



**UNIVERSIDAD CATÓLICA LOS ÁNGELES DE
CHIMBOTE**

FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIA POLITICA

ESCUELA PROFESIONAL DE DERECHO

PROGRAMA DE MAESTRIA EN DERECHO

**FUNDAMENTOS TEÓRICOS DE LA CAPACIDAD
CONTRIBUTIVA COMO DERECHO HUMANO EN
LA STC N° 033-2004-AI/TC**

**TESIS PARA OPTAR EL GRADO ACADÉMICO DE MAESTRO EN
DERECHO CON MENCIÓN EN DERECHO EMPRESARIAL Y
DERECHO TRIBUTARIO**

AUTOR

Bach. JUAN DE DIOS HUANES TOVAR

ASESOR

Ms. ROSINA MERCEDES GONZALES NAPURÍ

CHIMBOTE – PERÚ

2018

HOJA DE FIRMA DEL JURADO Y ASESORA DE TESIS

Dr. WALTER RAMOS HERRERA
PRESIDENTE

Mgtr. BRAULIO JESÚS ZA VALETA VELARDE
MIEMBRO

Mgtr. JESÚS LUIS MARCA FERNÁNDEZ
MIEMBRO

Ms. ROSINA MERCEDES GONZÁLES NAPURÍ
ASESORA

DEDICATORIA

A mis hijos Juan Manuel y José Sebastian,
por todo su apoyo incondicional.

A Elba esposa, por ser el motor de mi
vida y superación.

RESUMEN

El presente trabajo tiene como objetivo explicar los fundamentos teóricos que sustentan la capacidad contributiva como derecho humano en la STC N° 033-2004-AI/TC, en tanto emerge del principio de igualdad, y como consecuencia demostrar que la capacidad contributiva puede ser materia de protección judicial.

Por su tipología este trabajo corresponde al tipo de investigación no experimental, de naturaleza cualitativa. El nivel es descriptivo - explicativo.

Palabras clave: Sentencia constitucional, Estado, capacidad tributaria.

ABSTRACT

The present work has as objective to explain the theoretical foundations that support the contributive capacity like human right in the STC N ° 033-2004-AI / TC, in as much it emerges of the principle of equality, and as a consequence to demonstrate that the contributive capacity can be matter of judicial protection.

Due to its typology, this work corresponds to the type of non-experimental research of a qualitative nature. The level is descriptive - explanatory.

Keywords: Constitutional sentence, State, tax capacity.

INDICE

	Pág.
1. Título de la tesis (Carátula)	i
2. Hoja de firma del jurado y asesor	ii
3. Hoja de agradecimiento y/o dedicatoria.....	iii
4. Resumen	iv
5. Abstract	v
6. Contenido (Índice)	vi
7. Índice de gráficos, tablas y cuadros	vii
I. PLANTEAMIENTO DEL ESTUDIO	1- 20
1.1 Introducción.....	1- 8
1.2 Formulación del problema	8
1.3 Objetivo general y objetivos específicos.....	8 - 9
1.4 Justificación de la investigación.....	9-10
1.5 Antecedente	10-20
II. MARCO TEORICO	21-32
2.1 Bases teóricas relacionadas con el estudio	21-28
2.2 Definición de términos usados	28-32
2.3 Hipótesis	32
2.4 Variables	32
III. METODOLOGÍA	33-59
3.1 Diseño de la investigación.....	33-34
3.2 Unidad de investigación	35

3.3	Escenario de estudios.....	35-36
3.4	Técnicas e instrumentos	37-40
3.5	Recolección de datos cualitativos	41-55
3.6	Consideraciones éticas y de rigor científico	56-58
3.7	Matriz de consistencias	59
IV.	RESULTADOS	60-94
4.1	Presentación de Resultados	60-71
4.2	Hallazgos del presente trabajo	71-79
4.3	Análisis y discusión de resultados	79-94
V.	CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.....	95-103
5.1	Conclusiones	95-98
5.2	Recomendaciones Proyecto de ley.....	99-103
	Referencias bibliografías	104-111
	Anexos	112-134
	Anexo 1. Matriz de datos	113
	Anexo 2. Tabla de recolección de datos cualitativos.....	114
	Anexo 3. Nota analítica 1.....	115
	Anexo 4. Nota analítica 2.....	116
	Anexo 5. Nota analítica 3.....	117
	Anexo 6. Nota analítica 4.....	118
	Anexo 7. Nota analítica 5.....	119
	Anexo 8. Nota analítica 6.....	120
	Anexo 9. Nota analítica 7.....	121
	Anexo 10 Nota analítica 8.....	122
	Anexo 11 Nota analítica 9.....	123
	Anexo 12 STC N° 033-2004-AI/TC.....	124-134

Índice de cuadros, tablas e imágenes.....	40-81
Cuadro 1. Identificadores de razonamientos.....	40
Tabla 1. Códigos de disciplinas.....	44
Tabla 2. Códigos de fundamentos de Filosofía del derecho.....	45
Tabla 3. Códigos de fundamentos del Derecho constitucional.....	46
Tabla 4. Códigos de fundamentos del Derecho tributario.....	47
Tabla 5. Códigos de fundamentos de la Ciencia política.....	48
Tabla 6. Códigos de fundamentos del Derecho Internacional.....	49
Grafico 1. Plan de estudios.....	50
Tabla 7. Herramienta para análisis de resultados.....	55
Cuadro 2. Matriz de consistencias.....	59
Tabla 8. Matriz de datos 1.....	62
Tabla 9. Matriz de datos 2.....	64
Tabla 10. Matriz de datos 3.....	66
Tabla 11. Matriz de datos 4.....	67
Tabla 12. Análisis de resultados.....	69
Grafico 2. Hallazgos por disciplina – porcentajes.....	74
Tabla 13. Fundamentos teóricos de la capacidad contributiva en la STC. N° 033-2004-AI/TC.....	81

I Planteamiento del estudio

1.1 Introducción

El presente trabajo ha surgido como una inquietud académica originada en la labor cotidiana como Asesor Tributario de la Gerencia de Administración Tributaria de la Municipalidad Provincial del Santa, y motivada por la situación de miles de contribuyentes que al ser propietarios de un predio – manifestación de riqueza, se ven imposibilitados de pagar las deudas tributarias derivadas de hecho de tener propiedad predial, debido a que carecen de capacidad contributiva, o cuando esta ha mermado notablemente.

Durante los últimos 40 años, el Gobierno Nacional ha implementado diversos programas nacionales para la titulación y formalización de la propiedad predial, de modo que la actualidad no existe ningún programa político que pueda catalogarse como serio si no incorpora el tema de la formalización de la propiedad en sus plataformas o planes de trabajo, en tal razón, el Gobierno Nacional a través del tiempo se vio motivado a crear entidades públicas con este propósito, como son:

- La Comisión de Formalización de la Propiedad Informal (COFOPRI) creado el 22 de marzo de 1996 mediante el Decreto Legislativo N° 803.

- El Proyecto Especial de Titulación de Tierras y Catastro Rural (PETT) creado por el Decreto Ley N° 25902, de fecha 27 de noviembre de 1992, en su Octava Disposición Complementaria, con funciones que anteriormente las tuvo a su cargo el Sistema Nacional de Movilización Social.
- El SINAMOS, creado mediante el Decreto Ley N° 19352 del 04 de abril de 1972.
- La Comisión de Reconstrucción y Rehabilitación de la Zona Afectada por el terremoto de 1970 - CRYRZA creada por Decreto Ley N° 13306, con funciones que posteriormente fueron asumidas por el Organismo Regional de Desarrollo de la Zona Afectada por el terremoto de 1970.
- El ORDEZA - Organismo Regional de Desarrollo de la Zona Afectada, creado por el Decreto Ley N° 19967 y el Decreto Ley N° 22134, el Decreto Ley N° 22318, el Decreto ley N° 22264, funciones que pasaron a ser competencia de las Municipalidades Provinciales con la Ley Orgánica de Municipalidades N° 23853 publicada el 09 de junio de 1984.

Todas estas entidades públicas, apuntaban de una u otra manera a la formalización de la propiedad predial, y fueron acompañados de sendos proyectos de construcción con créditos inmobiliarios, todo esto con el loable propósito de mejorar las condiciones de vida de millones de peruanos, especialmente entre los sectores menos favorecidos económicamente, sin

embargo al no haberse aparejado la política inmobiliaria del Estado con una política de generación de empleo de calidad y sostenibilidad, la consecuencia de esta política pública resulta siendo perjudicial para quienes no tienen una rentabilidad sostenida en el tiempo:

- Por un lado, la obligación de los pequeños propietarios prediales de tener que afrontar cargas fiscales derivadas del Impuesto a Predial que grava la propiedad de predios urbanos y/o rústicos.
- De otro lado, la posibilidad de perder la propiedad de la vivienda, único bien de riqueza que poseen los más pobres, ya sea por efectos del embargo de los acreedores tributarios, o por el amenazado embargo de los acreedores privados, esto es motivado en el crédito comercial incentivado por una agresiva campaña publicitaria orientada a la población hacia una economía de consumo.

Esta situación se presenta ante el autor del presente trabajo, como un conflicto entre la teoría y la realidad, pues frente a la variable capacidad contributiva - como límite técnico de la potestad tributaria - elevado al rango de principio constitucional implícito por declaración del Tribunal Constitucional del Perú (STC N° 033-2004-AI/TC), encontramos en confrontación otros derechos no menos importante como es la presencia de los derechos humanos que emergen de los diversos tratados internacionales suscritos y ratificados por el Estado peruano.

Atendiendo a los razonamientos expuestos, el presente trabajo se ha centrado al estudio de los fundamentos teóricos de la capacidad contributiva para determinar si califica o no como un derecho humano.

Hoy en día, no es posible pensar en los derechos humanos sino es a partir del concepto de la ciudadanía democrática que debe de entenderse en la concepción de Aguilera (2011) como: “El reconocimiento por parte del Estado a los individuos que lo integran del derecho del disfrute de las libertades públicas y los derechos fundamentales (civiles, políticos y derechos sociales, económicos y culturales). Tal capacidad política y jurídica reconocida es la que constituye a los individuos en ciudadanos.” (p. 17).

En el orden de las ideas expuestas, el desplazamiento constante de los individuos y de las empresas por todas del mundo en que exista la posibilidad de desarrollo económico, reclama la necesidad de premunir a los individuos, así como a las empresas de derechos que se conviertan en exigibles y garanticen la seguridad de las personas, así como sus inversiones.

Sobre el rol del derecho en la sociedad debemos mencionar que Bodenheimer (2016) entiende al derecho en general como una limitación legal al poder, cuando señala que el derecho es término intermedio entre el despotismo y la anarquía; en tal sentido, el derecho así concebido se convierte en un medio de control social, y señala que: “La limitación legal del poder de los particulares o grupos privados se denomina Derecho privado.

La limitación legal de las autoridades públicas se denomina Derecho público. La función general de ambas ramas del Derecho es esencialmente la misma; consiste en la creación de restricciones al ejercicio arbitrario e ilimitado del poder.” (p. 28). Visto así, el derecho cumple una vital importancia, en cuanto establece medios de protección en favor de las personas.

La historia de la humanidad, registra el esfuerzo de los hombres por consagrar y perennizar las limitaciones tanto al poder del Estado, así como al poder de los particulares. En el año 212 d.C., el emperador Marco Aurelio Antonio Basiano - comúnmente conocido con el nombre de Antonino Caracalla - promulgó la *Constitutio Antoniniana*, que sin lugar a dudas fue una de las disposiciones legales que produjo interesantes reformas en el Derecho romano (*Jus civile*). Las razones de este edicto son muy discutidas aún hoy en día, la más aceptada es que ese edicto tuvo por finalidad lograr un incremento en los ingresos fiscales del imperio romano como señala Bancalari (2000), y posiblemente generó el incremento del impuesto a la manumisión de los esclavos, así como el incremento de los derechos de sucesión.

Sin perjuicio de las motivaciones económicas, el logro más trascendente de la *Constitutio Antoniniana* no se limita al aspecto tributario, sino que revoluciona el *Jus gentium* – Derecho de gentes, al conceder ciudadanía romana a todos los habitantes del imperio romano, en tal razón Justiniano (1968) señalaría siglos después que: “Los que están en la urbe

romana se hicieron ciudadanos e virtud de una constitución de Antonino Caracalla”. (Dig.1.5.17).

Debe de entenderse que en el Derecho romano existían hasta 7 grupos diferentes de seres humanos libres, tal como se puede leer en Arguello (1985), y se puede afirmar, con justicia, que la *Constitutio Antoniniana* es el primer intento de la humanidad por lograr una ciudadanía global como bien señala Bancalari (2000), y establece un ordenamiento tributario basado en el principio de la igualdad para todas las personas, excepto los vencidos en guerras exteriores.

Roma no conoció los derechos humanos, pero si los inspiró mediante las reglas informadoras del *Jus gentium* – Derecho de gentes, y el *Jus naturale* – Derecho natural; estableció además las bases de lo que hoy se conoce como derechos fundamentales, desarrollando instituciones y principios que aún después de 2000 años no dejan de sorprendernos, y entre otras podemos citar: El habeas corpus, la igualdad de derechos entre los hombres libres, la igualdad de derechos entre el hombre y la mujer, la tutela jurídica del concebido, la ley y los contratos como fuente de las obligaciones, los principios *in dubio contra fiscum*, la presunción de inocencia, el principio de la reserva de la ley, el principio del *in dubio pro reo*, o el principio *Nullum crimen nulla poena sine praevia lege poenale* – No hay delito perseguido de oficio, no hay pena sin ley penal previa - que orientan al Derecho penal y al Derecho administrativo sancionador, Etc.

Ha sido sobre esta forma de pensar que las sociedades desarrolladas han construido de manera progresiva el constitucionalismo moderno, el Derecho internacional público, y lógicamente los tratados internacionales sobre derechos humanos suscritos por el Perú, así como los derechos fundamentales declarados en la Constitución Política de Estado peruano de 1993.

El presente trabajo no solo tiene una utilidad dogmática, sino que tiene una utilidad práctica, pues han transcurrido más de 10 años desde la fecha en que el Tribunal Constitucional emitió la STC N° 033-2004-AI/TC y no se evidencian los efectos de haber declarado a la capacidad contributiva como un derecho implícito de la Constitución Política del Estado, vigente desde 1993, y nuestra contribución está orientada a que la capacidad contributiva se materialice en tributación en base al proyecto de una norma de inserción.

En el desarrollo del trabajo se he tenido como principal limitación la falta de publicaciones relacionadas con la capacidad contributiva y los derechos humanos, porque se trata de instituciones que pertenecen a disciplinas jurídicas diferentes, y es así que la capacidad contributiva pertenece al ámbito del Derecho tributario, en tanto que los derechos humanos pertenecen al ámbito de la Filosofía del derecho y al Derecho internacional público. Si bien es cierto existen numerosas publicaciones sobre estos temas de manera individual, debemos señalar que esta es la

primera oportunidad en que se abordará el estudio de estas dos instituciones de manera conjunta, de modo tal que se constituye como una línea de base para nuevos y mejores trabajos.

1.2 Formulación del problema

1.2.1 Enunciado del problema de investigación.

¿La capacidad contributiva es un Derecho humano en la STC? 033-2004-AI/TC?

1.3 Objetivo general y objetivos específicos.

1.3.1 Objetivo general

Determinar si el principio de la capacidad contributiva puede ser considerado como un Derecho humano en la STC 033-2004-AI/TC.

1.3.2 Objetivos específicos

a) Establecer cuáles son los fundamentos teóricos de la capacidad contributiva como un derecho humano en la STC. N° 033-2004-AI/TC.

b) Determinar si el principio de la capacidad contributiva como un principio implícito de la Constitución peruana de 1993 corresponde o puede ser considerado como un derecho fundamental de las personas e incluido dentro de la lista de derechos fundamentales que declara la Constitución del Estado en su artículo 2.

1.4 Justificación.

a) El presente trabajo está orientado a resolver la situación tributaria de las personas que se encuentran en la imposibilidad de pagar sus tributos (impuestos, contribuciones y tasas) por carecer de capacidad contributiva, frente a lo cual el Código Tributario, así como la legislación tributaria nacional no ha considerado estos supuestos como una causa de extinción de la deuda tributaria en el artículo 27° del Código Tributario.

b) El trabajo busca beneficiar por una parte a los deudores tributarios que carecen de capacidad contributiva para afrontar el pago de las deudas tributarias, así como a las solucionar el problema de las Administraciones Tributarias que se ven obligadas a acumular deudas de imposible recuperación por falta de bienes ejecutables por parte de los deudores tributarios.

c) Los aportes del presente trabajo contribuirán a engrandecer el conocimiento del Derecho tributario, por cuanto los impuestos están orientados a gravar determinadas manifestaciones de la riqueza de las personas, y pueden estar dirigidas a gravar la propiedad, renta, determinada actividad económica, Etc. sin embargo estas manifestaciones por lo general expresan capacidad económica pero no siempre capacidad contributiva.

d) Corresponde destacar que los derechos humanos son inalienables porque no pueden suprimirse arbitrariamente, y declaran principios *pro homine*, que al estar orientados a tutelar a la persona humana, a su dignidad, así como a derechos consubstanciales a la naturaleza de la persona humana - como es la protección de la propiedad, todo atentado legal contra esos derechos resulta contradictorio en los tiempos actuales, cuanto más si emergen de tratados internacionales voluntariamente suscritos por los países signatarios.

e) El derecho internacional de los derechos humanos establece las obligaciones que tienen los gobiernos de tomar medidas en determinadas situaciones, o de abstenerse de actuar de determinada forma en otras, a fin de promover y proteger los Derechos Humanos y las libertades fundamentales de los individuos o grupos.

f) El artículo 74° de la Constitución Política del Perú, vigente de 1993 establece que la tributación se ejerce con respeto a los derechos fundamentales de las personas; de manera tal que corresponde conocer los fundamentos de la capacidad contributiva como un derecho humano en la STC. N° 033-2004-AI/TC, esta disposición fundamenta el interés del estudio del presente tema.

1.5 Antecedentes relacionados con el tema.

Como se ha expuesto en la introducción del presente trabajo, el estudio del contenido y alcances de los derechos humanos, así como de la capacidad contributiva, han sido abordados en forma separada desde diversas ópticas por los estudiosos de dichos temas.

Es común encontrar numerosos estudios en torno a los derechos humanos o en torno a la capacidad tributaria como una limitación técnica a la potestad tributaria del Estado, sin embargo esta es la primera vez en que se pretende abordar en forma conjunta dos temas que pertenecen a disciplinas jurídicas diferentes como lo son, de un lado el Derecho constitucional y el Derecho internacional público, y del otro el Derecho tributario, puesto que hasta la fecha de la aprobación del presente trabajo no se conoce de la existencia de algún intento serio para abordar en forma conjunta estos dos temas que pertenecen a ramas diferentes del Derecho.

a) En el artículo 74° de la Constitución del Perú de 1993 (Promulgada el 29 de diciembre de 1993 y vigente desde el 31 de diciembre de 1993), se señala que: “El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio.”

Dentro de este contexto normativo se promulgó la Ley de Tributación Municipal aprobada mediante el Decreto Legislativo N° 776 (Publicado el 31 de diciembre de 1993, y vigente desde el 1 de enero de 1994). Este cuerpo normativo regula entre otros el régimen jurídico del Impuesto Predial que es un tributo progresivo, pero en dicha ley no se ha introducido un monto mínimo exento de la obligación tributación, como si lo ha hecho en el caso

de del Impuesto de Alcabala que tiene un tramo exento de 10 UIT, en consecuencia, se tributa sobre el valor que supera dicho monto – mínimo exento, para no lesionar a las personas de menores recursos económicos.

b) En el Código Tributario aprobado mediante el Decreto Legislativo N° 816 (Publicado en el diario El Peruano el 21 de abril de 1996) y sus posteriores modificaciones, no existe ninguna mención o referencia a la capacidad contributiva dentro de lo que es la relación jurídico tributaria, menos aún se ha contemplado la exención al pago del tributo por falta de capacidad contributiva del sujeto pasivo de la obligación tributaria.

c) Comisión de Estudio de las bases para la reforma constitucional del Perú creada Decreto Supremo N° 018-2001-JUS de fecha 26 de mayo de 2001) tuvo por finalidad la de promover la participación ciudadana para sentar las bases de una reforma de la Constitución de 1993, es ante esta comisión que el Círculo de Estudios de Derecho Sayari de la Universidad Los Ángeles – hoy Universidad Católica Los Ángeles de Chimbote – presentó diversas propuestas para modificar al artículo 74° de la Constitución Política del Perú, y establecer la tributación sobre la base de la capacidad contributiva, propuesta que no tuvo acogida en dicha comisión.

d) En el año 2002, el Tribunal Constitucional vinculó el principio de igualdad con el de la capacidad contributiva, en la STC N.° 2727-2002-

AA/TC, y refiriéndose al principio de no confiscatoriedad de los tributos, señaló que éste,

(...) se encuentra directamente conectado con el derecho de igualdad en materia tributaria o, lo que es lo mismo, con el principio de capacidad contributiva, según el cual, el reparto de los tributos ha de realizarse de forma tal que se trate igual a los iguales y desigual a los desiguales.
(Tribunal Constitucional del Perú, 2004. STC N.º 2727-2002-AA/TC)

Esta sentencia mencionada adicionalmente señala además que: “Por lo que las cargas tributarias han de recaer, en principio, donde exista riqueza que pueda ser gravada, lo que evidentemente implica que se tenga en consideración la capacidad personal o patrimonial de los contribuyentes”.

e) Posteriormente en el año 2004 el Pleno Jurisdiccional del Tribunal Constitucional de fecha 28 de setiembre de 2004 en el proceso de inconstitucionalidad interpuesta por los ciudadanos R. N. B, y A. J. A. S., en representación de más de 5,087 ciudadanos con firmas certificadas, contra el artículo 125º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, el que fuera incorporado por el Decreto Legislativo N° 945, y contra la Quinta Disposición Transitoria y Final de la Ley N° 27804, declaró que la Constitución de 1993 tiene un régimen de principios abiertos, y dentro de ellos el principio de la capacidad contributiva siempre vinculada con la igualdad, y señala que la capacidad contributiva es un principio implícito de la Constitución cuando declara,

Ciertamente, el principio de capacidad contributiva se alimenta del principio de igualdad en materia tributaria, de ahí que se le reconozca como un principio implícito en el artículo 74° de la Constitución, constituyendo el reparto equitativo de los tributos sólo uno de los aspectos que se encuentran ligados a la concepción del principio de capacidad contributiva, como fue desarrollado en la sentencia precitada con motivo de la tutela de un derecho fundamental, puesto que, a pesar de que los principios constitucionales tributarios tienen una estructura de lo que se denomina “concepto jurídico indeterminado”, ello no impide que se intente delinearlos constitucionalmente precisando su significado y su contenido, no para recortar las facultades a los órganos que ejercen la potestad tributaria, sino para que estos se sirvan del marco referencial previsto constitucionalmente en la actividad legislativa que le es inherente. (Tribunal Constitucional del Perú, 2004. STC N.° 033-2004-AI/TC)

f) A lo expuesto anteriormente debe agregarse que en materia de tributación se hace necesaria la compatibilidad entre el derecho de propiedad y los límites de la potestad tributaria. Así, el respeto a las limitaciones materiales impuestas por el orden constitucional supondrá, en igual medida, que se guarde la debida ponderación por el derecho de propiedad a efectos de que éste cumpla su función social, tal como se ha declarado el Tribunal Constitucional en la STC N.° 008-2003-AI/TC al sostener, dentro del contexto que revisten las libertades provisionales que garantizan el régimen económico de la Constitución del Estado, que “(...) nuestra Constitución reconoce a la propiedad no sólo como un derecho subjetivo (derecho individual), sino también como una garantía institucional (reconocimiento de su función social). Se trata, en efecto, de un ‘instituto’ constitucionalmente garantizado”. (Tribunal Constitucional del Perú, 2003. STC N.° 008-2003-AI/TC)

Para los efectos de presente trabajo, se ha tomado como referencia la teoría de la capacidad contributiva de Fernández (2006), que distingue la capacidad económica de la capacidad contributiva, en tanto que esta última debe tener un mínimo exento individual, que debe de entenderse como aquella porción de riqueza que, por ser empleada en la satisfacción de las necesidades elementales, no puede considerarse como expresión de aptitud a la contribución; no representa capacidad contributiva. (p. 184)

g) No existe una definición en la fuente - Tratados internacionales sobre derechos humanos - de qué es lo que se entiende por derechos humanos. Tampoco existe uniformidad entre los estudiosos de este tema en una definición que pueda describir que es lo que se entiende por derechos humanos, en tal razón debe de entenderse como un concepto indeterminado.

Sbazo (2013) coincide sobre el rol del Derecho con el enfoque Bodenheimer (2016) cuando conceptualiza a los derechos humanos como un límite al poder del Estado, que promueve el establecimiento de condiciones de vida y el desarrollo multidimensional del ser humano, pero además ubica a los derechos humanos dentro del Derecho Constitucional y del Derecho internacional cuando señala,

El concepto de los derechos humanos entra en el marco del derecho constitucional y del derecho internacional, el propósito de los cuales es

defender por medios institucionalizados los derechos de los seres humanos contra los abusos del poder cometidos por los órganos del Estado y, al propio tiempo, promover el establecimiento de condiciones de vida humana y el desarrollo multidimensional de la personalidad del ser humano. (Sbazo, 2013, p. 375)

Es necesario destacar que cuanto Sbazo (2013) se hace referencia al Derecho internacional, se refiere sin lugar a dudas al Derecho internacional público, en razón de que esta disciplina se ocupa de las relaciones de los Estados entre sí, y de las relaciones de los Estados con los Organismos Intergubernamentales u Organismos Internacionales. Sin perjuicio de lo expuesto Borja (2012) señala que: “En rigor, todo derecho es público tanto porque emana del Estado, que es una entidad esencialmente pública, como porque está destinado a regular las relaciones públicas de las personas dentro de la vida social” (T. I, p. 509), en tal razón debe de concluirse en que para la concepción de Borja (2012) la clásica división entre Derecho público y Derecho privado, no existe en el mundo de la realidad, y que solo se trata de una división arbitraria creada con la finalidad de facilitar la enseñanza entre los estudiantes del Derecho.

h) Para Aguilera (2011) los derechos humanos son garantías políticas y jurídicas, en tal razón señala “Los derechos humanos representan una garantía política y jurídica para los sectores más débiles y desfavorecidos de nuestra sociedad, con el objetivo que se ejerza el poder en función del respeto de su dignidad humana, igualdad y libertad.” (p.15).

En nuestro criterio, la definición de Aguilera (2011) resulta un tanto limitativa, pues enfoca a los derechos humanos como un medio de protección para los sectores más débiles y desprotegidos de la sociedad, cuando en realidad el sistema de protecciones que proporcionan los derechos humanos no están direccionados a un sector determinado de la sociedad, sino que tienen carácter general, y proporcionan seguridades tanto a pobres como a ricos.

Para los fines del presente trabajo usaremos la teoría de Aguilera (2011) que sostiene que los derechos humanos son una garantía en el entendimiento de que las garantías constitucionales son fórmulas orientadas a proporcionar una protección especial a ciertos institutos jurídicos por la relevancia o transcendencia que tienen dentro de la relación jurídicas entre el Estado y los administrados, así como en las relaciones jurídicas de los administrados entre sí.

En relación con las ideas expuestas, García (2013) citando al Tribunal Constitucional del Perú señala,

El Tribunal Constitucional en el caso L. O. C. (Expediente N° 04232-2004-AA/TC) ha señalado que “... la garantía institucional consiste en una fórmula constitucional destinada a asegurar una protección especial a una institución jurídica. A pesar de no tratarse de un derecho fundamental en sentido auténtico, obtiene una tutela calificada y superior frente a la ley. La Constitución puede instituir una garantía institucional para que de manera efectiva el Estado concrete a través de la ley un mandato de defensa y resguardo”. (p. 29)

Es de entenderse que este resguardo del Estado debe estar orientado a la tutela efectiva de la persona, así como a los atributos y/o derechos que le son inherentes: Libertad, propiedad, dignidad, Etc.

i) En materia de derechos humanos, el Perú ha suscritos diversos tratados internacionales y la Constitución Política del Perú (1993), Capítulo II, De los Tratados, artículo 55°, establece que: "*Los tratados celebrados por el Estado y en vigor forman parte del derecho nacional*", como consecuencia de lo expuesto, podemos concluir que los tratados internacionales ratificados por el Perú son un parámetro legal extra nacional que limita la soberanía interna de la nación en materia legislativa, que debe ser observado obligatoriamente tanto por legislador, como por la autoridad nacional legítimamente instituida.

De otro lado, es oportuno mencionar que la Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados (1969), proclama la supremacía de los tratados sobre el Derecho nacional, así como la obligación de las partes que suscribieron el tratado, de hacer cumplir sus disposiciones dentro de su jurisdicción territorial,

27. El derecho interno y la observancia de los tratados. Una parte no podrá invocar las disposiciones de su derecho interno como justificación del incumplimiento de un tratado. Esta norma se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 46.

(Ministerio de Justicia Perú, 1969. Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados.)

De la lectura del artículo 27° de la Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados (1969), se evidencia que la finalidad de este dispositivo es el de establecer una salvaguarda *pro hominem*, en las situaciones en las que se pudiera verificar un incumplimiento intencional por parte de uno más Estados miembros, sea por substraerse a la implementación en el Derecho positivo nacional de los alcances y disposiciones de los tratados dentro de su respectivo territorio, o en el caso de la colisión de las reglas de Derecho con las reglas que emanan de los tratados. En cualquiera de los dos supuestos, prevalecerá la regla del Derecho internacional, por constituir un sometimiento voluntario del Estado parte a las reglas del tratado que ha suscrito.

j) A nivel de tesis se ha encontrado que Torres (2015) presentó una tesis para optar por el grado de Doctor en Filosofía, bajo el título: *Fundamentos filosóficos de la dignidad humana y su incidencia en los derechos humanos*, y sostiene,

La dignidad humana es la sumatoria de vida + libertad + justicia + paz + honor y sus fundamentos filosóficos tienen gran incidencia en los derechos humanos, en la justicia social y en el orden político constitucional. Asimismo, se sostiene que la vida física y la vida humana son diferentes, pero están íntimamente relacionadas. La primera, es producto de la naturaleza; y la segunda, de la socialización, esencia de la organización de la sociedad y del Estado, eje filosófico de los derechos humanos y fundamento político de la justicia social. (p. 1-2)

Torres (2015) hace una distinción antropológica entre lo que es la vida física y la vida humana, cuando señala que la vida física es un acontecimiento de la naturaleza, que debemos situarlo dentro del *Jus naturale*, y por consiguiente dentro del *Jus cogens*, en tal sentido el artículo 53° de la Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados señala,

Toda norma imperativa de derecho internacional general es una aceptada y reconocida por la comunidad internacional de Estados en su conjunto como norma que no admite acuerdo en contrario y que sólo puede ser modificada por una norma ulterior de derecho internacional general que tenga el mismo carácter.

(Ministerio de Justicia del Perú, 1969. Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados. Artículo 53°)

Atendiendo a las reglas del *Jus Cogens*, la vida física, en tanto Derecho natural, corresponde ser materia de especial protección por el Estado y el Derecho.

De otro lado, la vida humana, en tanto acontecimiento social, merece una protección mayor en razón de tratarse de una vida física, pero además es un acontecimiento de relevancia social, que tiene por finalidad la perpetuación de la especie humana, dentro de los patrones materiales y espirituales que son necesarios para el pleno desenvolvimiento de la personalidad, en tal razón no se puede hablar de vida humana sin un elemento esencial, que le es distintivo, y es el concepto de la dignidad.

II MARCO TEORICO

2.1 Bases teóricas relacionadas con el estudio

La justificación teórica del presente trabajo persigue generar aportar una reflexión al debate académico sobre la capacidad contributiva como un derecho humano, a partir de confrontar los fundamentos de la STC N° 0033-2004-AI/TC con la teoría de los derechos humanos.

También persigue proponer estrategias sobre el uso del resultado de dicha confrontación para el ejercicio de la defensa tributaria, así como para la generación de nuevos dispositivos legales de naturaleza tributaria.

2.1.1 Relación entre capacidad económica y capacidad contributiva.

El poder tributario o potestad tributaria se entiende como la capacidad legal que tiene el Estado, para crear el tributo. Para Villegas (2002) la potestad tributaria

Es la facultad que tiene el Estado de crear, modificar o suprimir unilateralmente tributos. La creación obliga al pago por las personas sometidas a su competencia. Implica, por tanto, la facultad de generar normas mediante las cuales el Estado puede compeler a las personas para que le entreguen una porción de sus rentas o patrimonios para atender las necesidades públicas. (p.78)

Desde el punto de vista de Villegas (2002), la potestad tributaria se no es una potestad absoluta, sino que se encuentra limitada, entre otros por la capacidad tributaria que es uno de los límites técnico a la capacidad del Estado para crear el tributo, y corresponde destacar que esta limitación no surge de la norma legal, sino emerge de la sociedad, es así que Barco (2009) al referirse a la capacidad contributiva señala

Uno de los medios más adecuados para determinar la justicia tributaria es justamente la capacidad contributiva, la cual tiene como aspectos saltantes considerar dentro de su ámbito de aplicación a una generalidad de casos con ciertas particularidades (es decir a todas aquellas personas que tuvieren ingresos) y establecer una pauta de imposición según la capacidad económica de estas. (p. 277)

2.1.2 Poder tributario y capacidad económica.

a) Giuliani, C. (2001) vincula el poder tributario con la capacidad económica de los contribuyentes. Señala que este no es el único nombre empleado, y que Berliri usa el término “supremacía tributaria”, Micheli “potestad impositiva”, Cicivera, Alessi – Stammati “potestad tributaria”, Bielsa “poder fiscal”, Ingrosso – Blumenstein “poder de imposición”, Hensel “La imposición”. (p.329)

b) Jarach, D. (1983) en su crítica a la teoría de la causa de Benvenuto Grizziotti identifica el principio de la causa del tributo con el principio de la capacidad contributiva y fundamenta por qué no equivale al presupuesto de hecho de la obligación tributaria.

c) Costa, E. (2003) enfoca a la capacidad contributiva desde el punto de la óptica de la justicia horizontal, en consecuencia, vincula a la capacidad contributiva con el principio de la igualdad que informa el Derecho tributario.

d) Plaza, A. (2003) Distingue lo que es poder tributario de lo que es potestad tributaria como dos institutos diferentes y señala que el poder tributario es una de las manifestaciones del poder financiero, y señala que el poder tributario es sinónimo de poder de imperio y señala que la capacidad contributiva es una causa del tributo con lo cual se adhiere a la teoría del profesor Benvenuto Griziotti.

e) En el derecho nacional Navarro, K. & Quispe, P. (2007) vinculan a la capacidad contributiva como un principio que deriva del principio de igualdad, criterio compartido con lo enunciado por el Tribunal Constitucional del Perú, como ya habíamos expresado anteriormente, y en este trabajo establecen una interesante diferencia entre lo que es capacidad contributiva con lo que es capacidad económica.

f) Gamba C. (2006) Sostiene que la capacidad económica es el presupuesto que legitima al Estado a exigir a los ciudadanos el cumplimiento del deber de contribuir.

g) Fernández, (2006) al estudiar el tema denominado El deber de contribuir, establece una diferencia entre lo que es la capacidad económica y lo que es la capacidad contributiva, y señala que la capacidad económica es la posibilidad que tiene el contribuyente de afrontar con sus ingresos los gastos cotidianos, en tanto que la capacidad contributiva es la posibilidad de además de poder sufragar los gastos cotidianos poder pagar el tributo.

Para los efectos del presente trabajo se tomará como base la teoría de Fernández (2006), como ya se ha expresado en el fundamento 2.1.5

2.1.3 La teoría del control de la constitucionalidad:

Nos explica de qué manera se ejerce el control vertical, así como el control horizontal de la vigencia de la constitucionalidad en materia tributaria dentro del sistema legal peruano. La teoría del control constitucional es ampliamente conocida, esto es refiriéndonos al control vertical de la constitucionalidad, sin embargo en los últimos tiempos se habla sobre el control horizontal de la constitución y sobre el particular se ha suscitado una polémica con criterios muy ilustres pero divergentes. Sobre el particular existe un interesante trabajo colectivo preparado por Caller, E., Flores, A., & Torpoco, D. (2006) relacionado con la competencia del Tribunal Fiscal y el control de la constitucionalidad de las normas en materia tributaria, lo cual es representa un interesante avance de la dogmática nacional.

2.1.4 La teoría de los tratados:

Los tratados internacionales vinculan a la República del Perú con la vigencia y el respeto de los derechos humanos, así como la vinculación de estos derechos con el concepto de la ciudadanía democrática. Al referirse a alcance de los tratados Borja (2012) manifiesta

Los tratados son ley para las partes. El derecho internacional, sin poder coactivo sobre entes soberanos y yuxtapuestos, se fundamenta en la buena fe de los estadistas que los dirigen. Ya Aristóteles afirmó que si se eliminara la buena fe las relaciones entre los hombres sería imposible. Con mayor razón entre los Estados. (p. 1999)

2.1.5 Teoría de los derechos humanos:

En materia de derechos humanos vinculados con la tributación, existe poca información sobre este tema.

a) Lobo (2003) señala que desde la década de los 90 existe un reconocimiento de la superioridad del Derecho internacional de los derechos humanos sobre los derechos nacionales, y señala que los derechos humanos de los contribuyentes, explicados en las grandes declaraciones y en las Constituciones Nacionales, concretizan en la práctica en la ciudadanía y en la legislación infraconstitucional que fija el estatuto del contribuyente,.

b) No menos importante es el aporte de Abreu (2003) cuando señala que la internacionalización, prevalencia e irreversibilidad de los principios se concretizarán en derechos fundamentales o derechos humanos en su trabajo denominado *Dos princípios gerais do direito tributario* – De los principios generales del derecho tributario, y luego trata de resolver una discusión crucial de la dogmática del Derecho cuando se pregunta si los principios generales del Derecho tributario son normas o proposiciones que contienen conceptos, concepciones o tipos. (*Os princípios gerais de direito tributario sao normas ou proposições que contêm conceitos, concepções ou tipos?*)

2.1.6 Teoría de la ciudadanía global:

a) Domingo (2009) ha publicado un interesante trabajo denominado ¿Qué es el Derecho global? aborda el tema de la crisis de la nacionalidad, la ciudadanía global y el patriotismo, y señala

Son conceptos que en el presente momento histórico se encuentra altamente interconectados. La crisis de la idea de nacionalidad, a consecuencia del desplome del Estado nación, ha abierto las puertas de una ciudadanía global apoyada en un nuevo patriotismo que hunde sus raíces en la idea en la familia más que en la de territorio. (p. 75)

b) Dentro del derecho nacional Bravo (2006) que han escrito interesantes trabajos en torno a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional vinculadas con los precedentes que serán materia de nuestro estudio, y es así que ha confeccionado un interesante trabajo en torno al tema de los principios implícitos de la Constitución, esto es refiriéndose al principio de la capacidad

contributiva, que al no es un principio expresamente declarado en el artículo 74° de la Constitución de 1993 ha sido declarado por el Tribunal Constitucional como un principio implícito de dicho cuerpo normativo, lo cual constituye – a nuestro modesto entender un avance bastante revolucionario para la dogmática del Derecho Tributario.

2.1.7 Teoría de los derechos fundamentales:

De otra parte, no deja de ser motivador para la presente investigación el trabajo de Espinoza & Saldaña (2006) en torno a la conveniencia de adoptar una teoría general sobre los derechos fundamentales y el papel que le corresponde al Tribunal Constitucional del Perú en este esfuerzo.

2.1.8 La teoría de la potestad tributaria:

Explica la capacidad del Estado para crear el tributo, en esta investigación constituyen interesantes fuentes de consulta los trabajos de Araoz, A. (2006) en torno al ejercicio de la potestad tributaria, o el trabajo Delgado, A. (2006) en torno a la necesidad de la Reforma de la Ley de Tributación Municipal, como tampoco puede ignorarse el trabajo de Durán, A. (2006) en torno al deber de contribuir.

2.1.9 *Nula prius opus:*

No se ha encontrado, a la fecha de confección del presente informe, ningún trabajo a nivel de tesis que aborde el tema de la capacidad contributiva como un derecho humano.

2.2 Definición de términos usados.

Capacidad contributiva. (Derecho tributario). Bravo (2011) señala que si bien no existe en el texto de la Constitución Política del Perú, un reconocimiento expreso al principio de capacidad contributiva, el Tribunal Constitucional (2004) ha reconocido su carácter implícito, indicando que el mismo se alimenta o fluye del principio de igualdad (STC N° 0033-2004-AI/TC): “[...] El Tribunal Constitucional sostiene que la capacidad contributiva es la aptitud de una persona para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, la que se sustenta en base a determinados hechos reveladores de riqueza.” (pp. 642-643)

Capacidad tributaria. (Derecho tributario). Es la capacidad para ser parte de una relación tributaria, independientemente de poseer o no capacidad contributiva.

Constitución. (Derecho constitucional). Para García (2011), “La Constitución es un instrumento político – jurídico que contiene un conjunto de valores, principios, normas y prácticas básicas destinadas a legitimar, modelar, organizar, regular, e impulsar un tipo de sociedad política” (p.10). Seguidamente señala que la constitución expone un proyecto de vida común, un estatuto de poder, una póliza de salvaguarda de los derechos fundamentales de la persona, un orden supremo constituyente del sistema jurídico y una auto representación cultural del pueblo de un Estado.

Derechos fundamentales. (Derecho constitucional). Para García (2013) Los derechos fundamentales son: “... aquella parte de los derechos humanos que se encuentran garantizados y tutelados expresa e implícitamente por el ordenamiento constitucional del Estado en particular. Su denominación corresponde al carácter básico o esencial que estos tienen dentro del sistema jurídico instituido por el cuerpo político” (p. 7)

Derechos humanos. (Filosofía del derecho – Derecho internacional). Aguilera (2011) citando Enrique Pérez Luño señala: “Los derechos humanos constituyen un conjunto de facultades e instituciones que, en cada momento histórico, concretan las exigencias de la dignidad, la libertad humana, las cuales han de ser reconocidas por los ordenamientos jurídicos a nivel nacional e internacional”. (p. 43)

Estado. (Ciencia política) Para Carre de Malberg (2001)

El Estado es una forma de agrupación social. Lo que caracteriza esta clase de comunidad es que se trata de una colectividad pública que se sobrepone a todas las agrupaciones particulares de orden doméstico o de interés privado, o inclusive de interés público local, que puedan existir entre sus miembros. (p. 22)

Hecho imponible. (Derecho Tributario). Para Ataliba (2011): “... Es el hecho concreto, localizado en el tiempo y en el espacio acontecido efectivamente en el universo fenomenológico, que – por corresponder rigurosamente a la descripción previa, hipotéticamente formulada por la hipótesis de incidencia legal – da nacimiento a la obligación tributaria.” (p. 83)

Hipótesis de incidencia tributaria. (Derecho Tributario). Para Ataliba (2011): “... es la descripción hipotética y abstracta de un hecho. Es parte de la norma tributaria. Es el medio por el cual el legislador instituye un tributo, siempre que la ley describa su hipótesis de incidencia, y asocie a ella el mandato pague” (p. 80)

Pleno jurisdiccional. (Derecho administrativo). Los Plenos Jurisdiccionales constituyen reuniones de Magistrados de la misma especialidad, de una, algunas o todas las Cortes Superiores de Justicia del país, orientadas a analizar situaciones problemáticas relacionadas al ejercicio de la función jurisdiccional; con la finalidad que mediante su debate y posteriores conclusiones se determine el criterio más apropiado para cada caso concreto

Potestad tributaria. (Derecho tributario). Giuliani (1997) lo identifica como el término poder tributario, y lo define como: “la facultad o posibilidad jurídica del Estado para exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción”. (p. 329).

Precedente constitucional vinculante. (Derecho constitucional). Eto al presentar la obra de Tupayachi (2009) señala

El precedente constitucional vinculante es aquella regla jurídica que expresa en un caso particular y concreto que el Tribunal Constitucional decida establecer como regla general, y, por ende, deviene en parámetro normativo para la resolución de futuros procesos de naturaleza homóloga.

El precedente constitucional tiene por su condición de tal efecto similar a una ley. Es decir, la regla general externalizada como precedente a partir de un caso concreto se convierte en una regla preceptiva común que alcanza a todos los justiciables y que es oponible frente a los poderes públicos. (p. 22)

Tribunal constitucional. (Derecho constitucional). Eto al presentar la obra de Tupayachi (2009) señala

En nuestro país la Carta Política ha aprobado que el Tribunal Constitucional es “*el órgano de control de la Constitución*” (Art. 201°). La Ley Orgánica del Tribunal Constitucional es la que precisado que eso significa que el tribunal constitucional es “*el órgano supremo de interpretación, integración y control de la constitucionalidad*”. Todo ello en razón de que, para la doctrina, el Tribunal Constitucional es considerado en el sistema constitucional “*intérprete supremo de la Constitución*”. (pp. 21-22)

Tributo. (Derecho tributario). El Tribunal Constitucional (2004) en la STC Exp. N.º 3303-2003-AA/TC, citando Ataliba, define al tributo como: “La obligación jurídicamente pecuniaria, *ex lege*, que no constituye sanción de acto ilícito, cuyo sujeto activo es, en principio, una persona pública y cuyo sujeto pasivo es alguien puesto en esa situación por voluntad de la ley.”

(STC Exp. N.º 3303-2003-AA/TC, fundamento 4)

2.3 Hipótesis

Los fundamentos teóricos de STC N° 0033-2004-AI/TC, sustentan a la capacidad contributiva como derecho humano en el Perú, 2004

2.4 Variables

2.4.1 Variable independiente: Fundamentos teóricos de la capacidad contributiva

2.4.2 Variable dependiente: Derecho humano en la STC N° 33-2004-AI/TC

III METODOLOGIA

3.1 Diseño de la investigación

Por su diseño, la presente investigación es no experimental – transeccional. Hernández, et al., (2003), define a las investigaciones no experimentales como: “Estudios que se realizan sin la manipulación deliberada de variables y en los que sólo se observan los fenómenos en su ambiente para después analizarlos”, (p.269). En el presente caso, no se ha programado la manipulación de las variables, en tal razón corresponde el presente estudio al diseño no experimental, toda vez que el estudio se limitará a la observación y descripción de la unidad de investigación.

Debe señalarse además que por su secuencia temporal, la presente investigación se ha diseñado como un trabajo de naturaleza transversal, en razón de que el estudio está centrado a un determinado espacio geográfico – la República del Perú, y a un determinado tiempo histórico – el año 2004.

3.1.1. Tipo de investigación:

Es de naturaleza cualitativa - cuantitativa. Es cualitativa, en razón de que interpreta observaciones (Hernández, 2017, p, 7), y analiza las relaciones de significado que se produce dentro de una determinada cultura o ideología

Es cuantitativa con datos secundarios en tanto que entre los elementos del problema existe una relación cuya naturaleza es representable en un modelo numérico, existe claridad entre los elementos que conforman en problema, y es posible limitarlos.

Es secundaria por cuanto aborda la investigación con datos ya existentes; en el presente caso se trata del estudio de una sentencia emitida por el Tribunal Constitucional que contiene un número determinado de fundamentos.

3.1.2. Nivel de investigación:

El presente trabajo se ha desarrollado a nivel descriptivo – correlacional – exploratorio. Es descriptiva por cuanto pretende describir cómo es que se presentan los eventos, sucesos o fenómenos que se estudian, (Hernández, et al., 2003, p.124). En el presente caso, se persigue describir cuales son los fundamentos de la capacidad contributiva como un Derecho humano en la STC N° 033-2004-AI/TC. Es correlacional porque trata de establecer cuál es la relación de la capacidad contributiva como un derecho fundamental implícito dentro de la Constitución de 1993, con los Derechos Humanos.

La presente es una investigación es de tipo exploratorio, en razón de que no existe un trabajo similar realizado anteriormente sobre la capacidad contributiva y los derechos humanos, en tal razón es el primero de este tipo.

3.2 Unidad de la investigación

La unidad de investigación es la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 033-2004-AI/TC, del 28 de setiembre de 2004, publicada en diario oficial El Peruano el 13 de noviembre de 2004, página 280267.

El texto íntegro de la sentencia de la sentencia materia de estudio se encuentra disponible en <http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/00033-2004-AI.html>.

3.3 Escenario de estudio

Si bien es cierto en la metodología cuantitativa el universo: “...es el conjunto de todos los casos que concuerdan con una serie de especificaciones” (Hernández, 2017: 174), para la metodología cualitativa no se precisa de un universo sino de uno o más escenarios que sugiere la idea de personas que interactúan.

El escenario es el lugar donde se va a realizar el estudio, acceso a la información y recursos disponibles para la elaboración del proyecto. Para los

efectos del presente estudio se trata de un trabajo de gabinete, el escenario general será la ciudad de Chimbote, Provincia de Santa, Región Ancash – Perú.

El escenario particular es la Universidad Católica Los Ángeles de Chimbote.

El escenario general es la ciudad de Chimbote por ser la localidad en la que radica el investigador, y es el lugar en donde se ha realizado la investigación; el escenario particular es la Universidad Católica Los Ángeles de Chimbote, por que corresponde a la casa superior de estudios en la que se han realizado los estudios de post grado para obtener la maestría en derecho con mención en derecho empresarial y tributario.

La copia de la STC N° 033-2004-AI/TC que se ha obtenido vía la página electrónica del Tribunal Constitucional, en www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/00033-2004-AI.html, el material bibliográfico en su mayoría forma parte de la biblioteca del autor, y otras informaciones se han obtenido de fuentes de la internet.

3.4 Técnicas e instrumentos

Por la descripción del tipo, nivel y diseño, queda evidenciado que la presente investigación es de carácter científico, y para desarrollar la investigación se utilizarán las siguientes técnicas:

3.4.1. El método del estudio de casos: En razón de que se observarán las características de una unidad para describir y analizar de manera detallada en cada uno de los distintos aspectos que presenta un mismo fenómeno.

Atendiendo al objetivo fundamental que persigue, el método de investigación seguirá la modalidad del Estudio Instrumental de Casos, que, en la opinión de Barrio, Gonzales et al. (S/F) citando a Stake, señalan: "... su propósito es analizar para obtener una mayor claridad sobre un tema o aspecto teórico (el caso concreto sería secundario). El caso es el instrumento para conseguir otros fines indagatorios." (p. 4)

El fin que se persigue lograr es el de establecer como o de qué manera, la capacidad contributiva es o puede ser un derecho humano.

Para lograr esta finalidad se seguirá la propuesta de Montero y León (2002) citada por

Barrio, I. & Gonzales, J. et Alt. (S/F), y para lograrlo han establecido los siguientes pasos:

- 1° La selección y definición del caso.
- 2° Elaboración de una lista de preguntas.
- 3° La localización de las fuentes de datos.
- 4° El análisis e interpretación.
- 5° La elaboración del informe
(p. 59)

3.4.2 La explicación: Para Bunge (1997): “La explicación es la contestación a los porqués” (p. 561). La explicación científica puede definirse un método y una técnica de naturaleza semántica, por el que las premisas (proposiciones) explican un hecho (conclusión). Las premisas y las conclusiones son componentes de los argumentos.

Para Barba (2016): “La premisa es una proposición o secuencialmente conjugada con otra, antecede a la conclusión” (S/N); en este orden de ideas, Di Castro (2006) señala: “Todo argumento posee una estructura que está formada por las premisas y la conclusión. Sin embargo, tomada aisladamente ninguna proposición es en sí misma una premisa o una conclusión.” (S/N), en razón de lo expuesto, debe de concluirse en que para conocer los argumentos, es necesario identificar: a) Las premisas, y luego b) Las conclusiones.

El razonamiento es un sinónimo de fundamento, en tal razón la explicación del presente trabajo de investigación se realizará a través del

análisis de los razonamientos o fundamentos de la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 33-2004-AI/TC.

Para identificar los fundamentos de la capacidad contributiva en la sentencia antes mencionada, se ha confeccionado un cuadro que sirve para identificar a las premisas y a las conclusiones, que con los componentes de los fundamentos.

Existen términos claves en el idioma castellano que preceden a las premisas y a las conclusiones, en tal razón, como herramienta de trabajo el autor ha confeccionado un cuadro con los términos claves usuales, que permitirá identificar a los argumentos o fundamentos. Ver Cuadro 1.

Cuadro 1
Identificador de razonamientos

Premisas	<p>A causa de - A fin de - A partir Asumiendo que Como - Como nos indica - Como se ha expuesto Como se muestra - Como se ha dejado sentado Dado que De acuerdo con De hecho Después de todo - Después que En tanto que - En razón de que En igual medida Para Por - Por cuanto - Por la razón de que Porque Pues Puesto que Se sigue de Si - Si es el caso Supongamos que Teniendo en cuenta Viendo que Ya que</p>
Conclusiones	<p>Así - Así que - Al igual que Como resultado De ahí que De manera que En consecuencia Entonces Llegamos a la conclusión Lo cual prueba que Lo hace Para tal Podemos inferir que Por ende - Por esta razón - Por consiguiente - Por lo tanto Se desprende de Sino que Solo si</p>

Fuente: Figura confeccionada por el autor

3.5 Recolección de datos cualitativos

Las técnicas de recolección de datos a emplearse son:

3.5.1 La observación directa: Es una técnica que permite acumular y sistematizar todo tipo de información sobre determinado hecho o fenómeno social que acontece en el mundo de la realidad. Chávez (2008) señala: “En la aplicación de esta técnica, el investigador registra lo observado, mas no interroga a los individuos involucrados en el hecho o fenómeno social.” (p. 7). La observación a realizarse corresponde al tipo de observación estructurada, en razón de que se ha desarrollado un plan sobre la variable que será materia de la observación, así como sobre los tipos de datos que serán recolectados.

3.5.2 El análisis de contenido: Para Chávez (2008): “El Análisis de Contenido es una técnica que permite reducir y sistematizar cualquier tipo de información acumulado (documentos escritos, films, grabaciones, etc.) en datos, respuestas o valores correspondientes a variables que investigan en función de un problema.” (p. 9) Como técnica el análisis de contenido permite sistematizar cualquier tipo de información que pudiera emerger del análisis de un caso concreto.

3.5.3 Recolección de datos: Como herramienta de trabajo se empleará la matriz de datos para el registro, análisis e interpretación en la investigación cualitativa, creada por Vasilachis et al. (2006). Ver Anexos 1.

Igualmente, para los efectos de interpretar datos se empleará las plantillas de registros: Nota analítica, creada por Vasilachis et al. (2006). Ver anexo 2.

3.5.4 Codificación de datos: En relación con lo que se entiende por codificación, Padua (2016) señala: “El código es el conjunto de símbolos correspondientes a cada una de las categorías en que son divididas las respuestas obtenidas en un cuestionario (ficha de encuesta, propiamente).” (p. 127).

Más adelante Padua (2016) explica que el código se construye en base a las respuestas obtenidas en categorías o clases (p. 128), en tal razón, para el caso del presente trabajo de investigación se necesita conocer el origen de los fundamentos de la capacidad contributiva expuestos por el Tribunal Constitucional en la STC N° 033-2004-AI/TC, y siendo que estos fundamentos tienen su origen en el Derecho constitucional, la Filosofía y la Lógica, la Ciencia política, el Derecho tributario – Financiero, y el Derecho internacional público, es necesario confeccionar un cuadro de códigos que pueda ser lo suficientemente útil para identificar la fuente de cada uno de los

fundamentos a través de la identificación y estudio de cada uno de los fundamentos.

La nomenclatura se identifica como una lista de aquello que se pretende distinguir. Padua (2016) señala que la nomenclatura: “Es la clarificación de un ítem de cierta importancia, como, por ejemplo, la región geográfica, la ocupación, industrias, causas de decesos, etc.” (p. 127). En tal razón el autor considera que haber seleccionado las disciplinas empleadas por el Tribunal Constitucional como fuente de los fundamentos de la STC N° 033-2004-AI/TC, se ha actuado correctamente, de modo que se expone las siguientes tablas. Ver tablas 2 a 6.

Tabla 1 *Código de disciplinas*

Disciplina jurídica	Código asignado
Filosofía del derecho	A
Derecho constitucional	B
Derecho tributario	C
Ciencia política	D
Derecho internacional	E

Fuente: Tabla confeccionada por el autor

Tabla 2 Fundamentos de la Filosofía del derecho (A)

Fundamento		Elemento		Instituto	
Teoría del derecho	A1	Fines	A.1.1	Justicia Bien común Seguridad	A.1.1.a A.1.1.b A.1.1.c
		Fun. Soc.	A.1.2	Orientación Integración Pacificación Limitación Promoción	A.1.2.a A.1.2.b A.1.2.c A.1.2.d A.1.2.e
		Moral Insp.	A.1.3		
Epistemología	A2	Teor. del Conc.	A.2.1	Métodos Argumentos Dogmática Ciencia Leg.	A.2.1.a A.2.2.b A.2.3.c A.2.4.d
Lógica jurídica	A3	Ontogía	A.3.1	Conceptos Divisiones Definiciones Juicios Razonam.	A.3.1.a A.3.1.b A.3.1.c A.3.1.d A.3.1.e
Derechos humanos	A4	Fundamentos	A.4.1	La libertad La igualdad La dignidad	A.4.1.a A.4.1.b A.4.1.c
Ética	A5	Con. Humana	A.5.1	Valores y Princ. Deber Felicidad Buen vivir	A.5.1.a A.5.1.b A.5.1.c A.5.1.d

Fuente: Tabla confeccionada por el autor

Tabla 3 *Fundamentos del derecho constitucional (B)*

Fundamento	Elemento	Instituto
Teoría del Poder	B1 Tipos y fuentes	B.1.1 Pod. legítimo B.1.1.a
		Pod. de Ref B.1.1.b
		Pod. experto B.1.1.c
		Pod. Recomp. B.1.1.d
		Pod. Coacción B.1.1.e
Teoría del Estado	B2 Teorías Estado	B.2.1 Organicistas B.2.1.a
		Hegel – libertad B.2.1.b
		Sociológica B.2.1.c
		Institución B.2.1.d
		Dualista Jellinek B.2.1.e
		Jurídica Kelsen B.2.1.f
		Política - Heller B.2.1.g
	Est. Dem. Der.	B.2.2 Imperio de la ley B.2.2.a
		División poderes B.2.2.b
		Der. y libertades B.2.2.c
		Legalidad B.2.2.d
		Igualdad Oport. B.2.2.e
		Serv. Sociales B.2.2.f
		Eco. Mercado B.2.2.g
Teoría de la Const.	B3	División de poderes B.3.1
		Estado de derecho B.3.2
		Soberanía nacional B.3.3
		Derechos Fund. B.3.4
		Estabilidad Const. B.3.5
		Supremacía Const. B.3.6
		Rigidez Const. B.3.7
		Control B.3.8
		Constituc. Convencional B.3.8.a
B.3.8.b		
Colisión normativa B.3.9		

Fuente: Tabla confeccionada por el autor

Tabla 4 *Fundamentos del Derecho tributario (C)*

Fundamento	Elemento	Instituto
Teoría del tributo C1	Gravamen C.1.1	Impuesto C.1.1.a Contribución C.1.1.b Tasa C.1.1.c
	Sistema Trib. C.2.1	Principios C.2.1.a Normas C.2.1.b Instituciones C.2.1.c Política fiscal C.2.1.d Administración C.2.1.e
	Potestad Trib. C.3.1	Capacidad Eco. C.3.1.a Capacidad Cont. C.3.1.b Capacidad Trib. C.3.1.c Percusión C.3.1.d
	Relación Trib. C.4.1	Beneficios C.4.1.a Inafectaciones C.4.1.b Exoneraciones C.4.1.c Sanción Trib. C.4.1.d Deducciones C.4.1.e Obligación Trib. C.4.1.f

Fuente: Tabla confeccionada por el autor

Tabla 5 *Fundamentos de la Ciencia política (d)*

Fundamento	Elemento	Instituto
El poder político	D1	
Legitimidad	D2	
El Estado	D3	
La administración pública	D4	
Políticas públicas	D5	
Comportamiento político	D6	
Opinión pública	D7	
Relaciones internacionales	D8	

Fuente: Tabla confeccionada por el autor

Tabla 6 *Fundamentos del Derecho internacional (E)*

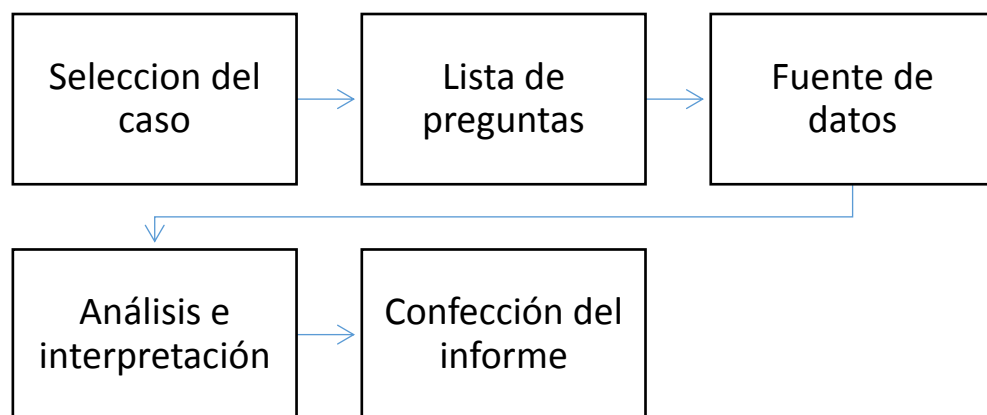
Fundamento	Elemento	Instituto			
Tratados	E1	Convenc. Viena 1969	E.1.1		
		Declarac. DD HH 1948	E.1.2		
		Carta DD Eco. 1974	E.1.3		
Sujetos	E2	Los Estados	E.3.1	Jus tractatum	E.3.1.a
				Jus locus Stan.	E.3.1.b
				Jus legationes	E.3.1.b
		Org. Internacionales	E.3.2	Corte Interam.	E.3.2.a
			Corte Int. Justic.	E.3.2.b	
	Comun. Beligerantes	E.3.3			
	Los individuos	E.3.4			

Fuente: Tabla confeccionada por el autor

3.5.5 Procesamiento de datos. El análisis y discusión de resultados se desarrollará mediante un plan expresado en el denominado: Plan de Estudio del Caso, y se ha empleado la observación estructurada que consta de las etapas:

- a) La selección y definición del caso.
- b) Elaboración de lista de preguntas.
- c) La localización de las fuentes de datos.
- d) El análisis e interpretación
- e) La elaboración del informe.

Grafico 1
Plan de estudio – observación estructurada



El caso está centrado en conocer cuáles son los fundamentos teóricos de la capacidad contributiva, y la relación que tienen dichos fundamentos con los derechos humanos, en la STC N° 033-2004-AI/TC. Los fundamentos de sentencia mencionada se encuentra agrupados en siete partes:

§ 1. Sustracción de la materia y declaración de inconstitucionalidad

§ 2. Principios rectores de la tributación en la Carta Magna

§ 3. Principios Tributarios y Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta (AAIR).

§ 4. La capacidad contributiva como límite del poder tributario

§ 5. Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta y capacidad contributiva

§ 6. Activos netos como manifestación de capacidad contributiva en el Impuesto a la Renta

§ 7. De los efectos de la sentencia de inconstitucionalidad

Conocer los fundamentos teóricos de la capacidad contributiva como un derecho humano en la STC N° 033-2004-AI/TC, se seleccionó las siguientes partes de la sentencia mencionada: (2) Principios rectores de la tributación en la Carta magna. (4) Capacidad contributiva como límite al poder tributario. (5) Anticipo del Impuesto a la Renta y Capacidad contributiva. (6) Activos netos como manifestación de capacidad contributiva en el Impuesto a la renta. La selección de los temas

mencionados obedece a que son los que contienen información directa con el objeto de estudios.

En el presente caso no se ha elaborado un lista de preguntas, sino que para desarrollar esta etapa se ha formulado una sola pregunta. ¿Cuáles son los fundamentos teóricos de la capacidad contributiva como un derecho humano en STC N° 033-2004-AI/TC?

La fuente de datos se encuentra localizada en el Portal del Tribunal Constitucional del Perú, y para obtenerla se ha recurrido al siguiente vínculo de la internet www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/00033-2004-AI.html

Para efectuar la recolección de datos, y realizar el análisis de contenidos e interpretación de los datos, se aplicó la matriz de datos para la recolección de datos cualitativos, a cada una de las partes seleccionadas de la sentencia materia de estudios. A las partes de independizadas de la sentencia, se aplicó la herramienta identificador de razonamientos, que se encuentra identificada como Cuadro 1, en el presente trabajo. Esta herramienta contiene identificadas a una lista términos lingüísticos que se emplean para indicar el inicio de una premisas, así como el inicio de las conclusiones, de modo tal que cada vez que se usan estos términos podemos identificar fácilmente cuando nos encontramos frente a una premisa y cuando no encontramos frente a una conclusión.

A las premisas identificadas se le aplicó las tablas 1, 2, 3, 4, 5, y 6 que contienen las codificaciones por disciplinas aplicables a la naturaleza de la sentencia, que posibilitaron identificar cuál es el origen de los fundamentos empleados por el Tribunal Constitucional (2004) que sustentan a la capacidad contributiva como un derecho humano, y que emergen de la Filosofía del derecho, del Derecho constitucional, del Derecho tributario, de la Ciencia política o del Derecho internacional.

Para contabilidad y agrupar los hallazgos se utilizó la tabla de análisis de resultados, y así poder segregar y cuantificar los resultados por códigos a que corresponde cada disciplina identificada con letras. Finalmente para interpretar los datos se aplicó la tabla Nota Analítica, que facilita la interpretación y contenido de las palabras o términos empleados por el Tribunal Constitucional (2004) en la sentencia materia del presente estudio.

La explicación se ha realizado a través de los resultados que se evidencian en la tabla de resultados, que permitió efectuar una taxonomía de los hallazgos para interpretar los resultados por asociación, y en base a estos resultados se ha confeccionado el presente informe.

De similar manera, con la finalidad de establecer la fuente de los fundamentos de la capacidad contributiva en la STC. N° 033-2004-aI/TC, se ha confeccionado la tabla de Análisis de Resultados.

Tabla 7 *Análisis de resultados – Fundamentos teóricos STC N° 033-2004-AI/TC*

Unidad de análisis	Jurip.	Filosof.	D° Const.	D° Trib.	Cienc. Pol	DIP	Total
2. Principios rectores de la tributación en la Carta Magna.							
4. Capacidad contributiva Como límite al poder Trib.							
5. Anticipo adicional del I. R. y capacidad contributiva							
6. Activos netos como manifestación de capacidad contributiva en el I. R.							

Fuente: Tabla confeccionada por el autor.

3.6 Consideraciones éticas y de rigor científico

Mediante el presente trabajo, el autor se ha propuesto la producción de nuevos conocimientos a partir de la identificación de los fundamentos de la capacidad contributiva como un derecho humano en la STC N° 033-2004-AI/TC, eso es a partir del estudio en profundidad de un caso único, dentro del marco de una investigación diseñada como cuantitativa y cualitativa. Para el desarrollo del presente trabajo, se han establecido criterios éticos, contenidos tanto en el proyecto como en el desarrollo de la presente investigación.

Los criterios éticos que se han establecido para el desarrollo del presente estudio se han desarrollado en base al cuadro denominado Criterios éticos de la investigación cualitativa, (Noreña, 2012: 272)

3.6.1 Consentimiento informado: La información utilizada para el desarrollo del presente trabajo es información pública contenida en información oficial del Estado peruano y de otros Estados, obras publicadas por autores, información publicada en la internet, y tesis universitarias, en tal razón al ser información de carácter público, el uso de esta información no necesita autorización previa. Pese de lo y se ha consignado en cada caso las fuentes de información que se ha empleado, para respetar los créditos de los autores.

3.6.2 Confidencialidad: Los datos referentes a la identidad de los protagonistas del caso materia de estudio se ha mantenido en reserva, de manera tal que no se afecte sus derechos fundamentales.

3.6.3 Manejo de riesgos: En el presente caso no existe investigación con seres humanos, en tal razón no existe la necesidad de manejo de riesgos.

3.6.4 Observación participante: El presente estudio es uno de gabinete, y no se ha considerado dentro del desarrollo del trabajo, la interacción con otros participantes. En relación con los criterios de rigor científico, debe mencionarse que para la construcción de esta parte del estudio se ha tomado como referencia el cuadro “Criterios de rigor en la investigación cualitativa” (Noreña, 2012: 269) corresponde mencionar que tanto en el proyecto de investigación, como en el desarrollo del presente trabajo; y se han tomado en consideración los siguientes criterios:

3.6.5 Autenticidad: El presente trabajo es una investigación original, y existe aproximación de los resultados de la investigación frente al fenómeno observado.

3.6.6 Aplicabilidad: Los resultados derivados del presente trabajo, al ser una investigación cualitativa no son generalizables, sino transferibles. Se evidencia en el muestreo teórico y en el acopio de datos. Esta cualidad se evidencia mediante la descripción detallada del contexto inmediato de los

fundamentos expresados en razonamientos con sus premisas y conclusiones, que no pueden ser generalizadas, así como por el muestreo teórico y el acopio de datos.

3.6.7 Objetividad: Los resultados de la investigación garantizan la veracidad de las descripciones realizadas con motivo del presente trabajo, y se evidencian mediante la transcripción textual de los datos, la contrastación de los resultados con la literatura existente, así como por la identificación y descripción de los hallazgos realizados por el autor.

3.6.8 Relevancia: (Noreña, 2012) señala que la relevancia: “Permite evaluar el logro de los objetivos planteados y saber si se obtuvo un mejor conocimiento del fenómeno de estudio” (p. 269). Esta cualidad se expresa en la presencia de nuevas concepciones teóricas, así como de la comprensión amplia del fenómeno estudiado, así como de la relación entre los objetivos perseguidos y los resultados alcanzados en el presente trabajo.

3.6.9 Adecuación teórico-epistemológica: Se evidencia mediante la contrastación de las preguntas de investigación con los métodos y el diseño empleado.

CUADRO 2. MATRIZ DE CONSISTENCIA

“FUNDAMENTOS TEORICOS DE LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA COMO
DERECHO HUMANO EN LA STC. N° 033-2004-AI/TC”

VI : Variable independiente - Fundamentos teóricos de la capacidad contributiva
VD : Variable dependiente - Derecho humano en la STC. N° 033-2004-AI/TC

PROBLEMA	OBJETIVO	HIPOTESIS	METODOLOGIA
<p>1. Problema principal</p> <p>¿La capacidad contributiva es un derecho humano?</p>	<p>1. Objetivo principal</p> <p>Determinar si el principio de la capacidad contributiva puede ser considerado como uno de los derechos humanos.</p> <p>2. Objetivos específicos</p> <p>a) Establecer cuáles son los fundamentos teóricos de la capacidad contributiva como un derecho humano en la STC. N° 033-2004-AI/TC</p> <p>b) Determinar si el principio de la capacidad contributiva como un principio implícito de la Constitución peruana de 1993 corresponde o puede ser considerado como un derecho fundamental de las personas e incluido dentro de la lista de derechos fundamentales que declara la Constitución del Estado en su artículo 2.</p>	<p>1. Hipótesis general</p> <p>Los fundamentos teóricos de STC N° 0033-2004-AI/TC, sustentan a la capacidad contributiva como derecho humano en el Perú, 2004.</p>	<p>1. Tipo de investigación Atendiendo al propósito, la naturaleza del problema, y los objetivos del trabajo, califica como una investigación aplicada, toda vez que el problema está establecido y es conocido por el investigador</p> <p>2. Nivel de investigación Descriptivo – correlacional – exploratorio</p> <p>3. Metodología de la investigación No experimental – transeccional.</p> <p>4. Diseño de la investigación de naturaleza cualitativa - cuantitativa</p> <p>5. Unidad de investigación Es la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 033-2004-AI/TC, del 28 de setiembre de 2004</p> <p>6. Escenario de estudios El escenario general será la ciudad de Chimbote, Provincia de Santa, Región Ancash – Perú. Escenario particular, la ULADECH – católica.</p> <p>7. Técnica Las técnicas empleadas son: Método de estudio de casos, y la explicación.</p> <p>8. Instrumentos Los principales instrumentos que se aplicaron en las técnicas son: La observación directa, el análisis de contenido, matrices para recolección, codificación y procesamiento de datos,.</p>

IV RESULTADOS

4.1 Presentación de resultados:

Esta parte del trabajo tiene por finalidad describir los resultados del estudio de investigación, y acredita la finalización del trabajo de investigación realizada por el autor.

La información fue recogida durante el mes de febrero de 2018, desde la ciudad de Chimbote, Provincia del Santa, Región Ancash – Perú, y estuvo orientada a identificar los argumentos que sirvieron de sustento al Tribunal Constitucional al emitir la STC N° 033-2004-AI/TC que reconoce a la capacidad contributiva como un principio implícito en el artículo 74° de la Constitución. (Tribunal Constitucional del Perú, 2004). Para recoger la información se aplicó el plan de estudio diseñado por el autor, a que se refiere el Cuadro 3: Plan del estudio del caso – Observación estructurada, que fue insertado en la parte metodológica del presente trabajo.

Primero.- Con la finalidad de efectuar la recolección de datos, se seleccionaron las partes de la sentencia del Tribunal Constitucional N° STC

N° 033-2004-AI/TC que se refieren a los fundamentos de la capacidad contributiva. Estas partes se identifican en su fuente de la siguiente manera:

- a) Numeral 2. Principios rectores de la tributación en la Carta Magna.
- b) Numeral 4. Capacidad contributiva como un límite al poder tributario.
- c) Numeral 5. Anticipos adicionales del Impuesto a la Renta y capacidad contributiva.
- d) Numeral 6. Activos netos como manifestación de capacidad contributiva en el Impuesto a la Renta.

Segundo.- Luego de la selección de las partes materia de estudio, se procedió a la etapa de recolección de la información. Para recoger la información se utilizó como herramientas la matriz de datos, que como autoría pertenece a Vasilachis, I. & Ameigeiras, A. et Alt. (2006).

El empleo de la matriz de datos, estuvo destinado a identificar los razonamientos empleados por el Tribunal Constitucional, en las partes de la sentencias antes mencionadas.

Para identificar a los razonamientos se utilizó como herramienta el Cuadro 1: Estructura del argumento, la utilización de este cuadro estuvo dirigida a identificar los argumentos o fundamentos a partir de los indicados de las premisas, de la misma manera, identificar los indicadores de las conclusiones, que son los elementos de todo argumento o fundamento.

Tabla 8: Matriz de datos 1
2. Principios rectores de la tributación en la Carta Magna

Texto	Categoría	Código	Preguntas
<p>La potestad tributaria constituye el poder que tiene el Estado para imponer a los particulares el pago de los tributos, el cual no puede ser ejercido de manera discrecional o, <u>dado el caso, de forma arbitraria, sino que se encuentra sujeto a una serie de límites que le son impuestos por el ordenamiento jurídico, sean estos de orden constitucional o legal.</u></p> <p>Los demandantes señalan que los límites a la potestad tributaria: “[...] se encuentran representados por los principios de legalidad, igualdad y de no confiscatoriedad de los tributos, recogidos en el artículo 74° de la referida norma constitucional”. <u>Estos principios, reconocidos expresamente en la Constitución Política o los que con carácter implícito se derivan del propio texto constitucional,</u> son considerados como <u>límites materiales</u> del poder tributario sobre los cuales se estructura el sistema tributario STC. N° 033-2004-AI/TC, Fundamento 5</p>	<p>Limitar</p> <p>Raz. 1</p> <p>Principios Raz. 2</p> <p>Límites materiales</p>	<p>C-3 Potestad</p> <p>C-2-1: D° Tributario Principios como límites</p> <p>A-5-3 Deontología Valores</p> <p>C-2-1 Principios Derecho - Tributario Financiero</p>	<p>¿Para qué? ¿A quién? ¿Cuáles son?</p> <p>¿Qué son?</p>
<p>Este Tribunal Constitucional ha precisado, en la STC N.° 2727-2002-AA/TC, refiriéndose al principio de no confiscatoriedad de los tributos, que éste: “[...] se encuentra directamente conectado con el <u>derecho de igualdad</u> en materia tributaria o, <u>lo que es lo mismo, con el principio de capacidad contributiva, según el cual, el reparto de los tributos ha de realizarse de forma tal que se trate igual a los iguales y desigual a los desiguales, por lo que las cargas tributarias han de recaer, en principio, donde exista riqueza que pueda ser gravada, lo que evidentemente implica que se tenga en consideración la capacidad personal o patrimonial de los contribuyentes</u>”.</p> <p><u>Ciertamente, el principio de capacidad contributiva se alimenta</u></p>	<p>JURISP. 1</p> <p>Raz. 3 Derecho de igualdad</p> <p>Raz 4 Capacidad Patrimonial</p> <p>Raz 5</p>	<p>C-2-1 D Trib No confs.</p> <p>A-4.2 La igualdad Filosofía Fundamento DD HH</p> <p>Derecho Tributario C-3-1</p> <p>C-3-2: D° Tributario</p>	<p>¿Qué es? ¿Cuáles son?</p> <p>¿Qué es?</p>

<p><u>del principio de igualdad en materia tributaria, de ahí que se le reconozca como un principio implícito en el artículo 74° de la Constitución, constituyendo el reparto equitativo de los tributos sólo uno de los aspectos que se encuentran ligados a la concepción del principio de capacidad contributiva, como fue desarrollado en la sentencia precitada con motivo de la tutela de un derecho fundamental, puesto que, a pesar de que los principios constitucionales tributarios tienen una estructura de lo que se denomina “concepto jurídico indeterminado”, ello no impide que se intente delinearlos constitucionalmente precisando su significado y su contenido, no para recortar las facultades a los órganos que ejercen la potestad tributaria, sino para que estos se sirvan del marco referencial previsto constitucionalmente en la actividad legislativa que le es inherente.</u></p> <p><u>A lo dicho debe agregarse que en materia de tributación se hace necesaria la compatibilidad entre el derecho de propiedad y los límites de la potestad tributaria. Así, el respeto a las limitaciones materiales impuestas por el orden constitucional supondrá, en igual medida, que se guarde la debida ponderación por el derecho de propiedad a efectos de que éste cumpla su función social, tal como se ha declarado en la STC N.° 008-2003-AI/TC al sostener, dentro del contexto que revisten las libertades provisionales que garantizan el régimen económico de la Carta Magna, que: “[...] nuestra Constitución reconoce a la propiedad no sólo como un derecho subjetivo (derecho individual), sino también como una garantía institucional (reconocimiento de su función social). Se trata, en efecto, de un ‘instituto’ constitucionalmente garantizado”.</u> STC. N° 033-2004-AI/TC, Fundamento 6</p>	Raz 6	C-3-2 Cap Cont.	¿Por qué?	
	Raz. 7 Concepto jurídico indeterminado	C-2-1: D° Tributario		
	Raz. 8	B-3-4 Derecho Const.		
	Raz. 9	B-3-4 D° Consti		
	Raz. 10	B-3-4 D° Consti		
	Raz. 11 Garantía JURISP. 2	B-3-4 Derecho Const.		¿Por qué?
	Raz. 12 Instituto	C-2-3 Institutos		¿Qué es?

Tabla 9: Matriz de datos 2

4. Capacidad contributiva como límite al poder tributario

Texto	Categoría	Código	Preguntas
<u>Consideramos pertinente, a fin de conceptualizar adecuadamente lo que debe entenderse por capacidad contributiva, recurrir a la definición que sobre el particular realiza Alberto Tarsitano [García Belsunce, Horacio (coordinador). Estudios de Derecho Constitucional Tributario. De Palma. Buenos Aires. 1994, pág. 307] quien precisa que constituye una: “(...) aptitud del contribuyente para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, aptitud que viene establecida por la presencia de hechos reveladores de riqueza (capacidad económica) que luego de ser sometidos a la valorización del legislador y conciliados con los fines de la naturaleza política, social y económica, son elevados al rango de categoría imponible”.</u> <u>Se desprende de tal afirmación que la capacidad contributiva constituye una categoría distinta a la capacidad económica a cuya determinación solamente se llega luego que la manifestación de riqueza observada por el legislador, siempre de manera objetiva, es evaluada, sopesada y contrapuesta a los diversos fines estatales para considerarla como hecho imponible.</u> STC. N° 033-2004-AI/TC, Fundamento 11	Raz. 13	A-3-1 Lógica	¿Qué es? ¿Cómo es entiende?
	TEORIA 1		
	Raz 14	C-1-4-b D° Trib	
	Raz 15 Valorización	A-5-3: Virtud – valores y principios	
Raz 16 Categoría	C-3-2 D° Trib.		
<u>Por consiguiente, la capacidad contributiva tiene un nexo indisoluble con el hecho sometido a imposición; es decir, siempre que se establezca un tributo, éste deberá guardar íntima relación con la capacidad económica de los sujetos obligados, ya que sólo así se respetará la aptitud del contribuyente para tributar o, lo que es lo mismo, sólo así el</u>	Raz 17	C-3-2 D° Trib	¿Qué significado
	Raz 18	C-3-2 D° Trib.	
	Presupuesto legitimador		

<p><u>tributo no excederá los límites de la capacidad contributiva del sujeto pasivo, configurándose el presupuesto legitimador en materia tributaria y respetando el criterio de justicia tributaria en el cual se debe inspirar el legislador, procurando siempre el equilibrio entre el bienestar general y el marco constitucional tributario al momento de regular cada figura tributaria. De modo que, cuando el Tribunal Constitucional reconoce que todo tributo que establezca el legislador debe (de) sustentarse en una manifestación de capacidad contributiva (STC N.º 2727-2002-AA/TC), lo que hace es confirmar que la relación entre capacidad económica y tributo constituye el marco que, en términos generales, legitima la existencia de capacidad contributiva como principio tributario implícito dentro del texto constitucional.</u></p> <p>STC. N.º 033-2004-AI/TC,</p> <p>Fundamento 12</p>	<p>Arg. 1 Arg. 2 Arg. 3</p> <p>Raz 19</p> <p>JURISP 3</p> <p>Raz 20</p>	<p>C-3 Potestad tributaria</p> <p>C-3-2 Dº Trib.</p> <p>C-3-2 Dº Trib.</p>	<p>tiene?</p>
---	---	--	---------------

Tabla 10: Matriz de datos 3

5. Anticipo adicional del Impuesto a la renta y capacidad contributiva

Texto	Categoría	Código	Preguntas
<u>Como se ha dejado sentado en la Sección 4., supra, cuando este Tribunal Constitucional interpreta los alcances del principio de capacidad contributiva, lo hace partiendo de la estrecha relación que necesariamente debe existir entre el tributo y la capacidad económica que le sirve de sustento. Es a partir de dicha consideración que el principio en comentario adopta un contenido concreto y se aleja de la posibilidad de que pueda ser relativizado por el legislador hasta desaparecer al momento de la generación de un tributo. Sin embargo, tal función no es la única que emana de aquél, sino que también –al igual que en el caso de los principios tributarios recogidos en el texto constitucional– sirve de límite a la actividad del legislador en el ejercicio de la potestad tributaria que le es propia.</u> STC. N° 033-2004-AI/TC, Fundamento 15	RAZ. 21 Interpretar Los alcances RAZ. 22 RAZ. 23	C-3-2 D° Trib. A-2-1 Interpretar, integrar, y aplicar las normas jurídicas C-3-2 D° Trib. C-3 D° Trib.	¿Cómo se entiende?

Tabla 11: Matriz de datos 4

6. Activos netos como manifestación de capacidad contributiva en el Impuesto a la Renta

Texto	Categoría	Código	Preguntas
<p><u>Sin perjuicio de que lo expuesto en la Sección 5., supra, sea concluyente para determinar la inconstitucionalidad de la norma sometida a evaluación, debe tenerse en consideración que este Colegiado, en la STC N.º 0646-1996-AA/TC recaída en un proceso de amparo en el cual se discutió la inaplicabilidad del Decreto Legislativo N.º 774, norma que estableció el Impuesto Mínimo a la Renta, determinó que se producía la violación del principio de no confiscatoriedad cuando: “[...] b) el impuesto no [tenga] como elemento base de la imposición una circunstancia que no sea reveladora de capacidad económica o contributiva, que en el caso del impuesto mínimo a la renta con el que se pretende cobrar a la actora, no se ha respetado</u></p> <p>STC. N.º 033-2004-AI/TC, Fundamento 15</p>	<p>RAZ 24</p> <p>JURISP 4</p> <p>RAZ. 25</p> <p>Principio de no confiscatoriedad</p>	<p>B-3-6</p> <p>Dº Const.</p> <p>C-2-1</p> <p>Principios</p>	<p>¿Cómo se entiende?</p>

Tercero.- Después de haber identificado los razonamientos, se procedió a codificarlos – en la misma matriz de datos. Para realizar la codificación de los argumentos se utilizaron los siguientes cuadros:

Cuadro 2: Código de disciplinas.

Cuadro 3: Codificación de fundamentos filosóficos.

Cuadro 4: Codificación de fundamentos constitucionales.

Cuadro 5: Codificación de fundamentos tributario – financieros.

Cuadro 6: Codificación de fundamentos de la Ciencia política.

Cuadro 7: Codificación de fundamentos del Derecho internacional público.

La codificación que fue usada en el presente trabajo, fue creada por el autor.

Tabla 12: *Análisis de resultados – Fundamentos teóricos STC N° 033-2004-AI/TC*

Unidad de análisis	Jurip.	Filosof.	D° Const.	D° Trib.	Cienc. Pol	DIP	Total
2. Principios rectores de la tributación en la Carta Magna.	2	A-4-2 A-5-3	B-3-4(2)	C-2-1 (4) C-2-3 C-3 C-3-1 C-3-2 (2)	0	0	15
4. Capacidad contributiva Como límite al poder Trib.	1	A-3-1 A-5-3	0	C-3 C-1-4-b C-3-2 (5)	0	0	10
5. Anticipo adicional del I. R. y capacidad contributiva	1	A-2-1	B-3-6	C-3-2 (2)	0	0	05
6. Activos netos como manifestación de capacidad contributiva en el I. R.	0	0	B-3-6 (2)	0	0	0	02
Total	04	05	05	18	0	0	32

Fuente: Tabla confeccionada por el autor.

Cuarto.- Durante la recolección de datos se identificaron palabras claves como: Limitar – límites materiales, potestad tributaria, principios, no confiscatoriedad, igualdad, capacidad patrimonial, concepto jurídico indeterminado, garantía, instituto, valorización, presupuesto legitimador, interpretar. Para interpretar estas palabras en el texto (perícopa), y contexto (sentencia), fue necesario emplear el instrumento denominado “nota analítica”, tomado de Vasilachis, I. & Ameigeiras, A. et Alt. (2006), que permite contar con un registro de la fuente, así como interpretar el significado de las palabras claves.

Quinto.- Como resultado de la investigación se encontró que el Tribunal Constitucional fundamenta a la capacidad contributiva como un principio implícito o principio no determinado de la Constitución Política del Perú (Tribunal Constitucional del Perú: STC N° 033-2004-AI/TC; fundamento 6).

Los fundamentos del Tribunal Constitucional que sustentan a la capacidad contributiva como un principio implícito de la Constitución Política del Perú de 1993, están contenidos en cuarto partes de la mencionada sentencia:

- Numeral 2. Principios rectores de la tributación en la Carta Magna.
- Numeral 4. Capacidad contributiva como un límite al poder tributario.
- Numeral 5. Anticipos adicionales del Impuesto a la Renta y capacidad contributiva.

- Numeral 6. Activos netos como manifestación de capacidad contributiva en el Impuesto a la Renta.

Sexto.- En las cuatro partes de la STC, antes mencionados se identificaron 32 argumentos con sus respectivas premisas y conclusiones, que fueron consignados en las matrices de datos.

4.2 Hallazgos del presente trabajo

De la aplicación de la Tabla de resultados 8, se han logrado identificar las fuentes de los razonamientos del Tribunal Constitucional (2004) al fundamentar la STC N° 033-2004-AI/TC, como seguidamente se expone.

4.2.1 Jurisprudencias. Se encontró que el Tribunal Constitucional (2004) al sustentar la STC N° 033-2004-AI/TC fundamentó su cesión en cuatro (04) jurisprudencias. Al analizar la parte 2. Principios rectores de la tributación en la Carta Magna citó a la STC N° 2727-2002-AA/TC para referir a los principios de no confiscatoriedad e igualdad, y al citar la STC N° 008.2003-AI/TC lo hizo para sustentar al derecho de propiedad como un derecho subjetivo y como una garantía.

En similar sentido, en la parte 4 de la STC N° 033-2004-AI/TC, denominada Capacidad contributiva como límite al poder tributario, cita la STC N° 2727-2002-AA/TC para referir a la relación que existe entre capacidad económica y tributo.

Finalmente, en la parte 5. Anticipo adicional del Impuesto a la Renta y capacidad contributiva de la STC N° 033-2004-AI/TC, citó a la STC N° 0646-19996-AA/TC, sobre la violación al principio de no confiscatoriedad. Es de verse que en la parte 6 de la STC N° 033-2004-AI/TC, el Tribunal Constitucional (2004) no empleó ninguna jurisprudencia para sustentar el tema 6. Activos netos como manifestaciones de capacidad contributiva en el Impuesto a la Renta.

4.2.2 Filosofía de derecho. En relación con la Filosofía del derecho, se ha encontrado que el Tribunal Constitucional (2004) al emitir la STC N° 033-2004-AI/TC, recurrió cinco (05) veces a la Filosofía del derecho. Dos (02) en la parte 2. Principios rectores de la tributación en la Carta Magna, para referirse al principio de igualdad, legalidad y no confiscatoriedad que expresan valores susceptibles de protección. En la parte de la STC N° 033-2004-AI/TC, 4. Capacidad como límite al poder tributario, el Tribunal Constitucional (2004) recurre a la Lógica jurídica que es una rama de la Filosofía del derecho cuando define qué es la capacidad contributiva.

Igualmente, acude a la Filosofía del derecho cuando se refiere a la capacidad del legislador para valorar las manifestaciones de riqueza de los contribuyentes. De igual modo ocurre, cuando el Tribunal Constitucional (2004) en la parte 5 de la STC N° 033-2004-AI/TC, hace referencia a la función de interpretación de las normas constitucionales que corresponde al Tribunal Constitucional.

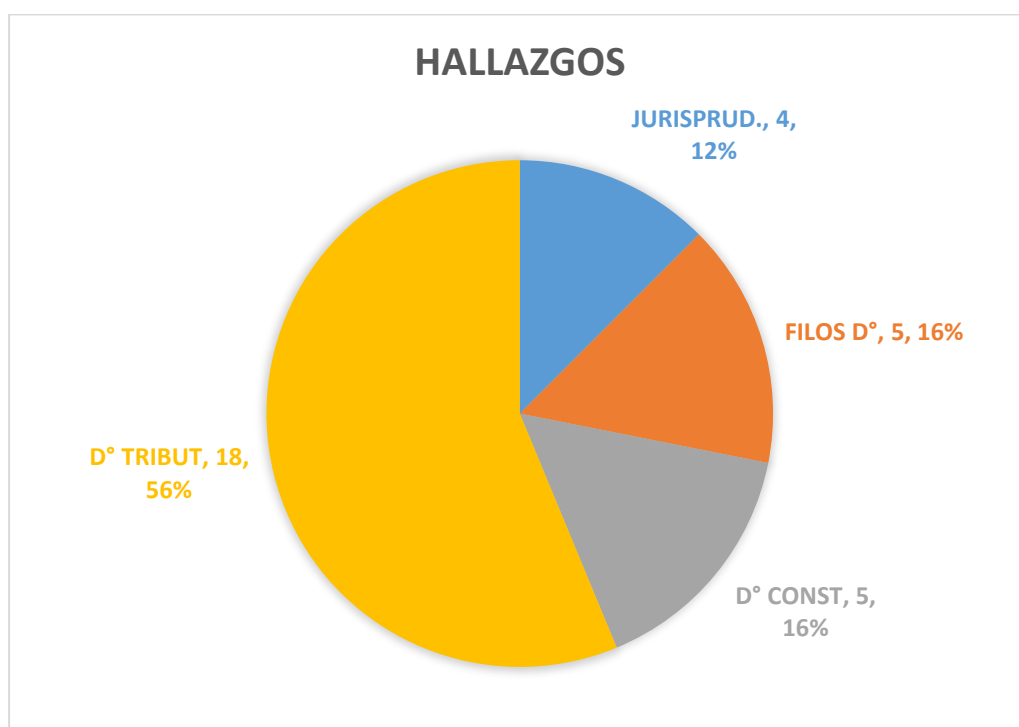
4.2.3 Derecho constitucional. El igual que en el caso de la Filosofía del derecho, el Tribunal Constitucional (2004) acudió cinco (05) veces al Derecho constitucional, esto es cuando se refirió a los derechos fundamentales en la parte 2. Principios rectores de la tributación en la Carta Magna, así como a principio de supremacía constitucional en la parte 3 de la STC N° 033-2004-AI/TC – Anticipos adicionales del Impuesto a la Renta y capacidad contributiva. De igual manera cita al principio de no confiscatoriedad, así como a la inconstitucionalidad de las normas legales infraconstitucionales mencionada en la parte 6 Activos netos como manifestaciones de la capacidad contributiva en el Impuesto a la Renta.

4.2.4 Derecho tributario. A diferencia de las ocasiones anteriores a que se refieren los numerales 4.2.1, 4.2.2 y 4.2.3 que presentan 04, 05 y 05 fundamentos, en el presente caso el Tribunal Constitucional (2004) acudió 18 veces al Derecho tributario, cuando mencionó los principios del Derecho tributario, los institutos del Derecho tributario la potestad tributaria, la

capacidad económica, capacidad contributiva, y al sujeto pasivo del tributo, como se evidencia en la Tabla 8: Análisis de resultados.

4.2.5 Con motivo de aplicación de la Tabla 8: Análisis de resultados., no se ha encontrado referencias directas a la Ciencia política, menos aún al Derecho Internacional.

Grafico 2: *Hallazgos por disciplina*



Sétimo.- En la parte 2 de la STC. N° 033-2004-AI/TC, que corresponde al tema “Principios rectores de la tributación en la Carta Magna”, se encontraron 9 fundamentos del Tribunal Constitucional, que explican a la capacidad contributiva, como un derecho implícito de la Constitución, que emerge del principio de igualdad, y en consecuencia, debe de ser entendido como un derecho humano.

Octavo.- De igual manera, se ha encontrado que el Tribunal Constitucional del Perú para fundamentar a la capacidad contributiva como un principio implícito de la Constitución de 1993, recurrió a cuatro jurisprudencias emitidas por el mismo Tribunal:

- STC N° 2727-2002-AA/TC de fecha 19 de diciembre de 2003: Sobre el principio de no confiscatoriedad de los tributos [Tribunal Constitucional del Perú. (2004). En la STC N° 033-2004-AI/TC. (Fundamento 6, ubicado en el Numeral 2. Principios rectores de la tributación en la Carta Magna)].
- STC N° 008-2003-AI/TC de fecha 11 de noviembre de 2003: Sobre el régimen económico de la Carta Magna, y el Derecho a la propiedad como un derecho subjetivo, y como una garantía. [Tribunal Constitucional del Perú. (2004). En la STC N° 033-2004-AI/TC. (Fundamento 6), ubicado en el Numeral 2. Principios rectores de la tributación en la Carta Magna].

- STC N° 2727-2002-AA/TC de fecha 19 de diciembre de 2003: Sobre la relación entre capacidad económica y tributo. [Tribunal Constitucional del Perú. (2004). En la STC N° 033-2004-AI/TC. (Fundamento 12, ubicado en el Numeral 4. Capacidad contributiva como un límite al poder tributario)].

- STC N.º 0646-1996-AA/TC de fecha 23 de enero de 1997: Sobre la violación del principio de no confiscatoriedad del tributo, derivado de no respetar la capacidad contributiva del contribuyente. [Tribunal Constitucional del Perú (2004). En la STC N° 033-2004-AI/TC. (Fundamento 18, ubicado en el Numeral 6. Activos netos como manifestación de la capacidad contributiva en el Impuesto a la renta)].

Octavo.- Otro de los resultados del presente trabajo, consistió en haber identificado que el Tribunal Constitucional del Perú (2004) al haber emitido la STC. N° 033-2004-AI/TC, empleó como explicación de la capacidad contributiva, a la teoría de Tarsítano, A. (1994), y la fuente de datos se ubica en García, H. (coor). (1994). *Estudios de Derecho Constitucional Tributario*. Buenos Aires: De Palma, p. 307.

Esta información se consigna de manera expresa en la STC. N° 033-2004-AI/TC, fundamento 11.

Corresponde destacar que si bien es cierto, no se encontraron fundamentos en los que se mencione de manera expresa a la Ciencia política, o al Derecho internacional público, no es menos cierto que todos los derechos fundamentales que reconoce la Constitución emergen de los derechos humanos, en tan sentido a fundamentar la teoría de los derechos fundamentales, García (2003) señala: “Los derechos fundamentales son definidos como aquella parte de los derecho humanos que se encuentran garantizados y tutelados expresamente por el ordenamiento constitucional de un Estado en particular” (7).

En el mismo orden de ideas, los derechos humanos, en cuanto declaración expresa contenida en un documento vinculante a los Estados signatarios, no surge por generación o creación espontánea, sino que estos emergen de los tratados internacionales regulados por el Derecho internacional público; Lobo (2003) señala

Se asistió en la década de los 90 al reconocimiento de la superioridad del derecho internacional de los derechos humanos sobre los derechos nacionales. Los derechos del hombre, que al inicio del Estado de Derecho (Siglo XIII) representaban ideas abstractas, aparecen después de la segunda Gran Guerra Mundial, en las declaraciones internacionales, máxime en la ONU (1948) y en el Pacto de San José de Costa Rica (1969). (p. 157)
(La traducción es nuestra.)

Lobo (2003) reconoce que sin los tratados internacionales - que vinculan a los Estados que los han suscrito voluntariamente – los derechos humanos no serían sino ideas abstractas del Estado de Derecho, en tal razón si bien es cierto que los derechos fundamentales de las constituciones se derivan de los derechos humanos, no es menos cierto que los derechos humanos derivan de los tratados internacionales suscritos por los Estados. En este orden de ideas, se encuentra implícita – igualmente – la Ciencia política, pues instituciones como poder, Estado, políticas públicas, relaciones internacionales, son institutos de la Ciencia política. En similar sentido al expresado por Lobo (2003), Aguilera (2011) señala

Los derechos humanos constituyen exigencias morales y capacidades jurídicas sustanciales que posee el individuo antes las instituciones públicas, bajo un doble reforzamiento: no solo debido a que como derechos fundamentales son principios axiológicos rectores del Estado Constitucional de Derecho, sino que, además, la cláusula jurídica del Estado social como clausula finalista así lo exigen. (pp. 19-20)

De las ideas aportadas por Lobo (2003) y Aguilera (2011) pude concluirse que los derechos humanos no solo son un resultado de los tratados internacionales, sino que sin los tratados internacionales – vinculantes a los Estados suscriptores, dichos derechos solo serían declaraciones de carácter general, sin la posibilidad de ser exigibles, en tal razón se ha creado la Corte Internacional de Justicia, o la Corte Interamericana de Derechos Humanos, sino que además se ha creado dicha exigencia como una cualidad del Estado de Derecho, y que tal exigencia tiene supremacía sobre el Derecho interno de

cada uno de los países suscriptores de la Carta de las Naciones Unidas de 1948: Declaración Universal de los Derechos Humanos.

4.3 Análisis y discusión de los resultados:

El Tribunal Constitucional del Perú (2004), al emitir la STC. N° 033-2004-AI/TC hace suya la teoría de Tarsitano (1994), y cuando señala que la capacidad contributiva debe de entenderse como

(...) aptitud del contribuyente para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, aptitud que viene establecida por la premisa de hechos reveladores de riqueza (capacidad económica) que luego de ser sometidos a valorización del legislador y conciliados con los fines sociales de la naturaleza política, social y económica, son elevados al rango de categoría imponible. (STC. N° 033-2004-AI/TC, Fundamento 12).

De igual modo, el Tribunal Constitucional del Perú (2004), al emitir la STC. N° 033-2004-AI/TC, ha declarado que la capacidad contributiva es un principio implícito o no enunciado del artículo 74° de la Constitución, cuando señala

Ciertamente, el principio de capacidad contributiva se alimenta del principio de igualdad en materia tributaria, de ahí que se le reconozca como un principio implícito en el artículo 74° de la Constitución, constituyendo el reparto equitativo de los tributos sólo uno de los aspectos que se encuentran ligados a la concepción del principio de capacidad contributiva, como fue desarrollado en la sentencia precitada con motivo de la tutela de un derecho fundamental, puesto que, a pesar de que los principios constitucionales tributarios tienen una estructura de lo que se denomina “*concepto jurídico indeterminado*”, ello no impide que se intente delinearlos constitucionalmente precisando su significado y su contenido, no para recortar las facultades a los órganos que ejercen la potestad tributaria, sino para que estos se sirvan del

marco referencial previsto constitucionalmente en la actividad legislativa que le es inherente.
(STC. N° 033-2004-AI/TC, Fundamento 6)

Finalmente el Tribunal constitucional del Perú (2004), al emitir la STC.

N° 033-2004-AI/TC ha declarado

(...) en la STC N.° 0646-1996-AA/TC recaída en un proceso de amparo en el cual se discutió la inaplicabilidad del Decreto Legislativo N.° 774, norma que estableció el Impuesto Mínimo a la Renta, determinó que se producía la violación del *principio de no confiscatoriedad* cuando: “[...] b) el impuesto no [tenga] como elemento base de la imposición una circunstancia que no sea reveladora de capacidad económica o contributiva.
(STC. N° 033-2004-AI/TC Fundamento 15)

Del análisis de los razonamientos que anteceden, se aprecia que la capacidad contributiva, es para el Tribunal Constitucional un principio implícito o no enunciado que se desprende del artículo 74° de la Constitución, que pertenece al campo de los “conceptos jurídicos indeterminados” y que se encuentra asociado e íntimamente vinculado con el principio de la no confiscatoriedad, y que, de otro lado se alimenta del principio de igualdad, que puede resumirse en el siguiente cuadro:

Tabla 13: *Fundamentos teóricos de la capacidad contributiva STC. N° 033-2004-AI/TC*

Principio constitucional	Bien jurídico protegido	Valor filosófico
No confiscatoriedad	La propiedad	Vida – dignidad
Igualdad	La isonomía	Equidad
Capacidad contributiva	Aptitud para tributar	Trato digno

Fuente: Tabla confeccionada por el autor.

4.2.1. Conexión lógica de los principios del Derecho:

Los principios del derecho se encuentran conectados entre sí, de modo alguno podría pensarse que estos se encuentran aislados, sino por el contrario su inter conexión posibilita su vigencia en el mundo de la dogmática y su aplicación en el mundo de la realidad, como puede observarse seguidamente.

El Tribunal Constitucional de Perú (2004) establece la existencia de una conexión lógica entre los valores que representan estos tres principios constitucionales, que regulan a la tributación: a) La no confiscatoriedad que protege del derecho a la propiedad, y que se encuentra elevada a rango de garantía constitucional, b) La igualdad, que exige del Estado un trato igual para los iguales y un trato desigual para los desiguales, y c) La capacidad contributiva que limita la imposición tributaria a la efectiva disposición de riqueza o capacidad económica de contribuyente.

a) Capacidad contributiva y la no confiscatoriedad.

Al referirse al principio de no confiscatoriedad, Bravo (2006) señala que este: “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” (p. 115).

Para Bravo (2006) existe una vinculación entre la vigencia del derecho a la propiedad con el principio de la no confiscatoriedad, en tal razón, el principio de no confiscatoriedad es una garantía para la vigencia del derecho a la propiedad, y este a su vez se vincula con el principio de la capacidad contributiva. En relación a este tema, el Tribunal Constitucional el Perú (2004), señala

A lo dicho debe agregarse que en materia de tributación se hace necesaria la compatibilidad entre el derecho de propiedad y los límites de la potestad tributaria.

Así, el respeto a las limitaciones materiales impuestas por el orden constitucional supondrá, en igual medida, que se guarde la debida ponderación por el derecho de propiedad a efectos de que éste cumpla su función social, tal como se ha declarado en la STC N.º 008-2003-AI/TC al sostener, dentro del contexto que revisten las libertades provisionales que garantizan el régimen económico de la Carta Magna, que: “[...] nuestra Constitución reconoce a la propiedad no sólo como un derecho subjetivo (derecho individual), sino también como una *garantía* institucional (reconocimiento de su función social). Se trata, en efecto, de un ‘*instituto*’ constitucionalmente garantizado”. [STC. N.º 033-2004-AI/TC (2004) Fundamento 6]

En la explicación del Tribunal Constitucional de Perú (2004) la capacidad contributiva es el principio que compatibiliza el derecho de propiedad con la potestad del Estado para crear y exigir el pago del tributo, en razón de que entiende de un lado al derecho de propiedad como un derecho subjetivo, y de otro lado, como una garantía institucional, es decir que se trata de un instituto garantizado.

Para García (2013), el ejercicio de la propiedad privada se manifiesta en dos planos, a saber

a) El ejercicio de una pluralidad de formalidades sobre el aprovechamiento y tráfico económico de los bienes.

b) Conjunto de deberes y obligaciones jurídicas, en atención a resguardo de determinados valores e intereses de la colectividad. (p. 406)

Por su parte el Tribunal Constitucional, al emitir a STC N° 00048-2004-PI/TC, ha señalado

Cuando nuestra constitución garantiza la inviolabilidad de la propiedad y señala que debe ser ejercida en armonía con el bien común y dentro de los límites legales, no hace más que referirse a la función social que el propio derecho de propiedad contiene.
(Tribunal Constitucional del Perú, 2004, STC N° 00048-2004-PI/TC)

El Tribunal Constitucional asume la teoría de que la propiedad es un “poder jurídico” entendido como una *facultas agendi* – facultad de hacer, es

decir un derecho subjetivo que emana de un derecho objetivo, en términos coloquiales, la posibilidad de disfrutar o de enajenar el bien sometido a propiedad por el Derecho, y se entiende que este no es un derecho absoluto, reconocido así desde los tiempos del Derecho romano, pues el *jus civile* – Derecho civil, establecía limitaciones al derecho de propiedad por razones urbanísticas o de vecindad.

En los tiempos actuales, la propiedad adquiere nuevas dimensiones, ya no solo un derecho, sino como un deber jurídico para con los demás, que deriva de la necesidad de promover el bien común, por razones de urbanismo, en tal sentido somos en mayor o menor manera civilizados, en el entendimiento de que civilizado proviene de la palabra “*civitas*” ciudad, “*civis*” ciudadano, (Segura, 2006: 123) de manera que mientras más civilizados somos mejores ciudadanos seremos

b) Capacidad contributiva e igualdad:

De otro lado, ESPASA (2001) al referirse al principio de igualdad, señala que es: “La exigencia de trato igual y carente de discriminación por la ley y los poderes públicos que la aplican, derivada de la igualdad entre todos los hombres” (p. 1163).

García (2013) a desarrollar este tema explica que la igualdad no es un derecho autónomo, sino como un derecho relacional y señala: “(...) que opera en cuanto se vincula con el goce de los restantes derechos” (p.165) y para desarrollar la idea manifiesta se trata de un “principio normativo de vinculación genérica” (p. 196); en tal razón, es de entenderse que siendo la igualdad un principio normativo de vinculación genérica su aplicación podrá dar lugar a nuevos y variados principios que surjan de la interpretación del precepto constitucional para situaciones particulares que se infieran de la principal, que no se encuentren reguladas expresamente por la norma legal, y que compatibilicen con el ordenamiento jurídico de la nación.

García (2013) señala que la igualdad como principio normativo de vinculación genérica, es un: “(...) atributo que tiene toda persona para que se le aplique la ley o que se le trate en las mismas condiciones que a los semejantes que se encuentran en idéntica o similar situación” (p. 169).

La igualdad en materia tributaria se vincula con la capacidad contributiva en una explicación que fue proporcionada por el Tribunal Constitucional del Perú (2004) cuando señala

En la STC N.º 2727-2002-AA/TC, refiriéndose al principio de no confiscatoriedad de los tributos, que éste: “[...] se encuentra directamente conectado con el derecho de igualdad en materia tributaria o, lo que es lo mismo, con el principio de capacidad contributiva, según el cual, el reparto de los tributos ha de realizarse de forma tal que se trate igual a los iguales y desigual a los desiguales, por lo que las cargas tributarias han de recaer, en principio, donde exista riqueza que pueda ser gravada, lo que evidentemente

implica que se tenga en consideración la capacidad personal o patrimonial de los contribuyentes”.
(STC. N° 033-2004-AI/TC, Fundamento 6)

En este orden de ideas, el Tribunal Constitucional del Perú (2004) al emitir la STC. N° 033-2004-AI/TC señaló que: “(...) el reparto equitativo de los tributos sólo uno de los aspectos que se encuentran ligados a la concepción del principio de capacidad contributiva.” Tribunal Constitucional del Perú (2004). STC. N° 033-2004-AI/TC (Fundamento 6)

Debe interpretarse a la equidad como una: “Técnica de aplicación de la ley a especiales situaciones.” (Espasa 2001: p. 647), en tal sentido se debe entender a la equidad como una técnica para corregir los efectos de la ley, cuando esta pudiera presentar demasiadas generalidades que afecten a sectores sensibles de la comunidad. Podría decirse que la equidad, es una forma de humanizar al derecho.

Corresponde hacer una distinción entre lo que es un reparto justo y lo que es un reparto equitativo.

En el caso *sub examine* – bajo examen, un reparto equitativo, difiere del reparto justo, en el entendimiento de que la justicia - en el sentido aristotélico - no es más que perseguir la mayor cantidad de felicidad para la mayor cantidad de la comunidad. Esto implica que por ciento, en todo reparto feliz

siempre habrá siempre una porción de la comunidad para la que esa forma de reparto no será dichosa.

La equidad por el contrario, no persigue la felicidad de la mayor parte de la comunidad, sino que se orienta a lograr la felicidad de uno o más sectores sensibles de la comunidad, que no son necesariamente los mayoritarios, y tratándose de la distribución equitativa de las cargas fiscales, la técnica tributaria ha introducido institutos como la progresividad del tributo, el mínimo inafecto, la exoneración, la inafectación, la deducción, la condonación, el fraccionamiento, el aplazamiento, entre otros.

c) La capacidad contributiva como un límite legal

Para Fernández (2006), el principio de la capacidad contributiva se refiere a la: "... capacidad de las personas para pagar tributos en la medida de su capacidad económica, es decir, en relación con su efectiva disposición de riqueza" (p. 172)

El Tribunal Constitucional (2004) interpreta a los principios del derecho como límites que establece la Constitución al poder tributario del Estado, en tal razón la potestad tributaria debe de entenderse como una atribución de la autoridad constituida para imponer el tributo a los

particulares, y de la lectura del fundamento 5 (STC N° 033-2004-AI/TC) se aprecia que esta atribución de la autoridad no puede ser discrecional ni arbitraria, en razón de que se encuentra sujeta a restricciones o límites. Estos límites surgen de la Constitución o de la ley.

Es de entenderse a los principios constitucionales son criterios fundamentales que informan a la legislación en tanto emana del poder constituyente; cuando estos principios constitucionales fijan términos a la potestad del Estado, estos principios se convierten en barreras para el poder constituido.

Desde el punto de vista antes enunciado, Fernández (2006) al enunciar su explicación de la capacidad contributiva se identifica con la teoría de Tarsitano (1994); y más adelante, citando a García (2004) señala que la aptitud para tributar tiene dos expresiones:

- a) La aptitud objetiva o capacidad real, y
- b) La aptitud subjetiva o situación personal del individuo, su situación familiar, y su proyecto de vida, en este contexto individual del contribuyente, el principio – como una categoría limitante al poder del Estado se manifiesta en la salvaguarda del contribuyente.

Este principio – la capacidad contributiva - exige la presencia de un mínimo exento, que no puede ser afectado para los efectos del tributo, en razón de constituir lo necesario para que el individuo pueda subsistir dignamente en su entorno social, en tal sentido Fernández (2006) señala, “...el mínimo exento se presenta como aquella porción de riqueza, que por ser empleada en la satisfacción de las necesidades elementales, no puede considerarse como expresión de aptitud a la contribución; no representa capacidad contributiva.” (p. 184)

Para la determinación del mínimo exento, Fernández (2006) señala que inciden tres factores: “a) El costo de vida, b) El grado de desarrollo o bienestar que incide sobre el nivel mínimo de vida, c) Los servicios asistenciales que proporciona el Estado.” (p. 185), esto en el entendimiento de que el Estado se encuentra a servicio del hombre para promover su felicidad, y no a la inversa.

Fernández (2006) al estudiar la capacidad contributiva de las personas, señala que esta debe cumplir dos requisitos:

a) Que sea actual, es decir que esté vigente y no se trate de manifestaciones de riqueza de tiempos pasados. Ejemplo: Tener un carro puede ser un indicador de riqueza, siempre que se trate de un carro nuevo, mas no así, cuando se trata de un carro que tiene tres o muchos años de antigüedad – esto en la legislación peruana. Igual criterio podría aplicarse a

los modelos de vehículos costosos en relación con los modelos de vehículos económicos.

b) El otro requisito, es que se trate de una capacidad real, en tal razón las presunciones *juris et de jure* – De pleno y absoluto Derecho, como ocurre con ingresos o renta ficta, resultan inconstitucionales, en razón de que la imposición no ha surgido de una base real, verificada por la Administración mediante el procedimiento de fiscalización tributaria, sino que estos supuestos, la obligación tributaria surge de una ficción que impone carga tributaria a modo de sanción cuando se verifica la presencia de una omisión tributaria formal imputable como acto reprochable atribuido al contribuyente, de tal manera que si se trata de un acto reprochable (omisión) ese acto debe ser castigado por la Administración Tributaria con la sanción administrativa, pero no puede considerarse como un hecho generador de tributo bajo el fundamento de una renta presunta; esto tratándose del Impuesto a la Renta, solo a modo de ejemplo.

Es necesario diferenciar a la capacidad contributiva de lo que es la capacidad económica. La capacidad económica debe de entenderse también como la capacidad patrimonial de las personas. Fernández (2006) señala que la capacidad económica

“(…) tiene que ver con la riqueza que ingresa al patrimonio de un individuo, en cambio la capacidad contributiva se refiere a la parte de esa riqueza que el individuo pueda destinar para el financiamiento de Estado mediante el pago de tributos, sin que ello signifique el sacrificio de su proyecto de vida o de su patrimonio, porque así lo ha valorado el legislador de acuerdo con las distintas finalidades que debe cumplir el Estado, de conformidad con la Constitución”. (p. 172)

Debe entenderse a la capacidad económica como toda manifestación de riqueza económica de un individuo, y se distingue de la capacidad contributiva en razón de que la primera (capacidad económica) se refiere al género, y las especies serían:

a) Todo aquello que le sirva a individuo para vivir sin sacrificar propiedad ni patrimonio, que podría entenderse como el “mínimo vital” o aquello que se necesita para vivir dignamente; y

b) La capacidad contributiva, que se expresa como esa riqueza que puede ser afectada para el gasto público.

García (2009) distingue el aspecto subjetivo y el aspecto objetivo de la capacidad tributaria. El primero se refiere a las circunstancias personales y familiares del contribuyente, en tanto que la segunda se refiere a la aptitud contributiva del sujeto de acuerdo a su riqueza neta, en tal sentido señala

Para determinar el derecho a contribuir con relación al principio de capacidad contributiva, es necesario valorar, en un primer aspecto, la aptitud

contributiva del sujeto de acuerdo a su riqueza neta (objeto objetivo); y, posteriormente, individualizar su carga tributaria respecto a las circunstancias personales en que se encuentre (aspecto subjetivo). Por último, el aumento de la riqueza imponible, justifica el incremento de las cargas tributarias (progresividad), sin que ello implique llegar a resultados confiscatorios. (p. 61)

4.2.2 ¿Por qué la capacidad contributiva es un principio implícito?

Espasa (2001) al explicar que es lo que se entiende por principios, y señala que son: “Criterios fundamentales que informan el origen y el desenvolvimiento de una determinada legislación, expresadas en reglas y aforismos, tienen virtualidad y eficacia propias con independencia de las normas formuladas en el plano positivo” (p. 1165).

Desde el punto de vista de Espasa (2001) es de entenderse que una sentencia del Tribunal Constitucional del Perú, como en el presente caso ocurre con la STC N° 033-2004-AI/TC, al expresar reglas de carácter obligatorio – *erga omnes* – para todos, está estableciendo principios.

En relación a lo que se entiende por principios implícitos, Alonso (2016) citando a Sanchis (1992), explica que los principios implícitos: “... son enunciados normativos que se extraen (no son el significado) de alguna disposición jurídica determinada” (p. 2-3), y que esta clase de principios para Sanchis (1992), presentan las siguientes características:

- a) El principio implícito es una derivación (especificación, instanciación, etc.) de un principio jurídico explícito positivo más general;
- b) El principio implícito es una generalización a partir de un conjunto de normas jurídicas positivas más específicas;
- c) El principio tiene una justificación autónoma, con prescindencia de fuente normativa positiva alguna. (p. 10)

La afirmación de Alonso (2016) presenta las características que hacen posible identificar a un principio implícito; de manera que, cada vez que nos encontremos con una idea específica que deriva de otra idea de carácter general, y que a su vez esta nueva idea tenga la cualidad de ser generalizables, y tengan autonomía al margen del dispositivo legal del que emerge, estaremos en presencia de un principio implícito.

De igual manera, Alonso (2012) señala que debe verificarse la existencia dos condiciones para la aplicación de un principio implícito

- a) Subsidiariedad, esto es, que no exista norma identificable autoritativamente aplicable al caso, o bien que la norma identificable autoritativamente debe ser interpretada de forma diferente o incluso ser inaplicada por la concurrencia del principio implícito en cuestión.
 - b) Coherencia, esto es, que el contenido del principio implícito sea coherente con las reglas y principios explícitos del sistema.
- (Alonso, 2012, p. 166)

En la explicación de Alonso (2012), los principios implícitos se aplican como un criterio subsidiario cuando se ha verificado que en el mundo normativo no existe una norma legal aplicable a la situación estudiada, o cuando esta norma debiera de ser interpretada de manera diferente de aquella que se viene empleado, esto sin romper la coherencia que debe tener el nuevo principio con los demás principios y reglas que alimentan al sistema jurídico, tal como ha ocurrido en el caso que ha motivado el presente estudio.

V CONCLUSIONES

5.1 Al concluir el presente trabajo de investigación se ha explicado cuales son los fundamentos del Tribunal Constitucional en la STC N.º 033-2004-AI/TC al considerar a la capacidad contributiva como un principio implícito de la Constitución Política del Perú (1993). Esta explicación corresponde a una situación que corresponde a un momento histórico determinado, que fue el año 2004, y dentro de una situación concreta, que fue el proceso de inconstitucionalidad del artículo 125º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta (TUO del IR), aprobado por Decreto Supremo N.º 054-99-EF, incorporado por el Decreto Legislativo N.º 945, y contra la Quinta Disposición Transitoria y Final de la Ley N.º 27804, que contenía las normas de creación y regulación del Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta (AAIR). Los fundamentos del Tribunal Constitucional del Perú (2004) expresados en la mencionada sentencia, contienen reflexiones epistemológicas de vigente actualidad y de proyección hacia el futuro, en razón de establecido de manera expresa una limitación legal a la potestad tributaria del Estado, y al derivar la capacidad contributiva del principio de igualdad, se eleva a esta al rango de un derecho humano. En atención a los razonamientos que anteceden, es de esperarse que cuando el legislador deba de introducir modificaciones en la relación jurídica tributaria, debe tener presente a la capacidad contributiva, en tanto que su vulneración implicaría un atentado al derecho de propiedad, un atentado al derecho de igualdad, y un atentado a la dignidad de la persona humana.

Desde el punto de vista antes expuesto, el presente trabajo ofrece para el futuro un interesante enfoque de lo que debe ser la relación jurídica entre el Estado y el contribuyente, y es de esperarse que este sea un tema de debate en las próximas contiendas electorales, tanto regionales y municipales, como en las nacionales. Sánchez (2013) señala que la desvalorización de los partidos políticos tiene su origen en:

“a) por la contradicción entre su discurso y los hechos; b) por la infidelidad a sus principios y programas; c) por interponer sus intereses particulares a los intereses de la comunidad; d) por el doble lenguaje o doble moral de sus dirigentes; e) por la corrupción que en mayor o menor grado contamina a los partidos; f) por la banalidad de su política al hacer de ella un espectáculo en los medios televisivos”
(Sánchez, 2013, p. 19)

Atendiendo a los razonamientos de Sánchez (2013) es de esperarse que el debate político de los próximos comicios electorales deba incorporar el tema de la relación tributaria, como uno de los ejes centrales de la discusión; esto es entendiendo a la relación como el trato que debe dar una parte a la otra dentro de la relación tributaria. Vera (2017) citando una encuesta de Datum, para Pulso Perú, señala que esta: “(...) reveló que el 73% de los peruanos considera que el gobierno gasta "inadecuadamente" los impuestos recaudados y solo el 17% cree lo contrario.”. Más adelante señala

El estudio, además, manifiesta que el 65% de peruanos considera que el sistema tributario peruano es "complicado", a la vez que solo el 23% cree que es "sencillo". Este resultado, sumado al anterior, evidenciaría que pagar los impuestos que el gobierno impone resulta difícil y, por lo tanto, la evasión tributaria sería mayor.

Esta estimación puede apoyarse en la respuesta que los encuestados dieron sobre si pagaban o no sus impuestos. Se reveló que en 2015 el porcentaje que sí cumplía con estas obligaciones era del 39%, mientras que ahora solo es del 35%.
(Vera, 2017, s/p)

La información citada por Vera (2017) pone en evidencia que para el 65% de la población el sistema tributario no es adecuado, y que, como consecuencia de lo expuesto, el incumplimiento de las obligaciones tributarias se contrajo en el año 2017 en 4% con relación a la situación existente en el ejercicio fiscal 2015, en que el 39 % de los peruanos afirmaba que cumplían con sus obligaciones tributarias, contra un 35% de cumplimiento afirmado por la población para el año 2017. De mismo modo Vera (2017), menciona que para el 55% de la población encuestada “La SUNAT dificulta el pago de los impuestos” (Fuente: Encuesta aplicada por Datum a 1,203 personas entre 18 y 70 años de edad. Margen de error +/- 2.8%. Nivel de confianza 95%) Vera (2017). En razón de lo expuesto, estamos convencidos que el tema de la relación tributaria será, sin lugar a dudas uno de los temas centrales en el debate electoral de las próximas elecciones nacionales.

Una propuesta que se pueden promover como resultado de este estudio, es el establecimiento de un mínimo inafecto en toda clase de tributos, con la finalidad de salvaguardar la capacidad contributiva de los contribuyentes con menores recursos económicos. Se aprecia que en el Impuesto a la Renta, regulado por el Decreto Legislativo N° 774, la Renta de quinta categoría, se encuentra inafecto por el valor de 7 Unidades Impositivas Tributarias; de igual modo, en el Impuesto de Alcabala regulado por el Decreto Legislativo N° 776, se encuentra inafecto el valor de la transferencia menos de 10 Unidades Impositivas Tributarias. Pese de lo expuesto, no se encuentra en la

redacción de la Ley de Tributación Municipal un tramo de inafectación para el Impuesto Predial. En el sentido expuesto, consideramos que, para mantener correspondencia con el Impuesto de Alcabala, se inafecte el valor de 10 unidades impositivas tributarias, a todos los predios destinados a vivienda, en tanto se trate de propiedad única.

5.2 Proyecto de ley.

**SUMILLA: LEY QUE MODIFICA LA
LEY DE TRIBUTACIÓN MUNICIPAL
APROBADA POR EL DECRETO
LEGISLATIVO N° 776.**

PROYECTO DE LEY N° _____ - 2018

El Colegio de Abogados del Santa, debidamente representada por su Decano (___), en estricto cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 107° de la Constitución Política de Perú, así como de los artículos 75° y 76° del Reglamento del Congreso de la República, presenta el presente proyecto de ley.

I. Exposición de motivos.

Que, la Constitución Política del Perú establece en el artículo 1° que la persona humana es el fin supremo de la sociedad y del Estado, y es deber de todos protegerla.

El Tribunal Constitucional al emitir la STC. N° 033-2004-AI/TC ha declarado que la capacidad contributiva es un derecho implícito de la Constitución

Política del Perú, en tanto emana del principio de igualdad, el mismo que debe de interpretarse bajo la regla de isonomía: Igual para los iguales, desigual para los desiguales.

El artículo 74° de la Constitución Política del Perú establece que el Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio.

Es necesario insertar el principio de la capacidad tributaria dentro del ordenamiento jurídico de la nación, y establecer tramos exentos en pago para toda clase de tributo, como una manera de proteger a las personas de menores recursos económicos.

II. EFECTO DE LA VIGENCIA DE LA NORMA QUE SE PROPONE SOBRE LA LEGISLACION NACIONAL.

La presente modificación normativa no contraviene ninguna norma legal del sistema tributario nacional, únicamente establece un tramo inafecto al pago del Impuesto Predial, con la finalidad de excluir a las personas con menores recursos económicos, siempre que se trata de propiedad única dentro de todo el territorio nacional, que se encuentre destinada íntegramente a fines de vivienda del propietario o posesionario, y se encuentre constituida en una sola unidad inmobiliaria.

La capacidad contributiva - exige la presencia de un mínimo exento, que no puede ser afectado para los efectos del tributo, en razón de constituir lo necesario para que el individuo pueda subsistir dignamente en su entorno social

III. ANALISIS DEL COSTO BENEFICIO DE LA FUTURA NORMA LEGAL.

El presente proyecto no implica de manera alguna ningún costo para el tesoro público, menos aún para las Municipalidades Provinciales o Distritales, toda vez que facilitará la cobranza a los contribuyentes que tengan una real capacidad contributiva, y se libera a la Administración Tributaria de generar deudas y promover cobranzas a personas sin capacidad contributiva real, lo cual representa una carga más que un beneficio para la Administración del Impuesto Predial.

IV. FORMULA LEGAL

LEY QUE MODIFICA EL ARTÍCULO 13° DE LA LEY DE TRIBUTACIÓN MUNICIPAL, APROBADA POR EL DECRETO LEGISLATIVO N° 776

Artículo 1. Base imponible del Impuesto Predial.

Déjese sin efecto la parte final de artículo 13° de la Ley de Tributación Municipal, aprobada por el Decreto Legislativo N° 776, que faculta a las

Municipalidades para establecer un monto mínimo a pagar por Impuesto Predial ascendente al 6% de la UIT.

Artículo 2. Incorporación normativa.

Incorpórese el artículo 13-A a la Ley de Tributación Municipal, que queda redactado en los siguientes términos

Artículo 13.A: Tramo inafecto del Impuesto Predial.

No está afecto al Impuesto Predial, el tramo comprendido por las primeras 15 UIT del valor del inmueble, siempre que se trata de propiedad única, y que se encuentre destinada íntegramente a los fines de vivienda del propietario o posesionario.

Este beneficio es incompatible con la existencia de más de una unidad inmobiliaria dentro del predio.

Chimbote, octubre 06 de 2018

DECANO DEL COLEGIO DE ABOGADOS
DEL SANTA

Finalmente, al haberse verificado que la capacidad contributiva es un derecho implícito de la Constitución, que deriva del derecho a la igualdad, debe destacarse que siendo la igualdad un derecho humano, corresponde ser tutelado tanto por la justicia ordinaria, como el Tribunal Constitucional, y cuando corresponda por la Corte Interamericana de Derechos Humanos, esto es mediante el proceso constitucional de amparo, en defensa del derecho de igualdad, el derecho a la propiedad, y en vía del proceso de inconstitucionalidad en defensa de las normas confiscatorias.

El presente trabajo no agota el estudio de la capacidad contributiva, pues aún queda pendiente de desarrollar los aspectos que presenta la capacidad contributiva como un límite técnico, con la capacidad contributiva como un límite legal al poder del Estado. Igualmente, queda pendiente de estudiar cual es el rol de la capacidad contributiva en la relación tributaria derivada de la Contribución de Mejoras, pues tradicionalmente se considera a la Mejora como un tributo que no admite a la capacidad contributiva como uno de sus elementos constitutivos, situación que merece ser esclarecida.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Abad, S. et Al. (2004). *Código Procesal Constitucional, Comentarios, Exposición de Motivos, Dictámenes e Índice Analítico*. Lima, Perú: Palestra
- Machado, M. A. (2003). Dos principios gerais do direito tributario. En Paulo de Barros. (Dir.), *Tratado de Derecho Tributario* (pp. 91-156). Lima, Perú: Palestra.
- Aguilera, R. (2011). *Teoría de los Derechos Humanos*. Lima, Perú: Grijley.
- Alonso, H. J. (2012). Los principios implícitos. Su relevancia en la aplicación del derecho. *DOXA, Cuadernos de Filosofía del Derecho* (35), pp. 157-172. Recuperado de https://rua.ua.es/dspace/bitstream/10045/47431/1/Doxa_35_07.pdf
- Alonso, J. P. (2016). *Principios implícitos y fuentes sociales de derecho*. Recuperado de <http://iusfilosofiamundolatino.ua.es/download/Principios%20Jur%C3%ADdicos%20Impl%C3%ADcitos%20y%20Fuentes%20Sociales%20del%20Derecho.pdf>
- Alva, M. (12 de abril de 2009). El principio de continuidad de infracciones regulado en la ley del procedimiento administrativo general y su implicancia en el ámbito tributario. *Jurídica*. (41), pp. 6 y 7. Recuperado de <http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/2009/04/17/el-principio-de-continuidad-de-infracciones-regulado-en-la-ley-del-procedimiento-administrativo-general-y-su-implicancia-en-el-ambito-tributario/>
- Araoz, L. A. (2006). El ejercicio de la potestad tributaria y derecho de cobrar tributos y su compatibilidad con el principio de legalidad. En Jorge Danós (Coord.), *Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público – Libro de Homenaje a Armando Zolezzi Mòller* (pp. 115-134). Lima, Perú: Palestra.
- Arguello, L. R. (1985). *Manual de Derecho Romano*, (2da. ed.). Bs. As., Argentina: Astrea.
- Ataliba, G. (2011). *Hipótesis de incidencia tributaria* (Paulo de Barros, trad.), (1ra. ed. traducida de la 6ta. ed. Malheiros, Sao Paulo, 2001). Lima, Perú: Ara Editores.

- Bancalari, A. (2000). Relación entre la Constitutio Antoniniana y la Imitatio Alexandri de Caracalla. *Revista de Estudios Histórico - Jurídicos*, (22). Valparaíso. Recuperado de http://www.scielo.cl/scielo.php?pid=S0716-54552000002200001&script=sci_arttext
- Barba, V. (2016). *Lógica Sesión 2: Premisas y proposiciones*. Lima: Universidad Alas Peruanas. Recuperado de <https://es.slideshare.net/VictorBarba/premisas-y-proposiciones>
- Barco, I. O. (2009). *Teoría general de lo tributario*. Lima, Perú: Grijley.
- Barrio, I. & Gonzales, J. et Al. (S/F) *Métodos de investigación educativa. El Estudio de Casos*. Madrid: Universidad Autónoma de Madrid. 3er Magisterio Educación especial. Recuperado de https://www.uam.es/personal_pdi/stmaria/jmurillo/InvestigacionEE/Presentaciones/Est_Casos_doc.pdf
- Bodenheimer, E. (2016). *Teoría del derecho*, (10ma. reimp.). México D. F., México: Fondo de Cultura Económica.
- Borja, R. (2012). *Enciclopedia de la Política* (Vol. I A-G) (4ta. ed.). México D. F., México: Fondo de Cultura Económica.
- Bravo, J. (2006). *Fundamentos del Derecho Tributario* (2da. ed.). Lima, Perú: Palestra.
- Bravo, J. (2011). El principio de la capacidad contributiva desde la perspectiva del Tribunal Constitucional: Algunas reflexiones. En Michael Zavaleta. (Dir.) *Estudios de Derecho Constitucional Tributario* (pp. 641-647). Lima, Perú: USMP – Fondo editorial.
- Caller, E., Flores, A., & Torpoco, D. (2006). El control de constitucionalidad de las leyes tributarias y la competencia del Tribunal Fiscal en el Perú. En Jorge Danós. (Coor.), *Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público – Libro de Homenaje a Armando Zolezzi Möller* (pp. 689-718). Lima, Perú: Palestra.
- Carre de Malberg, R. (2001). *Teoría General del Estado* (José León, trad.) (2da. Reimp.). México D. F., México: Facultad de Derecho – UNAM & Fondo de Cultura Económica.
- Chávez, D. (2008). *Conceptos y técnicas de recolección de datos en la investigación jurídico social*. (p. 20). Recuperado de https://www.unifr.ch/ddp1/derechopenal/articulos/a_20080521_56.pdf

- Cfd. CIDH, (2005). *Caso Comunidad Indígena Yakye Axa Vs. Paraguay, (Fondo, Reparaciones y Costas)*, Sentencia de 17 de junio de 2005. Recuperado de http://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_125_esp.pdf
- Crespo, A. (2009). *El poder tributario del municipio*. Recuperado de <http://www.eumed.net/libros-gratis/2009b/563/Poder%20tributario%20y%20potestad%20tributaria.htm>
- De Barros, P. (2012). *Curso de Derecho Tributario*, (1ra. ed. peruana de la 24ta. ed. en portugués). Lima, Perú: Noeses & Grijeley.
- Lobo, R. (2003). *Derechos humanos e estatuto do contribuinte*. En Paulo de Barros. (Dir.), *Tratado de Derecho Tributario*. (pp. 157-173). Lima, Perú: Palestra.
- Decreto Legislativo N° 776. Ley de Tributación Municipal. Diario Oficial El Peruano. Lima. Perú. 31 de diciembre de 1993. Recuperado de [http://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con4_uibd.nsf/9FB09CDC75082094052581560074771E/\\$FILE/2.Ley de Tributaci%C3%B3n Municipal.pdf](http://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con4_uibd.nsf/9FB09CDC75082094052581560074771E/$FILE/2.Ley%20de%20Tributaci%C3%B3n%20Municipal.pdf)
- Definición.org (2015). *Política tributaria*. En <http://www.definicion.org/politica-tributaria>
- Delgado, A. (2006). Las tasas locales. En Jorge Danós. (Coor.). *Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público – Libro de Homenaje a Armando Zolezzi Möller*. (pp. 1107-1161). Lima, Perú: Palestra.
- Di Castro, E. et Alt. (2006). *Conocimientos fundamentales de Filosofía*. México: Universidad Nacional Autónoma de México. Programa de Conocimientos Fundamentales. Recuperado de <http://www.conocimientosfundamentales.unam.mx/vol2/filosofia/ano/index.html>
- Domingo, R. (2009). *¿Qué es el Derecho global?*, (1ra. ed.). Lima, Perú: Universidad de Lima.
- Durand, L. (2006). Noción del deber constitucional de contribuir – un estudio introductorio. En Jorge Danós. (Coor.). *Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público – Libro de Homenaje a Armando Zolezzi Möller*. (pp. 51-96). Lima, Perú: Palestra.
- Escobar, F. (1998). El derecho subjetivo. Consideraciones en torno a su esencia y estructura. *Jus et veritas* (16), pp. 280-298. Lima, Perú: Facultad de Derecho PUCP.
- Espasa (2001). *Diccionario jurídico Espasa*. Madrid, España: Espasa.

- Espinoza - Saldaña, E. (2006). Derechos fundamentales: La conveniencia de adoptar una teoría general al respecto y el papel que le corresponde al Tribunal Constitucional en este esfuerzo. En Jorge Danós. (Coor.). *Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público – Libro de Homenaje a Armando Zolezzi Mòller*. (pp. 51-96). Lima, Perú: Palestra. pp. 1201 – 1228.
- Fernández, J. A. (2006). El principio de capacidad contributiva. *Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público*. En Jorge Danós. (Coor.). *Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público – Libro de Homenaje a Armando Zolezzi Mòller*. (pp. 169-196). Lima, Perú: Palestra.
- Gaceta Constitucional. (2011). *Constitución política del Perú. (Constitución política de Perú, Código procesal constitucional, Legislación constitucional complementaria, Tratados internacionales sobre derechos humanos)*. Lima, Perú: Gaceta Jurídica S. A.
- Gamba, C. (2006). Capacidad económica y jurisprudencia del Tribunal Constitucional; *Temas de Derecho Tributario*. En Jorge Danós. (Coor.). *Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público – Libro de Homenaje a Armando Zolezzi Mòller*. (pp. 197 – 215). Lima, Perú: Palestra.
- García, M. C. et Al. (2009). *Derecho tributario. I Congreso Internacional de Derecho tributario*. Lima, Perú: Grijley – AIDET.
- García, V. (2011), Estudio Introductorio a la Constitución de 1993. *Constitución Política del Perú*. Lima, Perú: Gaceta Constitucional.
- García, V. (2013). *Derechos Fundamentales*, (2da. ed. corregida y aumentada). Lima, Perú: Adrus.
- Giuliani, C. (2001). *Derecho financiero* (Vol. I). Buenos Aires, Argentina: Depalma.
- Hernández, R. - Fernández, C. et Al. (2017). *Metodología de la investigación*, (6ta. ed.). México D. F., México: Mc Graw Hill.
- Jarach, D. (1996). *El hecho imponible*, (3ra. ed.). Buenos Aires, Argentina: Abeledo Perrot.
- Justiniano. (1968). *Digesto*, (Vol. I Prota). Pamplona, España: Aranzadi.
- Landa, C. (2002). *Teoría de los derechos fundamentales. Cuestiones Constitucionales*. *Revista Mexicana de Derecho Constitucional*, (6). Recuperado de: <http://www.journals.unam.mx/index.php/cuc/article/view/2048>.

- Landa, C. (2008). *Los tratados internacionales en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional del Perú*. Lima, Perú: Andreus. Recuperado de: www.cajpe.org.pe/guía/Landa
- Lobo, R. (2003). Derechos humanos e estatuto do contribuyente. *Tratado de Derecho Tributario*. En Paulo de Barros. (Dir.), *Tratado de Derecho Tributario*. (pp.157-174). Lima, Perú: Palestra.
- Machicado, J. (2009). *Los Derechos Fundamentales*. Recuperado de: <http://jorgemachicado.blogspot.com/2009/12/ddff.html>
- Ministerio de Justicia Perú. (2001). *Comisión de estudio de las Bases de la Reforma Constitucional del Perú*. (pp. 732 – 829). Recuperado de: <file:///D:/ARCHIVOS%20DE%20DERECHO/DERECHO%20CONSTITUCIONAL/3357-12704-1-PB%20COMISION%20DE%20ESTUDIO%20DE%20LAS%20BASES%20DE%20REFORMA%20DE%20LA%20CONSTITUCION.pdf>
- Ministerio de Justicia Perú. (2005). *Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados*. Recuperado de: [file:///C:/Users/huanes/Downloads/viena1969%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/huanes/Downloads/viena1969%20(1).pdf)
- Naciones Unidas. (1969). *Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados*. Viena, Austria, 23 de mayo de 1969, en vigor desde el 27 de enero de 1980. Ratificado mediante el D. S. 029-2000-RE de 21 de setiembre de 2000. Recuperado de: https://www.oas.org/36ag/espanol/doc_referencia/convencion_viena.pdf
- Navarro, K. & Quispe, P. (abril de 2007). Aproximaciones al principio de la capacidad contributiva y su desarrollo en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional peruano. *Revista Peruana de Derecho Tributario*, 1 (1), 1-21. Lima: Centro de Estudios Tributarios – Facultad de Derecho, Universidad de San Martín de Porres. Recuperado de: <https://docplayer.es/34299146-Revista-peruana-de-derecho-tributario-universidad-de-san-martin-de-porres-tax-legal-review.html>
- Noreña, A. L, & Alcázar-Moreno, N. et Al. (diciembre de 2012). Aplicabilidad de los criterios de rigor y éticos en la investigación cualitativa. *Aquichan*, 12, (3), 263-274. Recuperado de <http://jbposgrado.org/icuali/Criterios%20de%20rigor%20en%20la%20Inv%20cualitativa.pdf>

- Novak, F. & Salmon, E. (2003). *Las Obligaciones Internacionales del Perú en Materia de Derechos Humanos, Los Tratados de derechos humanos*. Lima, Perú: PUCP – Fondo Editorial.
- Novak, F. (2005). *La Constitución Comentada, análisis artículo por artículo* (Vol. I), (1ra. ed.). Lima, Perú: Gaceta Jurídica.
- Padua, J. & Ahman, I. et al. (2016). *Técnicas de investigación aplicadas a las ciencias sociales*. México D. F., México: Fondo de Cultura Económica – El Colegio de México.
- Plaza, A. (2003). Potestad, competencia y función tributarias. Una apreciación crítica sobre la dinámica de los tributos. En Paulo de Barros. (Dir.), *Tratado de Derecho Tributario* (pp. 91-156). Lima, Perú: Palestra.
- Robles, C. & Ruiz de Castilla, F. et Al. (2009) *Código Tributario. Doctrina y comentarios*. Lima, Perú: Pacífico.
- Rousseau, Ch. (1996), *Derecho Internacional Público*. Barcelona, España: Ariel.
- Rubio, M. (2006). El concepto de tributo y de reserva legal tributaria para el Tribunal Constitucional. En Jorge Danós. (Coor.). *Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público – Libro de Homenaje a Armando Zolezzi Mòller*. (pp. 97–114). Lima, Perú: Palestra.
- Ruiz, W. M. (2007). Perú: *Constitución Política y tratados de Derechos Humanos: Una mirada al Convenio 169 de la OIT*. Recuperado de [file:///C:/Users/JUAN%20DE%20DIOS/Downloads/servindi servicios de comunicacion intercultural peru constitucion politica y tratados de derechos humanos una mirada al convenio 169 de la oit - 2008-02-19.pdf](file:///C:/Users/JUAN%20DE%20DIOS/Downloads/servindi%20servicios%20de%20comunicacion%20intercultural%20peru%20constitucion%20politica%20y%20tratados%20de%20derechos%20humanos%20una%20mirada%20al%20convenio%20169%20de%20la%20oit%20-%202008-02-19.pdf)
- Sánchez, A (2013). *Ética y política*, (2da. Reimp.). México D. F., México: Fondo de Cultura Económica & UNAM – Facultad de Filosofía y Letras.
- Simon, E. (2003). La capacidad contributiva en la reforma española del Impuesto sobre la renta. En Paulo de Barros. (Dir.), *Tratado de Derecho Tributario*. (pp. 193-200). Lima, Perú: Palestra.
- Tantaleán, J. (2002), *Pirv, espacio, economía y poder - 12,000 a. C - 1572 d. C.* (Vol. II.). Lima, Perú: Fondo Editorial del Congreso del Perú.
- Torres, C. (2015), *Fundamentos filosóficos de la dignidad humana y su incidencia en los derechos humanos*. (Tesis doctoral). Universidad Nacional Mayor de San Marcos: Lima, pp. 280. Recuperado de

http://cybertesis.unmsm.edu.pe/bitstream/cybertesis/4617/1/Torres_b c.pdf

- Tribunal Constitucional del Perú. (2004). STC N.º 033-2004-AI/TC, Lima, Perú, 28 de setiembre de 2004. Recuperado de <http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/00033-2004-AI.html>
- Tribunal Constitucional del Perú. (2002). STC N.º 2727-2002-AA/TC, Lima, Perú, 19 de diciembre de 2003. Recuperado de <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/02727-2002-AA.pdf>
- Tribunal Constitucional del Perú. (2003). STC N.º 008-2003-AI/TC, Lima, Perú, 11 de noviembre de 2003. Recuperado de <http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2003/00008-2003-AI.html>
- Tribunal Fiscal del Perú. (2015). RTF N.º 11541-7-2014 – de observancia obligatoria, Lima, Perú, 23 de setiembre de 2014. Recuperado de https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/jurisprude/acuer_sala/2014/resolucion/2014_7_11541.pdf
- Tupayachi, J. (2009). *El precedente constitucional vinculante en el Perú - Análisis y doctrina comparada*, (2da. Ed.). Lima, Perú: Adrus Editores & Instituto Iberoamericano de Derecho Constitucional – Sección Peruana.
- Universidad Nacional Mayor de San Marcos (2015). *Glosario de términos sobre Administración Pública: Política Tributaria*, en <http://www.unmsm.edu.pe/ogp/ARCHIVOS/Glosario/indp.htm#25>
- Universidad Naval. (2005). *Metodología de la investigación*. México D. F., México: SEMAR.
- Valdez, R. (1992). *Instituciones de Derecho Tributario*. Buenos Aires, Argentina: Depalma.
- Vasilachis, I. & Ameigeiras, A. et Alt. (2006). *Estrategias de la investigación cualitativa*. Barcelona, España: Gedisa
- Vera, P. (7 de marzo de 2017). Destino de impuesto no sería el adecuado, revela encuesta de Datum. *Perú21-Editorial*. Recuperado de: peru21.pe/economia/destino-impuestos-seria-adecuado-revela-encuesta-datum-68168.
- Vidal, F. (2002). *Del ius romano a los Derechos Humanos en la Convención Americana*. Lima, Perú: Gaceta Jurídica.
- Villanueva, W. (1998) *El principio informador en la tasa: el beneficio, el costo y la capacidad contributiva*. Recuperado de : http://www.ifaperu.org/uploads/articles/64_04_CT22_WVG.pdf

- Villegas, H. (2000). *Manual de finanzas públicas*. Buenos Aires, Argentina: Depalma.
- Gonzales, R. y Fernández, S. (2010). Algunas cuestiones en torno a la promulgación de la Constitutio Antoniniana. *Gerion - Revista de Historia Antigua*, 28 (1), 157-191. Universidad Complutense, Madrid. Recuperado de: <http://revistas.ucm.es/index.php/GERI/article/view/GERI1010120157A>
- Yacolca, D., Martín, A. et Al. (coords.). (2010). *Doctrina y casuística de Derecho Tributario – Libro homenaje al Catedrático Francisco Escribano*. Lima, Perú: Grijley – AIDET.

ANEXOS

ANEXO 1

Matriz de datos			
TEXTO	CATEGORIA	CODIGO	PREGUNTAS

ANEXO 2

RESULTADO DE LOS DATOS CUALITATIVOS							
UNIDADES DE ANALISIS	Jurisprudencia	A Filosofía del derecho	B Derecho constitucional	C D. tributario – financiero	D Ciencia política	E Derecho Internac,	TOTAL
2. Principios rectores de la tributación en la Carta Magna							
4. Capacidad contributiva como límite al poder tributario							
5. Anticipo adicional del Impuesto a la renta y capacidad contributiva							
6. Activos netos como manifestación de capacidad contributiva en el Impuesto a la Renta							
TOTAL							

ANEXO 3

NOTA ANALÍTICA 1 Registro 3.1: Principios rectores
<p>Texto a analizar: Razonamiento 1.</p> <p>“La <i>potestad</i> tributaria constituye el poder que tiene el Estado para imponer a los particulares el pago de los tributos, el cual no puede ser ejercido de manera discrecional o, <u>dado el caso</u>, de forma arbitraria, <u>sino que</u> se encuentra sujeto a <i>una serie de límites</i> que le son impuestos por el ordenamiento jurídico, sean estos de orden constitucional o legal.”</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Potestad 2. Limitar – Límites <p>POTESTAD:</p> <ul style="list-style-type: none"> • La “potestad” es una atribución propia de la autoridad constituida, por eso es que se habla del poder constituyente y del poder constituido, y es una atribución de este último a la denominamos potestad tributaria (Carre de Malberg, 2001) • Giuliani (1997) Lo identifica como el término poder tributario, y lo define como “la facultad o posibilidad jurídica del Estado para exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción”. (p. 329). • Giuliani (1997) señala que esta no es la única definición, y que Berliri usa el término “supremacía tributaria”, Micheli “potestad impositiva”, Cicivera, Alessi – Stammati “potestad tributaria”, Bielsa “poder fiscal”, Ingresso – Blumenstein “poder de imposición”, Hensel “La imposición”. (Loc. Cit) <p>LIMITAR:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Fijar los límites de algo que tiene varias posibilidades, como derechos, atribuciones, jurisdicción, etc.; normalmente, supone una restricción de estos límites. <p>COMENTARIO:</p> <p><i>La potestad tributaria debe de entenderse como una atribución de la autoridad constituida para imponer el tributo a los particulares. De la lectura del fundamento 5 (STC N° 033-2004-AI/TC) se aprecia que esta atribución de la autoridad no puede ser discrecional ni arbitraria, en razón de que se encuentra sujeta a restricciones o límites. Estos límites pueden surgir de la Constitución o de la ley.</i></p> <p>¿Para qué? - Para evitar el exceso de poder ¿A quién? - A la autoridad constituida ¿Cuáles son? - Los que establece la Constitución: Los tratados internacionales, División de poderes, respeto a los derechos fundamentales, la capacidad contributiva, legalidad, igualdad, no confiscatoriedad, publicidad, debido proceso; así como los que provienen de la ley: Competencia, el debido procedimiento</p> <p>Fuente de la información: STC.033-2004-AI/TC, Fundamento 5</p>

ANEXO 4

NOTA ANALÍTICA 2 Registro 3.2: Principios rectores
<p>Texto a analizar: Razonamiento 2</p> <p>“Los demandantes señalan que los límites a la potestad tributaria: “[...] se encuentran representados por los principios de legalidad, igualdad y de no confiscatoriedad de los tributos, recogidos en el artículo 74° de la referida norma constitucional. <u>Estos principios</u>, reconocidos expresamente en la Constitución Política o los que con carácter implícito se derivan del propio texto constitucional, son considerados como límites materiales del poder tributario <u>sobre los cuales</u> se estructura el sistema tributario”</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Principios - Valores 2. Límites materiales <p>PRINCIPIOS - VALORES:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ESPASA (2001) al referirse a los principios, señala que son “Criterios fundamentales que informan el origen y el desenvolvimiento de una determinada legislación, expresadas en reglas y aforismos, tienen virtualidad y eficacia propias con independencia de las normas formuladas en el plano positivo” (p. 1165) <p>LIMITES MATERIALES - LIMITAR:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Limitar es fijar términos o barreras; acortar las facultades; restringir es modificar la acción o el movimiento; coartar y cercenar es aminorar la cantidad. En https://es.thefreedictionary.com/limitar • La parte demandante considera que los límites materiales a la potestad tributaria del Estado son los principios de legalidad, igualdad y no confiscatoriedad, a que hace referencia el artículo 74° de la Constitución Política del Estado (1993), y sobre estos límites se estructura el sistema tributario. <p><i>La demandante confunde lo que es un límite técnico con lo que es un límite legal o constitucional. Igualmente hace referencia únicamente a los principios explícitos de Constitución, pero no hace referencia a los principios implícitos, que surgen con motivo de desarrollo constitucional. Para Bravo (2006) son el principio de seguridad jurídica, la capacidad contributiva y principio de beneficio y costo del servicio (pp. 119 –126); Para Gamba (2011) el principio de razonabilidad o proporcionalidad (pp.539 -562); Para García (2013) son: Derecho a ser juzgado sin dilación, igualdad de armas, derecho a la prueba, derecho a la verdad, derecho al agua, derecho al ahorro, y señala la vertiente doctrinal, y jurisprudencial de las cuales emergen. (pp. 59-72)</i></p> <p>¿Qué son? – Los principios son criterios fundamentales que informan a la legislación. Los límites consisten en fijar términos, son barreras.</p>
<p>Fuente de la información: STC.033-2004-AI/TC, Fundamento 5 ESPASA (2001). <i>Diccionario jurídico Espasa</i>. Madrid: Espasa pp. 1449 Bravo, J. (2006). <i>Fundamentos del Derecho tributario</i>. Eda. Edición. Lima: Palestra, pp 395. Gamba, C. et Alt. (2011). <i>Estudios de Derecho constitucional tributario</i>. Lima: USMP, pp. 647. García, V. (2013). <i>Los derechos fundamentales</i>. 2da. Edición corregida y aumentada, Lima: Adrus, pp. 1161</p>

ANEXO 5

NOTA ANALÍTICA 3 Registro 3.3: Principios rectores
<p>Texto a analizar: Razonamiento 3</p> <p>“ Este Tribunal Constitucional ha precisado, en la STC N.º 2727-2002-AA/TC, refiriéndose al principio de no confiscatoriedad de los tributos, que éste: “[...] se encuentra directamente conectado con el <i>derecho de igualdad</i> 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.”</p> <p>1. No confiscatoriedad. 2. Derecho a la igualdad. 3. Capacidad contributiva</p> <p>NO CONFISCATORIEDAD</p> <p>Para Bravo (2006): “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” (p. 115)</p> <p>DERECHO DE IGUALDAD:</p> <p>ESPASA (2001) al referirse al principio de igualdad, señala que es: “La exigencia de trato igual y carente de discriminación por la ley y los poderes públicos que la aplican , derivada de la igualdad entre todos los hombres” (p. 1163)</p> <p>CAPACIDAD CONTRIBUTIVA:</p> <p>Para Fernandez (2006), el principio de la capacidad contributiva se refiere a la “... capacidad de las personas para pagar tributos en la medida de su capacidad económica, es decir, en relación con su efectiva disposición de riqueza” (p. 172)</p> <p><i>El TC establece la existencia de una conexión lógica entre los valores que representan estos tres principios constitucionales de la tributación: a) La no confiscatoriedad que protege la propiedad elevada a rango de garantía constitucional, b) La igualdad que exige trato igual para los iguales y desigual para los desiguales, c) La capacidad contributiva que limita la imposición tributaria a la efectiva disposición de riqueza o capacidad económica de contribuyente.</i></p> <p><i>Desde este punto de vista, Fernández (2006) se identifica con la teoría de Tarsitano (1994); más adelante, citando a García (2004) señala que: “...el mínimo exento se presenta como aquella porción de riqueza, que por ser empleada en la satisfacción de las necesidades elementales, no puede considerarse como expresión de aptitud a la contribución; no representa capacidad contributiva.” (p. 184) Para la determinación del mínimo exento, Fernández (2006) señala que inciden tres factores: a) El costo de vida, b) El grado de desarrollo o bienestar que incide sobre el nivel mínimo de vida, c) Los servicios asistenciales que proporciona el Estado. Op. Cit. (p. 185)</i></p> <p><i>Fernández (2006) al estudiar la capacidad contributiva de las personas, señala que esta debe cumplir dos requisitos: a) Que sea actual, es decir que esté vigente y no se trate de manifestaciones de riqueza de tiempos pasados. Ejemplo: Tener un carro puede ser un indicador de riqueza, siempre que se trate de un carro nuevo, mas no así, cuando se trate de un carro que tiene muchos años de antigüedad. Igual puede aplicarse a los modelos costosos en relación con los modelos económicos. B) el otro requisito, es que se trate de una capacidad real, en tal razón las presunciones jure et de jure en relación con ingresos o renta ficta, resultan inconstitucionales.</i></p> <p>Fuente de la información: STC.033-2004-AI/TC, Fundamento 6 ESPASA (2001). <i>Diccionario jurídico Espasa</i>. Madrid: Espasa pp. 1449 Bravo, J. (2006). <i>Fundamentos del Derecho tributario</i>. Eda. Edición. Lima: Palestra, pp 395. Fernández, J. et Alt. (2006). <i>Temas de Derecho tributario y Derecho público – Libro homenaje a Armando Zolezzi Moller</i>. Lima: Palestra – Universidad Católica de Piura pp. 1284.</p>

ANEXO 6

NOTA ANALÍTICA 4 Registro 3.4: Principios rectores
<p>Texto a analizar: Razonamiento 4 “<u>Por lo que</u> las cargas tributarias han de recaer, en principio, donde exista riqueza que pueda ser gravada, lo que evidentemente <u>implica que</u> se tenga en consideración la <i>capacidad personal o patrimonial de los contribuyentes</i>”.</p> <p style="text-align: center;">1. Capacidad patrimonial</p> <p>CAPACIDAD PATRIMONIAL: La capacidad económica debe de entenderse también como la capacidad patrimonial de las personas. Fernández (2006) señala que la capacidad económica: “... tiene que ver con la riqueza que ingresa al patrimonio de un individuo, en cambio la capacidad contributiva se refiere a la parte de esa riqueza que el individuo pueda destinar para el financiamiento de Estado mediante el pago de tributos, sin que ello signifique el sacrificio de su proyecto de vida o de su patrimonio, porque así lo ha valorado el legislador de acuerdo con las distintas finalidades que debe cumplir el Estado, de conformidad con la Constitución”. Op. Cit. p. 172.</p> <p><i>¿Qué es?</i> <i>Debe considerarse como toda manifestación de riqueza económica de un individuo, y se distingue de la capacidad contributiva en razón de que la primera (capacidad económica) se refiere al género, y las especies serían: a) Todo aquello que le sirva para vivir sin sacrificar propiedad ni patrimonio, que podría entenderse como el “mínimo vital” o aquello que se necesita para vivir dignamente; y b) La capacidad contributiva, que se expresa como esa riqueza que puede ser afectada para el gasto público.</i></p> <p><i>García (2009) distingue el aspecto subjetivo y el aspecto objetivo de la capacidad tributaria. El primero se refiere a las circunstancias personales y familiares del contribuyente, en tanto que la segunda se refiere a la aptitud contributiva del sujeto de acuerdo a su riqueza neta, en tal sentido señala:</i></p> <p style="padding-left: 40px;">Para determinar el derecho a contribuir con relación al principio de capacidad contributiva, es necesario valorar, en un primer aspecto, la aptitud contributiva del sujeto de acuerdo a su riqueza neta (objeto objetivo); y, posteriormente, individualizar su carga tributaria respecto a las circunstancias personales en que se encuentre (aspecto subjetivo). Por último, el aumento de la riqueza imponible, justifica el incremento de las cargas tributarias (progresividad), sin que ello implique llegar a resultados confiscatorios. (p. 61)</p>
<p>Fuente de la información: STC.033-2004-AI/TC, Fundamento 6 García, M. C. et Alt. (2009). <i>Derecho tributario. I Congreso Internacional de Derecho tributario</i>. Lima: Grijley – AIDET, pp. 956.</p>

ANEXO 7

NOTA ANALÍTICA 5 Registro 3.5: Principios rectores
<p>Texto a analizar: Razonamiento 5 “Ciertamente, el principio de capacidad contributiva se alimenta del principio de igualdad en materia tributaria, de ahí que se le reconozca como un principio implícito en el artículo 74º de la Constitución”</p> <p style="padding-left: 40px;">1. Principio implícito</p> <p>PRINCIPIO IMPLICITO: El significado de principio fue estudiado al analizar el razonamiento 2</p> <p>Alonso (2016) citando a Sanchis (1992), señala que los principios implícitos “... son enunciados normativos que no se extraen (no son el significado) de alguna disposición jurídica determinada” (p. 2-3), y que presentan las siguientes características:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) El principio implícito es una derivación (especificación, instanciación, etc.) de un principio jurídico explícito positivo más general; b) el principio implícito es una generalización a partir de un conjunto de normas jurídicas positivas más específicas; c) el principio tiene una justificación autónoma, con prescindencia de fuente normativa positiva alguna.” (p. 10) <p>Alonso (2012) señala que debe demostrarse la existencia dos condiciones para la aplicación del principios implícito:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Subsidiariedad, esto es, que no exista norma identificable autoritativamente aplicable al caso, o bien que la norma identificable autoritativamente debe ser interpretada de forma diferente o incluso ser inaplicada por la concurrencia del principio implícito en cuestión. b) Coherencia, esto es, que el contenido del principio implícito sea coherente con las reglas y principios explícitos del sistema. (p 166)
<p>Fuente de la información: Alonso, J. P. (2016). <i>Principios implícitos y fuentes sociales de derecho</i>. Recuperado en http://iusfilosofiamundolatino.ua.es/download/Principios%20Jur%C3%ADdicos%20Impl%C3%ADditos%20y%20Fuentes%20Sociales%20del%20Derecho.pdf</p> <p>Alonso, H. J. (2012). Los principios implícitos. Su relevancia en la aplicación del derecho. <i>DOXA, Cuadernos de Filosofía del Derecho</i>, 35 (2012) pp. 157-172, en https://rua.ua.es/dspace/bitstream/10045/47431/1/Doxa_35_07.pdf</p>

ANEXO 8

NOTA ANALÍTICA 6 Registro 3.6: Principios rectores
<p>Texto a analizar: Razonamiento 6</p> <p>“<u>constituyendo</u> el reparto equitativo de los tributos sólo uno de los aspectos que se encuentran ligados a la concepción del principio de capacidad contributiva, <u>como fue</u> desarrollado en la sentencia precitada con motivo de la tutela de un derecho fundamental.”</p> <p style="text-align: center;">1. Reparto equitativo - Equidad</p> <p>EQUIDAD: Para ESPASA (2001) es una: “Técnica de aplicación de la ley a especiales situaciones” (p. 647)</p> <p><i>Se debe entender a la equidad como una técnica para corregir los efectos de la ley, cuando esta pudiera presentar demasiadas generalidades que afecten a sectores sensibles de la comunidad. Podría decirse que la equidad, es una forma de humanizar al derecho.</i></p> <p><i>En el caso sub examine, un reparto equitativo, difiere del reparto justo, en el entendimiento de que la justicia en el sentido aristotélico, no es más que lograr la felicidad para la mayor parte de la comunidad. La equidad por el contrario no persigue la felicidad de la mayor parte de la comunidad, sino que se orienta a lograr la felicidad de uno o más sectores sensibles de la comunidad, que no son necesariamente los mayoritarios, y tratándose de la distribución equitativa de las cargas fiscales, la técnica tributaria ha introducido institutos como la progresividad del tributo, el mínimo inafecto, la exoneración, la inafectación, la deducción, la condonación, el fraccionamiento, el plazamiento, entre otros.</i></p>
<p>Fuente de la información: STC. N° 033-2004-AI/TC, Fundamento 6 ESPASA (2001). <i>Diccionario jurídico Espasa</i>. Madrid: Espasa pp. 1449</p>

ANEXO 9

NOTA ANALÍTICA 7 Registro 3.7: Principios rectores
<p>Texto a analizar: Razonamiento 7 “... <u>puesto que</u>, a pesar de que los principios constitucionales tributarios tienen una estructura de lo que se denomina “<i>concepto jurídico indeterminado</i>”, ello <u>no impide que</u> se intente delinearlos constitucionalmente precisando su significado y su contenido”</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Principio 2. Concepto jurídico indeterminado <p>PRINCIPIO: El significado de principio fue estudiado a analizar el razonamiento 2</p> <p>CONCEPTO JURIDICO INDETERMINADO Miras (2012) señala que:</p> <p style="padding-left: 40px;">«Concepto jurídico indeterminado» es el que se usa en una norma para indicar de manera imprecisa un supuesto de hecho. Por ejemplo, en el terreno administrativo, «interés público», «urgencia»; o ya en el ámbito canónico, «bien de la Iglesia», «necesidad o utilidad de la Iglesia», etc.</p> <p>La ventaja de estos conceptos para la función legislativa es clara: basta fijarse en su gran capacidad de abarcar situaciones, sin necesidad de determinar claramente sus detalles o en qué consisten. De ese modo se consigue que las normas que los usan sean flexibles y duraderas, precisamente por el carácter impreciso de su enunciado, sin dejar de indicar, a la vez, suficientemente lo esencial de su ratio: la función del concepto indeterminado es, precisamente, expresar lo que el legislador intenta cuando ello puede darse de distintas maneras, algunas incluso desconocidas en el momento de dictar la ley.” (p. 346)</p> <p>¿PORQUE? Nuñez (2013) señala que:</p> <p>Ocurre que en los conceptos jurídicos indeterminados «La ley no determina con exactitud los límites de esos conceptos porque se trata de conceptos que no admiten una cuantificación o determinación rigurosas, pero en todo caso es manifiesto que se está refiriendo a un supuesto de la realidad que, no obstante la indeterminación del concepto, admite ser precisado en el momento de la aplicación». (p. 20)</p> <p><i>Los conceptos jurídicos indeterminados, son conceptos genéricos, no delimitados, y la finalidad del legislador es lograr su vigencia en el tiempo, en razón de que al ser no específicos, se adapta a toda clase de situaciones: Interés público, persona, tributo, pago.</i></p>
<p>Fuente de la información: STC. N° 033-2004-AI/TC, Fundamento 6 Miras, J. (2012). Concepto jurídico indeterminado. <i>Depósito Académico Digital Universidad de Navarra - DADUN</i>. Pamplona: Unav pp. 346-347, recuperado en https://dadun.unav.edu/bitstream/10171/28150/1/CONCEPTO%20JUR%C3%8D DICO%20INDETERMINADO.pdf Nuñez, M. (2013). <i>Los conceptos jurídicos indeterminados: la mercadería Controversias y soluciones</i>. Quito: Universidad Andina Simón Bolívar – Corporación Editora Nacional, pp. 67</p>

ANEXO 10

NOTA ANALÍTICA 8 Registro 3.8: Principios rectores
<p>Texto a analizar: Razonamiento 8</p> <p>“<u>no para</u> recortar las facultades a los órganos que ejercen la potestad tributaria, <u>sino para</u> que estos se sirvan del marco referencial previsto constitucionalmente en la actividad legislativa que le es inherente”</p> <p>1. Potestad tributaria</p> <p>POTESTAD TRIBUTARIA: El significado potestad fue estudiado a analizar el razonamiento 1</p> <p><i>El Tribunal Constitucional, sostiene que la presencia de los “conceptos jurídicos indeterminados” en modo alguno debe significar una restricción a la función legislativa de Estado en la tarea de crear el tributo y sus elementos cuantificantes, sino por el contrario, es una referencia genérica, que debe tomarse en consideración por el legislador al realizar su tarea de legislar en materia tributaria. Implícitamente, los conceptos indeterminados se constituyen en límites a la potestad tributaria del Estado.</i></p>
<p>Fuente de la información: STC. N° 033-2004-AI/TC, Fundamento 6</p>

ANEXO 11

NOTA ANALÍTICA 9 Registro 3.9: Principios rectores
<p>Texto a analizar : Razonamiento 9</p> <p>“A lo dicho debe agregarse que en materia de tributación se hace necesaria la compatibilidad entre el derecho de propiedad y los límites de la potestad tributaria.”</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Derecho a la propiedad 2. Límites a la potestad tributaria <p>DERECHO A LA PROPIEDAD</p> <p>Para Garcia (2013):</p> <p>El ejercicio de la propiedad privada se manifiesta en dos planos, a saber:</p> <ol style="list-style-type: none"> c) El ejercicio de una pluralidad de formalidades sobre el aprovechamiento y tráfico económico de los bienes. d) Conjunto de deberes y obligaciones jurídicas, en atención a resguardo de determinados valores e intereses de la colectividad. (p. 406) <p>El Tribunal Constitucional, al emitir a STC N° 00048-2004-PI/TC, ha señalado que: Cuando nuestra constitución garantiza la inviolabilidad de la propiedad y señala que debe ser ejercida en armonía con el bien común y dentro de los límites legales, no hace más que referirse a la función social que el propio derecho de propiedad contiene.</p> <p>Tribunal Constitucional del Peru: STC N° 00048-2004-PI/TC</p> <p>LIMITES A LA POTESTAD TRIBUTARIA</p> <p>El significado de límites fue estudiado a analizar el razonamiento 2</p> <p><i>El Tribunal Constitucional asume la teoría de que la propiedad es un “poder jurídico” entendido como una facultas agendi, es decir un derecho subjetivo que emana de un derecho objetivo, en términos coloquiales, la posibilidad de disfrutar o de enajenar el bien sometido a propiedad por el hecho, y se entiende que este no es un derecho absoluto, reconocido como tal desde los tiempos del Derecho romano, que establecía limitaciones al derecho de propiedad por razones urbanísticas o de vecindad. En los tiempos actuales, la propiedad adquiere nuevas dimensiones, ya no solo un derecho, sino como un deber jurídico para con los demás, que deriva de la necesidad de promover en bien común, por razones de urbanismo, en tal sentido somos en mayor o menor manera civilizados, en el entendimiento de que civilizado proviene de la palabra “civitas” ciudad, “civis” ciudadano, (Segura, 2006: 123) de manera que mientras más civilizados somos mejores ciudadanos seremos</i></p> <p>Fuente de la información: STC. N° 033-2004-AI/TC, Fundamento 6 Garcia, V. (2013). <i>Los derechos fundamentales</i>. 2da. Edición corregida y aumentada, Lima: Adrus, pp. 1161 Segura, S. (2006). <i>Diccionario etimológico latín – español, y de las voces derivadas</i>. Bilbao: Universidad de Deusto, pp. 1251.</p>

ANEXO 12

EXP. N.º 033-2004-AI/TC
LIMA
CINCO MIL OCHENTA Y SIETE
CIUDADANOS CON FIRMAS
CERTIFICADAS

SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

En Lima, a los 28 días del mes de setiembre de 2004, reunido el Pleno del Tribunal Constitucional, con la asistencia de los señores magistrados Alva Orlandini, Presidente; Bardelli Lartirigoyen, Vicepresidente; Revoredo Marsano, Gonzales Ojeda y García Toma, pronuncia la siguiente sentencia

ASUNTO

Acción de inconstitucionalidad interpuesta por los señores Roberto Nesta Brero y Augusto Javier Aida Susuki, en representación de más de 5,087 ciudadanos con firmas certificadas, contra el artículo 125º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N.º 054-99-EF, el que fuera incorporado por el Decreto Legislativo N.º 945, y contra la Quinta Disposición Transitoria y Final de la Ley N.º 27804.

ANTECEDENTES

Con fecha 7 de junio de 2004, los recurrentes, en representación de más de 5,087 ciudadanos, interponen acción de inconstitucionalidad contra el Poder Ejecutivo y el Congreso de la República, solicitando que se declare la inconstitucionalidad del artículo 125º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta (TUO del IR), aprobado por Decreto Supremo N.º 054-99-EF, incorporado por el Decreto Legislativo N.º 945, y contra la Quinta Disposición Transitoria y Final de la Ley N.º 27804, con el objeto que se dejen sin efecto los citados dispositivos legales.

Sostienen que las normas que crean y regulan el Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta (AAIR), si bien pueden haber sido dictadas conforme a las atribuciones que emanan de la potestad tributaria de la cual goza el Estado, deben ejercerse respetando los límites constitucionales que dimanar del derecho de propiedad y con arreglo a los principios de legalidad, igualdad y de no confiscatoriedad a los cuales deben sujetarse los tributos y las obligaciones de carácter tributario, y que se han visto afectados con la expedición de los dispositivos legales denunciados.

El Procurador Público a cargo de los asuntos judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Poder Ejecutivo, con fecha 9 de setiembre de 2004 contesta la demanda y solicita, en principio, que se declare la conclusión del proceso, alegando que el Decreto Legislativo N.º

945, que incorpora el artículo 125° al TUO del IR, deroga tácitamente la Quinta Disposición Transitoria de la Ley N.° 27804.

Señala que la norma impugnada no vulnera la Constitución, pues fue expedida dentro del marco de la ley autoritativa. Además, precisa que los dispositivos legales materia de cuestionamiento son manifestaciones del poder tributario reconocido constitucionalmente y que está sometido a los demás derechos de rango constitucional. Añade que el AAIR se ha establecido respetando los principios de legalidad, de igualdad y de no confiscatoriedad de los tributos.

El Congreso de la República, debidamente representado por su apoderado, con fecha 13 de setiembre de 2004 contesta la demanda señalando que la ley cuestionada cumple con el principio de reserva de la ley al haberse expedido en observancia de la Ley N.° 27804, situación que alcanza también a los elementos que configuran el tributo. Agrega que la potestad tributaria permite regular la recaudación ajustándose a los principios constitucionales que enmarcan la creación de tributos, sin que, en el caso, se configure un efecto confiscatorio dado que no se trata de un impuesto, sino de una forma de cálculo.

FUNDAMENTOS

§ 1. Sustracción de la materia y declaración de inconstitucionalidad

1. En principio, este Tribunal considera pertinente pronunciarse respecto a la alegada sustracción de la materia que –según el representante del Poder Ejecutivo– se ha configurado al haberse solicitado, como parte del petitorio, la declaratoria de inconstitucionalidad de la Quinta Disposición Transitoria y Final de la Ley N.° 27804, cuando tal dispositivo legal fue derogado por el artículo 125° del TUO del IR, incorporado mediante Decreto Legislativo N.° 945, que regula en su integridad la materia originalmente desarrollada por la primera de las normas citadas, vale decir el AAIR.
2. Como se ha señalado en la STC N.° 0011-2004-AI/TC “[...] en materia de justicia constitucional [...] la norma inferior (v.g. una norma con rango de ley) será válida sólo en la medida que sea compatible formal y materialmente con la norma superior (v.g. la Constitución). Constatada la invalidez de la ley, por su incompatibilidad con la Carta Fundamental, corresponderá declarar su inconstitucionalidad, cesando sus efectos a partir del día siguiente al de la publicación de la sentencia de este Tribunal que así lo declarase (artículo 204° de la Constitución) quedando impedida su aplicación a los hechos iniciados mientras tuvo efecto, siempre que estos no hubiesen concluido, y, en su caso, podrá permitirse la revisión de procesos fenecidos en los que fue aplicada la norma, si ésta versaba sobre materia penal o tributaria [...]”

3. La Quinta Disposición Transitoria y Final de la Ley N.º 27804, que creó el AAIR para generadores de renta de tercera categoría, estuvo vigente a partir del 2 de agosto del 2002 y desplegó sus efectos concretos, pues así se estableció en la propia norma, recién a partir del 1 de enero de 2003, extendiéndose su periodo de duración hasta el 21 de diciembre de 2003, oportunidad en que se promulgó el Decreto Legislativo N.º 945, que incorporó el artículo 125º al TUO del IR y reguló de forma íntegra la misma materia abordada en la Quinta Disposición Transitoria y Final de la Ley N.º 27804.
4. En cuanto a tal punto, este Colegiado estima pertinente puntualizar que en el supuesto presentado no nos encontramos ante una derogatoria tácita –como lo plantea el representante del Congreso– sino ante una derogación por nueva regulación integral de la materia, supuesto en el cual: “[...] el objeto derogado no es la norma jurídica sino el texto legal, de modo que no se plantean problemas de operatividad del efecto derogatorio como cesación de vigencia” [Diez Picazo, Luis María. *La Derogación de las Leyes*. Editorial Civitas. S.A. Madrid. 1990, pág. 292]. Es decir, nos encontramos ante normas que al contener semejante regulación pierden la característica de incompatibilidad, propia de la derogatoria tácita, pero que sin duda la conservan en lo que atañe a la oposición existente entre los textos legales propiamente dichos.

Lo dicho permite afirmar que las relaciones jurídicas que surgieron por la aplicación de la Quinta Disposición Transitoria y Final de la Ley N.º 27804, mientras se encontró vigente, pueden verse afectadas por una posible sentencia estimatoria de este Colegiado, al versar sobre materia tributaria, de modo que se torna necesario pronunciarse respecto a las consecuencias jurídicas originadas durante la vigencia de la citada norma de conformidad a lo establecido por su Ley Orgánica. Así, no puede considerarse que la derogatoria producida implique una sustracción de la materia, más aún cuando el mismo supuesto de hecho viene siendo regulado por otra norma, lo que, en definitiva, denota la continuidad de los efectos en el tiempo de la norma tildada de inconstitucional.

§ 2. Principios rectores de la tributación en la Carta Magna

5. La potestad tributaria constituye el poder que tiene el Estado para imponer a los particulares el pago de los tributos, el cual no puede ser ejercido de manera discrecional o, dado el caso, de forma arbitraria, sino que se encuentra sujeto a una serie de límites que le son impuestos por el ordenamiento jurídico, sean estos de orden constitucional o legal.

Los demandantes señalan que los límites a la potestad tributaria: “[...] se encuentran representados por los principios de legalidad, igualdad y de no confiscatoriedad de los tributos, recogidos en el artículo 74º de la referida norma constitucional”. Estos

principios, reconocidos expresamente en la Constitución Política o los que con carácter implícito se derivan del propio texto constitucional, son considerados como límites materiales del poder tributario sobre los cuales se estructura el sistema tributario.

6. Este Tribunal Constitucional ha precisado, en la STC N.º 2727-2002-AA/TC, refiriéndose al principio de no confiscatoriedad de los tributos, que éste: “[...] se encuentra directamente conectado con el derecho de igualdad en materia tributaria o, lo que es lo mismo, con el principio de capacidad contributiva, según el cual, el reparto de los tributos ha de realizarse de forma tal que se trate igual a los iguales y desigual a los desiguales, por lo que las cargas tributarias han de recaer, en principio, donde exista riqueza que pueda ser gravada, lo que evidentemente implica que se tenga en consideración la capacidad personal o patrimonial de los contribuyentes”.

Ciertamente, el principio de capacidad contributiva se alimenta del principio de igualdad en materia tributaria, de ahí que se le reconozca como un principio implícito en el artículo 74º de la Constitución, constituyendo el reparto equitativo de los tributos sólo uno de los aspectos que se encuentran ligados a la concepción del principio de capacidad contributiva, como fue desarrollado en la sentencia precitada con motivo de la tutela de un derecho fundamental, puesto que, a pesar de que los principios constitucionales tributarios tienen una estructura de lo que se denomina “concepto jurídico indeterminado”, ello no impide que se intente delinearlos constitucionalmente precisando su significado y su contenido, no para recortar las facultades a los órganos que ejercen la potestad tributaria, sino para que estos se sirvan del marco referencial previsto constitucionalmente en la actividad legislativa que le es inherente.

A lo dicho debe agregarse que en materia de tributación se hace necesaria la compatibilidad entre el derecho de propiedad y los límites de la potestad tributaria. Así, el respeto a las limitaciones materiales impuestas por el orden constitucional supondrá, en igual medida, que se guarde la debida ponderación por el derecho de propiedad a efectos de que éste cumpla su función social, tal como se ha declarado en la STC N.º 008-2003-AI/TC al sostener, dentro del contexto que revisten las libertades provisionales que garantizan el régimen económico de la Carta Magna, que: “[...]”

nuestra Constitución reconoce a la propiedad no sólo como un derecho subjetivo (derecho individual), sino también como una garantía institucional (reconocimiento de su función social). Se trata, en efecto, de un ‘instituto’ constitucionalmente garantizado”.

§ 3. Principios Tributarios y Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta (AAIR).

7. Los demandantes sostienen que el AAIR debe respetar los límites de la potestad tributaria estatal, pues: “En nuestro sistema constitucional, el artículo 74° de la Constitución se refiere a los principios constitucionales en relación con los tributos, pero debe advertirse que esa referencia al ‘tributo’ no atañe única y exclusivamente a la obligación tributaria que nace de un hecho imponible sino a toda obligación de carácter tributario que deriva de ese poder tributario”. Añadiendo que: “Sin duda, la creación del Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta es una clara manifestación del ejercicio de dicho poder tributario y como tal ha de encontrarse sometida al respeto de los principios constitucionales”.

Tal alegato, es compartido por el representante del Poder Ejecutivo cuando afirma que “[...] el término tributos no solo implicaría el establecimiento de obligaciones tributarias principales [...] sino que ésta también alcanzaría a las obligaciones tributarias accesorias como son los ANTICIPOS O PAGOS A CUENTA, que tiene que ver con la posibilidad de efectivizar el cobro que en definitiva le corresponderá pagar al contribuyente del Impuesto a la Renta la (al) final del ejercicio gravable”.

Por su parte, el representante del Congreso ha señalado que están de acuerdo con lo precisado por los demandantes “[...] por la simple razón de que un pago adelantado o anticipado no es otra cosa que una modalidad del pago del tributo [...] y en virtud de ese vínculo, así como que se trata de una obligación tributaria en si misma, deben respetarse las pautas básicas establecidas por la Carta mediante los principios tributarios”.

8. Este Tribunal considera necesario precisar, más allá de que el tema abordado en esta sección constituye cuestión pacífica, que no existe argumentación valedera que permita sostener que los

límites de la potestad tributaria previstos constitucionalmente no son de aplicación a las obligaciones legales derivadas de una obligación tributaria en tanto ellas se estructuran y aplican teniendo en cuenta el tributo al cual se encuentran ligadas; en este caso, al tratarse de un sistema de pagos anticipados que se ejecuta dentro de la estructura del impuesto a la renta –como coinciden demandantes y demandados–, es pertinente que el análisis de la norma cuestionada se someta a los límites a la potestad tributaria previstos en la Carta Magna, y sólo desde allí, verificar si nos encontramos ante una norma inconstitucional.

§ 4. La capacidad contributiva como límite del poder tributario

9. Como se adelantó en el Fundamento N.º 5., *supra*, este Tribunal considera necesario precisar el significado y los alcances que, dentro de la interpretación constitucional y dada su innegable vinculación con los límites a la potestad tributaria recogidos expresamente en la Carta Fundamental, adquiere el concepto de capacidad contributiva en tanto consideramos que sólo una vez determinado su contenido o marco conceptual podrá dilucidarse cuál es el límite de la potestad tributaria de la cual goza el legislador para la creación de un tributo y, dado el caso, para establecer alguna obligación legal derivada de aquel ya creado, sin que en tal actuación se rebase la limitación impuesta por el propio texto constitucional.
10. En la STC N.º 2727-2002-AA/TC este Colegiado, al resolver el cuestionamiento al Impuesto Extraordinario a los Activos Netos sustentado en la declarada inconstitucionalidad del Impuesto Mínimo a la Renta, sostuvo que: “[...] la imposición que se realice debe siempre sustentarse en una manifestación de capacidad contributiva. Y la propiedad o, dicho de otro modo, los ‘activos netos’ [...] es una manifestación de capacidad contributiva.” En el citado pronunciamiento se dejaron sentados dos preceptos, a partir de la diferencia existente entre el Impuesto Extraordinario a los Activos Netos y el Impuesto Mínimo a la Renta. El primero, referido a que cualquier tributo que se establezca debe basarse siempre en una manifestación de la capacidad contributiva; y el segundo, a que la propiedad o, como se indicó en dicha oportunidad, los activos netos, constituyen una manifestación de la capacidad contributiva.
11. Consideramos pertinente, a fin de conceptualizar adecuadamente lo que debe entenderse por capacidad contributiva, recurrir a la definición que sobre el particular realiza Alberto Tarsitano [García Belsunce, Horacio (coordinador). Estudios de Derecho Constitucional Tributario. De Palma. Buenos Aires. 1994, pág. 307] quien precisa que constituye una: “(...) aptitud del contribuyente para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, aptitud que viene establecida por la presencia de hechos

reveladores de riqueza (capacidad económica) que luego de ser sometidos a la valorización del legislador y conciliados con los fines de la naturaleza política, social y económica, son elevados al rango de categoría imponible”. Se desprende de tal afirmación que la capacidad contributiva constituye una categoría distinta a la capacidad económica a cuya determinación solamente se llega luego que la manifestación de riqueza observada por el legislador, siempre de manera objetiva, es evaluada, sopesada y contrapuesta a los diversos fines estatales para considerarla como hecho imponible.

12. Por consiguiente, la capacidad contributiva tiene un nexo indisoluble con el hecho sometido a imposición; es decir, siempre que se establezca un tributo, éste deberá guardar íntima relación con la capacidad económica de los sujetos obligados, ya que sólo así se respetará la aptitud del contribuyente para tributar o, lo que es lo mismo, sólo así el tributo no excederá los límites de la capacidad contributiva del sujeto pasivo, configurándose el presupuesto legitimador en materia tributaria y respetando el criterio de justicia tributaria en el cual se debe inspirar el legislador, procurando siempre el equilibrio entre el bienestar general y el marco constitucional tributario al momento de regular cada figura tributaria. De modo que, cuando el Tribunal Constitucional reconoce que todo tributo que establezca el legislador debe sustentarse en una manifestación de capacidad contributiva (STC N.º 2727-2002-AA/TC), lo que hace es confirmar que la relación entre capacidad económica y tributo constituye el marco que, en términos generales, legitima la existencia de capacidad contributiva como principio tributario implícito dentro del texto constitucional.

§ 5. Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta y capacidad contributiva

13. Los demandantes sostienen que: “En el caso de los anticipos o pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, el respeto al principio de capacidad económica se manifiesta en un doble sentido: (i) la propia cuantía del pago a cuenta ha de calcularse sobre la base de elementos representativos de capacidad económica (rentas netas, rentas brutas, ingresos) y, (ii) la proporcionalidad que ha de guardar la cuantía del pago a cuenta con el monto del Impuesto a la Renta anual que en definitiva tendrá que pagar el contribuyente”. Es evidente que en la fórmula planteada por los demandantes, la inobservancia o la deformación de cualquiera de estas dos situaciones mediante las que se pone de manifiesto la capacidad económica, implicará una vulneración del principio de capacidad contributiva.
14. Por otro lado, el representante del Congreso ha señalado que el legislador tributario ha establecido, para determinar: “[...] cuánto será el ingreso obtenido por los contribuyentes en el ejercicio gravable; [...] un mecanismo que no resulte antojadizo sino adecuado a la capacidad contributiva”, añadiendo, con relación a los activos netos, que estos: “[...]”

son una evidencia de capacidad económica porque son utilizados por los contribuyentes para generar renta”.

15. Como se ha dejado sentado en la Sección 4., *supra*, cuando este Tribunal Constitucional interpreta los alcances del principio de capacidad contributiva, lo hace partiendo de la estrecha relación que necesariamente debe existir entre el tributo y la capacidad económica que le sirve de sustento. Es a partir de dicha consideración que el principio en comentario adopta un contenido concreto y se aleja de la posibilidad de que pueda ser relativizado por el legislador hasta desaparecer al momento de la generación de un tributo. Sin embargo, tal función no es la única que emana de aquél, sino que también –al igual que en el caso de los principios tributarios recogidos en el texto constitucional– sirve de límite a la actividad del legislador en el ejercicio de la potestad tributaria que le es propia.
16. Definido así el ámbito funcional que tiene el principio de capacidad contributiva, toca determinar ahora la forma cómo se configura el principio en cuestión en el impuesto a la renta. De acuerdo a lo precisado en el Fundamento N.º 12., *supra*, en el caso del tributo precitado solamente el legislador podrá tomar como índice concreto de capacidad contributiva la renta generada por el sujeto pasivo del tributo o aquella que potencialmente pueda ser generada, y en esa misma línea podrán ser indicadores de capacidad contributiva en otros tributos el patrimonio o el nivel de consumo o gasto o la circulación del dinero; demás esta 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 –que tal como se ha señalado constituye el génesis de la tributación– obliga a que el legislador respete la estructura del tributo y, como no puede ser de otro modo, el hecho generador de la imposición, que en el caso planteado es la renta.
17. Debe tenerse en cuenta que los pagos anticipados: “[...] sólo encuentran sentido y se legitiman y justifican en relación con un tributo y un hecho imponible que han de plegarse en todo a los principios de justicia”. [Martín Queralt, Juan y otros. Derecho Tributario. Aranzadi. Navarra. 2000, pág. 137], de ahí que no sea procedente otorgar autonomía a una obligación que por su naturaleza es accesoria y que siempre dependerá del tributo en el cual se sustenta, constituyendo tal situación un límite a la potestad tributaria estatal subyacente en el principio de capacidad contributiva; vale decir, que exista idoneidad y congruencia en la estructuración de los tributos y, por ende, en las obligaciones accesorias que de ella emanan. De esta forma, si en el impuesto a la renta el hecho económico que sirve de sustento para la creación del tributo es la generación de renta, el mismo basamento deberá ser utilizado por el legislador para establecer el pago anticipado, generándose, en caso de

producido el quiebre de dicha estructura, una colisión con el principio de capacidad contributiva, lo que obliga a este Tribunal Constitucional a denunciar la inconstitucionalidad de la norma sometida a enjuiciamiento.

§ 6. Activos netos como manifestación de capacidad contributiva en el Impuesto a la Renta

18. Sin perjuicio de que lo expuesto en la Sección 5., *supra*, sea concluyente para determinar la inconstitucionalidad de la norma sometida a evaluación, debe tenerse en consideración que este Colegiado, en la STC N.º 0646-1996-AA/TC recaída en un proceso de amparo en el cual se discutió la inaplicabilidad del Decreto Legislativo N.º 774, norma que estableció el Impuesto Mínimo a la Renta, determinó que se producía la violación del principio de no confiscatoriedad cuando: “[...] b) el impuesto no [tenga] como elemento base de la imposición una circunstancia que no sea reveladora de capacidad económica o contributiva, que en el caso del impuesto mínimo a la renta con el que se pretende cobrar a la actora, no se ha respetado”.

Dicho argumento, que fue analizado por este Tribunal bajo el criterio de que el Impuesto Extraordinario a los Activos sustituyó al Impuesto Mínimo a la Renta, reproduciendo sus mismos vicios, mereció el siguiente pronunciamiento en la STC N.º 2727-2002-AA/TC: “[...] Como se precisara en tal ejecutoria, lo inconstitucional radicaba en que, en el seno de una Ley [como el Decreto Legislativo N.º 774] destinado a gravar renta, se terminase gravando la fuente productora de la 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”.

Como se aprecia, este Tribunal, al evaluar los límites de la potestad tributaria estatal, ha tenido oportunidad de someter a análisis la estructura de dos tipos de tributos; por un lado, el Impuesto Mínimo a la Renta, cuya finalidad era gravar la renta; y, por otro, el Impuesto a los Activos Netos, cuyo objeto fue gravar el patrimonio. Por tal motivo, cuando en el Fundamento N.º 12., *supra*, se señaló que en la STC N.º 2727-2002-AA/TC se había determinado que los activos netos eran una manifestación de capacidad contributiva, evidentemente tal afirmación se debe contextualizar dentro del marco de un tributo destinado a gravar el patrimonio, mas no la renta, pues la manifestación de aquella no es la propiedad, sino las ganancias generadas o aquellas que potencialmente puedan generarse.

19. Conforme a lo expuesto, este Colegiado considera que no resulta acertada la alegación del representante del Poder Ejecutivo cuando afirma, amparándose en el criterio de razonabilidad, que éste: “ha sido respetado con la emisión del artículo 125º de la Ley del Impuesto a la Renta [...] el que se emite con la finalidad de cumplir lo establecido en la Ley

Autoritativa N.º 28079 que delegó facultades al Poder Ejecutivo [...] a fin de: Actualizar la normatividad vigente con el objeto de cubrir vacíos legales y supuestos de evasión y elusión tributaria, artículo 1º, inciso f) de la Ley 28079”, pues si bien este Tribunal en la STC N.º 004-2004-AI/TC ha sostenido, refiriéndose a la “bancarización”, que es factible y hasta acertado recurrir al establecimiento de medidas destinadas a evitar la evasión tributaria, en el caso del Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta tal finalidad no se evidencia de manera concreta, más aún si de la comparación de la citada obligación legal con el derogado Impuesto Mínimo a la Renta se verifica que ambas figuras comparten, salvando el hecho de que en el caso del Impuesto Mínimo a la Renta nos encontremos ante un tributo, el que utilizan como indicador de capacidad contributiva para el impuesto a la renta al patrimonio, hecho económico que sólo puede servir de sustento para la creación de un tributo cuya finalidad sea gravar el patrimonio.

En tal orden de ideas, y de acuerdo a lo expresado en el Fundamento N.º 16., *supra*, concluimos en que, siendo inconstitucional el Impuesto Mínimo a la Renta en los casos en los que no existe renta, con mayor razón lo es el AAIR pues éste resulta exigible a pesar que bajo ningún supuesto de aplicación se genera una renta o ganancia.

§ 7. De los efectos de la sentencia de inconstitucionalidad

20. El artículo 204º de la Constitución establece que la norma declarada inconstitucional queda sin efecto al día siguiente de la publicación de la sentencia que así la declara, debiéndose determinar, dado el caso de excepción y según lo previsto por los artículos 36º y 40º de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, los efectos de la sentencia en el tiempo al tratarse de la declaratoria de inconstitucionalidad de normas tributarias por transgresión del artículo 74º de la Carta Magna.
21. Como se ha señalado en la Sección 1., *supra*, la Quinta Disposición Transitoria y Final de la Ley N.º 27804 estableció para los contribuyentes del impuesto a la renta el pago del AAIR a partir del 2 de agosto de 2002, lo que importa que la citada norma ha desplegado sus efectos desde la fecha indicada, más allá de que su aplicación concreta se haya dado desde el 1 de enero de 2003 hasta ser derogada por el Decreto Legislativo N.º 945, texto legal que desarrolló de manera integral la misma materia tributaria, y que determina, sin perjuicio de que resulta evidente que los efectos de la norma primigenia continuaron a través del tiempo, que los alcances de la declaratoria de inconstitucionalidad comprenden también a los que se produjeron a partir de la vigencia de la Quinta Disposición Transitoria y Final de la Ley N.º 27804.

Por estos fundamentos, el Tribunal Constitucional, con la autoridad que le confiere la Constitución Política del Perú,

HA RESUELTO

1. Declarar **FUNDADA** la demanda de inconstitucionalidad contra la Quinta Disposición Transitoria y Final de la Ley N.º 27804 y el artículo 53º del Decreto Legislativo N.º 945, que incorpora el artículo 125º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N.º 054-99-EF.
2. Los referidos dispositivos legales, declarados inconstitucionales, dejan de tener efecto desde la fecha en que fueron publicados.

Publíquese y notifíquese.

SS.

ALVA ORLANDINI
BARDELLI LARTIRIGOYEN
REVOREDO MARSANO
GONZALES OJEDA
GARCÍA TOMA