

El Principio de la Capacidad Contributiva

Gerardo Novoa Herrera*

La Constitución Política del Perú en su artículo 77 establece los principios que limitan la facultad tributaria del Estado, los cuales son la reserva de ley, respeto a los derechos fundamentales, igualdad y no confiscatoriedad; sin embargo a partir de un análisis de los dos últimos el autor descubre el principio de capacidad contributiva que se encuentra de manera implícita en la Constitución. En el presente artículo se desarrollará el concepto, la naturaleza jurídica y las características de este principio.

1. Introducción

El Estado haciendo uso de su poder de *imperium*, y más concretamente de su poder tributario, tiene la facultad de detraer parte de la riqueza de los individuos de la colectividad para proveerse de los recursos necesarios para solventar el financiamiento de los gastos públicos.

Antiguamente este poder del Estado era irrestricto, y en muchos casos arbitrario, y este absolutismo del poder tributario fue la causa principal de muchos conflictos sociales, sobre todo en la Edad Media.

El autor nacional Flores Polo acota al respecto:

"Antiguamente el ejercicio del poder tributario era omnimodo. El Estado imponía los tributos de modo irrestricto y violento; sin garantías específicas para los contribuyentes."

Esto dio lugar a que surgieran mecanismos que frenaran estos ilimitados atributos, apareciendo así, por ejemplo, la Carta Magna en el Reino Unido, como una manera de establecer contrapesos a este ilimitado poder del Estado.

Vemos así que los principios tributarios surgen como una necesidad de poner coto a la arbitrariedad de que hacía gala el Estado al momento de ejercer su potestad tributaria. Y entre los diversos limitantes al poder de imposición del Estado encontramos en el

Principio de la Capacidad Contributiva a uno de los más importantes, ya que podemos afirmar, a la larga, que permite distinguir cuando un impuesto es justo o cuando no lo es.

2. Concepto

El principio de la capacidad contributiva nace de la necesidad de contribuir al gasto público y del principio de la igualdad de las cargas públicas. Es deber de todo ciudadano el contribuir en la medida de sus posibilidades al financiamiento de los gastos en que incurre el Estado, ya que éste necesita de esos recursos para satisfacer las necesidades públicas, lo cual es su razón de ser primordial y principal motivo de existencia. Existe, pues, el deber de solidaridad de contribuir al gasto público, sin embargo, no todos estamos obligados de sacrificarnos de igual manera, porque existe el principio de la igualdad de las cargas públicas, que no alude a una igualdad material, cuantitativa, sino que es personal, cualitativa; se toma en cuenta la situación económica de cada quién.

De allí que podamos afirmar que la capacidad contributiva es la potencialidad de contribuir a los gastos públicos que poseen los individuos sometidos al poder tributario del Estado. Este concepto está íntimamente ligado al concepto de sacrificio y a la posibilidad de que un ciudadano renuncie a un goce directo y soporte tal renuncia; en otras palabras, constituye la medida con que él puede contribuir a los gastos públicos.

* Abogado por la Pontificia Universidad Católica del Perú, Magíster en Administración por la Universidad ESAN. Abogado Asociado del Estudio Grau Especialista en Derecho Tributario. Miembro del Consejo Directivo y del Comité Ejecutivo de PROCAPITALES.

1 FLORES POLO, Pedro, *Derecho Financiero y Tributario Peruano*, Lima, Edic. Ital 1987, Pág. 151.

Se advierte así que la capacidad contributiva es la aptitud económica personal para soportar las cargas públicas en mayor o menor grado. Se deben tener en cuenta, pues, las condiciones particulares de cada uno de los individuos. Lo que se busca con este principio es que los ciudadanos de un Estado contribuyan a su sostenimiento en la cantidad más aproximadamente posible a la proporción de sus respectivas capacidades; es decir, en proporción a los ingresos y rentas de que respectivamente disfrutan. Como dice el tributarista Raúl Barrios Orbegoso:

*"Capacidad contributiva es la capacidad económica de poder contribuir a los gastos públicos, que originan los servicios generales proporcionados por el Estado y que benefician a la colectividad."*²

A su vez, Andrade Perilla citando a Moschetti afirma:

*"Definimos la capacidad contributiva como la parte del potencial económico del contribuyente que por ser superior al mínimo exento, es susceptible de soportar cargas impositivas de acuerdo con el sistema tributario."*³

Este concepto de la Capacidad Contributiva tiene en Adam Smith a uno de sus más remotos antecedentes, ya que éste en su libro "La Riqueza de las Naciones" escrito en 1917, señala como primerísima regla tributaria la de Capacidad o Justicia, estableciendo que los súbditos de un Estado deben contribuir a su sostenimiento según sus respectivas capacidades.⁴

Así visto el concepto de Capacidad Contributiva, podemos sostener en concordancia con el tratadista Montero Trabel, que éste es imposible de cuantificar y que la forma en que se puede investigar es a través de otros principios como el de Justicia e Igualdad tributaria.

*"En efecto, tratándose evidentemente de juicios subjetivos, que en última instancia buscan determinar una tributación justa y puesto que la justicia tributaria es parte esencial del Derecho Homónimo la determinación de la capacidad contributiva debe estar regida por principios jurídicos."*⁵

Y es el legislador quien debe atribuir al sujeto particular esta potencialidad de contribuir a los gastos públicos, tomando en cuenta la riqueza en posesión de una persona o un movimiento, y atribuyéndolo a ésta la magnitud de la capacidad contributiva y graduar así la obligación tributaria. La aptitud económica, pues, reposa en el patrimonio o riqueza propia del contribuyente.

Dino Jarach⁶ afirma que el concepto de capacidad contributiva es un concepto a priori para el Derecho, lo que hace que se dude de la posibilidad de introducir en la dogmática jurídica, un concepto apriorístico. Y es que es problema de la política financiera, (en base a sus presupuestos teóricos) elaborar el concepto de capacidad contributiva, con lo cual el legislador contaría con los elementos necesarios para discernir cuáles situaciones de hecho deben ser elegidos como síntoma de capacidad contributiva.

Podemos concluir, que aún siendo un concepto tan complejo, que involucra tanto a la Ciencia de las Finanzas como al Derecho Tributario en particular, hay una relativa coincidencia en la doctrina en sostener que, básicamente, se puede entender a la capacidad contributiva como la aptitud económica de los miembros de la comunidad para contribuir a la cobertura de los gastos públicos.⁷

3. Naturaleza Jurídica

Visto el concepto de la Capacidad Contributiva, analizamos su naturaleza jurídica, esto es, desentrañar desde una perspectiva jurídica si este principio es simplemente una recomendación, un ideal de política tributaria al que debe tender todo el sistema impositivo; o si por el contrario debe ser tenida en cuenta por aquél, en el momento de elaborar las normas tributarias.

Al respecto, el maestro argentino Giulliani Fonrouge al comentar sobre el principio de la Capacidad Contributiva afirma:

*"Responde a un encomiable propósito de justicia tributaria a ser tenido en cuenta por el legislador, según su libre apreciación pero que no puede ser erigido en condición de dogma jurídico."*⁸

A pesar de la autoridad del jurista antes mencionado, no concordamos con su pensamiento y sostenemos, por el contrario, que el principio de capacidad contributiva no puede ser visto como una simple recomendación para el legislador sino que éste al elegir las situaciones de hecho que serán consideradas como hechos imponibles que den nacimiento a las obligaciones tributarias, deben elegir necesariamente a aquellas que manifiesten directa o indirectamente, índices de capacidad contributiva en el sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria.

El maestro Giannini afirma que el juicio sobre la idoneidad de un determinado hecho para que sirva de índice de capacidad contributiva está reservado

2 BARRIOS ORBEGOSO, Raúl, *Derecho Tributario*, Tomo I Teoría General del Impuesto. Lima, 1966, Pág. 62-63.

3 ANDRADE PERILLA, Mario, *El principio de capacidad contributiva y su aplicación en el Impuesto a la Renta de las personas naturales*, Pontificia Universidad Javeriana, Edic. Bogotá, 1985, Pág. 240.

4 SMITH, Adam, *La riqueza de las naciones*, Biblioteca de Ciencias Sociales. Edic. Águilas, Madrid, 1936.

5 ANDRADE PERILLA, Mario. Op. cit. p. 236.

6 JARACH, Dino, El hecho imponible: *Teoría General de Derecho Tributario Sustantivo*, Buenos Aires, Edit. de la Revista de Jurisprudencia Argentina S.A. 1947, p. 90.

7 VILLEGAS, Héctor, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Edic. de Palma, 3ª Edic., Buenos Aires 1984 p. 64.

8 GIULLIANNI FONROUGE, Carlos, *Derecho Financiero*, Ediciones de Palma, Buenos Aires 1962. p.93.

al legislador, y por lo tanto, aún cuando esa idea sea colocada como base de un tributo, constituye un concepto parajurídico que interesa al economista y no al jurista⁹. No estamos de acuerdo con el autor italiano, puesto que, aunque este concepto es básicamente económico, al incorporarse a la legislación positiva de los Estados, adquiere su carácter jurídico y, por lo tanto, no puede ser ignorado al momento que éste elabora las normas tributarias.

Tanto el maestro italiano Giannini como el jurista argentino Giulliani Fonrouge coinciden en sostener que este es un concepto muy discutido, controvertido, confuso, y que no existe al respecto un criterio objetivo siendo además "difícilmente determinable"¹⁰

Como hemos dicho, esta posición ha sido cuestionada por igualmente renombrados autores, con quienes coincidimos en afirmar que el principio de capacidad contributiva al estar consagrada, ya sea explícita o implícitamente en las Cartas Políticas de los Estados, adquiere relevancia jurídica y constituye el límite material en cuanto al contenido de la norma tributaria. No podemos negar el carácter económico que envuelve a este principio, sin embargo, no por ello podemos sostener que sea un concepto meta-jurídico.

Al haber sido "positivizado", las leyes tributarias no pueden dejar de tomarlo en cuenta. Sainz de Bujanda afirma al respecto que no es posible negar relevancia jurídica a la idea de capacidad contributiva, como hacen, con notorio error, las tesis que proclaman la naturaleza sustancialmente económica de este concepto.¹¹

La norma constitucional al consagrar el principio de la capacidad contributiva hace que este deje de ser una idea de justicia que vive ajena al ordenamiento positivo, para convertirse en un principio jurídico de imposición, positivizado, es más, constitucionalizado, y por lo tanto, el legislador no puede elegir arbitrariamente los presupuestos de hecho que son la base para la imposición, sino que se debe guiar por la capacidad contributiva. No es pues, un simple principio orientador, sino una auténtica norma obligatoria que el legislador no puede dejar de tomar en cuenta.

En el Perú, la doctrina nacional es unánime al afirmar que la Constitución Política de la Nación consagra en su artículo 74º de manera implícita el principio de capacidad contributiva al recoger los principios de igualdad y no confiscatoriedad. El autor Jorge Bravo Cucci señala al respecto¹²:

"No encuentra este principio, un fundamento positivo en el ordenamiento jurídico peruano. No obstante ello, apreciamos que el se encuentra insito en el ordenamiento jurídico fundamentalmente en lo que respecta a la especie tributaria "impuesto" en tanto se le reconoce y respeta al diseñar las normas impositivas que integran el Sistema Tributario Peruano y preponderantemente por encontrarse íntimamente relacionado con el principio de igualdad, siendo una especie de doblez del mismo..."

Asimismo, el jurista Cesar Landa¹³ agrega sobre el tema que por el principio de generalidad que se deriva del principio de igualdad, todos los ciudadanos están obligados a concurrir en el sostenimiento de las cargas publicas, pero que ello no supone que todos deben, efectivamente, pagar tributos, sino que deben hacerlo todos aquellos que, a la luz de los principios constitucionales y de las leyes que los desarrollan, tengan la necesaria capacidad contributiva puesta de manifiesto en los hechos tipificados por la ley, es decir, que no se puede eximir a nadie de contribuir por razones que no sean la carencia de capacidad contributiva.

Por ultimo, el profesor Julio Fernández Cartagena señala sobre este punto lo siguiente¹⁴:

"Como adelantamos, consideramos como premisa del presente artículo que la capacidad contributiva es un principio implícito en la Constitución peruana. Ello sobre la base de dos consideraciones fundamentales: (i) la capacidad contributiva es un principio basado en la dignidad del hombre y el Estado Democrático de Derecho, y como tal se integra a la Constitución, de conformidad con lo dispuesto en el art. 3 de dicho cuerpo normativo; y, (ii) es el principio tributario por antonomasia, base de la cual derivan los demás principios consagrados por nuestra constitución."

Nosotros coincidimos con los autores antes citados, ya que no cabe duda que el principio de capacidad contributiva esta implícito en la Constitución Política del país al recoger este los principios de igualdad y no confiscatoriedad.

4. Características

Al analizar las características del principio de capacidad contributiva, lo que queremos desentrañar es, valga la redundancia, lo que lo caracteriza y lo hacen ser uno de los principios más importantes del derecho tributario. Aunque este principio goza de muchísimas características muy particulares, podemos sostener que las más importantes y principales son, primero, el

9 GIANNINI, *El concepto fundamental del derecho tributario*, 1956, p. 75, citado en SAINZ DE BUJANDA, *Hacienda y Derecho*, Tomo III, p. 182.

10 GIULLIANI FONROUGE, Carlos. Op. cit. p. 94.

11 SAINZ DE BUJANDA, *Hacienda y Derecho*, p. 185.

12 BRAVO CUCCI, Jorge, *Fundamentos de Derecho Tributario*, Lima - 2006, Palestra Editores, Segunda Edición, Pág. 120

13 LANDA ARROYO, Cesar, *Los Principios Tributarios en la Constitución de 1993*, En "Temas de Derecho Tributario y de Derecho Publico", Libro Homenaje a Armando Zolezzi Moller, Lima - 2006, Palestra Editores, Primera Edición, Pág. 47

14 FERNÁNDEZ CARTAGENA, Julio, *La capacidad contributiva*, En "Temas de Derecho Tributario y de Derecho Publico", Libro Homenaje a Armando Zolezzi Moller, Lima - 2006, Palestra Editores, Primera Edición, Pág. 173.

ser el límite material del poder tributario y segundo, el ser la causa jurídica del impuesto.

4.1 **Límite del Poder Tributario**

La constitución consagra principios tributarios que limitan el ejercicio de este poder estatal, y entre ellos encontramos al de legalidad, igualdad, no confiscatoriedad, y del principio de capacidad contributiva hemos sostenido que está implícitamente consagrado en nuestra constitución y por ello es límite del poder tributario del Estado.

Así es, la principal característica del principio de capacidad contributiva es la de ser el límite material del poder tributario. El poder tributario tiene dos grandes limitaciones. En primer lugar una limitación formal por la cual solamente el órgano normativo pueda ser quien cree los tributos y que conocemos como principio de legalidad. En segundo lugar, una limitación que podemos llamar de fondo o material que restringe de manera inequívoca al poder del Estado de detraer parte de la riqueza de los contribuyentes y que es el principio de la capacidad contributiva.

Es casi unánime la doctrina en considerar a la capacidad contributiva como límite al poder tributario y es así que en esta línea encontramos a autores de la talla de Héctor Villegas, Pérez de Ayala, Sergio de la Garza, Matías Cortés y otros.

Sin embargo, autores tan renombrados como Giulliani Fonrouge y Giannini le niegan esta característica. Por ejemplo, el jurista argentino dice:

“Con el propósito, loable por cierto de evitar la discrecionalidad en el ejercicio del poder tributario, una parte de la doctrina pretende condicionar su legitimidad a la existencia en el sujeto pasivo, de idoneidad o capacidad económica. La racionalidad de la tributación dependerá, según aquélla, de la capacidad contributiva de las personas...”¹⁵

Sostiene el citado autor que dicha interpretación introduciría un elemento extraño a la juricidad de la tributación y, por lo demás, de difícil determinación. Según él, en el orden de los conceptos jurídicos, el poder tributario no conoce otros limitantes que los inherentes a la soberanía o poder de imposición del Estado.¹⁶

Vemos que aún siendo la capacidad contributiva esencial para la configuración del ideal de justicia dentro del Sistema Tributario, y por tanto, esencia y parte importante del derecho tributario, ha suscitado dudas a tal punto que autores reconocidos del derecho tributario estiman que la idea de capacidad contributiva no es idónea por su vaguedad e indeterminación, para constituirse en precepto jurídico.

A pesar de estos argumentos, como hemos sostenido, consideramos a la capacidad contributiva como uno de los principios limitativos del poder de imposición más importante que se ha consagrado constitucionalmente en la mayoría de los ordenamientos jurídicos de los países democráticos, ya sea directa o indirectamente.

Así tenemos, que en Argentina, Brasil, Chile, Ecuador, México, en América Latina, así como en Inglaterra, España, Italia, Grecia, Portugal y los Países Bajos en Europa Occidental consagran en su legislación positiva al principio de capacidad contributiva.

Héctor Villegas ha dicho sobre la capacidad contributiva:

“(...) las constituciones incorporan también el principio de capacidad contributiva que constituye el límite material en cuanto al contenido de la norma tributaria (así como el principio de legalidad o reserva es el límite formal respecto al sistema de producción de esa norma). Ambos principios constituyen el estatuto básico del contribuyente que la constitución ampara.”¹⁷

Así, el tributo debe estructurarse de forma tal que grave a cada uno según su capacidad contributiva, lo cual significa, en otras palabras, que el hecho imponible que seleccione el legislador debe tener idoneidad abstracta como índice o indicio de capacidad contributiva.

El jurista español Sainz de Bujanda acota al respecto que el principio de capacidad contributiva actúa, sobre todo, dentro de la tributación como sistema, de tal suerte que la adecuación de los hechos imposables a la capacidad contributiva se produce, primordialmente, a través de la conexión de unos hechos con otros y de la carga total que generan para los sujetos que lo realizan.¹⁸ El fundamento por el cual el legislador toma un hecho de la vida como presupuesto de una obligación tributaria es la existencia de una capacidad contributiva de la cual dicho hecho puede considerarse como índice sintomático. La ciencia tributaria al elegir un hecho imponible trata de gravar en él un objeto económico de imposición que se traduce directa o indirectamente en índice de capacidad contributiva.

Podemos concluir que el principio de capacidad contributiva es pues, un límite esencial al poder tributario del Estado primordialmente porque, al estar consagrado, sea explícita o implícitamente en las constituciones de los Estados, éste sólo puede imponer tributos a sus súbditos en proporción a sus riquezas, en otras palabras, gravar según la capacidad contributiva, lo cual significa que el legislador tienen la tarea ineludible de decidir cuáles hechos reflejan dicha capacidad, es decir; cómo, cuándo y en qué medida

15 GIULLIANNI FONROUGE, Carlos. Op. cit. p. 292.

16 Ibidem. p. 293.

17 VILLEGAS, Héctor. Op. cit. p. 179.

18 SAINZ DE BUJANDA, Op. cit. p. 464.

los contribuyentes presentan capacidad contributiva. Como bien apunta el maestro argentino Villegas:

“La aptitud económica de cada uno para tributar no se puede medir materialmente ya que tiene muchos inconvenientes. Para superarlos se pase de la base de considerar los acontecimientos o situaciones fácticas generadoras de la obligación de tributar, ... es decir, circunstancias fácticas que habitual y razonablemente significan capacidad contributiva, y a estas circunstancias el legislador trata de aprehender y convertir en hechos imponibles.”¹⁹

Al haber sostenido que los principios tributarios son de obligatorio cumplimiento por parte del legislador, todas las normas de rango inferior deberán respetar este principio.

Es por ello que si los principios constitucionales no fueran respetados por quienes tienen la obligación de legislar en materia tributaria, entrarían a tallar los dos mecanismos que la propia constitución establece para garantizar la vigencia de las normas constitucionales que son la no aplicación de la norma inconstitucional y las acciones de inconstitucionalidad de las leyes, acción popular y acción de amparo.

4.2 Causa del Impuesto

Así como afirmamos que una de las más importantes características del principio de capacidad contributiva es la de ser primerísimo limitante al poder tributario del Estado, asimismo la capacidad contributiva es considerada por un gran sector de la doctrina como causa jurídica del impuesto.

Así por ejemplo, Pérez de Ayala y González opinan que la capacidad contributiva es *“causa necesaria e insoslayable para la existencia del tributo”*.²⁰

Debemos recalcar la situación de que la simple creación de la norma tributaria no hace nacer a favor del fisco un derecho de crédito. Será sólo con la verificación o realización del hecho imponible previsto normativamente que surgirá la obligación por parte del sujeto pasivo de realizar el pago de la deuda tributaria para satisfacer de ese modo el derecho que ha surgido a favor del fisco. Y estos hechos imponibles o presupuestos de hecho tienen un contenido económico, es decir, significan un índice de capacidad contributiva o de contribuir a los gastos públicos, y ésta se manifiesta principalmente de tres formas: capacidad de adquirir riqueza (renta), posesión de la riqueza (patrimonio) y consumo de riqueza (gasto).

La Capacidad Contributiva como causa económica jurídica de la tributación se manifiesta principalmente en estos signos acreditativos de la riqueza y de la renta

¹⁹ VILLEGAS, Héctor. Op. cit. p. 64-65.

²⁰ PÉREZ DE AYALA, José Luis, *Las cargas públicas: Principios para su distribución*, Revista de Hacienda Española N° 59, Madrid 1979. p. 87.

²¹ JARACH, Dino. Op. cit. p. 102.

²² Ibidem. p. 104.

de los sujetos, y esto es lo que realmente interesa a la tributación, ya que no todos los hechos humanos pueden estar sujetas a ésta, sino sólo aquellos que tengan un contenido económico porque ese contenido se traduce en capacidad contributiva y en ello encontramos a la causa jurídica del impuesto. Dino Jarach en su obra “El hecho imponible”, sostiene al respecto:

(...) no cabe duda que el principio de capacidad contributiva esta implícito en la Constitución Política del país al recoger este los principios de igualdad y no confiscatoriedad.

“En la relación impositiva el criterio justificativo, la razón última por la cual la ley toma un hecho de la vida como presupuesto de una obligación tributaria es la capacidad contributiva. Esta, en efecto, es la única razón que explica la existencia como presupuestos de obligaciones tributarias de hechos aparentemente diferentes, pero con la común naturaleza económica, es la única razón que explica la graduación del impuesto según la magnitud económica del presupuesto de hecho, es el único presupuesto que representa un puente entre la ley y el hecho imponible. Por esto nos parece que se puede identificar el concepto de la capacidad contributiva con el de causa jurídica del impuesto.”²¹

Concordamos plenamente con el profesor Jarach, ya que es el pensamiento que actualmente informa a la moderna doctrina financiera. En un comienzo se consideró que la causa del tributo era las ventajas generales y particulares que obtienen los individuos del Estado, ya que estos son el fin práctico de la contribución y la razón por la cual el contribuyente vive en sociedad.

Este original planteamiento sobre el concepto de causa fue hecho por el profesor Grizzioti, el cual se modificó por la intervención del doctor Dino Jarach, introduciéndose el concepto de capacidad contributiva y la causa jurídica del impuesto quedó definida como la capacidad contributiva, en cuanto síntoma de participación del contribuyente en las ventajas generales y particulares derivadas de la actividad y de la existencia del Estado.²²

Se diferenciaba pues, una causa indirecta o mediata (las ventajas que el contribuyente goza de la existencia y actividad del Estado), y la causa última o inmediata (la capacidad contributiva). El insigne profesor argentino Manuel de Juano sostiene al hablar de la causa del impuesto:

“... pero ya podemos adelantar que es la capacidad

*contributiva donde debe verse la causa jurídica del hecho imponible, y no en el goce que los individuos obtengan de los servicios públicos que presta el Estado ni en la armonía o bienestar general de la colectividad, que sólo son la causa mediata de la tributación en cuanto ésta allega al erario los medios para satisfacer los gastos públicos que la actividad financiera del Estado originen.*²³

Tampoco podemos encontrar a la causa jurídica del tributo en la mera verificación del presupuesto de hecho previsto por la ley, y decir así que se paga determinado tributo porque la ley así lo manda, siendo esta atribución del Estado en base a su soberanía fiscal que lo faculta a procurarse de los medios pecuniarios para satisfacer sus necesidades. Y es que, como apunta el profesor español Tulio Rosembuj, para la configuración del tributo no basta la sola mención de la coacción.

*“Todo cuanto el elemento de la coacción no esclarece, se aclara apenas se piensa que el tributo es instrumento de la autoridad política para gravar manifestaciones de capacidad contributiva.”*²⁴

Es por ello que debemos identificar el concepto de causa jurídica del tributo con el de capacidad contributiva. El tributo no puede ser impuesto como una medida arbitraria, ni puede ser una manifestación desordenada de la facultad de imperium del Estado ni de su potestad tributaria, simplemente debemos encontrar una justificación superior, fundamentalmente ético-jurídica, esto es la causa por la cual el Estado exige el pago de tributos, y ésta la encontramos en la capacidad contributiva.

Como bien apunta el profesor Dino Jarach:

*“Hemos sostenido en otras ocasiones, y lo repetimos, que la capacidad contributiva constituye lo que, con la extensión de un concepto ya elaborado y usado en el derecho privado, aunque todavía materia de discusiones y divergencias, se podría titular causa jurídica del impuesto.”*²⁵

A su vez, el maestro Matías Cortéz Domínguez ha sostenido que lo que distingue al tributo de cualquier otra institución jurídica es su fundamento jurídico: La Capacidad Contributiva.²⁶


Entre los autores nacionales, el tributarista Luis Duran Rojo ha sostenido que de acuerdo a lo establecido en reiteradas sentencias del Tribunal Constitucional, todo tributo que establezca el legislador debe sustentarse en una manifestación de capacidad contributiva, lo que en buena cuenta quiere es confirmar que la relación entre la capacidad económica y tributo constituye el marco

que, en términos generales, legitima la existencia del tributo, lo que en esa perspectiva significa ligar al deber de contribuir al principio de capacidad contributiva, de modo que este se constituye base a partir de la cual aquel se operativiza.²⁷

Todas estas disertaciones nos llevan a concluir que, además de ser un principio tributario de máxima importancia, la capacidad contributiva es la causa misma de la existencia de un tributo. A decir del ilustre tributarista argentino Manuel de Juano:

*“La causa de la obligación tributaria, como enseñara Pugliese y con él la doctrina moderna financiera es, a nuestro juicio, la capacidad contributiva, o sea la capacidad económica de quien posee bienes o riqueza para el tributo, vale decir, la aptitud o potenciabilidad económica del individuo sometido a la soberanía de un Estado para contribuir al pago de los gastos públicos.”*²⁸

5. Conclusiones

- La capacidad contributiva es la potencialidad de contribuir a los gastos públicos que poseen los individuos sometidos al poder tributario del Estado; es la aptitud económica de los miembros de la comunidad para contribuir a la cobertura de los gastos públicos.
- Si bien el principio de capacidad contributiva no está expresamente recogido en la Constitución del Perú, su presencia se deduce de la existencia en la Carta Magna de los principios de igualdad y no confiscatoriedad que son los que lo conforman.
- El principio de capacidad contributiva al estar recogido en forma implícita en la Constitución del Perú no puede ser visto como una simple recomendación al legislador. Este no puede elegir arbitrariamente los presupuestos de hecho que son la base para la imposición, y se debe guiar por la capacidad contributiva, la cual es norma obligatoria que no puede dejar de ser tomada en cuenta.
- La principal característica del principio de capacidad contributiva es la de ser el límite material del poder tributario ya que hace que el tributo deba estructurarse de forma tal que grave a cada uno según su capacidad.
- La capacidad contributiva es la causa jurídica del impuesto ya que este es ajeno a toda actividad estatal específica relativa al contribuyente y por ello se debe encontrar su justificación en la potencialidad económica de las personas para contribuir al gasto público, esto es, su capacidad contributiva. 

23 DE JUANO, Manuel, *Curso de Finanzas y Derecho Tributario*, Tomo I Edic. Molanchino, 2ª edic. Rosario 1962, p. 278.

24 ROSEMBUJ, Tulio. *La imposición como política*. p. 23, citado en VILLEGAS, Héctor. Op. cit. p. 142.

25 JARACH, Dino. Op. cit. p. 91.

26 CORTÉS DOMÍNGUEZ, Matías, *Ordenamiento Tributario Español*, p. 74. citado en VILLEGAS, Héctor. Op. cit. p. 142.

27 DURAN ROJO, Luis, *La noción del deber constitucional de contribuir, Un estudio introductorio*. En “Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público”, Libro Homenaje a Armando Zolezzi Moller, Lima - 2006, Palestra Editores, Primera Edición, Pág. 90.

28 DE JUANO, Manuel. Op. cit. p. 278.