

Lecciones del Tribunal Constitucional para el análisis de los tributos al patrimonio

Raffo Velásquez Meléndez

Alumno del sexto año de la Facultad
de Derecho y Ciencia Política de la UNMSM

*Nosotros estamos bajo la Constitución, pero la
Constitución es lo que los jueces dicen que es...*

Charles Evans Hughes

SUMARIO:

I.- A modo de introducción	423
II.- Breve reseña cronológica y jurisprudencial	424
III.- El test de razonabilidad o proporcionalidad	435
IV.- Notas conclusivas	440

I. A modo de introducción

En nuestro ordenamiento existe aún incertidumbre respecto a los límites que limitan o legitiman la dación de tributos que gravan de manera directa el patrimonio. En efecto, en algunas ocasiones nuestro Tribunal Constitucional (TC) ha considerado que tales medidas impositivas son constitucionales, mientras que en otras ha considerado lo contrario.

Esta situación se ha generado desde la instauración del Tribunal Constitucional (TC), ya que antes de que entrara en funcionamiento no había manera de desechar las disposiciones que eran abiertamente contrarias a la Constitución. Sólo nos quedaba «confiar» en que el órgano legislativo no sobrepasaría los límites establecidos por la Norma Suprema, algo que no siempre sucedía. Fue recién el TC quien detectó en diversas ocasiones que el legislativo había excedido los límites constitucionales, anulando con efectos *erga omnes*, o inaplicando en un caso concreto las disposiciones que consideraba ilegítimas.

En tal sentido, el objetivo de este trabajo es realizar algunas precisiones sobre los principios que orientan y limitan de manera directa el ejercicio de la potestad tributaria en cuanto se refiere a los tributos sobre el patrimonio.

Evidentemente, el desarrollo de tales principios nos permitirá identificar a aquellos tributos sobre el patrimonio que devienen en inconstitucionales. Por ello, consideramos necesario que nuestro estudio tome como base los criterios que viene introduciendo el TC a través de su jurisprudencia, ya que dicho órgano tendrá la última o la única palabra en eventuales procesos constitucionales en donde se cuestionen la validez o legitimidad constitucional de los tributos que gravan el patrimonio¹. Sin embargo, ello no será óbice para que manifestemos nuestras discrepancias con algunos de tales criterios.

II. Breve reseña cronológica y jurisprudencial

Como venimos señalando, la instauración del TC posibilitó que los particulares iniciaran una lucha procesal contra aquellos preceptos con rango de ley que consideraban inconstitucionales. Resulta ejemplar el caso de los tributos y obligaciones tributarias que han gravado y gravan de manera directa los activos netos (conformados por la renta gravada ya constituida, por el patrimonio que permanece inmóvil), ya que este tipo de imposición siempre ha sido cuestionado por los particulares².

Así, los contribuyentes objetaron en un primer momento al Impuesto Mínimo a la Renta (IMR) creado en 1992, el cual establecía un tributo del 2% sobre el valor de los activos netos de las empresas que no se encontraban

¹ Ello debido a la calidad de supremo intérprete de la Constitución que ostenta el TC, la misma que se materializa en los distintos procesos que son sometidos a su conocimiento. Por un lado, en los procesos constitucionales de la libertad, el TC actúa como último órgano revisor de decisiones, asegurando así la unificación de los criterios jurisprudenciales utilizados por los juzgadores de inferior jerarquía. Asimismo, en los procesos de inconstitucionalidad y de conflicto de competencias el TC actúa como único órgano que conoce y resuelve estas causas, de modo que existe la «expectativa razonablemente fundada» que el sentido que el TC otorgue a una disposición constitucional en un determinado caso será mantenido en los siguientes.

² Gerardo Gil sostiene que la tendencia de que el patrimonio no debe ser afectado por los tributos fue introducida por el capitalismo que se encargó de que el ingreso (o renta) sustituyera a la propiedad como la principal base imponible, de modo que con el tiempo llegó a ser aceptada como el índice más representativo. GIL VALDIVIA, Gerardo. *La teoría de la tributación y la función cambiante de la política impositiva*. En: Boletín Mexicano de Derecho Comparado, Año XVII, N° 51, México D. F., diciembre de 1984. p. 859.

afectas al pago del Impuesto a la Renta (IR). En este caso, el TC dio la razón a los sujetos que consideraban que sus derechos fundamentales habían sido conculcados con el cobro de este impuesto por lo que procedió a declarar fundadas sendas demandas de amparo que buscaban la inaplicación al caso concreto de dicho tributo.

Ante ello, el ejecutivo buscó reemplazar este tributo que fue derogado por el Impuesto Extraordinario a los Activos Netos (IEAN), vigente desde 1997. En este caso, el TC, cuidándose de mantener los criterios establecidos en sentencias anteriores, consideró que este impuesto no era inconstitucional por encontrarse razonablemente justificada la intervención estatal sobre el derecho de propiedad.

En el año 2002, se creó el Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta (AAIR) que afectaba, al igual que en los casos anteriores, a los generadores de rentas de tercera categoría. Esta obligación tributaria estableció un sistema de pagos anticipados del IR, el mismo que, como es lógico, se cancela luego de haber determinado las ganancias obtenidas en un periodo fiscal. Sin embargo, según este sistema se tendría que cancelar este impuesto antes de que se genere, ya sea al inicio del año (al contado) o durante el transcurso de éste (en cuotas mensuales).

A estas alturas, no sorprendía que el monto del anticipo se calculara en función al valor de los «activos netos» de las empresas. Sin embargo, era curioso que no se hiciera el cálculo del anticipo según las ganancias obtenidas o proyectadas, sino según el valor patrimonio de los contribuyentes. Tal arbitrariedad fue advertida por el TC, que declaró la inconstitucionalidad de las disposiciones sobre AAIR de los años 2003 y 2004³.

Para reducir el impacto económico financiero que se generaría con la eliminación del AAIR, el Ministerio de Economía y Finanzas pretendía elevar la tasa de las rentas de tercera categoría de 30% a 33%, alternativa que no fue aprobada por el Consejo de Ministros⁴. Ante ello, se propuso crear un nuevo

³ STC 033-2004-AI que reiterando el criterio establecido en la sentencia sobre el Impuesto a las Transacciones Financieras (ITF), estableció que las disposiciones tributarias carecen de efectos desde la fecha en que fueron publicadas, con lo cual el TC dio carácter retroactivo a su sentencia.

⁴ CAMPODÓNICO, Humberto. Kuczynski: *Las empresas hacen lo posible para no pagar impuestos*. Diario La República, Lima, 26 de noviembre de 2004, p. 10. ROJAS BLAS, Jonny

impuesto que gravara nuevamente el valor de los activos netos de los contribuyentes de tercera categoría. Tal propuesta fue aprobada por el Consejo de Ministros y, casi de inmediato, se presentó ante el Congreso, quien mediante Ley N° 28424 -publicada el 21 de diciembre de 2004- creó el Impuesto Temporal a los Activos Netos (en adelante, ITAN).

Este impuesto que pretende reemplazar al AAIR que fue declarado inconstitucional porque –al igual que el ITAN- se calculaba según el valor de los activos netos, genera la sensación de que nuevamente se afectarían los derechos de los contribuyentes. No obstante, el hecho de que el IEAN (que tenía las mismas características que el ITAN) no haya sido considerado inconstitucional, causa incertidumbre respecto a cuáles son los límites constitucionales dentro de los cuales el Estado puede ejercer su potestad tributaria.

Los principios constitucionales en cuestión

Teniendo en cuenta la interpretación que viene realizando el TC de la Norma Suprema, consideramos que la situación en comentario (imposición de tributos que gravan el patrimonio) se encuentra regulada –al menos para los fines que aquí nos interesan de manera directa- por los siguientes principios constitucionales:

1. Justificación de la potestad tributaria: El principio de solidaridad.-

El profesor Gaspar Ariño, relaciona el principio de solidaridad con el denominado *bien común* que consiste en la creación de aquellas condiciones (algunas medibles en términos económicos y otras no) en las que cada uno de los miembros de una sociedad puede llevar una vida más humana, desarrollar mejor su personalidad, lograr sus aspiraciones. Sin embargo, esta «solidaridad» será siempre una meta, un objetivo nunca plenamente logrado, pero que debe inspirar algunas reglas básicas de la ordenación económica social⁵. Añade este autor, que una de las vías a través de la cual se puede lograr esta finalidad, es la vía fiscal que es el procedimiento habitual que lleva a cabo esa redistribución de bienes en que la solidaridad consiste⁶.

MEF propuso a Gabinete regresar al impuesto mínimo a los activos. Editorial del Diario El Comercio (Sección Economía), Lima, 23 de noviembre de 2004.

⁵ ARIÑO ORTIZ, Gaspar. *Principios de Derecho Público Económico*. Lima: ARA Editores, 2004, p. 164.

⁶ *Ibid.*, p. 166.

Este principio de solidaridad ha sido incorporado en el artículo 44° del documento constitucional que establece como uno de los deberes primordiales del Estado el *promover el bienestar general que se fundamenta en la justicia y en el desarrollo integral y equilibrado de la Nación*. Como es lógico, para cumplir con esta finalidad esencial, el Estado necesita agenciarse con los fondos indispensables que le permitan financiar sus actividades, estos requerimientos legitiman que el estado pueda afectar el ámbito patrimonial de los sujetos mediante la exigencia de contribuciones⁷.

En esa línea, el TC concluye «(...) que a 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 (...) 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»⁸.

De acuerdo a ello, la potestad tributaria del Estado no sería un fin en sí mismo, sino sólo un medio que de manera directa pretende satisfacer el bienestar general y, en forma indirecta, busca ofrecer las condiciones necesarias para el real y efectivo goce de los derechos fundamentales. Por tanto, los tributos gozarán de una presunción *iuris tantum* de que con ellos el Estado persigue alcanzar fines constitucionalmente valiosos⁹. Esta presunción desaparecerá cuando el ejercicio de la potestad tributaria traspasa los límites constitucionales de la tributación, produciendo consecuencias que menoscaban la misma finalidad que en un momento legitimó la imposición.

⁷ STC 2727-2002-AA (FJ 9).

⁸ STC 0004-2004-AI/TC (FJ 9). «El principio de solidaridad promueve el cumplimiento de un conjunto de deberes, a saber: a) El deber de todos los integrantes de una colectividad a aportar con su actividad a la consecución del fin común (...) b) El deber del núcleo dirigenal de la colectividad política de redistribuir adecuadamente los beneficios aportados por sus integrantes (...).» STC 2945-2003-AA (FJ 16).

⁹ STC 2727-2002-AA (FJ 9), el subrayado es nuestro.

El criterio seguido por el TC encuentra amparo en la doctrina mayoritaria, sin embargo, Dino Jarach¹⁰ adopta una posición contraria, señalando que si tratamos de entender al fenómeno tributario a través de sólo una de las finalidades que cumple el Estado (el bien común), se incurre en el error de parcializar la visión de dicho fenómeno o se lo circunscribe *a priori* dentro de límites arbitrarios. En efecto, según este autor, basta con decir que el Estado es una organización con fines a lograr y cometidos a cumplir. Ello es suficiente para comprender la naturaleza y alcance de la actividad tributaria.

No consideramos acertada esta posición, puesto que el hecho de que se reconozca al bienestar general como objetivo que justifica la existencia de tributos, trae implícita la idea de que la efectiva realización de los derechos fundamentales es la única razón que legitima la existencia de un poder capaz de alterar la esfera patrimonial (el derecho fundamental a la propiedad) de los sujetos, posición que se encuentra ratificada en el artículo 1º del texto constitucional. Además, cualquier otra finalidad que cumple el Estado puede ser conducida o incluida dentro del objetivo general del *bien común*.

2. Principio de no confiscatoriedad.-

El profesor nacional Jorge Bravo¹¹ precisa que este principio parte del respeto al derecho de propiedad que debe tener el sujeto que detenta la competencia tributaria, y que pretende constituirse en un límite a su ejercicio desproporcionado. Así, el segundo párrafo del artículo 74º de nuestra Constitución dispone que ningún tributo pueda tener efecto confiscatorio. Como vemos, el texto constitucional no nos habla de un «principio de no confiscatoriedad» que parece acercarnos más a la idea que los tributos deberían abstenerse de afectar (confiscar) la esfera patrimonial del contribuyente, sino que hace referencia a que los tributos no deben tener «efectos confiscatorios», que, en estricto, significa que estos no deben gravar al contribuyente de manera tal que su derecho a la propiedad se vuelva virtual absorbiendo una «parte sustancial» de la propiedad o de la renta que ésta produce.

¹⁰ JARACH, Dino. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario en General*. Tercera Edición. Buenos Aires: Editorial Abeledo Perrot, 2003, p. 43.

¹¹ BRAVO CUCCI, Jorge. *Fundamentos de Derecho Tributario*. Lima: Palestra Editores, 2003, p. 115.

En ese sentido, Rodolfo Spisso¹² precisa que este principio no establece una antinomia entre derecho de propiedad y tributo, ya que éste constituye el precio que hay que pagar para vivir en sociedad, lo cual exige sufragar los gastos del gobierno encargado de hacer cumplir la Constitución. Sin menoscabo de ello debe existir un límite a esa facultad de imposición, sin el cual el derecho a la propiedad puede llegar a convertirse en sólo una bella palabra.

Cuando el TC evaluó la constitucionalidad del IMR estableció que «(...) 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 —o los activos netos, como la denomina la ley—, lo que no ocurre si el impuesto absorbe una parte sustancial de las rentas devengadas, o si afecta la fuente productora de renta en cualquier *quantum* (...)»¹³.

Esta interpretación podría llevar a algunos a generalizar, sosteniendo que los tributos deben respetar la garantía de «intangibilidad del capital», de modo que si algún tributo excediera este límite, debería ser declarado inconstitucional por tener efectos confiscatorios¹⁴. No obstante ello, el TC se encargó de precisar que este criterio era aplicable sólo en el caso del IR, dado que sería irrazonable y, consecuentemente, arbitrario que las manifestaciones tributarias de este impuesto que grava las ganancias, terminen afectando el capital de los contribuyentes. Por ello, tanto el IMR como el AAIR fueron declarados inconstitucionales, ya que ambas manifestaciones del IR afectaban de manera directa a los activos netos y no a las rentas generadas por los contribuyentes.

En tal sentido, el TC se encargó de precisar los alcances del criterio interpretativo antes citado: «con tal afirmación no se quería indicar que se violaba el principio de no confiscatoriedad por el solo hecho que el im-

¹² SPISSO, Rodolfo. *Derecho Constitucional Tributario*. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1993, p. 417. El mismo criterio en la STC 0004-2004-AI/TC (voto particular del magistrado Javier Alva Orlandini, FJ. 16).

¹³ SSTC 0646-96-AA; 0680-96-AA; 0485-1996-AA; 1023-1996-AA; 1059-1996-AA; 0515-1997-AA; 0526-1997-AA; 0924-1997-AA; 1147-1997-AA; 0392-1998-AA; 0731-1998-AA; 0031-1999-AA; 0322-2003-AA...

¹⁴ FERRERO COSTA, Raúl. *¿Y la igualdad tributaria?* Editorial del Diario *El Comercio* (Opinión-Columnas), Lima, 23 de octubre de 2004.

puesto recayera sobre el patrimonio. Como se precisara en tal ejecutoria, lo inconstitucional radicaba en que, en el seno de una Ley destinada a gravar la renta, se terminase gravando la fuente productora de renta. Es la incongruencia de un medio (el impuesto mínimo a la renta) con los fines que perseguía el legislador tributario (gravar la renta), lo que en dicho precedente se consideró inconstitucional»¹⁵.

Queda aclarado entonces que a juicio del TC el principio en cuestión no impide que los tributos graven el capital o los activos netos de los contribuyentes, *«este principio no resulta afectado si el legislador tributario decide que se imponga cargas fiscales a la propiedad»*¹⁶. Al respecto, Rodolfo Spisso¹⁷ afirma que se puedan establecer tributos que tomen en cuenta el capital como manifestación de riqueza, por cuanto ello, puede resultar beneficioso en la medida en que constituye un medio de gravar un patrimonio ocioso. Sin embargo, precisa el autor, que en la medida en que ese patrimonio no genere utilidades reales o potenciales, gravarlo implicaría su paulatina destrucción y, por ende, afectaría el derecho de propiedad.

En efecto, consideramos que si un impuesto no puede ser pagado con las rentas, en un determinado momento tendrá un efecto confiscatorio, mermando paulatinamente el capital, lo que significaría volver a las épocas medievales en donde se trabajaba o, incluso, se vendían los bienes con la finalidad de pagar los tributos impuestos por el soberano. Consecuentemente, llegaría un momento en que desaparecería la aptitud del contribuyente para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias.

En ese sentido, el Tribunal Constitucional Federal de Alemania al evaluar el impuesto al patrimonio ha dejado establecido que «(...) bajo las condiciones actuales del derecho tributario, en donde el patrimonio ya se encuentra gravado mediante los impuestos a la renta y rendimientos, y donde además es objeto de impuestos indirectos, no queda mucho espacio de conformidad con la Constitución para una tributación adicional. El impuesto al patrimonio sólo puede ser dimensionado en la medida que en su cooperación con las cargas tributarias excepcionales no se afecte la sustancia del patrimonio, base del patrimonio, y que puedan ser pagados los posibles rendi-

¹⁵ SSTC 2727-2002-AA (FJ. 2) y 0033-2004-AI (FJ. 16, 17 y 18).

¹⁶ SSTC 2727-2002-AA (FJ. 6) y 0033-2004-AI (FJ. 10).

¹⁷ SPISSO, Rodolfo; op. cit., p. 263.

mientos, que se esperan por lo general. De otro modo, un impuesto al patrimonio tendría como resultado una confiscación a pasos, que estaría gravando en forma exagerada a los sujetos pasivos del impuesto, y estaría perjudicado fundamentalmente sus relaciones patrimoniales¹⁸.

Tales consideraciones no son compartidas por nuestro TC, que entiende que es constitucionalmente legítimo establecer tributos al patrimonio, no siendo relevante si el contribuyente tuvo ganancias, pérdidas o si mantuvo su capital¹⁹. Por ende, si una empresa tuvo pérdidas durante un periodo fiscal, ello no será óbice para que cumpla con un impuesto que grava su patrimonio. Según este parecer, será constitucional un tributo al patrimonio que obliga a las empresas con pérdidas a vender parte de sus activos netos o a solicitar préstamos con la finalidad de cumplir con el fisco. No consideramos acertada esta posición, ya que un tributo de estas características, a la larga, podría desaparecer el capital de los contribuyentes, vulnerando, en consecuencia, el principio de no confiscatoriedad.

A juicio del TC, este principio sí podrá ser trasgredido cada vez que un tributo excede el límite que razonablemente puede admitirse como justificado en un régimen en el que se ha garantizado el derecho a la propiedad. Dicho órgano entiende que el principio en comentario no constituye un límite frente al qué, sino frente al cuánto grava un tributo. En ese sentido, un tributo no será inconstitucional por gravar el patrimonio, pero sí podría serlo si lo grava de manera tal que absorbe una parte sustancial del capital, si su *quantum* es excesivo.

La dificultad surge al momento de determinar concretamente qué debe entenderse por «límite razonable» o por «parte sustancial del capital». Héctor Villegas precisa que la razonabilidad de la imposición se debe establecer en cada caso concreto, según las exigencias de tiempo y lugar, y según los fines económicos y sociales de cada impuesto. No es aconsejable que el texto constitucional establezca un límite fijo, y es preferible el análisis de situaciones concretas²⁰. No podemos establecer, por tanto, un límite pre-

¹⁸ Sentencia 2 BvL 37/91, FJ 3b (22 de junio de 1995). En: Jürgen Schwabe (Compilador). *Cincuenta años de jurisprudencia del Tribunal Constitucional Federal Alemán*. Bogotá: Konrad-Adenauer- Stiftung, 2004, p. 322.

¹⁹ STC 2727-2002-AA (FJ 6).

²⁰ VILLEGAS, Héctor. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Octava Edición. Buenos Aires: Editorial Astrea, 2002, p. 276 y 277. En relación a lo sostenido por este autor,

ciso que nos permita identificar cuándo estamos frente a un tributo que tiene efectos confiscatorios y cuándo no.

Para determinar si alguna medida o disposición vulnera o afecta este principio, que por naturaleza es indeterminado, el TC ha recurrido en reiteradas oportunidades a aplicar el denominado *test* de proporcionalidad o razonabilidad, el cual permite determinar si la afectación a un principio se encuentra adecuadamente justificada. De modo que si la medida enjuiciada no supera el citado *test* de proporcionalidad, se considerara que aquella es una disposición arbitraria y, por tanto, será declarada inconstitucional.

3. Principio de capacidad contributiva.-

A pesar de que este principio no se encuentra consagrado expresamente en el texto constitucional, es reconocido por la doctrina tributaria y por la jurisprudencia del TC como uno de los principios a los cuales debe sujetarse el ejercicio de la potestad tributaria, dado que es una de las manifestaciones del principio de igualdad, en consecuencia, si el legislador no respetara este principio al momento de crear un tributo, se considerara que la imposición es inconstitucional.

Adoptando este razonamiento, el TC señala que *«el principio de no confiscatoriedad (...) que 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 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 del contribuyente»*²¹. Siguiendo el criterio establecido, el TC añade: *«Ciertamente, el principio de capacidad contributiva se alimenta del principio de igualdad en materia tributaria,*

resulta paradigmática la sentencia sobre el ITF, en donde el TC precisó que en relación a la supuesta afectación al principio de no confiscatoriedad por parte de este tributo, podía sostenerse que éste era constitucional desde un punto de vista abstracto, empero, debido a que no se puede descartar la posibilidad de que dicho impuesto sea inconstitucional en casos concretos, se dejó plena facultad a los jueces para inaplicar el ITF cuando sea reconocible el efecto confiscatorio del impuesto a la luz de la capacidad económica de los sujetos. STC 0004-2004-AI (FJ. 23).

²¹ SSTC 2727-2002-AA (FJ 4) y 1157-98-AA (FJ 7).

de ahí que se le reconozca como un principio implícito en el artículo 74º de la Constitución, constituyendo el reparto equitativo sólo uno de los aspectos que se encuentran ligados a la concepción del principio de capacidad contributiva (...)»²².

Alberto Tarsitano²³ explica que este principio constituye la «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 valorización del legislador y conciliados con los fines de la naturaleza política, social y económica son elevados al rango de categoría imponible». Comentando esta definición, el TC señala que es innegable que existe un nexo indisoluble entre la capacidad contributiva y el hecho sometido a imposición, ya que este último sólo será considerado como tal una vez que el legislador haya determinado la existencia de capacidad contributiva (las circunstancias reveladoras de riqueza que serán pasibles de afectación).

En esa línea, la capacidad contributiva de un sujeto variará dependiendo de la clase de tributos de que se trate, de modo que en el caso del IR el legislador sólo podrá tomar como índice de capacidad contributiva a la renta generada por el sujeto; en el caso de los tributos sobre el patrimonio se considerará que la capacidad contributiva estará determinada por el capital de los contribuyentes; y en el caso de los tributos sobre el consumo, al monto empleado por el sujeto en la satisfacción de sus necesidades²⁴. A partir de ello, el TC concluye que los activos netos sí constituyen un índice revelador de riqueza y que, por tanto, gravarlos con tributos sería constitucionalmente legítimo.

En efecto, el TC considera que el legislador tiene un amplio margen de libertad que le permite establecer aquello que ha de ser gravado, y siendo que la propiedad es también una manifestación de riqueza, es susceptible de

²² SSTC 0033-2004-AI (FJ 6) y 1157-98-AA (FJ 7).

²³ TARSITANO, Alberto. *El principio constitucional de capacidad contributiva*. En: Horacio García Belsunce (Coordinador). *Estudios de Derecho Constitucional Tributario*. Buenos Aires: Ediciones Depalma 1989, p. 307.

²⁴ STC 0033-2004-AI (FJ 15, 16 y 19). Jorge Bravo señala que los índices reveladores de riqueza pueden ser de tres tipos: (i) la renta, (ii) el consumo o (iii) el patrimonio, que desde óptica distinta pueden visualizarse como renta obtenida o generada, renta consumida y renta acumulada. BRAVO CUCCI, Jorge; op. cit, p. 121.

ser gravada. El análisis del TC, se limita a determinar qué monto es constitucionalmente aceptable para gravar la propiedad. Por ende, a juicio del TC, *«no son pertinentes consideraciones tales como el que el contribuyente haya tenido ganancias, pérdidas o simplemente mantuvo su capital o activo fijo (...)»*²⁵.

Siguiendo a Jorge Bravo²⁶, diríamos que, a juicio del TC, la capacidad contributiva sólo tendría un matiz objetivo, ya que para determinarla es suficiente tomar en cuenta aquellos *eventos que demuestran aptitud económica* para contribuir al fisco. Sin embargo, como precisa el autor nacional, la capacidad contributiva también puede mostrar un rostro *subjetivo*, el cual se manifiesta cuando se toma en consideración a las personas sometidas a la afectación del tributo, *individualizando al contribuyente en las medidas de sus posibilidades económicas*.

Así por ejemplo, supongamos que una empresa declara que no tiene rentas, pero que tiene activos netos valorizados en un millón de dólares. Según una visión objetiva, habría una manifestación de riqueza susceptible de ser gravada con un tributo sobre el patrimonio, no importando que dicha empresa no obtuviera rentas como consecuencia de haber estado pagando el préstamo que le permitió adquirir los vehículos que constituyen su patrimonio. Sin embargo, desde un punto de vista subjetivo, señalaríamos que el sujeto no tiene capacidad contributiva, toda vez que sus condiciones económicas han sido mermadas como consecuencia del pago del préstamo y, por tanto, no sería pasible de ser gravado con un tributo sobre el patrimonio.

Como se habrá advertido, tanto el IEAN como el ITAN han considerado a la capacidad contributiva de manera objetiva, ya que han tomado a una manifestación objetiva de riqueza (valor de los activos netos) como hecho imponible, sin embargo, no han considerado que la realidad genera situaciones que disminuyen las posibilidades económicas de sujetos que – desde una visión objetiva- pudiera parecer que cuentan con igual capacidad económica.

En resumen, ante la pregunta ¿qué protege el principio de capacidad contributiva? Debemos responder que este principio constituye un lími-

²⁵ STC 2727-2002-AA (FJ 6).

²⁶ BRAVO CUCCI, Jorge; op. cit., p. 123.

te al legislador, quien se verá impedido de imponer tributos allí donde no exista capacidad contributiva. De igual manera, este principio permite establecer distinciones que procuren la igualdad, esto es, que en la medida en que los ricos tienen una mayor manifestación de capacidad contributiva, será legítimo que a este grupo se impongan mayores cargas tributarias con relación a la carga que soportan los pobres. En cambio sería ilegítimo y, por tanto, inconstitucional que tanto a ricos como a pobres se impongan iguales cargas tributarias, sin tomar en cuenta las diferentes capacidades contributivas entre ellos.

Como hemos vistos las manifestaciones de la capacidad contributiva pueden ser tanto la renta, el capital como el consumo, sin embargo, lo trascendente es determinar a partir de qué monto es posible gravar estos conceptos. Para realizar este análisis, el TC ha recurrido al mencionado *test* de proporcionalidad, el mismo que pasamos a desarrollar.

III. El test de razonabilidad o proporcionalidad

Hasta aquí hemos dado algunos alcances sobre los principios constitucionales que resultan relevantes y que regulan directamente la situación sometida a análisis, ello a la luz de la doctrina jurisprudencial establecida por el TC. Tenemos alguna noción sobre cuál es el sentido de estos principios, cuáles son sus alcances, que situación pretenden regular o proteger, sin embargo, ello no significa que tengamos una respuesta exacta sobre la manera cómo operan estos límites constitucionales en la práctica. Aún queda por averiguar de qué manera se aplican estos principios, cómo se articulan entre sí en el análisis constitucional.

En efecto, los criterios establecidos por el TC respecto al contenido o sentido de los principios son sólo referenciales, es necesario aún el estudio de otros elementos —utilizados también por el TC— para acercarnos a una respuesta o a un análisis más preciso sobre este tema. Por ello, en este acápite desarrollaremos la técnica que viene utilizando el TC en la aplicación y articulación de los principios constitucionales a casos concretos.

1. Justificación para su empleo.-

La Norma Suprema contiene disposiciones de diferentes tipos que, según su estructura, podrían ser reglas y principios. Las primeras se caracterizan porque establecen una correlación entre supuesto de hecho y conse-

cuencia. De manera que en estos casos «la aplicación del derecho se concebirá como la actividad consistente en determinar la norma individual que establezca cierta consecuencia normativa para un caso individual determinado. Esta operación se denomina *subsunción*»²⁷. Por ejemplo, el tercer párrafo del artículo 46º de nuestra Constitución establece que los actos realizados por alguien que ha usurpado funciones públicas, serán sancionados con nulidad. Como vemos, la disposición atribuye la consecuencia jurídica *nulidad*, al supuesto de hecho *actos de usurpadores*.

Lamentablemente, son pocos los casos en donde deberemos de aplicar este tipo de disposiciones para resolver problemas de inconstitucionalidad, de ser así, el control de constitucionalidad de la ley no generaría muchos problemas.

Las disposiciones que generan mayores inconvenientes en su aplicación son los principios. Ronald Dworkin²⁸, los distingue de las reglas por los siguientes aspectos: i) No establecen una consecuencia jurídica precisa frente a un caso concreto: no establecen una solución unívoca para las controversias a las que son aplicables. Ello se debe a su contenido indeterminado y, especialmente, porque en toda controversia son aplicables siempre diversos principios, en conflicto entre sí; ii) No se encuentra determinada la importancia o el «peso» que tiene un principio en relación a los otros; iii) Los principios son más «débiles» que las reglas, en el sentido que admiten innumerables «excepciones».

Los principios entonces ordenan algo de manera demasiado abierta, tienen una capacidad expansiva que las reglas no poseen. No podemos determinar a primera vista si un principio será o no aplicable a un determinado caso, ello no sólo por su carácter abierto, sino también por el hecho que existen otros principios y reglas que juegan en sentido contrario a su aplicación. Esta situación obliga a determinar en qué caso prevalecerá el principio, a concretizar su aplicación, ello si es que deseamos que las disposiciones constitucionales que contienen principios sean aplicables directamente.

²⁷ MORESO, José Juan. *Conflitti tra principi costituzionali*. En: Diritto & Questioni Pubbliche. Rivista di Filosofia del Diritto e Cultura Giuridica. Palermo: Agosto del 2002, N° 2, p. 19.

²⁸ DWORKIN, Ronald. *Los derechos en serio*. Segunda Reimpresión. Traducción del inglés de Marta Guastavino. Barcelona: Editorial Ariel, 1995, p. 75 y ss.

Para solucionar esta situación, Gustavo Zagrebelsky²⁹ señala que se necesita realizar una especificación del principio, una concretización de éste con respecto a la situación regulada por la ley o, en todo caso, se debe realizar una abstracción que generalice la *ratio* legislativa de la medida evaluada. Se trata, en fin, de establecer una homogeneidad de los dos términos en comparación, transformando deductivamente el principio en regla de la situación, o bien induciendo de la regla el principio del cual es expresión.

Consideramos que el criterio adoptado por el TC ha sido el segundo, dado que por lo general cuando dicho órgano analiza la legitimidad constitucional de una disposición, ha recurrido al principio que sustenta o que justificó la dación de aquélla, para pasar luego, a un análisis entre ese principio y los otros que juegan en sentido contrario.

Para lograr la articulación entre los principios, la jurisprudencia de la mano con la doctrina constitucional ha creado el denominado *test* razonabilidad o proporcionalidad (ponderación para otros). Ricardo Guastini³⁰ afirma que esta técnica consiste en instituir entre los dos principios en conflicto una jerarquía *axiológica móvil*, que consiste en atribuir a uno de los dos principios en conflicto mayor «peso», es decir, mayor valor, respecto del otro. El principio dotado de mayor valor prevalece, en el sentido que es aplicado; el principio axiológicamente inferior sucumbe –no en el sentido de que resulte inválido o abrogado, sino- en el sentido que se deja de lado o es inaplicado *solamente* para la solución del caso en cuestión.

2. Etapas o subprincipios del test.

Para establecer esta jerarquía axiológica que nos permita determinar qué principio prevalecerá debemos de pasar por diferentes etapas que conforman el denominado *test* de razonabilidad o proporcionalidad. Así, el TC ha establecido que éste análisis supone la aplicación de los siguientes subprincipios o etapas: i) idoneidad o adecuación; ii) necesidad y iii) proporcionalidad *estrictu sensu*³¹.

²⁹ ZAGREBELSKY, Gustavo. *La giustizia costituzionale*. Bolonia: Il Mulino, 1997.

³⁰ GUASTINI, Ricardo. *Estudios de Teoría Constitucional*. Traducción del italiano de Miguel Carbonell. México: Editorial Fontamara, 2002, p. 145

³¹ STC 0016-2002-AI (FJ 6 a 9); STC 0008-2003-AI (FJ 51 a 53); STC 0048-2004-PI (FJ 65).

En virtud de la idoneidad o adecuación, se examina que toda injerencia en los derechos fundamentales o en algún otro principio deba ser idónea o capaz de fomentar un objetivo constitucionalmente legítimo. Ello supone dos cosas: primero, la legitimidad constitucional del objetivo; y, segundo, la idoneidad de la medida utilizada³².

En relación a lo primero, Luis Prieto Sanchís³³ señala que la medida enjuiciada deberá presentar un fin constitucionalmente legítimo como fundamento que justifique la interferencia en la esfera de otro principio o derecho, pues si no existe tal fin, la intervención o afectación del Estado no encuentra justificación alguna. Sin embargo, como lo ha reconocido tanto nuestro TC como su par español, en estos casos puede existir cierta deferencia hacia el legislador, un respeto hacia su autonomía política —que, constituye en sí misma un valor constitucional— de manera que se acepten como fines legítimos todos aquellos que no estén prohibidos por la Constitución.

Respecto de lo segundo, podemos afirmar que una medida sólo podrá afectar de manera legítima a un principio constitucional cuando sea adecuada para la consecución de la finalidad propuesta, debe mostrarse consistente con el bien en cuya virtud se establece. Se analiza aquí si existe una relación directa entre la disposición y la finalidad que ésta persigue. De no ser así, resulta indiferente que se adopte o no la medida en cuestión y, debido a que ésta sí afecta al principio que se pretendía sacrificar, deberá ser declarada inconstitucional.

Si la disposición enjuiciada sale airosa de esta primera etapa, se procederá a evaluar la *necesidad* de aquélla. Este otro subprincipio examina que toda injerencia en los derechos fundamentales o en los principios constitucionales sea necesaria, no debe existir ningún otro medio alternativo que revista, por lo menos, la misma idoneidad para alcanzar el objetivo propuesto y que sea más benigno con el derecho afectado. Se trata de una comparación de la medida adoptada con los medios alternativos disponibles, y en la cual se analiza, por un lado, la idoneidad equivalente o mayor del medio alternativo; y, por otro, su menor grado de intervención en el derecho fundamental³⁴.

³² STC 0048-2004-PI (FJ 65).

³³ PRIETO SANCHÍS, Luis. *Observaciones sobre las antinomias y el criterio de ponderación*. En: *Diritti & Questioni Pubbliche*, Rivista di Filosofia del Diritto e Cultura Giuridica. Palermo: 2002, N° 2, p. 107 y ss.

³⁴ STC 0048-2004-PI (FJ 65).

Al respecto, Luis Pietro Sanchís³⁵ señala que una disposición legal puede lesionar un principio sólo si ello es necesario, esto es, sólo si se puede acreditar que no existe otra medida que -sin ser más gravosa o restrictiva- pueda brindar el mismo grado de tutela al bien constitucional perseguido. Ello significa que si la satisfacción de un bien constitucional puede alcanzarse a través de una pluralidad de medidas o actuaciones, resulta exigible escoger aquella que cause menos perjuicios desde la óptica del otro principio o derecho en pugna. (En clases, nos explicaban esta etapa citando la expresión: *no se fusila a alguien con balas de cañón.*)

En esta etapa, el análisis realizado invita a los jueces a «imaginar» o «pronosticar» si el mismo resultado que se espera con el precepto enjuiciado se puede obtener también con una medida menos lesiva. Por ello, debemos ser prudentes en esta etapa, puesto que al menos cuando se trata de controlar al legislador: éste goza de un amplio margen de apreciación³⁶.

Si en la segunda etapa no se ha detectado algún vicio de inconstitucionalidad, corresponderá pasar a un análisis de la *proporcionalidad (strictu sensu)* de la medida. El TC señala que para que una injerencia en los derechos fundamentales sea legítima, el grado de realización del objetivo de intervención debe ser por lo menos equivalente o proporcional al grado de afectación del derecho fundamental. Se trata, por tanto, de la comparación de dos intensidades o grados: la realización del fin de la medida examinada y la afectación del derecho fundamental³⁷. Comparte este criterio Luis Prieto Sanchís³⁸, quien señala que consiste en acreditar que existe un cierto equilibrio entre los beneficios obtenidos con la medida limitadora (que busca la consecución de un fin legítimo o proteger un bien constitucional) y los daños que se derivan de ésta. De modo que cuanto mayor sea la afectación producida por la medida en la esfera de un principio, mayor o más urgente ha de ser la necesidad de realizar el principio en pugna.

³⁵ PRIETO SANCHÍS; Observaciones sobre las antinomias..., p. 108.

³⁶ Sobre esta etapa el TC español (Sentencia 55/1996) ha señalado que «se ciñe a comprobar si se ha producido un sacrificio patentemente innecesarios de los derechos, de modo que si sólo a la luz del razonamiento lógico, de datos empíricos no controvertidos y del conjunto de sanciones que el mismo legislador ha estimado necesarios para alcanzar los fines de protección análogos, resulta evidente la manifiesta suficiencia de un medio alternativo menos restrictivo de derechos para la consecución igualmente eficaz de las finalidades perseguidas por el legislador, podría procederse a la expulsión de la norma (...)».

³⁷ STC 0048-2004-PI (FJ 65).

³⁸ PRIETO SANCHÍS, Luis; op. cit., p. 109.

Consideramos que la realización de esta última etapa implica trasladar al juez constitucional la responsabilidad de realizar un análisis de costes y beneficios de la medida o disposición enjuiciada. Ello significaría un exceso en las facultades jurisdiccionales del juez, dado que se le otorgaría un margen demasiado amplio de decisión. Este tipo de análisis corresponde al legislador, quien sí está facultado para determinar la pertinencia de una medida en función de los costes y beneficios que se espera de ésta.

En este punto, coincidimos con Otto Bachof³⁹ y Ángel Carrasco⁴⁰ quienes sostienen que el legislador al sopesar las ventajas e inconvenientes, da la primacía a una medida frente a otra, para lo cual realiza una valoración que le permite adoptar sus decisiones. De modo que, en principio, no puede la justicia constitucional corregir la valoración realizada por el legislador, a no ser que no se exponga ninguna motivación comprensible para esta decisión. Por ende, sólo será posible objetar las valoraciones del legislador en la medida en que éstas sean indudablemente refutables o manifiestamente equivocadas, o cuando contradicen los principios constitucionalmente aceptados. En suma, el *test* de razonabilidad no supone un juicio para determinar cuál medida es la más óptima, sino que, a nuestro juicio, bastaría con verificar que la disposición sea admisible para confirmar la constitucionalidad de ésta.

A pesar de las razones expuestas, deberemos de utilizar este último subprincipio si es que pretendemos acercarnos al razonamiento que seguiría el supremo intérprete de la Constitución ante posibles procesos constitucionales iniciados con la finalidad de cuestionar la legitimidad del vigente ITAN, ya que, al final de cuentas, la Constitución es lo que los jueces dicen que es.

IV. Notas conclusivas

Las nociones desarrolladas nos brindan los elementos suficientes para entrar a un análisis sobre la constitucionalidad de cualquier tributo que pretenda gravar el patrimonio. En resumen, las ideas principales que debemos tener en cuenta son:

³⁹ BACHOF, Otto. *Nuevas reflexiones sobre la jurisdicción constitucional entre derecho y política*. Traducción del alemán de León Cortiñaz-Peláez. En: Boletín Mexicano de Derecho Comparado. México D. F., septiembre-diciembre de 1986. Año XIX, N° 57, p. 845 y 846..

⁴⁰ CARRASCO PERERA, Ángel. *El «Juicio de Razonabilidad» en la Justicia Constitucional*. En: Revista Española de Derecho Constitucional. Madrid: Mayo-Agosto de 1984. Año IV, N° 11, p. 48 y ss.

- 4.1. Siguiendo la línea jurisprudencial del TC, se debe considerar legítimo que el Estado imponga cargas fiscales a la propiedad, ya que el principio constitucional de «no confiscatoriedad» no impide este tipo de imposición, sino que dicho principio se erige como un límite frente a aquellos tributos que gravan más de lo razonablemente admisible la esfera patrimonial de los contribuyentes al absorber una parte sustancial del capital. De esta manera, no se trata de *qué*, sino de *cuánto* grava el tributo.
- 4.2. El principio de capacidad contributiva constituye un límite frente al legislador, que se encontrará obligado a imponer tributos allí donde exista manifestación de riquezas. Siendo que el TC, considera que la propiedad es una manifestación de riqueza susceptible de soportar un tributo, debemos concluir que el ITAN, respeta en este sentido la capacidad contributiva de los sujetos. Asimismo, este principio obliga al legislador a establecer distinciones que procuren la igualdad tributaria, es decir, que quienes tienen mayor capacidad contributiva, soporten un mayor gravamen, en relación a los sujetos cuya manifestación de riqueza sea considerada inferior.
- 4.3. El principio de solidaridad otorga a los tributos la presunción que con ellos, el Estado persigue un fin legítimo de manera que cada vez que se cuestione la constitucionalidad de cada uno de ellos. Sin embargo, tal presunción desaparecerá cuando el ejercicio de la potestad tributaria traspase los límites constitucionales de la tributación, produciendo consecuencias que menoscaban la misma finalidad que en un momento legítimo la imposición (realización de los derechos fundamenatales). De acuerdo a ello, la carga de la prueba sobre su nulidad o afectación de algún derecho o principio constitucional corresponderá al impugnante.