Revista Jurídica de Buenos Aires Derechos Humanos y Tributación*, Coordinador José Osvaldo Casás, Facultad de Derecho Universidad de Buenos Aires, LexisNexisAbeledo- Perrot, 2002, p. 145.

Constituciones al prohibir expresamente el privilegio en materia fiscal<sup>105</sup>.

En la actualidad, dicha noción de generalidad no se puede mantener de manera tan rígida, dado que se puede concebir la concesión de exenciones siempre que esté fundamentada en otros principios o derechos de raigambre constitucional<sup>106</sup>. Aunque este entendimiento será producto de la evolución del Estado Liberal a los modelos posteriores, que a continuación se pasan a describir.

## 2.2 El Principio de Igualdad en el *Estado Social*: Igualdad Material

Con el desarrollo y superación de las premisas bajo las cuales se cimentaba el Estado Liberal, pasamos a un nuevo modelo denominado *Estado Social*. Y es que si bien “los valores básicos del Estado democrático-liberal eran la libertad, la propiedad individual, la igualdad, la seguridad jurídica y la participación de los ciudadanos en la formación de la voluntad estatal a través del sufragio”, por otra

---

<sup>105</sup> Cfr. Uckmar, Víctor. *Principios Comunes del Derecho Constitucional Tributario*. Editorial Temis S.A., Bogotá, 2002, p. 59.

<sup>106</sup> En el mismo sentido, Rodríguez Bereijo señala que: “Ello no significa, claro está, que esté constitucionalmente vedada la concesión de exenciones o bonificaciones tributarias o la utilización del tributo con fines extrafiscales o de política económica. Es más, en ocasiones, el establecimiento de tales beneficios fiscales puede ser constitucionalmente legítimo e incluso venir exigido bien para la realización efectiva de otros principios constitucionales (como la igualdad, la capacidad contributiva o la progresividad tributaria) o bien para la consecución de otros bienes y objetivos constitucionalmente protegidos (singularmente, los denominados “derechos económicos y sociales” del capítulo III del Título I). En tales casos, la desigualdad de trato que la exención o el beneficio supone ha de ofrecer una justificación razonable y ser proporcional al fin perseguido.” Ver Rodríguez Bereijo, Álvaro. “El sistema tributario en la Constitución” (Los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional). En: *Revista Española de Derecho Constitucional*, Centro de Estudios Constitucionales, Año 12, Nº 36, Lima, setiembre- diciembre 1992, p. 41.

parte, “el Estado Social democrático y libre no sólo niega estos valores, *sino que pretende hacerlos más efectivos dándoles una base y un contenido material* y partiendo del supuesto de que individuo y sociedad no son categorías aisladas y contradictorias, sino dos términos en implicación recíproca de tal modo que no puede realizarse el uno sin el otro”<sup>107</sup>.

Cabría señalar además, que el paso del Estado Liberal al Estado Social, no constituyó solamente una evolución del modelo de Estado, sino que siguiendo a De Otto, significó un cambio en el modo de entender la función de la norma constitucional. En efecto, para dicho autor, “(...) *la Constitución pasa a considerarse norma jurídica fundamental no en el sentido de que sea el fundamento de la validez de todo el ordenamiento, en cuanto regula las condiciones de la creación jurídica, sino en el de que contiene el orden jurídico básico de los diversos sectores de la vida social y política, de modo que prefigura, de forma similar a como lo hacen los programas de partido, un “modelo de sociedad”, y que “(...) con ello se pretende ver en la Constitución una norma que ya no señala al poder público los límites de lo permitido, sino que le impone también el deber positivo de crear un orden”*. Por tanto, se puede concluir diciendo que, “*la Constitución*

---

<sup>107</sup> García Pelayo, Manuel. Óp. cit., p. 1603.

*ya no incorpora sólo la concepción política de lo que el Estado debe ser, sino el programa de lo que debe hacer*<sup>108</sup>.

Al decir de Torres del Moral, la expresión “Estado Social de Derecho” apareció en la República de Weimar, acuñada por Hermann Heller en oposición al Estado Liberal y al totalitarismo. El adjetivo social aludía a una intervención estatal en la sociedad y en la economía para ponerla al servicio de los objetivos de igualdad y de justicia. El Estado Social no espera que el mercado autorregule su funcionamiento, sino que lo dirija él mismo. Respeto el mercado, pero procede con su intervención a realizar cierta distribución de la riqueza con criterios no estrictamente económicos, sino de justicia social, cuya demanda es incapaz de satisfacer el puro mercado<sup>109</sup>.

El Estado social parte de la experiencia de que la sociedad dejada total o parcialmente a sus mecanismos autorreguladores conduce a la pura irracionalidad y que solo la acción del Estado hecha posible por el desarrollo de las técnicas administrativas, económicas, de programación de decisiones, etcétera., puede neutralizar los efectos disfuncionales de un desarrollo económico y social no controlado<sup>110</sup>.

---

<sup>108</sup>De Otto, Ignacio. *Derecho Constitucional, Sistema de fuentes*, Editorial Ariel S.A, Barcelona, Séptima reimpresión, julio 1999, p. 44.

<sup>109</sup>Torres del Moral, Antonio. Óp. cit., pp. 328- 329.

<sup>110</sup> García Pelayo, Manuel. Óp. cit., pp. 1600- 1601.

El postulado del Estado Social como tal, conlleva una serie de implicancias en varios aspectos (social, político, económico), y que lo dotande una cierta complejidad. No es mi intención hacer un desarrollo extenso de cada uno de ellos en este trabajo. Lo que sí considero importantes señalar las notas que caracterizan al postulado del Estado Social, que al decir de García Pelayo, son las siguientes: i) *la superación de las posibles contradicciones entre la titularidad formal de unos derechos públicos subjetivos y su ejercicio efectivo*; ii) *la prosecución de la procura existencial, es decir, por la acción estatal destinada a crear las condiciones para la satisfacción de aquellas necesidades vitales que, en las complejas condiciones de la sociedad de nuestro tiempo, no pueden ser satisfechas ni por los individuos ni por los grupos*; iii) *la concepción del status de ciudadanía no solo como una común participación en valores y en derechos políticos, sino también en los bienes económicos y culturales*, y, consecuentemente, iv) ser un Estado de prestaciones de modo que a los preceptos constitucionales que limitan su actividad añade otros que le fijan objetivos para su acción legislativa y administrativa, con lo cual la *Grundkompetenz*, cuyos límites han sido establecidos por los primeros, recibe unos objetivos definidos por los segundos y, finalmente, v) por una política orientada hacia la

configuración de la sociedad por el Estado dentro de los patrones constitucionales<sup>111</sup>.

Como se puede observar, el Estado Social parte del dato real de que el “libre” funcionamiento de la sociedad no necesariamente es “perfecto”, y que por sí solo no asegura el bienestar social, sino que el Estado debe crear las condiciones para que se produzca un goce efectivo de los derechos formalmente otorgados. En tal sentido, el Estado deberá organizar y realizar una serie de prestaciones que corrijan las desigualdades sociales y económicas en aras de que los derechos asignados a todos (*igualdad formal*), alcancen un goce efectivo (*igualdad material*). Ahora, para efecto de financiar dichas prestaciones, deberá contar necesariamente con una serie de recursos, entre los cuales se encuentran los impuestos. A este punto, se avizora la forma en que se inserta el instrumento impositivo dentro del modelo del Estado Social, y el rol que cumple el principio de capacidad contributiva dentro de dicho modelo.

En el Estado Liberal ya se había introducido la idea de que el criterio para pagar impuestos se debería regir basándose en una aptitud patrimonial del sujeto, ello en contraposición con los criterios odiosos que imperaban en el Antiguo Régimen. No obstante, el desarrollo del

---

<sup>111</sup> Ídem, p. 1657.

principio de capacidad contributiva como principio distribuidor de la carga tributaria, y sobre todo con papel redistributivo de la renta, va a tener un rol preponderante recién en el Estado Social.

En efecto, la búsqueda de la igualdad sustancial, real y de hecho obliga a intensificar la imposición directa, personal y progresiva en defensa del “postulado de redistribución”, alejándose del dogma liberal de la neutralidad del impuesto<sup>112</sup>. Esta faceta de la igualdad es lo que el propio Casás denomina “igualdad por la ley”, en la cual la “progresividad” es la herramienta principal para lograr el ideal de la redistribución.

En mi opinión, este sería el punto en el cual “igualdad” y “capacidad contributiva” se interceptan de la manera más perfecta, en vista de que la tendencia en este tipo de Estado, es la búsqueda de una igualdad material más que formal. Para lograr ello, cumple un papel importante el principio de capacidad contributiva, teniendo en consideración lo abstracto que resulta ser el principio de igualdad. De esta manera, el principio de capacidad contributiva se constituiría en la medida de la igualdad, así como un instrumento junto con el concepto de progresividad para lograr la redistribución de la

---

<sup>112</sup>Casás, José Osvaldo. “El principio de igualdad en el Estatuto del Contribuyente (Paralelo entre el pensamiento del maestro uruguayo Ramón Valdés Costa y la doctrina y jurisprudencia de la República Argentina)”. En: *Revista Latinoamericana de Derecho Tributario* N° 3, diciembre 1997, pp. 72- 73.

renta<sup>113</sup>. En tal sentido, capacidad contributiva y progresividad serían dos principios que se complementan para efectos de alcanzar un ideal de justicia.

Por tanto, la relación entre el principio de igualdad y la capacidad contributiva, esta última como medida de la primera, quedaría de la siguiente manera:

- a) para que el trato tributario sea “igual” es preciso tratar a las personas de forma “diferente”, de acuerdo con sus recursos disponibles, y
- b) el trato “diferente”, respetuoso de la igualdad, consiste en que la tributación debe ser mayor si la riqueza disponible es mayor<sup>114</sup>.

Los puntos anteriores describen en líneas generales cómo ha de hacerse la distribución de la carga tributaria, de tal forma que sea igualitaria; y especialmente en el segundo punto se enmarcaría la

---

<sup>113</sup> A propósito de la Constitución Española, Rodríguez Bereijo expresa la relación entre el principio de capacidad contributiva y el principio de progresividad para efectos de la distribución de la carga tributaria, al señalar que: *“en lo que toca al principio de progresividad tributaria, la mención que de él se hace en el artículo 31.1 CE, junto con la del principio de igualdad, es significativa de que a través de él se hace real y efectiva la distribución de la carga según la capacidad económica y el mandato de desigualdad y diferenciación que la igualdad en la imposición demanda para acercarse a un sistema tributario justo. En este sentido, la progresividad tributaria constituye también una medida de igualdad.”*(el subrayado es mío) Ver Rodríguez Bereijo, Álvaro. “El sistema tributario en la Constitución” (Los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional). En: *Revista Española de Derecho Constitucional*, Centro de Estudios Constitucionales, Año 12, Nº 36, Lima, setiembre-diciembre 1992, pp. 51- 52.

<sup>114</sup> Corti, Horacio G. A. Óp. cit., p. 147.

idea de redistribución de la renta, en tanto se grave más a los que mayores recursos poseen, y por tanto quienes contribuyan en mayor medida a los gastos públicos. Para lograr este rol redistributivo de la tributación, juega un importante papel el concepto de progresividad.

En palabras de Pérez Royo, se entiende por progresividad aquella característica de un sistema tributario según la cual a medida que aumenta la riqueza de cada sujeto, aumenta la contribución en proporción superior al incremento de riqueza. Los que tienen más contribuyen en proporción superior a los que tienen menos<sup>115</sup>.

A propósito de la definición dada por Pérez Royo, es importante incidir en algunos aspectos que nos parecen importantes.

Primero, cabe recalcar que la progresividad es una cualidad que se debe atribuir al sistema tributario. De igual parecer es Lejeune, quien afirma que la progresividad no se exige en los tributos en particular, sino en el sistema tributario en su conjunto.<sup>116</sup> Afirma, también, que un sistema tributario no deja de ser progresivo por el hecho de que en el mismo convivan junto a impuestos estrictamente progresivos,

---

<sup>115</sup> Pérez Royo, Fernando. Óp. cit., p. 39.

<sup>116</sup> Lejeune Valcárcel, Ernesto. "Aproximación al Principio Constitucional de Igualdad Tributaria". En: *Seis Estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1980, p. 163.

impuestos de naturaleza proporcional. Lo importante es que la aplicación conjunta de unos y otros dé como resultado una tributación progresiva<sup>117</sup>. Finalmente, añade que puede considerarse pacífico el acuerdo sobre la necesidad de que los impuestos reales y sobre el consumo (exceptuando los consumos suntuarios) sean de carácter proporcional, así como sobre el carácter progresivo que, por razones distintas, han de tener los impuestos sobre la renta y el patrimonio, de un lado, y sobre las sucesiones y donaciones, de otro<sup>118</sup>. A continuación, se desarrollan un poco más estas ideas.

Como se puede observar, la progresividad del sistema vendría acentuada en primer término por el impuesto a la renta personal, en virtud de una serie de características que posee este tipo impositivo. En primer lugar, es un impuesto que recae directamente sobre la persona que obtiene la ganancia—sin que se posibilite la traslación a diferencia de los impuestos al consumo. En segundo lugar, y como característica excluyente que no poseen los otros tipos impositivos (los impuestos al patrimonio y consumo), recae sobre la fente<sup>119</sup> misma con la que se pagan los tributos. Si bien, los impuestos pueden gravar el patrimonio o el consumo, dichos tributos

---

<sup>117</sup> Ídem, p. 163.

<sup>118</sup> Ídem, pp. 163- 164.

<sup>119</sup> Hay una distinción muy interesante que hace De Juano, entre lo que se denominan “fente” y “objeto” del tributo, que más adelante describiré con mayor detalle.

son pagados finalmente con la renta obtenida por el sujeto. Por ello, se puede concluir que el impuesto a la renta es el que mejor puede captar la situación patrimonial del sujeto a diferencia de los otros tipos impositivos. Un sujeto puede tener bienes (es decir, un patrimonio) que pueden no generarle rentabilidad, con lo cual la posesión de dichos bienes como manifestación de riqueza, no evidencia de manera fidedigna la real situación de dicho sujeto. Por tanto, podríamos concluir que el impuesto a la renta es el tributo que puede estructurarse de tal manera que se grave de manera directa a las personas que obtienen mayores ganancias, y además permite captar la situación patrimonial real de las personas; siendo tales características las que hacen posible el despliegue de la progresividad y con ello la redistribución de la renta.<sup>120</sup>

---

<sup>120</sup>Sin embargo, esta idea no se reproduce en la realidad latinoamericana, en la cual la mayor parte de la recaudación no proviene propiamente del impuesto a la renta personal, y tampoco se puede lograr una de sus principales virtudes, que es la redistribución, lo cual ha sido puesto de manifiesto en libro *“Recaudar no basta. Los impuestos como instrumentos de desarrollo”*, publicación del Banco Interamericano de Desarrollo, año 2012, cuya edición estuvo a cargo de Ana Corbacho, Vicente Fretes Cibils y Eduardo Lora, en el cual se sostiene en la página 173 que: *“En muchos países el impuesto a la renta constituye la columna del sistema tributario porque es el gravamen que más recauda y ha recaudado en la historia de la humanidad y tiene el mayor poder redistributivo de todos los impuestos. Sin embargo, en los países latinoamericanos se desperdicia el potencial de recaudación de dicho impuesto y no se aprovecha bien su potencial redistributivo.”* Por otro lado, en la página 175 indica las razones que originan esa realidad: *“El régimen del impuesto a la renta de las personas se asemeja a un cascarón cuyo contenido se ha ido vaciando: tiene por fuera la forma de un verdadero sistema impositivo, pero ha sido ahuecado por dentro. Esencialmente, son cuatro los dispositivos que han usado en la práctica las sociedades latinoamericanas para convertir a los impuestos a la renta personal en un cascarón vacío: el diseño de las tasas y los tramos, la generosidad de las deducciones o beneficios fiscales, el tratamiento preferencial que se otorga a los ingresos de capital, y la evasión propiamente dicha”*. (el subrayado es mío)

Se puede tener acceso a esta publicación ingresando a la siguiente dirección electrónica: <http://www.iadb.org/es/investigacion-y-datos/publicacion-dia,3185.html?id=2013>.

Además del impuesto a la renta, los impuestos al patrimonio también permiten la aplicación de tarifas progresivas, y con ello acentuar la progresividad. No obstante, como mencioné anteriormente, podrían no captar adecuadamente—a diferencia del impuesto a la renta— la real situación patrimonial del sujeto.

Por otro lado, están los impuestos al consumo. Si bien dichos impuestos no permiten la aplicación de tarifas progresivas sino solo proporcionales, además de consistir en manifestaciones indirectas de aptitud contributiva (el hecho de consumir, presume la existencia de riqueza), podrían estructurarse de tal manera que coadyuven a la progresividad del sistema. No gravar los bienes de primera necesidad para no afectar a las clases menos favorecidas (lo cual también favorecería a las clases más pudientes); y gravar con mayor intensidad los consumos suntuarios (los cuales serían realizados con los excedentes de riqueza y que no están relacionados con las necesidades básicas).<sup>121</sup>

---

<sup>121</sup>Actualmente, se critica esta idea de establecer exenciones en los impuestos al consumo, como el Impuesto al Valor Agregado (en el Perú se denomina Impuesto General a las Ventas), sosteniéndose que en realidad esa medida no logra corregir su regresividad. En efecto, en el libro *“Recaudar no basta. Los impuestos como instrumentos de desarrollo”*, se sostiene en las páginas 250 y 251 que: *“El problema de la regresividad del IVA surge porque es un impuesto que no distingue entre el consumo de los pobres y el de los ricos, siendo que los primeros consumen una proporción mayor del ingreso que los más pudientes (por consiguiente, con una tasa única de IVA para todos los bienes de consumo, los pobres pagan en IVA una proporción mayor del ingreso que los ricos). Sin embargo, es difícil pensar que el problema quede corregido en forma razonable reduciendo el gravamen de ciertos productos, por la sencilla razón de que, excepto en el caso de unos muy pocos bienes, los deciles de mayor ingreso consumen más de todos los bienes que los de menor ingreso, en especial en América Latina donde la renta está fuertemente concentrada. El intento de lograr progresividad mediante tasas reducidas para algunos productos genera sustanciales “errores de inclusión”, (...). Por ejemplo, en Uruguay, el 40% más pobre de la población sólo consume más de la mitad de los bienes exentos del*

Segundo, incidiendo en lo que consiste propiamente la progresividad, y siguiendo a Fernández Segado, esta ha sido fundamentada en la llamada “utilidad marginal decreciente”, esto es, en la consideración de que a medida que aumenta la cantidad poseída de una cosa, disminuye su utilidad marginal. Dicho de otro modo, la cantidad de utilidad adicional o marginal disminuye a medida que una persona consume mayor cantidad de un bien. Proyectada esta observación sobre el bien “renta”, la formulación será bien fácil: conforme se incrementen los ingresos de una persona, esta, una vez cubierto sus gastos vitales, dedicará el exceso a cosas superfluas y, por tanto la utilidad que le proporcionarán las unidades que implican un aumento de la renta tendrán menos utilidad para ella que las primeras<sup>122</sup>. Al respecto, nos parece interesante el enfoque dado por Corti, sobre la relación entre los recursos disponibles y el goce de los derechos fundamentales. Señala que a medida que aumentan los recursos disponibles, cada unidad que se agrega se encuentra más alejada de la cantidad vinculada al ejercicio de los derechos fundamentales. Esto sucede hasta llegar a un punto en que ya no hay vinculación

---

*IVA, mientras que el 20% más rico consume más de la mitad de esos bienes exentos. En otras palabras, la exención es apropiada principalmente por los deciles de más altos ingresos. Mediante tasas reducidas y exenciones siempre se desemboca en el callejón sin salida de los errores de inclusión. Quizás sea el momento de pensar en forma diferente. No hay que olvidarse de que el objetivo principal de un impuesto cualquiera no es directamente redistribuir el ingreso sino recaudar ingresos para financiar gastos que puedan ser más redistributivos. Es más sensato explotar mejor las ventajas intrínsecas de cada instrumento (en el caso del IVA su poder recaudatorio, neutralidad y sencillez) en lugar de seguir afilando una cuchara (introduciendo exenciones y tipos reducidos) que no está hecha para cortar”.(el subrayado es mío)*

<sup>122</sup> Fernández Segado, Francisco. Óp. cit., p. 243.

alguna entre los recursos económicos disponibles y el ejercicio de los derechos fundamentales. Luego de un punto, por más que la riqueza se incremente, los derechos que se pueden ejercer no varían en cantidad o calidad. En otros términos —que no dejan de revelar, por apropiación irónica del léxico neoclásico, la juridicidad de esta perspectiva—se verifica una utilidad marginal decreciente de los recursos económicos disponibles en relación a los derechos fundamentales, hasta llegar a un límite que, traspasado, revela una utilidad nula<sup>123</sup>. Finalmente, con relación a la progresividad, señala que es una técnica específica para captar recursos económicos que *prima facie* no se vinculan con los derechos fundamentales. Estos recursos obtenidos en exceso respecto del trato tributario igualitario (proporcionalidad), permiten acentuar el despliegue de una acción público-estatal que tienda, no solo a proteger el goce de los derechos de quienes ya están en condiciones de ejercerlos, sino de asegurar ese mismo goce para todos, o sea, para todas las personas a quienes jurídica, pero no empíricamente, se les atribuyó derechos fundamentales<sup>124</sup>.

A partir de lo expuesto, debemos recalcar dos puntos: primero, la progresividad tiene como objeto captar excedentes de riqueza o

---

<sup>123</sup> Corti, Horacio G. A. Óp. cit., p. 149.

<sup>124</sup> Ídem, p. 153.

recursos no vinculados a necesidades básicas, con lo cual se evita que el peso de los tributos afecte al individuo mayormente, sino solo en lo necesario; segundo, la captación de los excedentes de riqueza permite al Estado, destinar tales recursos captados para mejorar las condiciones de vida de los que están en inferiores condiciones económicas, a través del gasto público.

En conclusión, considero que en el Estado Social la capacidad contributiva juega un rol importante, como medida de la igualdad, en el sentido de servir como parámetro para determinar cuándo dos situaciones son iguales y cuándo son distintas, y basándose en ello, ser una herramienta para distribuir la carga tributaria. En virtud de que este modelo de Estado está dirigido a conseguir una igualdad material se busca captar aquellos recursos que estén menos vinculados a las necesidades básicas (que deberían estar cubiertas), para destinarlo a actividades estatales que procuren la satisfacción de dichas necesidades por parte de aquellos que no están en las condiciones para ello, recurriéndose a la técnica de la progresividad. Ahora, la progresividad actúa sobre la base de la capacidad contributiva dado que la captación de recursos para su redistribución, incidirá mayormente en aquellos sujetos que cuenten con mayor riqueza excedente, y que por tanto cuenten con mayor capacidad contributiva. En este modelo de Estado, la capacidad contributiva tendrá además de una función legitimadora del tributo (se paga

impuestos porque existe capacidad contributiva, y no por pertenecer a una clase social), que ya había en el Estado Liberal; también una función distribuidora de la carga tributaria, y redistribuidora de la renta—con el auxilio de la progresividad— con el objetivo de conseguir una justicia más real y efectiva.

### 2.3 El Principio de Igualdad en el *Estado Constitucional*: Interdicción de la Arbitrariedad

Recogiendo los aportes del Estado Liberal y Estado Social, se vislumbra un nuevo modelo denominado *Estado Constitucional*, el cual, al decir de Häberle, se caracterizaría por tener como elementos ideales y reales, la dignidad humana como premisa antropológico-cultural, la soberanía popular y la división de poderes, los derechos fundamentales y la tolerancia, por la pluralidad de los partidos y la independencia de los tribunales, habiendo buenas razones para caracterizarlo como democracia pluralista o como sociedad abierta<sup>125</sup>.

Como se aprecia, son varios los elementos que caracterizan al Estado Constitucional, y no es el propósito de este trabajo, desarrollar cada uno de ellos. Lo que sí considero relevante resaltar, es que la denominación de este modelo precisamente como *Estado Constitucional*, se debe a que en él se produce una revaloración de la

---

<sup>125</sup> Cfr. Häberle, Peter. *El Estado Constitucional*, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM 2001, Fondo Editorial de la PUCP, 2003, p. 3.

*Constitución* en virtud de la fuerza normativa de la cual goza en el ordenamiento jurídico—y que en épocas pasadas no se le reconocía<sup>126</sup>—el carácter abierto de sus dispositivos, la forma singular de cómo interpretarla, y la revaloración de su contenido en particular—y principalmente en lo concerniente a los derechos fundamentales.<sup>127</sup>

---

<sup>126</sup> El paso al Estado Constitucional significa precisamente esta revaloración de la Constitución, tal como lo describe Aguiló Regla: “En estos momentos es muy común hablar del “Estado Constitucional” como algo diferente del “Estado de Derecho” y referirse a los cambios que esta transición está suponiendo en la concepción del Derecho y del método jurídico. Si el modelo del Estado de Derecho (o Estado Legal de Derecho) gravitaba en torno a la idea de imperio de la ley, el modelo del Estado Constitucional (o Estado constitucional de Derecho) gravitaba en torno al carácter normativo (regulativo) de la Constitución (“la Constitución como norma jurídica”).” Ver Aguiló Regla, Joseph. *La Constitución del Estado Constitucional*, Palestra-Temis, Lima-Bogotá, 2004, p. 9.

En un sentido similar, Arnold señala: “A comienzos de este siglo no se reconocía generalmente fuerza normativa y obligatoria de la Constitución. La ley, como expresión de la voluntad general del pueblo soberano, es la norma última del ordenamiento”. Más adelante concluye diciendo: “(...) hoy se reconoce generalmente que la Constitución tiene carácter normativo, fuerza obligatoria frente a todos los poderes públicos, incluidos el legislador y se limita la intervención de este último en las libertades.” Ver Arnold, Rainer. “El Derecho Constitucional Europeo a fines del siglo XX Desarrollo y Perspectivas”. En: *Derechos Humanos y Constitución en Iberoamérica* (Libro Homenaje a Germán J. Bidart Campos) José Palomino Manchego y José Carlos Remotti Carbonell (Coordinadores), Instituto Iberoamericano de Derecho Constitucional (sección peruana), Universidad Nacional Mayor de San Marcos, Editora Jurídica Grijley, Lima, abril de 2002, p. 27.

<sup>127</sup> A este punto, es pertinente hacer referencia a lo que se denomina como “neoconstitucionalismo”, que en palabras de Carbonell, es un concepto que explica un fenómeno relativamente reciente dentro del Estado Constitucional contemporáneo. Para efectos de explicar lo que involucra el neoconstitucionalismo, considera tres niveles de análisis: (i) en primer lugar, el neoconstitucionalismo pretende explicar a un conjunto de textos constitucionales que comienzan a surgir después de la Segunda Guerra Mundial y sobre todo a partir de los años 70 del siglo XX. Se trata de Constituciones que no se limitan a establecer competencias o a separar a los poderes públicos, sino que contienen altos niveles de normas “materiales” o sustantivas que condicionan la actuación del Estado por medio de la ordenación de ciertos fines y objetivos; (ii) en segundo lugar, los jueces constitucionales han tenido que aprender a realizar su función bajo parámetros interpretativos nuevos, a partir de los cuales el razonamiento judicial se hace más complejo, entrando técnicas interpretativas propias de los principios constitucionales, la ponderación, la proporcionalidad, la razonabilidad, la maximización de los efectos normativos de los derechos fundamentales, el efecto irradiación, la proyección horizontal de los derechos; y, (iii) finalmente, un tercer eslabón dentro del conjunto de fenómenos que abarca el neoconstitucionalismo consiste en desarrollos teóricos novedosos, los cuales parten de los textos constitucionales fuertemente sustantivos y de la práctica jurisprudencial recién enunciada, pero también suponen aportaciones de frontera que contribuyen en ocasiones no solamente a explicar un fenómeno jurídico, sino incluso a crearlo. Ver Carbonell, Miguel. “Neoconstitucionalismo: Elementos para una definición”. En: *Revista Jurídica del Perú, derecho privado y público*, Normas Legales, Gaceta Jurídica, Tomo N° 88, Lima, junio 2008, pp. 16- 18.

En el contexto actual se reconoce la existencia de sociedades pluralistas —es decir, sociedades marcadas por la presencia de una diversidad de grupos sociales con intereses, ideologías y proyectos diferentes, pero sin que ninguno tenga fuerza suficiente para hacerse exclusivo o dominante y, por tanto, establecer la base material de la soberanía estatal en el sentido del pasado—, esto es, sociedades dotadas en su conjunto de un cierto grado de relativismo, y que no asignan a la Constitución Política la tarea de establecer directamente un proyecto predeterminado de vida en común, sino de crear las condiciones para ello. Aguiló Regla menciona que, en términos generales, suele considerarse que una Constitución democrática y regulativa tiene que ser “abierta” para permitir que el sistema jurídico-político pueda reflejar las alternativas políticas que operan a su amparo. En este sentido, parece que la *Constitución abierta* tiene que ser una Constitución relativamente imprecisa<sup>128</sup>. El hecho que la Constitución Política se presente como un marco que no predetermine, sino que posibilite la libre adopción de las varias opciones políticas, tiene que ver con el “carácter abierto” de la norma constitucional.

En relación justamente con el *carácter abierto e impreciso* de las normas constitucionales, podríamos afirmar, si bien no de manera

---

<sup>128</sup> Aguiló Regla, Joseph. *La Constitución del Estado Constitucional*, Palestra-Temis, Lima-Bogotá, 2004, p. 135.

excluyente, que en los textos constitucionales se presentan de manera masiva “principios”, y que son tipos de normas distintas a la tradicional norma jurídica, esta última denominada “regla” (norma provista de una estructura condicional hipotética). Los principios son normas, las cuales sin embargo, no están dotadas de una estructura condicional hipotética, es decir, con un supuesto de hecho y una consecuencia bien determinados. Más bien, “los principios son mandatos de optimización que ordenan que algo sea realizado en la mayor medida posible, de acuerdo con las posibilidades jurídicas y fácticas que juegan en sentido contrario”<sup>129</sup>. Ahora bien, la aplicación de los principios en casos concretos puede dar lugar a conflictos o antinomias. Por tanto, el principio de capacidad contributiva al ser precisamente un principio, puede entrar en situaciones de conflicto con otros principios detrás de los cuales hay determinados valores y fines comprometidos. Llegados a este punto, describiremos el lugar que ocupa el principio de capacidad contributiva dentro del Estado Constitucional, relacionado con el principio de igualdad, el cual se entendería en este modelo de estado como *interdicción de la arbitrariedad*.

---

<sup>129</sup> Bernal Pulido, Carlos. *El Derecho de los derechos. Escritos sobre la aplicación de los derechos fundamentales*. Universidad del Externado de Colombia, Quinta reimpresión, Bogotá, 2008, p. 96.

### 2.3.1 Crisis de la capacidad contributiva como único principio de justicia tributaria

El entendimiento por parte de la doctrina tradicional en concebir el principio de capacidad contributiva como el *fundamento* de la imposición, en el sentido de que no se pueden crear impuestos que no graven los clásicos indicios o manifestaciones de riqueza, es una idea que actualmente viene siendo muy relativizada, y más aún la exigencia de establecer gravámenes que recaigan solamente sobre los clásicos índices o manifestaciones de riqueza (renta, patrimonio y consumo).

El impuesto es una institución que no solo constituye una herramienta para la recaudación y la redistribución, sino que es un instrumento que puede ser utilizado por parte del Estado para múltiples fines. La Constitución es un marco abierto para la libre adopción de opciones políticas dentro de los parámetros democráticos y, en este sentido, la utilización del impuesto es un instrumento para objetivos de orden político, económico y social, entre otros.

El principio de capacidad contributiva rige la justicia tributaria, pero al aceptarse que el instrumento impositivo pueda tener distintos fines —además del recaudatorio y redistributivo— y por tanto, estar al servicio de otros principios constitucionales,

es posible que se puedan producir supuestos conflictos constitucionales o antinomias. En el mismo sentido, Prieto Sanchís afirma “(...) las normas materiales de la Constitución, que impregnan o irradian sobre el conjunto del sistema, concurren de modo simultáneo y en ocasiones conflictivo sobre los casos concretos, sin que exista entre esas normas un orden de prelación o una especificación de los supuestos de prioridad”<sup>130</sup>.

Si bien el principio de capacidad contributiva es un importante principio rector en materia tributaria, ello no lo convierte en un principio absoluto o jerárquicamente superior en comparación con los otros principios constitucionales. En caso se produzcan conflictos o antinomias por la aplicación en forma concurrente entre el principio de capacidad contributiva con otros principios constitucionales, la forma de resolverlos se denomina *ponderación*.

---

<sup>130</sup> Prieto Sanchís, Luis. “El Juicio de ponderación constitucional”. En: *Constitución: problemas filosóficos*, edición a cargo de Francisco J. Laporta, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2003, p. 230.

### 2.3.2 Conflicto con otros bienes y deberes dignos de tutela: la ponderación constitucional

El conflicto entre el principio de capacidad contributiva y los demás principios constitucionales, se resuelve mediante la ponderación.

De las distintas acepciones que presenta el verbo “ponderar” y el sustantivo “ponderación” en el lenguaje común, tal vez la que mejor se ajusta al uso jurídico es aquella que hace referencia a la acción de considerar imparcialmente los aspectos contrapuestos de una cuestión o el equilibrio entre el peso de dos cosas. En la ponderación, en efecto, hay siempre razones en pugna, intereses o bienes en conflicto; en suma, normas que nos suministran justificaciones diferentes a la hora de adoptar una decisión. Ciertamente, en el mundo del Derecho el resultado de la ponderación no ha de ser necesariamente el equilibrio entre tales intereses, razones o normas; en ocasiones tal equilibrio, que implica un sacrificio parcial y compartido, se muestra imposible y entonces la ponderación desemboca en el triunfo de alguno de ellos en el caso concreto. En cambio, donde sí ha de existir equilibrio es en el plano abstracto o de la validez: en principio, han de ser

todos del mismo valor, pues de otro modo no habría nada que ponderar<sup>131</sup>.

Siguiendo siempre a Prieto Sanchís, el juicio de ponderación comprende los siguientes pasos:

1. Que la medida enjuiciada presente un fin constitucionalmente legítimo como fundamento de la interferencia en la esfera de otro principio o derecho, pues si no existe tal fin y la actuación pública es gratuita, o si resulta ilegítimo desde la propia perspectiva constitucional, entonces no hay nada que ponderar porque falta uno de los términos de comparación.
2. La máxima de la ponderación requiere acreditar la adecuación, aptitud o idoneidad de la medida objeto de enjuiciamiento en orden a la protección o consecución de la finalidad expresada; esto es, la actuación que afecte a un principio o derecho constitucional ha de mostrarse consistente con el bien o con la finalidad en cuya virtud se establece.

---

<sup>131</sup> Ídem, p. 232.

3. La intervención lesiva para un principio o derecho constitucional ha de ser, en tercer lugar, necesaria; esto es, ha de acreditarse que no existe otra medida que, obteniendo en términos semejantes la finalidad perseguida, resulte menos gravosa o restrictiva.
4. La ponderación se completa con el llamado juicio de proporcionalidad en sentido estricto que, en cierto modo, condensa todas las exigencias anteriores y encierra el núcleo de la ponderación, aplicable esta vez tanto a las interferencias públicas como a las conductas de los particulares. En pocas palabras, consiste en acreditar que existe un cierto equilibrio entre los beneficios que se obtienen con la medida limitadora o con la conducta de un particular en orden a la protección de un bien constitucional o a la consecución de un fin legítimo, y los daños o lesiones que de dicha medida o conducta se derivan para el ejercicio de un derecho o para la satisfacción de otro bien o valor; aquí es donde propiamente rige la ley de la ponderación, en el sentido de que cuanto mayor sea la afectación producida por la medida o por la conducta en la esfera de un principio o derecho, mayor

o más urgente ha de ser también la necesidad de realizar el principio en pugna<sup>132</sup>.

Al presentarse situaciones de conflicto entre el principio de capacidad contributiva y algún o algunos otros principios se debería realizar el juicio de ponderación<sup>133</sup>, siguiendo los pasos descritos anteriormente. Los diferentes principios establecidos constitucionalmente pueden obedecer a distintos fines, los cuales pueden ser muy variados de acuerdo al programa constitucional.

Teniendo en cuenta este contexto, el principio de igualdad se desligaría del principio de capacidad contributiva en el sentido, de que no siempre se cumple el principio de “gravar igual a los iguales y gravar de manera desigual a los desiguales”. Así por ejemplo, en determinadas ocasiones se pueden establecer incentivos tributarios a favor de determinadas actividades<sup>134</sup> o

---

<sup>132</sup> Ídem, p. 240- 242.

<sup>133</sup> A partir de una revisión de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional peruano, he observado que dicho órgano ha aplicado el juicio de ponderación en materia tributaria, en las sentencias recaídas en los expedientes: N° 06089-2006-PA/TC, Express Cars S.C.R.L, de fecha 17 de abril de 2007; y, N° 6626-2006-PA/TC, Importadora y Exportadora A.S S.C.R.L, de fecha 19 de abril de 2007; ambos contra el Régimen de Percepciones del IGV.

<sup>134</sup> Según el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, la tasa aplicable al Régimen General del Impuesto es de 30%; no obstante conforme a la Ley N° 27360 Ley que aprueba las Normas de Promoción del Sector Agrario, las personas naturales o jurídicas que desarrollen cultivos y/o crianzas, con excepción de la industria forestal; así como las personas naturales o jurídicas que realicen actividad agroindustrial –siempre que utilicen principalmente productos agropecuarios, fuera de la provincia de Lima y la Provincia Constitucional del Callao- no comprendiéndose las actividades agroindustriales con trigo, tabaco, semillas oleaginosas y cerveza, se les aplica la tasa del 15% sobre la renta.

zonas del territorio nacional<sup>135</sup>, que no se concede a otras, de tal manera que puede haber capacidades contributivas que no estén gravadas o lo estén en menor medida. Por otra parte, se pueden establecer imposiciones más gravosas que sirvan como limitación de determinadas actividades económicas por considerarse perjudiciales para la sociedad<sup>136</sup>, pudiendo no haber una diferencia en cuanto a la capacidad contributiva de los sujetos que desarrollan dichas actividades en comparación de los que realizan otro tipo. La justificación para adoptar estos tipos impositivos, está en el hecho que hay otros principios constitucionales y, detrás de estos, otros fines que deben ser satisfechos. En tal sentido, se realiza el juicio de ponderación para efectos de ver si es que en el caso concreto, puede haber una justificación válida para no gravar determinadas capacidades contributivas o gravar otras en mayor medida en comparación a las demás; es decir, se trata de verificar que la medida adoptada no sea arbitraria.

---

<sup>135</sup> De acuerdo a la Ley N° 27037, Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonía, determinados departamentos, provincias y distritos gozan de beneficios tributarios con relación al Impuesto a la Renta, Impuesto General a las Ventas (IGV), entre otros.

<sup>136</sup> Adicionalmente al Impuesto General a las Ventas (IGV), a los cigarrillos, cerveza, y otras bebidas alcohólicas, así como los juegos de azar y apuestas se les impone la obligación de pagar el Impuesto Selectivo al Consumo (ISC). Asimismo, el Texto Único Ordenado de la Ley de Tributación Municipal aprobado por Decreto Supremo N° 156-2004-EF, ha establecido un Impuesto a los juegos de azar.

No obstante lo anterior, quiero dejar en claro que el principio de capacidad contributiva continúa siendo un principio importante para la justicia tributaria, y de igual forma también un criterio primordial para establecer la igualdad en la imposición. La misma opinión sería compartida por Palao Taboada quien señala que “partiendo de esta forma de entender el principio de igualdad, el significado del principio de capacidad contributiva —se halle o no positivamente proclamado en la Constitución—es un criterio indispensable en el enjuiciamiento de la legislación fiscal desde la perspectiva del principio de igualdad, porque está integrado en la idea de justicia propia de las sociedades de nuestra misma cultura jurídica”, y seguidamente de manera categórica afirma que “una ley fiscal que desconozca la capacidad contributiva de los obligados al pago de un impuesto (es el caso, por ejemplo, del *polltax*) carece, en principio, de justificación; es, por tanto, arbitraria, a no ser que tal justificación le venga dada por otros motivos, en particular, por imperativos de política económica”<sup>137</sup>.

---

<sup>137</sup> Palao Taboada, Carlos. Óp. cit., p. 23.

Si bien se sigue reconociendo la preponderancia del principio de capacidad contributiva en la justicia tributaria, tanto en la creación como en el reparto de los impuestos, su importancia es relativizada por el hecho de que hay otros principios o valores dignos de tutela, para los cuales los impuestos pueden servir.

Ahora, en el mismo sentido, podrían también existir determinados impuestos que no graven los tradicionales índices de riqueza y por tanto no sean acordes con la noción tradicional del principio de capacidad contributiva, bajo el fundamento de que dichos tipos impositivos han sido creados principalmente para servir un determinado fin distinto al meramente recaudatorio. Un ejemplo de ello sería el caso del ITF, el cual no alcanzaría grandes cifras de recaudación, pero sería un instrumento útil para la obtención de información para efectos de una mejor fiscalización, y así luchar contra la evasión fiscal. Otro supuesto sería el caso de los impuestos ambientales, que no existen aún en el Perú, pero sí en países de la Unión Europea, y que constituyen un tipo de impuestos que se distingue de los demás porque grava aspectos negativos de comportamiento productor o consumidor, es decir, la contaminación haciendo abstracción de la renta o beneficios. Ahora, para efectos de afirmar que tales

supuestotendrían una justificación desde el punto de vista constitucional, también en estos casos, sería necesario que pasen por el juicio de ponderación, no siendo suficiente alegar una supuesta inconstitucionalidad por el solo hecho de no haber gravado uno de los clásicos índices de riqueza.



### **CAPÍTULO III: LOSALCANCES DEL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA EN EL PERÚ**

#### **1. Antecedentes en las Constituciones peruanas**

En esta parte, se verá la forma de cómo ha sido tratado el principio de capacidad contributiva a lo largo de las Constituciones peruanas.

La Constitución Política de 1823, en su artículo 162° estableció: *“Las contribuciones se repartirán bajo la regla de igualdad y proporción, sin ninguna excepción ni privilegio”*.

En primer lugar, se podría entender que el término “contribución” al que hace referencia esta carta constitucional, no sería el mismo al que tanto la doctrina<sup>138</sup> como la legislación<sup>139</sup> entiende como tal actualmente, y además ya hemos señalado anteriormente que el término “contribución” designa a un tipo de tributo, distinto de los impuestos y las tasas. En este contexto, al utilizarse el término “contribución”, el constituyente estaría haciendo referencia a los tributos “en general”, o por lo menos a los impuestos, que son los tributos a los cuales el constituyente tendría mayor interés en regular.

---

<sup>138</sup> Según Ataliba, contribución es el tributo vinculado cuya hipótesis de incidencia consiste en una actuación estatal indirecta y mediatamente (mediante una circunstancia intermediaria) referida al obligado. Ver Ataliba, Geraldo, *Hipótesis de Incidencia Tributaria*. Instituto Peruano de Derecho Tributario, Lima, 1987, p. 182.

<sup>139</sup> Por otra parte, el literal b) de la Norma II del Código Tributario define a la “contribución” como, “el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o actividades estatales.”

Al analizar más detenidamente la Constitución de 1823, esta establecería un criterio de justicia al disponer que el reparto de las contribuciones (en el sentido que aclaramos antes) se realizaría bajo la regla de la proporción, de lo cual se desprendería que todos no van a contribuir en una misma cantidad, sino de manera proporcional. Ahora, para concretizar el mandato de contribuir proporcionalmente, se requiere de un sistema de referencia, que no sería otro que la aptitud o situación económica individual, en otras palabras, la capacidad contributiva. En tal sentido, la Carta constitucional ordenaría que el reparto de las contribuciones se efectúe en proporción a la situación económica individual. Podemos observar de esta manera, que si bien el término “capacidad contributiva” no era contemplado en la Constitución de 1823, podría desprenderse claramente de su texto.

Por otra parte, el tenor de la norma establecida en la Constitución de 1823 se repitió de manera similar en el artículo 146° de la Constitución Política de 1826 y en el artículo 159° de la Constitución Política de 1828. En efecto, en el artículo 146° de la Constitución de 1826 se estableció que: *“Las contribuciones se repartirán proporcionalmente, sin ninguna excepción ni privilegio”*. Por su parte, en el artículo 159° de la Constitución de 1828, se estableció que: *“Las contribuciones se repartirán proporcionalmente entre los ciudadanos, sin excepción ni privilegio alguno”*. En cambio, en la Constitución de 1834, no observamos una norma que contenga una prescripción similar a las anteriores.

La Constitución Política de 1839 volvería nuevamente a la misma fórmula, al establecer en su artículo 162° que: *“Las contribuciones se repartirán proporcionalmente entre los ciudadanos, sin excepción ni privilegio alguno”*.

Dicha fórmula también se repite en la Constitución Política de 1856, la cual en su artículo 8° establece que: *“No puede imponerse contribuciones sino en virtud de una ley, en servicio público y en proporción a los medios del contribuyente. Las contribuciones directas no podrán imponerse sino por un año”*. De la misma manera, se repite en el artículo 8° de la Constitución de 1860: *“No puede imponerse contribuciones sino en virtud de una ley, en proporción a las facultades del contribuyente, y para el servicio público”*.

En las constituciones de 1867, 1920 y 1933, no se repite tenorsimilar de imponer contribuciones “proporcionalmente” a los contribuyentes (o ciudadanos). Sin embargo, tanto en la Constitución Política de 1920 como en la de 1933, aparece un elemento nuevo en relación a las Constituciones precedentes y que ha tenido una gran influencia en el desarrollo del principio de capacidad contributiva, que es el concepto de “progresividad”. Así, en el artículo 8° de la Constitución de 1920, se establece que: *“La contribución sobre la renta será progresiva”*; mientras que el inciso 6 del artículo 194° de la Constitución de 1933, establece que son rentas de los Concejos Departamentales, además de las que se

les asignen por leyes especiales, entre otras, “*el impuesto progresivo sobre la renta*”.

Por su parte, en la Constitución Política de 1979, en su artículo 77° se establece que: “*Todos tienen el deber de pagar los tributos que les corresponden y de soportar equitativamente las cargas establecidas por la ley para el sostenimiento de los servicios públicos*”.

A partir de una lectura somera, podemos afirmar que en la Carta Magna de 1979 tampoco se ha contemplado de manera “expresa” el principio de capacidad contributiva, al igual que en las Cartas constitucionales precedentes. Sin embargo, de manera similar, contempla en su artículo 77° una “regla de equidad” en la contribución, que no sería distinta a la “regla de proporcionalidad” que se repitió en las Constituciones anteriores, y de ella se desprendería el principio de capacidad contributiva. Dicho entendimiento sería compartido por Hernández Berenguel, quien comentando el régimen tributario de la Constitución de 1979, no tuvo dudas en afirmar que en el artículo 77° se encuentra contemplado el principio de capacidad contributiva<sup>140</sup>. De igual manera,

---

<sup>140</sup> En efecto, Hernández Berenguel señaló que: “*El artículo 139 de la Constitución establece claros límites en el ejercicio del poder tributario, dejando clara evidencia de que éste no puede ser ejercido en forma arbitraria y absoluta. Tales límites están expresados por los llamados “principios de la tributación” que la Constitución enuncia en dicho artículo y en los artículos 77, 142 y 187. Con arreglo a todos estos artículos los principios de la Constitución son: legalidad, uniformidad, justicia, publicidad, obligatoriedad, certeza, economía en la recaudación, no confiscatoriedad del impuesto y no privilegio personal (artículo 139), capacidad contributiva y equidad (artículo 77), presión tributaria adecuada (artículo 142) y retroactividad benigna (artículo 187)*”. Ver Hernández Berenguel, Luis. “La Constitución peruana en materia tributaria y el Código Tributario peruano”. En: *Cuadernos Tributarios*, Asociación Fiscal Internacional (IFA) Grupo Peruano, N° 12, diciembre 1991.

Valle Billinghamurst sostenía que si bien la Constitución no ha contemplado expresamente el principio de capacidad contributiva, sus normas dejan entrever en el fondo la capacidad contributiva, siendo prueba de ello, lo establecido en el artículo 77° del texto constitucional<sup>141</sup>.

Finalmente, la Constitución Política de 1993 contempla los principios rectores de la tributación, estableciendo en su actual artículo 74°<sup>142</sup>:

Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo.

Los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción, y con los límites que señala la ley. El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio.

Las leyes de presupuesto y los decretos de urgencia no pueden contener normas sobre materia tributaria. Las leyes relativas a tributos de periodicidad anual rigen a partir del primero de enero del año siguiente a su promulgación.

No surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo.

Como se aprecia una vez más, tampoco la Constitución actual contempla de manera expresa el principio de capacidad contributiva, y ni hay una

---

<sup>141</sup> Cfr. Valle Billinghamurst, Andrés. "Reflexiones sobre el Impuesto al Patrimonio Neto Personal y su Regulación en el Perú". Ponencia Individual Subtema II. En: *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, N° 17, diciembre de 1989, p. 261.

<sup>142</sup> Este artículo ha sido modificado por el artículo Único de la Ley N° 28390, publicado el 17 de noviembre de 2004.

norma similar al artículo 77° de la Constitución Política de 1979, con lo cual pareciera que el constituyente no lo ha tomado en cuenta en el momento de elaborar la Carta Magna de 1993<sup>143</sup>. Sin embargo, un gran sector de la doctrina comparte la opinión en el sentido que el principio de capacidad contributiva se desprendería del principio de igualdad tributaria, el cual sí está expresamente contemplado en nuestra Constitución. En efecto, Ochoa Cardich señala que con base en dicho principio, la igualdad no impide la clasificación de los contribuyentes en categorías diferenciadas, por ejemplo en función de su capacidad económica; asimismo agrega que el monto del tributo debe ser proporcional a la capacidad económica de quien lo paga<sup>144</sup>. Por su parte, Rubio Correa afirma que un elemento de la igualdad es que todos

---

<sup>143</sup> Durante la elaboración de la Constitución Política de 1993, hubo miembros del Congreso Constituyente Democrático que sugerían que en el capítulo referido al régimen tributario, se hiciera mención al principio de capacidad contributiva. Uno de ellos, fue Henry Pease quien señaló que: “La Constitución vigente es más explícita al respecto, pues dice que la potestad tributaria del Estado se rige por los principios de legalidad, certeza, seguridad jurídica, irretroactividad, capacidad económica, no confiscatoriedad, igualdad, proporcionalidad, razonabilidad y equidad. Al señalar eso, la Constitución está poniendo el marco dentro del cual se legisla; sin embargo, acá se está quitando. ¿Para qué? ¿Para qué se pueda caminar en la lógica que vemos hoy, por la cual son básicamente los impuestos indirectos los que funcionan? El MDI no solamente plantea que esto se mantenga; también pone un agregado explícito que dice: “Todos contribuyen al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica dentro de un sistema tributario justo. La capacidad contributiva está dada por la potencia económica de una persona que supere el mínimo vital que le asegure su subsistencia.” (El subrayado es mío) Ver Congreso de la República. *Diario de los Debates, Debate Constitucional Pleno – 1993*, Constitución Política de 1993, Tomo II, publicación oficial, Lima, pp. 938-939. Otro miembro que hizo similar propuesta, fue Antero Florez-Araoz, quien señaló que: “Asimismo, se ha dejado de lado lo que nos decía el Instituto Peruano de Derecho Tributario, que nos recomendaba consignar que los impuestos gravan manifestaciones de capacidad contributiva; norma básica para entender qué es el tributo, cómo se cobra y por qué se cobra.” (el subrayado es mío) Ver Congreso de la República. *Diario de los Debates, Debate Constitucional Pleno– 1993*, Constitución Política de 1993, Tomo II, publicación oficial, Lima, pp. 941- 942. Sin embargo, estas propuestas no fueron acogidas por la mayoría de los demás integrantes, con lo cual el principio de capacidad contributiva no se recogería de manera expresa en la Constitución de 1993.

<sup>144</sup> Cfr. Ochoa Cardich, César. “Constitución financiera: bases del Derecho Constitucional Tributario”. En: *La Constitución de 1993, análisis y comentarios*, Lima, Comisión Andina de Juristas, N° 10, 1994, p. 134.

paguen según su capacidad contributiva y no todos por igual al margen de su posibilidad de pago<sup>145</sup>. Finalmente, ZolezziMoller refiere que el contenido del principio de igualdad es lo que se conoce en la doctrina como principio de isonomía y se refiere, en concreto, a la capacidad contributiva, y citando a DinoJarach, *“igualdad tributaria quiere decir igualdad en condiciones iguales de capacidad contributiva”*<sup>146</sup>.

A partir de este recuento, se concluye que el principio de capacidad contributiva no ha sido recogido de manera textual en las Constituciones peruanas, sin embargo, no debería dudarse en afirmar que dicho principio se desprendería de la “regla de proporción” o “regla de equidad” contempladas expresamente en gran parte de las constituciones que ya comentamos anteriormente. En el caso de la Constitución actual, tampoco se recogería textualmente el principio de capacidad contributiva, sin embargo, dicho principio se desprendería a partir del principio de igualdad, de acuerdo al entendimiento de un gran sector de la doctrina ya citada.

Dicho lo anterior, ahora sigue analizar cuál ha sido el tratamiento dado por parte del Tribunal Constitucional peruano al principio objeto de estudio.

---

<sup>145</sup> Cfr. Rubio Correa, Marcial. *Estudio de la Constitución Política de 1993*, Tomo III, Pontificia Universidad Católica del Perú, Fondo Editorial, 1999, pp. 419-420.

<sup>146</sup> ZolezziMoller, Armando. “El régimen tributario en la nueva Constitución”. En: *La Constitución de 1993, análisis y comentarios*, Lima, Comisión Andina de Juristas, N° 10, 1994, p.150.

## 2. La Capacidad Contributiva en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional

En los últimos doce años, hemos sido testigos de una gran actividad jurisdiccional por parte del Tribunal Constitucional en materia tributaria. En mi opinión particular, ello podría tener como explicaciones las siguientes: a) la reestructuración del Tribunal Constitucional luego de la finalización del régimen fujimorista; y b) la importancia cada vez mayor del tema tributario para la política del Estado, como motor para el desarrollo del país, lo cual se evidencia en la gran cantidad de normas tributarias emitidas dentro de procesos denominados “reformas tributarias”.

La primera explicación se traduciría en una mayor confianza por parte de los particulares para llevar sus controversias al Tribunal Constitucional, debido a la mayor idoneidad e independencia que presentaron sus integrantes, luego de la caída del régimen del gobierno fujimorista<sup>147</sup>.

En cuanto a la segunda, podemos afirmar que en los últimos años, que el Estado ha emitido normas tributarias con el fin de reforzar la recaudación

---

<sup>147</sup> Al respecto, podemos citar un fragmento de la entrevista realizada a Francisco Eguiguren, quien señaló que: “Desde 2001 en adelante, luego de la reposición de tres magistrados y la designación de otros cuatro –cuyas funciones culminarán próximamente-, el TC ha marcado una clara diferencia con el pasado. Los miembros actuales, dado el carácter independiente y la preparación académica de cada uno, más allá de los puntos de acuerdo o desacuerdo que en algunas sentencias se pueda tener, le han dado al TC un lugar y gravitación jurídica y política en el país muy importante, convirtiéndolo en un referente nacional y en un órgano con prestigio, al menos hasta ahora.” Ver EguigurenPraeli, Francisco. “Constitución y Tributación. Entrevista al doctor Francisco EguigurenPraeli”. En: *Revista Análisis Tributario*, Volumen XIX, N° 227, diciembre 2006, p. 7.

tributaria, sea creando nuevos tributos<sup>148</sup>, o también mediante normas que ayuden al control contra la evasión y a la fiscalización de los tributos ya existentes<sup>149</sup>.

En este apartado, voy a analizar los pronunciamientos emitidos por el Tribunal Constitucional en los cuales haya desarrollado el principio de capacidad contributiva.

- *Reconocimiento del principio de capacidad contributiva como principio constitucional implícito*

Al no estar expresamente contemplado en la Constitución, al igual que la doctrina nacional, el propio Tribunal Constitucional ha reconocido su carácter de principio implícito, y que se desprende del principio de igualdad. Al respecto, en el siguiente pronunciamiento, el Tribunal Constitucional señaló que:

Este Tribunal Constitucional ha precisado, en la STC N° 2727-2002-AA/TC, refiriéndose al principio de no confiscatoriedad de los tributos, que éste: “(…) se encuentra directamente conectado con el derecho de igualdad en materia tributaria o, lo que es lo mismo, con el principio de capacidad contributiva, según el cual, el reparto de los tributos ha de realizarse de forma tal que se trate igual a los iguales y desigual a los desiguales, por lo que las cargas

---

<sup>148</sup> En el año 2004 se creó el Impuesto Temporal a los Activos Netos (Ley N° 28424) y el Impuesto a las Transacciones Financieras (Ley N° 28194). Asimismo, en el 2003 se incorporó dentro de la Ley del Impuesto a la Renta, el Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta mediante el Decreto Legislativo N° 945, no obstante en el 2004 fue declarado inconstitucional por Tribunal Constitucional.

<sup>149</sup> En tal sentido, se establecieron los Regímenes de Deduciones (SPOT), Retenciones y Percepciones del IGV, en sectores económicos en los cuales hay evasión, con el objetivo de asegurar el pago del IGV. Por otra parte, se estableció como condición para deducir gasto o costo o tomar crédito fiscal, que los pagos se efectúen utilizando Medios de Pago a través de Empresas del Sistema Financiero (Bancarización).

tributarias han 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.”

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, como fue desarrollado en la sentencia precitada con motivo de la tutela de un derecho fundamental, puesto que, a pesar de que los principios constitucionales tributarios tienen una estructura de lo que se denomina “concepto jurídico indeterminado”, ello no impide que se intente delinearlos constitucionalmente precisando su significado y su contenido, no para recortar las facultades a los órganos que ejercen la potestad tributaria, sino para que estos se sirvan del marco referencial previsto constitucionalmente en la actividad legislativa que le es inherente<sup>150</sup>.(El subrayado es mío)

De esta manera, el Tribunal Constitucional reconoce que si bien el principio de capacidad contributiva no está expresamente contemplado en la Constitución actual, sin embargo, constituiría un principio implícito, lo cual se desprende del principio de igualdad—principio constitucional contemplado expresamente en el Artículo 74 de la Constitución—según el cual se debe gravar de igual manera a los iguales, y desigualmente a los que sean desiguales, sirviendo el principio de capacidad contributiva como criterio para establecer cuándo nos encontramos ante situaciones iguales o situaciones desiguales.

---

<sup>150</sup> Sentencia recaída en el expediente N° 033-2004-AI/TC, “Cinco mil ochenta y siete ciudadanos”, de fecha 28 de setiembre de 2004, contra el Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta (AAIR).

- *Conceptualización del principio de capacidad contributiva*

Debo señalar que a lo largo de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia tributaria, son pocos los pronunciamientos en los cuales el propio Tribunal haya efectuado un desarrollo amplio acerca de los rasgos que caracterizan al principio de capacidad contributiva, para efectos de analizar cuando un acto o hecho (en el caso de un proceso de amparo) o una norma (en el caso de un proceso de inconstitucionalidad) vulneran dicho principio. No obstante, se destaca este pronunciamiento relativo al Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta (AAIR), en el cual de alguna manera, el Tribunal Constitucional adopta una definición de capacidad contributiva, que vale la pena comentar:

11. Consideramos pertinente, a fin de conceptualizar adecuadamente lo que debe entenderse por capacidad contributiva, recurrir a la definición que sobre el particular realiza Alberto Tarsitano [García Belsunce, Horacio (coordinador). *Estudios de Derecho Constitucional Tributario*. De Palma. Buenos Aires 1994, pág. 307] quien precisa que constituye una “(...) aptitud del contribuyente para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, aptitud que viene establecida por la presencia de hechos reveladores de riqueza (capacidad económica) que luego de ser sometidos a la valoración del legislador y conciliados con los fines de la naturaleza política, social y económica, son elevados al rango de categoría imponible”. Se desprende de tal afirmación que la capacidad contributiva constituye una categoría distinta a la capacidad económica a cuya determinación solamente se llega luego que la manifestación de riqueza observada por el legislador, siempre de manera objetiva, es evaluada, sopesada y contrapuesta a los diversos fines estatales para considerarla como hecho imponible.

12. Por consiguiente, la capacidad contributiva tiene un nexo indisoluble con el hecho sometido a imposición; es decir, siempre que se establezca un tributo, este deberá guardar íntima relación con la capacidad económica de los sujetos obligados, ya que solo así se respetara la aptitud del contribuyente para tributar o, lo que

es lo mismo, solo 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 No 2727-2002-AA/TC), lo que hace es confirmar que la relación entre capacidad contributiva y tributo constituye el marco que, en términos generales, legitima la existencia de capacidad contributiva como principio tributario implícito dentro del texto constitucional<sup>151</sup>. (El subrayado es mío.)

En primer lugar, el Tribunal Constitucional adopta una definición de capacidad contributiva, en el sentido de entenderlo como la *aptitud del contribuyente para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias*, es decir, una cualidad subjetiva del individuo, de encontrarse en una situación económica determinada que le permita sufragar el pago de impuestos.

Seguidamente, señala que dicha aptitud *viene establecida por la presencia de hechos reveladores de riqueza (...) que son elevados al rango de categoría imponible*. Si bien, la aptitud del contribuyente para pagar impuestos (capacidad contributiva) es una cualidad subjetiva, para efectos de que dicha aptitud pueda ser captada, es necesario contar con criterios objetivos, como la presencia de hechos reveladores de riqueza, porque de otro modo no sabríamos

---

<sup>151</sup> Sentencia recaída en el expediente N° 033-2004-AI/TC, "Cincomil ochenta y siete ciudadanos", de fecha 28 de setiembre de 2004, contra el Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta.

cuándo un sujeto cuenta realmente con los recursos suficientes para el pago de impuestos.

Refuerza las ideas anteriores, añadiendo que *la capacidad contributiva tiene un nexo indisoluble con el hecho sometido a imposición (...) siempre que se establezca un tributo, éste deberá guardar íntima relación con la capacidad económica de los sujetos, 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.* El hecho materia de imposición seleccionado por el legislador, debe ser de una calidad tal, que sea capaz de captar riqueza en situaciones y respecto de sujetos, que realmente estén en condiciones de contribuir. En ese sentido, la capacidad contributiva se configura como el presupuesto legitimador en materia tributaria, lo cual no sería otra cosa distinta a lo que nosotros llamamos como *fundamento* del impuesto al cual se hizo mención en el punto 3.3 del Capítulo I. Basta recordar cuando nos referimos al principio de capacidad contributiva como *fundamento* de la imposición, lo cual cobra sentido en tanto la prestación tributaria no tiene como fundamento propio un abstracto poder de imperio por parte del Estado, ni una mera relación conmutativa (cambio de utilidad entre ente público y contribuyente), sino la “capacidad contributiva”, esto

es la aptitud para concurrir a los gastos públicos. En otras palabras, una persona estará obligada a pagar impuestos siempre que tenga cierta “idoneidad económica” para ello.

- *Obligación de gravar el beneficio o la ganancia y garantizar la intangibilidad del capital en el caso del Impuesto a la Renta*

El Tribunal Constitucional mencionó esta obligación en pronunciamientos con relación al denominado “Impuesto Mínimo a la Renta”, actualmente derogado. Como sabemos, el artículo 109 del Impuesto a la Renta establecía que el “Impuesto a la Renta de los perceptores de tercera categoría no podrá ser menor al 2% del valor de sus activos netos”. Esta regla se aplicaba tanto respecto de empresas, cuya liquidación resultaba Impuesto a la Renta, pero que el impuesto resultante era menor al 2% de sus activos netos; así como de empresas que tuvieran pérdida tributaria. En tal sentido, fuera cual fuera el resultado que arroje una empresa, estará obligada siempre a pagar un impuesto no menor al 2% de sus activos netos, con lo cual el Impuesto a la Renta prescindía de su criterio de cuantificación propiamente, que es el beneficio, ganancia o renta obtenido a fin de año.

Al respecto, el Tribunal Constitucional señaló lo siguiente en uno de sus pronunciamientos:

Que según se desprende del artículo 109 y 110 del Decreto Legislativo 774, 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 1, donde se diseña el ámbito de aplicación del tributo, sino el capital o sus activos netos. Que, en este sentido, un límite al que se encuentra sometido el ejercicio de la potestad tributaria del Estado, conforme lo enuncia el artículo 74 de la Constitución, es el respeto de los derechos fundamentales, que en el caso de autos no se ha observado, ya que: 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 afecta la fuente productora de la renta, en cualquier **cuantum**; 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.

(...) Que conforme se desprende de los documentos obrantes de fojas veintidós a veinticuatro, la actora ha acreditado encontrarse no afecta al pago del impuesto a la renta por tener pérdidas en la actividad económica a la que se dedica, (...).<sup>152</sup>(El subrayado es mío).

Respecto a este pronunciamiento, se pueden resaltar algunas ideasmencionadas por el Tribunal Constitucional. Primero el hecho de que el Impuesto no puede tener como elemento base de la imposición una circunstancia que no sea reveladora de capacidad contributiva, lo que va en línea con la noción tradicional del principio

---

<sup>152</sup> Sentencia recaída en el expediente N° 646-96-AA/TC, Fábrica de Hilados y Tejidos Santa Clara S.A., de fecha 28 de octubre de 1996, contra el Impuesto Mínimo a la Renta. Similar criterio fue reiterado en la sentencias recaídas en los expedientes N° 680-96-AA/TC, Consorcio Textil del Pacífico S.A., de fecha 29 de octubre de 1996; N° 1023-96-AA/TC, Compañía Textil El Progreso S.A., de fecha 3 de julio de 1997; No 2822-03-AA/TC, Coldex S.A.C., de fecha 23 de marzo de 2004.

de capacidad contributiva, el sentido de buscar gravar con el impuesto, donde la riqueza se encuentre.

Segundo, en materia de Impuesto a la Renta, existe la obligación de gravar el beneficio, ganancia o renta, y en caso suceda lo contrario (por ejemplo, se gravan directamente activos netos, es decir, el patrimonio, sin tomar en cuenta los beneficios de la actividad), se produce una desnaturalización del impuesto; y que en relación con ello, la obligación por parte del legislador, en cuanto al Impuesto a la Renta en específico, derespeter y garantizar la conservación de la intangibilidad del capital, lo cual se transgrede cuando se afecta la fuente productora de la renta (se gravan los activos netos de la empresa). Los criterios vertidos por el Tribunal Constitucional en cuanto al Impuesto Mínimo a la Renta (IMR) han sido también reproducidos para efectos de declarar la inconstitucionalidad del Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta (AAIR), señalando el tribunal que al ser este último un pago anticipado del Impuesto a la Renta, debía gravar la renta generada, y no los activos netos – como lo hacía- razón por la cual fue declarado inconstitucional<sup>153</sup>.

---

<sup>153</sup> Con relación al AAIR, el Tribunal Constitucional señaló que: *“Definido así el ámbito funcional que tiene el principio de capacidad contributiva, toca determinar ahora la forma cómo se configura el principio en cuestión en el impuesto a la renta. De acuerdo a lo precisado en el Fundamento No. 12., supra, en 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 (...) De esta forma, si en el impuesto a la renta el hecho económico que sirve de sustento para la creación del tributo es la*

Por mi parte, considero criticable este pronunciamiento en ciertos aspectos. En primer lugar por su poca claridad como, por ejemplo, cuando se señala que:“(…) *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*”. Esta afirmación habría llevado a algunos contribuyentes a entender que los “activos netos” no constituían índices de capacidad contributiva, lo cual sostendrían en posteriores contiendas contra la Administración Tributaria, como en el caso del Impuesto Extraordinario a los Activos Netos (IEAN). Dicha afirmación ha sido desvirtuada y aclarada por el propio Tribunal Constitucional en fallos posteriores, pero que creemos que el mismo ha inducido a error, por falta de una mayor claridad.<sup>154</sup>

Por otro lado, si bien se puede coincidir respecto de la inconstitucionalidad del IMR—en el caso concreto— por vulneración del principio de capacidad contributiva, no estamos del todo de acuerdo en cuanto a sus fundamentos. Considero que no aporta

---

*generación de renta, el mismo basamento deberá ser utilizado por el legislador para establecer el pago anticipado, generándose, en caso de producido el quiebre de dicha estructura, una colisión con el principio de capacidad contributiva (...).” Ver Sentencia recaída en el expediente N° 033-2004-AI/TC, Cinco mil ochenta y siete ciudadanos, de 28 de setiembre de 2004, contra el Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta.*

<sup>154</sup> Ver las sentencias del Tribunal Constitucional respecto al Impuesto Extraordinario a los Activos Netos (IEAN).

mayores argumentos que sustentensuficientemente el hecho de haberse producido una desnaturalización del Impuesto a la Renta —como consecuencia de gravar los “activos netos”—constituya una infracción a los principios constitucionales, y en qué medida ello sea contrario al principio de capacidad contributiva. Si bien señala que existe una desnaturalización del Impuesto a la Renta, por no gravarse el beneficio o ganancia, no expone fundamentos acerca de en qué medida ello es contrario a la Constitución.

Posiblemente, la desnaturalización del Impuesto a la Renta traiga como consecuencia una tributación menos justa, porque no se asegura que tributen más los que mayor riqueza posean (dado que quien posee un gran capital no necesariamente genera mayores ingresos que otro que lo posea en menor cuantía), y en esa medida sí podría producirse una contravención contra el principio de capacidad contributiva; además no se permitiría el despliegue del principio de progresividad y solidaridad (dado que no se lograría obtener recursos en mayor medida de quienes más riqueza tengan), y con ello, la redistribución de la riqueza. Pero el Tribunal no ha mencionado nada al respecto.

- *Ausencia de capacidad contributiva en caso de pérdidas por parte de una empresa*

Al hacer referencia al pronunciamiento anterior, considero que habría que poner mayor hincapié en el hecho que demuestre que la empresa ha sufrido pérdidas en la actividad económica, lo cual sería síntoma o evidencia que no contaría con los recursos necesarios con los cuales pagar el impuesto, en otras palabras no tendría idoneidad económica. En tal sentido, se observa que si bien el impuesto ha recaído sobre un índice de riqueza (los “activos netos”) y por tanto, presenta una aparente idoneidad económica, en realidad, la empresa no contaría con los recursos suficientes para pagar el impuesto, con lo cual esa apariencia se ve desmentida por su situación de pérdida financiera<sup>155</sup>.

Esta idea ha sido expresada en el fundamento singular de la magistrada Revoredo Marsano en un pronunciamiento posterior sobre el IMR, quien señaló:

Concuero con el fallo de la sentencia; sin embargo, discrepo de lo expresado en el fundamento 4 suscrito por mis colegas, porque

---

<sup>155</sup> Hay que diferenciar los conceptos de “pérdida financiera” y “pérdida tributaria”. La pérdida financiera es el resultado neto del ejercicio que aparece en el Estado de Ganancias y Pérdidas, en el cual los egresos han sido mayores a los ingresos, siendo por tanto un resultado negativo. Por otra parte, la pérdida tributaria resulta no solo de lo que arroje el resultado financiero (que puede ser utilidad o pérdida), sino también de los agregados y deducciones efectuados de acuerdo a las normas tributarias. Es posible que de acuerdo a la liquidación del Impuesto a la Renta resulte pérdida tributaria (producto de varias deducciones tributarias), no obstante, que el Estado de Ganancias y Pérdidas arroje utilidad contable al final del ejercicio.

parece establecer que el artículo 109 del Decreto Legislativo No 774 es inconstitucional en todos los casos, sin que interese diferenciar los casos en que la empresa haya arrojado utilidades de los casos en que haya arrojado pérdidas.

No coincido con esta interpretación: solo en caso de que la empresa arroje pérdidas en el ejercicio fiscal, la aplicación del Decreto Legislativo No 774 deviene en inconstitucional.

Entonces, es dependiendo de los resultados de la empresa y no “independientemente” de ellos (como indica el fundamento 4 de esta sentencia) que los artículos del Decreto Legislativo No 774 serán o no, en su aplicación, inconstitucionales.

Ello, por cuanto, siendo el activo neto base imponible del Impuesto Mínimo a la Renta, lo que se grava con este impuesto es una situación de hecho (patrimonio) que resulta evidentemente una muestra de capacidad contributiva, principio que faculta a gravar riqueza donde esta existe. Sin embargo, en caso de que una empresa presente pérdidas, esta carece de capacidad contributiva, pues justamente ahí donde no se verifica signos o indicios de riqueza o capacidad de contribución, la aplicación del tributo produce una absorción de la riqueza o de parte sustancial del patrimonio, adquiriendo carácter confiscatorio.<sup>156</sup>(El subrayado es mío).

Como se puede apreciar, y al igual como lo recalcado en otra parte, esta magistrada señala que no obstante el gravamen recaiga sobre un índice de riqueza, resulta evidente que en los hechos el contribuyente carece de capacidad contributiva—por haber incurrido en pérdidas— y por tanto la exigencia del tributo deviene en inconstitucional. Si bien, el hecho de poseer patrimonio constituye un índice o manifestación de riqueza, el pago del impuesto no se afrontará con dicho patrimonio, sino con la renta.

---

<sup>156</sup> Fundamento singular de la magistrada Revoredo Marsano en la sentencia recaída en el expediente Nº 2822-03-AA/TC, Coldex S.A.C., de fecha 23 de marzo de 2004, contra el Impuesto Mínimo a la Renta.

- *Relación entre los principios de capacidad contributiva y de igualdad*

El principio de capacidad contributiva es un principio que no ha sido establecido expresamente en la Constitución, sino que está implícito en la Constitución como bien lo ha señalado el Tribunal Constitucional, y se desprende del principio de igualdad. De manera reiterada, el Tribunal Constitucional realizó un desarrollo conjunto del principio de capacidad contributiva y el principio de igualdad, evidenciando la íntima relación que existe entre ambos. Aquí uno de ellos, en el cual el Tribunal Constitucional señaló:

47. El principio de igualdad en materia tributaria tiene estrecha relación con el principio de capacidad contributiva, de manera tal que la carga tributaria sea directamente proporcional a la capacidad económica de los concretos particulares que se ven afectados por el tributo. De ahí la necesidad, por ejemplo, de que la alícuota sobre la base imponible sea establecida en un valor numérico porcentual.

48. Sobre la base de lo expuesto, este Colegiado ha tenido oportunidad de precisar que la potestad tributaria del Estado “se encuentra directamente conectada con el derecho de igualdad en materia tributaria o, lo que es lo mismo, con el principio de capacidad contributiva, según el cual el reparto de los tributos ha de realizarse de forma tal que se trate igual a los iguales y desigual a los desiguales, por lo que las cargas tributarias han 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” (STC 2727-2002-AA/TC FJ 4).

49. No es, pues, la pertenencia o no a un determinado régimen pensionario el factor que deba tenerse en cuenta para determinar si la cláusula de igualdad en materia de tributos ha sido afectada por la ley impugnada, sino, antes bien, si el principio de capacidad contributiva ha sido desconocido por el legislador al regular el tributo cuya inconstitucionalidad se reputa.

50. Este Colegiado aprecia que existen factores relacionados con el principio de capacidad contributiva que permiten sostener que el derecho a la igualdad en la ley no ha sido vulnerado por la ley cuestionada. En efecto, por un lado, la contribución no pretende gravar todas las pensiones de aquellos beneficiarios del régimen del Decreto Ley No 20530, sino solo aquellas que anualmente excedan la suma de 14 UIT (S/. 44,800); y, por otro, la tasa de la contribución es equivalente a las tasas del Impuesto a la Renta, de manera tal que se respeta una escala progresiva acumulativa, establecida, justamente, sobre la base de la capacidad contributiva del contribuyente: por el exceso de 14 UIT hasta 27 UIT, 15%; por el exceso de 27 UIT hasta 54 UIT, 21%; y por el exceso de 54 UIT, 30%<sup>157</sup>. (El subrayado es mío)

Es común sostener que el principio de igualdad no consiste en otorgar un tratamiento igualitario a todos, sin tener en cuenta las diferencias existentes entre las personas, afirmación que es una cuestión compartida. La igualdad permite la diferenciación, pero no la discriminación. Ahora bien, la igualdad como principio abstracto, necesita de un parámetro objetivo con base en el cual se pueda establecer cuándo dos individuos son iguales o desiguales. En tal sentido, el principio de capacidad contributiva constituiría el criterio sobre el que se pueden formar categorías de contribuyentes, siendo iguales los sujetos cuya capacidad contributiva sea similar, situándose en una misma categoría distinta respecto de otros, cuya capacidad contributiva sea también distinta. No obstante, deben hacerse algunas precisiones.

---

<sup>157</sup> Sentencia recaída en el expediente N° 0029-2004-AI/TC, Más de cinco milciudadanos, de fecha 2 de agosto de 2004, contra la Contribución Solidaria para la Asistencia Previsional. El mismo criterio se repetiría en la sentencia recaída en el expediente 001-2004-AI/TC y 002-2004-AI/TC (Acumulados), Más de cinco mil ciudadanos, de fecha 27 de setiembre de 2004, contra la Contribución Solidaria para la Asistencia Previsional.

Si bien existe una estrecha relación entre el principio de igualdad y el principio de capacidad contributiva, no consideramos correcta la afirmación por parte del Tribunal Constitucional en cuanto a una “similitud” entre el principio de igualdad y el principio de capacidad contributiva cuando señala que *“la potestad tributaria del Estado se encuentra directamente conectada con el derecho de igualdad en materia tributaria o, lo que es lo mismo, con el principio de capacidad contributiva”*.

La igualdad es un principio-derecho que recorre todo el ordenamiento jurídico y que no se limita al ámbito tributario —a diferencia del principio de capacidad contributiva— razón por la cual la igualdad tiene un ámbito de aplicación mucho mayor<sup>158</sup>. Hay casos en los cuales se establecen tratamientos desiguales respecto de situaciones en las cuales aparentemente habría una similitud en cuanto a capacidad contributiva, pero la desigualdad se justifica

---

<sup>158</sup> La igualdad es un principio-derecho que no solo se contempla dentro del Capítulo IV Del Régimen Tributario y Presupuestal en el Título III Del Régimen Económico, sino que podemos encontrar referencias respecto de aquel en distintas partes de la Constitución. En el Capítulo I Derechos Fundamentales de la Persona, dentro del Título I De la Persona y de la Sociedad, precisamente en el numeral 2 del artículo 2 se establece que toda persona tiene derecho, entre otros: “A la igualdad ante la ley. Nadie debe ser discriminado por motivo de origen, raza, sexo, idioma, religión, opinión, condición económica o de cualquier otra índole.” Asimismo, en el Capítulo II De la Función Legislativa, dentro del Título IV, De la Estructura del Estado, en el artículo 103, se establece que: “Pueden expedirse leyes especiales porque así lo exige la naturaleza de las cosas, pero no por razón de las diferencias de las personas.” Finalmente en el Capítulo I Principios Generales dentro del Título III Del Régimen Económico, en el artículo 60° que establece que: “(...) *La actividad empresarial, pública o no pública, recibe el mismo tratamiento legal.*” Y, finalmente, el artículo 63: “*La inversión nacional y extranjera se sujetan a las mismas condiciones (...).*” Por tanto, se observan referencias relativas al principio-derecho de igualdad en diferentes partes de la Constitución, no restringiéndose solamente al ámbito tributario, a diferencia del principio de capacidad contributiva.

sobre la base de valores de otra índole, y que luego efectuado el juicio de ponderación, se concluye a favor de la constitucionalidad del tratamiento desigual.

El principio de igualdad no se asimila al principio de capacidad contributiva, por tener el primero un alcance mayor. El principio de capacidad contributiva podría ser uno de los principios a tener en consideración para lograr la igualdad en el ámbito tributario, pero no será el criterio excluyente, dado que existen otros valores y principios dignos de tutela, y en tal caso, se efectuará un juicio de ponderación como mencionamos.

- *El principio de capacidad contributiva en el caso de los impuestos que gravan el patrimonio*

En la doctrina tradicional se acepta la imposición sobre el patrimonio, en virtud de que constituye, junto con la renta y el consumo, un índice o manifestación de riqueza. No obstante ello, ha sido materia de discusión el gravamen sobre el patrimonio independientemente de las ganancias que obtenga el contribuyente, porque si bien el patrimonio constituye un índice de riqueza, es conveniente definir con qué riqueza se debe afrontar el impuesto. Ello en virtud a que la posesión de bienes no implica necesariamente capacidad para pagar impuestos, no pareciendo

razonable llegar al caso extremo en el cual, el contribuyente se vea obligado a enajenar sus bienes para afrontar el pago de impuestos. En doctrina se puede encontrar referencias a jurisprudencia extranjera relativa a casos sobre impuestos patrimoniales, cuyo importe excedía las ganancias obtenidas por la explotación del bien sobre el cual recaía el impuesto. Spisso cita el pronunciamiento de la Corte Suprema argentina, la cual *“ha dicho que para declarar la inconstitucionalidad del impuesto inmobiliario por confiscatorio es indispensable que quien lo impugna pruebe la absorción por el tributo de una parte sustancial de las utilidades producidas por el inmueble gravado, a cuyo efecto se debe tener en consideración el rendimiento normal medio de una correcta explotación del fundo afectado, prescindiendo de la supresión o disminución de utilidades provenientes de circunstancias eventuales, o de la inapropiada administración del contribuyente”*<sup>159</sup>. Como se puede observar, el principio constitucional alegado, fue el principio de no confiscatoriedad, en vista de que el contribuyente tenía un inmueble que generaba utilidades, pero el impuesto absorbía sustancialmente las utilidades producidas por el inmueble, y en tal sentido, al ser exorbitante, era confiscatorio. Se podría afirmar en este caso la

---

<sup>159</sup> C.S.N., 14/3/45, “Uriburu, José E.”, “Fallos”, 201- 167; 23/10/44, “Felicitas Guerrero de Mihanovich c. Prov. de Córdoba”, “Fallos”, 200-130; 3/9/43, “Genaro García c. Prov. de Córdoba”, “Fallos” 196-513; 28/3/47, “Fallos”, 207-240. Ver Spisso, Rodolfo. *Derecho Constitucional Tributario*. Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1991, p. 252.

existencia de capacidad contributiva, en virtud de que el contribuyente sí contaría con recursos —las utilidades obtenidas por la explotación del fundo— para efectos de afrontar el pago del impuesto, pero este último al ser exorbitante, era confiscatorio.

Pero ¿qué sucede cuándo el contribuyente no tiene rentas, y debe pagar el impuesto sobre su patrimonio?, en este caso, ¿carecería de capacidad contributiva? y por tanto, ¿no sería este el principio transgredido?

En el Perú también se han presentado casos en los cuales los contribuyentes han alegado vulneración de sus derechos constitucionales en la aplicación de impuestos al patrimonio cuando no han obtenido rentas, tanto por parte de personas jurídicas como naturales. En el proceso de amparo que obró en el Expediente N° 2727-2002-AA/TC, Compañía Minera Caudalosa S.A., de fecha 19 de diciembre de 2003, el contribuyente exigía que se suspenda el cobro del Impuesto Extraordinario a los Activos Netos (IEAN), así como la devolución de los montos efectivamente pagados por el mismo impuesto hasta el mes de junio de 1999, ascendente a la cantidad de S/. 162,288; alegando que dicho tributo afecta el principio de no confiscatoriedad y el derecho de propiedad, dado que en los ejercicios de los años 1996, 1997 y 1998 no han obtenido utilidad, habiendo cerrado el año fiscal con pérdida financiera y tributaria, lo que hizo de conocimiento a la SUNAT

mediante los recursos pertinentes, los cuales fueron declarados inadmisibles.

En este caso, el contribuyente alegó la vulneración del principio de no confiscatoriedad y del derecho de propiedad, aunque también podría considerarse evidente la afectación al principio de capacidad contributiva, por el hecho de que si bien el patrimonio (en este caso, los activos netos de la empresa) constituye un índice de riqueza, en realidad, el contribuyente no contaría con los recursos suficientes con los cuales pagar el impuesto en vista de la precaria situación financiera que atraviesa. Si bien, el patrimonio constituye un índice de capacidad contributiva, los impuestos no se pagarían con el patrimonio mismo, sino con la renta efectiva.

Sin embargo, en este pronunciamiento, el Tribunal Constitucional desestimó la alegación de confiscatoriedad, y no hizo mayor comentario acerca del principio de capacidad contributiva sobre el punto remarcado. Al respecto, señaló que *“el problema, a juicio del Tribunal Constitucional, no es determinar si un impuesto puede gravar, o no, la propiedad, sino establecer qué monto puede resultar contrario a la prohibición de confiscatoriedad (...)”*, puntualizando luego que, *“por cierto no son pertinentes consideraciones tales como que el contribuyente haya tenido ganancias, pérdidas o simplemente mantuvo su capital o activo fijo,*

que son exigibles —y este Tribunal en su momento destacó— para impuestos destinados a gravar utilidades, ganancias o rentas”.

Con relación al principio de capacidad contributiva afirmó que,“(…)no le parece irrazonable ni desproporcionado que el legislador tributario, al momento de fijar la base imponible del impuesto “extraordinario”, haya tomado como manifestación de capacidad contributiva “los activos netos”, y finaliza diciendo que,“(…) la propiedad o, dicho de otro modo, los “activos netos” a los que se refiere el ya citado artículo 1 de la Ley N° 26777, es una manifestación de esa capacidad contributiva”<sup>160161</sup>.

Para el Tribunal Constitucional parecería suficiente el hecho de que el impuesto recaiga sobre una manifestación de riqueza, con lo cual se habría satisfecho —a su entender— el principio de capacidad contributiva, y si la tasa del impuesto no parece irrazonable ni desproporcionada, la alegación de confiscatoriedad debería rechazarse.

En otro pronunciamiento relativo al IEAN, se indicó que el contribuyente arguyó similar fundamento, afirmando que la tributación debía gravar solo hechos con contenido económico de

---

<sup>160</sup> Sentencia recaída en el expediente N° 2727-2002-AA/TC, Compañía Minera Caudalosa S.A., de fecha 19 de diciembre de 2003, contra el IEAN.

<sup>161</sup> Similar pronunciamiento se expresó en la sentencia recaída en el expediente N° 1282-2006-AA/TC, Inversiones M&S S.A.C., de fecha 20 de abril de 2007, contra el IEAN.

acuerdo con la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, la que, en las actividades económicas o de carácter empresarial, solo puede ser medida con las rentas, ganancias o beneficios en un determinado periodo tributario, y no con el capital. En otras palabras, para el contribuyente, solo podían ser exigibles los impuestos (tanto a la renta como al patrimonio) si en un determinado periodo fiscal, se generaron rentas, en caso contrario no, porque no habrían recursos para pagarlos. Sin embargo, en este caso, el Tribunal Constitucional también desestimó la pretensión del contribuyente, haciendo una distinción entre los impuestos a la renta y al patrimonio. Partiendo de la premisa indicada y sometida a evaluación la estructura del Impuesto Mínimo a la Renta y la del IEAN, se concluyo que la finalidad de los dos tributos era distinta; por un lado, se tenía por objeto gravar la renta, como en el caso de Impuesto Mínimo a la Renta, y, por otro, el patrimonio, como en el Impuesto a los Activos Netos. Por consiguiente, el argumento aducido por la parte demandante, según el cual la capacidad contributiva solo puede ser medida con la renta obtenida, carece de asidero, pues, como se ha visto, la capacidad contributiva, desde un plano objetivo, puede manifestarse, bien con la generación de renta, bien con la tenencia de patrimonio, como en el caso de IEAN, cuya estructura fue elaborada tomando como manifestación de capacidad contributiva los activos netos<sup>162</sup> (El subrayado

---

<sup>162</sup> Sentencia recaída en el expediente N° 1907-2003-AA/TC, Corporación Empresarial de Servicios S.A., de fecha 27 de enero de 2005, contra el Impuesto Extraordinario a los Activos Netos (IEAN).

es mío). Con igual criterio, el Tribunal Constitucional se ha pronunciado en el caso de impuestos patrimoniales que recaen sobre las personas naturales, como es el caso del Impuesto Predial:

Que las circunstancias alegadas por la recurrente, como es la imposibilidad de alquilar sus inmuebles y su declaración jurada de ingresos mínimos, de ninguna manera constituyen medios probatorios suficientes para comprobar de manera fehaciente que los referidos tributos tienen efectos confiscatorios en su caso. Más aún, cuando, en reiterada jurisprudencia, este Colegiado ha señalado que en el caso de los impuestos al patrimonio, como en el caso del impuesto predial, no es determinante que el contribuyente haya obtenido ganancias o pérdidas, lo cual también es aplicable a las personas físicas (STC No. 1907-2003-AA/TC, STC 1255-2003-AA/TC)<sup>163</sup>.(El subrayado es mío)

En tal sentido, para el Tribunal Constitucional el hecho de tener pérdidas por parte de la empresa, solo podría evidenciar carencia de capacidad contributiva en el caso de la imposición sobre la renta, lo cual es independiente de la imposición sobre el patrimonio, el cual es otro índice o manifestación de capacidad contributiva.

A mi entender, la afirmación por parte del Tribunal Constitucional en el sentido que los impuestos sobre el patrimonio no vulneran el principio de capacidad contributiva sobre la base del argumento de que recaen sobre un índice o manifestación de riqueza, sin tener en cuenta las ganancias o pérdidas que pueda incurrir el contribuyente,

---

Similar pronunciamiento recayó en el expediente N° 1255-2003-AA/TC y otros, Viuda de Mariátegui e Hijos, de 21 de marzo de 2005, contra el IEAN.

<sup>163</sup> Sentencia recaída en el expediente N° 7220-2005-AA/TC, Yesan Delfina Hidalgo, de fecha 21 de noviembre de 2005, contra el Impuesto Predial (IP).

es cuestionable, dado que la riqueza con la cual se paga el impuesto, no es el bien o patrimonio mismo sobre el cual recae el impuesto.

Esto último tampoco debería ser entendido en el sentido que si el contribuyente no obtiene rentas durante el ejercicio en curso, no tendrá la obligación de pagar el impuesto que recaiga sobre sus bienes, operando como una especie de exoneración, dado que el contribuyente sí podría contar con recursos producto de la acumulación de riqueza de años anteriores de bonanza, con los cuales pueda cumplir con su deber de contribuir. Pero si por ejemplo, un contribuyente que desarrolla actividad empresarial, ha obtenido pérdidas financieras por periodos consecutivos, ha contraído adeudos con terceros para seguir funcionando, y además, requiere adquirir activos fijos y mercadería, sumados todos estos elementos o indicios, pondrían en evidencia una situación, en la cual se podría considerar que no existe capacidad contributiva. En el caso de personas naturales que no realicen actividad empresarial, la situación de precariedad económica podría evidenciarse en el hecho de no contar con una actividad laboral estable, cargas familiares (por número de hijos), estado de enfermedad, entre otros. Debemos reconocer sin embargo, que en tales casos la probanza se hace muy complicada, teniendo en cuenta aún más el nivel de informalidad que existe en el Perú, y las dificultades de control que

la Administración Tributaria podría ejercer, de tal manera que las situaciones de precariedad deberían ser muy evidentes y además, es necesario contar con el sustento documentario con el nivel de fehaciencia y confiabilidad requeridos para generar la convicción necesaria en el juzgador.

Finalmente, en otros pronunciamientos, el Tribunal Constitucional también ha mencionado que los impuestos al patrimonio cumplen una serie de funciones, que podrían ir más allá de la finalidad recaudatoria. Así, en el caso del IEAN, señaló que:

5. (...), no se desconoce que se puedan crear impuestos que gravan el patrimonio, pues este es una manifestación de capacidad contributiva. Este tipo de impuestos, en sus diversas modalidades (impuestos a los activos netos, al patrimonio neto empresarial, al patrimonio de las personas físicas, al patrimonio vehicular, al patrimonio predial, etc.), es aceptado en diversas legislaciones.

En las legislaciones comparadas, su diseño pretende cumplir una serie de objetivos fiscales, tales como mejorar la recaudación, evitar la evasión fiscal en el caso del impuesto a la renta (al cruzar la información entre renta y patrimonio), y finalmente, conforme lo indican los antecedentes de estos tributos en la legislación comparada, sancionar la inactividad o poca rentabilidad empresarial. Particularmente, respecto a este último objetivo, es importante considerar las causas que originaron la improductividad del patrimonio, pues cuando tal inactividad se debe a factores exógenos, no imputables a la mala administración del contribuyente, no sería justo sancionarlo por no obtener rentas debido a factores económicos que no le son atribuibles.<sup>164</sup> (El subrayado es mío)

---

<sup>164</sup>Sentencia recaída en el expediente N° 1255-2003-AA/TC, Viuda de Mariátegui e Hijos, de fecha 21 de marzo de 2005, contra el IEAN.

En pronunciamientos más recientes, pero esta vez con relación al Impuesto Temporal a los Activos Netos (ITAN), cuyo diseño es similar al derogado IEAN, el Tribunal Constitucional también reconoció el papel que cumplen los impuestos al patrimonio dentro del sistema tributario:

Desde esta óptica es válido hacer referencia a que los impuestos al patrimonio están constituidos por los ingresos que obtiene el fisco al gravar el valor de los bienes y derechos que constituyen la propiedad, así como su transferencia. En este orden de ideas, comprenden conceptos recogidos por nuestra legislación tributaria, como el Impuesto Predial, el Impuesto de Alcabala, el Impuesto Vehicular, etc. Resulta evidente cómo el patrimonio se configura como uno de los principales índices de capacidad económica y, por ello, los impuestos al patrimonio tienen un importante objetivo: “(…) facilitar la lucha contra el fraude mediante la aportación de información de las fuentes de riqueza de los ciudadanos con evidente funciones de control tributario sobre esta y sus posibles transmisiones (...).

(...)

Ha quedado claro que los activos netos se instituyen como manifestación de capacidad contributiva en cuanto a impuestos al patrimonio se trata. Ello merece una reflexión en el sentido de que estos se constituyen como 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.

El tratamiento constitucional a este tipo de impuestos ya ha sido expuesto en anterior jurisprudencia. Si bien es cierto que la imposición de pago implica una intromisión del Estado en la propiedad de los contribuyentes, ello no necesariamente conlleva una vulneración de los derechos fundamentales en general, y del derecho de propiedad en particular. Ello se sostiene en que los derechos fundamentales no ostentan un carácter absoluto. Abona a lo dicho el deber de contribuir a los gastos públicos como

principio constitucional implícito en nuestro Estado Democrático de Derecho<sup>165</sup>. (El subrayado es mío)

Es conveniente tener en cuenta las funciones que puedan estar detrás del establecimiento de los impuestos al patrimonio dentro del sistema tributario y que han sido mencionadas en estos últimos pronunciamientos. Una de ellas, sería mejorar la recaudación, evitar la evasión fiscal en el caso del impuesto a la renta (al cruzar la información entre renta y patrimonio). Al respecto, cabe mencionar que la motivación para el establecimiento del IMR, habría sido el hecho de que existían empresas que generaban “supuestas” pérdidas tributarias, con lo cual no pagaban el Impuesto a la Renta; y ante ello se estableció la obligación de pagar un impuesto mínimo ascendente al 2% calculado sobre los activos netos, con lo cual no podían evitar el pago del impuesto. Sin embargo, había argumentos sobre la base de los cuales se podía sostener la vulneración de principios constitucionales, como ya se hizo mención antes. Ahora, el establecimiento de un impuesto que tenga en cuenta otros fines – además del recaudatorio-la obtención de información, y de esa manera, facilitar la fiscalización – como el caso del ITF– podría

---

<sup>165</sup> Sentencia recaída en el expediente N° 3797-2006-PA/TC, Scotiabank Perú S.A.A., de fecha 5 de marzo de 2007, contra el ITAN. Este mismo fundamento es repetido en las sentencias recaídas en los Expedientes N°s. 04197-2007-PA/TC, 08238-2006-PA/TC, 6787-2006-PA/TC, 03005-2007-PA/TC, 04413-2007-PA/TC, 2089-2007-PA/TC, 10717-2006-PA/TC, 10324-2006-PA/TC, 01722-2008-PA/TC, 01121-2008-PA/TC, 08930-2006-PA/TC, 10044-2006-PA/TC, 8127-2006-PA/TC, 10012-2006-PA/TC, 9111-2006-PA/TC, 08802-2006-PA/TC, 06342-2007-PA/TC, 10668-2006-PA/TC, 6167-2006-PA/TC, 06032-2007-PA/TC, 06030-2007-PA/TC, 05812-2007-PA/TC, 05385-2007-PA/TC, 05643-2007-PA/TC, 5239-2006-PA/TC, 00215-2008-PA/TC, 00900-2007-PA/TC, 0639-2007-PA/TC, 00071-2008-PA/TC, 3213-2007-PA/TC, 03860-2007-PA/TC, 03928-2007-PA/TC, 02946-2007-PA/TC, 03184-2007-PA/TC, 03969-2007-PA/TC, 01356-2007-PA/TC, 2337-2007-PA/TC, 01206-2008-PA/TC, 01203-2008-PA/TC.

considerarse un fin aceptable constitucionalmente, y dependiendo de un razonable diseño impositivo, debería estar en grado de superar posibles cuestionamientos. Finalmente, se menciona que los impuestos al patrimonio podrían cumplir como finalidad el sancionar la inactividad o poca rentabilidad empresarial, respecto a lo cual, en la doctrina encontramos referencias que señalan que *“como quiera que el tributo se aplica sobre el patrimonio y no sobre la renta, el sujeto pasivo, si bien puede tener impuesto a pagar, no necesariamente ha generado una utilidad con la cual puede sufragar el pago, (...) por consiguiente se ve en la obligación de orientar sus bienes hacia actividades generadoras de renta que le permitan cumplir con su obligación tributaria”* y en tal sentido, *“(...) atendiendo a estas consideraciones se dice que una característica del impuesto al patrimonio personal, es que induce a los contribuyentes a invertir en actividades generadoras de riqueza”*<sup>166</sup>.

Basado en todo lo anterior, no es mi propósito decidir de antemano cuales fines son aceptables o cuales no son; sin embargo, puede haber algunos que sean menos discutibles que otros. La constitucionalidad de un impuesto y del fin que pretenda alcanzar, dependerá del diseño impositivo adoptado, y además deberá pasar

---

<sup>166</sup> Valle Billinghamurst, Andrés. “Reflexiones sobre el Impuesto al Patrimonio Neto Personal y su regulación en el Perú”. Ponencia Individual Sub Tema II. En: *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, N° 17, diciembre de 1989, p. 267.

por el juicio de ponderación, en el cual se pondrá en la balanza los principios constitucionales y fines que pueden estar en juego. Una vez concluido dicho procedimiento, se podrá afirmar recién si existe o no conformidad con la Constitución.

- *El principio de capacidad contributiva y su relación con el principio de no confiscatoriedad*

Un tema que nos parece interesante tratar es el referido a la relación entre el principio de capacidad contributiva y el principio de no confiscatoriedad, lo cual tiene que ver con la menor importancia otorgada al principio de capacidad contributiva en el derecho constitucional peruano.

La doctrina ha reconocido que el mayor desarrollo alcanzado por el principio de capacidad contributiva ha tenido lugar en Europa —en Italia y España—dándose la situación opuesta en Latinoamérica, en donde se incluye también el Perú.

Esta situación ha sido puesta de manifiesto por García Etchegoyen quien señaló que *“la relación entre el principio de capacidad contributiva y la prohibición de alcance confiscatorio de los tributos ha sido tradicionalmente concebida como de solapamiento, de superposición”*, añadiendo también que, *“en aquellos ordenamientos donde se ha consagrado el principio de capacidad contributiva prácticamente no ha quedado espacio para la no confiscación, mientras que en aquellos ordenamientos en los cuales*

*se ha desarrollado la prohibición de alcance confiscatorio como límite al poder tributario normativo, el principio de capacidad contributiva ha quedado relegado”<sup>167</sup>.*

En el mismo sentido, Spisso menciona que en el caso argentino “*la doctrina no le ha prestado debida atención al principio de capacidad contributiva, en orden a la limitación del poder tributario del Estado*”, añadiendo que “*al admitirse que existe confiscatoriedad cuando los tributos absorben una parte sustancial de las rentas reales o potenciales de un capital o actividad racionalmente explotados, se está presuponiendo, necesariamente, la existencia de capacidad contributiva, que así quedó subsumida, amparada o protegida bajo el manto del principio de no confiscatoriedad.*” Finalmente, señala que “*en la doctrina española y en la italiana sucedió exactamente lo contrario*”, dado que “*al pretender erigir al principio de capacidad contributiva en criterio exclusivo de la imposición, no se visualizó la significación del principio de no confiscatoriedad”<sup>168</sup>.*

En el caso peruano, consideramos que en términos generales, el principio de no confiscatoriedad ha tenido un papel más protagónico en comparación con el principio de capacidad contributiva. De acuerdo a la revisión y análisis de la jurisprudencia constitucional en materia tributaria—restringiéndonos solo a los impuestos— emitida

---

<sup>167</sup> García Etchegoyen, Marcos F. Óp. cit., p. 224.

<sup>168</sup> Spisso, Rodolfo. Óp. cit., p. 241.

por el Tribunal Constitucional peruano, hemos observado que han recaído pronunciamientos en mayor número respecto del principio de no confiscatoriedad en contraste con el principio de capacidad contributiva. Considero que aello ha coadyuvado el hecho de que los contribuyentes han alegado en sus demandas, en mayor número de veces, la afectación del principio de no confiscatoriedad en comparación con el principio de capacidad contributiva. Esta situación puede tener una serie de razones.

Una primera explicación evidente es el hecho de que el principio de no confiscatoriedad es un principio establecido expresamente en la Constitución actual, a diferencia del principio de capacidad contributiva, lo cual evidencia que el constituyente no lo ha tenido en cuenta a la hora de elaborar dicha Carta Magna.

Una segunda razón se debe a una cuestión no tan evidente, pero ciertamente más sustancial. En Europa hubo una reflexión acerca del *fundamento* del impuesto, o en otras palabras, la justificación para el establecimiento del impuesto por parte del Estado, dado que el fenómeno impositivo no podía ser consecuencia del arbitrio del Estado<sup>169</sup>. En ese escenario, el principio de capacidad contributiva sirve de garantía para el contribuyente, pero al mismo tiempo constituye fundamento a favor del Estado para el establecimiento

---

<sup>169</sup> Al respecto, nos remitimos a lo desarrollado sobre la capacidad contributiva a partir de la teoría de la “causa” del tributo en el Capítulo II de este trabajo.

de los impuestos. En tal sentido, el principio de capacidad contributiva jugaría para ambos lados: constituye una garantía para el contribuyente, dado que este estará obligado a contribuir solamente en la medida que cuente con capacidad contributiva; y, por otra parte, el Estado tiene la facultad de establecer un impuesto en caso exista capacidad contributiva; es decir, buscar la riqueza donde la riqueza esté.<sup>170</sup>

Por el contrario, considero que en los países de Latinoamérica no se hizo tanto hincapié acerca de encontrar una justificación del impuesto, de la misma manera que ocurrió en Europa. En lo que concierne a nuestro país precisamente, el fenómeno tributario se vio a partir de la visión del ciudadano, entendiéndola como una carga arbitraria, con la cual convivir y tratar de eludir en lo posible. Ello se debe que a lo largo de la historia, el Estado peruano no ha respondido a las necesidades de sus habitantes, habiendo grandes sectores de la sociedad excluidos del sistema, que prefieren vivir en la informalidad para efectos de no ser objeto de mayores cargas e intromisiones por parte de un Estado que no le ha traído grandes

---

<sup>170</sup>En el mismo sentido, Tarsitano le asigna al principio de capacidad contributiva una doble función, al afirmar que: *“En el campo del contenido del principio, le asignamos la doble función de servir como criterio de legitimación del poder tributario y como límite o garantía individual contra dicho poder. Este enunciado trasmite equilibrio entre el Estado y los contribuyentes, ya que objetiva: 1) el mandato político- constitucional de los habitantes a sostener los gastos del Estado, que se traducen en el deber jurídico de contribuir, y 2) la tutela del interés del contribuyente de que la ley no rebase su capacidad contributiva”*. (el subrayado es mío) Ver Tarsitano, Alberto. “El Principio de Capacidad Contributiva. Un enfoque dogmático”, En: *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional, Homenaje latinoamericano a Víctor Uckmar*, Coordinadores Pasquale Pistone y Heleno Taveira Torres, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, Universidad Austral, Buenos Aires, 2005, p. 409.

beneficios. Una cuestión muy ligada con el tema de la informalidad es el fenómeno de la evasión fiscal. Vivir en la informalidad supone una situación en la cual el individuo actúa como si no estuviera sujeto a reglas jurídicamente exigibles por parte del Estado, y lejos de los controles que puedan establecer sus órganos para el cumplimiento de las reglas emanadas. En tal situación, los sujetos que actúan en la *informalidad*, no cumplen con las disposiciones que suponen cargas pesadas para ellos (por ejemplo, el cumplimiento de las obligaciones tributarias), y además son de difícil control por parte de los órganos del Estado (como es el caso de la autoridad tributaria)<sup>171</sup>.

Teniendo en cuenta esta realidad, resulta muy difícil intentar justificar o legitimar el establecimiento de los impuestos, sino que la tendencia ha sido imponerle una serie de restricciones para que interfieran en lo menos posible en la esfera privada de los individuos.

En tal sentido, el principio de no confiscatoriedad constituye un límite a la acción del Estado y, más precisamente, una garantía del

---

<sup>171</sup> El poco compromiso por parte del ciudadano con el cumplimiento de sus obligaciones tributaria, tiene que ver con la relación entre aquel y el Estado: *“Un ciudadano que no valora su Estado, bien porque nunca estuvo presente en los momentos trascendentes de su vida porque fue formándose – por los medios de comunicación, escuela, familia, etc.- bajo la idea de que el Estado es un mal con el que tiene que convivir, no verá la “acción de tributar” como algo positivo o un deber a desarrollar. Pero a su vez, si al frente encuentra un Estado fantasmagórico que tiene a la SUNAT como única, real y seria presencia (que se encarga del cobro de tributos), mantendrá una enorme resistencia cotidiana en su imaginario a la obligación de tributar. La pregunta ¿para qué pagar impuestos si no veo claramente que se invierten en ventajas para mi vida cotidiana? surgirá inmediatamente en la población.”* Ver Durán Rojo, Luis y Mejía Acosta, Marco. “Una visión tributaria del país”. En: *Revista Análisis Tributario*, Volumen XX, N° 235, agosto 2007, p. 17.

derecho de propiedad contemplado en la Constitución de 1993 (artículo 70), lo cual ha sido reconocido por el Tribunal Constitucional en la Sentencia recaída en el expediente N° 2727-2002-AA/TC, Compañía Minera Caudalosa S.A, de fecha 19 de diciembre de 2003, en la cual señaló que: *“(…) teniendo en cuenta las funciones que cumple en nuestro Estado Democrático de Derecho, es posible afirmar, con carácter general, que se transgrede el principio de no confiscatoriedad de los tributos cada vez que un tributo excede el límite que razonablemente puede admitirse en un régimen en el que se ha garantizado constitucionalmente el derecho subjetivo a la propiedad y, además, ha considerado a esta como institución, como uno de los componentes básicos y esenciales de nuestro modelo de Constitución económica”*<sup>172</sup>.

Al revisar algunos de los artículos que conforman el régimen económico de la Constitución Política de 1993, se puede notar que tiene una orientación liberal, línea bajo la cual adquiere una mayor preponderancia el principio de no confiscatoriedad, siendo el garante más importante del derecho de propiedad —en lo que a materia tributaria se refiere— constituyendo este último en uno de los bienes jurídicos más importantes para la corriente liberal.

---

<sup>172</sup> Este criterio ha sido reiterado en pronunciamientos posteriores.

Aquí tenemos otro pronunciamiento del Tribunal Constitucional, en el cual reafirma la íntima vinculación con el derecho de propiedad, y su relación con el principio de capacidad contributiva:

17. 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.

Así lo señalamos en la STC 033-2004-AI/TC cuando sostuvimos que “la capacidad contributiva tiene un nexo indisoluble con el hecho sometido a imposición; es decir, que siempre que se establezca un tributo, este deberá guardar íntima relación con la actividad económica de los sujetos obligados, ya que solo así se respetará la aptitud del contribuyente para tributar...”

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, esta es una situación que requerirá de un peritaje especial para su comprobación.

(...)19. Ahora bien, ¿se vulnera el principio de no confiscatoriedad de manera automática, si una misma actividad sirve de base para gravar dos impuestos distintos? La respuesta es negativa. Y es que, la capacidad contributiva de una persona es una sola (cuestión distinta a su expresión en diversas manifestaciones), y todos los tributos que recaen en el mismo contribuyente afectan un mismo patrimonio. En ese sentido, 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”<sup>173</sup>. (El subrayado es mío)

---

<sup>173</sup> Sentencia recaída en el expediente N° 2302-2003-AA/TC, Inversiones Dreams S.A., de fecha 13 de abril de 2005, contra el Impuesto a los Juegos y el Impuesto Selectivo al Consumo.

En la primera parte de este fragmento se reafirma la vinculación entre el derecho de propiedad y el principio de no confiscatoriedad, en el sentido de que el segundo sirve de garantía al primero.

Por otro lado, en este pronunciamiento se resalta la relación entre el principio de no confiscatoriedad y la capacidad contributiva. En mi opinión, podría producirse una situación en la cual el impuesto recae sobre un sujeto que efectivamente tiene capacidad para el pago de impuestos; sin embargo, dicho impuesto representa una excesiva carga tributaria, produciéndose así un desborde, y por tanto un efecto confiscatorio. En este caso, tendría mayor sentido alegar la afectación al principio de no confiscatoriedad. Por otro lado, podría darse un evento distinto, en el cual un impuesto que no es excesivo, sin embargo recae sobre un sujeto que en realidad no tiene capacidad para el pago del impuesto; en este caso, más que un efecto confiscatorio tendría más sentido afirmar que se ha producido una vulneración al principio de capacidad contributiva.

En virtud de lo anterior, pretendo sostener que el principio de capacidad contributiva no se subsume en el principio de no confiscatoriedad, sino que cada uno tiene una función que desplegar, no pudiendo ser uno reemplazado por el otro. Al respecto, es interesante lo expresado por Spisso, quien afirma que:

El principio de capacidad contributiva exige una exteriorización de riqueza, o renta real o potencial que legitime la imposición. El principio de no confiscatoriedad, al fijar la medida en que el tributo puede absorber esa riqueza, subraya la existencia de capacidad económica como presupuesto de la imposición.

Precisando el concepto, Moschetti, en la doctrina italiana, señala que la capacidad contributiva viene dada por la potencia económica o la riqueza de un sujeto que supera el mínimo vital, pues no podría existir capacidad de concurrir a los gastos públicos cuando falte o se tenga sólo lo necesario para las exigencias individuales. Con esta concepción,  vemos cómo el principio de capacidad contributiva no se subsume sino que complementa al de no confiscatoriedad, ya que un tributo podrá no absorber una parte sustancial de las rentas, no obstante lo cual, si incide sobre los ingresos mínimos que aseguren al individuo su subsistencia, corresponderá descalificarlo por inexistencia de capacidad contributiva<sup>174</sup>. (El subrayado es mío)

Reafirmando lo señalado anteriormente, tiene más sentido alegar la vulneración al principio de no confiscatoriedad en situaciones en las cuales el impuesto recaiga sobre sujetos que tengan capacidad contributiva, pero en las cuales se produzca una tributación excesiva; en cambio en otras en las cuales el impuesto recaiga sobre sujetos que no tengan capacidad contributiva, se deberá alegar la afectación al principio de capacidad contributiva por existir una ausencia de esta. En consecuencia, cada principio tiene un despliegue propio, y no habría una subsunción de uno en el otro.

No obstante lo anterior, considero conveniente que a futuro el Tribunal Constitucional realice una distinción mucho más clara entre

---

<sup>174</sup>Spisso, Rodolfo. Óp. cit., p. 242.

el principio de capacidad contributiva y el principio de no confiscatoriedad.

- *El principio de capacidad contributiva y los beneficios tributarios*

El impuesto es una herramienta que puede cumplir una serie de finalidades de acuerdo al programa constitucional, entre las cuales tenemos la finalidad recaudatoria y la redistributiva. El principio de capacidad serviría a ambas finalidades: en el primer caso, sirve como parámetro o criterio para captar fondos en donde se encuentra la riqueza; mientras que, en el segundo, sirve para exigir fondos en mayor medida a aquellos que poseen más riqueza en comparación con otros. Ahora, en cuanto a la relación entre el principio de igualdad y el principio de capacidad contributiva, el segundo sirve al primero, como parámetro objetivo de imposición, en virtud del cual en principio todos deberían estar sometidos a imposición —principio de generalidad— y además sirve para determinar el monto a tributar por cada uno, es decir como criterio de distribución de la carga tributaria. Estas ideas habrían sido expresadas de alguna forma por el Tribunal Constitucional en uno de sus pronunciamientos, en el cual señala que:

15. En el caso de la evaluación de la materia tributaria, este Colegiado considera imperativo que el aplicador del derecho no olvide que la búsqueda de una sociedad más equitativa —ideal al que no es ajeno el Estado peruano— se logra justamente utilizando diversos mecanismos, entre los cuales la tributación juega un rol preponderante y esencial, pues a través de ella cada ciudadano, respondiendo a su capacidad contributiva, aporta parte de su

riqueza para ser redistribuida en mejores servicios; de ahí que quienes ostentan la potestad tributaria deban llamar al ciudadano a contribuir con el sostenimiento de los gastos estatales sin distinción ni privilegios; siendo este prima facie, el trasfondo del principio de igualdad en la tributación. (El subrayado es mío).

Así en palabras de Uckmar, la igualdad ante las cargas fiscales debe entenderse en una doble acepción; a) en sentido jurídico, que supone la paridad o generalidad en el sometimiento a la tributación; y, b) en sentido económico, que implica tomar en cuenta la real capacidad contributiva de cada ciudadano, al determinarse el monto a tributar<sup>175</sup>. (El subrayado es mío).

Ahora, si bien hay una estrecha relación entre el principio de igualdad y el principio de capacidad contributiva, también se dijo anteriormente que podían excluirse determinados sujetos o actividades, en base a motivos que no necesariamente tengan que ver con una diferente capacidad contributiva, sino que la justificación podría encontrarse en el amparo a otros fines o principios constitucionales. En el mismo pronunciamiento, el Tribunal Constitucional señaló en relación a esto último, que:

16. Ahora bien, considerando que el artículo 74 de la Constitución otorga potestad tributaria, entre otras facultades, para crear y exonerar tributos, disponiendo que en tal ejercicio se deba observar, entre otros, el principio de igualdad y el respeto a los derechos fundamentales, debe afirmarse que, concretizado en la materia tributaria —integrante del Régimen Económico de la Constitución de 1993—este principio/derecho implica una evaluación a dos niveles, tanto desde la faz positiva como la negativa de la hipótesis de incidencia.

En el primer caso, a fin de verificar si el legislador o el llamado a ejercer la potestad tributaria incluyó dentro del supuesto de hecho llamado a tributar a sujetos con la misma capacidad contributiva;

---

<sup>175</sup> Sentencia recaída en el expediente N° 5970-2006-PA/TC, San Fernando S.A., de fecha 12 de noviembre de 2007, contra la exclusión de los beneficios tributarios para los productores avícolas que utilicen en sus procesos productivos maíz amarillo duro importado.

en el segundo caso, a fin de determinar si en la exclusión de tributación se dejó de lado a sujetos o actividades puestas en circunstancias idénticas de manera irrazonable y desproporcionada.

17. Respecto a la evaluación en el primer supuesto, este Colegiado ha señalado anteriormente que el principio de igualdad en materia tributaria tiene estrecha relación con el principio de capacidad contributiva a efectos de que la carga tributaria sea directamente proporcional a la capacidad económica de los concretos particulares que se ven afectados por el tributo (SSTC 0001-2004-AI/TC y 0002-2004-AI/TC, fundamento 47).

18. En esa línea, este Colegiado ha señalado lo siguiente: “(...)los beneficios tributarios responden a políticas y objetivos concretos que justifican que se otorgue un trato excepcional a determinadas actividades o personas que normalmente estuvieran sujetas a tributar (...) el acto por el cual se otorga un beneficio tributario no es ni puede ser enteramente discrecional por cuanto podría devenir en arbitrario, sino que debe realizarse no solo en observancia con los demás principios constitucionales tributarios, sino que también debe ser necesario idóneo y proporcional. Lo contrario supondría llevar a supuestos de desigualdad injustificada cuando no de discriminación, lo cual, de acuerdo con nuestra Constitución (artículo 2, inciso 2) está proscrito” (STC 0042-2004-AI/TC, fundamento 14)<sup>176</sup>. (El subrayado es mío)

Si bien hay una estrecha relación entre el principio de igualdad y el principio de capacidad contributiva, se puede aceptar que hayan circunstancias en las cuales se establezca una imposición desigual, es decir, en la cual el principio de igualdad se desligue del principio de capacidad contributiva, pero no podrá llegar a ser discriminatoria, razón por la cual deberá hacerse *en observancia con los demás principios constitucionales tributarios*, pero además

---

<sup>176</sup> Sentencia recaída en el expediente N° 5970-2006-PA/TC, San Fernando S.A., de fecha 12 de noviembre de 2007, contra la exclusión de los beneficios tributarios para los productores avícolas que utilicen en sus procesos productivos maíz amarillo duro importado.

debiendo ser *necesario, idóneo y proporcional*, según el propio Tribunal Constitucional lo ha expresado.

- *El principio de capacidad y su relación con el deber de contribuir*

El deber de contribuir es un principio que en los últimos años ha adquirido relevancia a raíz de importantes pronunciamientos por parte del Tribunal Constitucional.

Considero importante resaltar que el deber de contribuir consisten en un *deber constitucional* del cual se pueden extraer una serie de implicancias, cuyo desarrollo excede los propósitos de este trabajo, siendo un importante principio en lo que a materia tributaria se refiere, lo cual ha reconocido por el propio Tribunal Constitucional. En uno de sus pronunciamientos, el Tribunal Constitucional señaló que:

El Impuesto Temporal a los Activos Netos constituye también una manifestación del principio de solidaridad que se encuentra recogido de manera implícita en el Artículo 43 de la Constitución como el “deber de contribuir a los gastos públicos”, y que se trata de una regla de orden público tributario que todos los contribuyentes deben obedecer, por cuanto conduce a fines completamente legítimos: contribuir, por un lado, a la detección de aquellas personas que no cumplen la obligación social de tributar, y, por otro, a la promoción del bienestar general que se fundamenta en la justicia y en el desarrollo integral y equilibrado de la Nación (Artículo 44 de la Constitución), mediante la contribución equitativa del gasto social<sup>177</sup>. (El subrayado es mío)

---

<sup>177</sup> Sentencia recaída en el expediente N° 04963-2008-PA/TC, Promotora Club Empresarial S.A., de fecha 26 de enero de 2009, contra el ITAN. Similar pronunciamiento es repetido en las sentencias recaídas en los Expedientes N°s. 3797-2006-PA/TC, 04197-2007-PA/TC, 08238-2006-PA/TC, 6787-2006-PA/TC, 03005-2007-PA/TC, 04413-2007-PA/TC, 2089-2007-PA/TC, 10717-2006-PA/TC, 10324-2006-PA/TC, 01722-2008-PA/TC, 01121-2008-PA/TC, 08930-2006-PA/TC, 10044-2006-PA/TC, 04589-2008-PA/TC, 01826-2008-PA/TC, 8127-2006-PA/TC, 10012-2006-PA/TC, 9111-2006-PA/TC, 08802-

De acuerdo a lo expresado por el Tribunal Constitucional, el deber de contribuir se deduciría de la cláusula de solidaridad que se encuentra recogida implícitamente en el Artículo 43 de la Constitución. En la sentencia citada, el Tribunal Constitucional señala que el deber de contribuir conduce a fines como contribuir, a *la detección de aquellas personas que no cumplen la obligación social de tributar*, y por otra parte, a *la promoción del bienestar general que se fundamenta en la justicia y en el desarrollo integral y equilibrado de la Nación (Artículo 44 de la Constitución), mediante la contribución equitativa del gasto social.*

El deber de contribuir es un principio constitucional bajo el cual pueden estar amparados una serie de fines, uno de ellos es el que mencionó el Tribunal Constitucional, como contribuir a la detección de personas que no cumplen la obligación social de tributar o en otras palabras, quienes evaden impuestos. En otro pronunciamiento, el Tribunal Constitucional señaló que el ITF era un impuesto que tenía como uno de sus fines, ayudar a la detección de personas que no cumplían con la obligación de tributar, siendo una herramienta para luchar contra la evasión fiscal:

---

2006-PA/TC, 06342-2007-PA/TC, 10668-2006-PA/TC, 6167-2006-PA/TC, 06032-2007-PA/TC, 06030-2007-PA/TC, 05812-2007-P/TC, 05385-2007-PA/TC, 05643-2007-PA/TC, 5239-2006-PA/TC, 00215-2008-PA/TC, 00900-2007-PA/TC, 0639-2007-PA/TC, 00071-2008-PA/TC, 3213-2007-PA/TC, 03860-2007-PA/TC, 03928-2007-PA/TC, 02946-2007-PA/TC, 03184-2007-PA/TC, 03969-2007-PA/TC, 01356-2007-PA/TC, 2337-2007-PA/TC, 01206-2008-PA/TC, 01203-2008-PA/TC.

(...) A tal propósito coadyuva la imposición del ITF, al que, a su vez, como todo tributo, le es implícito el propósito de contribuir con los gastos públicos, como una manifestación del principio de solidaridad que se encuentra consagrado implícitamente en la cláusula que reconoce al Estado peruano como un Estado Social de Derecho (artículo 43 de la Constitución). Se trata, pues, de reglas de orden público tributario, orientadas a finalidades plenamente legítimas, cuales son contribuir, de un lado, a la detección de aquellas personas que, dada su carencia de compromiso social, rehúyen la potestad tributaria del Estado, y, de otro, a la promoción del bienestar general que se fundamenta en la justicia y en el desarrollo integral y equilibrado de la Nación (artículo 44 de la Constitución), mediante la contribución equitativa al gasto social<sup>178</sup>. (El subrayado es mío)

Se debe tener en cuenta que no existen principios absolutos, y en este contexto, pueden darse situaciones de conflicto entre los principios constitucionales, como el deber de contribuir y el principio de capacidad contributiva. Estos casos deberán ser resueltos mediante el juicio de ponderación, lo cual ha puesto de manifiesto de alguna manera, por el Tribunal Constitucional, al señalar 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. En efecto, este fenómeno –muestra de intervencionismo estatal en materia económica- sólo es aceptable en circunstancias excepcionalísimas bajo parámetros objetivos y razonables; lo cual, conforme a un juicio estricto de constitucionalidad, implicaría aceptar únicamente la relativización del principio de capacidad contributiva, mas nunca su desaparición total.

---

<sup>178</sup> Sentencia recaída en el expediente N° 0004-2004-AI/TC y acumulados, Colegio de Abogados del Cusco y otros, de fecha 21 de setiembre de 2004, contra el Impuesto a las Transacciones Financieras (ITF).

En todo caso frente a cualquier controversia, habrá que recurrir a la evaluación de la razonabilidad y proporcionalidad de la medida adoptada<sup>179</sup>. (El subrayado es mío)

Por tanto, se concluye que el deber de contribuir podría entrar en conflicto con el principio de capacidad contributiva en determinadas circunstancias, y dichos casos se resolverán bajo un estricto juicio de ponderación, el cual no podría significar su desaparición total conforme lo señala el Tribunal Constitucional.



---

<sup>179</sup> Sentencia recaída en el expediente N° 6626-2006-PA/TC, Importadora y Exportadora A.S S.C.R.L., de fecha 19 de abril de 2007, contra el pago del 5% por concepto de percepción del IGV que generarán eventuales operaciones de compraventa de vehículos usados en el territorio nacional.

## **CAPÍTULO IV: RELATIVIZACIÓN DE LOS ÍNDICES O MANIFESTACIONES DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA**

### **1. Capacidad contributiva como cualidad subjetiva**

En mi opinión, hay una idea que no debe perderse de vista. La capacidad contributiva es ante todo una cualidad subjetiva; es decir, es una condición que debe tener el sujeto, para que pueda surgir la obligación a cargo suyo de pagar impuestos, y por otra parte, nazca el derecho de crédito a favor del Estado para exigir la prestación correspondiente.

Por otro lado, la doctrina resalta lo que se podría llamar un “aspecto objetivo” de la capacidad contributiva. Tal aspecto hace hincapié en una condición que deben cumplir los presupuestos legales<sup>180</sup>, en el sentido de que deben gravar o recaer sobre “índices o manifestaciones de riqueza”. Para ahondar en este punto, nos remitimos a lo que afirma Ataliba, en el sentido que el legislador al dibujar la hipótesis de incidencia<sup>181</sup>, está obligado por el principio de igualdad —relacionando tal principio con el de capacidad contributiva— a elegir un hecho con contenido económico, un hecho mensurable. Añade que tal hecho tiene que ser mensurable, debe que tener contenido económico, porque de otro el juez que va a ver de la rigurosa aplicación de la Constitución, por

---

<sup>180</sup> Ataliba denominaría al presupuesto legal, como “hipótesis de incidencia”, entendiéndose como: “(...) la descripción legal de un hecho; es la formulación hipotética, previa y genérica, contenida en la ley, de un hecho”. Continúa diciendo: “Es, por lo tanto, mero concepto, necesariamente abstracto. Es formulado por el legislador haciendo abstracción absoluta de cualquier hecho concreto. Por eso es mera “previsión legal”. Ver Ataliba, Geraldo, *Hipótesis de incidencia tributaria*. Instituto Peruano de Derecho Tributario, Lima, 1987, p. 66.

<sup>181</sup> Respecto a la definición de “hipótesis de incidencia”, nos remitimos a la nota anterior.

el legislador, o de la ley, por la administración, jamás podrá tener el criterio para saber si fue obedecido el principio de capacidad contributiva, y, por tanto, el principio de igualdad. Finalmente, si el legislador no establece el dibujo total de un hecho con contenido económico, la ley es inconstitucional<sup>182</sup>.

Del mismo modo, Villegas sostiene que una de las implicancias del principio de capacidad contributiva, es que no pueden seleccionarse como hechos imponibles o bases imponibles, circunstancias o situaciones que no sean abstractamente idóneas para reflejar capacidad contributiva<sup>183</sup>.

De esta manera, se pueden señalar dos aspectos del principio de capacidad contributiva: el subjetivo, el cual hace referencia a las cualidades o circunstancias en las que se encuentra el sujeto para contribuir, y que se podría denominar como la “capacidad contributiva real”; por otro lado, y como ya habíamos señalado, el objetivo que apunta más hacia las características que debe tener la previsión legal –en el sentido de gravar índices o manifestaciones de riqueza- de forma tal que

---

<sup>182</sup> Ataliba, Geraldo. “Derecho Constitucional Tributario”. En: *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, N° 11, Lima, 1986, pp. 34- 35.

<sup>183</sup> Villegas, Héctor B. “Los principios tributarios en la Nueva Constitución de Córdoba”. En: *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, N° 15, Lima, marzo 1989, p. 7.

sea adecuada para recaer sobre un sujeto que cuente con “capacidad contributiva real”<sup>184</sup>.

En mi opinión particular, el amplio desarrollo de este “aspecto objetivo” de la capacidad contributiva —como índice de riqueza puesta de manifiesto con la realización del hecho— se debe a la construcción dogmática del derecho tributario en torno a la figura del “hecho imponible”<sup>185</sup>, y en dicha construcción ha jugado un rol importante la teoría de la causa<sup>186</sup> que anteriormente hemos descrito. En efecto, Jarach señalaba que es tarea de la ciencia de las finanzas y de la política financiera la de establecer el concepto de capacidad contributiva con

---

<sup>184</sup> Manuel de Juano, también hace referencia a los dos elementos de la capacidad contributiva: su elemento objetivo y su elemento subjetivo. Su elemento objetivo está dado por la *riqueza* que exhiben los contribuyentes, sea la renta, sea el consumo, sea el patrimonio. En cambio, su elemento subjetivo ha de encontrarse en la aptitud individual para contribuir. Si falta esta aptitud debe acordarse la exención impositiva. Ver De Juano, Manuel. *Curso de Finanzas y Derecho Tributario*, Tomo I Parte General. Segunda Edición Ampliada y Actualizada, Ediciones Molachino, Rosario, 1969, pp. 284. Por su parte, Teleman de Wurcel, señala que: “*El conjunto de criterios así elaborados permite atribuir al principio de capacidad contributiva un alcance objetivo ligado a la estructura del impuesto, puesto que la base imponible indudablemente debe estar incorporada en el presupuesto de hecho asumido por el legislador, como valoración específica del elemento de riqueza, lo que traduce la exigencia, al menos, de un piso o mínimo de razonabilidad, aspecto al que se alude en distintos puntos de este capítulo*”. Ver Teleman de Wurcel, Graciela L., “Principios y Garantías Constitucionales” En: *Tratado de Tributación, Derecho Tributario*. Tomo I Volumen 2, Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma, Buenos Aires, 2003, p. 109.

<sup>185</sup> Hay que tener cuidado con respecto a la definición de “hecho imponible”, dado que no todos los autores al referirse a tal denominación, están entendiendo lo mismo. En este caso, “hecho imponible” se entendería: “como el presupuesto substancial determinado por el legislador para dar nacimiento a la obligación impositiva”. Ver De Juano, Manuel. *Curso de Finanzas y Derecho Tributario*, Tomo I Parte General. Segunda Edición Ampliada y Actualizada, Ediciones Molachino, Rosario, 1969, pp. 272- 273. Esto sería lo que se denominó como “hipótesis de incidencia”, según la nota 176.

<sup>186</sup> García Etchegoyen señala que: “*El hecho imponible, utilizado por la doctrina clásica para la construcción dogmática del derecho tributario, ha jugado un papel determinante en la estructuración de los estudios sobre el principio de capacidad contributiva. El análisis del principio, a través de este elemento, ha generado un amplio desarrollo de su aspecto objetivo —como índice de riqueza puesta de manifiesto en la realización del presupuesto de hecho— en desmedro del elemento subjetivo*”. Ver García Etchegoyen, Marcos F. *El principio de capacidad contributiva. Evolución dogmática y proyección en el derecho argentino*. Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, 2004, pp. 28- 29.

base en determinados presupuestos teóricos y, respectivamente, de indicar a los legisladores cuáles situaciones de hecho *deben* ser elegidas como síntoma de capacidad contributiva<sup>187</sup>. Asimismo, Jarach señalaba que la causa del tributo es la circunstancia o el criterio que la ley asume como razón necesaria y suficiente para justificar que del verificarse de un determinado presupuesto de hecho derive la obligación tributaria<sup>188</sup>. Se podría entender que para Jarach, tales índices o manifestaciones de riqueza serían las circunstancias o criterios que la ley asume y si, como se dijo anteriormente, Jarach considera a la capacidad contributiva como la causa del tributo, él asimilaría “capacidad contributiva” a los “índices o manifestaciones de riqueza”, de tal manera que si la ley recae sobre los segundos, se garantiza el primero.

No obstante, reitero que no debe perderse de vista la importancia medular del “aspecto subjetivo” de la capacidad contributiva; y que el “aspecto objetivo” está subordinado a aquél, lo cual pasaré a explicar seguidamente. Antes de ello, veamos algunas definiciones dadas por la doctrina, en donde se resalta el aspecto subjetivo de la capacidad contributiva.

---

<sup>187</sup>Jarach, Dino. *El hecho imponible. Teoría General del Derecho Tributario sustantivo*, Tercera Edición Reimpresión, Abeledo- Perrot, Buenos Aires, 2004, p. 87.

<sup>188</sup>Ídem, p. 99.

Sainz de Bujanda señala que la capacidad económica supone en el sujeto tributario la titularidad de un patrimonio o de una renta, aptos en cantidad y en calidad para hacer frente al pago del impuesto, una vez cubiertos los gastos vitales ineludibles del sujeto<sup>189</sup>.

Analizando de manera detenida esta definición, podemos afirmar que no toda riqueza o titularidad patrimonial constituye aptitud para contribuir. No revelan dicha aptitud los recursos que se requieren para satisfacer las necesidades básicas. Es cuando se agrega una unidad a dichos recursos que comienza la aptitud para contribuir<sup>190</sup>.

En el mismo sentido, Calvo Ortega define capacidad contributiva o económica<sup>191</sup>, —colocando el acento en el aspecto subjetivo— como “una situación subjetiva patrimonial en relación con obligaciones dinerarias determinadas”<sup>192</sup>.

---

<sup>189</sup> Sainz de Bujanda, Fernando. *Hacienda y Derecho. Estudios de Derecho Financiero*. Instituto de Estudios Políticos, Tomo III, Madrid, 1963, p. 190. Héctor Villegas también toma el concepto elaborado por Sainz de Bujanda. Ver Villegas, Héctor B. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Novena Edición Actualizada y Ampliada, Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma, Buenos Aires, 2005, p. 263.

<sup>190</sup> Corti, Horacio G.A. Óp. cit., p. 147.

<sup>191</sup> En la doctrina española, los términos “capacidad contributiva” y “capacidad económica” se usan indistintamente, a diferencia de la doctrina italiana. Ver García Etchegoyen. Marcos F. *El principio de capacidad contributiva. Evolución dogmática y proyección en el derecho argentino*. Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, 2004, p. 54.

<sup>192</sup> Calvo Ortega, Rafael. *Curso de Derecho Financiero I. Derecho Tributario (Parte General)*, Tercera Edición, Editorial Civitas, Madrid, 1999, p. 75.

Se puede apreciar que las definiciones citadas, de alguna manera ponen el acento en que la capacidad contributiva supone una calidad del sujeto llamado a contribuir, es decir, que él tenga la aptitud para pagar impuestos.

El supuesto que debe comprobarse en la realidad es que el sujeto tenga recursos para el pago de tributos. Si se comprueba en los hechos que el sujeto no tiene recursos para el pago de impuesto, no debería estar obligado a ello; aun cuando, por otro lado, se genere la obligación “legal” a cargo del sujeto de acreditar el impuesto a favor del Fisco, por la ocurrencia del hecho concreto<sup>193</sup> de conformidad con la previsión legal.

Como ya se mencionó, la exigencia de que la ley grave “índices o manifestaciones de riqueza” (aspecto objetivo) tiene como objeto que, finalmente, la aplicación de la ley en los hechos, se adecue a la capacidad contributiva del sujeto (aspecto subjetivo)<sup>194</sup>. Los “índices o manifestaciones de riqueza” sirven de parámetros objetivos para asegurar que la aplicación de las normas —una vez que ocurra el hecho

---

<sup>193</sup> Ataliba denomina al hecho concreto ocurrido conforme a la previsión legal, como “hecho imponible”, señalando que: “Allí está el hecho imponible, que ha de ser un hecho concreto, ocurrido *hic et nunc*, en el mundo fenoménico, como acontecimiento fáctico, sensible, palpable, concreto, material, aprehensible y que corresponde a la “imagen abstracta” —como dice A.D. Giannini— que de él hace la ley.” Ver Ataliba, Geraldo. “Derecho Constitucional Tributario”. En: *Revista dellstituto Peruano de Derecho Tributario*, N° 11, Lima, 1986, p. 76.

<sup>194</sup> Es oportuno indicar a este punto, que lo que se ha denominado como “aspecto subjetivo” del principio de capacidad contributiva, no debe confundirse con el principio de no confiscatoriedad. El “aspecto subjetivo” del principio de capacidad contributiva hace referencia a la obligación de que los impuestos recaigan sobre sujetos que cuenten con la aptitud económica para sufragarlos. En cambio, el principio de no confiscatoriedad obliga a que los impuestos que recaigan sobre dichos sujetos, no absorban sustancialmente su patrimonio (límite cuantitativo).

concreto de conformidad con la previsión legal—recaiga en sujetos que sí cuenten con capacidad contributiva. Lo que se pretende poner en claro es que el aspecto objetivo está subordinado al aspecto subjetivo, el cual constituye la esencia de la capacidad contributiva.

Asimismo, y como ya habíamos adelantado, en caso de que ocurra el hecho previsto legalmente y, por tanto se genere la obligación tributaria, pero en los hechos el sujeto no tenga aptitud para contribuir, el Fisco no debería exigirle el cumplimiento de la prestación. Los índices o manifestaciones de riqueza son solamente signos de capacidad contributiva, pero a veces tales signos podrían no tener un correlato con la realidad.

Un ejemplo de esto último, sería el caso de la aplicación de los impuestos al patrimonio. Una empresa podría tener una gran capacidad instalada—activos fijos— no obstante, su negocio solo habría generado pérdidas en los resultados año a año. El patrimonio es un índice o manifestación de capacidad contributiva, pero no es capacidad contributiva del sujeto *per se*. En este caso, si bien el impuesto ha recaído sobre un índice o manifestación de capacidad contributiva, en realidad, el sujeto no tiene recursos para pagar el impuesto correspondiente, porque para hacerlo, podría en un caso extremo, estar obligado a vender sus activos y de esta manera, satisfacer la prestación exigida por el Fisco.

En línea con lo anterior, consideramos pertinente la distinción que hace De Juano entre lo que él llama, el *objeto* y la *fuentes* del impuesto: el primero es la manifestación de riqueza que sirve de medida al tributo, mientras que la fuente, es la misma riqueza o la porción de ella con que se paga el impuesto. A modo de ejemplo, añade que en el impuesto inmobiliario, el objeto es el capital representado por la tierra afectada, que sirve de medida al impuesto. La fuente de este impuesto es la renta, dado que el tributo no se paga con la tierra afectada, sino con la renta que el propietario extraiga o pueda extraer de ese bien o de otros que él posea. Finalmente, De Juano termina señalando que se hace necesaria tal distinción, por cuanto si se admitiera que indistintamente pudiera incidirse sobre una y otro, habría de llegar el momento en que el impuesto aniquilaría o extinguiría la fuente, vale decir, el capital, que es un factor indispensable en la producción de la riqueza y con ella para la economía general<sup>195</sup>.

Sobre la base de lo anterior, se podría concluir afirmando una vez más que el aspecto subjetivo es la esencia del principio de capacidad contributiva, y que el aspecto objetivo —entendido como el hecho que la previsión legal grave índices o manifestaciones de riqueza—se

---

<sup>195</sup> Ver De Juano, Manuel. *Curso de Finanzas y Derecho Tributario*. Tomo I Parte General. Segunda edición ampliada y actualizada, Ediciones Molachino, Rosario, 1969, p. 324.

subordinaal aspecto subjetivo. El concepto de subordinación supone que hay un elemento principal, y otro que es secundario, y que este último sirve al primero. En este caso, el fin principal es identificar qué individuos cuentan realmente con las condiciones necesarias para contribuir (aspecto subjetivo); y el medio para alcanzar dicho fin, es que los presupuestos legales recaigan sobre hechos indicios de riqueza (aspecto objetivo). El hecho que la ley se diseñe de tal forma que grave manifestaciones de riqueza, garantiza de algún modo que se someta a imposición a individuos con idoneidad para pagar impuestos, aunque no siempre ocurre de esa manera.

No debe perderse de vista que todo lo desarrollado en este punto acerca de la subordinación del aspecto “objetivo” al “subjetivo”, nos sirve para sustentar la relativización de la idea que los impuestos deban necesariamente recaer sobre los “clásicos” índices de riqueza para ser constitucionales, dado que en determinados casos, se podrían establecer impuestos que se alejen de esta idea.

En efecto, podrían existir impuestos que no recaigan sobre los clásicos “índices o manifestaciones de riqueza”, no obstante ello, no vulnerarán el principio de capacidad contributiva siempre que por la manera en que estén configurados, sea previsible que su aplicación recaiga en sujetos que en los hechos tengan aptitud para contribuir, y además puedan aprobar el juicio de ponderación de acuerdo a lo que ya se

desarrollóantes. Ello sin perjuicio, que tales impuestos puedan ser imperfectos y/o antitécnicos, lo cual no bastaría para considerarlos contrarios a la Constitución. A continuación, señalamos dos casos concretos de relativización de los “índices de riqueza”.

## 2. Relativización de los “índices de riqueza”. Dos casos concretos.

A continuación, se desarrollarán dos casos concretos de tipos impositivos que no recaen sobre los “clásicos” índices o manifestaciones de riqueza: el Impuesto a las Transacciones Financieras (ITF) y los impuestos ambientales.

### 2.1 Impuesto a las Transacciones Financieras (ITF)

Mediante la Ley N° 28194, Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía<sup>196</sup>, cuyo Texto Único Ordenado ha sido aprobado por el Decreto Supremo N° 150-2007-EF<sup>197</sup>, se creó el Impuesto a las Transacciones Financieras (ITF), el cual grava las operaciones en moneda nacional o extranjera, como:

- a) la acreditación o débito realizados en cualquier modalidad de cuentas abiertas en las empresas del Sistema Financiero; b) los pagos a una empresa del Sistema Financiero, en los que no se utilice las cuentas mencionadas anteriormente; c) la adquisición de

---

<sup>196</sup> Publicada el 26 de marzo de 2004. Asimismo, se aprobó su Reglamento mediante el Decreto Supremo N° 047-2004-EF, publicada el 8 de abril de 2004.

<sup>197</sup> Publicada el 23 de setiembre de 2007.

cheques de gerencia, certificados bancarios, cheques de viajero u otros instrumentos financieros; d) la entrega al mandante o comitente del dinero recaudado o cobrado en su nombre, así como las operaciones de pago o entrega de dinero a favor de terceros realizadas con cargo a dichos montos efectuadas por una empresa del Sistema Financiero; e) los giros o envíos de dinero; entre otros<sup>198</sup>. Actualmente, la alícuota del ITF es 0.005%, el cual se aplica sobre el valor de la operación afecta, determinándose así el Impuesto.

Como se puede apreciar, y de acuerdo a lo que un gran sector de la doctrina sostiene, los supuestos que corresponden a las hipótesis de incidencia del ITF gravan propiamente la “circulación del dinero”, y no directamente una renta, patrimonio o consumo. Por esta razón, ha sido (y sigue siendo aún) materia de discusión la constitucionalidad de este impuesto, principalmente porque consideran que no grava un índice o manifestación de riqueza, lo cual vulneraría el principio de capacidad contributiva.

---

<sup>198</sup> El Artículo 9 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 28194, aprobado por el Decreto Supremo N° 150-2007-EF, establece de manera específica los supuestos gravados con el Impuesto.

Al respecto, cabe mencionar que el ITF ha sido cuestionado a través de un proceso de inconstitucionalidad<sup>199</sup> en el cual efectivamente se alegaba el hecho de “*que es un impuesto que se ha emitido (...) sin evaluar, siquiera indiciariamente, la real capacidad económica del contribuyente (...)*”<sup>200</sup>, en otras palabras, la hipótesis de incidencia del ITF no constituía un índice o manifestación de riqueza. Sin embargo, el Tribunal Constitucional no se pronunció de manera directa sobre este aspecto, es decir si la hipótesis de incidencia del ITF (la “circulación de dinero”) constituía o no un índice o manifestación de riqueza, lo cual ha sido criticado por especialistas en la materia<sup>201</sup>. Asimismo, esta omisión también ha sido materia de crítica por una de las magistradas del Tribunal Constitucional, quien en su voto singular expresó que:

En efecto: los impuestos que se imponen a los ciudadanos NO TIENEN POR FINALIDAD CONSTITUCIONAL DETECTAR A LOS

<sup>199</sup> Ver la Sentencia recaída en el expediente N° 0004-2004-AI/TC y acumulados, Colegio de Abogados del Cusco y otros, de fecha 21 de setiembre de 2004, contra el Impuesto a las Transacciones Financieras (ITF).

<sup>200</sup> Ver fundamento 17 de la Sentencia recaída en el expediente N° 0004-2004-AI/TC y acumulados.

<sup>201</sup> Al respecto, Gamba Valega, citado por Lazo Saponara expresa que: “No obstante ello, el TC omite efectuar cualquier pronunciamiento sobre si el ITF satisface o no las exigencias impuestas por la capacidad económica- pese a ser un argumento contenido en la demanda, como ya vimos – limitándose a concluir aquello que desde un inicio se trata de demostrar: es decir, que el ITF no vulnera el principio de no confiscatoriedad de los tributos, por no “(...) excede[r] el límite que razonablemente puede admitirse como justificado en un régimen en el que se ha garantizado constitucionalmente el derecho subjetivo a la propiedad y, además, ha considerado a esta como *institución, como uno de los componentes básicos y esenciales de nuestro modelo de Constitución económica (...)*”. Ver Lazo Saponara, Gustavo. “Reflexiones en torno a los principios tributarios de capacidad contributiva y no confiscación a propósito del Impuesto a las Transacciones Financieras”. En: *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, N° 48, febrero, 2009, pp. 100- 101.

EVASORES sino recabar fondos para el Presupuesto General de la República.

La entidad encargada de administrar –y aplicar- los tributos tiene otras facultades y medios –herramientas- para averiguar y sancionar la evasión y el fraude tributario.

La finalidad constitucional de todo tributo es recaudar fondos para cumplir con el Presupuesto, y no detectar evasores. No creo constitucionalmente razonable imponer tributos a los ciudadanos formales con el objetivo de detectar a los informales.

(...)

En el párrafo 21 los Magistrados expresan que el margen que tiene el legislador para determinar la materia imponible es amplio “pudiendo ser este un bien, un producto, un servicio, una renta o un capital” y, por tanto, concluyen en que es constitucional un impuesto como el impugnado, que grava el capital o el patrimonio.

Me preocupa que la materia imponible en el caso de la Ley No 28194 no sea un bien, ni un producto, ni un servicio, ni una renta, ni un capital: en verdad, lo que se grava es la circulación del dinero. Por ello, el hecho generador se repite de manera constante respecto al mismo dinero, en tanto que el obligado al tributo no es necesariamente el dueño del bien o del producto, ni el que presta o recibe un servicio, ni el que percibe una renta o tiene un capital. En otras palabras, la vinculación de la materia imponible y el sujeto pasible del impuesto es muy débil y, por lo tanto, irrazonable para que pague un tributo el ciudadano que simplemente “hace circular dinero, que en muchos casos es ajeno; además, este impuesto, al gravar la circulación del dinero”, grava la circulación de la moneda.

<sup>202</sup>. (El subrayado es mío)

Si bien se pueden cuestionar las posibles carencias en cuanto a la suficiencia argumentativa por parte del Tribunal Constitucional, ya pesar de no ser el propósito de este trabajo hacer una defensa de este pronunciamiento, deseo expresar algunas consideraciones para tenerse en cuenta con relación a la constitucionalidad del ITF, sin pretender con esto dar por concluida la discusión en cuanto a ello, lo cual podrá seguir siendo materia de debate por mucho más tiempo.

---

<sup>202</sup> Voto singular de la Magistrada Revoredo Marsano en la Sentencia recaída en el expediente N° 0004-2004-AI/TC y acumulados, Colegio de Abogados del Cusco y otros, de fecha 21 de setiembre de 2004, contra el Impuesto a las Transacciones Financieras (ITF).

Primero, se debe señalar que los impuestos pueden cumplir una serie de finalidades de conformidad con el programa constitucional, y teniendo en cuenta su amplitud, no se limitarían solamente a la recaudación de fondos. Por esta razón, no comparto la opinión expresada por la Magistrada Revoredo Marsano, en su voto singular, quien restringe la finalidad constitucional de los impuestos a recabar fondos para el Presupuesto General de la República. En mi opinión, la lucha contra la evasión fiscal podría ser una finalidad constitucional válida –no pudiendo interpretarse del texto constitucional, una restricción de la manera como lo señala la Magistrada Revoredo Marsano– y en este caso, el ITF sirve para facilitar a la Administración Tributaria la obtención de información respecto de operaciones realizadas por sujetos que estando gravadas, no están siendo declaradas<sup>203204</sup>.

---

<sup>203</sup> Al respecto, comenta Cecilia Blume que “definitivamente una forma de ver el ITF y la bancarización es a través de su capacidad en detectar operaciones que, estando gravadas, los contribuyentes no cumplen con pagar sus obligaciones tributarias. En esta perspectiva, el ITF y la bancarización contribuyen al fortalecimiento de la Administración Tributaria y a la mejora de la equidad del Sistema Tributario”. Seguidamente añade que “(...), con el esfuerzo mancomunado de la sociedad y el Estado se podrán combatir los niveles de evasión, informalidad y otras prácticas delictivas”. Ver Blume, Cecilia y otros. “Caminando en Círculos: Comentarios a una nueva Reforma Tributaria”. En: *Thémis*, Sección Mesa Redonda, N° 48, Lima, 2004, p. 255.

<sup>204</sup> Cabe mencionar que el ITAN es otro impuesto que tiene una finalidad distinta a la recaudatoria, lo cual ha sido reconocido por el Tribunal Constitucional, al afirmar que es “(...) facilitar la lucha contra el fraude mediante la aportación de información de las fuentes de riqueza de los ciudadanos con evidentes funciones de control tributario sobre ésta y sus posibles transmisiones (...)”. En el Capítulo III de este trabajo (en la parte de *El principio de capacidad contributiva en el caso de los impuestos que gravan el patrimonio*) se detallan las resoluciones en las cuales el Tribunal Constitucional ha reiterado esta afirmación.

Por su parte, el Tribunal Constitucional ha reconocido en la misma sentencia, que el impuesto –en este caso, el ITF– puede tener como finalidad coadyuvar a mejorar la labor de fiscalización de la Administración Tributaria, y la detección de las personas que evaden sus obligaciones tributarias, al señalar que:

El objetivo de la denominada “bancarización” es formalizar las operaciones económicas con participación de las empresas del sistema financiero para mejorar los sistemas de fiscalización y detección del fraude tributario. A tal propósito coadyuva la imposición del ITF, al que, a su vez, como todo tributo, le es implícito el propósito de contribuir con los gastos públicos, como una manifestación del principio de solidaridad que se encuentra consagrado implícitamente en la cláusula que reconoce al Estado peruano como un Estado Social de Derecho (artículo 43 de la Constitución). Se trata, pues, de reglas de orden público tributario, orientadas a finalidades plenamente legítimas, cuales son contribuir, de un lado, a la detección de aquellas personas que, dada su carencia de compromiso social, rehúyen la potestad tributaria del Estado, y, de otro a la promoción del bienestar general que se fundamenta en la justicia y en el desarrollo integral y equilibrado de la Nación (artículo 44 de la Constitución), mediante la contribución equitativa al gasto social<sup>205</sup>. (El subrayado es mío)

Segundo, con relación al cuestionamiento efectuado por la Magistrada Revoredo Marsano, al afirmar respecto al ITF que *“en verdad, lo que se grava es la **circulación del dinero**”*, para luego concluir diciendo que *“(…) la vinculación de la materia imponible y el sujeto pasible del impuesto es muy débil y, por lo tanto, irrazonable para que pague un tributo el ciudadano que simplemente “hace circular dinero”, que en muchos casos es ajeno (...)”*, considero que

---

<sup>205</sup>Fundamento 9 de la Sentencia recaída en el expediente N° 0004-2004-AI/TC y acumulados.

si bien puede tener cierto sentido, a mi entender es una posición que vendría a estar relativizada, por las siguientes razones: en primer lugar, habría que tener en cuenta que detrás de cada operación financiera realizada, podría existir una renta generada, un patrimonio que se acumula o un acto de consumo, y en tales casos, podría decirse que el ITFrecae en sujetos que sí cuentan con capacidad contributiva, aunque también es posible que en otros supuestos, ello no ocurra; en segundo lugar, también se debe tener presente que los índices o manifestaciones de riqueza son solo indicios de capacidad para contribuir, y además hay índices más perfectos (como la renta) que otros (patrimonio y consumo). No todos los impuestos responden a un ideal de capacidad contributiva de manera perfecta y de la misma forma, no obstante, se entienden como válidos.

Ahora, aun considerando que la hipótesis de incidencia del ITF toma en cuenta índices o manifestaciones de riqueza imperfectos (en comparación con los clásicos índices de riqueza), el hecho de tener una tasa cuyo monto es bastante reducida (actualmente, es de 0.005%), podría sostenerse que dicho impuesto no sería contrario al principio de capacidad contributiva, entendido como unacualidad subjetiva, dado que en los hechos, es muy probable que en la gran mayoría de casos, dicho impuesto recaerá sobre sujetos que tengan aptitud para soportarlo.

Sobre el particular, el Tribunal Constitucional ha concluido en la constitucionalidad del ITF, al sostener que:

En cuanto a la materia imponible, este Colegiado deja asentado el amplio margen de acción en el que se desenvuelve el legislador al momento de determinarla (FF.JJ. 25 a 26, *infra*), pudiendo ser ésta un bien, un producto, un servicio, una renta o un capital, y aunque en el presente caso, tratándose de las transferencias financieras enumeradas en el artículo 9° de la Ley N° 28194, el hecho generador puede repetirse de manera constante, el monto ínfimo de la alícuota aplicable (0.10%) desvirtúa la posibilidad de atribuir, en abstracto, un carácter confiscatorio al tributo regulado por el Capítulo III de la ley impugnada; máxime si se tiene que tal valor numérico porcentual se reducirá a 0.08% a partir del 1 de enero de 2005, y a 0.06% desde el 1 de enero de 2006, y de que perderá todo efecto a partir del 1 de enero de 2007<sup>206</sup>. (El subrayado es mío)

Sobre lo expresado por el Tribunal Constitucional, hay dos temas sobre los cuales considero relevante hacer algunos comentarios. Por una parte, señala que si bien el hecho imponible en el caso del ITF se pueda repetir de manera constante, al estar gravado con una tasa cuyo monto es bastante reducido, es un elemento que hace muy cuestionable su inconstitucionalidad, aunque hace mención al principio de no confiscatoriedad, y no al de capacidad contributiva.

Por otro lado, cuando el Tribunal Constitucional afirma que el legislador cuenta con un amplio margen para determinar la materia imponible, pudiendo ser un bien, un producto, un servicio, una renta o un capital, y aun cuando se trate de transacciones financieras

---

<sup>206</sup>Fundamento 21 de la Sentencia recaída en el expediente N° 0004-2004-AI/TC y acumulados.

como las enumeradas en la Ley N° 28194 que creó el ITF, se debe tener en claro, que dicho margen o libertad con el cual cuenta el legislador, tiene determinados límites, dado que actualmente es compartida la idea que de ningún modo se puede admitir el uso arbitrario de cualquier potestad por parte de los órganos estatales.

En efecto, y como habíamos señalado en los capítulos anteriores, si bien en el marco del Estado Constitucional, se acepta que el impuesto pueda servir para múltiples fines –además del recaudatorio y el redistributivo– y en esa línea, estar al servicio de otros principios constitucionales, cuya concurrencia junto con el principio de capacidad contributiva producirá supuestos conflictos, tampoco esta situación podría traer como consecuencia una desaparición del principio de capacidad contributiva, y si en todo caso, deben primar otros intereses, ello deberá producirse siempre y cuando pase por un *juicio de ponderación*, de tal forma, que se asegure que la medida adoptada por el Estado (en este caso, el legislador) no sea arbitraria.

Como se puede observar, cada uno de los considerandos mencionados pudo servir para realizar un *juicio de ponderación*, y de esta forma, concluir si el ITF es constitucional o no, procedimiento que no ha sido seguido por el Tribunal Constitucional.

## 2.2 Los impuestos ambientales

Este es otro tipo de impuestos que tiene una clara función distinta a la recaudatoria, que aquí es la protección del “medioambiente”. Cabe señalar que este tipo de impuestos no existen aún en nuestro país, y por esa misma razón, tampoco hay algún pronunciamiento realizado por parte del Tribunal Constitucional sobre la constitucionalidad o no de este tipo de impuestos, de la misma forma que hizo respecto del ITF.

Sin embargo, podemos encontrar resoluciones del Tribunal Constitucional en torno al “medio ambiente” desde el punto de vista constitucional, que merece la pena citar.

El Tribunal Constitucional declaró como derecho fundamental de la persona, a gozar de un ambiente equilibrado y adecuado, y estableció una definición de “medio ambiente” desde la perspectiva constitucional:

La Constitución Política de 1993 (artículo 2°, inciso 22) reputa como fundamental el **derecho de la persona “(...) a gozar de un ambiente equilibrado y adecuado al desarrollo de su vida”.**  
(...)

Desde la perspectiva constitucional, y a efectos de su protección, se hace referencia, de modo general, al **medio ambiente** como el lugar donde el hombre y los seres vivos se desenvuelven. En dicha definición se incluye “(...) tanto el entorno globalmente considerado –espacios naturales y recursos que forman parte de la naturaleza: aire, agua, suelo, flora, fauna– como el entorno urbano”; además, el medio ambiente, así entendido, implica las interrelaciones que entre ellos se producen: clima, paisaje, **ecosistema**, entre otros<sup>207</sup>. (El subrayado y la negrita es mía)

<sup>207</sup>Primer y segundo párrafo del Fundamento 17 de la sentencia recaída en el expediente N° 0048-2004-PI/TC, sobre demanda de inconstitucionalidad interpuesta en representación de más de cinco mil

Asimismo, el Tribunal Constitucional desarrolló el contenido del derecho fundamental a gozar de un ambiente equilibrado y adecuado:

Una vez precisado el concepto de medio ambiente, debemos referirnos al derecho en sí. Nuestra Constitución ha elevado al nivel de fundamental dicho derecho; siendo ello así, el Estado tiene el deber de efectivizar su plena vigencia, así como prever los mecanismos de su garantía y defensa en caso de transgresión.

El contenido del derecho fundamental a un medio ambiente equilibrado y adecuado para el desarrollo de la persona está determinado por los siguientes elementos, a saber: 1) **el derecho a gozar de ese medio ambiente** y 2) **el derecho a que ese medio ambiente se preserve.**

En su primera manifestación, esto es, el derecho a gozar de un medio ambiente equilibrado y adecuado, dicho derecho comporta la facultad de las personas de poder disfrutar de un medio ambiente en el que sus elementos se desarrollan e interrelacionan de manera natural y armónica; y, en el caso en que el hombre intervenga, no debe suponer una alteración sustantiva de la interrelación que existe entre los elementos del medio ambiente. Esto supone, por tanto, el disfrute no de cualquier entorno, sino únicamente del adecuado para el desarrollo de la persona y de su dignidad (artículo 1° de la Constitución). De lo contrario, su goce se vería frustrado y el derecho quedaría, así carente, de contenido. Pero también el derecho en análisis se concretiza en el derecho a que el medio ambiente se preserve. El derecho a la preservación de un medio ambiente sano y equilibrado entraña obligaciones ineludibles, para los poderes públicos, de mantener los bienes ambientales en las condiciones adecuadas para su disfrute. A juicio de este Tribunal, tal obligación alcanza también a los particulares, y con mayor razón a aquellos cuyas actividades económicas inciden, directa o indirectamente, en el medio ambiente<sup>208</sup>. (El subrayado y la negrita es mío)

---

ciudadanos, contra los artículos 1°, 2°, 3°, 4° y 5° de la Ley N° 28258 –Ley de Regalía Minera–, sus modificatorias y las demás normas que por conexión sean materia de la causa, de fecha 01 de abril de 2005.

<sup>208</sup>Tercer, cuarto, quinto y sexto párrafos del Fundamento 17 de la sentencia recaída en el expediente N° 0048-2004-PI/TC.

Inciendo aún más en torno al derecho al ambiente equilibrado y adecuado, el Tribunal Constitucional ha destacado su doble naturaleza, al señalar que:

El derecho al ambiente equilibrado y adecuado participa tanto de las propiedades de los derechos reaccionales – libertad negativa (de no dañar el medio ambiente) – como de los derechos prestacionales –libertad positiva (evitar, proteger y/o reparar los daños inevitables que se produzca). En su faz reaccional, se traduce en la obligación de los particulares y del Estado de abstenerse de realizar cualquier tipo de actos que afecten al ambiente equilibrado y adecuado para el desarrollo de la vida humana. En su dimensión prestacional, impone a los particulares y al Estado tareas u obligaciones destinadas a conservar el ambiente equilibrado, las cuales se traducen, a su vez, en un haz de posibilidades. Esto no sólo supone tareas de conservación, sino también de prevención y evidentemente de reparación o compensación de los daños producidos<sup>209</sup>. (El subrayado es mío)

El Tribunal Constitucional también hace referencia a lo que se denomina como nuestra “Constitución Ecológica”, que ha sido definida como el conjunto de disposiciones de nuestra Constitución que fijan las disposiciones de nuestra Constitución que fijan las relaciones entre el individuo, la sociedad y el medio ambiente, y que tiene una triple dimensión: 1) como principio que irradia todo el orden jurídico puesto que es obligación del Estado proteger las riquezas naturales de la Nación; 2) como derecho de todas las personas a gozar de un ambiente sano, derecho constitucional que es exigible

---

<sup>209</sup>Fundamento 5 de la sentencia recaída en el expediente N° 03343-2007-PA/TC, Jaime Hans Bustamante Johnson, de fecha 19 de febrero de 2009.

por diversas vías judiciales; y, 3) como conjunto de obligaciones impuestas a las autoridades y a los particulares, “en su calidad de contribuyentes sociales”<sup>210</sup>.

Finalmente, el Tribunal Constitucional menciona lo establecido en el Artículo 66 de la Constitución, según el cual los recursos naturales, renovables y no renovables, son patrimonio de la Nación, y que el Estado es soberano en su aprovechamiento; y de otro lado, el Artículo 68 prescribe que el Estado está obligado a promover la conservación de la diversidad biológica y de las áreas naturales protegidas; y a partir de esto último, el Tribunal Constitucional concluye enfáticamente que *“de ahí que se derive un conjunto de acciones que el Estado se compromete a desarrollar y promover, con el fin de preservar y conservar el ambiente frente a las actividades humanas que pudieran afectarlo”*<sup>211</sup>.

Si bien, como ya se ha dicho, actualmente no existe un impuesto de este tipo en el Perú, es posible que en un futuro se establezcan, sobre la base de la obligación establecida en el texto constitucional – conforme lo ha interpretado el Tribunal Constitucional, como bien se

---

<sup>210</sup>Fundamentos 33 y 34 de la sentencia recaída en el expediente N° 03610-2008-PA/TC, World Cars Import, de fecha 27 de agosto de 2008.

<sup>211</sup>Fundamento 8 y 9 de la sentencia recaída en el expediente N° 03343-2007-PA/TC, Jaime Hans Bustamante Johnson, de fecha 19 de febrero de 2009.

acaba de referir– por parte del Estado, de adoptar acciones con el fin de preservar y conservar el ambiente ante las actividades humanas (sobre todo las empresariales), pudiendo ser una de dichas acciones, precisamente el establecimiento de un “impuesto ambiental”, de manera similar que en algunos países de la Unión Europea, en los cuales han sido insertados como parte de sus sistemas tributarios.

Al respecto es pertinente destacar que la Ley N° 28611, Ley General Ambiental<sup>212</sup>, establece de algún modo que la tributación debe considerar como uno de sus fines la protección del ambiente. Es así, que en su Artículo 4°, expresa que:

**Artículo 4.- De la tributación y el ambiente**

El diseño del marco tributario nacional considera los objetivos de la Política Nacional Ambiental, promoviendo, particularmente, conductas ambientalmente responsables, modalidades de producción y consumo responsable de bienes y servicios, la conservación, aprovechamiento sostenible y recuperación de los recursos naturales, así como el desarrollo y uso de tecnologías apropiadas y de prácticas de producción limpia en general.(El subrayado es mío)

Esto es producto de lo que se viene desarrollando en las últimas décadas, que es el tema de la “fiscalidad ambiental”, en virtud de la importancia y atención que actualmente se le presta a la protección del medioambiente, ahora más que antes. Como puede ser comprensible, para propósitos de este trabajo, solo

---

<sup>212</sup>Publicada el 15 de octubre de 2005.

interesaría destacar principalmente dos puntos: los fundamentos económicos de la fiscalidad ambiental y los impuestos ambientales.

Con relación al primer punto, YacolcaEstares señala que:

(...) la justificación de la utilización de elementos ambientales (ejemplo beneficios tributarios) y tributarios ambientales se presentan porque existe una disociación entre la actividad económica en el marco de las economías de mercado y la naturaleza, dado que las funciones que desempeña el medioambiente y su deterioro no son contemplados por el sistema económico.

Efectivamente, la contaminación es un subproducto y no está contemplada en la economía como tal, solo se le considera como “fallo de mercado”, es decir, como una externalidad negativa (el coste recae sobre un tercero –la sociedad- que no ha intervenido en el proceso productivo)<sup>213</sup>. (El subrayado es mío)

Como se puede apreciar, la contaminación es la consecuencia de la realización de una serie de actividades por parte de un sujeto, con la particularidad que quienes resultan afectados, son terceros ajenos a dichas actividades. En tal sentido, Vicente Oscar Díaz señala que “desde un punto de vista económico, el verdadero objetivo de la política de preservación ambiental tiene por finalidad objetiva que los costos externos que producen el fenómeno medioambiental sean cargados en la cuenta de los que producen o causan el daño al ecosistema”<sup>214</sup>. En el caso particular de los impuestos ambientales, estos constituyen un costo que se le impone al sujeto que contamina,

---

<sup>213</sup>YacolcaEstares, Daniel. “Los tributos ambientales y elementos ambientales”. En: *Derecho Tributario Ambiental* (Director Daniel YacolcaEstares), Grijley, Academia Internacional de Derecho Tributario, Lima, 2009, p. 29.

<sup>214</sup> Díaz, Vicente Oscar. Óp. cit., p. 607.

de tal forma que lo induce a adoptar una actitud distinta con relación al medioambiente. De esta manera, los tributos ecológicos o ambientales (y particularmente, los impuestos) minimizan costos, llevan a la práctica el principio de “quien contamina paga”<sup>215</sup>.

Los impuestos ambientales son un tipo de impuestos que se distinguen de los demás porque grava aspectos negativos de comportamiento productor o consumidor; es decir, la contaminación, haciendo abstracción de la renta o beneficios<sup>216</sup>. Por tanto, serían otro tipo de impuestos que no recaen sobre los clásicos índices o manifestaciones de riqueza.

Un caso que se puede mencionar, es el del impuesto al carbono el cual está relacionado con el calentamiento global. Este fenómeno consiste en el creciente y acelerado incremento en la temperatura promedio por la excesiva liberación de los gases de efecto invernadero (GEI), como el dióxido de carbono (CO<sub>2</sub>) y otros gases que actúan atrapando el calor de la atmósfera. Entre las consecuencias que produce este fenómeno, están por ejemplo, la pérdida de disponibilidad de recursos hídricos (para consumo humano y generación eléctrica) debido a la progresiva y acelerada desaparición de los glaciares, la pérdida de productividad primaria

<sup>215</sup>YacolcaEstares, Daniel. Loc. cit.

<sup>216</sup>Díaz, Vicente Oscar. Loc. cit.

agrícola y pesquera producto del aumento de la temperatura del mar (alteraciones en la Corriente de Humboldt) la pérdida de biodiversidad, las migraciones de poblaciones afectadas por el cambio climático, entre otras<sup>217</sup>.

Como se hace ya en algunos países en los cuales se aplica este tributo (Suecia y Finlandia), para determinar el impuesto global se establece un monto fijo de impuesto por tonelada emitida de CO<sub>2</sub>. En Finlandia equivalía —por lo menos hasta octubre de 2009— a 24 dólares de los Estados Unidos de América por tonelada de CO<sub>2</sub>; mientras que en Suecia equivalía —por la misma fecha— a 150 dólares de los Estados Unidos de América por tonelada de CO<sub>2</sub><sup>218</sup>.

Es importante apreciar que el presupuesto legal de este tipo de impuestos no recae sobre algún indicio o manifestación de riqueza clásico, por lo que no guardaría una relación directa con la capacidad contributiva, como sí lo hacen la renta, el patrimonio o el consumo. En principio, el importe del impuesto exigido sería determinado en función de la capacidad de disuasión en el sujeto para disminuir su actitud contaminante, más que en su capacidad de pago.

---

<sup>217</sup> Cfr. Durán Rojo, Luis y Mejía Acosta, Marco, "Impuesto global a las emisiones de carbono". En: *Revista Análisis Tributario*, Volumen XXII, N° 261, octubre 2009, p. 25.

<sup>218</sup> Ídem, p. 28.

Teniendo en cuenta todo lo desarrollado a lo largo de los capítulos anteriores, se debe señalar en primer lugar, que los impuestos pueden cumplir una serie de finalidades de conformidad con el programa constitucional, pudiendo ser uno de ellos, la protección del ambiente, siendo una obligación por parte del Estado, adoptar las acciones correspondientes.

Ahora, si bien se acepta que el impuesto pueda servir como instrumento para otro tipo de fines distintos al recaudatorio, este hecho genera conflictos con el principio de capacidad contributiva, lo cual ha sido puesto de manifiesto por la doctrina. En efecto, YacolcaEstares sobre este punto señala:

La utilización del sistema tributario para la protección del medio ambiente se enfrenta a los problemas de la extrafiscalidad, es decir, al empleo del tributo para fines distintos del recaudatorio, cuestión que ha sido siempre debatida. Y es que aun cuando dicho empleo extrafiscal está admitido en los sistemas jurídicos, la concreta estructuración de una figura tributaria con fin no fiscal acarrea diversas dificultades, no solo con referencia a su finalidad, sino también en relación con aspectos más profundos, como lo es la posible oposición al principio constitucional de capacidad económica<sup>219</sup>. (El subrayado es mío)

Sobre el particular, me remito a lo desarrollado en los capítulos anteriores, cuando señalé que si bien en el marco del Estado Constitucional, se acepta que el impuesto pueda servir para múltiples

---

<sup>219</sup>YacolcaEstares, Daniel. "La Extrafiscalidad del Tributo. Doctrina y Base Constitucional". En: *Revista Análisis Tributario*, Volumen XXVI, N° 303, abril 2013, p. 23.

finés –además del recaudatorio y el redistributivo– y en línea con esa idea, estar al servicio de otros principios constitucionales, cuya concurrencia junto con el principio de capacidad contributiva producirá supuestos conflictos, tampoco esta situación podría traer como consecuencia una desaparición del principio de capacidad contributiva, y si en todo caso, deben primar otros intereses, ello deberá producirse siempre y cuando pase por un *juicio de ponderación*, de tal forma, que se asegure que la medida adoptada por el Estado (en este caso, el legislador) no sea arbitraria.

Finalmente, hay que tener en cuenta –como también lo he desarrollado– el concepto del principio de capacidad contributiva, entendido como una cualidad subjetiva, incluso en el caso de los impuestos ambientales. A propósito de esto, me parece pertinente mencionar que hay una posición en la doctrina que tendría como posición, el considerar el acto de contaminación como un índice o manifestación de capacidad económica:

(...) consideramos que existe un área más extensa dentro de la que igualmente cabe la imposición, sin contravenir el principio constitucional comentado. Si variamos el ejemplo citado en el párrafo anterior y decidimos que el impuesto grave no el consumo del combustible sino las emisiones derivadas de tales sistemas de calefacción, el tributo aparentemente no sería indicativo de capacidad contributiva por no corresponder, estrictamente, ni a renta, ni a patrimonio ni a consumo. Por tanto, el análisis del principio de capacidad económica en los tributos medioambientales debe realizarse teniendo en cuenta su objetivo, pero sin descuidar al mismo tiempo la necesaria presencia de la capacidad económica, real o potencial, como reclamo del deber de contribuir al servicio de la justicia tributaria.

En razón a lo mencionado, tal gravamen no quebrantaría el mencionado principio constitucional, toda vez que la propia emisión sería indicativa de un consumo previo (el del combustible) y por lo tanto de una cierta capacidad económica, aunque sea indirecta. El ejemplo vendría a ser más claro si lo que el tributo gravar fueran las emisiones no ya de un sistema de calefacción, sino aquellas derivadas de un proceso de producción industrial, lo cual no solo indicaría capacidad económica por el previo consumo de las materias transformadas; indicaría además una capacidad económica potencial, toda vez que tales emisiones son resultado de un proceso que devendrá en producción y muy probablemente en utilidades. Pensamos que la mera capacidad económica potencial no basta en un tributo exclusivamente recaudatorio, pero sí –junto con otras cautelas y la adecuada ponderación de bienes jurídicos– en aquellos tributos extrafiscales.<sup>220</sup> (El subrayado es mío)

Como ya se señaló anteriormente, los impuestos ambientales son un tipo de impuesto que no recaen sobre los clásicos índices o manifestaciones de riqueza, sino que gravan la contaminación. Afirmar que la contaminación sería indicativa de capacidad económica, o en otras palabras que constituya un índice de capacidad contributiva, en mi opinión constituye un esfuerzo para sostener que este tipo de impuestos cumplen con lo que la doctrina señala que “es una exigencia constitucional que el hecho imponible de los distintos tributos esté conformado de una forma que sea manifestación de cierta capacidad económica”<sup>221</sup>.

En mi opinión, la contaminación *per se*, es un hecho que a diferencia de los clásicos índices o manifestaciones de riqueza, discutiblemente

---

<sup>220</sup>Ídem, p. 25.

<sup>221</sup>Ídem, p. 24.

puede sostenerse que sea un indicativo de capacidad económica, o en todo caso, sería un indicativo muy imperfecto. No obstante, es parece importante resaltarque dependiendo de la forma en se configuren este tipo de impuestos, podría recaer en sujetos que sí tengan capacidad para contribuir, teniendo en consideración la envergadura de los procesos industriales que realicen –y que provocan el fenómeno de la contaminación– podría tratarse de empresas que previsiblemente, sí cuenten con los recursos para efectuar el pago del impuesto, y de esa forma, por lo menos respete el principio de capacidad contributiva, en su aspecto subjetivo.

Finalmente, con este tipo de impuestos no se garantiza que tributen más los que mayores recursos posean, dado que no necesariamente los que más contaminan, son lo que mayores beneficios obtienen. La exigencia de que contribuyan los que cuenten con mayor riqueza, sería un aspecto que podría ser sacrificadoen el caso de este tipo de impuestos, en favor de dar satisfacción a otros fines o principios constitucionales (la protección del medio ambiente); y en todo caso, dicha exigencia debería garantizarse por aplicación del sistema tributario en su conjunto, más que por los impuestos de manera particular.

## CONCLUSIONES

- La noción tradicional del principio de capacidad contributiva exigía necesariamente que los impuestos graven índices o manifestaciones de riqueza como la renta, el patrimonio y el consumo. A mi entender, esta idea se fue gestando producto, en primer lugar, de los aportes de algunas de las teorías de la “causa”, que concebían la capacidad contributiva como causa del impuesto –sobre todo lo desarrollado por Griziotti y Jarach– y, en segundo lugar, en el derecho constitucional, se erigió el principio de capacidad contributiva como concretización del principio de igualdad, que exigía parámetros objetivos para establecer cuándo dos situaciones son iguales o desiguales.
- Además, de acuerdo con la visión tradicional del tributo, se entendía a este último como una herramienta para la recaudación y, en ese escenario, el principio de capacidad contributiva era el principio que regía la justicia en materia tributaria, y servía como criterio principal de justicia vinculante para el propio legislador tanto en la *creación* como en el *reparto* de los tributos.
- Sin embargo, el hecho de que el impuesto sea un instrumento que pueda servir no solamente a una finalidad recaudatoria, sino también a una serie de fines, que pueden ser de los más variados en vista de

la amplitud del programa constitucional, altera la visión tradicional del tributo y con ello, se relativiza la noción también tradicional del principio de capacidad contributiva.

- En tal sentido, se podrían crear formas impositivas que no necesariamente graven los típicos índices o manifestaciones de riqueza ya mencionados. Dos casos concretos son: por un lado el ITF que grava la circulación del dinero, y cuyo objetivo principal, para el cual ha sido establecido, es la lucha contra la evasión fiscal, dado que ayuda a generar una fuente de información para efectos de facilitar la fiscalización tributaria; y por otra parte, tenemos a los impuestos ambientales que gravan aspectos negativos del comportamiento productor o consumidor, es decir, la contaminación haciendo abstracción de la renta o beneficios y, en cuyo caso, su objeto es reducir los niveles de polución que generan determinadas actividades empresariales.
- El entendimiento que concebía al principio de capacidad contributiva como *fundamento* de la imposición, en el sentido de que no se puedan crear impuestos que no graven los clásicos índices o manifestaciones de riqueza, es una idea que tiene como base la consideración del impuesto como instrumento para la recaudación. No obstante, al aceptarse el hecho de que puedan existir otros fines que cuenten con

respaldo constitucional, y en este contexto, la concurrencia de otros principios constitucionales junto con el principio de capacidad contributiva, puede derivar en situaciones de conflictos o antinomias en determinados casos concretos. En virtud de que no existe una jerarquía de principios, la forma de resolver el conflicto o antinomia es la *ponderación*. En la ponderación, en efecto, hay siempre razones en pugna, intereses o bienes en conflicto; en suma, normas que nos suministran justificaciones diferentes a la hora de adoptar una decisión. El resultado de la ponderación no ha de ser necesariamente el equilibrio entre tales intereses, razones o normas; en ocasiones tal equilibrio, que implica un sacrificio parcial y compartido, se muestra imposible y entonces la ponderación desemboca en el triunfo de alguno de ellos en el caso concreto. En este contexto, no se aceptaría de manera inflexible la aplicación de la noción tradicional del principio de capacidad contributiva, sino se relativizaría.

- Es necesario considerar que la capacidad contributiva es ante todo una cualidad subjetiva; es decir, una condición que debe tener el sujeto para que pueda surgir la obligación a cargo suyo de pagar impuestos y, por otra parte, nazca el derecho de crédito a favor del Estado para exigir la prestación correspondiente. La idea de que los presupuestos legales graven índices o manifestaciones de riqueza sirve como parámetro objetivo para asegurar que los impuestos

recaigan finalmente sobre sujetos que sí cuenten con capacidad contributiva. Sin embargo, pueden existir casos en los cuales ocurra el hecho previsto legalmente, y se genere la obligación tributaria, pero en la realidad el sujeto no tenga aptitud para contribuir (aplicación de impuestos al patrimonio, por ejemplo), lo cual sirve como un argumento más para relativizar la idea rígida de que los tributos recaigan sobre los típicos índices o manifestaciones de riqueza.

- Una mención aparte merece el desarrollo del principio de capacidad contributiva en el derecho constitucional peruano. Este principio no ha sido expresamente contemplado en la Constitución Política de 1993, sin embargo, tanto el Tribunal Constitucional como la doctrina nacional reconocen su carácter de principio implícito que se desprende del principio de igualdad. Si bien, el Tribunal Constitucional ha conceptualizado a la capacidad contributiva como la *aptitud del contribuyente para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias*, es decir como una cualidad subjetiva, aunque seguidamente señala que dicha *aptitud viene establecida por la presencia de hechos reveladores de riqueza*, en algunos casos concretos ha aplicado mecánicamente esta última idea y ha confirmado la constitucionalidad de impuestos que si bien recaían sobre un índice de riqueza inobjetable (caso del IEAN o el Impuesto Predial), era evidente que en dichos casos el contribuyente no tuviera capacidad de pago por

verificarse en los hechos una situación económicamenteprecaria.Dicho lo anterior, concluyo diciendo que la capacidad contributiva es un principio que se refiere a una cualidad subjetiva —o situación patrimonial—que debe tener el contribuyente para estar obligado a pagar impuestos. Debo afirmar que no niego, sino que, por el contrario, reconozco la importancia que para ello tiene la existencia de criterios objetivos como el hecho de que los impuestos graven índices o manifestaciones de riqueza; sin embargo, en ciertos casos, como los ya comentados, y en otros que puedan venir en el futuro, la aplicación del principio de capacidad contributiva en su noción tradicional no podrá hacerse de manera rígida, sino que deberá flexibilizarse de acuerdo a lo que las circunstancias requieran, pero no de cualquier manera y a cualquier precio, sino de acuerdo a determinados parámetros, que no son otros que las reglas de la *ponderación*.

## BIBLIOGRAFIA

- Aguiló Regla, Josep. *La Constitución del Estado Constitucional*. Palestra- Temis, Lima-Bogotá, 2004.
- “Sobre la Constitución del Estado Constitucional”. En: *Constitución: problemas filosóficos*, edición a cargo de Francisco J. Laporta, Ministerio de la Presidencia, Secretaría General Técnica, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales (CEPC), Madrid, 2003, pp. 135- 162.
- Arnold, Rainer. “El Derecho Constitucional Europeo a fines del siglo XX Desarrollo y Perspectivas”. En: *Derechos Humanos y Constitución en Iberoamerica* (Libro Homenaje a Germán J. Bidart Campos) José Palomino Manchego y José Carlos Renotti Carbonell (Coordinadores), Instituto Iberoamericano de Derecho Constitucional (sección peruana), Universidad Nacional Mayor de San Marcos, Editora Grijley, 2002, pp. 19-32.
- Ataliba, Geraldo. *Hipótesis de Incidencia Tributaria*. Instituto Peruano de Derecho Tributario, Lima, 1987.
- “Derecho Constitucional Tributario”. En: *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, N° 11, Lima, 1986, pp. 27-37.
- Banco Interamericano de Desarrollo. *Recaudar no basta. Los impuestos como instrumentos de desarrollo*, 2012, <http://www.iadb.org/es/investigacion-y-datos/publicacion-dia,3185.html?id=2013>
- Belaunde Guinassi, Manuel. *Instituciones del Derecho Tributario*. Lima, Pontificia Universidad Católica del Perú, Colección Cincuentenario, 1967.

- Bernal Pulido, Carlos. *El Derecho de los Derechos. Escritos sobre la aplicación de los derechos fundamentales*. Quinta reimpresión, Bogotá, Universidad del Externado de Colombia, 2008.
- Blume, Cecilia y otros. “Caminando en círculos: Comentarios a una nueva Reforma Tributaria”. En: *Thémis*, Sección Mesa Redonda, N° 48, Lima, 2004, pp. 251- 259.
- Bravo Cucci, Jorge. *Fundamentos de Derecho Tributario*, Lima, Palestra Editores, 2003.
- Calvo Ortega, Rafael. *Curso de derecho financiero I. Derecho Tributario* (Parte General), Tercera Edición, Madrid, Editorial Civitas, 1999.
- Carbonell, Miguel. “Neoconstitucionalismo: Elementos para una definición”. En: *Revista Jurídica del Perú, derecho privado y público*, Tomo 88, Lima, Normas Legales, Gaceta Jurídica, junio 2008, pp. 15- 23.
- Casás, José Osvaldo. “El principio de igualdad en el Estatuto del Contribuyente (Paralelo entre el pensamiento del maestro uruguayo Ramón Valdés Costa y la doctrina y jurisprudencia de la República Argentina)”. En: *Revista Latinoamericana de Derecho Tributario*, N° 3, diciembre, 1997, pp. 57- 96.
- “Principios Jurídicos de la Tributación”. En: *Tratado de Tributación*, Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma, Tomo I, Volumen I, 2003, pp. 219-
- Congreso de la República. *Diario de los Debates, Debate Constitucional Pleno-1993*, Tomo II, Lima, publicación oficial, 1993.
- Corti, Horacio. “El principio de igualdad tributaria. Una aproximación sistemática”. En: *Revista Jurídica de Buenos Aires Derechos Humanos y Tributación*, Coord. José Osvaldo

Casás, Facultad de Derecho Universidad de Buenos Aires, LexisNexisAbeledo- Perrot, 2002, pp. 133- 163.

Danós Ordóñez, Jorge. “El principio constitucional de no confiscatoriedad de los tributos en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional peruano. En: *Libro Homenaje a Armando Zolezzi*, Lima, 2006, pp. 135- 167.

De Juano, Manuel. *Curso de Finanzas y Derecho Tributario*, Tomo I Parte General, Rosario, Ediciones Malachino Rosario, Segunda Edición Ampliada y Actualizada, 1969.

De Otto, Ignacio. *Derecho Constitucional, Sistema de Fuentes*. Barcelona, Editorial Ariel S.A, Séptima reimpresión, julio, 1999.

Díaz, Vicente Oscar. “El carácter extrafiscal de la tributación y la imposición medioambiental”. En: *Tratado de Tributación. Política y economía tributaria. Ciudad de Buenos Aires*, Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma, Tomo II, Volumen 1, 2004, pp. 594- 623.

Durán Rojo, Luis. “La noción del deber constitucional de contribuir. Un Estudio Introdutorio”. En: *Libro Homenaje a Armando Zolezzi*, Lima, 2006, pp. 51- 95.

Durán Rojo, Luis y Mejía Acosta, Marco. “El deber de contribuir”. En: *Revista Análisis Tributario*, Sección Coyuntura, Volumen XVII, N° 194, Lima, marzo, 2004, p. 3.

- “Una visión tributaria del país”. En: *Revista Análisis Tributario*, Volumen XX, N° 235, agosto, 2007, pp. 16-22.
- “Impuesto Global a las Emisiones de Carbono”. En: *Revista Análisis Tributario*, Volumen XXII, N° 261, octubre, 2009, pp. 25- 29.

Eguiguren Praeli, Francisco. “Constitución y Tributación”. Entrevista al doctor Francisco Eguiguren Praeli. En: *Revista*

*Análisis Tributario*, Volumen XIX, N°227, Lima, diciembre, 2006, p 7- 10.

Fernández Cartagena, Julio. "La capacidad contributiva". En: *Libro Homenaje a Armando Zolezzi*, Lima, 2006, pp. 169- 196.

Fernández Segado, Francisco. "Los principios constitucionales tributarios en España". En: *Scribas*, Arequipa, Año II, N°3, Instituto de Investigación Jurídico- Notarial (INDEJ), 1997, pp. 227- 246.

Gamba Valega, César. "Capacidad económica y jurisprudencia del Tribunal Constitucional". En: *Libro Homenaje a Armando Zolezzi*, Lima, 2006, pp. 197- 215.

García Etchegoyen, Marcos. *El principio de capacidad contributiva. Evolución dogmática y proyección en el derecho argentino*. Buenos Aires, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, 2004.

García Pelayo, Manuel. *Obras Completas*. Tomo II, Madrid, Centro de Estudios Constitucionales, 1991.

Giannini, Achille Donato. *Instituciones del Derecho Tributario*. Traducción de Fernando Sainz de Bujanda, Volumen I, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1957.

Giuliani Fonrouge, Carlos. *Derecho Financiero*. Buenos Aires, La Ley, Novena edición, 2004.

Grizziotti, Benvenuto. *Principios de Política, Derecho y Ciencias de la Hacienda*. Traducción de Enrique R. Meta, Madrid, Instituto Editorial Reus, Centro de Enseñanza y Publicaciones S.A, 1958.

- Häberle, Peter. *El Estado Constitucional*. Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM 2001, Fondo Editorial de la PUCP 2003, Héctor Fix- Fierro (traducción e índices).
- Hernández Berenguel, Luis. “La Constitución peruana en materia tributaria y el Código Tributario peruano”. En: *Cuadernos Tributarios*, N° 12, Lima, 1991, pp. 17- 43.
- “El poder tributario y la nueva Constitución”. En: *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, N° 24, Lima, 1993, pp. 17- 29.
- Jarach, Dino. “Los principios de la imposición”. En: *Gaceta Jurídica, Normas Legales y Jurisprudencia*. Tomo V, Lima, mayo, 1994, S/N.
- *El hecho imponible. Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo*. Buenos Aires, Reimpresión Abeledo- Perrot, Tercera Edición, 2004.
- Lalanne, Guillermo. “Generalidad y Tributación”. En: *Revista Jurídica de Buenos Aires*, José Osvaldo Casas (Coordinador), Facultad de Derecho Universidad de Buenos Aires, LexisNexisAbeledo- Perrot, 2002, pp 315- 342.
- Landa Arroyo, César. “Los principios tributarios en la Constitución de 1993. Una perspectiva constitucional” En: *Jurisprudencia y Doctrina Constitucional Tributaria*, Lima, Tribunal Constitucional, Gaceta Jurídica, 2006, pp. 251- 263.
- Lazo Saponara, Gustavo. “Reflexiones en torno a los principios tributarios de capacidad contributiva y no confiscación a propósito del Impuesto a las Transacciones Financieras”. En: *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, N° 48, Febrero, 2009, pp. 83- 104.
- Lejeune Valcárcel, Ernesto. “Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria”. En: *Seis estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1980, pp. 115- 180.

- “El Principio de Igualdad”. En: *Tratado de Derecho Tributario*. Dirigido por Andrea Amatucci. Bogotá, Editorial Temis, Tomo I, 2001, pp. 221- 239.
  
- Lupi, Raffaello. *Diritto Tributario Parte Generale*. Quinta Edizione, Milano, GiuffréEditore, 1998.
  
- ManiniChung, Jorge.  
“Derechos Humanos y Tributación”. En: *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, N° 39, Lima, 2000, pp. 7- 35.
  
- Medrano Cornejo, Humberto. “Derechos Humanos y Tributación”. En: *Derecho Tributario – Temas*, Lima, 1991, pp. 67- 98.
  
- Montero Traibel, José Pedro. “Las doctrinas tributarias: su evolución y estado actual”. En: *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, N° 8, Lima, junio, 1985, pp. 9- 15.
  
- Moschetti, Francesco. “El principio de capacidad contributiva”. En: *Tratado de Derecho Tributario*. Dirigido por Andrea Amatucci. Bogotá, Editorial Temis, Tomo I, 2001, pp. 240- 284.
  
- Naveira de Casanova, Gustavo. “Tributación y Derechos Humanos: Posibles vinculaciones con los derechos de trabajar y de ejercer industria lícita. Armonía y fricciones producidas por los fines no recaudatorios de los tributos”. En: *Revista Jurídica de Buenos Aires, Derechos Humanos y Tributación*, Coord. José Osvaldo Casás, Facultad de Derecho Universidad de Buenos Aires, LexisNexisAbeledo-Perrot, 2002, pp. 413- 462.
  
- Ochoa Cardich, César. “Constitución financiera: Bases del Derecho Constitucional Tributario”. En: *La Constitución de 1993, análisis y comentarios*. Lima, Comisión Andina de Juristas, No 10, 1994, pp. 127- 139.

- Palao Taboada, Carlos. “El principio de capacidad contributiva como criterio de justicia tributaria: Aplicación a los impuestos directos e indirectos” En: *Vectigalia*, N° 1, Año 1, Lima, 2005, pp. 19- 25.
- Plazas Vega, Mauricio Alfredo. “Potestad, competencia y función tributarias. Una apreciación crítica sobre la dinámica de los tributos” En: *Tratado de Derecho Tributario*. Palestra Editores, Lima, 2003, pp. 176- 192.
- Pérez Royo, Fernando. *Derecho Financiero y Tributario – Parte General*, Editorial Civitas, Madrid, 1994.
- Prieto Sanchís, Luis. “El Juicio de Ponderación Constitucional”. En: *Constitución: problemas filosóficos*, edición a cargo de Francisco J. Laporta, Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2003, pp. 221- 251.
- Rodríguez Bereijo, Álvaro. “El Sistema Tributario en la Constitución (Los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional)”. En: *Revista Española de Derecho Constitucional*, Centro de Estudios Constitucionales, Año 12, N° 36, Setiembre- Diciembre, 1992, pp.9- 69.
- Rubio Correa, Marcial. *Estudio de la Constitución Política de 1993*. Tomo III, Lima, Pontificia Universidad Católica del Perú, Fondo Editorial, 1999.
- Sainz de Bujanda, Fernando. *Hacienda y Derecho. Introducción al Derecho Financiero de nuestro tiempo*. Tomo I, Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1962.
- *Lecciones de Derecho Financiero*. Universidad Complutense, Madrid, 1991.
- Simón Acosta, Eugenio. “Derechos Fundamentales y Tributos”. En: *Cuadernos Tributarios*, N° 25, Lima, 2000, pp. 1- 23.

- Spisso, Rodolfo. *Derecho Constitucional Tributario*. Depalma, Buenos Aires, 1991.
- Tarsitano, Alberto. “El Principio de Capacidad Contributiva. Un enfoque dogmático”. En: Estudios de derecho tributario constitucional e internacional, Homenaje latinoamericano a Víctor Uckmar, Coordinadores Pasquale Pistone y Heleno Taveira Torres, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, Universidad Austral, Buenos Aires, 2005, pp. 407- 423.
- Telerman de Wurcel, Graciela. “Principios y Garantías Constitucionales”. En: *Tratado de Tributación*. Tomo I *Derecho Tributario*. Vol 2, Buenos Aires, Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma, 2003, pp. 75- 113.
- Torres del Moral, Antonio. “El Estado de Derecho”. En: *Derecho Constitucional General Materiales de Enseñanza*. Raúl Ferrero Costa (compilador), Fondo de Desarrollo Editorial de la Universidad de Lima, Fondo Editorial de la Universidad Nacional Mayor de San Marcos, Lima, 2004, pp. 321- 339.
- Valdés Costa, Ramón. *Instituciones de Derecho Tributario, Buenos Aires*. Ediciones Depalma, Reimpresión, 1996.
- Valle Billinghamurst, Andrés. “Reflexiones sobre el Impuesto al Patrimonio Neto Personal y su Regulación en el Perú”. En: *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, No 17, Lima, Diciembre, 1989, pp. 259- 275.
- Villegas, Héctor Belisario. “Los principios tributarios en la nueva Constitución de Córdoba”. En: *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, No 15, Lima, Marzo, 1989, pp. 3- 15.
- *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Buenos Aires, Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma, Novena edición, 2005.

- Uckmar, Victor. "Principio de Igualdad". En: *Principios Comunes del Derecho Constitucional*, Bogotá, Editorial Temis S.A, 2002, pp. 59- 101.
- YacolcaEstares, Daniel. "Los tributos ambientales y Elementos Ambientales" En: *Derecho Tributario Ambiental* (Director Daniel YacolcaEstares), Lima, Grijley, Academia Internacional de Derecho Tributario, 2009, pp. 9- 72.
- "La Extrafiscalidad del Tributo. Doctrina y Base Constitucional". En: *Revista Análisis Tributario*, Volumen XXVI, N° 303, abril, 2013, pp. 21-25.
- Zippelius, Reinhold. "Estado de Derecho". En: *Derecho Constitucional General, Materiales de Enseñanza*. Raúl Ferrero Costa (compilador), Lima, Fondo de Desarrollo Editorial de la Universidad de Lima, Fondo Editorial de la Universidad Nacional Mayor de San Marcos, mayo, 2004, pp. 340- 351.
- ZolezziMoller, Armando. "El régimen tributario en la nueva Constitución". En: *La Constitución de 1993, análisis y comentarios*. Lima, Comisión Andina de Juristas, 1994, pp. 141- 151.