

## Contenido

INFORME ESPECIAL	El consumo de las personas naturales como elemento para identificar la capacidad contributiva	I-1
ACTUALIDAD Y APLICACIÓN PRÁCTICA	Tratamiento contable y tributario de las diferencias temporales de algunos litigios como consecuencia de la pandemia del COVID-19	I-7
	Régimen Mype Tributario: requisitos para su acogimiento (Parte final)	I-12
	Acerca de la oportunidad de la emisión del comprobante de pago y su incidencia en el IGV	I-15
NOS PREGUNTAN Y CONTESTAMOS	Nuevo Régimen Único Simplificado (Nuevo RUS) II	I-19
ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL	El inicio del cómputo del plazo de prescripción de la acción de la Administración Tributaria para cobrar la deuda exige que esta haya sido determinada	I-21
JURISPRUDENCIA AL DÍA	Nuevo Régimen Único Simplificado (Nuevo RUS) II	I-25
INDICADORES TRIBUTARIOS		I-26



# El consumo de las personas naturales como elemento para identificar la capacidad contributiva

Mario Alva Matteucci<sup>(\*)</sup>

Pontificia Universidad Católica del Perú

## Sumario

1. Introducción - 2. El principio de capacidad contributiva - 3. Manifestaciones de la capacidad contributiva - 4. El consumo y su importancia en la aplicación de la presunción de incremento patrimonial no justificado - 5. Ejemplo de aplicación de presunción de incremento patrimonial tomando en cuenta el consumo



### RESUMEN

Las personas realizan gastos para poder satisfacer sus necesidades, sean estas de nivel básico, por ejemplo, alimentación, salud, educación, vivienda, abrigo, entre otras. Pero también efectúa gastos relacionados con la satisfacción de otras necesidades, como puede ser el caso de actividades de recreo, ocio, capacitación, viajes, seguridad. En todas ellas existe un desembolso de dinero para poder solventarlas, lo cual refleja una capacidad de gasto o consumo que es una manifestación de la capacidad contributiva de las personas naturales.

Esta capacidad de gasto es investigada por la Administración Tributaria, con la finalidad de poder encontrar ingresos no declarados por el administrado, pudiendo aplicar la presunción del incremento patrimonial no justificado contenida en la legislación del impuesto a la renta.

**Palabras clave:** consumo / gasto / necesidades / capacidad contributiva / ingresos / incremento patrimonial

**Recibido:** 22-10-2020

**Aprobado:** 23-10-2020

**Publicado en línea:** 02-11-2020



### ABSTRACT

People make expenses to be able to satisfy their needs, be they basic, for example, food, health, education, housing, shelter, among others. But it also makes expenses related to the satisfaction of other needs, such as recreational activities, leisure, training, travel, security. In all of them there is a disbursement of money to be able to solve them, which reflects a spending or consumption capacity that is a manifestation of the contributory capacity of natural persons.

This spending capacity is investigated by the Tax Administration, in order to find income not declared by the company, being able to apply the presumption of unjustified capital increase contained in the income tax legislation.

**Keywords:** consumption / expenditure / needs / ability to pay / income / increase in assets

**Title:** The consumption of natural persons as an element to identify the contributory capacity

## 1. Introducción

A efectos de poder cubrir sus necesidades primarias destinadas a satisfacer el hecho de poder sobrevivir, las personas naturales efectúan desembolsos de dinero, el cual es producto de su trabajo o de ahorros, para

solventar gastos relacionados con su propia alimentación, la atención en salud, tener un techo donde poder vivir, contar con el abrigo y ropa, entre otras necesidades. Cabe indicar que en la actualidad la educación en todos sus niveles se ha convertido en una necesidad que debe ser satisfecha, toda vez que muchos la consideran como un elemento importante en el desarrollo humano.

Una vez cubiertas las necesidades descritas anteriormente, la persona natural buscará aumentar su propio bienestar y el de su familia, por lo que efectuará desembolsos de dinero ligados a la satisfacción de diversas actividades como, por ejemplo, recreo, ocio, capacitación especializada, viajes, seguridad, cirugías y tratamientos de belleza, entre otras.

(\*) Abogado. Profesor de cursos de tributación en la Pontificia Universidad Católica del Perú, Universidad Nacional Mayor de San Marcos y la Universidad ESAN.

En todas ellas existe un desembolso de dinero para poder solventarlas, lo cual refleja una capacidad de gasto o consumo que es una manifestación de la capacidad contributiva de las personas naturales y es materia de revisión muchas veces por parte de la Administración Tributaria, en casos de revisión de ingresos o la posibilidad de acreditar algún incremento de patrimonio que no es justificado.

Por lo antes mencionado, el consumo resulta un elemento importante a tener en consideración dentro de las labores del ejercicio de la facultad discrecional de fiscalización por parte de la Sunat, por lo que dicho tema es materia de revisión en el presente informe.

## 2. El principio de capacidad contributiva

El principio de capacidad contributiva no se encuentra señalado expresamente dentro del texto del artículo 74 de la Constitución Política del Perú; por tanto, de acuerdo a la doctrina recibe el calificativo de principio implícito, el cual tiene correlato y sustento con el principio de igualdad<sup>1</sup>.

Con respecto al carácter implícito de este principio, podemos citar el pronunciamiento del Tribunal Constitucional en la Resolución **STC N.º 53-2004-PI/TC** del 9 de enero del 2003, donde indica que **“la capacidad contributiva es un principio implícito de la tributación que tiene un nexo indisoluble con el hecho sometido a la imposición, configurando el presupuesto legitimador para establecer tributos”**.

Como fundamento de la existencia del principio de capacidad contributiva, podemos citar el pronunciamiento del Tribunal Constitucional en la **STC N.º 5970-2006-PA/TC** de fecha 12 de noviembre del 2007, el cual indica lo siguiente:

*La búsqueda de una sociedad más equitativa –ideal al que no es ajeno el Estado peruano– se logra justamente utilizando diversos mecanismos, entre los que la tributación juega un rol preponderante y esencial, pues a través de ella cada ciudadano, respondiendo a su capacidad contributiva, aporta parte de su riqueza para ser redistribuida en mejores servicios; de ahí que quienes ostentan la potestad tributaria, deban llamar al ciudadano a contribuir con el sostenimiento de los gastos estatales sin distinción ni privilegios; siendo este, a priori, el trasfondo del principio de igualdad en la tributación.*

Cuando hacemos referencia al principio de capacidad contributiva, debemos precisar que está relacionado con la aptitud que tiene el contribuyente para que sea calificado como sujeto pasivo de

las obligaciones tributarias. Para ello, es necesario que el contribuyente exhiba o cuente con algunos elementos o hechos que reflejen o revelen riqueza, es decir, que tenga capacidad económica.

**“Su significado consiste en la aptitud económica de los obligados tributarios para afrontar prestaciones patrimoniales coactivas con las cuales brindar cobertura a los gastos públicos y satisfacer otras necesidades del Estado”<sup>2</sup>.**

Al consultar la doctrina extranjera, observamos la opinión de SPISSO:

*El principio de capacidad contributiva exige una exteriorización de la riqueza, o renta real o potencial que legitime la imposición. El principio de no confiscatoriedad, al fijar la medida en que el tributo puede absorber esa riqueza, subraya la existencia de capacidad económica como presupuesto de la imposición.<sup>3</sup>*

Al respecto, el maestro VILLEGAS señala lo siguiente:

*[...] son impuestos personales aquellos que tiene en cuenta la especial situación del contribuyente, valorando todos los elementos que integran el concepto de su capacidad contributiva. Por ejemplo la imposición progresiva sobre la renta global que tiene en cuenta situaciones como las cargas de familia, el origen de la renta, etc.*

*Los impuestos reales, en cambio, consideran en forma exclusiva la riqueza gravada con prescindencia de la situación personal del contribuyente. Así por ejemplo, los impuestos a los consumos o el impuesto inmobiliario.<sup>4</sup>*

MESÍAS CANCHARI indica qué es principio de capacidad contributiva de la siguiente forma:

*[...] la aptitud del contribuyente para ser sujeto pasivo de las obligaciones tributarias, aptitud que viene establecida por la presencia de hechos reveladores de riqueza (capacidad económica) que luego de ser tomados en cuenta a la valorización del legislador y verificados con los fines de la naturaleza política, social y económica, son elevados a una categoría imponible.<sup>5</sup>*

Hay que dejar en claro que a veces el Estado solo busca recaudar tributos y no toma en cuenta la capacidad contributiva del deudor tributario, lo cual significa una violación al cumplimiento de los principios rectores de la tributación, dejando al contribuyente en una situación de indefensión. En este sentido, SPISSO indica que **“la pretensión de aplicar un tributo ante la inexistencia de**

**capacidad económica, al momento de la sanción del gravamen, so pretexto de necesidades del Estado, implica la adhesión a una filosofía que no se compatibiliza con el ideario del programa constitucional”<sup>6</sup>.**

El principio de capacidad contributiva guarda estrecha relación con el principio de igualdad, ello se puede observar en la opinión de BRAVO CUCCI quien indica lo siguiente:

*[...] debe ser reconocido el hecho de que el principio de igualdad tributaria no puede ser operados sin la ayuda del Principio de Capacidad contributiva, cuando se observa la capacidad de contribuir de las personas físicas y jurídicas, esta capacidad subordina al legislador y atribuye al órgano jurisdiccional el deber de controlar su efectividad, en cuanto poder de control de la constitucionalidad de las leyes y de la legalidad de los actos administrativos.<sup>7</sup>*

En una publicación de Aeel se precisa, con respecto al principio de igualdad, lo siguiente: **“Igualdad: Garantiza igual trato para quienes se encuentren en situación económica o capacidad contributiva similar. La aplicación del principio económico de la capacidad contributiva está referida sustantivamente a los impuestos a la renta y patrimoniales”<sup>8</sup>.**

La aplicación del principio de capacidad contributiva respecto de una norma tributaria no implica de inmediato que la misma lo trasgreda, sino que los jueces al momento de evaluar algún mecanismo impugnatorio presentado por el contribuyente lo determinarán.

En esta parte resulta de importancia lo indicado por DANOS ORDOÑEZ:

**[...] el Tribunal Constitucional Español en la sentencia N.º 221 del 11 de diciembre de 1992, a propósito de resolver una demanda interpuesta contra una ley que supuestamente trasgredía los principios constitucionales, señaló lo siguiente:**

*“[...] el principio de capacidad contributiva no es un axioma del que pueden extraerse por simple deducción lógica consecuencias positivas, precisas y concretas, sobre la particular regulación de cada figura tributaria; [...] es constitucionalmente posible que el legislador tributario, al regular cada figura impositiva, otorgue preeminencia a otros valores o principios respetando en todo caso, los límites establecidos por la Constitución [...]”<sup>9</sup>.*

<sup>1</sup> El Principio de Igualdad si se encuentra incluido dentro del texto del artículo 74 de la Constitución Política del Perú, por lo que de acuerdo con la doctrina recibe el nombre de principio explícito.

<sup>2</sup> CASAS, José Oswaldo, “Principios Jurídicos de la Tributación”, en el Tratado de Tributación, t. I, Derecho Tributario, vol. 1, p. 314.

<sup>3</sup> SPISSO, Rodolfo R., Derecho Constitucional Tributario, Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1991, p. 242.

<sup>4</sup> VILLEGAS, Héctor B., Curso de finanzas, derecho financiero y tributario, 6.ª ed. ampliada y actualizada, tomo único, Buenos Aires: Editorial Depalma, 1997, p. 75.

<sup>5</sup> MESÍAS CANCHARI, Víctor Guillermo, “Comentarios tributarios. Derecho constitucional tributario - Persona natural”, Recuperado de <<http://blog.pucp.edu.pe/blog/victormesiascanchari/2014/09/23/derecho-constitucional-tributario-persona-natural/>>.

<sup>6</sup> SPISSO, Rodolfo R., Derecho Constitucional Tributario, ob. cit., p. 248.

<sup>7</sup> BRAVO CUCCI, Jorge, “Breves reflexiones sobre el desarrollo jurisprudencial del principio de capacidad contributiva”, en la revista virtual Ita Lus Esto, editada por los alumnos de la Facultad de Derecho de la Universidad de Piura, p. IIE. Recuperado de <<http://www.itaiusesto.com/breves-reflexiones-sobre-el-desarrollo-jurisprudencial-del-principio-de-capacidad-contributiva/>>.

<sup>8</sup> COMISIÓN DE ESTUDIO DE REFORMA CONSTITUCIONAL, “Aspectos tributarios”, Recuperado de <[http://www.aeel.com/system/files/archivos/anatrib/01\\_08\\_AT\\_x.pdf](http://www.aeel.com/system/files/archivos/anatrib/01_08_AT_x.pdf)>.

<sup>9</sup> DANOS ORDOÑEZ, Jorge, “El régimen tributario en la Constitución: Estudio preliminar”, en Themis, N.º 29, Lima, 1994, p. 135.

Al efectuar una revisión del derecho comparado sobre este tema, VILLANUEVA GUTIÉRREZ indica lo siguiente:

*Desde la perspectiva jurídica, las Constituciones de España e Italia refieren expresamente el principio de capacidad contributiva como informador para la imposición de cargas tributarias a los particulares. En Latinoamérica, en igual sentido las Constituciones de Brasil, Colombia, Venezuela y Ecuador hacen expresa alusión al referido principio. Esto significa que, a nivel de Derecho Comparado, países de honda tradición jurídica y doctrina largamente más lograda que la nuestra, avalan la aplicación del principio de capacidad contributiva en la sanción de cargas tributarias. Por otra parte, si bien nuestra Constitución no recoge explícitamente el principio indicado, nos permitimos interpretar que el principio constitucional de igualdad tributaria, como concepto jurídico indeterminado, no puede tener como contenido otro que no sea el de la capacidad contributiva, pues en base a tal elemento concretizador logramos equilibrar el sacrificio que importa el pago de tributos, según los distintos niveles de ingresos.<sup>10</sup>*

En la doctrina observamos una explicación crítica sobre el principio de capacidad contributiva por parte del maestro VILLEGAS:

*No puede dejar de reconocerse que la capacidad contributiva, como principio válido del derecho tributario, ha sido objeto de severas objeciones doctrinarias y de ataques a menudo muy mordaces, tanto para el principio en sí mismo, como en la forma en que se lo pretende aplicar públicamente.*

*Así, Alfredo Becker dice que esta expresión por sí misma es un recipiente vacío, que puede ser llenado con los más diversos contenidos. Se trata de una locución ambigua que se presta a las más variadas interpretaciones<sup>11</sup>.*

El tratadista MOSCHETTI, con respecto al principio de capacidad contributiva, precisa que **“capacidad contributiva no es, por tanto, 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 en nuestra Constitución”<sup>12</sup>.**

En concordancia con el tema, GARCÍA NOVOA indica que **“la exigencia del respeto de capacidad contributiva, como derivación de la función constitucional que impone a los poderes públicos, ha planteado numerosos problemas, por ejemplo, en orden a la pretensión de construir un concepto de capacidad contributiva aplicable a todas las figuras tributarias”<sup>13</sup>.**

Finalmente, podemos citar incluso una encíclica elaborada por el Papa Juan XXIII que lleva como nombre **Mater et Magistra**. En ella, específicamente en el acápite 132, se precisa lo siguiente: **“Por los que se refiere a los impuestos, la exigencia fundamental de todo sistema tributario justo y equitativo es que las cargas se adapten a la capacidad económica de los ciudadanos”<sup>14</sup>.**

Otro pronunciamiento del Tribunal Constitucional sobre el tema de la capacidad contributiva lo podemos encontrar en la **STC N.º 53-2004-AI/TC:**

*El principio de capacidad contributiva es un principio constitucional 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 unimismado con el propio principio de igualdad, en su vertiente vertical.*

[...]

*La capacidad contributiva como fundamento de la imposición es innegable en el caso de impuestos, pues estos tributos no están vinculados a una actividad estatal directa a favor del contribuyente, sino más bien, básicamente, a una concreta manifestación de capacidad económica para contribuir con los gastos estatales. Lo recaudado por estos tributos va a una caja fiscal única para luego destinarse a financiar servicios generales e indivisibles.*

Tengamos en cuenta lo señalado por CALVO ORTEGA cuando precisa que **“el contribuyente manifiesta capacidad económica; obviamente, la que de manera necesaria incorpora todo el hecho imponible; no es, sin embargo, un acto exclusivo del contribuyente en cuanto que otros sujetos pasivos que se relacionen con él tienen también una situación que revela esa misma capacidad”<sup>15</sup>.**

### 3. Manifestaciones de la capacidad contributiva

La capacidad contributiva se manifiesta de diversas maneras en los distintos tributos, sean estos impuestos, contribuciones o tasas. Allí lo que se debe analizar es si las personas naturales cumplen las condiciones señaladas en la hipótesis de incidencia tributaria de cada tributo. De

ser así, habría afectación tributaria y por ende el pago del tributo respectivo.

A continuación revisaremos algunos de ellos.

#### 3.1. En el caso de los arbitrios municipales

A primera vista se podría indicar que el principio de capacidad contributiva no sería aplicable, toda vez que lo importante en el caso de los arbitrios<sup>16</sup> el presupuesto generador de la obligación tributaria es la prestación de un servicio y no tanto la propiedad de un bien inmueble, elemento esencial en el caso de la determinación del impuesto predial, en donde sí importa la capacidad contributiva.

Sin embargo, si se observa con mayor detalle, la capacidad contributiva se puede apreciar en otros hechos complementarios, como puede ser el caso de la intensidad del servicio prestado a favor del contribuyente.

Del mismo modo, la capacidad contributiva se manifestaría en la aplicación de una menor tasa, para el caso de las zonas de bajos recursos en las cuales el servicio brindado por la entidad municipal tendría un menor costo, debido a la asunción de parte del mismo por la propia municipalidad.

#### 3.2. En el caso del impuesto predial

El elemento importante en la afectación del pago del impuesto predial es la propiedad del predio, lo que determina un rasgo típico de la capacidad contributiva que se exterioriza en la propiedad de uno o más predios.

Por ello, en la medida que se cuente con un mayor número de predios por parte del contribuyente dentro de una misma jurisdicción territorial, el impuesto será más elevado, al aplicar la escala acumulativa progresiva contenida en la propia Ley de Tributación Municipal<sup>17</sup>, específicamente en el texto del artículo 13 de dicha norma<sup>18</sup>.

#### 3.3. En el caso del impuesto de alcabala

En el caso del impuesto de alcabala<sup>19</sup>, este tributo refleja en cierto modo una capacidad contributiva de parte del adquirente o comprador del bien inmueble, motivo por el cual el legislador decidió afectar al comprador y no al vendedor del bien inmueble que es transferido.

<sup>16</sup> Dentro de esta categoría de tributo encontramos al arbitrio de limpieza pública, el mantenimiento de parques y jardines públicos y el de serenazgo o seguridad ciudadana.

<sup>17</sup> El Texto Único Ordenado de la Ley de Tributación Municipal se aprobó a través del Decreto Supremo N.º 156-2004-EF, el cual se publicó en el diario oficial El Peruano el 15-11-2004.

<sup>18</sup> La escala acumulativa progresiva tiene tres tramos. El primer tramo de autoavalo es hasta 15 UIT y la alícuota aplicables es 0.2 %, el segundo tramo es más de 15 y hasta 60 UIT con una tasa del 0.6 % y el tramo final es por predios que superan las 60 UIT, correspondiendo la aplicación de la tasa del 1.0 %.

<sup>19</sup> Si desea conocer con mayor detalle el impuesto de alcabala, le recomendamos ingresar en la siguiente dirección web: <<http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioiva/2014/07/16/qu-eso-lo-que-debe-conocer-del-impuesto-de-alcabala/>> (consultado el 23-10-2020).

<sup>10</sup> VILLANUEVA GUTIÉRREZ, Walker, “El principio informador en la tasa: el beneficio, el costo y la capacidad contributiva”, en la revista Cuadernos Tributarios, N.º 22, IFA-Perú, diciembre de 1998, pp. 78 y 79.

<sup>11</sup> VILLEGAS, Héctor B., “Los principios tributarios en la nueva constitución de Córdoba”, en la Revista del IPDT, N.º 15, Marzo de 1989, p. 6.

<sup>12</sup> MOSCHETTI, Francesco, “El Principio de Capacidad Contributiva”, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980, p. 277.

<sup>13</sup> GARCÍA NOVOA, César, El concepto de tributo, 1.ª ed., Tax editor, 2009, p. 256.

<sup>14</sup> Si se desea consultar en su integridad la Encíclica Mater et Magistra, puede ingresar a la siguiente dirección web: <[http://w2.vatican.va/content/john-xxiii/es/encyclicals/documents/hf\\_j-xxiii\\_enc\\_15051961\\_mater.html](http://w2.vatican.va/content/john-xxiii/es/encyclicals/documents/hf_j-xxiii_enc_15051961_mater.html)> (consultado el 10-11-2016).

<sup>15</sup> CALVO ORTEGA, Rafael, Curso de Derecho Financiero I. Derecho Tributario. Parte general, 8.ª ed., Madrid: Editorial Thomson-Civitas, 2004, p. 153.

### 3.4. En el caso del impuesto a las embarcaciones de recreo

El impuesto a las embarcaciones de recreo<sup>20</sup> es un impuesto de tipo patrimonial que grava al propietario o poseedor de las embarcaciones de recreo o similares.

De este modo, si las embarcaciones de recreo representan un bien que en su mayor parte constituye un bien de tipo suntuario, el control y registro del mismo a cargo de la Sunat constituiría un complemento perfecto, debido al hecho que se puede verificar con mayor seguridad la capacidad contributiva de los contribuyentes, permitiendo adicionalmente revisar si es o no aplicable la presunción del incremento patrimonial no justificado.

### 3.5. En el impuesto a los espectáculos públicos no deportivos

El impuesto a los espectáculos públicos no deportivos<sup>21</sup> grava el monto que se abona por presenciar o participar en espectáculos públicos no deportivos que se realicen en locales y parques cerrados.

La obligación tributaria se origina al momento del pago del derecho de ingreso para presenciar o participar en el espectáculo.

En este tipo de tributo se aprecia que existe una manifestación de la capacidad contributiva del contribuyente, al existir de por medio una actividad de recreo, el cual no cubre la satisfacción de una necesidad básica.

### 3.6. En el impuesto temporal a los activos netos (ITAN)

En el caso del impuesto temporal a los activos netos se grava la propiedad de activos netos, la cual es una manifestación de la capacidad contributiva.

En este punto apreciamos un pronunciamiento del Tribunal Constitucional, al emitir la **Sentencia N.º 01004-2009-PA/TC**<sup>22</sup>, en la cual en uno de sus considerandos precisa lo siguiente:

*Se determinó también que el ITAN era un impuesto al patrimonio, por cuanto toma como manifestación de capacidad contributiva los activos netos, es decir, la propiedad. Los impuestos al patrimonio están constituidos por los ingresos que obtiene el fisco al gravar el valor de los bienes y derechos que constituyen la propiedad, así como su transferencia (ejemplo de ello son los impuestos predial, de alcabala, vehicular, etc.). Así se considera que el ITAN es un impuesto autónomo que efectivamente grava activos netos como manifestación de capacidad contributiva no directamente relacionado con la renta.*

20 Si desea conocer con mayor detalle el Impuesto a las Embarcaciones de Recreo, le recomendamos ingresar en la siguiente dirección web: <<http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/2016/07/18/el-impuesto-a-las-embarcaciones-de-recreo-cual-es-su-tratamiento-tributario/>>.

21 Si desea conocer con mayor detalle el Impuesto a los Espectáculos Públicos No Deportivos, le recomendamos ingresar en la siguiente dirección web: <<http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/2019/11/04/el-impuesto-a-los-espectaculos-publicos-no-deportivos-algunos-apuntes/>>.

22 Esta información puede consultarse ingresando a la siguiente dirección web: <<https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2009/01004-2009-AA.html>> (consultado el 23.10.2020).

### 3.7. En el impuesto a la renta

Las ganancias generadas por las empresas, la riqueza obtenida fruto del trabajo personal, sea dependiente o independiente, los réditos obtenidos por la colocación de un capital, o la explotación eficiente de una maquinaria, entre otras manifestaciones de riqueza, determinan que los Estados busquen la posibilidad de afectarlos impositivamente con el impuesto a la renta<sup>23</sup>.

En el caso puntual del impuesto a la renta se contempla la aplicación del principio de equidad en sus dos vertientes (horizontal y vertical), al estar relacionada con la capacidad contributiva<sup>24</sup>.

A continuación, observamos brevemente cada una de ellas:

- En la **equidad horizontal** si los contribuyentes se encuentran en una misma situación entonces deberán soportar idéntica carga tributaria.

En este punto y según lo indica **PEARCE** “**el concepto se utiliza con más frecuencia con respecto a los impuestos y la renta, así se sostiene que la equidad horizontal se consigue si individuos con la misma renta se enfrentan a la misma carga impositiva**”<sup>25</sup>.

No olvidemos que “**el concepto ‘horizontal’ supone que quienes están en igual situación, en términos de capacidad contributiva, deben tributar el mismo monto de impuesto. De ahí la importancia de que el impuesto sea ‘personal’ en el sentido de tomar en cuenta la referida capacidad del contribuyente en su conjunto, para lo cual es necesario que sea ‘global’**”<sup>26</sup>.

- En la **equidad vertical** los contribuyentes que tienen menor capacidad contributiva asumen menor presión tributaria, mientras que los contribuyentes que poseen una mayor riqueza, soportan una carga tributaria más elevada.

Es pertinente informar que “**la equidad vertical puede verse afectada cuando las personas que tienen mayor capacidad de pago no aportan proporcionalmente un monto mayor del tributo. Esto puede ocurrir porque las personas de rentas más altas suelen tener mayor acceso a las asesorías**

23 ALVA MATTEUCCI, Mario, “¿Qué teorías se aplican para determinar la afectación al impuesto a la renta?”. Esta información puede consultarse ingresando a la siguiente dirección web: <<http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/2019/12/02/que-teorias-se-aplican-para-determinar-la-afectacion-del-impuesto-a-la-renta/>> (consultado el 23-10-2020).

24 Se entiende como tal a la capacidad económica para contribuir al gasto público. Por tal motivo, en la doctrina se afirma que aquel que tenga igual capacidad económica que otro debe de estar en igual situación tributaria.

25 PEARCE, David W. Diccionario Akal de Economía Moderna, Ediciones AKAL, 1999, p. 149.

26 COSTA GONZÁLEZ, Ceferino Albano, “Los principios de equidad, capacidad contributiva e igualdad. Breve síntesis conceptual”, en el portal del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT). Esta información puede consultarse ingresando a la siguiente dirección web: <<https://www.ciat.org/los-principios-de-equidad-capacidad-contributiva-e-igualdad-breve-sintesis-conceptual/>> (consultado el 22-10-2020).

**profesionales que muchas veces promueven estrategias de elusión**”<sup>27</sup>.

Citando nuevamente a PEARCE observamos que “**en el campo impositivo, la equidad vertical requiere que las cargas impositivas de los individuos estén relacionadas con sus niveles de renta. De este modo la equidad vertical se presenta como un argumento en favor de los impuestos progresivos o proporcionales, de modo que los que perciben mayores rentas paguen más impuestos**”<sup>28</sup>.

Por su parte, COSTA GONZÁLEZ indica lo siguiente:

*El término “vertical” significa que quienes se encuentren en diferente nivel en términos de capacidad contributiva, deben tributar importes distintos. Para ello es fundamental el uso de tasas progresivas en donde la alícuota aumenta más que proporcionalmente con el incremento de la base imponible. Ello es lo opuesto a un impuesto regresivo en donde la fracción del ingreso que se destina para pagar el impuesto disminuye al aumentar este. La progresividad no solo se alcanza por la estructura de la escala de tasas sino también por los mínimos no imponibles (monto mínimo de subsistencia del contribuyente).<sup>29</sup>*

Es importante precisar que los índices básicos de capacidad contributiva se resumen en tres:

- i) la renta que se obtiene;
- ii) el capital que se posee; y
- iii) el gasto o consumo que se realiza.

La doctrina en general acepta que de estos tres referentes, el más utilizado es el criterio de la renta que se obtiene, por lo que claramente el impuesto sobre la renta se ajusta a la capacidad contributiva, y en consecuencia contempla la equidad<sup>30</sup>.

**Considera que son tributos directos aquellos que recaen sobre la riqueza o el patrimonio, pues estos referentes constituyen verdaderas manifestaciones directas, inmediatas de la capacidad contributiva.**

Dentro de la doctrina apreciamos la opinión de MOSCHETTI que es citado por SPISSO, en donde reconoce a los factores que pueden ser utilizados, para reconocimiento de una capacidad contributiva, sobre todo aplicable en la afectación con el impuesto a la renta.

De este modo indica que “**existe consenso en la doctrina en considerar índices de**

27 PABLO JIMÉNEZ, Juan y PODESTÁ, Andrea, “La tributación sobre la renta en América Latina: desafíos y perspectivas”, en el libro *Consensos y conflictos en la política tributaria de América Latina. Naciones Unidas de GÓMEZ SABAINI, Juan Carlos; PABLO JIMÉNEZ, Juan y MARTNER, Ricardo (editores). Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), Santiago, marzo del 2017, p. 82.*

28 PEARCE, David W. Diccionario Akal de Economía Moderna, ob. cit. p. 149.

29 COSTA GONZÁLEZ, Ceferino Albano, “Los principios de equidad, capacidad contributiva e igualdad. Breve síntesis conceptual”, ob. cit.

30 GARCÍA MULLIN, Roque, “Manual del Impuesto a la Renta”, Buenos Aires: Centro Interamericano de Estudios Tributarios (CIET), DOC N.º 872, 1978.

capacidad contributiva los siguientes factores: la renta global, el patrimonio neto, el gasto global, los incrementos patrimoniales (sucesiones, donaciones, premios de loterías, etc.) y los incrementos de valor del patrimonio”<sup>31</sup>.

Podemos citar como sustento de la capacidad contributiva un pronunciamiento del Tribunal Constitucional, nos referimos a la **STC N.º 2727-2002-AA/TC** de fecha 19 de diciembre del 2003. Allí se indica lo siguiente:

*Cuando un tributo grava las rentas o utilidades, como en el caso del Impuesto a la Renta, es claro que dichas rentas o utilidades forman parte del patrimonio del contribuyente. La propiedad, en ese sentido, es también una manifestación de riqueza y, como tal, es susceptible de ser gravada conforme al principio de capacidad contributiva.*

Otro pronunciamiento del Tribunal constitucional sobre la capacidad contributiva en el impuesto a la renta lo apreciamos en la **STC N.º 33-2004-AI/TC** de fecha 28 de setiembre del 2004. En ella se indica lo siguiente:

*En el caso del Impuesto a la Renta el legislador solo podrá tomar como índice concreto de capacidad contributiva la renta generada por el sujeto pasivo del tributo o aquella que potencialmente pueda ser generada, y en esa misma línea podrán ser indicadores de capacidad contributiva en otros tributos el patrimonio o el nivel de consumo o gasto o la circulación del dinero; demás está decir que en caso de renta inexistente o ficticia, el quiebre del principio se torna evidente. En igual sentido, cuando nos encontramos frente a una obligación legal derivada de una obligación tributaria principal, como ocurre en el caso de los anticipos o pagos a cuenta, el principio de capacidad contributiva obliga a que el legislador respete la estructura del tributo y, como no puede ser de otro modo, el hecho generador de la imposición.*

Podemos citar como sustento de la capacidad contributiva un pronunciamiento del Tribunal Constitucional, nos referimos a la **STC N.º 2727-2002-AA/TC (Caso IEAN)**<sup>32</sup>. Allí se precisó lo siguiente:

*Uno de los principios constitucionales a los cuales está sujeta la potestad tributaria del Estado es el de no confiscatoriedad de los tributos. Este principio informa y limita el ejercicio de la potestad tributaria estatal [...]. Asimismo, 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 ca-*

**pacidad personal o patrimonial de los contribuyentes.** [El resaltado es nuestro]

#### 4. El consumo y su importancia en la aplicación de la presunción de incremento patrimonial no justificado

Tengamos en cuenta que los consumos constituyen un elemento importante para la revisión por parte del fisco, toda vez que se reflejan en cierto modo una capacidad económica de la persona natural, la cual se ve reflejada en una manifestación de la capacidad contributiva.

En la medida que los consumos sean frecuentes y los mismos no encuentren algún sustento de la forma en la que se pudo obtener el ingreso suficiente para poder realizarlos, será materia de revisión por parte del fisco, utilizando para ello métodos para poder aplicar la presunción del incremento patrimonial no justificado.

Esta presunción se encuentra regulada en el texto del artículo 52 de la Ley del Impuesto a la Renta, y su concordancia reglamentaria la encontramos en el texto de los artículos 60 y 60-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Según lo indica el texto del numeral 6 del literal a) del artículo 60 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, se debe entender el término “consumos” de la siguiente manera:

*A todas aquellas erogaciones de dinero efectuadas durante el ejercicio, destinadas a gastos personales tales como alimentación, vivienda, vestido, educación, transporte, energía, recreación, entre otros, y/o a la adquisición de bienes que al final del ejercicio no se reflejan en su patrimonio, sea por extinción, enajenación o donación, entre otros. También se consideran consumos a los retiros de las cuentas de entidades del sistema financiero de fondos depositados durante el ejercicio.*

En este punto, es importante analizar dos rubros para ver si una persona cuenta o no con capacidad de pago o ingresos, y determinar si es posible la aplicación de la presunción del incremento patrimonial no justificado. Aquí se debe analizar las variaciones patrimoniales y los consumos realizados.

En el caso de las **variaciones patrimoniales** se toma en cuenta para efectos de la afectación al impuesto a la renta los cambios del valor del patrimonio, que son propiedad del individuo, obtenidos entre el comienzo y el fin del periodo. Por ejemplo, puede tomarse en cuenta un periodo inicial de revisión que puede coincidir con el ejercicio con el 1 de enero y se toma como punto final el 31 de diciembre.

Si una persona al 1 de enero contaba con un vehículo que utilizaba para su trans-

porte personal y al 31 de diciembre la Administración Tributaria aprecia que tiene registrado a su nombre 12 vehículos en el Registro Público de Propiedad Vehicular, sin embargo, no tiene ingresos declarados anualmente ante el fisco, toda vez que no ha presentado declaraciones juradas que puedan sustentar los ingresos que obtuvo para la compra de los mencionados bienes.

Sobre las variaciones patrimoniales, resulta pertinente citar la conclusión del **Informe N.º 080-2011-SUNAT/2B0000** de fecha 28 de junio del 2011, el cual señala lo siguiente:

*A efecto de determinar el incremento patrimonial no justificado, se verificará, previamente, la documentación presentada por el contribuyente, a fin de establecer si los fondos provenientes de rentas e ingresos percibidos en el ejercicio y en ejercicios anteriores fueron utilizados para la adquisición de bienes y/o la realización de consumos en el ejercicio fiscalizado.*

*De lo contrario, tal importe podrá considerarse como incremento patrimonial en caso que no se acredite de otro modo que no implica una variación patrimonial”<sup>33</sup>.*

El segundo de los rubros utilizados para poder verificar si hay o no incremento patrimonial serían los **consumos** realizados por la persona que se está fiscalizando. Aquí pueden estar, por ejemplo, el uso de bienes de consumo adquiridos con la renta del ejercicio, adquisición de bienes y uso de diversos servicios, ya sean de propia producción, por el tema de goce de actividades de descanso y recreo, como es el caso de las caminatas, los paseos como juegos o caminatas, etc.

Dentro de la Ley del Impuesto a la Renta, específicamente en el capítulo XII denominado “De la Administración del Impuesto y su determinación sobre base presunta”, se encuentra el texto del artículo 92, el cual precisa que, para efectos de determinar las rentas o cualquier ingreso que justifiquen los incrementos patrimoniales, la Administración Tributaria (particularmente la Sunat) podrá requerir al deudor tributario que sustente el destino de dichas rentas o ingresos.

De esta manera, el incremento patrimonial se determinará tomando en cuenta, entre otros, los siguientes elementos:

- los signos exteriores de riqueza;
- las variaciones patrimoniales;
- la adquisición y transferencia de bienes;
- las inversiones;
- los depósitos en cuentas de entidades del sistema financiero nacional o del extranjero;
- los consumos; y

<sup>33</sup> El texto completo del Informe N.º 080-2011-SUNAT/2B0000 puede consultarse en la siguiente página web: <<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2011/informe-oficios/080-2011.pdf>>.

<sup>31</sup> SPISO, Rodolfo citando a MOSCHETTI en su libro Derecho constitucional tributario, Buenos Aires: Editorial Depalma, p. 354.  
<sup>32</sup> IEAN son las siglas del impuesto especial a los activos netos.

- g) los gastos efectuados durante el ejercicio fiscalizado, aun cuando estos no se reflejen en su patrimonio al final del ejercicio, de acuerdo a los métodos que establezca el reglamento.

Las maneras en las cuales se aprecia una verdadera capacidad de gasto que a veces pareciera ser que puede pasar como oculta son variadas y de múltiples formas, sean estas de manera directa o indirecta. Es precisamente a través de estas manifestaciones en las cuales la Administración Tributaria puede apreciar algún tipo de renta oculta o no declarada.

Cabe mencionar que el texto del artículo 52 de la Ley del Impuesto a la Renta se regula el supuesto de la presunción de incremento patrimonial, en la medida que no pueda ser justificada por el deudor tributario, conforme se aprecia a continuación:

#### Ley del Impuesto a la Renta (Parte pertinente)

**Artículo 52.-** Se presume que los incrementos patrimoniales cuyo origen no pueda ser justificado por el deudor tributario, **constituyen renta neta no declarada por este.** [El resaltado es nuestro]

Los incrementos patrimoniales NO podrán ser justificados con:

[...]

b) Utilidades derivadas de actividades ilícitas

Como soporte podemos citar a un pronunciamiento emitido por el Tribunal Fiscal, nos referimos a la **RTF N.º 01692-4-2006**, la cual se menciona a continuación:

#### RTF N.º 01692-4-2006

En ese orden de ideas, resulta impertinente el argumento del recurrente según el cual no procede la aplicación de la mencionada presunción (Artículo 52 LIR), en tanto la Administración tiene conocimiento del origen ilícito del dinero que obtuvo en cuentas bancarias en Suiza, toda vez que, como se ha indicado, no cabe la justificación del incremento patrimonial detectado a aquel con el resultado de actividades ilícitas como pretende hacerlo el recurrente, careciendo de relevancia avocarse a discutir si el Impuesto a la Renta grava las rentas provenientes de actividades ilegales, toda vez que operada la presunción bajo análisis [...], se presume de pleno derecho que las rentas que habría generado este constituyen renta gravable [...]

En esa misma línea, apreciamos la opinión de DELGADO RATTO cuando precisa lo siguiente:

Esta [...] teoría abandona como elemento básico de la definición la oposición de los conceptos de renta y capital, considerando simplemente renta al crecimiento del potencial económico del titular en dos momentos distintos. El solo hecho de la existencia de un aumento en el patrimonio neto que ha acrecido el poder de compra del individuo, habilita, según este criterio, para considerar existente la renta gravable. En la definición de Simons está claramente expuesto el

concepto de renta conforme a ella, al decir que lo es la suma algebraica de:

1. los consumos efectuados;
2. el cambio en el valor del patrimonio poseído entre el comienzo y fin del período de que se trate.

De esta manera, la renta obtenida al final de un ejercicio fiscal determinado será equivalente a la suma de los consumos efectuados y el cambio de valor (positivo o negativo) del patrimonio en dicho período, que a su vez será el resultado de restar la riqueza al principio del período a la riqueza al finalizar dicho período.<sup>34</sup>

Como crítica del tema del consumo, apreciamos la opinión de CASTRO, cuando precisa que **“en el capitalismo, el consumo equivale a comprar, no a resolver necesidades. Al mercado nunca le importaron las necesidades humanas, sino la rentabilidad monetaria que genera el intercambio de mercancías. Solo importa la demanda efectiva, esto es, la demanda de quienes pueden pagar esos productos”**<sup>35</sup>.

#### 5. Ejemplo de aplicación de presunción de incremento patrimonial tomando en cuenta el consumo

En este punto, apreciamos el texto del Informe N.º 080-2011-SUNAT/2B0000<sup>36</sup>, el cual indica lo siguiente:

A efecto de determinar el incremento patrimonial no justificado, se verificará, previamente, la documentación presentada por el contribuyente, a fin de establecer si los fondos provenientes de rentas e ingresos percibidos en el ejercicio y en ejercicios anteriores fueron utilizados para la adquisición de bienes y/o la realización de consumos en el ejercicio fiscalizado.

De lo contrario, tal importe podrá considerarse como incremento patrimonial en caso que no se acredite de otro modo que no implica una variación patrimonial.

#### Método de balance más consumo

Es a criterio y elección de la AT y consiste en adicionar a las variaciones patrimoniales del ejercicio, los consumos.

Es el resultado de adicionar a las variaciones patrimoniales (VP) efectuadas durante el ejercicio gravable, los consumos (C) que fueron realizados en el mismo período.

$$IP = VP + C$$

VP es la diferencia entre el patrimonio final (PF) y el patrimonio inicial (PI).

#### ¿Por qué es importante adicionar los consumos?

Porque podría ocurrir que ciertos incrementos del patrimonio, realizados durante el ejercicio, no se reflejen en el patrimonio final, pero que, en su oportunidad, significarían un flujo patrimonial.

#### Ejemplo 1

Patrimonio inicial (PI) = 50,000  
Patrimonio final (PF) = 35,000  
Rentas percibidas = 5,000  
Consumo = 50,000  
Variación del patrimonio (VP)

$$VP = PF - PI$$

$$VP = 35,000 - 50,000$$

$$VP = (15,000)$$

Donde

$$\text{Incremento patrimonial (IP)} = VP + C$$

$$IP = (15,000) + 50,000$$

$$IP = 35,000$$

Luego

Incremento patrimonial no justificado

$$(\text{IPNJ}) = IP - \text{rentas percibidas}$$

$$\text{IPNJ} = 35,000 - 5,000$$

$$\text{IPNJ} = 30,000$$

En el ejemplo 1 se observa que la variación de patrimonio es negativa, pero al sumarse los consumos se obtiene un resultado positivo, con lo cual se aplica la presunción del incremento patrimonial no justificado.

#### Ejemplo 2

Patrimonio inicial (PI) = 90,000  
Patrimonio final (PF) = 470,000  
Rentas percibidas = 28,000  
Consumos = 74,000  
Variación del patrimonio (VP)

$$VP = PF - PI$$

$$VP = 470,000 - 90,000$$

$$VP = 380,000$$

Donde

$$\text{Incremento patrimonial (IP)} = VP + C$$

$$IP = 380,000 + 74,000$$

$$IP = 454,000$$

Luego

Incremento patrimonial no justificado

$$(\text{IPNJ}) = IP - \text{rentas percibidas}$$

$$\text{IPNJ} = 454,000 - 28,000$$

$$\text{IPNJ} = 426,000$$

En el ejemplo 2 se observa que la variación de patrimonio es positiva, y al sumarse los consumos se incrementa la base para la aplicación de la presunción del incremento patrimonial no justificado.

34 DELGADO RATTO, Cecilia, "Aproximaciones al Régimen de las rentas imputadas en la Ley del Impuesto a la Renta: Límites y perspectivas", Ponencia individual en las VIII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario, diciembre del 2004. Esta información puede consultarse ingresando a la siguiente dirección web: <[http://www.ipdt.org/uploads/docs/06\\_VIIIJorIPDT\\_CDR.pdf](http://www.ipdt.org/uploads/docs/06_VIIIJorIPDT_CDR.pdf)>.

35 CASTRO, Nazaret, "Consumo responsable: una reflexión sobre las necesidades", Recuperado de <<https://www.economiasolidaria.org/noticias/una-reflexion-sobre-las-necesidades/>> (consultado el 22-10-2020).

36 Si se desea consultar el texto completo de este informe debe ingresar a la siguiente dirección web: <<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2011/informe-oficios/080-2011.pdf>> (consultado el 23-10-2020).