EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

LA VISIÓN DE LA JURISPRUDENCIA ARGENTINA Y PERUANA

ALBERTO TARSITANO (*)

1 FUNCIÓN DOGMÁTICA

En diversas oportunidades hemos analizado el alcance del principio de capacidad contributiva en el Derecho financiero y tributario, con la intención de destacar su influencia en la dialéctica ingreso-gasto público⁽¹⁾ y proyectar sus posibilidades como factor de conexión no solo político o económico, sino también jurídico y metodológico.

Esta función, rica en matices, diversa en efectos, ha tenido cierto nivel de expresión en la jurisprudencia de los Altos Tribunales de la Argentina y Perú.

A nivel de la ciencia jurídica, los derechos y las obligaciones relativas al Derecho financiero se elaboran a partir del basamento constitucional que confiere fundamento al poder del Estado para imponer y gastar. La gestión instrumental de los recursos enmarca su forma, sus posibilidades y límites en *los principios de legalidad, progresividad, no confiscatoriedad, igualdad y capacidad contributiva*. Y si bien el objeto de nuestro estudio se ciñe al terreno jurídico, no debe ignorarse la evidente interrelación que guardan las cuestiones tratadas con la política y la economía financiera, particularmente en la orientación del gasto público para cumplir los objetivos de estabilización, crecimiento y redistribución.

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

La unidad jurídica de las Finanzas Públicas se hace evidente en la noción de tributo, como prestación coactiva exigida

por el Estado a las personas que poseen capacidad contributiva para financiar las políticas de gobierno. Los recursos se destinan a cumplir las metas de estabilidad, desarrollo y redistribución dentro de una realidad económica social que, para los países latinoamericanos, se vuelve cada vez más compleja y urgente, con el desafío adicional de adecuar la política fiscal a la economía global. La progresividad de los sistemas fiscales encuentra un límite en el subdesarrollo económico aunque el Estado Social y Democrático de Derecho no debiera renunciar a la obligación de saldar la deuda social mediante la concreción de, al menos, un mínimo derecho constitucional garantizado dentro de la siempre errática y evaporable noción de *interés general*.

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

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

La conexión con la realidad marca, asimismo, el tránsito desde la elaboración teórica del principio hacia la eficacia práctica. Mas no hay distancia que no pueda ser acortada ni vacío que no pueda ser llenado, si se parte de una visión política que encauce los criterios de imposición y de reparto con equidad y eficiencia. Claro que el marco jurídico constitucional no evita las tensiones de una realidad que

(*) Director de la Maestría en Derecho Tributario de la Pontificia Universidad Católica Argentina. Socio de Buiti Goñi & Tarsitano Abogados y Consultores.

(1) Ver “El Principio Constitucional de Capacidad Contributiva”. EN: *Estudios de Derecho Constitucional Tributario en homenaje al Prof. Dr. Juan Carlos Luqui*, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1994, págs. 301 y sgtes.; “El Principio de Capacidad Contributiva: un enfoque dogmático”. EN: *Estudios de Derecho Tributario Constitucional e Internacional. Homenaje Latinoamericano a Victor Uckmar*, Ed. Abaco, de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, setiembre de 2005, pág. 407; “El Principio de Capacidad Contributiva y el Derecho Constitucional Presupuestario”. EN: *Revista Jurídica de Buenos Aires*, Tomo I, Sección VIII, año 2010; “La Autonomía del Derecho Financiero y el Principio de Capacidad Contributiva”. EN: *Del Derecho de la Hacienda Pública al Derecho Tributario: Estudios en honor de Andrea Amatucci*, Vol. III, año 2011, págs. 5 a 23.

se refleja en la puja distributiva actuada por los sectores sociales, que asumen directamente la escena, cuando no el escenario, desplazando al Congreso, que es el ámbito adecuado para llevar a cabo estas representaciones.

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

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

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

El recorrido natural de este camino conduce a atribuir a la capacidad contributiva la doble función de servir como legitimación del poder tributario y como límite a dicho poder. Este rol transmite un equilibrio entre el Estado y los contribuyentes, ya que abarca: (i) el mandato político-constitucional que pesa sobre los habitantes a sostener los gastos del Estado y se traduce en el deber jurídico de contribuir; (ii) la protección del derecho del contribuyente a que la ley no rebase su capacidad contributiva; (iii) la satisfacción de los necesidades mínimas garantizadas por el Estado.

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

2 LA ACTIVIDAD FINANCIERA PÚBLICA

La propiedad homeostática del principio de capacidad contributiva en las Finanzas Públicas no disimula los inconvenientes a la hora de poner a prueba su eficiencia como índice o medida del deber de contribuir.

Sus limitaciones fueron señaladas por los economistas, que pusieron en duda los criterios de asignación óptima del gasto público en un universo de personas con diferentes capacidades contributivas.

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

Es probablemente una conjugación de la renta, el patrimonio y el consumo, en proporciones variables, la que arroje la mejor ecuación fiscal, sin rebasar los límites fijados por las garantías constitucionales. Y dando cuenta, al fin, de la inserción del derecho en la realidad sobre la cual actúa, acompasado a los cambios que el tiempo provoca en los niveles de la conciencia moral y social.

Claro que habría que advertir que, cuando se habla de la satisfacción de los derechos fundamentales, debería quedar asentado que también le cabe al Estado la responsabilidad de garantizar las libertades económicas y la seguridad jurídica que permitan el desarrollo de individuos y de empresas dentro de un sistema de mercado en el que conviven las economías del sector público y privado.

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

3 EL CONCEPTO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

La capacidad contributiva es la aptitud de una persona de ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias en tanto es llamada a financiar el gasto público por la revelación de manifestaciones de riqueza (capacidad económica) que, ponderadas

por la política legislativa, son elevadas al rango de categoría imponible.

Luqui ha ensayado la justificación política y filosófica que explica la evolución del concepto de *capacidad económica* (objetivo, real y estático), pasando por el concepto de *capacidad de prestación o pago* (que atiende a la situación subjetiva del contribuyente) hasta llegar a la noción moderna de *capacidad contributiva*, en la que se armonizan los fines fiscales con los extrafiscales. Esta evolución acompaña la valoración de la función de la riqueza, desde la primitiva mirada utilitarista hasta la visión social contemporánea que impregna las modernas democracias⁽²⁾.

Es usual el doble concepto de capacidad contributiva "abstracta" y "concreta", entendiendo, a la primera, como la capacidad potencial de un sujeto para ser declarado obligado a pagar un impuesto bajo el poder genérico de la ley, y a la segunda, como la captación efectiva de dicha posibilidad.

Lo expuesto constituye un concepto jurídico y político constitucional. Visto bajo el perfil del poder impositivo —abstractamente considerado—, porque asume la necesidad de que la norma no pueda prescindir de la potencia económica, constituyéndose esta en el fundamento de legitimación del impuesto, en la "causa" y razón de su existencia. Examinado a la luz del deber de contribuir al sostenimiento del gasto público, se trata de fijar en concreto su cuantía y los máximos que, efectivamente, puede soportar el contribuyente, cuando se le exige un impuesto, lo que naturalmente requiere la razonable proporción entre la carga y la capacidad contributiva.

Las consideraciones precedentes transmiten un contenido axiológico, que le atribuyen a la capacidad contributiva el carácter de principio realizador de la justicia material en el ámbito de las finanzas públicas.

4 LA AUTONOMÍA DE CALIFICACIÓN

Nuestra tesis es que la capacidad contributiva justifica la autonomía estructural del derecho tributario y financiero.

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

(2) LUQUI, J. C., *La obligación tributaria*, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1989, págs. 91 y sgtes.

La conexión subjetiva con la manifestación de riqueza permite el nacimiento de relaciones jurídicas personales, que en tanto asumen a la capacidad contributiva como fundamento, generan sujetos autónomos. Esta comprobación se actualiza, según la estructura de cada impuesto. El grupo familiar, las uniones transitorias de empresas o la sucesión indivisa poseen una personería fiscal, o una capacidad, que no le asigna el derecho privado.

La autonomía calificadora de fuente, anclada en el principio de la capacidad, posee singular trascendencia cuando se define el sustento territorial de impuestos a la renta y sobre el consumo. También lo tiene en materia de federalismo fiscal, con la interacción y la coordinación de los poderes tributarios entre los distintos niveles de gobierno.

La cuestión puede tener distintas proyecciones según el tipo de renta de que se trate o el sujeto que la genere (personas o empresas) y en ello, como siempre, cuenta la mirada valorativa y política del legislador. No es lo mismo la renta derivada de la titularidad de un bien inmueble que la producida por la explotación de un intangible (regalías por patentes y marcas, por ejemplo). Por otra parte, las nuevas formas de producción multinacional y la globalización del comercio están produciendo el replanteo de los paradigmas tradicionales sobre ubicación de la fuente, que influirá las modalidades de captación de la capacidad contributiva por el cambio de los factores de conexión territorial.

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

5 LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA SE APLICA A TODAS LAS ESPECIES TRIBUTARIAS

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

Advertimos que, por lo general, la visión que lo niega en las tasas y contribuciones especiales está influida por la existencia de elementos conmutativos, como son la prestación de un servicio público divisible que reporta una ventaja diferencial (tasa) o la realización de una actividad estatal que produce la obtención de un beneficio (contribuciones).

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

Todos los tributos satisfacen una necesidad pública que los vuelve coactivos. Es obvio que se vuelven obligatorios porque los servicios públicos divisibles e indivisibles que financian resultan esenciales para la comunidad, y esta función es trascendente al beneficio que reciba individualmente cada contribuyente. De suerte que si se asume que las necesidades públicas están en el sustrato de la tributación, se deberá reconocer que también el presupuesto para su cobro es la existencia de capacidad contributiva, con prescindencia de que en los tributos que no son impuestos, el hecho generador ya no la asuma como causa directa del gravamen. Mas la capacidad contributiva será siempre la causa remota de todos los tributos.

6 PRINCIPIO CONSTITUCIONAL EXPRESO O IMPLÍCITO

Las Constituciones de Argentina y Perú no mencionan la capacidad contributiva como principio informador de su estatuto financiero. Así pues, el reconocimiento como principio constitucional implícito constituye el punto de partida para la construcción de una doctrina jurisprudencial que brinde contenido y eficacia a un concepto indeterminado. Y que resuelva la tensión entre la reserva del legislador y la competencia de los jueces para juzgar su compatibilidad con

el conjunto de los principios, derechos y garantías constitucionales.

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

La Constitución argentina dispone en su artículo 33º: “*Las declaraciones, derechos y garantías que enumera la Constitución no serán entendidos como negación de otros derechos y garantías no enumerados, pero que nacen del principio de la soberanía del pueblo y de la forma republicana de gobierno*”.

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

El deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos constituye un principio *sustancial del sistema republicano o del estado democrático y social de derecho*, y no existe otra manera de financiar de manera coactiva al sector público sino en función de la capacidad contributiva⁽³⁾.

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

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

- 1) Del “Programa de la Constitución”, que es el conjunto de ideas que han sido dadas para delinear el modelo político, económico, social y moral de una Nación.

(3) MOSCHETTI, F. enmarca el deber de contribuir a los gastos públicos dentro del cumplimiento de los “*deberes inderogables de solidaridad política, económica, y social*” contenidos en el artículo 2º de la Constitución italiana. Entonces, la capacidad contributiva no es toda manifestación de riqueza, sino solo aquella potencia económica que debe juzgarse idónea para concurrir a los gastos públicos, a la luz de las fundamentales exigencias económicas y sociales acogidas por la Constitución. “El principio de capacidad contributiva”. EN: *Tratado de Derecho Tributario*, dirigido por Andrea Amatucci, Cap. VIII, Ed. Temis, Bogotá, Colombia, 2001, pág. 242.

2) De las declaraciones y los derechos consagrados por la Constitución Política.

Para nosotros, la capacidad contributiva confiere contenido a los principios de equidad, proporcionalidad y solidaridad, para erigirse en un principio autónomo del derecho financiero, que agrega un ámbito funcional diferenciado del que aportan los tres enunciados de mayor arraigo positivo y jurisprudencial: legalidad, igualdad y no confiscatoriedad.

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

7 LOS FINES EXTRA FISCALES Y EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

La concreción de todos los intereses protegidos por la Constitución justifica los fines extrafiscales perseguidos por medios impositivos. Hoy ya nadie discute que el impuesto puede poseer un fin extrafiscal preponderante que coexista con el fin fiscal. La coexistencia de fines fiscales y extrafiscales se manifiesta, particularmente, en los impuestos que persiguen propósitos de ordenamiento económico social, en los derechos de importación y exportación, en el otorgamiento de franquicias y exenciones, y en los denominados impuestos "verdes".

En definitiva, la capacidad contributiva implica un juicio valorativo sobre la función de la riqueza, que se compulsa con otros valores e intereses tutelados o revelados a través de diversos instrumentos de gobierno. Por ello, el legislador puede utilizar los impuestos como herramientas eficaces para alcanzar todos los fines constitucionales.

La diversificación de funciones, fines, procedimientos y medios, que caracteriza a las finanzas públicas contemporáneas como instrumento de la política económica, lleva a que no se descarte ningún instrumento en la construcción del plan de gobierno, lo que no exime a su uso, desde ya, de los criterios de prudencia, conveniencia o compatibilidad con la economía general, que son quienes en definitiva validarán el juicio de selección y eficacia.

8 LA JURISPRUDENCIA ARGENTINA Y PERUANA

8.1 Jurisprudencia de la Corte Suprema Argentina

a) El principio autónomo

La consideración de la capacidad contributiva como principio constitucional autónomo, fue prácticamente ignorada por la Corte Suprema, a pesar de que ya en la causa "Ana Masotti de Busso y Otros c. Prov. de Buenos Aires", sentencia del 7 de abril de 1947, (Fallos: 207:270), se había sentado una buena base para la elaboración posterior. En dicha causa se discutía la legitimidad de un impuesto adicional a los campos superiores a cierto valor. Los actores, condóminos cuya participación individual no alcanzaban dicho valor (que sí lo tenía el campo), plantearon la inconstitucionalidad del gravamen.

El Alto Tribunal les dio la razón con una serie de argumentos basados en la capacidad contributiva y la igualdad. En lo referido a la primera sostuvo:

"Que la contribución territorial se mide por el valor de la propiedad inmobiliaria en razón de la cual se lo establece, pero el objeto del gravamen no es el inmueble considerado en sí mismo sino la capacidad tributaria que comporta el ser alguien -persona de existencia visible o persona jurídica- propietario de él, esto es titular de la riqueza que dicho inmueble constituye"⁽⁴⁾.

Casi de inmediato, la Corte Suprema reiteró esta doctrina en la causa "Claypole Delia Bonorino de Ezeiza y otros c. Pvcia. de Buenos Aires", sentencia de fecha 3 de marzo de 1948 (Fallos: 210:284), en la que además agregó interesantes reflexiones sobre la noción de capacidad contributiva, el deber de contribuir y la relación con los fines extrafiscales del impuesto.

Es decir que, desde antiguo, la Corte Suprema sostuvo la naturaleza subjetiva del hecho imponible referida a

la aptitud económica, lo cual sugería futuros y auspiciosos desarrollos. Sin embargo, la anunciada evolución no se produjo.

En "Masotti de Busso" deslizó otra reflexión, que si bien se emparenta con la igualdad, marca un perfil autónomo dentro de los principios de justicia material. Al declarar inválido un impuesto basado en la adopción de ciertas categorías de bienes, sostuvo que así decidía pues ellos: *"... se establecen atendiendo solo a la unidad material del inmueble con prescindencia de que, por tratarse de un condominio, al valor del bien así considerado no corresponda la capacidad tributaria de cada uno de los dueños. En esa relación está la raíz de la justicia -equidad e igualdad- de un impuesto, y por eso nada puede proponerse el Estado mediante un sistema impositivo si comporta lesión a esa raíz"*.

La Corte Suprema vinculó acertadamente la capacidad contributiva con los principios de justicia material de los impuestos, asociándola con la equidad.

A pesar de tan auspicioso antecedente, tuvieron que pasar más de cuarenta años para que el Tribunal diera otro fallo declarando la vigencia de la capacidad contributiva como estándar de la legitimidad constitucional del impuesto. Fue al sentenciar la causa "Marta Navarro Viola de Herrera Vegas c. Nación Argentina (Dirección General Impositiva)", sentencia de fecha 19 de diciembre de 1989 (Fallos: 312:2467), donde se inclinó por la inconstitucionalidad de un impuesto retroactivo sobre los activos financieros. Para así decidir tuvo en cuenta que la actora acreditó que antes de la vigencia de la ley (Ley 22.604, B.O 9/6/82) se había desprendido de las acciones que poseía al cierre del ejercicio fiscal anterior y que integraban la base imponible. Es cierto que el fallo funda la inconstitucionalidad en la afectación del derecho de propiedad, pero no es

(4) Ese mismo año, en la causa "Michelin S.A. Argentina de Neumáticos c. Provincia de Buenos Aires sobre inconstitucionalidad de la Ley 4198", sentencia de fecha 19 de setiembre de 1947, (Fallos: 208:521), se discutió la validez de un impuesto provincial al comercio y a la industria que computaba en la base imponible las ventas fuera de la jurisdicción. La Corte lo convalidó, con un argumento que hace pie en la capacidad contributiva y en la naturaleza particular del hecho imponible del gravamen, al sostener: *"Por su naturaleza el impuesto a la industria, relativo como es a la riqueza que la actividad industrial crea, ha de guardar en su monto alguna suerte de relación con ella. Dicho impuesto será constitucional siempre que recaiga verdadera y solamente sobre dicha riqueza y guarde con la misma equitativa y efectiva proporción. Y lo que suministra el índice de la riqueza creada por una industria que opera con fines lucrativos es la venta de los productos extraídos o elaborados puesto que estos son valores económicos en tanto en cuanto satisfacen necesidades o conveniencia, lo cual se pone de manifiesto en oportunidad de su venta"*.

menos cierto que al mencionar este principio destacó: "...que para que la tacha de confiscatoriedad pueda prosperar, es necesaria la demostración de que el gravamen cuestionado excede la capacidad económica o financiera del contribuyente". Y agregó: "la premisa de tal conclusión está constituida, obviamente, por la existencia de una manifestación de riqueza o capacidad contributiva como indispensable requisito de validez de todo gravamen".

Pero es recién en el año 2009, cuando la Corte Suprema, al hacer suyos los fundamentos del dictamen de la Procuración General, suscripto por la doctora Laura Monti, le otorga al principio su mejor expresión. Fue expuesto en la causa de Fallos: 332:936, caratulada "Caja de jubilaciones y Pensiones de Abogados y Procuradores de la Provincia de Mendoza c. Estado Nacional". Allí se discutía si la actora, la citada caja previsional que interpuso acción de amparo, debía o no estar sujeta al impuesto sobre los créditos y débitos bancarios (Ley 25.413) en razón de haberse derogado la exención de que gozaba (Ley 25.453). En el dictamen se hizo mérito de que el fin perseguido por el legislador provincial al crear la caja fue asegurar los beneficios de la seguridad social, de donde se sigue que todo su patrimonio está destinado al cumplimiento de sus fines específicos. Y sobre esta base, concluyó la Procuración General: "la caja carece de aptitud suficiente para ser llamada al levantamiento de las cargas públicas tributarias o, dicho en otros términos, no demuestra tener capacidad contributiva, en las claras pautas que, respecto de este principio constitucional de la tributación ha fijado el Tribunal en los precedentes de Fallos: 2007:270 y 312:2467, entre otros" (el énfasis me pertenece).

Es pues en esta sentencia, relativamente reciente, que se afirma el rango de principio constitucional de la capacidad contributiva, señalándose con apoyo en los fallos citados, que "los movimientos bancarios realizados en las cuentas de la actora no pueden reputarse siquiera indiciariamente, como manifestaciones de esa particular aptitud que todo sujeto ha de tener para poder ser sujeto pasivo de cualquier gabela".

El fallo coloca a la capacidad contri-

butiva en la dimensión constitucional autónoma que merece, y corta la dependencia con el principio de no confiscatoriedad, lo cual nos parece un acierto, pues decir que un impuesto es confiscatorio cuando rebasa cierto límite de capacidad económica, no es lo mismo que declararlo ilegítimo donde ella está ausente. Justificar el carácter confiscatorio supone una instancia lógica y cronológica posterior.

b) La identificación con el principio de no confiscatoriedad

Es comprensible que ante la falta de mención en el texto constitucional, el principio de capacidad contributiva haya permanecido a la sombra del principio de no confiscatoriedad. Y es que esta última constituye una garantía general de fuerte arraigo, con indudable autoridad y suficiente tradición, frente al desborde del poder del Estado.

Ello explica que aun asumiendo el rigorismo que se exige en la prueba de la confiscatoriedad de impuestos y tasas (Fallos: 322:3255 y sus citas) los contribuyentes hayan orientado sus reclamos por esta vía, asumiendo, al menos para un grupo de cuestiones, que todo gravamen que excede la capacidad contributiva se vuelve confiscatorio.

Uno de los conceptos más reiterados en la doctrina de la Corte es fijar un estándar para ponderar la confiscatoriedad asumiendo la absorción de la capacidad contributiva en alguna medida. En distintas épocas ha dicho que: "...para que la confiscatoriedad exista, debe producirse una absorción por parte del Estado de una porción sustancial de la renta o el capital (Fallos: 242:73 y sus citas; 268:56; 314:1293; 322:3255, entre muchos otros)".

En esa dirección, el tribunal señaló "Que en razón de las cambiantes circunstancias del país -e incluso bajo las mismas circunstancias- la diversa relación de determinadas especies de impuestos con el bienestar general, derivada de la clase de riqueza o actividad gravada, entre otros factores, puede justificar que la determinación del límite varíe en más o en menos. Dicho límite no es absoluto sino relativo, variable en el tiempo y aun susceptible de dife-

renciaciones en un mismo tiempo" ("Candy S.A. c/ AFIP y otros s/ acción de amparo", 3 de julio de 2009, (Fallos: 332:1571).

Más se reitera que aunque la confiscatoriedad siempre involucra una violación de la capacidad contributiva, esta última desempeña un rol autónomo en numerosas circunstancias.

c) La relación con el principio de igualdad

El principio de igualdad en materia tributaria afirma la garantía general del artículo 16° de la Constitución Nacional⁽⁵⁾ en los siguientes términos: "la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas". En definitiva, el dogma se expresa siguiendo el estándar general de igualdad ante la ley receptado desde antiguo por la Corte Suprema: "la ley debe ser igual en igualdad de circunstancias" (Fallos: 200:428 y Fallos 312:826, entre otros). Es tradicional referir en la materia a las categorías desarrolladas por el profesor Valdés Costa⁽⁶⁾. Ellas son:

- (1) *Igualdad en la ley*, integrada por una igualdad jurídica que impide discriminaciones a favor o en contra de las personas por su condición y una igualdad económica, referida a la capacidad contributiva, según la cual no solo debe tratarse desigual a los desiguales sino de manera igual a los iguales.
- (2) *Por la ley*, referida a la intervención legislativa para corregir desigualdades mediante la redistribución de la riqueza. Es la intervención del Estado tendiente a asignar el gasto público de una manera compensada entre sujetos con distintas capacidades contributivas, y también, en atención a objetivos de naturaleza extrafiscales, concretados a través de exenciones o exoneraciones de impuestos.
- (3) *Ante la ley*, significa que la igualdad de trato se haga efectiva en el caso concreto por la aplicación reglamentaria o administrativa.
- (4) *Igualdad de las partes*, en tanto el Fisco y el contribuyente están igualmente sometidos a la ley y a la jurisdicción.

Las distintas expresiones del principio de igualdad han estado presentes en la jurisprudencia de la Corte Suprema.

(5) "La Nación Argentina no admite prerrogativas de sangre, ni de nacimiento, no hay en ella fueros personales ni títulos de nobleza. Todos los habitantes son iguales ante la ley..."

(6) VALDÉS COSTA, Ramón. *Instituciones de Derecho Tributario*, Ed. Depalma, 1992, Capítulo IV, págs. 369 y sgtes.

Desde temprano, se pronunció fijando el alcance de la igualdad jurídica, en la causa "Criminal c. D. Guillermo Olivari, por complicidad en el delito de rebelión; sobre fianza de juzgado y sentenciado y desacato", sentencia de fecha 1 de mayo de 1875 (Fallos: 16:118). Allí se dijo que "...el principio de igualdad de todas las personas ante la ley, según la ciencia y el espíritu de nuestra Constitución, no es otra cosa que el derecho a que no se establezcan excepciones o privilegios que excluyan a unos de lo que se concede a otros en iguales circunstancias, de lo que se sigue forzosamente que la verdadera igualdad consiste en aplicar a los casos ocurrientes la ley según las diferencias constitutivas de ellos, y que cualquiera otra inteligencia o aceptación de este derecho es contraria a su propia naturaleza e interés social".

La igualdad económica, asociada a la capacidad contributiva, aparece en la ya citada causa "Ana Masotti de Buso", donde la Corte señaló lo siguiente: "De la igualdad, que es la base del impuesto (artículo 16° CN) no se puede juzgar adecuadamente si ante todo no se considera la condición de las personas que la soportan en orden al carácter y magnitud de la riqueza tenida en vista al gravarla. La relación del impuesto territorial con el inmueble que constituye su materia debe subordinarse, en consecuencia, a los principios que rigen su relación con el contribuyente. Que uno de esos principios es el de que a igual capacidad tributaria con respecto a la misma especie de riqueza el impuesto debe ser, en las mismas circunstancias, igual para todos los contribuyentes". En la causa "Unanué, Ignacio y otros c. Municipalidad de la Capital", sentencia de fecha 20 de agosto de 1923 (Fallos: 138:313)⁽⁷⁾, esa relación fue establecida con carácter genérico como una igualdad entre iguales capacidades contributivas.

Dijo la Corte: "...el concepto igualdad, en la legislación impositiva, no significa que la ley ha de gravitar con la misma intensidad sobre todas las cosas, sino que todas las cosas sobre las cuales pesa han de ser afectadas por ella con uniformidad. Agrupar los objetos semejantes para gravarlos, es un hecho regular y permitido. Lo irregular y lo prohibido es referir el mismo gravamen a objetos de distintas calidades, puesto que, para la

correspondiente fijación es menester tener presentes las condiciones de los servicios, de las cosas o de las personas, en mira su riqueza o a sus ocupaciones. Y así, en tanto que la diferencia del impuesto proceda de la diferencia de capacidad o de condición, es justo y racional".

Unos años más tarde, al convalidar una tasa progresiva según la valuación de la propiedad, retomó el concepto en "Don Eugenio Díaz Vélez c. Provincia de Buenos Aires, sobre inconstitucionalidad del impuesto", sentencia de fecha 20 de junio de 1928 (Fallos 151:359): "De modo que la igualdad ante la ley, de los habitantes, no puede oponerse como reparo a la implantación del impuesto de autos, por cuanto su diferencia en la tasa no está basada en distingos de personas ni en sus prerrogativas especiales o en persecuciones odiosas, sino en diversidad de circunstancias razonables y lógicas con miras a la valuación de la propiedad...".

El principio se mantuvo inalterado hasta nuestros días y atravesó la doctrina sobre la igualdad en una pacífica familia de fallos, entre los que pueden citarse Fallos: 170:131, 201:545, 234:663, 277:184, 277:218 y 321: 1888, entre otros.

La línea se mantiene inalterable, como lo demuestra el fallo recaído en autos "Universidad Nacional de Córdoba c. Estado Nacional (A.F.I.P.) artículo 322° C.P.C.C.N." del 24 de junio de 2004 (Fallos: 327: 2435), donde la relación entre ambos principios se establece de la siguiente manera: "El artículo 16° de la Constitución Nacional no excluye la facultad del legislador para establecer distinciones o formar categorías, siempre que tales clasificaciones no revistan el carácter de arbitrarias o estén inspiradas en un propósito manifiesto de hostilidad contra determinadas personas o clases, es decir, siempre que tales distinciones, categorías o clasificaciones se apoyen en una base razonable o respondan a una finalidad económica o social" –del dictamen de la Procuración General, al que remitió la Corte Suprema–.

d) El Fundamento del deber de contribuir y la noción de capacidad contributiva

La noción de capacidad contributiva

en sí misma y como factor de distribución de la riqueza fue considerada por la Corte Suprema en un precedente del año 1948. El *leading case* es la citada causa "Claypole Delia Bonorino de Ezeiza", donde dijo: "La determinación de las diversas categorías de contribuyentes puede así hacerse por motivos distintos de la medida económica de la capacidad revelada por el valor de la riqueza gravada pues siendo el tesoro público y el régimen que lo constituye instrumentos de gobierno que tienden a obtener el bien común, hay que tener en consideración el mayor o menor deber de contribuir que corresponde a cada uno según su condición y la función de sus riquezas en la vida social apreciado todo ello desde el punto de vista de las exigencias del bien común, en el cual todo bien particular tiene su fundamento y requisito".

Y agregó: "Que en la vida social la función de los bienes o riquezas tenidas en vista al imponer contribuciones, no es exclusivamente económica. Es desde el punto de vista de lo que requiere el bien de la comunidad – fundamento y requisito de todo bien particular de quienes la constituyen–, que ha de ser apreciada la condición de cada uno de los contribuyentes y determinada la función de los distintos bienes o especies de riqueza".

Este principio de asignación del gasto público compensando personas o sectores sociales a través de la capacidad contributiva también fue aplicado por la Corte a las tasas, en el muy difundido caso "Banco de la Nación Argentina c/ Municipalidad de San Rafael".

e) La función de la capacidad contributiva en las tasas

Una inveterada jurisprudencia del Tribunal cimero declara que el cobro de una tasa debe corresponder siempre a la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio relativo a algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente (Fallos: 236:22; 251:222; 259:413; 312:1575; 329:792, entre muchos otros).

Una vez aclarado el hecho imponible, debió zanjar la relación entre el costo del servicio y el monto de la tasa. La jurisprudencia demuestra dos aspectos importantes. El primero, que esa relación no debe guardar una equivalencia

(7) Allí se discutía la validez constitucional de gravar en forma más onerosa a los *studs* de caballos de carrera que a las caballerizas comunes.

estricta (a partir de Fallos: 192:139; 201:245) y que por consiguiente la impugnación judicial que se haga del monto de una tasa considerada exorbitante debe juzgarse del punto de vista de su posible carácter confiscatorio (Fallos: 181:262; 185:12; 201:545). El segundo, correspondiente a un momento posterior, que la tasa puede ser cuantificada atendiendo a la capacidad contributiva. Sobre este segundo aspecto, que concentra nuestra atención, un antiguo fallo anunció el rumbo. En efecto, en la causa "Don Bernardo Bedacarratz, su sucesión, sobre devolución de sellado", sentencia de fecha 7 de febrero de 1934 (Fallos: 170:131) se indicó:

"Que si bien de acuerdo con el artículo 4° las contribuciones establecidas por el congreso general deben ser equitativas y proporcionales a la población características de que también deben participar los gravámenes establecidos por las legislaturas de provincia, no puede bien mirado sostenerse que la equidad ni la proporcionalidad hayan sido olvidadas en el caso. En efecto, el hecho de que el impuesto de justicia se liquida sobre el valor total de patrimonio sin deducir el monto de las deudas, no compromete aquellos principios desde que es evidente que tratándose de la retribución de los servicios concretos y determinados presentados por la administración de justicia provincial en un juicio sucesorio, aquellos son tanto más importantes y apreciables cuanto mayor sea el número, especie, y valor de los bienes que integran el patrimonio".

Dos décadas más tarde llegaría el verdadero *leading case* en "Banco de la Nación Argentina c. Municipalidad de San Rafael", 31 de mayo de 1954 (Fallos: 234:663) donde la Corte, con apoyo en Griziotti, sostuvo: "...no se ha considerado injusto y se ha tenido más bien por equitativo y aceptable que para la fijación de la cuantía de la tasa retributiva de los servicios públicos se tome en cuenta, no solo el costo efectivo de ellos con relación a cada contribuyente, sino también la capacidad contributiva de los mismos representada por el valor del inmueble o el de su renta, a fin de cobrar los menos capacitados una contribución menor que la requerida a los de mayor capacidad, equilibrando de ese modo el costo total del servicio público".

A partir del fallo precedente, la jurisprudencia se alineó detrás de esta doctrina, la que se emplea desde

entonces para convalidar tasas medidas en función de distintos índices de capacidad contributiva. El juez del Tribunal Superior del Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, doctor José O. Casas, al votar en la causa "Asociación Civil Alianza para el uso Racional de Envases en Argentina (AUREA) c. GCBA s. acción declarativa", sentencia del 15 de setiembre de 2010, repasó los fallos que vincularon el costo de la actividad con la capacidad contributiva de quien era llamado a sostenerla. Recordó en su voto que la distribución entre el universo de los obligados puede realizarse teniendo en cuenta, no ya el costo de prestación singular a cada uno de ellos, sino su potencialidad económica o capacidad contributiva, validándose, entre otras, las siguientes alternativas: i) en proporción al capital, para el cobro de la tasa de inspección anual de sociedades con personería jurídica (CSJN, causa: "S.A. Bodegas y Viñedos Graffigna Ltda. v. Provincia de San Juan", sentencia del 18 de mayo de 1945 (Fallos: 201:545)); ii) valuación del inmueble, para el cobro de alumbrado público, barrido, riego, extracción de basuras y conservación de calles [CSJN, in re: "Banco Nación Argentina c. Municipalidad de San Rafael", sentencia del 18 de mayo de 1956 (Fallos: 234:663)]; iii) ingresos brutos, para el cobro de las tasas de inscripción, inspección, contralor, seguridad, higiene y asistencia social (CSJN, causas: "S.A.I. y C. Sniaffa c. Municipalidad de Berazategui", Fallos: 277:218, sentencia del 15 de junio de 1970, y "S.A. Compañía Platense de Industria y Comercio Coplenco c. Municipalidad de Lanús", sentencia del 7 de noviembre de 1973 (Fallos: 277:184)); iv) monto del pleito o interés jurídicamente comprometido (CSJN, causas: "Don Bernardo Bedacarratz, su sucesión, sobre devolución de sellado", sentencia del 7 de febrero de 1934 (Fallos: 170:131), y "Provincia de Tierra del Fuego e Islas del Atlántico Sur c. Nación Argentina", sentencia del 7 de julio de 1998 (Fallos: 321:1888).

f) El límite a la retroactividad del impuesto

Como vimos, en la causa "Navarro Viola", la Corte Suprema declaró la inconstitucionalidad del impuesto creado por la Ley N° 22.604 (impuesto sobre los activos financieros), por entender que la retroactividad del gravamen afectaba la existencia de una manifestación de riqueza o capacidad contributiva.

Con anterioridad, se había debatido la legitimidad de la retroactividad de este mismo gravamen en la causa "Inés, Juan Pedro", sentencia del 1 de octubre de 1981 (Fallos: 310:1961). En este caso, la Corte Suprema resolvió la cuestión a favor del contribuyente por aplicación de la doctrina sobre los efectos liberatorios del pago.

g) La conciliación con los fines extrafiscales

La Corte Suprema argentina siempre admitió los fines extrafiscales. Una numerosa familia de fallos sostiene que el poder impositivo constituye un valioso instrumento de regulación, complemento necesario del principio constitucional que prevé atender al bien general, al que conduce la finalidad ciertamente extrafiscal de impulsar la expansión de las fuerzas económicas (Fallos: 151:359⁸⁾; 243:98; 307:360; 314:1293, entre otros).

En "Claypole Delia Bonorino de Ezeiza" se formularon interesantes consideraciones sobre la interacción de los fines extrafiscales con la capacidad contributiva:

"Que si bien todo impuesto tiene que responder a una capacidad contributiva la determinación de las diversas categorías de contribuyentes puede hacerse por motivos distintos de la sola medida de su capacidad económica. El valor económico de los bienes que constituyen el objeto material del impuesto no determina por sí solo, y a veces no determina de ningún modo las distintas categorías de contribuyentes ni las que el régimen impositivo hace de los bienes gravados y de la situación de los contribuyentes a su respecto. En estas determinaciones pueden intervenir factores que no son económicos o que lo son solo indirectamente".

(8) La causa es "Don Eugenio Díaz Vélez contra la Provincia de Buenos Aires, sobre inconstitucionalidad de impuesto", sentencia de fecha 20 de junio de 1928, suscrita por A. Bermejo, J. Figueroa Alcorta, R. Repetto y R. Guido Lavalle, contiene una referencia velada a la capacidad contributiva como fundamento de la legitimación del Estado para imponer tributos. Se dice en el fallo: "Cabe hacer notar que el impuesto es considerado hoy, no solo como cuota que corresponde a cada habitante para subvenir a los gastos públicos, sino también como el instrumento político económico principal que regla y fomenta la riqueza del país apreciando las facultades de los contribuyentes para soportar las cargas sociales".

tamente. Por las características de los bienes, por el modo de poseerlos o explotarlos, por la mayor o menor vinculación del dueño con el país en que la riqueza gravada tiene su asiento o su fuente, por la clase de actividad que con ella se realiza, etc., ese deber puede ser mayor habiendo de por medio valores económicos iguales a los de otros contribuyentes a quienes se cobra menos y viceversa”.

En la causa de Fallos 314:1293, (“López y López y otro c. Pvcia. de Santiago del Estero”) se reprodujo parte de la cita precedente, y se agregó:

“Que, como principio y tal como lo ha señalado el Tribunal, la garantía de ese derecho (se refiere al derecho de propiedad) no importa obstáculo para la aplicación de gravámenes que pueden conducir, sin mengua de su validez constitucional, a la aplicación de alícuotas más elevadas en orden a gravar, como ya se anticipó, bienes inexplorados o que lo son de manera que no concuerden con los fines de desarrollo y promoción económicos”.

h) La descalificación de presunciones iure et de iure

Dos décadas atrás sostuvimos que el carácter autónomo del principio de capacidad contributiva hacía tangible la invalidez de los gravámenes que la erosionaban de diferentes maneras o intensidad. Señalábamos como ejemplo el uso de las presunciones irrazonables, la utilización de verdaderas ficciones desgajadas de la realidad económica o las presunciones *iure et de iure*⁽⁹⁾.

Pues bien, en los últimos años hubo pronunciamientos del Alto Tribunal descalificando el vínculo entre la presunción y el hecho imponible que la asume.

En la causa “Hermitage S. A. c. poder ejecutivo nacional”, sentencia de fecha 15 de junio de 2010 (Fallos: 333:993), la Corte cuestionó la solución del legislador de considerar que las explotaciones comerciales o industriales –por la sola existencia de activos– pudieran generar, en todos los casos, una renta equivalente al del valor de sus activos, sin que le fuera permitido al contribuyente la prueba en contrario para destruir la presunción. En definitiva, la Corte advirtió que no se respetó la capacidad contributiva. Sin embargo, la solución se encauzó hacia la falta de razonabilidad del medio para alcanzar los fines que persigue el gravamen.

Hubiera sido más sencillo concluir en la invalidez por ausencia de capacidad contributiva.

La conclusión precedente aparece ratificada en otra serie de fallos referidos al tributo denominado “ahorro obligatorio” (Leyes N.ºs. 23.256 y 23.549). En Fallos: 318:676 (“Horvath, Pablo c/ Fisco Nacional (DGI.) s/ ordinario (repetición) y 326:2874 (“Clínica Guemes S.A. (10247-I) c/ Dirección General Impositiva”), se indicó que la legalidad de la figura podía ser contrastada con el test de lesividad a cláusulas constitucionales “...y que una parte de la prueba a cargo del contribuyente debía estar orientada a destruir la presunción que la ley contiene y a demostrar que, en el período concreto de que se trata, ha disminuido o desaparecido la capacidad contributiva tomada como base a los efectos que el propio legislador ha previsto”.

i) Para establecer la recta interpretación de la ley

Un tradicional adagio de la Corte dice que las normas impositivas deben entenderse de forma tal que el propósito de la ley se cumpla de acuerdo con los principios de una razonable y discreta interpretación (Fallos: 270:110 y numerosos más).

Existe una conexión evidente entre la interpretación de la ley tributaria y el principio de capacidad contributiva. Queda claro que la vinculación entre la hipótesis de incidencia genérica contemplada en la norma y los hechos que se subsumen en ella debe estar orientada hacia la captación de la capacidad contributiva que subyace el hecho imponible.

En la causa “Banco Francés S.A.”, sentencia de fecha 9 de noviembre de 2010 (Fallos 333:2065), el Tribunal hizo aplicación del sentido esclarecedor del principio, al declarar: “Cabe razonablemente inferir que el propósito del legislador, al remitir a los usos y costumbres del ramo para deducir los castigos y provisiones contra los “malos créditos” ha sido el de emplear los mismos criterios objetivos y específicos de la actividad, conforme a los cuales se entiende un crédito como “dudoso” o “incobrable” e imputa como pérdida tras haber sido registrado originalmente como activo, para que el monto imponible

calculado resulte un adecuado reflejo de la manifestación de riqueza o capacidad contributiva en que debe sustentarse todo gravamen” (arg. Doctrina de Fallos: 312.2467”).

8.2) La jurisprudencia del Tribunal Constitucional de Perú

A pesar de que la Constitución Política de Perú (1993) es más moderna, en materia tributaria ella mantuvo los principios tradicionales de legalidad, igualdad y no confiscatoriedad como garantías básicas (artículo 74°), sin mencionar a la capacidad contributiva. Pero a diferencia del Tribunal Argentino, el Tribunal Constitucional (TC) produjo una más elaborada doctrina sobre la proyección del principio en diferentes ámbitos. A continuación se expone ese aporte en sus líneas fundamentales.

a) Principio constitucional implícito.

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

En la causa N° 53-2004-PI/TC dijo:

“... para que el principio de capacidad contributiva como principio tributario sea exigible, no es indispensable que se encuentre expresamente consagrado en el artículo 74° de la Constitución, pues su fundamento y rango constitucional es implícito en la medida que constituye la base para la determinación de la cantidad individual con que cada sujeto puede/debe en mayor o menor medida, contribuir a financiar el gasto público; además de ello, su exigencia no solo sirve de contrapeso o piso para evaluar una eventual confiscatoriedad, sino que también se encuentra unánimemente con el propio principio de igualdad, en su vertiente vertical”.

En el mismo año, que marcó una prolífica época del TC en la construcción de la doctrina referida al principio, se había dicho en la sentencia N° 33-2004-AI/TC:

“la capacidad contributiva es un principio implícito de la tributación y que tiene un nexo indisoluble con el hecho sometido a la imposición, configurando el presupuesto legitimador para establecer tributos”, precisando que “siempre que se establezca un tributo, este deberá guardar íntima relación con la capacidad económica de los sujetos obligados, ya que solo así se respetará la aptitud del contri-

(9) Estudios de derecho constitucional tributario, op. cit., pág. 7.

buyente 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”.

b) La capacidad contributiva como límite al poder tributario

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

En su Sentencia (STC) N° 53-2004-PI/TC se expresó:

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

Con la misma orientación, en las STC N° 3666-2008-PA/TC y 319-2013-PA/TC se estableció lo siguiente:

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

c) Aplicación a todos los tributos

En la STC N° 33-2004-AI/TC, luego de examinar la diferencia entre los hechos imposables del impuesto y la tasa, el TC interpreta que si bien en esta última la capacidad contributiva no deriva del propio hecho imponible (...) “su alegación no se niega, pero

es claro que ella no podría derivarse directamente del hecho generador, sino que, de ser invocada, deberá fundarse a otras consideraciones”.

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

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

La afirmación precedente se alinea con la postura expuesta en el punto 5 de este trabajo, y también comparte el diferente alcance del principio en las tasas cuando se sostiene:

“... no es posible negar la concurrencia del principio de capacidad contributiva en todos los casos, aunque no en el nivel de criterio generador de la tasa (arbitrio), sino como criterio de invocación externa debido a circunstancias excepcionales” (STC N° 53/2004-PI/TC).

d) Relación con otros principios constitucionales

d.1) El Principio de no confiscatoriedad

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

La convergencia de los dos principios se establece en la STC N° 2302-2003-AA, donde el TC tiende un puente entre ambos con la razonabilidad y la proporcionalidad, en una demostración de que el conjunto de las garantías constitucionales se implican y realimentan las unas con las otras. Se dijo en este precedente:

“Para que pueda apreciarse una relación de compatibilidad entre la tributación y el derecho de propiedad, es necesario que las afectaciones a la última sean razonables y proporcionadas, de modo tal, que no constituyan una apropiación indebida de la propiedad privada.

Ahora bien, las afectaciones a la propiedad son razonables cuando tienen por objeto contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, para lo cual, necesariamente debe hacerse en la medida y proporción de la capacidad contributiva de cada persona o empresa”.

En esta misma sentencia se destaca un valioso enunciado:

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

Se pregunta el TC si se afecta la no confiscatoriedad por la concurrencia de dos o más impuestos. Y responde recordando que la capacidad contributiva de una persona es una sola (cuestión distinta a su expresión en diversas manifestaciones), para concluir:

(...) “la confiscatoriedad no se configura por sí misma si un mismo ingreso económico sirve de base imponible para dos impuestos, sino más bien, en estos casos, lo que deberá analizarse es si, a consecuencia de ello, se ha originado una excesiva presión tributaria sobre el contribuyente, afectando negativamente su patrimonio”.

Lo transcrito se encuentra en línea con la Resolución del tema “Las garantías constitucionales ante la presión del conjunto de tributos que recaen sobre el sujeto contribuyente”, aprobada en las XIV Jornadas del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT), celebradas en Buenos Aires, en 1989⁽¹⁰⁾.

Poco tiempo después, el TC discriminó entre no confiscatoriedad y capacidad contributiva, al señalar en la STC N° 2822-03-AA (doctrina reiterada en STC N° 3797-2006-PA/TC), que la creación del Impuesto Mínimo a la Renta no respetaba los derechos fundamentales del artículo 74° de la Constitución, por cuanto:

(10) El relato nacional de Perú fue elaborado por Enrique Vidal Henderson y Luis Hernández Berenguel.

"a) en materia de impuesto a la renta, el legislador se encuentra obligado, al establecer el hecho imponible, a respetar y garantizar la conservación de la intangibilidad del capital, lo que no ocurre si el impuesto absorbe una parte sustancial de la renta, de la que potencialmente hubiere devengado de una explotación racional de la fuente productora del rédito, o si se afecta la fuente productora de la renta, en cualquier quantum; b) el impuesto no puede tener como elemento base de la imposición una circunstancia que no sea reveladora de capacidad económica o contributiva, que en el caso del impuesto mínimo a la renta con el que se pretende cobrar a la actora, no se ha respetado (...)"

d.2) El Principio de igualdad

En la causa N° 33-2004-AL/TC el TC precisó la conexión entre el derecho de igualdad con el principio de capacidad contributiva diciendo: "el reparto de los tributos ha de realizarse de forma 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".

La referencia anterior vincula la igualdad y la capacidad contributiva entre sí y a ambas con los principios de generalidad y proporcionalidad, lo que se hace explícito al afirmar:

"...el principio de igualdad tributaria, sea en el plano horizontal o vertical, va de la mano con la capacidad contributiva, determinando, por un lado, que a igual manifestación de riqueza se generalice la obligación de pago; y, por el otro, que dicha obligación sea proporcional a la capacidad contributiva del obligado" (STC N° 4014-2005-AA/TC).

Las aseveraciones del TC constatan que la capacidad contributiva es la base sobre la cual todos los principios constitucionales construyen su particular manifestación en el campo tributario.

Lo que reafirma el TC al reflexio-

nar, con reenvío a la STC N° 2727/2002-AA:

"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 solo uno de los aspectos que se encuentra ligado a la concepción del principio de capacidad contributiva".

d.3) El Principio de no retroactividad

En la causa N° 4227/2005 se discutió sobre la aplicación retroactiva de la base imponible del Impuesto de los Juegos de Casino y Máquinas Tragamonedas, y allí el TC tuvo la oportunidad de consignar el vínculo necesario entre la irretroactividad de la ley con la capacidad contributiva, al decir:

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

d.4) El principio de solidaridad tributaria

Un grupo de fallos del TC ha fundado el deber de contribuir en el principio de solidaridad, considerándolo un principio implícito del Estado Social y Democrático de Derecho (artículo 43° de la Constitución). En una de esas sentencias, hasta se ha llegado a sostener que: "La transformación de los fines del Estado determinará que se pase de un deber de contribuir, basado fundamentalmente en la capacidad contributiva, a un deber de contribuir basado en el principio de solidaridad" (Expdte. N° 6626-2006-PA/TC). Si esta frase se desgaja del contexto en el que fue pronunciada sería pertinente plantearse si el TC ha

pretendido justificar la validez de ciertos tributos aun cuando ellos prescindan de la capacidad contributiva, situación que se evidencia con particular intensidad cuando se persiguen fines extrafiscales a través de figuras tributarias. Es cierto que una referencia abierta a la solidaridad sin contrapeso produce cautela, por temor a que ella sea empleada como un medio para clausurar las garantías del derecho del contribuyente o ceda a la tentación del uso populista de la política fiscal con un ilusorio fin redistributivo.

Sin embargo, creemos que una evaluación del conjunto de la jurisprudencia del TC disipa las dudas sobre un posible uso excesivo del principio de solidaridad, pues los fallos también dan cuenta de la necesidad de conciliarlo con el conjunto de las garantías del artículo 74°. En realidad, no es necesario recurrir a la solidaridad para fundar el efecto redistributivo de la riqueza a través de los impuestos, pues como ha sido puesto en manifiesto en los puntos precedentes, esta función le cabe ya al principio de capacidad contributiva como factor de conexión en la asignación del gasto dentro de los sistemas progresivos. Con la ventaja evidente de constituir un principio que concentra el doble valor de potestad/límite, lo que despeja toda preocupación sobre la posibilidad de que el tributo descarrile de las vías constitucionales. De ello se sigue que todo intento de expandir por un impulso solidario el fundamento del deber de contribuir, irremediamente choca con la capacidad contributiva.

Creemos haber insistido lo suficiente en que la consideración amplia del principio de capacidad contributiva no lo reduce a la justificación de la carga legítima, sino que le agrega la función de factor en la redistribución de la riqueza. La solidaridad no desplaza a la capacidad contributiva sino que es esta última quien la concreta, como también es ella quien acuerda contenido tangible a la justicia social y a la equidad como el hilo conecta el barrilete con la tierra. Sin ella en lugar de principios no serían sino barriletes: vistosos, es-

quivos, caprichosos, sobrevolando por nuestras cabezas a merced de los vientos gubernamentales.

De estos cabos amarrados da cuenta la STC N° 689-2006-AA:

“Conviene en ese sentido precisar que lo señalado por este Colegiado no significa que el Legislador o la Administración Tributaria tengan carta abierta para sustentar su actuación apelando de manera indiscriminada a la extrafiscalidad en la lucha contra la evasión tributaria. En efecto, este fenómeno –muestra de intervencionismo estatal en materia económica– solo 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”.

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

e) Manifestaciones impropias de capacidad contributiva

En varias causas (N°s. 646-1996-AA, 2822-2003-AA y 3797-2006-PA/TC) se discutió la constitucionalidad del Impuesto Mínimo a la Renta. La cuestión fue zanjada por el TC declarando la inconstitucionalidad de la norma en tanto se adoptaba como elemento de base de la imposición una circunstancia reveladora de capacidad contributiva ajena a la renta. Se dijo para ello: *“...el establecimiento del impuesto mínimo a la renta, por medio del cual se grava a la accionante con un tributo del orden del dos por cien del valor de sus activos netos, como consecuencia de no encontrarse afecto al pago del impuesto a la renta, supone una desnaturalización desproporcionada del propio impuesto a la renta que dicha norma con rango de ley establece, ya que pretende gravar no el beneficio, la ganancia o la renta obtenida por la accionante como consecuencia del ejercicio de una actividad económica, conforme se prevé en el artículo 1°, donde se diseña el ámbito de aplicación del tributo, sino el capital o sus activos netos”* (énfasis agregado) (STC N° 3797-2006-PA/TC).

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

“Debe tenerse en cuenta que los pagos anticipados: “[...] solo encuentran sentido y se legitiman y justifican en relación con un tributo y un hecho imponible que han de plegarse en todo a los principios de justicia”. [...], vale decir, que exista idoneidad y congruencia en la estructuración de los tributos y, por ende, en las obligaciones accesorias que de ella emanan. De esta forma, si en el impuesto a la renta el hecho económico que sirve de sustento para la creación del tributo es la generación de renta, el mismo basamento deberá ser utilizado por el legislador para establecer el pago anticipado, generándose, en caso de producido el quiebre de dicha estructura, una colisión con el principio de capacidad contributiva, lo que obliga a este Tribunal Constitucional a denunciar la inconstitucionalidad de la norma sometida a enjuiciamiento” (énfasis agregado).

f) Manifestaciones genuinas de capacidad contributiva

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

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

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

En la misma dirección, la congruencia entre hecho imponible y finalidad fue

aceptada al dirimirse los planteos sobre la constitucionalidad de dos impuestos al patrimonio: el Impuesto Extraordinario a los Activos Netos (IEAN) y el Impuesto Temporal a los Activos Netos (ver STC N°s. 2727-2002-PA/TC y 3797-2006-PA/TC).

En la STC N° 71-2008-PA, el TC declaró:

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

Con similares argumentos también fue admitida la validez de las retenciones impositivas, con la consideración de que estos regímenes no afectan la capacidad contributiva pues *“no se trataría de un nuevo tributo ni de ninguna nueva carga impositiva (pago adelantado o anticipo) para el contribuyente, sino de un deber de colaboración administrativa formal para el adquirente de los productos sujetos al sistema de detracciones”* (STC N° 3769-2010-PA/TC).

g) Fines extrafiscales

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

En la STC N° 6089-2006-AA, donde se debatía la legitimación de un anticipo del Impuesto General a las Ventas sobre la importación de ciertos bienes, se dijo:

“De ello puede afirmarse que siendo la función principal del tributo la recaudadora –entendida no como fin en sí mismo sino antes bien como medio para financiar necesidades sociales–, pueda admitirse que en circunstancias excepcionales y justificadas

para el logro de otras finalidades constitucionales, esta figura sea utilizada con un fin extrafiscal o ajeno a la mera recaudación, cuestión que, indiscutiblemente, no debe ser óbice para quedar exenta de la observancia de los principios constitucionales que rigen la potestad tributaria”.

h) Tasas

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

h.1) Rol en la cuantificación de las tasas

En el siempre delicado tema de establecer la relación entre el monto de la tasa y el costo del servicio, el Colegiado indicó:

“... una primera prohibición al momento de cuantificar tasas es que el criterio de capacidad contributiva sea utilizado como único criterio o el de mayor prevalencia, pues es justamente en estos casos donde la tasa se convierte en un impuesto encubierto”.

Y advirtió sobre un vicio muy enraizado en los fiscos locales:

“...bajo el pretexto de atender a la capacidad contributiva, se termine exigiendo una contribución mayor que la equivalente al coste del servicio prestado”.

A diferencia de la Corte Suprema de Argentina, que admite el valor de los inmuebles como base imponible de las tasas (vg. alumbrado, barrido y limpieza), el tribunal peruano reflexiona:

“Evidentemente, el autoavalúo –instrumento que demuestra la capacidad contributiva en cada caso–, no puede ser el criterio originario y determinante para distribuir el costo del servicio,

pues no es en base a la capacidad contributiva que se genera la obligación tributaria, sino a consecuencia de la actividad desempeñada por el municipio para la efectiva prestación de servicios en beneficio de los contribuyentes”.

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

1. “Las tasas son prestaciones tributarias exigidas a aquellos a quienes de alguna manera afecta o beneficia una actividad estatal, las cuales, como se desprende de las normas mencionadas, deben estar destinadas a financiar el costo del servicio prestado y, por lo tanto, deben ser determinadas en función de él, y no de la capacidad contributiva del sujeto pasivo del tributo, representada, en el caso de autos, por el uso destinado al predio y su área declarada, ya que esta es una característica propia de los impuestos, los cuales no pueden ser creados, regulados, modificados ni extinguidos por los gobiernos locales”.

2. “Para los arbitrios, el hecho generador de la obligación tributaria debe ser la prestación efectiva del servicio o su mantenimiento, cuyo cálculo se efectuará en función del costo real del servicio prestado, no resultando congruente que la demandada utilice, como uno de los criterios de determinación del tributo, el valor del autoavalúo, al no ser posible advertir una relación razonable entre este y el servicio recibido. El valor del autoavalúo no puede servir como parámetro para establecer el valor de un servicio público”.

h.2) Tasas y principio de solidaridad

También señaló que la capacidad contributiva, en las tasas, podía cumplir un rol en la redistribución del coste entre los destinatarios del servicio, concepto que estimo propicio y bien controlado por los límites que fija la sentencia, imponiendo su vinculación al servicio y dejando en claro que no es un criterio ni exclusivo ni excluyente. De ahí que, bajo tales condiciones, no molesta la referencia conjunta

con el principio de solidaridad (a lo sumo se puede decir que sobrea-bunda):

“La capacidad contributiva, con base en el principio de solidaridad, puede excepcionalmente ser utilizada como criterio de distribución de costos, dependiendo de las circunstancias económicas y sociales de cada municipio y si de esa manera se logra una mayor equidad en la distribución, cuestión que debe sustentarse en la ordenanza que crea el arbitrio” (STC N° 53-2004-PI/TC).

9 REFLEXIÓN FINAL

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

Pero es todavía más urgente admitir el rol de la capacidad contributiva en la distribución del ingreso bajo el Estado Social y Democrático de Derecho, admitiendo la otra cara del consenso que alcance un sistema fiscal progresivo: el correlativo deber de fijar el umbral garantizado de derechos constitucionales, en el que la abstracta referencia al bienestar general decante hacia la concreta satisfacción de las necesidades básicas de los sectores carenciados.