

UNIVERSIDAD PRIVADA DE TACNA
ESCUELA DE POSTGRADO
MAESTRIA EN DERECHO CONSTITUCIONAL



**EL PRINCIPIO DE IGUALDAD Y LA IMPOSICIÓN TRIBUTARIA-
TACNA PERIODO 2004-2016**

TESIS

Presentada por:

Abg. Ana Luz MAZUELOS PORTUGAL

Para obtener el Grado Académico de:

MAESTRO EN DERECHO CONSTITUCIONAL

TACNA – PERÚ

2017

Agradecimiento

Mis más sinceros agradecimientos, a todos quienes me han apoyado directa e indirectamente en la culminación de esta Tesis.

A La Universidad Privada de Tacna

Dedicatoria

A mis padres, Gloria y Mario por su ejemplo.

Ana.

INDICE

	Pág.
AGRADECIMIENTO	III
DEDICATORIA	IV
INDICE	V
INDICE DE CONTENIDOS	VII
INDICE DE TABLAS	VIII
INDICE DE GRAFICOS	IX
RESUMEN	X
ABSTRACT	XI

CAPITULO I EL PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN

INTRODUCCION	1
1. EL PROBLEMA	
1.1 PLANTAMIENTO DEL PROBLEMA.....	3
1.2 FORMULACION DEL PROBLEMA.....	6
1.2.1 Interrogante principal	6
1.2.2 Interrogantes secundarias	6
1.3 JUSTIFICACION DE LA INVESTIGACION	6
1.4 OBJETIVOS DE LA INVESTIGACION	17
1.4.1 Objetivo general	17
1.4.2 Objetivos especificos	17
1.5 CONCEPTOS BASICOS	17
1.6 ANTECEDENTES DE LA INVESTIGACION	21

CAPITULO II

2. FUNDAMENTO TEORICO CIENTIFICO	
2.1 (Acapite de la variable dependiente).....	37
2.2 (acapite de la variable independiente)	67

CAPITULO III

3. MARCO METODOLOGICO

3.1 HIPOTESIS	90
3.1.1 Hipotesis general	90
3.1.2 Hipotesis especificas	90
3.2 VARIABLES	91
3.2.1 Variable dependiente	91
3.2.1.1 Denominacion de la variable.....	91
3.2.1.2 Indicadores.....	91
3.2.1.3 Escala de medicion	91
3.2.2 Variable independiente.....	91
3.2.2.1 Denominacion de la variable.....	91
3.2.2.2 Indicadores.....	91
3.2.2.3 Escala de medicion	92
3.3 TIPO DE INVESTIGACION	93
3.4 DISEÑO DE LA INVESTIGACION	93
3.5 AMBITO DE ESTUDIO	93
3.6 POBLACION Y MUESTRA.....	94
3.6.1 Unidad de estudio	94
3.6.2 Poblacion	94
3.6.3 Muestra (si el estudio lo requiere)	94
3.7 TECNICAS E INSTRUMENTOS.....	94
3.7.1 Tecnicas	94
3.7.2 Instrumentos	94

CAPITULO IV

4. LOS RESULTADOS

4.1 DESCRIPCION DEL TRABAJO DE CAMPO.....	96
4.2 DISEÑO DE LA PRESENTACION DE LOS RESULTADOS.....	101
4.3 PRESENTACION DE LOS RESULTADOS.....	101
4.4 PRUEBA ESTADISTICA.....	112
4.5 COMPROBACION DE HIPOTESIS (DISCUSION)	117

CAPITULO V

5. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

5.1 CONCLUSIONES	118
5.2 SUGERENCIAS O PROPUESTAS.....	121

BIBLIOGRAFIA	128
ANEXOS	132

INDICE DE CONTENIDOS

A continuación se presenta los contenidos por capítulos de la investigación:

CAPITULO I: El Problema, se presentan la relevancia de la investigación, la formulación del problema principal y los problemas secundarios, el objetivo general y los objetivos específicos.

CAPITULO II: Fundamento teórico científico, Se presenta el marco teórico, sustentando la investigación con las bases teóricas, realizando la definición conceptual de términos.

CAPITULO III: Marco metodológico, la hipótesis general y las específicas, se presenta la metodología empleada, el tipo de diseño de la investigación, la población y la muestra, las técnicas de recolección de datos los procedimientos para realizar las tablas y gráficos en base al instrumento.

CAPITULO IV: Los resultados, se presenta la discusión de resultados.

CAPITULO V: Conclusiones y recomendaciones, y la propuesta realizada.

ANEXOS: Se adjunta la matriz de consistencia, la encuesta.

INDICE DE TABLAS

Nº 1 Opinión sobre el significado del principio de igualdad

Nº 2 Opinión sobre si es adecuada e idónea la participación del Congreso de la República en la creación de leyes tributarias

Nº 3 Opinión sobre si el significado de capacidad contributiva en materia tributaria se asocia con los ingresos que genera el contribuyente

Nº4 Opinión sobre si el concepto de igualdad ante la ley en materia tributaria está dirigido a los órganos de justicia

Nº5 Opinión sobre si la noción de igualdad en la ley relacionada al tema tributario es un instrumento rector que sirve para que los legisladores eviten cometer arbitrariedades

Nº6 Opinión sobre si el contribuyente se encuentra satisfecho por la legislación en materia tributaria

Nº7 Opinión sobre si las arbitrariedades que se comenten por parte de los órganos de justicia incluyendo también a los legisladores contra los contribuyentes es por que actúan con una ilimitada función

Nº8 Opinión sobre si las desigualdades que se comenten por parte de los órganos de justicia incluyendo también a los legisladores contra los contribuyentes es por falta de experiencia

Nº9 Opinión sobre si de todo el tiempo que los contribuyentes tributarios han aportado al Estado Peruano de algún modo, se han encontrado afectados por la administración tributaria

Nº10 Opinión sobre si es aceptable realizar una enmienda a la Constitución

INDICE DE GRAFICOS

Nº 1 Opinión sobre el significado del principio de igualdad

Nº 2 Opinión sobre si es adecuada e idónea la participación del Congreso de la República en la creación de leyes tributarias

Nº 3 Opinión sobre si el significado de capacidad contributiva en materia tributaria se asocia con los ingresos que genera el contribuyente

Nº4 Opinión sobre si el concepto de igualdad ante la ley en materia tributaria está dirigido a los órganos de justicia

Nº5 Opinión sobre si la noción de igualdad en la ley relacionada al tema tributario es un instrumento rector que sirve para que los legisladores eviten cometer arbitrariedades

Nº6 Opinión sobre si el contribuyente se encuentra satisfecho por la legislación en materia tributaria

Nº7 Opinión sobre si las arbitrariedades que se comenten por parte de los órganos de justicia incluyendo también a los legisladores contra los contribuyentes es por que actúan con una ilimitada función

Nº8 Opinión sobre si las desigualdades que se comenten por parte de los órganos de justicia incluyendo también a los legisladores contra los contribuyentes es por falta de experiencia

Nº9 Opinión sobre si de todo el tiempo que los contribuyentes tributarios han aportado al Estado Peruano de algún modo, se han encontrado afectados por la administración tributaria

Nº10 Opinión sobre si es aceptable realizar una enmienda a la Constitución

RESUMEN

La presente Tesis estudia el tema de *Principio de igualdad y la imposición tributaria* con la intención de resolver el problema principal: ¿De qué manera el principio de igualdad en las leyes tributarias es afectado por la imposición tributaria?

El análisis y objeto de este trabajo versa, sobre el contenido, significación y límites del principio de igualdad, haciendo conexión con otros principios constitucionales implícitos, como el principio de capacidad económica o de progresividad.

Por ello la presente investigación tiene como objetivos específicos: a) Determinar como la imposición tributaria influye en la creación de leyes tributarias b) Comprobar en qué nivel el factor igualdad en la ley es transgredido por la imposición tributaria c) Determinar en qué nivel el factor igualdad ante la ley es vulnerado por la imposición tributaria. Siendo la hipótesis principal: *El principio de igualdad en las leyes tributarias es ampliamente afectado por la imposición tributaria*. La cual será contrastada durante el transcurso de la investigación.

Se analizará el origen, realidad actual, la legislación tributaria nacional, internacional y derecho comparado referente al derecho a la igualdad y se presentará como propuesta: la creación de una enmienda al sistema que conlleve a evitar la desigualdad tributaria, siendo nuestro país uno de los más reincidentes con esta modalidad.

En cuanto la metodología de investigación, será una investigación descriptiva, causal y comparativa, con preeminencia doctrinaria e histórica.

Palabras claves:

Principio de igualdad, derecho tributario, Capacidad contributiva, principio tributario, equidad, Potestad legislativa tributaria, Igualdad en la ley, Igualdad ante la ley.

ABSTRACT

This thesis studies the subject of the principle of equality and tributary imposition with the intention of solving the main problem: How is the principle of equality in tax laws being affected by tributary imposition?

The analysis and object of this research deals with the content, meaning and limits of the principle of equality, linked with other implicit constitutional principles, such as the principle of economic capacity or progressivity.

Therefore, this research has the following objectives: a) Determine how tributary imposition influences the creation of tax laws b) To verify at what level the equality factor in the law is transgressed by the tributary imposition c) Determine at what level the equality factor front the law is violated by tributary imposition. Being the main hypothesis: The principle of equality in tax laws is widely affected by tributary imposition. This will check during the course of the investigation.

It analyzes the origin, current reality, national and international tax law and comparative law regarding the right to equality and will present as a proposal: The creation of an amendment to the system that leads to avoid tax inequality, being our country one of the recurrent most with this modality. As for the research methodology, it will be a descriptive, causal and comparative research, with doctrinal and historical preeminence.

Keywords:

Principle of equality, tax law, Contributory capacity, tax principle, equity, Legislative power of taxation, Equality in law, Equality front the law.

RESUMEN

La presente Tesis estudia el tema de *Principio de igualdad y la imposición tributaria* con la intención de resolver el problema principal: ¿De qué manera el principio de igualdad en las leyes tributarias es afectado por la imposición tributaria?

El análisis y objeto de este trabajo versa, sobre el contenido, significación y límites del principio de igualdad, haciendo conexión con otros principios constitucionales implícitos, como el principio de capacidad económica o de progresividad.

Por ello la presente investigación tiene como objetivos específicos: a) Determinar como la imposición tributaria influye en la creación de leyes tributarias b) Comprobar en qué nivel el factor igualdad en la ley es transgredido por la imposición tributaria c) Determinar en qué nivel el factor igualdad ante la ley es vulnerado por la imposición tributaria. Siendo la hipótesis principal: *El principio de igualdad en las leyes tributarias es ampliamente afectado por la imposición tributaria*. La cual será contrastada durante el transcurso de la investigación.

Se analizará el origen, realidad actual, la legislación tributaria nacional, internacional y derecho comparado referente al derecho a la igualdad y se presentará como propuesta: la creación de una enmienda al sistema que conlleve a evitar la desigualdad tributaria, siendo nuestro país uno de los más reincidentes con esta modalidad.

En cuanto la metodología de investigación, será una investigación descriptiva, causal y comparativa, con preeminencia doctrinaria e histórica.

Palabras claves:

Principio de igualdad, derecho tributario, Capacidad contributiva, principio tributario, equidad, Potestad legislativa tributaria, Igualdad en la ley, Igualdad ante la ley.

ABSTRACT

This thesis studies the subject of the principle of equality and tributary imposition with the intention of solving the main problem: How is the principle of equality in tax laws being affected by tributary imposition?

The analysis and object of this research deals with the content, meaning and limits of the principle of equality, linked with other implicit constitutional principles, such as the principle of economic capacity or progressivity.

Therefore, this research has the following objectives: a) Determine how tributary imposition influences the creation of tax laws b) To verify at what level the equality factor in the law is transgressed by the tributary imposition c) Determine at what level the equality factor front the law is violated by tributary imposition. Being the main hypothesis: The principle of equality in tax laws is widely affected by tributary imposition. This will check during the course of the investigation.

It analyzes the origin, current reality, national and international tax law and comparative law regarding the right to equality and will present as a proposal: The creation of an amendment to the system that leads to avoid tax inequality, being our country one of the recurrent most with this modality. As for the research methodology, it will be a descriptive, causal and comparative research, with doctrinal and historical preeminence.

Keywords:

Principle of equality, tax law, Contributory capacity, tax principle, equity, Legislative power of taxation, Equality in law, Equality front the law.

INTRODUCCION

El presente trabajo contiene los elementos de una investigación dirigida a determinar cómo se encuentra vulnerado el principio de igualdad frente a una imposición tributaria. La presente investigación posee como objetivo general demostrar que la imposición tributaria afecta ampliamente al principio de igualdad en las leyes tributarias; es por ello que se analiza la función y el alcance del principio de igualdad tributaria mediante el estudio de los impuestos procedentes por el Congreso de la Republica y de la administración tributaria, tomando como referencia el impuesto a la renta, figura central en la imposición directa y de la cual el principio de igualdad necesita de su mayor proyección como instrumento. Asimismo, se traslada el estudio a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, cauce por el que se plantea mediante distintos pronunciamientos sobre este principio constitucional, el alcance y el sentido real del principio de igualdad.

Asimismo esta investigación está orientada a analizar el origen, evolución, realidad actual, la legislación tributaria nacional, internacional y del derecho comparado referente al derecho a la igualdad por lo que se proponen alternativas para prevenir la ilimitada función que ejercen los legisladores con el ejercicio de su potestad tributaria para legislar, basándonos en experiencias internacionales existentes. También se presenta como propuesta: la creación de una enmienda al sistema que conlleve a evitar la desigualdad tributaria, siendo nuestro país uno de los más reincidentes con esta modalidad.

El trabajo presenta la siguiente estructura representada en capítulos:

En el capítulo I, se presenta el planteamiento de la investigación, el problema los objetivos, la justificación los alcances y limitaciones de la misma, también los objetivos y relevancia de la investigación.

En el capítulo II se abordan los aspectos teóricos relacionados a la discusión del tema es decir el Fundamento teórico científico, se presenta el marco teórico, sustentando la investigación con las bases teóricas, realizando la definición conceptual de términos.

En el Capítulo III se abordan los temas vinculados al Marco metodológico, la hipótesis general y las específicas, se presenta la metodología empleada, el tipo de diseño de la investigación, la población y la muestra, las técnicas de recolección de datos los procedimientos para realizar las tablas y gráficos en base al instrumento.

En el capítulo IV se muestran Los resultados, se presenta la discusión de resultados.

En el capítulo V se manifiestan las conclusiones y recomendaciones, y la propuesta realizada de esta investigación.

CAPITULO I

EL PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN

1. EL PROBLEMA

1.1 PLANTAMIENTO DEL PROBLEMA

El análisis y objeto de este trabajo versa, sobre el contenido, significado y límites del principio de igualdad, entrando a su vez en conexión con otros principios importantes, como son el principio de capacidad económica o de progresividad. Estos principios pueden verse vulnerados precisamente si el legislador permite en el sistema tributario que un sujeto contribuya por encima de su propia capacidad y por lo tanto en desigualdad en Derecho Tributario. Es por ello que se analiza la función y el alcance del principio de igualdad tributaria mediante el estudio de algunos los impuestos establecidos por el Congreso de la Republica y de la administración tributaria, tomando como referencia el impuesto a la renta, figura central en la imposición directa y de la cual el principio de igualdad necesita de su mayor proyección como instrumento. Asimismo, se traslada el estudio a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, cauce

por el que se plantea mediante distintos pronunciamientos sobre este principio constitucional, el alcance y el sentido real del principio de igualdad.

La presente investigación posee como problema principal ¿De qué manera el principio de igualdad en las leyes tributarias es afectado por la imposición tributaria? Y problemas secundarios ¿De qué modo la imposición tributaria influye en la creación de leyes tributarias? ¿En qué nivel la igualdad en la ley es transgredida por la imposición tributaria? ¿En qué nivel la igualdad ante la ley es vulnerada por la imposición tributaria? Como hipótesis principal se he planteado la siguiente: El principio de igualdad en las leyes tributarias es ampliamente afectado por la imposición tributaria. La cual será contrastada durante el transcurso de la investigación.

El tratamiento del tema requiere fijar la posición sobre la naturaleza y la estructura de los vínculos jurídicos que regulan los tributos, debido a que las soluciones del problema dependen de la naturaleza de esos vínculos y su relación con otras ramas jurídicas; por ello se debe tener presente, que nuestro ordenamiento jurídico a nivel constitucional consagra el Derecho a la igualdad de manera general, pero al referirse en el ámbito tributario, se basa en el principio de igualdad entre otros principios enumerados en el Artículo 74 de la Constitución Política del Perú. ¹

Ahora bien, es preciso señalar que la creación de todo impuesto como tributo, requiere recaer sobre manifestaciones generales de riqueza y considerase a su vez, como el primer paso, para contribuir, apegado al principio de igualdad y capacidad contributiva. Asimismo, conviene mencionar que el principio de igualdad suele reconducirse a la capacidad económica. La igualdad, así concebida, exige que situaciones económicamente iguales sean tratadas de la misma manera puesto que la capacidad económica que se manifiesta es la misma. Todos los sujetos son iguales para el legislador a la hora de establecer los tributos. Pero naturalmente la igualdad exige un

¹ Constitución Política del Perú 1993, Artículo 74

trato igual a los iguales y desigual a los desiguales. Cuanto mayor sea la riqueza de un individuo, mayor ha de ser la cantidad con la que ha de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Sólo así se soportan de igual forma las cargas tributarias por los distintos contribuyentes.

Hay que distinguir dos momentos distintos en que se efectúa la actividad financiera del Estado. El primero consiste en la “potestad tributaria normativa” que fundamenta el derecho del Estado de postular normas generales y abstractas que prevén las contribuciones de los particulares, potestad que la doctrina mayoritariamente fundamenta en la soberanía del Estado y unos cuantos disidentes la justifican simplemente en el poder de imperio estatal, y el segundo se refiere a la “potestad de imposición” o potestad administrativa a través de cuyo ejercicio el ente público pretende concretamente la prestación tributaria de parte del sujeto pasivo, es decir, se alude a la potestad de la Administración Tributaria para aplicar las normas tributarias.

Es menester distinguir que uno de los factores influyentes es el propio principio de igualdad en materia tributaria está íntimamente relacionada con el principio de capacidad contributiva, donde se exige que dos situaciones iguales reciban el mismo tratamiento tributario con base en la capacidad del sujeto y que, por lo tanto, en líneas de justicia y equidad, debe preservarse la individualidad e independencia de las personas contribuyentes respecto a la responsabilidad de cada uno de los sujetos con la tributación. La justicia tributaria, y en especial el principio de igualdad, requieren que a igual capacidad de contribuir se devengue el mismo impuesto.

Ahora bien, ambas potestades se pueden reunir en el término “poder tributario del Estado”, poder que necesita ser regulado para que no se cometan abusos en contra

del contribuyente y para que el mismo Estado no atente contra los ingresos que lo mantienen. Es así, como surge la inquietud de buscar en qué forma se puede realizar una justa distribución de las cargas tributarias y a la vez limitar dicho poder, planteándose en forma directa el tema de la justicia tributaria.

1.2 FORMULACION DEL PROBLEMA

1.2.1 Interrogante principal

Problema Principal

¿De qué manera el principio de igualdad en las leyes tributarias es afectado por la imposición tributaria?

1.2.2 Interrogantes secundarias

Problemas secundarios

1. ¿De qué modo la imposición tributaria influye en la creación de leyes tributarias?
2. ¿En qué nivel la igualdad en la ley es transgredida por la imposición tributaria?
3. ¿En qué nivel la igualdad ante la ley es vulnerada por la imposición tributaria?

1.3 JUSTIFICACION DE LA INVESTIGACION

La presente investigación es de trascendental interés para todo ente contribuyente en el ámbito nacional, debido a la evidente falta de aplicación del derecho a la igualdad se da con frecuencia en nuestro país, al parecer por la carente eficacia en el ejercicio de la función legislativa o por la auto – ilimitada potestad con la que pretenden tener los legisladores, asimismo se revela la inobservancia o la omisión que se da a los principios tributarios especialmente al de igualdad.

Pero, ¿qué se debe entender por justicia tributaria? En una primera aproximación a su definición, se puede decir que justicia tributaria es el conjunto de valores y

principios jurídicos que derivados de la Constitución limitan la tributación, a saber, el poder tributario del Estado.

El llamado "Poder Tributario" potestad soberana del Estado de exigir contribuciones a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción o bien conceder exenciones no reconoce más limitaciones que las que se originan en la propia Constitución Política. Esa potestad de gravar, es el poder de sancionar normas jurídicas de las que se derive o pueda derivar, la obligación de pagar un tributo o de respetar un límite tributario y entre los principios constitucionales de la Tributación, se encuentran inmersos el Principio de Legalidad o bien, Reserva de Ley, el de la Igualdad y de No Confiscación. Los tributos deben emanar de una Ley de la República, no crear discriminaciones en perjuicio de sujetos pasivos, deben abarcar integralmente a todas las personas o bienes previstas en la ley y no solo a una parte de ellas y debe cuidarse de no ser de tal identidad, que viole la propiedad privada La sistemática y unitaria interpretación de las normas constitucionales obliga a tener en cuenta que además del contenido literal e inmediato del texto subyacen algunos de los principales valores que sostienen nuestra realidad social y que orientan la comunidad hacia niveles superiores de convivencia, los cuales deben ser respetados, necesariamente, en procura del bien general. Al positivizar la Constitución una determinada visión de justicia, es a ella a la que se debe acoger todo intérprete del Derecho y no especular respecto a su significado.

Una vez que los principios de justicia tributaria son recogidos en la Constitución Política, plantean un problema estrictamente jurídico, lo que hace que el jurista tenga que enfrentarse con la interpretación de los principios, considerarlos como parte integrante de la normativa con que ha de operar; en definitiva descubrir su eficacia. La incorporación constitucional de los principios de justicia tributaria permite un conocimiento jurídico que no se vea reducido a la mera técnica normativa ni a la especulación filosófica sobre la justicia, precisamente porque no se ha dado otra cosa

que una verdadera positivización de lo justo; ya que ambas afirmaciones dan fundamento a lo expuesto. En igual sentido la interpretación constitucional es siempre jurídica, pues interpretar significa transmitir y comprender el sentido de una disposición o principio jurídico. Es decir, el intérprete que utiliza el método jurídico está siempre obligado a motivar y razonar su interpretación, pues la fundamentación deberá encontrarla siempre en el Derecho.²

Teniendo las nociones preliminares de la base del derecho a la igualdad en materia tributaria, se puede citar algunas sentencias del Tribunal Constitucional: 001-2004- AI/TC, 033-2004-AI/TC, 04178-2011-PA/TC, 0053-2004-AI/TC; de la primera sentencia se evidencia la falta del derecho a la igualdad ante la ley, mientras que las demás sentencias se establece la falta del derecho a la igualdad en la ley, así como la falta de la aplicación del principio de capacidad contributiva por parte de los legisladores.^{3 4}

De lo mencionado se puede concretar que efectivamente existe la clara evidencia de una falta y carente aplicación de una ecuánime potestad tributaria, que actué en concordancia con los límites previstos por la Constitución, los que son denominados como los principios constitucionales tributarios y aquellos que se encuentren implícitos.

Ciertamente, el ordenamiento jurídico tributario de un Estado de acuerdo a los principios asentados constitucionalmente, constituye la base sobre la que deben desarrollarse las relaciones jurídicas entre ciudadanos y la Hacienda Pública en un espacio de seguridad jurídica y equidad. En este sentido, el principio de igualdad se sitúa como uno de los pilares para el desarrollo de unas armónicas relaciones jurídicas entre la sociedad y la Administración Tributaria.

² Hernández Valle, R. (1993). *El Derecho de la Constitución*, (1° ed.) San José: Editorial Juricentro, p. 197.

³ Sentencia del TC Exp. N° 001-2004-AI/TC, Sentencia del TC Exp. N° 033-2004-AI/TC

⁴ Sentencia del TC Exp. N° 04178-2011-PA/TC, Sentencia del TC Exp. N°0053-2004-AI/TC

Ahora bien, como sabemos, la Constitución es el conjunto de los principios y las normas que de por sí constituyen un sistema orgánico, por el cual, estos principios y normas se encuentran vinculados, de tal manera que no es posible hacer una interpretación aislada, sino que esta se debe efectuar de acuerdo al sistema completo, es decir tomando como base a la constitución. Es justamente en razón de ello que, el tema tributario se debe explicar partiendo de la perspectiva constitucional.

Más allá de que la doctrina no esté unánimemente de acuerdo sobre si el derecho constitucional tributario es derecho constitucional aplicado al derecho tributario o si éste está comprendido dentro del derecho tributario; en lo que sí están de acuerdo es que el derecho constitucional tributario tiene en su contenido temas como: los principios, garantías y normas que regulan la potestad tributaria, temas como los derechos humanos y tributación, la vigencia de la norma tributaria en el tiempo, la teoría de la exención tributaria.

Entendemos al Derecho Constitucional Tributario, como aquella parte del Derecho Constitucional, que se denomina tributario, debido al objeto que regula y trata. Es decir, que aunque se le considera como una área del Derecho Tributario, no se trata de Derecho Tributario Sustantivo, ya que, en esencia es la parte del Derecho Constitucional que regula los temas tributarios, como por ejemplo especifica en la Constitución (claro está) quienes gozan, o a quienes se les ha otorgado Potestad Tributaria, en qué forma se ha otorgado ésta potestad tributaria, cuales son los límites que tienen que respetar aquellos que ejercen potestad tributaria.⁵

Es decir, la Constitución ha precisado en el artículo 74 quienes gozan de potestad tributaria, pero no otorga (como hemos indicado anteriormente) potestad tributaria irrestricta, sino restringida, en el sentido que el ejercicio de esta potestad se

⁵ Constitución Política del Perú de 1993, Artículo 74

encuentra limitada justamente por los cuatro principios que hemos mencionado y que más adelante trabajaremos.

Sabemos de otro lado, que la propia Constitución ha previsto en el artículo 200, numeral 4) que “La Acción de Inconstitucionalidad, que procede contra las normas que tienen rango de ley: leyes, decretos legislativos, decretos de urgencia, tratados, reglamentos del Congreso, normas regionales de carácter general y ordenanzas municipales que contravengan la Constitución en la forma o en el fondo...”

Asimismo, el artículo 204 de la Constitución precisa que:

”La sentencia del Tribunal que declara la inconstitucionalidad de una norma se publica en el diario oficial. Al día siguiente de la publicación, dicha norma queda sin efecto. No tiene efecto retroactivo la sentencia del Tribunal que declara inconstitucional, en todo o en parte, una norma legal.

Descripción de la Realidad Problemática

Es preciso señalar que la creación de todo impuesto como tributo, requiere recaer sobre manifestaciones generales de riqueza y considerase a su vez, como el primer paso, para contribuir, apegado al principio de igualdad y capacidad contributiva. Asimismo, conviene mencionar que el principio de igualdad suele reconducirse a la capacidad económica. La igualdad, así concebida, exige que situaciones económicamente iguales sean tratadas de la misma manera puesto que la capacidad económica que se manifiesta es la misma. Todos los sujetos son iguales para el legislador a la hora de establecer los tributos. Pero naturalmente la igualdad exige un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales. Cuanto mayor sea la riqueza de un individuo, mayor ha de ser la cantidad con la que ha de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Sólo así se soportan de igual forma las cargas tributarias por los distintos contribuyentes.

De acuerdo con lo descrito, se puede extraer la siguiente conclusión: la justicia tributaria corresponde a una especificación de la concepción de justicia que recoge la Constitución. Su finalidad es la de regular la soberanía del Estado en el ejercicio del poder tributario, delimitar su contenido y alcance y a la vez establecer los derechos y garantías constitucionales del contribuyente. La Constitución no es un mero agregado de principios jurídicos, sino que ella misma señala un sistema de principios dotados de cierta jerarquía, por lo que las garantías del contribuyente no deben verse aisladamente, sino enhebradas cada una con las demás normas y principios constitucionales. Es más, puede decirse que la justicia tributaria nunca será tal si se la aísla del resto de los objetivos de justicia que con carácter general persigue la Constitución.⁶

Al derivar el contenido de la justicia tributaria de la Constitución se espera que normas jurídicas ordinarias no alteren ciertos principios a los que se atribuye un carácter configurador del sistema tributario. De ahí, resultan una serie de límites materiales a la normativa jurídica y consecuentemente, también, se señalan límites materiales a la discrecionalidad del legislador, pues, cuando se habla de límites materiales se hace referencia a los criterios impuestos por la Constitución a los que debe amoldarse la legislación tributaria ordinaria. Establecer límites sustanciales, sean éstos negativos o positivos, al ejercicio del poder tributario obedece a los principios fundamentales que se persiguen con cualquier sistema normativo: la seguridad jurídica y la justicia. La discrecionalidad ilimitada del legislador deja al individuo en una posición de absoluta incertidumbre y, además, consagra la injusticia del privilegio; por ello, se procura que el legislador actúe en función de la consecución de fines y respete las garantías que

⁶ Lejeune Valcárcel, E. (1978). *Aproximación al principio constitucional de igualdad Tributaria*. España: Editorial de Derecho Financiero, Editoriales de Derecho Reunidas.

constitucionalmente han sido establecidas para la realización del programa político propuesto en la Carta Fundamental.⁷

Los límites materiales o sustanciales delimitan las dos dimensiones que doctrinalmente se le atribuyen a la justicia tributaria. Respecto de la primera denominada formal, el elemento básico a considerar es que la tributación sea reflejo de la voluntad popular expresada a través del órgano representativo por excelencia: el Parlamento. En esta dimensión, la producción de las normas tributarias a través de un procedimiento de índole legislativa, en el que se cumplan con los requisitos formales para la aprobación de leyes, constituye un elemento de legitimidad del tributo.

La segunda conocida como justicia tributaria material se interesa porque el ejercicio del poder tributario por parte del Estado y la inherente afectación de riqueza a fines de solidaridad se respeten ciertos valores y principios de índole sustancial. Así, se hace referencia no al proceso que tuvo como resultado el establecimiento de un tributo, sino a las características mismas de ese resultado.

Estas dos dimensiones de la justicia tributaria se pueden perfectamente relacionar con la distinción entre la potestad tributaria normativa y la potestad de imposición a cuya limitación corresponden la justicia tributaria formal y la justicia tributaria material. Así tenemos que la justicia tributaria formal se encuentra compuesta por el principio de legalidad o reserva de ley, que constituye una garantía formal de competencia del órgano productor de la norma. Y, la justicia tributaria material, que se rige por los principios de generalidad, igualdad, no confiscatoriedad, capacidad contributiva, proporcionalidad, progresividad y racionalidad, los cuales vienen a constituirse en límites materiales en cuanto al contenido de la norma tributaria.

⁷Torrealba Navas, A. y Rodríguez Vindas, R. (1992). Importancia de la incorporación de principios de justicia tributaria en las constituciones políticas. *Revista IVSTITIA*, Costa Rica, 14.

Existe una carente aplicación de una ecuánime potestad tributaria, que actué en concordancia con los límites previstos por la Constitución, los que son denominados como los principios constitucionales tributarios y aquellos que se encuentren implícitos.

Ciertamente, el ordenamiento jurídico tributario de un Estado de acuerdo a los principios asentados constitucionalmente, constituye la base sobre la que deben desarrollarse las relaciones jurídicas entre ciudadanos y la Hacienda Pública en un espacio de seguridad jurídica y equidad. En este sentido, el principio de igualdad se sitúa como uno de los pilares para el desarrollo de unas armónicas relaciones jurídicas entre la sociedad y la Administración Tributaria.

La existencia de esta denominada ilimitada potestad tributaria se debe a la falta de una específica y congruente delimitación de conceptos en cuanto a los principios de justicia tributaria. Existe un consenso casi general, de que el principio de capacidad contributiva ejerce eficacia jurídico-constitucional en el ámbito de la relación ente público con el contribuyente, o en otros términos, en el ámbito de la relación autoridad-libertad. Basta con indicar que la función que a este nivel se le asigna al principio de capacidad contributiva en la doctrina italiana y al de capacidad económica en la española se resume en su consideración de límite en la selección de los presupuestos de hecho, de las bases imponibles y de la incidencia de la medida del tributo en la economía individual del contribuyente. Así, en cuanto a los presupuestos y las bases imponibles, éstas deben provenir de una fuente de naturaleza económica; en cuanto a la medida, ésta debe respetar el mínimo de existencia y la no confiscatoriedad, cumpliendo así una función garantista del contribuyente.

En cuanto a la capacidad económica como medida del impuesto, se puede decir que se trata de definir si el contribuyente es capaz, si es apto para pagar el impuesto concreto, que por una cuantía ya determinada o determinable se le pretende exigir. En este plano concreto, para que el Impuesto sea justo, es preciso que sea adecuado,

proporcionado en su cuantía, a la capacidad económica, a la aptitud económica de los contribuyentes a los que se aplica y exige. Dicho en otros términos, ya no basta con que exista una renta neta, un patrimonio neto o un acto de gasto. Es preciso que exista una adecuación de equidad entre sus valores y la cuota del impuesto que sobre ellos recaiga. Esta exigencia es muy difícil de controlar jurídicamente, pero se puede intentar un control jurídico positivo mediante la aplicación conjunta de los principios de capacidad contributiva y de prohibición de confiscatoriedad a través del impuesto.⁸

Los principios de justicia tributaria material tienen alguna función en la relación que se da entre los contribuyentes, más precisamente, se cuestiona si tales principios son una especificación del principio de igualdad sustancial en la materia tributaria. En una primera aproximación al tema, se puede dar una respuesta afirmativa ya que, como se verá, mayoritariamente la doctrina considera que los principios de justicia específicamente tributarios amparados en las Constituciones Políticas, cumplen una función de igualdad. Aunque debemos aclarar que, con respecto a esta relación, se ha establecido que es el principio de capacidad contributiva o de capacidad económica (calificado por otros principios), el que cumple con una función de posible parámetro de la igualdad tributaria.

La capacidad contributiva o económica, como parámetro específicamente tributario del principio genérico de igualdad, cubre tanto las decisiones legislativas acerca de los motivos del trato igual, como aquellas que expresan un trato desigual. Además, se indica que la capacidad contributiva es el criterio tributario exclusivo en materia de igualdad, es decir, el único término de comparación posible. Esto es

⁸Pérez De Ayala, J. L. y González, E. (1994). *Derecho Tributario I*. Salamanca: Ediciones Plaza Universitaria.

entendido en el sentido de que la capacidad contributiva o económica aporta al juicio de igualdad una información extra, un contenido adicional, no presente en el genérico principio de igualdad.

Todo ello conlleva a la desigualdad en materia tributaria al emitir leyes contradictorias a los principios tributarios constitucionales, lo cual se manifiesta en los casos presentados para declarar la inconstitucionalidad de estas normas jurídicas incompatibles con el derecho a la igualdad para los contribuyentes. Así lo demuestran las siguientes sentencias del Tribunal Constitucional Exp. N° 001-2004-AI/TC Exp. N° 033-2004-AI/TC, Exp. N° 04178-2011-PA/TC.

De acuerdo con las dos últimas sentencias de Tribunal Constitucional dejan percibir claramente que se debe recurrir al fuero jurisdiccional toda vez que se transgreda los principios constitucionales tributarios, debido a que la potestad legislativa en materia tributaria no respeta los principios por los cuales se sustenta un límite a su función legislativa debiendo ser ésta, siempre proporcional y justa para los contribuyentes. Y tratándose de la primera sentencia es claro evidenciar que no existe una igualdad en la ley, ni ante la ley debido que el TC no ratificó la vulneración del derecho de igualdad en materia tributaria.

De lo mencionado es necesario evitar que la desigualdad siga apareciendo tanto en la ley como también ante la ley, siendo estos los pilares del derecho a la igualdad.

Estas y otras cuestiones fundamentales, presentan un rol importante para concretar, que es necesario evitar y erradicar la arbitrariedad que se comete al momento de legislar una norma jurídica tributaria o al momento de resolver una controversia jurídica respecto de esta materia.

Es primordial establecer que la base para tener un estado constitucional de derecho es justamente respetar los principios y lo establecido en la carta magna de un Estado lo cual dará seguridad y certeza jurídica, no solo para los contribuyentes tributarios sino, también para toda la sociedad en su conjunto total que forman parte y son un elemento fundamental de todo Estado Constitucional de Derecho.

Los propósitos de la investigación y su alcance respectivo permitirán logros en los siguientes aspectos:

PRIMERO: Permitirá buscar las causas concretas que originan la falta de aplicación de los principios tributarios constitucionales al momento de crear una norma tributaria, y el error conceptual en la interpretación y en la aplicación del principio de igualdad legal en las controversias tributarias.

SEGUNDO: La investigación nos permitirá demostrar como los factores del principio de igualdad, igualdad en la ley e igualdad ante la ley, influyen en la legislación peruana y dar aportes con la finalidad de mejorar la legislación en cuanto al respeto y eficacia del derecho a la igualdad en materia tributaria

Incentivará la investigación en los contribuyentes tributarios, docentes, investigadores y especialistas para generar propuestas congruentes que faciliten y obliguen a los legisladores y magistrados a aplicar los factores del principio de igualdad, igualdad en la ley e igualdad ante la ley, con la finalidad de evitar la arbitrariedad legislativa.

1.4 OBJETIVOS DE LA INVESTIGACION

1.4.1 Objetivo general

Demostrar que la imposición tributaria afecta ampliamente al principio de igualdad en las leyes tributarias.

1.4.2 Objetivos específicos

1. Determinar como la imposición tributaria influye en la creación de leyes tributarias.
2. Comprobar en qué nivel la igualdad en la ley es transgredida por la imposición tributaria.
3. Determinar en qué nivel la igualdad ante la ley es vulnerada por la imposición tributaria.

1.5 CONCEPTOS BASICOS

a) Principio de Igualdad:

El principio de igualdad influye total y positivamente en la creación de leyes tributarias, siendo éste, un medio de orientación al legislador en la creación de los tributos, asimismo permite ilustrar a la administración tributaria en la absolución de los casos concretos, por lo que también, sirve de garantía a los contribuyentes.

b) Igualdad en la ley:

El factor de igualdad en la ley, es un instrumento rector que sirve para que los legisladores eviten de cometer arbitrariedades al momento de emanar una norma tributaria impidiendo de generar desigualdades entre los contribuyentes que se encuentran dentro de un mismo hecho generador. Dicho de otro modo este factor va dirigido exclusivamente al legislador, a fin de no establecer distinciones injustas. En este caso, el legislador se encuentra imposibilitado de tratar desigual a los iguales.

c) Igualdad ante la ley:

Se debe entender que este factor va dirigido a los órganos de justicia (administrativa o jurisdiccional), a fin de cautelar la imparcialidad al momento de aplicar las normas tributarias. Por lo tanto, una vez que la norma se ha dado, es la Administración Tributaria quien tiene el deber de tratar a los contribuyentes en la misma forma, es decir trato igual ante la Ley. Lo cual hace, que sea sumamente importante, la correcta aplicación de este factor, para evitar injusticias totales a los contribuyentes del país.

d) Derecho tributario:

El Derecho tributario, es una rama del Derecho Público que estudia las normas jurídicas a través de las cuales el Estado ejerce su poder tributario con el propósito de obtener de los particulares ingresos que sirvan para sufragar el

gasto público en aras de la consecución del bien común.

e) Los tributos:

Tributo es la obligación monetaria establecida por la ley, cuyo importe se destina al sostenimiento de las cargas públicas en especial al gasto del estado.

f) Capacidad contributiva:

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

g) Principios tributarios:

Según el artículo 74° de la Constitución 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.

Adicionalmente, señala que ningún tributo puede tener carácter confiscatorio. Por lo tanto, se entiende que la Potestad Tributaria de la que goza el Estado no es ilimitada, sino que la misma debe ejercerse en armonía con los principios tributarios antes mencionados.

h) Equidad tributaria:

La equidad tributaria es un criterio con base en el cual se pondera la

distribución de las cargas y de los beneficios o la imposición de gravámenes entre los contribuyentes para evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados.

i) Potestad tributaria:

La Potestad Tributaria es entendida como aquella atribución reconocida en la Constitución y en el resto del ordenamiento jurídico y que faculta al Estado y a los diferentes niveles del Estado para establecer tributos.

La Constitución Política del Perú en su artículo 74° dispone que el Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios constitucionales de reserva de la ley, igualdad, respeto de los derechos fundamentales de la persona y de no confiscatoriedad. Asimismo, reconoce esta potestad tributaria a los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales para la creación de tasas y contribuciones dentro de su jurisdicción, la misma que debe respetar los límites establecidos en la propia Constitución.

j) Imposicion tributaria

La imposición tributaria se caracteriza por ser unilateral, vertical, coercitiva y se estrictamente de contenido económico. Es Unilateral porque es el Estado que de forma unilateral sin la necesidad e imposibilidad de consulta pública el que crea tributos a partir de un estudio técnico de la realidad del país y mediante mecanismos de control económico.

Es vertical porque es una imposición de arriba para abajo, son los tributos los que llegan al contribuyente según sea el parecer del legislador y son estos los que logran la

recaudación fiscal para poder así formar el tesoro público y planificar el gasto a través del presupuesto general de la república que debería ser inspirado en las necesidades reales de la sociedad.

Es coercitivo por que viene con fuerza de presión e intimidación, es decir el incumplimiento de esta imposición acarrea una sanción, esta sanción esta daba para intimidar a la población al cumplimiento de sus actividades tributarias.

Es de contenido económico , porque no la imposición tributaria en este país se paga a través de dinero no a través de especies ,ni trabajo , siendo así todos los tributos de contenido económico aunque excepcionalmente se puede pagar en especies.

1.6 ANTECEDENTES DE LA INVESTIGACION

Tesis sobre la Capacidad contributiva en los impuestos desde la perspectiva del Estado Constitucional: Relativización de los índices o manifestaciones de riqueza. Presentada por Juan Paredes Marroquín, en el año 2012, en la Pontificia Universidad Católica del Perú.

Como es de conocimiento general, la Constitución Política otorga al Estado la facultad de crear tributos, con el objetivo básico de solventar los gastos públicos. No obstante, dicha facultad no es irrestricta, sino que funciona dentro de los cauces que ella misma establece. En tal sentido, las constituciones, sin alusión a una en particular, contemplan una serie de principios que encauzan el ejercicio del poder tributario: reserva de ley, igualdad, no confiscatoriedad, seguridad jurídica, entre otros.

Entre dichos principios, encontramos el de capacidad contributiva, y que fuera considerado en una cierta época como el más importante principio de justicia tributaria por los estudiosos de la materia Este principio ha sido contemplado expresamente en

muchas constituciones políticas³, mientras que respecto de otras, los órganos jurisdiccionales se encargaron de reconocerle como principio “implícito”.

El tema trata acerca del principio de capacidad contributiva, restringiéndose solamente a los impuestos. Como se sabe, los tributos se clasifican en tres tipos: impuestos, contribuciones y tasas. Si bien, no estaría en discusión el hecho de que la capacidad contributiva no es el principal principio constitucional en materia tributaria, dado que se acepta que para asegurar la justicia en dicha materia es necesaria la actuación conjunta con otros principios (como la igualdad y no confiscatoriedad por citar ejemplos); sin embargo, no ha perdido su vigencia y trascendencia, en virtud de que reiteradamente los estudiosos sostienen que los tributos deben respetar necesariamente la capacidad contributiva de los contribuyentes y, asimismo, no son poco frecuentes las alegaciones de su vulneración ante los tribunales.

Como se sabe, los tributos se clasifican en tres tipos: impuestos, contribuciones y tasas. Los impuestos se definen como el tipo de tributo no vinculado, o sea como un tributo cuya hipótesis de incidencia consiste en un hecho cualquiera que no sea una actuación estatal en beneficio del contribuyente. Hay dos razones por dicha delimitación: la primera, es por una cuestión simplemente de delimitación pura; la segunda, y más importante, tiene que ver con el hecho de que entre todas las especies del género “tributo”, el impuesto es la más relevante y, en este último caso, también por dos razones. Por una parte, el impuesto es uno de los principales instrumentos que el Estado utiliza para cumplir con una serie de fines, principalmente la generación de mayores ingresos (en comparación con las tasas y las contribuciones); por otro lado, la mayoría de controversias entre el Estado y los ciudadanos en materia tributaria a partir de la revisión de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional peruano tienen que ver con la

aplicación de impuestos. Tanto desde la óptica del Estado como la de los contribuyentes, el “impuesto” es el tributo que reúne una mayor trascendencia.

Por un lado, una parte del desarrollo del principio de capacidad contributiva proviene de la Ciencia de la Hacienda y Derecho Financiero, lo cual es entendible en virtud del matiz económico que tiñe este principio. Por otra parte, su desarrollo también se produce a partir del principio de igualdad. Cabe señalar que dicho desarrollo se produjo principalmente en

Europa (Italia y España), mientras que en Latinoamérica, en cambio, se hizo una mayor elaboración respecto al principio de no confiscatoriedad, lo cual quitó espacio al principio de capacidad contributiva. El desarrollo del principio de capacidad contributiva en relación con el de igualdad en Europa, llegó a una etapa de “apogeo” en virtud de que en un cierto momento, la capacidad contributiva se convertirá en la “medida del principio de igualdad”, en vista a que siendo este último de naturaleza abstracta y relacional, necesita de un elemento que ayude a concretizarlo, cumpliendo ese rol precisamente, el principio de capacidad contributiva.

Sobre la base de lo anterior, se llegaría finalmente a la idea de que el principio de capacidad contributiva es el fundamento de la obligación tributaria, es decir, es el criterio principal de justicia vinculante para el propio legislador en la creación y reparto de los tributos. De acuerdo con la doctrina tradicional, para efectos de que la imposición recaiga en aquellos que posean idoneidad económica, y que tributen basados en la situación económica particular, se requiere que los impuestos graven indicios o manifestaciones reveladores de riqueza, de los cuales razonablemente se pueda deducir la idoneidad económica.

Análisis de la investigación sobre el tema: El Principio De Igualdad Y Su Incidencia En El Impuesto sobre La Renta de las Personas Físicas. Elaborado por la Revista Online de Estudiantes de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid, supervisado por la Dra. MARÍA RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN Profesora Contratada Doctora de Derecho Financiero y Tributario.

Tratar sobre el contenido, significación y límites del principio de igualdad, entrando a su vez en conexión con otros principios constitucionales del artículo 31 de la Constitución (en adelante, CE), como son el principio de capacidad económica o de progresividad. Estos principios pueden verse vulnerados precisamente si el legislador permite en el sistema tributario que un sujeto contribuya por encima de su propia capacidad y por lo tanto en desigualdad en Derecho Tributario. Es por ello que se analiza la función y el alcance del principio de igualdad tributaria mediante el estudio del Impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF), como consideración de este impuesto como una de las mayores cargas tributarias que tiene que soportar el contribuyente, figura central en la imposición directa y de la cual el principio de igualdad necesita de su mayor proyección como instrumento. Asimismo, se traslada el estudio a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, cauce por el que se plantea mediante distintos pronunciamientos sobre este principio constitucional, el alcance y el sentido real del principio de igualdad.

A su vez, con la segunda parte del trabajo se pretende reflexionar sobre la aplicación de los principios constitucionales de justicia tributaria en la construcción y aplicación de los mecanismos de delimitación del hecho imponible del IRPF como son las normas de exención, de no sujeción, la aplicación de distintos mínimos existenciales y otras técnicas desgravatorias que se configuran para hacer efectivo el deber de contribuir

mediante la modulación de la norma en beneficio de la igualdad y de las características del sujeto.

Todo ello sin dejar de tener en cuenta que los principios constitucionales se aplican sobre el sistema tributario en su conjunto y no necesariamente sobre un único impuesto, lo que exige que la estructura en sí del sistema fiscal deba realizarse atendiendo a otros bienes y objetivos constitucionalmente protegidos como son el progreso económico, distribución progresiva de la carga tributaria en máximos de proporcionalidad, rasgos que hacen necesario el trato desigual de la imposición según las distintas situaciones económicas y de riqueza de los sujetos dentro de un sistema teóricamente justo de redistribución de la renta que corrige las desigualdades reales de un Estado social y democrático de Derecho.

Historia de los tributos:

Para tratar el tema de investigación, primero se debe conocer cuándo y porque aparecieron los tributos en el mundo. Las primeras leyes tributarias aparecen en Egipto, China y Mesopotamia. Textos muy antiguos de hace cinco mil años atrás. En Egipto, una forma común de tributar era por medio del trabajo personal, para lo cual se tiene como ejemplo la construcción de la pirámide del año 2,500 A. C. Asimismo en este mismo pueblo la gente tenía que arrodillarse ante los cobradores de impuestos del faraón, quienes además de presentar su declaración, tenían que dar gracias.

En el imperio Romano los primeros impuestos derechos de aduana de importación y exportación llamados portoria. César Augusto fue considerado por muchos como el más brillante experto fiscal del Imperio Romano. Durante su gobierno como “Primer Ciudadano”, se dio a las ciudades la responsabilidad de recaudar

impuestos. Durante su imperio, el impuesto sobre las ventas era de un 4% y de un 1% para todo lo demás.

En el imperio Incaico, el cobro de tributos para los incas, consistía en que el pueblo ofrecía lo que producía con sus propias manos al Inca, el mismo que a cambio les daba lo necesario para su subsistencia. Para hacer sus cuentas los Incas utilizaban los “quipus”, las cuales se anudaban conforme a su cuantía.⁹

En la antigüedad, la forma de pagar y cobrar tributos no era del todo equitativa, más bien obedecía a situaciones de mandato divino o juzgamiento de un pueblo por otro. También podemos ver que los mismos seres humanos eran parte de los tributos eran obligados a realizar trabajos físicos. Algunas declaraciones de impuestos eran humillantes, ya que el contribuyente tenía que arrodillarse y dar gracias.

Los impuestos en la edad media consistía en que los vasallos y siervos tenían que cumplir con dos tipos de contribuciones: las primeras eran prestaciones de servicios personales y otras de tipo económico, liquidables en dinero o en especie. Las primeras, de servicios personales radicaban en prestar el servicio militar, que consistía en acompañar a la guerra al señor feudal, sólo era necesario acompañarlo hasta los límites de una región, no muy lejana y por cuarenta días únicamente.

En Perú – época colonial

La invasión española trajo una serie de cambios en las relaciones sociales y de producción del Tawantinsuyo. Dentro de este conjunto de cambios se instituyó la obligación de pagar tributos por parte de la población nativa a los conquistadores.

⁹ Gómez Velásquez, G. (2010). *Tratamiento Fiscal de las Asociaciones en Participación*. México: Lagos de Moreno.

Además se señalaron las obligaciones tributarias existentes del virreinato. Asimismo se formó la institución que administró los tributos recaudados.¹⁰

El tributo consistió en la entrega de una parte de la producción personal o comunitaria al Estado, cuyo fundamento era de un orden legal. La relación que existió en la época prehispánica en la que la entrega de bienes o fuerza de trabajo se sustentaba en los lazos de parentesco que fueron el fundamento de la reciprocidad. La forma de tributación se organizó en base a los mandatos del rey, de acuerdo a lo establecido.

1.6.1 Antecedentes del Problema de Investigación en Sistemas Comparados:

Se analiza los sistemas comparados de manera sistémica y siguiendo el orden lógico de los factores de la seguridad jurídica en la situación extranjera, como son el legislativo, el judicial, al final del capítulo se concluye señalando cual modelo comparado es el más adecuado al Perú.

Aspecto Legislativo

En el caso de Argentina, por ejemplo, Casás señala que cuando las medidas impositivas procuran extra fiscalmente la consecución de objetivos relevantes desde el punto de vista constitucional, lo cual ocurre cuando el Congreso de dicha nación se vale de su atribución para establecer tratamientos exonerativos o a favor, lo hace en ejercicio de la *cláusula de progreso*, que en dicho caso, sería el inciso 18 del artículo 75 de la Constitución argentina. Casás añade haciendo referencia a una de las sentencias del máximo tribunal de dicho país que si bien el poder impositivo tiende ante todo a proveer

¹⁰ Página web del CIAT - Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, Historia de la Tributación en el Perú.

recursos al Tesoro público, constituye, además, un valioso instrumento de regulación económica, como consecuencia de lo que ha dado en llamarse función de fomento y de asistencia social del impuesto, lo que permite afirmar que “a veces linda con el poder de policía sirve a la política económica del Estado, en la medida en que responda a las exigencias del “bien general”, cuya satisfacción ha sido prevista por la ley fundamental como uno de los objetivos del poder impositivo.

En España por citar otro caso, Fernández Segado menciona que el Tribunal Constitucional de dicho país ha aceptado sin resquicio alguno la legitimidad constitucional de la función extrafiscal del sistema tributario, y que, si bien “no aparece explícitamente reconocida en la Constitución (...), puede derivarse directamente de aquellos preceptos constitucionales en los que se establecen los principios rectores de política social y económica (señaladamente, en los artículos 40.1 y 130. 1 de la Constitución Española), dado que tanto el sistema tributario en su conjunto como cada figura tributaria concreta forman parte de los instrumentos que dispone el Estado para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados.

Principio de igualdad

La idea de igualdad es la expresión lógica, a juicio de Sainz de Bujanda, del valor de justicia, ya que si todos los ciudadanos han de contribuir a financiar los gastos comunes, el reparto de dicha carga debe de realizarse de acuerdo con el criterio de justicia. Por tanto, la formulación en el ámbito tributario de la idea de justicia es el principio de igualdad. Ahora bien, esa igualdad no puede ser entendida en el sentido de igualdad aritmética, ya que la verdadera igualdad exige el tratamiento desigual de personas que se encuentran en situaciones desiguales. Ello implica analizar las

diferentes situaciones en que los individuos pueden encontrarse frente al tributo y así poder adecuar el gravamen a cada una de esas situaciones. Ello se consigue a través del principio de capacidad, que analizamos a continuación.¹¹

Principio de capacidad económica

Este principio se encuentra íntimamente relacionado con el de generalidad y el de igualdad. Desde un punto de vista legal, aparece recogido en el artículo 31 de la Constitución y en el artículo 3 de la Ley General Tributaria.

Todos los ciudadanos tienen que pagar tributos, pero deben satisfacerlos todos los que puedan, es decir, todos aquellos que tengan una capacidad económica para soportar la carga que representan. Por tanto, para la aplicación efectiva de los tributos es necesario determinar quién tiene y quién no tiene capacidad contributiva: es lo que se denomina capacidad contributiva absoluta; y en segundo lugar, es necesario fijar en qué medida tiene que tributar cada sujeto pasivo, es decir, su capacidad contributiva relativa. La capacidad económica es, por tanto, la forma tributaria de la igualdad y de la generalidad, todos deben pagar conforme a su capacidad.

Los tributos tienen como fin fundamental lograr ingresos para el Estado de forma que el sistema tributario debe responder en su conjunto al principio de capacidad. A él se debe adaptar la delimitación de los hechos imposables y el establecimiento de las exenciones, sobre todo de aquéllas que tienden a exonerar la renta mínima hasta determinada cuantía. Por tanto, aunque las exenciones pueden ir en contra del principio de generalidad pueden, sin embargo, ayudar a conseguir el de capacidad económica.

¹¹ Sainz de Bujanda, F. (Ed.). (1985) *Sistema de Derecho financiero*. España: Fernando Sainz de Bujanda.

Legislación nacional

Principio de capacidad económica

- Regla básica de reparto de la carga tributaria (art. 31.1 principio central)
- Derivación del principio de igualdad en el ámbito tributario (medida de la igualdad)

Tres funciones

- Fundamento de la imposición (no la supremacía del Estado)
- Límite al legislador en cada tributo

No obstante, fines extrafiscales del tributo: tributo o beneficios fiscales con fines extrafiscales

- Programa del legislador en sistema tributario

Redistribución de la riqueza, realización de igualdad material

Peso importante a tributos basados en índices más perfeccionados de capacidad económica

Principio de igualdad

Criterios de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional

- Regla general

Igualdad contra discriminación en el tratamiento de situaciones iguales. Pero cabe trato desigual fundado en criterios objetivos y razonables

- Reglas específicas

Reglas específicas (Tribunal Constitucional)

- Necesidad de que los términos de comparación sean homogéneos

STC 45/ 1989, casado y soltero que obtuvieran las mismas rentas, sí son homogéneos: discriminación del casado que debe tributar por las rentas suyas y de su cónyuge en una escala progresiva

STC 57/2005, cantidades por alimentos a hijos y cantidades por pensiones compensatorias a cónyuge, no son homogéneos.

Desigualdad inconstitucional la que carece de justificación objetiva y razonable

STC 76 / 1990, no la hay en intereses demora a favor (interés de demora tributario) y en contra (interés legal) de la Administración Tributaria: la justificación objetiva y razonable en está el grave perjuicio del impago en plazo de grupos enteros de contribuyentes

Aspecto Judicial

En España

El Tribunal Constitucional dictaba el pasado 18 de marzo una importante sentencia, derivada de la cuestión de inconstitucionalidad planteada por el Tribunal Supremo en relación con la norma de la Comunidad Valenciana que regulaba una bonificación entonces del 99 por 100 en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD), a favor de los descendientes, ascendientes o cónyuge del causante o donante, pero excluyendo de la aplicación de este beneficio fiscal a los herederos, legatarios o donatarios, que aun teniendo ese parentesco no tuviesen su residencia fiscal en la mencionada Comunidad Valenciana. El Tribunal Supremo en su Auto de 11 de mayo de 2013 entendió que esta diferencia de trato era contraria al principio de igualdad

recogido en el artículo 14 de la Constitución. En cambio, el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana en su Sentencia de 13 de junio de 2011, recaída en relación con este mismo asunto, había considerado que ese trato desigual estaba justificado y respondía a una finalidad legítima. Entretanto conviene recordar que el TJUE, en su sentencia de 3 de septiembre de 2014, consideró que el sistema español del ISD conducía a una desigualdad contraria a la libertad de circulación de capitales en la medida en la que impedía la aplicación de este tipo de beneficios fiscales a los no residentes en España.

Para comprender el alcance de esta sentencia del Tribunal Constitucional hay que repasar cómo actúa la cesión del ISD a las Comunidades Autónomas. De acuerdo con el artículo 32 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, que regula esta cesión de tributos, corresponde a las Comunidades Autónomas la recaudación del ISD cuando el sujeto pasivo del impuesto (heredero, legatario o donatario) es residente en España y además o bien el causante era residente en esa Comunidad Autónoma, o bien lo es el donatario, o bien, finalmente, se encuentra en esa Comunidad Autónoma el bien inmueble donado. Este sistema provocaba que los beneficios fiscales aprobados por las Comunidades Autónomas no fuesen de aplicación en el caso de sujetos pasivos no residentes, hasta la nueva disposición adicional segunda de la Ley de este impuesto por la que se adecúa la normativa del tributo a la STJUE de 3 de septiembre de 2014 y se permite la aplicación por el Estado de los beneficios fiscales de las Comunidades Autónomas con los criterios señalados por esta nueva norma. Y este sistema atribuye a las Comunidades Autónomas la recaudación del ISD en el caso de un causante residente en esa Comunidad, respecto de todos los causahabientes, incluso los residentes en España pero en otra Comunidad, haciendo posible la desigualdad de trato que contenía la Ley Valenciana hasta la reforma de esta última en 2014.

El Tribunal Constitucional estima la cuestión de inconstitucionalidad planteada por el Tribunal Supremo y entiende que la ley valenciana daba lugar a una discriminación contraria al artículo 14 de la Constitución, al carecer la desigualdad de trato que recoge de una justificación objetiva y razonable, que respetase asimismo el principio de proporcionalidad. Se sitúa pues el Tribunal en el terreno de la justificación de la desigualdad en este caso, sin entrar en el campo de los límites generales de la desigualdad derivada del propio sistema autonómico. No obstante, la sentencia recoge el argumento del Tribunal Supremo y recuerda que en este caso la desigualdad no surge de la aplicación de diversos ordenamientos sino en el seno del propio ordenamiento de una Comunidad Autónoma. Si bien las desigualdades tributarias pueden estar justificadas por la propia diversidad territorial, siempre que sus consecuencias sean proporcionales, no ocurre lo mismo cuando un poder tributario favorece a sus residentes y trata desigualmente a otros contribuyentes por el solo hecho de su distinta residencia.

Contrastación De Los Sistemas Comparados

De lo analizado con respecto a los sistemas comparados podemos señalar:

El modelo denominado Estado Constitucional, el cual, se caracterizaría por tener como elementos ideales y reales, la dignidad humana como premisa antropológico-cultural, la soberanía popular y la división de poderes, los derechos fundamentales y la tolerancia, por la pluralidad de los partidos y la independencia de los tribunales, habiendo buenas razones para caracterizarlo como democracia pluralista o como sociedad abierta.

Como se aprecia, son varios los elementos que caracterizan al Estado Constitucional, y no es el propósito de este trabajo, desarrollar cada uno de ellos. Lo que sí considero relevante resaltar, es que la denominación de este modelo precisamente como Estado Constitucional, se debe a que en él se produce una revaloración de la Constitución en virtud de la fuerza normativa de la cual goza en el ordenamiento jurídico y que en épocas pasadas no se le reconocía el carácter abierto de sus dispositivos, la forma singular de cómo interpretarla, y la revaloración de su contenido en particular y principalmente en lo concerniente a los derechos fundamentales.

La seguridad jurídica en Perú respecto del principio de igualdad en materia tributaria

Como podemos apreciar, la actual Constitución señala expresamente sólo cuatro Principios del Derecho Tributario, que es lo mismo que decir los cuatro Límites que debe respetar quien ejerce potestad tributaria: i) Reserva de Ley, ii) Igualdad, iii) Respeto a los Derechos Fundamentales de la Persona, iv) No Confiscatoriedad.

Asimismo, el último párrafo de este artículo indica que aquellas normas tributarias que se dicten violando este artículo no surten efecto.

Este último párrafo debe ser entendido en su verdadera dimensión, que a nuestro parecer es justamente la consecuencia de lo que debería suceder cuando quien ejerce la potestad tributaria no respeta estos límites en el ejercicio de esta potestad. Esto constituye la excepción a la regla general establecida por el artículo 200 de la Constitución.

Es decir, la Constitución ha precisado en el artículo 74 quienes gozan de potestad tributaria, pero no otorga (como hemos indicado anteriormente) potestad tributaria irrestricta, sino restringida, en el sentido que el ejercicio de esta potestad se encuentra limitada justamente por los cuatro principios que hemos mencionado y que más adelante trabajaremos.

Sabemos de otro lado, que la propia Constitución ha previsto en el artículo 200, numeral 4) que “La Acción de Inconstitucionalidad, que procede contra las normas que tienen rango de ley: leyes, decretos legislativos, decretos de urgencia, tratados, reglamentos del Congreso, normas regionales de carácter general y ordenanzas municipales que contravengan la Constitución en la forma o en el fondo...”

Asimismo, el artículo 204 de la Constitución precisa que:

”La sentencia del Tribunal que declara la inconstitucionalidad de una norma se publica en el diario oficial. Al día siguiente de la publicación, dicha norma queda sin efecto. No tiene efecto retroactivo la sentencia del Tribunal que declara inconstitucional, en todo o en parte, una norma legal.

De lo hasta aquí señalado, podemos afirmar lo siguiente:

1.- La regla general está contenida en el artículo 200 y 204 de la Constitución, según la cual la sentencia del Tribunal Constitucional (que declara la inconstitucionalidad de la norma) produce efectos solo para adelante.

2.- La excepción a esto, se encuentra en el último párrafo del artículo 74 de la Constitución según el cual la referida sentencia del Tribunal Constitucional (que versa sobre la violación de principios constitucionales – tributarios) puede producir efectos “para atrás”.

3.- Esta excepción a la regla general tiene que aparecer en la propia Constitución y no en normas de menor jerarquía, como la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, el Código Procesal Constitucional, entre otras.

Se ha realizado la verificación de la relación de estudios de investigación realizadas sobre el presente tema en la biblioteca de la Pontificia Universidad Católica del Perú, entre otras universidades, en las cuales no se encontraron trabajos a nivel de pre-grado, ni de nivel de post-grado sobre la materia.

CAPITULO II

2 FUNDAMENTO TEORICO CIENTIFICO

2.1 (Acapite de la variable dependiente)

La imposición tributaria

El ámbito tributario se encuentra consagrado en la Constitución actual, entendido como aquella parte del Derecho Constitucional, que se denomina tributario, debido al objeto que regula y trata. Es decir, que aunque se le considera como una área del Derecho Tributario, no se trata de Derecho Tributario Sustantivo, ya que, en esencia es la parte del Derecho Constitucional que regula los temas tributarios, como por ejemplo especifica en la Constitución quienes gozan, o a quienes se les ha otorgado Potestad Tributaria, en qué forma se ha otorgado ésta potestad tributaria, cuales son los límites que tienen que respetar aquellos que ejercen potestad tributaria.

La Carta Magna vigente, señala expresamente, sólo cuatro Principios del Derecho Tributario, que es lo mismo que decir los cuatro Límites que debe respetar quien ejerce la potestad tributaria, es decir, algunos niveles del gobierno, asimismo se señala los siguientes principios tributarios: I) Reserva de Ley, II) Igualdad, III) Respeto a los Derechos Fundamentales de la Persona, IV) No Confiscatoriedad.¹²

Uno de los factores influyentes es el propio principio de igualdad en materia tributaria está íntimamente relacionada con el principio de capacidad contributiva, donde se exige que dos situaciones iguales reciban el mismo tratamiento tributario con base en la capacidad del sujeto y que, por lo tanto, en líneas de justicia y equidad, debe preservarse la individualidad e independencia de las personas contribuyentes respecto a la responsabilidad de cada uno de los sujetos con la tributación. La justicia tributaria, y en especial el principio de igualdad, requieren que a igual capacidad de contribuir se devengue el mismo impuesto.¹³

¹² Constitución Política del Perú de 1993, Artículo 74

¹³Rodríguez Bereijo, A. (2011). *Igualdad tributaria y tutela constitucional, un estudio de jurisprudencia*. Madrid: Marcial.

Ahora bien, es preciso mencionar respecto de la potestad tributaria normativa” que fundamenta el derecho del Estado de postular normas generales y abstractas que prevén las contribuciones de los particulares, potestad que la doctrina mayoritariamente fundamenta en la soberanía del Estado y unos cuantos disidentes la justifican simplemente en el poder de imperio estatal, y otra potestad referida a la “potestad de imposición” o potestad administrativa a través de cuyo ejercicio el ente público pretende concretamente la prestación tributaria de parte del sujeto pasivo, es decir, se alude a la potestad de la Administración Tributaria para aplicar las normas tributarias.

ambas potestades se pueden reunir en el término poder tributario del Estado, poder que necesita ser regulado para que no se cometan abusos en contra del contribuyente y para que el mismo Estado no atente contra los ingresos que lo mantienen. Es así, como surge la inquietud de buscar en qué forma se puede realizar una justa distribución de las cargas tributarias y a la vez limitar dicho poder, planteándose en forma directa el tema de la justicia tributaria. En una primera aproximación a su definición, se puede decir que justicia tributaria es el conjunto de valores y principios jurídicos que derivados de la Constitución limitan la tributación, a saber, el poder tributario del Estado.

El llamado Poder Tributario, potestad soberana del Estado de exigir contribuciones a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción o bien conceder exenciones no reconoce más limitaciones que las que se originan en la propia Constitución Política Esa potestad de gravar, es el poder de sancionar normas jurídicas de las que se derive o pueda derivar, la obligación de pagar un tributo o de respetar un límite tributario y entre los principios constitucionales de la Tributación. Los tributos deben emanar de una Ley de la República, no crear discriminaciones en perjuicio de sujetos pasivos, deben abarcar integralmente a todas las personas o bienes previstas en

la ley y no solo a una parte de ellas y debe cuidarse de no ser de tal identidad, que viole la propiedad privada.¹⁴

La sistemática y unitaria interpretación de las normas constitucionales obliga a tener en cuenta que además del contenido literal e inmediato del texto expreso, en el texto subyacen algunos de los principales valores que sostienen nuestra realidad social y que orientan la comunidad hacia niveles superiores de convivencia, los cuales deben ser respetados, necesariamente, en procura del bien general; al positivizar la Constitución una determinada visión de justicia, es a ella a la que se debe acoger todo intérprete del Derecho y no especular respecto a su significado.

Una Constitución rígida y un tribunal constitucional que la desarrolle y la haga respetar, dan pleno valor jurídico a la concepción de justicia por la que el legislador constituyente optó. Por lo tanto, no se considera conveniente tratar de reproducir en este trabajo los extensos estudios que el tema ha provocado en otras disciplinas tales como la Política y la Filosofía y mucho menos volver a plantear la discusión que particularmente se ha dado en el campo del Derecho entre los positivistas y los iusnaturalistas con respecto al valor y significado de la justicia.¹⁵

La imposición tributaria influye negativamente cuando se actúa con una excesiva potestad tributaria, en cuanto a la creación de las leyes tributarias se refiere, tal como se mencionó en el tema anterior.

Los principios impositivos o tributarios:

¹⁴García Vizcaíno, C. (1996). *Derecho Tributario, Consideraciones económicas y jurídicas. Análisis de la legislación, doctrina y jurisprudencia*, Tomo I. Buenos Aires: Ediciones Depalma.

¹⁵Hernández Valle, R. (1993). *El Derecho de la Constitución*. (1° edición) San José: Editorial Juricentro.

Un sistema fiscal debe cumplir una serie de principios en la literatura no existe un acuerdo general del diseño de un sistema fiscal óptimo, pero la mayoría de autores consideran que un sistema tributario debe cumplir ciertos requisitos. Porque no es suficiente recaudar impuestos, sino que es relevante considerar como se recaudan y que consecuencias se derivan para los ciudadanos y para la sociedad en su conjunto del ejercicio de esta parte financiera del sector público. Siendo los siguientes requisitos dos principios fundamentales¹⁶:

a) Principio de equidad:

De él depende la aceptación de los impuestos por parte de la sociedad. Según dicho principio un sistema fiscal debe ser equitativo en el sentido de que la carga impositiva se reparta de manera justa entre los ciudadanos, este a su vez se desprende en dos interpretaciones:

Principio del beneficio: Según el cual cada individuo ha de contribuir a financiar el gasto público a través de los impuestos en función del beneficio que reciba del sector público.

Principio de capacidad de pago: según este criterio cada individuo ha de contribuir a financiar el gasto público a través de unos impuestos que tengan en consideración su capacidad de pago (medida a través de la renta, el patrimonio etc.) independientemente de los beneficios recibidos del sector público.

¹⁶ Duran Cabre, Jose M. (2010). *Teoría General de la Imposición Tributaria*. España: Universidad de Barcelona.

b) Principio de Perceptibilidad impositiva:

De acuerdo con este principio los impuestos deben diseñarse de manera que los contribuyentes conozcan exactamente la carga impositiva que soportan. Ello garantiza la responsabilidad de los gobernantes ante los ciudadanos ya que estos pueden valorar no solo la parte positiva de la actuación gubernamental como son los gastos, sino también, la parte negativa que viene representada por los impuestos que se ven obligados a pagar. Se trata de un principio de pretender reducir al máximo la denominada ilusión fiscal.

Este principio lo cumplen en gran medida los impuestos directos (impuestos sobre la renta, impuestos sobre sociedades), mientras que los impuestos indirectos son muy poco perceptibles al confundirse con el precio final de los bienes y servicios grabados.

El impuesto a la renta personal ha sido tradicionalmente considerado como el impuesto que mejor cumple el principio de equidad definido en términos de capacidad de pago no obstante su valoración en términos de eficiencia o de sencillez administrativa es mucho más discutible. Cualquier decisión sobre como diseñar un impuesto o un sistema tributario implica una jerarquización entre estos principios y la necesidad de encontrar un equilibrio entre ellos, dicho diseño responde a una realidad socioeconómica concreta. Esto conlleva a concluir que la estructura final de un sistema tributario será el reflejo de los principios predominantes en cada momento histórico y de las preferencias de la sociedad o del nivel de desigualdad en la distribución de la renta.

Teorías de la imposición tributaria:

Se considera que el tributo tiene como fin costear los servicios públicos que el Estado presta, de modo que lo que el particular paga por concepto de gravamen es el equivalente a los servicios públicos que recibe.¹⁷

La principal crítica a esta teoría consiste en que no toda la actividad del Estado es concretamente un servicio público, ni va encaminada a la prestación de los servicios públicos, por lo tanto, no todos los recursos que percibe se destinan exclusivamente a la satisfacción de servicios de esta naturaleza. En efecto, si bien es cierto que fuertes cantidades son las que eroga el Estado para la satisfacción de los servicios públicos, también lo es que una buena parte de sus ingresos los destina a actividades que de ninguna manera constituyen servicios públicos, como por ejemplo los gastos de las representaciones diplomáticas en el extranjero.

Otra crítica que se endereza en contra de esta teoría consiste en que la noción del servicio público varía de un Estado a otro, luego entonces, nos encontramos con que el concepto de servicio público es en la actualidad vago e impreciso, por estar supeditado a las ideas políticas, económicas y sociales en cada Estado.

• Teoría de los servicios públicos

Los sostenedores de esta teoría señalan que la obligación de las personas de pagar tributos surge simplemente de su condición de súbditos, es decir, de su deber de sujeción para con el Estado. Dicho en otras palabras la obligación no está supeditada a que el contribuyente perciba ventajas particulares, pues el fundamento jurídico para tributar es puro y simplemente la relación de sujeción, por lo tanto, en esta teoría carece

¹⁷ Altamirano, Alejandro C. (2012) *Derecho Tributario parte general*. (1° edición) Argentina: Marcial Pons

de importancia la clasificación de los tributos en atención a los servicios públicos que con ellos se sufragan.¹⁸

En contra de esta teoría se han formulado críticas tales como que no sólo los súbditos de un Estado están obligados a tributar, sino también los extranjeros. Villegas considera que esta crítica es débil frente al fondo que encierra la teoría, misma que es producto de un alto desarrollo cultural y social que a su vez pone de manifiesto el alto concepto que los habitantes de algunos países europeos tienen no sólo sobre su obligación de tributar, sino, además, de hacerlo con honestidad.

Esta teoría no es más que el rezago de la interpretación del mundo feudal a nuestros días, la relación de sujeción y de que por que simplemente somos súbditos de un estado debemos tributar es insostenible, partiendo de que no somos súbditos por que la relación súbdito-rey perdió dominio en la escena política con la muerte de las monarquías absolutistas. Por tanto, puesto que sólo expresa que la obligación de pagar los tributos surge por la sola relación Estado-súbdito, es decir, solamente una relación de poder.

• Teoría de la Relación de Sujeción

Según Andreozzi, expresa que el fundamento esencial del tributo es la satisfacción de las necesidades sociales que están a cargo del Estado. Para explicar su teoría, hace una comparación entre las necesidades del hombre en lo individual con las de la sociedad, las cuales dividen dos clases: físicas y espirituales. En su concepto, las necesidades físicas del hombre son: alimentos, vestido, habitación y, en general, todas

¹⁸ Altamirano, Alejandro C. (2012) *Derecho Tributario parte general*. (1° edición) Argentina: Marcial Pons

aquellas que son indispensables para subsistir. Considera que una vez satisfechas las necesidades físicas, se le presentan al hombre aquellas necesidades que significan mejorar sus condiciones de vida, las que lo elevarán espiritualmente y le proporcionarán una mejoría en su persona, como la cultura intelectual y física y, en general, todo lo que le permita su superación personal.

Nos dice Andreozzi que la sociedad tiene que satisfacer, al igual que el hombre en las individuales necesidades a fin de poder subsistir primero, y elevarse espiritualmente después, lo cual se puede lograr con los recursos que el Estado percibe por concepto de tributos.

• Teoría de la Necesidad Social

Los tributos se consideran como el pago de una prima de seguro por la protección que el estado otorga a la vida y al patrimonio de los particulares.

Es decir el pago de los impuestos, tasas y contribuciones es una simple póliza de seguro, es un pago por el resguardo de la propiedad y de los derechos fundamentales, es un pago por la protección estatal.

La crítica a esta teoría es que uno no debe pagar al estado es una función desde el momento de la creación del mismo estado dar o brindar una protección, otros autores sostienen que desde el inicio de la civilización el hombre se reunía o se agrupaba por una protección mutua sin el pago de un tributo, es decir el fin de la sociedad es la protección de unos y otros e una manera organizada cuya objetivación es lo que comúnmente llamamos estado.

• Teoría del seguro

La teoría de Eberberg se puede sintetizar expresando que el pago de los tributos es un deber que no necesita un fundamento jurídico especial. Flores Zavala al comentar esta teoría nos dice que Eberberg considera el deber de tributar como un axioma que en sí mismo no reconoce límites pero que los tiene en cada caso particular en las razones de oportunidad que aconseja la tendencia de servir el interés general. El último fundamento jurídico del tributo es precisamente el de que no necesita fundamento jurídico alguno. Así como la nación y el estado, no sólo en casos graves, sino fundamentalmente en todo tiempo, pueden pedir la ofrenda de la vida a todo ciudadano, sin que para ello necesite ningún fundamento jurídico especial, así también tratándose de la ofrenda de cosas mucho menos valiosas que la vida, debe considerarse como un axioma el que cada cual debe aportar a la comunidad las fuerzas y valores económicos de que dispone, cuando así lo exige el bien general.¹⁹

Las teorías antes expuestas tienen fundamentos a favor y en contra, ahora sabemos que cuando uno hace una minuta de constitución de una sociedad comercial todos los integrantes o mejor dicho miembros fundadores aportan un capital para formar el capital societario, este capital servirá para que la sociedad pueda cumplir con su objeto de creación y así lograr dar ganancias a los miembros fundadores.

Las personas tributan no como una obligación coercitiva, sino es el acopio de capital societario, lo que en derecho tributario se llama tesoro público, con el fin de que

¹⁹ Altamirano, Alejandro C. (2012) *Derecho Tributario parte general*. (1º edición) Argentina: Marcial Pons

este pueda mediante un planeamiento estratégico lograr día a día el crecimiento de la sociedad, este caso el país.

Es así que la tributación es el aporte de cada uno de los contribuyentes a la creación de ese capital social en merito a la famosa conciencia tributaria con la esperanza de que la misma se revierta en forma tácita a ellos mismos.

Sabemos que es difícil llegar a esa conciencia tributaria, cuando uno se ve frente a aquella famosa mala cara de la administración pública, a una indiferencia frente a la pobreza y a la mala distribución de un estado ineficiente.

Si el estado desea percibir mayor cantidad de alícuotas de esta gran sociedad deberá subir el nivel de vida de los mismos, tomando la conciencia de que el dinero es de ellos y debe ser devuelto a ellos.

ASPECTO LEGISLATIVO DEL PRINCIPIO DE IGUALDAD FRENTE A LA IMPOSICION TRIBUTARIA

En la actualidad, la trascendencia del derecho tributario y en especial del impuesto, no puede ser entendida a cabalidad sin adoptar una perspectiva constitucional. El programa constitucional se presenta como un marco amplio de posibilidades y opciones para llegar al modelo de sociedad que todos queremos. En este contexto, se puede entender el impuesto como un instrumento que sirve a una serie de fines, que pueden ser de lo más variados en vista de la amplitud del programa constitucional.

Por otra parte, el principio de Igualdad constituye uno de los principios rectores de la justicia tributaria en nuestro país, reconocido tanto por la doctrina nacional como por el propio Tribunal Constitucional. No obstante, su mayor desarrollo se produjo en Europa Italia y España de donde se importó a Latinoamérica.

La legislación tributaria es el conjunto de normas que regulan el cumplimiento de las obligaciones vinculadas con el pago de tributos, y de las obligaciones formales, relacionadas con trámites, documentos o instrumentos que facilitan el pago de tributos.

El Estado a través de la Constitución le confiere la función legislativa a través del Poder Legislativo. Este poder originario puede ser ejercido no solo por el Poder Legislativo, sino también por el Poder Ejecutivo a través de un Decreto Legislativo, previa delegación de facultades y en algunos casos por el Poder Ejecutivo a través de los Gobiernos locales.²⁰⁻²¹

La Constitución es el conjunto de los principios y las normas que de por si constituyen un sistema orgánico, por el cual, estos principios y normas se encuentran vinculados, de tal manera que no es posible hacer una interpretación aislada, sino que esta se debe efectuar de acuerdo al sistema completo, es decir tomando como base a la constitución.

La institución tributaria, al igual que las demás instituciones jurídicas que integran nuestro ordenamiento, no puede ser suficientemente comprendida ni explicada si no es a la luz de la perspectiva constitucional. El programa constitucional ilumina y condiciona de tal manera las concretas instituciones jurídicas, que éstas, para responder

²⁰ Constitución Política del Perú de 1993, Artículo 74

²¹ Código tributario, Título Preliminar, Norma IV

a criterios de justicia, no deben estar sólo al servicio de sus fines y objetivos específicos, sino también al servicio de los fines y objetivos constitucionales.²²

En efecto, se entendería que Lejeune Valcárcel cuestiona la idea primigenia del tributo como instrumento de “recaudación”, y de cobertura de los gastos públicos; y señala, asimismo, que el tributo y sobre todo el impuesto puede servir a un amplio abanico de fines, para lo cual trae a colación lo que denomina “programa constitucional”. Por su parte Spisso, al hacer referencia al programa constitucional, menciona que: “La Constitución es un conjunto de principios y de normas que constituyen un sistema orgánico, en el cual todos y cada uno de tales principios y normas se hallan estrechamente vinculados, de manera que no se debe hacer una interpretación aislada, sino en función del sistema a la luz de la filosofía que inspira al programa constitucional”.²³

Por tanto, el impuesto en particular como especie del género “tributo” es un instrumento que no solo obedece a los fines para los cuales fue ideado en sus orígenes como herramienta de recaudación sino que puede ser utilizado al servicio de fines superiores contemplados en la Constitución Política, lo cual, a través de lo que se denomina el “programa constitucional”, establece el ideal de sociedad por alcanzar y una filosofía por seguir.

El proceso ideo político de transformación de la Constitución de “acuerdo político” a “norma constitucional” trae consigo que hoy el Derecho Tributario en su conjunto se vea teñido de una perspectiva constitucional, de modo que resulta claro que,

²² Lejeune Valcárcel, E. (1980) *Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria*, En *Seis Estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero.

²³ Spisso, R. (1991). *Derecho Constitucional Tributario*. Buenos Aires: Ediciones Depalma.

por un lado, las instituciones de contenido tributario deben estar al servicio de los fines y objetivos constitucionales, y, por el otro, dichas instituciones no pueden ser comprendidas a cabalidad si no es a la luz de la lógica constitucional.²⁴

Finalmente, hay que tener en cuenta que la amplitud del programa constitucional está en función del tipo de Estado por el cual estemos transitando y que, en la actualidad, sería el modelo del “Estado Constitucional”. Respecto a este punto, resulta ilustrativo lo señalado por Landa Arroyo, quien menciona que si bien es cierto que los valores básicos del Estado Liberal eran la propiedad individual, la igualdad, también lo son para el Estado Social Democrático de Derecho, pero además pretende hacerlos más efectivos dándoles una base y un contenido material y partiendo del supuesto que individuo y sociedad no son categorías aisladas. Teniendo en cuenta lo anterior, afirma que la “función constitucional de los tributos radica, por un lado, en permitir al Estado financiar el gasto público dirigido a cumplir con los servicios básicos que la sociedad requiere; y, de otro, en la realización de valores constitucionales como el de justicia y solidaridad.”²⁵

Ciertamente, habría mucho que decir acerca de la noción de “Estado Constitucional”, sin embargo, baste decir como resumen de todo lo anterior, que el impuesto es uno de los instrumentos que están al servicio de los fines superiores de acuerdo al programa constitucional y que en un Estado Constitucional tiene una gran amplitud. Concebir el impuesto solo como una herramienta para recaudar fondos para hacer frente a los gastos públicos, es una noción “cerrada en sí misma” para ponerlo en

²⁴ Durán Rojo, L. (2006). *La noción del deber constitucional de contribuir. Un estudio introductorio en: Libro Homenaje a Armando Zolezzi*. Lima: Palestra.

²⁵ Landa Arroyo, C. (2006). *Los principios tributarios en la Constitución de 1993 Una perspectiva constitucional*. En: *Jurisprudencia y Doctrina Constitucional Tributaria, Tribunal Constitucional, Centro de Estudios Constitucionales*, Lima: Gaceta Jurídica, Universidad Nacional Mayor de San Marcos.

palabras de Lejeune Valcárcel y no puede ser aceptada a la luz del Estado Constitucional, el cual busca hacer más efectivos los derechos fundamentales.

El Derecho Constitucional Tributario en esencia es la parte del Derecho Constitucional que regula los temas tributarios, como por ejemplo, especifica en la Constitución quienes gozan, o a quienes se les ha otorgado Potestad Tributaria, en qué forma se ha otorgado ésta potestad tributaria, cuales son los límites que tienen que respetar aquellos que ejercen potestad tributaria.²⁶

Cabe señalar y mencionar que es la potestad tributaria, la misma que esta entendida como la facultad que tienen algunos niveles del gobierno para crear, modificar o extinguir tributos, la misma que se encuentra consagrada y establecida en la Constitución Política del Perú.

Ahora bien es necesario acotar, que esta potestad tributaria, no es ilimitada, como lo fue en la antigüedad, sino que su ejercicio se encuentra con límites que son establecidos también en la Constitución, de tal manera que a quien se le otorga Potestad Tributaria, se encuentra obligado al cumplimiento de estos límites, para que el ejercicio de la potestad otorgada sea legítimo.

Por lo tanto conviene señalar, cuales son los límites al ejercicio de la potestad tributaria, son los Principios Tributarios quienes constituyen los límites del poder tributario, dejando clara evidencia de que éste no puede ser ejercido en forma arbitraria y absoluta.

²⁶ Constitución Política del Perú de 1993, Artículo 74.

Así mismo es preciso mencionar que no todos los principios tributarios se indican en forma expresa, ya que algunos se encuentran implícitos, es decir no es necesario que la Constitución los señale, por lo que se encuentran estrechamente vinculados a los establecidos en la Constitución.

Los Principios tributarios consagrados en la Constitución vigente son orientadores de la conducta humana, cuya existencia es anterior a la norma positiva, los cuales orientan al legislador en la creación de normas tributarias, orientan a la administración tributaria en la absolución de los casos concretos y sirven de garantías a los contribuyentes. ²⁷

Para dar un breve alcance de los principios constitucionales tributarios se debe mencionar los siguientes:

RESERVA DE LEY

Según este principio que está vinculado al principio de legalidad- los temas de la materia tributaria deben ser regulados estrictamente a través de una ley y no por reglamento.

El complemento al principio de reserva de la ley, y respecto del cual se debería interpretar sus preceptos, es el principio de Legalidad el cual se puede resumir como el uso del instrumento legal permitido por su respectivo titular en el ámbito de su competencia. ²⁸

²⁷ Sanabria Ortiz, R. (2001). *Derecho Tributario e Ilícitos Tributarios*. (5ta edición) Lima: Editorial Gráfica Horizonte.

²⁸ García Vizcaíno, C. (1999). *Derecho Tributario Consideraciones económicas y jurídicas*. Buenos Aires: De palma.

NO CONFISCATORIEDAD

El principio de No Confiscatoriedad defiende básicamente el derecho a la propiedad, ya que el legislador no puede utilizar el mecanismo de la tributación para apropiarse indirectamente de los bienes de los contribuyentes.

Respeto a los derechos fundamentales

En rigor, el respeto a los derechos humanos no es un “principio” del Derecho Tributario, pero sí un límite al ejercicio de la potestad tributaria. Así, el legislador en materia tributaria debe cuidar que la norma tributaria no vulnere alguno de los derechos humanos constitucionalmente protegidos, como lo son el derecho al trabajo, a la libertad de asociación, al secreto bancario o a la libertad de tránsito, entre otros que han sido recogidos en el artículo 2 de la Constitución Política del Perú.²⁹

IGUALDAD

Por el principio de igualdad tributaria los contribuyentes con la misma capacidad contributiva deben recibir el mismo trato legal y administrativo frente al mismo supuesto de hecho tributario.

El principio de igualdad en materia tributaria tiene estrecha relación con el principio de capacidad contributiva, a efectos de que la carga tributaria sea directamente proporcional a la capacidad económica de los concretos particulares que se ven

²⁹ Bravo Cucci, J. (2003) *Fundamentos de Derecho Tributario*. (1° ed.) Perú: Palestra Editores.

afectados por el tributo. De ahí la necesidad, por ejemplo, de que el tributo sea establecido en un valor numérico porcentual.³⁰

Es preciso mencionar que la igualdad se traduce en dos tipos: a) Igualdad en la Ley, b) Igualdad ante la Ley.

a) Igualdad en la Ley: dirigida al legislador, a fin de no establecer distinciones arbitrarias. En este caso, el legislador se encuentra impedido de tratar desigual a los iguales.

b) Igualdad ante la Ley: dirigida a los órganos de justicia (administrativa o jurisdiccional), a fin de cautelar la imparcialidad al momento de aplicar las normas tributarias. Por lo tanto, una vez que la norma se ha dado, es la Administración Tributaria quien tiene el deber de tratar a los contribuyentes en la misma forma, es decir trato igual ante la Ley.

Asimismo este principio se estructura en el principio de capacidad contributiva, formulada dentro del marco de una política económica de bienestar y que no admite las comparaciones arbitrarias.³¹

Cabe mencionar también que la aplicación de la justicia tributaria material enfocada por el principio de igualdad puede darse con una finalidad fiscal y una extrafiscal, el recaudatorio o fiscal: meta tradicional de los tributos que consiste en procurar

³⁰ Sentencia del tribunal Constitucional Exps. N° 001-2004-AI/TC y 002-2004-AI/TC (Acumulados), Numeral 49.

³¹ Iglesias Ferrer, C. (2000) *Derecho Tributario Dogmática general de la tributación*. Perú: Gaceta Jurídica.

al Estado ingresos suficientes para atender y satisfacer las necesidades públicas, es decir, recaudar impuestos para financiar los gastos públicos y el extrafiscal: fenómeno que encierra gran cantidad de situaciones como tributos, subvenciones, exenciones y cualquier otra clase de beneficios o agravaciones fiscales.

El uso extrafiscal del tributo, se refiere al empleo intencional del instrumento tributario, sea agravando o favoreciendo el tratamiento fiscal, para la obtención directa (esto es, sin acudir a la actividad financiera de recaudar primero para luego gastar), de determinados fines sociales y económicos, más allá, e incluso eventualmente a contrapelo, del fin meramente recaudatorio o fiscal, tal es el caso de los tributos que se utilizan como instrumentos de política económica.³²

A raíz de esta doble finalidad que persigue el Estado con la actividad recaudatoria, se ha discutido si la justicia tributaria material abarca tanto los tributos con fines fiscales como aquellos que pretenden obtener fines extrafiscales. Conviene observar actualmente, que el Estado interviene cada día más en la economía ya sea propiciando las circunstancias adecuadas para atraer y fomentar la inversión de nacionales y extranjeros, organizando y estimulando la producción y el más adecuado reparto de la riqueza, creando fuentes de empleo y orientando el desarrollo de la sociedad en armonía con la naturaleza, fines económicos y sociales que enmarcados dentro del programa constitucional procuran alcanzar el bienestar común y la justicia social. El Estado utiliza así, los tributos, las exenciones y subvenciones, entre otros incentivos fiscales, como instrumentos de política económica.

³² Torrealba Navas, A. (1993) El control de constitucionalidad de los derechos económicos y sociales a través de principios de justicia financiera material. *Revista IVSTITIA*, Costa Rica 16-20.

En el acontecer nacional se presentan frecuentes ejemplos del uso constante de ciertas figuras tributarias con efectos extrafiscales, las exenciones que se les otorgan a los regímenes de zona franca, el aumento o disminución de impuestos y aranceles para incrementar o reducir la importación o exportación de determinados productos. En los tributos extrafiscales puede coexistir la finalidad extrafiscal con la recaudatoria o fiscal. Constituye una ficción jurídica, además de financiera, plantear el establecimiento de tributos que responden exclusivamente a una concepción fiscal, esto es, recaudatoria y cuyos efectos y resultados se reduzca a la mera obtención de ingresos, ya que con la aplicación, o el simple anuncio de cualquier medida tributaria, se desencadenan directa o indirectamente, consecuencias no fiscales.³³

Es pacífico en doctrina el que un mismo tributo puede atender, a la vez, a finalidades fiscales y extrafiscales, lo que implica que la actividad financiera puede desarrollarse según procedimientos distintos al interno de cada figura tributaria. Es innegable que todos los tributos, aun el más estrictamente fiscal o recaudatorio, en alguna medida producen efectos y resultados más allá de la mera obtención de ingresos. No obstante, en un sentido estricto la utilización extrafiscal del tributo implica la búsqueda consciente y querida de determinados objetivos con el instrumento del tributo, como fruto de una política intervencionista del legislador.

Al establecerse como pacífico en doctrina que puede haber tributos con fines fiscales y extrafiscales, se señala que la consecución de los objetivos sociales y económicos contemplados por nuestra norma suprema y aceptados por la colectividad, constituyen un mandato constitucional, al igual que la consecución de la justicia

³³ Casado Ollero G. (Marzo). Los fines no fiscales de los tributos en. *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, volumen (XLI), 455.

tributaria derivada de la concepción general de justicia positivizada por el legislador constituyente. Así, al responder el uso extrafiscal del tributo a determinados fines constitucionales, también, debe corresponder con la justicia tributaria material, aplicándose a los tributos extrafiscales los principios que informan la justicia tributaria. Aquí subyace la idea de tomar al tributo como un medio eficaz para lograr los objetivos económicos y sociales constitucionales.

Es conforme al Derecho de la Constitución la utilización de tributos e incentivos fiscales para lograr fines económicos y sociales constitucionales como los descritos y a pesar de que la finalidad extrafiscal no tiene un expreso respaldo constitucional, se puede afirmar, que los principios de justicia tributaria son aplicables a los tributos con fines extrafiscales, ya que, como se apuntó anteriormente: la consecución de los objetivos sociales y económicos contemplados por nuestra norma suprema y aceptados por la colectividad, constituyen un mandato constitucional, al igual que la consecución de la justicia tributaria derivada de la concepción general de justicia positivizada por el legislador constituyente. Así, al responder el uso extrafiscal del tributo a determinados fines constitucionales, también, debe corresponder con la justicia tributaria material, aplicándose a los tributos extrafiscales los principios que informan la justicia tributaria.

Para determinar cuáles son los factores que influyen en la creación de las leyes tributarias, primero se debe hacer un análisis al derecho a la igualdad, del cual se puede evidenciar nace de un principio, el conocido principio de igualdad, ésta exige que situaciones económicamente iguales sean tratadas de la misma manera puesto que la capacidad económica que se manifiesta es la misma. Por lo tanto se puede decir que todos los sujetos son iguales para el legislador a la hora de establecer los tributos. Pero naturalmente la igualdad exige un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales.

Cuanto mayor sea la riqueza de un individuo, mayor ha de ser la cantidad con la que ha de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Sólo así se soportan de igual forma las cargas tributarias por los distintos contribuyentes.

Buscar las causas concretas que originan la falta de aplicación de los principios tributarios constitucionales al momento de crear una norma tributaria, y el error conceptual en la interpretación y en la aplicación del principio de igualdad legal en las controversias tributarias.

La idea de igualdad es la expresión lógica del valor justicia. Por eso el principio de igualdad, es el criterio central en materia de distribución de la carga tributaria y de él se pueden deducir todos los demás. Supone, obviamente, este principio que el reparto de los tributos se haga tratando por igual a los contribuyentes. Pero, naturalmente, esta igualdad no puede ser una igualdad puramente aritmética. La verdadera igualdad exige el tratamiento desigual a situaciones desiguales. La ciencia y las legislaciones se han esforzado en hallar el criterio para la clasificación de las diferentes situaciones en que los individuos pueden encontrarse frente al tributo y así poder adecuar el gravamen a cada una de estas situaciones. Desde antiguo, este criterio se ha encontrado en lo que usualmente se denomina capacidad contributiva. El principio de igualdad en materia tributaria se reduce, prácticamente, al principio de capacidad contributiva.³⁴

La capacidad económica, es una forma de entender la generalidad y la igualdad tributarias. Es un prisma, un cristal, un punto de vista sobre los principios de igualdad y generalidad. Un modo de aplicarlos que se haya hoy universalmente consagrados. Para

³⁴Sainz De Bujanda, F. (1993). *Lecciones de Derecho Financiero*. (Décima edición) Madrid: Universidad Complutense, Facultad de Derecho, Sección de publicaciones.

que la generalidad e igualdad en la esfera tributaria adquieran una dimensión práctica y efectiva, los tributos han de repartirse de acuerdo, fundamental y principalmente, con las exigencias del principio de capacidad económica.

La progresividad, es decir, la justicia tributaria unida por la idea de justicia social, deviene en exigencia de la fiscalidad de nuestro tiempo. Pero, entiéndase bien; esa progresividad, al igual que la igualdad, no se desvincula de la capacidad económica ni se alcanza con independencia o prescindiendo de la misma, como en ocasiones parece darse a entender, sino que, por el contrario, ambos principios hayan su más firme apoyo y guía en dicha capacidad. En otros términos, la orientación, la guía, el criterio a seguir para el logro de un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad, es la capacidad económica. La exclusividad del principio de capacidad económica en las relaciones de igualdad argumentando que éste tiene aplicación a nivel de cada figura tributaria, afectando las tres sucesivas fases de delimitación del tributo: la del hecho imponible, la de la base imponible y la de la cuota tributaria.³⁵

La justicia tributaria que emana de la voluntad constitucional demanda la igualdad de trato fiscal en relación a un mismo nivel de capacidad contributiva y viene a expresar la llamada equidad horizontal. Lógicamente, de ello se puede deducir que a desiguales niveles de capacidad contributiva se ha de exigir un desigual tratamiento fiscal, enunciando de esta manera, junto a la equidad horizontal, la equidad vertical. El mandato constitucional demanda que no se produzcan desigualdades arbitrarias en el momento de gravar la capacidad contributiva. En efecto, será arbitrario el tratamiento si las desigualdades de trato obedecen a criterios ajenos al principio de capacidad

³⁵ Pont Mestres, M. Principio constitucional de capacidad económica y ordenamiento tributario. *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, 1095 -1096.

económica, peor reconocidos y amparados en la propia Constitución, no toda capacidad económica se convierte en capacidad contributiva (entendiendo aquí la capacidad económica como igual a riqueza). Consecuentemente, una vez que una capacidad económica esté delimitada como capacidad contributiva ya no cabe otra discriminación que no sea por motivos inherentes a la propia capacidad contributiva. Considerando el principio de progresividad, lo entiende como una indicación, dada por la Constitución misma, de “la forma en que ha de distribuirse la carga con relación a la capacidad económica. El conjunto de cargas que afectan a un mismo sujeto se ha de adecuar progresivamente a su respectiva capacidad de pago, dada la imposibilidad técnica para aplicar a todas y cada una de las figuras tributarias.”³⁶

El principio de capacidad contributiva y sus calificaciones como progresividad no sólo opera a nivel del sistema tributario, no sólo a nivel del tributo globalmente considerado sino, además, en la estructura misma del tributo respecto del hecho imponible, exigiéndole congruencia con el objeto del tributo, esto es, la manifestación de capacidad económica a gravar, respecto de la base imponible, ósea, capacidad contributiva relativa, exigiéndole congruencia en la medición de la intensidad del objeto del tributo, y respecto de los tipos de gravamen, en que se exige la progresividad ahí donde ésta sea posible.

Es necesario señalar, que existen dos maneras de ver el derecho a la igualdad, una la igualdad en la ley y otra la igualdad ante la ley, de las cuales se desprende la definición más exacta del principio a la igualdad.

³⁶ Cors Meya, F. X. (1991) *Los principios de justicia tributaria en la L.G.T., Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a Fernando Sainz de. Bujanda*. Madrid: Ministerio de Economía y Hacienda - Instituto de Estudios Fiscales.

Como término de comparación en las relaciones de igualdad se escoge al principio de capacidad contributiva y económica junto con el principio de progresividad.

El juicio de igualdad jurídica, como todo juicio de igualdad, parte de la adopción de un elemento objetivo o término de comparación que nos permita comparar dos situaciones diversas. Una vez escogido el término de comparación y establecido en el ámbito normativo, dicho término se ve objetivado constituyéndose en el parámetro respecto al cual se debe basar todo juicio de igualdad. Es decir, una vez que el legislador acoge determinado criterio objetivo como término de comparación, éste debe ser congruente y coherente en el trato igual de las situaciones iguales.

El control del juicio de igualdad debe extenderse a las valoraciones sustanciales del legislador. La exigencia de congruencia de las valoraciones del legislador respecto del principio de igualdad necesita de un criterio material o sustancial de discriminación para preferir una valoración legal respecto de otra y considerar a esta última como justificada o no en contraste con la primera. Tal criterio permitirá operar algún tipo de jerarquización entre las distintas valoraciones del legislador, dándose la prevalencia de unas sobre otras. Así, se ejercerá un mayor control respecto de las valoraciones del legislador.

Ahora bien, si se constata que en ciertas situaciones de hecho hay determinadas diversidades que merecen, de acuerdo con un criterio material, ser tratadas diversamente, se ha de controlar también si los efectos jurídicos diferenciados son coherentes o adecuados respecto del fin de dar relevancia a tales diversidades.

Al recoger la Constitución determinada visión de justicia y al derivar los

principios de justicia tributaria material de la interpretación sistemática y unitaria de la misma, el criterio externo que permite controlar las opciones del legislador de un trato igual o diferenciado de determinadas situaciones, debe también extraerse del entramado constitucional. El término de comparación proporciona el criterio, el contenido adicional para realizar el juicio de igualdad, por tanto, constituye un criterio de justicia, como tal inserto en la concepción de justicia adoptada por la Carta Fundamental. No es el intérprete el que debe determinar en forma subjetiva el término de comparación, ni mucho menos debe extraerlo de criterios comúnmente aceptados en el ámbito económico-social.

Bajo una Constitución rígida, no hay razón para que el metro para decidir, en un ordenamiento infraconstitucional, cuáles valoraciones prevalezca sobre cuáles no sea alguno de los contenidos en el ordenamiento constitucional. Consecuencia de ello es que, las valoraciones del legislador manifestadas en la legislación tributaria ordinaria, deben corresponder con el término de comparación elegido como criterio de igualdad y por ende, también debe coincidir con la justicia constitucional.³⁷

Se debe tener el pleno conocimiento sobre lo que se trata el derecho a la igualdad en materia tributaria, el cual proviene de un concepto de naturaleza axiológica, que sirve para orientar al legislador, el denominado principio de igualdad tributaria mediante el cual los contribuyentes con la misma capacidad contributiva deben recibir el mismo trato legal y administrativo frente al mismo supuesto de hecho tributario.

³⁷ Torrealba Navas, A. y Rodríguez Vindas, R. (mayo 1992). Importancia de la incorporación de principios de justicia tributaria en las constituciones políticas. *Revista IVSTITIA*, volumen, N° 65, p. 145.

ASPECTO JUDICIAL DEL PRINCIPIO DE IGUALDAD FRENTE A LA IMPOSICION TRIBUTARIA

Ahora bien, cabe señalar la existencia de la falta de aplicación del presente principio abordado, la cual se puede evidenciar indicando las siguientes Sentencias del tribunal Constitucional:

Sentencia del TC Exp. N° 001-2004-AI/TC: Mediante la cual se solicita Acción de inconstitucionalidad respecto de la ley N° 28046, que crea el fondo y la contribución solidaria para la asistencia previsional, asimismo se establece cuáles son sus recursos y cómo se administran, lo cual tergiversa la esencia del régimen previsional, al establecer que el financiamiento del pago de las pensiones de los pensionistas comprendidos dentro del régimen del Decreto Ley N.° 20530 y la nivelación de las mismas, se hará a partir de la recaudación de la “Contribución para la Asistencia Previsional” que afecta a las propios pensionistas, y no con los aportes que los asegurados realizan durante su régimen laboral. Por todo ello el Tribunal decidió declarar infundadas las demandas, asimismo desestimó la vulneración al principio de igualdad tributaria alegando que el principio de igualdad en materia tributaria tiene estrecha relación con el principio de capacidad contributiva, a efectos de que la carga tributaria sea directamente proporcional a la capacidad económica de los concretos particulares que se ven afectados por el tributo. De ahí la necesidad, por ejemplo, de que el alícuota sobre la base imponible sea establecida en un valor numérico porcentual.

En resumida cuenta no se afecta el principio de igualdad porque hay una equitativa capacidad contributiva pero si analizamos bien esta situación podremos ver que el derecho de igualdad supone dos criterios uno en la ley y ante la ley, verificando

este caso, se aprecia una clara vulneración a este derecho, en cuanto a la existencia discriminatoria de los sujetos contribuyentes que se encuentran en un mismo supuesto de hecho y la ley altera su condición contributiva, es decir solo los sujetos que sobrepasen las 14 UITs deberán estar afectos a este impuesto mientras los demás no, lo cual implica que ambos sujetos que se encuentran bajo una misma regulación pensionista realicen distintos pagos haciendo una marcada distinción entre los mismos, por el simple hecho de recibir unos más que otros serán tratados de forma desigual, lo que para la materia tributaria significa aquellos quienes se encuentren bajo un mismo criterio y regulación se encuentran en situación desigual frente a los que se encuentren bajo otro criterio y regulación distinta atendiendo ambos casos a su diferente capacidad contributiva, lo cual no sucede en este caso debido a que ambos contribuyentes pertenecen a un mismo criterio y regulación pensionista, sería lo mismo que decir los que se encuentren bajo el régimen especial a la renta, el cual es desde un mínimo de ingresos excediendo los 360,000.00 nuevos soles y como máximo 525,000.00 nuevos soles, así que, si existiera una ley que grave aquellos que generen de ingresos más de 450,000.00 nuevos soles hasta el tope máximo del RER deberán pagar el 3% de impuesto (el doble de lo establecido) atendiendo a un criterio completamente irracional por lo que no se ajusta a la proporción de la capacidad contributiva ni mucho menos respeta la condición que ambos sujetos contribuyentes pertenecen al mismo régimen. En este sentido es evidente la vulneración al derecho de igualdad en el ámbito tributario del caso resuelto por el TC.

Sentencia del TC Exp. N° 033-2004-AI/TC: Los Principios Rectores de la Tributación en la Carta Magna. Donde se declara la inconstitucionalidad de las leyes que pretendían medir la rentabilidad de los contribuyentes en base a sus activos, cuando ello no representaba en muchos casos la verdadera situación de una empresa.

Vulnerando del Derecho a la Igualdad en materia tributaria (el cual prevé el respeto tanto de igualdades como de diferencias), pues contribuyentes que se encuentran beneficiados con una tasa diferenciada del Impuesto a la Renta en razón a marcadas diferencias económicas (por ejemplo las empresas agrarias cuya tasa aplicables es del 15%), se veían obligadas por el AAIR a adelantar una supuesta tributación en iguales condiciones que quienes estaban en un Régimen General (tasa del 30%).

Sentencia del TC Exp. N° 04178-2011-PA/TC: Donde se declara la inaplicabilidad del inciso 2.4. Del artículo 2° de la Ley N.° 27360 a la empresa demandante, porque se establece un trato diferenciado en función de la procedencia del maíz amarillo duro que utilizan las empresas avícolas en el desarrollo de sus actividades. En efecto, tal disposición establece que sólo las avícolas que utilicen el producto nacional gozarán de los beneficios aplicados al Impuesto a la Renta y a las contribuciones de carácter laboral previstas por la Ley N.° 27360, no siendo aplicables tales beneficios a las empresas avícolas que utilicen o consuman el producto importado. Dando cabida a un trato desigual que no estaba debidamente justificado, y ello porque se había dejado de lado a sujetos o actividades puestas en circunstancias idénticas (sector avícola) de manera irrazonable y desproporcionada. En efecto, no puede considerarse de manera alguna equitativo que por el simple hecho de verse obligada a utilizar en el proceso productivo el “maíz amarillo duro importado” ante la insuficiencia de la producción nacional, tal como lo acreditan las cifras oficiales de la Asociación Peruana de Avicultura.

Las dos últimas sentencias de Tribunal Constitucional dejan percibir claramente que se debe recurrir al fuero jurisdiccional toda vez que se transgreda los principios

constitucionales tributarios, debido a que la potestad legislativa en materia tributaria no respeta los principios por los cuales se sustenta un límite a su función legislativa debiendo ser ésta, siempre proporcional y justa para los contribuyentes. Y tratándose de la primera sentencia es claro evidenciar que no existe una igualdad en la ley, ni ante la ley debido que el TC no ratificó la vulneración del derecho de igualdad en materia tributaria.

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 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 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.

Sentencia del Tribunal Constitucional EXP. N° 0031-2005-PI/TC

Demanda de inconstitucionalidad contra la Ordenanza Regional N.º 009-2005-CR/GOB.REG.TACNA, expedida por el presidente del Gobierno Regional de Tacna, don Julio Antonio Alva Centurión, que autoriza la libre comercialización de ropa y calzado de segundo uso, en los distritos de Tacna, Alto de la Alianza, Ciudad Nueva y Gregorio Albarracín, disponiendo que el tránsito de dichas mercaderías se realice tanto por vía férrea como terrestre, entre Arica y Tacna, permitiendo el internamiento al territorio nacional de los referidos bienes. Dicha ordenanza fue declarada inconstitucional. Ahora bien, aquella ordenanza no solo afectaría la salud de los futuros clientes o la competencia sobre las importaciones sino también de manera indirecta al principio de igualdad en materia tributaria debido a que los contribuyentes que si estaban bajo la correcta regularización sobre sus negocios de comercialización de mercaderías pagaban los impuestos correspondientes lo que no ocurriría con los comerciantes que hubieran comercializado la ropa y calzado de segundo uso.

2.2 (acapite de la variable independiente)

El Principio de Igualdad:

Igualdad Formal En líneas generales, se podría describir al Estado Liberal como un modelo en el cual se presenta a un Estado restringido, que velaría principalmente por

el orden público interno, la seguridad exterior y la composición de conflictos, pero al cual no le está permitido tener mayor injerencia en la esfera privada con el objeto de modificar las diferencias socioeconómicas que existen realmente entre las personas. Para comprender más acerca de la configuración de este modelo de Estado, es necesario partir de algunas cuestiones preliminares.

El surgimiento de un poder estatal soberano, esto es, la consolidación del poder político en el Estado, contribuyó a establecer una situación política ordenada y a garantizar la paz del Derecho; pero el poder que era suficientemente fuerte para proteger a los ciudadanos lo era también para oprimirlos y disponer arbitrariamente sobre el Derecho. En otras palabras, el surgimiento del Estado supuso una garantía de paz para sus habitantes ante amenazas externas, sin embargo, otra amenaza se avizoraba, la cual sería el propio Estado, dado que por la magnitud del poder que poseía, el riesgo de un ejercicio arbitrario, era permanente, siendo ejemplo de ello, las monarquías absolutas europeas.³⁸

Así, la historia de la libertad ciudadana corresponde a aquella de la limitación y control del poder del Estado. En Inglaterra, las pretensiones absolutistas del rey se toparon con la enérgica resistencia del Parlamento, que veía amenazados sus antiguos derechos tradicionales y libertades irrenunciables de los ciudadanos. De estos conflictos y, más tarde, como consecuencia del movimiento independentista norteamericano y la Revolución Francesa, fueron surgiendo instituciones para la protección de estos derechos y libertades. En este proceso histórico nació el Estado constitucional y el Derecho, que aspira a un compromiso entre la necesidad de un poder estatal homogéneo, capaz de garantizar la paz del Derecho, y la necesidad de asegurar el mayor

³⁸ Zippelius, R. (1987). *Estado de Derecho*. México: UNAM.

grado posible de libertad individual, de impedir el abuso del poder estatal y de poner límites a su expansión.

Lo anterior, nos llevaría a afirmar, coincidiendo con Torres del Moral, “que el Derecho Constitucional nace y cobra sustantividad en el marco del Estado Liberal”, dado que en este modelo propugnaría por una parte, la garantía de los derechos individuales de libertad, así como una configuración del poder político distinta al absolutismo monárquico, precisamente para garantizar el ejercicio de los derechos mencionados. Para efectos de evidenciar esta relación entre Estado Liberal con el Derecho Constitucional; a partir del Artículo 16 de la Declaración francesa de los derechos, menciona “una sociedad en la que la garantía de los derechos no está asegurada ni la separación de poderes está determinada, no tiene una Constitución.”³⁹

Como se puede apreciar, el Estado Liberal nació como una reacción contra el ejercicio arbitrario del poder por parte del absolutismo monárquico, y para efectos de su configuración, se basó en la separación y oposición entre Estado y Sociedad Civil, y en este sentido, la función del Estado era servir de garantía al libre funcionamiento de la sociedad de cualquier tipo de amenaza que pudiera poner en riesgo dicho funcionamiento, el cual por sí mismo era perfecto. Partiendo de la premisa de que el orden espontáneo de la sociedad es perfecto, y que la igualdad declarada constitucionalmente entre las personas estaba sobreentendida y que ello era suficiente, no se permitía otra actuación del Estado que interfiriera el orden social. Esta idea de igualdad cruzaría de manera transversal por todos los sectores de la acción estatal y política, repercutiendo en el campo tributario.

³⁹ Aguiló Regla, J. (2003). *Sobre la Constitución del Estado constitucional*. En: *Constitución: problemas filosóficos*. Madrid: Edición a cargo de Francisco J. Laporta, Ministerio de la Presidencia, Secretaría General Técnica, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales (CEPC).

Teniendo en cuenta lo anterior, la idea de igualdad en materia tributaria de acuerdo a este modelo, correspondería a la “igualdad de todos ante la ley”, la cual fue una de las que impulsaron la Revolución Francesa y que se plasmaría en la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano al proclamar que “los hombres nacen libres e iguales en derechos”, como reacción a las características políticas y sociales propias de la dominación monárquica absolutista que condujeron a una distribución inequitativa y desproporcionada de las cargas tributarias a las clases más pobres, quedando exoneradas de ellas, en virtud de las inmunidades y privilegios, los integrantes de la nobleza, quienes en dicha sociedad estamental también quedaban al margen de prestar el servicio militar y , de ordinario, en virtud de los fueros personales, a la jurisdicción común.⁴⁰

En la actualidad, la noción de generalidad no se puede mantener de manera tan rígida, dado que se puede concebir la concesión de exenciones siempre que esté fundamentada en otros principios o derechos de seguridad constitucional. Aunque este entendimiento será producto de la evolución del Estado Liberal a los modelos posteriores.

El Principio de Igualdad en el Estado Social: Igualdad Material

Con el desarrollo y superación de las premisas bajo las cuales se cimentaba el Estado Liberal, pasamos a un nuevo modelo denominado Estado Social. Y es que si

⁴⁰ Casás, J. O. (diciembre 1997) El principio de igualdad en el Estatuto del Contribuyente (Paralelo entre el pensamiento del maestro uruguayo Ramón Valdés Costa y la doctrina y jurisprudencia de la República Argentina. *Revista Latinoamericana de Derecho Tributario*, N° 3, 72- 73.

bien “los valores básicos del Estado democrático-liberal eran la libertad, la propiedad individual, la igualdad, la seguridad jurídica y la participación de los ciudadanos en la formación de la voluntad estatal a través del sufragio”, por otra parte, “el Estado Social democrático y libre no sólo niega estos valores, sino que pretende hacerlos más efectivos dándoles una base y un contenido material y partiendo del supuesto de que individuo y sociedad no son categorías aisladas y contradictorias, sino dos términos en implicación recíproca de tal modo que no puede realizarse el uno sin el otro.”⁴¹

Cabría señalar además, que el paso del Estado Liberal al Estado Social, no constituyó solamente una evolución del modelo de Estado, sino que, significó un cambio en el modo de entender la función de la norma constitucional. En efecto, “la Constitución pasa a considerarse norma jurídica fundamental no en el sentido de que sea el fundamento de la validez de todo el ordenamiento, en cuanto regula las condiciones de la creación jurídica, sino en el de que contiene el orden jurídico básico de los diversos sectores de la vida social y política, de modo que prefigura, de forma similar a como lo hacen los programas de partido, un “modelo de sociedad”, y que con ello se pretende ver en la Constitución una norma que ya no señala al poder público los límites de lo permitido, sino que le impone también el deber positivo de crear un orden”. Por tanto, se puede concluir diciendo que, “la Constitución ya no incorpora sólo la concepción política de lo que el Estado debe ser, sino el programa de lo que debe hacer.”⁴²

El Estado social parte de la experiencia de que la sociedad dejada total o parcialmente a sus mecanismos auto reguladores conduce a la pura irracionalidad y que

⁴¹ García Pelayo, M. (1991). *Obras Completas*, Tomo II. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales.

⁴² De Otto, I. (1999). *Derecho Constitucional, Sistema de fuentes*. España: Editorial Ariel S.A.

solo la acción del Estado hecha posible por el desarrollo de las técnicas administrativas, económicas, de programación de decisiones, etcétera., puede neutralizar los efectos disfuncionales de un desarrollo económico y social no controlado.⁴³

Como se puede observar, el Estado Social parte del dato real de que el “libre” funcionamiento de la sociedad no necesariamente es “perfecto”, y que por sí solo no asegura el bienestar social, sino que el Estado debe crear las condiciones para que se produzca un goce efectivo de los derechos formalmente otorgados. En tal sentido, el Estado deberá organizar y realizar una serie de prestaciones que corrijan las desigualdades sociales y económicas en aras de que los derechos asignados a todos (igualdad formal), alcancen un goce efectivo (igualdad material). Ahora, para efecto de financiar dichas prestaciones, deberá contar necesariamente con una serie de recursos, entre los cuales se encuentran los impuestos. A este punto, se advierte la forma en que se inserta el instrumento impositivo dentro del modelo del Estado Social, y el rol que cumple el principio de capacidad contributiva dentro de dicho modelo.

El Principio de Igualdad en el Estado Constitucional:

Recogiendo los aportes del Estado Liberal y Estado Social, se vislumbra un nuevo modelo denominado Estado Constitucional, el cual, se caracterizaría por tener como elementos ideales y reales, la dignidad humana como premisa antropológico-cultural, la soberanía popular y la división de poderes, los derechos fundamentales y la tolerancia, por la pluralidad de los partidos y la independencia de los tribunales,

⁴³ García Pelayo, M. (1991). *Obras Completas*, Tomo II. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales. pp. 1599-1600.

habiendo buenas razones para caracterizarlo como democracia pluralista o como sociedad abierta.⁴⁴

Como se aprecia, son varios los elementos que caracterizan al Estado Constitucional, y no es el propósito de este trabajo, desarrollar cada uno de ellos. Lo que sí considero relevante resaltar, es que la denominación de este modelo precisamente como Estado Constitucional, se debe a que en él se produce una revaloración de la Constitución en virtud de la fuerza normativa de la cual goza en el ordenamiento jurídico y que en épocas pasadas no se le reconocía el carácter abierto de sus dispositivos, la forma singular de cómo interpretarla, y la revaloración de su contenido en particular y principalmente en lo concerniente a los derechos fundamentales.

Métodos para la delimitación del contenido de los principios de justicia tributaria:

Para establecer cuál es el método apropiado para definir los principios de justicia tributaria material se debe recurrir al Derecho Comparado por poseer mayor tradición y estudios respecto al tema, especialmente el caso de España y de Italia donde sus constituciones incorporan expresamente tales principios:

La Constitución italiana en su artículo 53 establece como criterios concretos de justicia tributaria material que el concurso de los gastos públicos corresponde a todos en razón de su capacidad contributiva y que, además, el sistema tributario ha de informarse según criterios de progresividad.

Por su parte, la Constitución española en su artículo 31.1 indica que todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica

⁴⁴ Häberle, P. (2003). *El Estado Constitucional, Instituto de Investigaciones Jurídicas*. México: UNAM.

mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.

A estos conjuntos de principios se les asignará el nombre de bloque constitucional de justicia tributaria material, bloque al que se hace referencia para resolver el problema planteado qué método es el indicado para definir los principios de justicia tributaria. Una vez establecido el método para su definición, se señalará si es posible derivar o encontrar un bloque de justicia tributaria material en nuestra Constitución, por cuanto, a diferencia de las constituciones mencionadas nuestra Carta Magna no consagra expresamente algunos principios que se conectan con el principio de Igualdad.⁴⁵

Para definir cuál método es el apropiado, se analizará principalmente los estudios referidos al principio de capacidad contributiva o económica ya que doctrinalmente dicho principio se ha visto como la estrella en torno a la cual gira la justicia tributaria, provocando un tratamiento breve del tema, de ahí, que se desarrolle con base a posturas doctrinales relativas al método de determinación del contenido del principio de capacidad contributiva. Debido a que este principio no es mencionado expresamente en nuestra Constitución, cabe hacer mención del mismo porque se complementa perfectamente con el principio de igualdad.

La delimitación del contenido de la capacidad contributiva como síntesis de las motivaciones del legislador en cada momento histórico. “Diversos autores de esta corriente ya desde hace mucho subrayaban, en el terreno teórico de la Ciencia Financiera, que la capacidad contributiva no es sólo un concepto económico-financiero,

⁴⁵ Sánchez Serrano, L. (1997). *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Constitucional I*. Madrid: Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A.

sino que constituye también un concepto jurídico-político. Por ello, presenta manifestaciones diversas de tiempo en tiempo y de lugar en lugar, en correspondencia a las ideas jurídicas y políticas dominantes en la época y los países considerados. En suma, destacan el carácter esencialmente histórico del concepto.⁴⁶

La selección de los índices de la aptitud para pagar tributos, y los criterios de valoración de estos índices, a fin de establecer la concreta capacidad contributiva, están en función de los principios políticos que inspiran el Estado. La capacidad contributiva, por tanto, no puede configurarse como una cualidad objetiva e inmutable de la persona o de la cosa, sino que va considerada como el resultado de la valoración de la posición del sujeto contribuyente, operada sobre la base de los principios que informan determinada orientación política en torno a la actividad pública y el deber tributario del individuo. En el ámbito de esta valoración asumen relevancia el sujeto que juzga, los criterios de los juicios, el objeto de la valoración. El juez en última instancia es el legislador, el cual interpreta el equilibrio de los diversos factores influyentes sobre la vida pública y elabora la valoración que se afirma en el momento histórico particular; los criterios de juicio descienden de los principios políticos que el juzgador acoge en torno a la función, a la vida, a la actividad del ente público.

La principal crítica que se le realiza a esta posición es la irrelevancia de la Constitución en el método planteado, por cuanto el contenido de los principios de justicia tributaria vendría a ser determinado por las motivaciones del legislador en un momento histórico dado y respondiendo a determinada orientación política, restándole “importancia a los

⁴⁶ Torrealba Navas, A. (marzo 1993) El control de constitucionalidad de los derechos económicos y sociales a través de principios de justicia financiera material. *Revista IVSTITIA*, Costa Rica 21-25.

preceptos constitucionales establecidos, en favor de una discrecionalidad más amplia del legislador común.⁴⁷

La tercera y última postura doctrinal en cuanto al método de delimitación del contenido del principio de capacidad contributiva y de los demás principios de justicia tributaria se refiere a la derivación de su contenido del entramado constitucional. Particularmente, en el caso de la doctrina de los países tratados, al ser positivizado en sus Constituciones el principio de capacidad contributiva en Italia y el de capacidad económica en España, varios autores indican que se elimina de una vez por todas el problema de la ambigüedad y del contenido abstracto de la capacidad contributiva o capacidad económica, y se crea una categoría jurídica con características propias independientemente del significado de dicho principio en la Ciencia Financiera.

Pese a lo vaga e inconsistente que puede parecer, en abstracto, la fórmula de capacidad contributiva, ésta viene necesariamente a asumir un contenido concreto y específico cuando del plano de las especulaciones teóricas se desciende a expresar el resultado de una elección legislativa. En consecuencia, lo que interesa es sólo definir aquel determinado concepto resultante de la específica previsión constitucional. En estos términos, se plantea en un plano de estricta interpretación jurídica, en forma no diversa que para cualquier otra formulación normativa. Una vez que los criterios de justicia tributaria son consagrados en normas constitucionales, el jurista tiene que enfrentarse con la interpretación de tales principios, considerarlos como parte integrante de la normativa con que ha de operar; en definitiva descubrir su eficacia.⁴⁸

⁴⁷ Torrealba Navas, A. y Rodríguez Vindas, R. (mayo 1992). Importancia de la incorporación de principios de justicia tributaria en las constituciones políticas. *Revista IVSTITIA*, Costa Rica, 15.

⁴⁸ Sainz De Bujanda, F. (1963). *Reflexiones sobre un sistema de Derecho Tributario español*, Hacienda y Derecho. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

Es preciso señalar que en la ley el factor de igualdad influye positivamente porque como se ha explicado, para que pueda existir una equidad tributaria se debe aplicar leyes que no cometan arbitrariedades frente a los contribuyentes respecto del porcentaje que deban contribuir para un mismo hecho generador.

En cuanto al factor de igualdad ante la ley, este exige que a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas; la justicia tributaria corresponde a una especificación de la concepción de justicia que recoge la Constitución. Su finalidad es la de regular la soberanía del Estado en el ejercicio del poder tributario, delimitar su contenido y alcance y a la vez establecer los derechos y garantías constitucionales del contribuyente. La Constitución no es un mero agregado de principios jurídicos, sino que ella misma señala un sistema de principios dotados de cierta jerarquía, por lo que las garantías del contribuyente no deben verse aisladamente, sino enhebradas cada una con las demás normas.⁴⁹

El Derecho Constitucional Tributario es la parte del Derecho Constitucional que regula los temas tributarios, como por ejemplo, especifica en la Constitución quienes gozan, o a quienes se les ha otorgado Potestad Tributaria, en qué forma se ha otorgado ésta potestad tributaria, cuales son los límites que tienen que respetar aquellos que ejercen potestad tributaria.⁵⁰ Por lo tanto la potestad tributaria, es la facultad que tienen algunos niveles del gobierno para crear, modificar o extinguir tributos, la misma que se encuentra consagrada y establecida en la Constitución Política del Perú. Asimismo se

⁴⁹Lejeune Valcárcel, E. (1978) *Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria en Seis Estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario*. España: Editorial de Derecho Financiero, Editoriales de Derecho Reunidas.

⁵⁰ Constitución Política del Perú de 1993, Artículo 74

puede acotar que los límites al ejercicio de la potestad tributaria, son los Principios Tributarios quienes constituyen los límites del poder tributario, dejando clara evidencia de que éste no puede ser ejercido en forma arbitraria y absoluta.

Así mismo es preciso mencionar que no todos los principios tributarios se indican en forma expresa, ya que algunos se encuentran implícitos, es decir no es necesario que la Constitución los señale, por lo que se encuentran estrechamente vinculados a los establecidos en la Constitución. Siendo los principios tributarios constitucionales La reserva de ley, el principio de igualdad, no confiscatoriedad y respeto a los derechos fundamentales.⁵¹

Después de analizar lo mencionado se puede concretar que efectivamente existe la clara evidencia de una falta y carente aplicación de una ecuánime potestad tributaria, que actué en concordancia con los límites previstos por la Constitución, los que son denominados como los principios constitucionales tributarios y aquellos que se encuentren implícitos.

Por lo tanto se puede deducir que esta carencia se debe a diversos factores pudiendo ser estas la falta de cumplimiento a lo establecido en la norma, falta de preparación para ejercer un cargo como autoridad legislativa, falta de interpretación de la norma o talvez falta de una adecuada sanción para aquel legislador que incumpla con ejercer debidamente su función según lo reglamentado. Lo cual amerita un análisis teórico y práctico sobre este tema en particular, pero se podría deducir que una causa

⁵¹ Sanabria Ortiz, R. (2001). *Derecho Tributario e Ilícitos Tributarios*. (5ta edición) Lima: Editorial Gráfica Horizonte.

fundamental se debe a la escasa preparación y capacitación con la que cuentan los legisladores para ejercer su respectiva función.

El principio de igualdad suele reconducirse a la capacidad económica. La igualdad, así concebida, exige que situaciones económicamente iguales sean tratadas de la misma manera puesto que la capacidad económica que se manifiesta es la misma.

Todos los sujetos son iguales para el legislador a la hora de establecer los tributos. Pero naturalmente la igualdad exige un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales. Cuanto mayor sea la riqueza de un individuo, mayor ha de ser la cantidad con la que ha de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Sólo así se soportan de igual forma las cargas tributarias por los distintos contribuyentes.

La igualdad tributaria implica no sólo un derecho a ser tratado igual sino también un derecho al trato desigual. Los principios de justicia tributaria material tienen como fin primordial procurar una igualdad sustancial o real entre los contribuyentes. Con ello se hace referencia a los criterios de discriminación impuestos por la Constitución: aquéllos que corresponden a los elementos de los hechos jurídicamente relevantes para una disciplina jurídica diferenciada, para así, prescribir tratos diferenciados en proporción a las diversidades de hecho existentes entre los contribuyentes. El principio de igualdad sustancial corresponde a una visión de justicia redistributiva que aboga por un tratamiento fiscal hecho en proporción a las circunstancias particulares de cada individuo. Presupone la previa eliminación o modificación de diferencias existentes valoradas constitucionalmente como no deseables, ilegítimas e injustas.

Por este principio los tributos no pueden exceder la capacidad contributiva del contribuyente pues se convertirían en confiscatorios.

Características de los principios de justicia tributaria:

Es importante destacar que los principios de justicia tributaria contenidos en las normas constitucionales han sido configurados como derechos fundamentales o garantías constitucionales del contribuyente. Derechos y garantías que poseen determinadas características, las cuales confirman su valor normativo.⁵²

- Directa aplicabilidad: los principios de justicia tributaria, vinculan a los órganos del Estado y a los particulares a título de derechos directamente aplicables, lo que significa que tales principios no necesitan de una ley o reglamento que los desarrolle, no son meros criterios directivos u orientadores, son inmediatamente aplicables.
- Reserva legal: característica que específicamente se puede encauzar dentro del principio de legalidad o de reserva de ley en materia tributaria.
- Salvaguarda del contenido esencial: ni siquiera el legislador puede violar el contenido mínimo de los derechos fundamentales o principios. El contenido esencial viene determinado por la relación armónica del precepto constitucional con el resto de las normas constitucionales, relación fijada prudencialmente por el juez constitucional.

⁵² Rodríguez Oconitrillo, P. (1998). *Curso de Derecho Constitucional Económico*. Costa Rica: Universidad para la Cooperación Internacional.

- Razonabilidad, racionalidad: semejantes conceptos admiten divergentes usos: Fines inconstitucionales, irrazonables de una norma razonabilidad del medio relación teleológica entre el supuesto de hecho y la consecuencia jurídica, irracionalidad en el sentido de que empíricamente un medio no conduce al fin perseguido, en otras palabras la razonabilidad y racionalidad se corresponden con la constitucionalidad de los fines, de los medios y de los hechos.
- Cauces procesales adecuados: acceso del contribuyente a la jurisdicción constitucional para hacer valer sus derechos y exigir que se respeten los principios de justicia tributaria.

Mencionadas tales características, se debe resaltar que este trabajo se centra en la dimensión material de la justicia tributaria como justicia sustancial de hecho y sus principios, por constituir estos el punto sobre el cual gira el desarrollo del tema de investigación.

ASPECTO SOCIOLÓGICO DE LA INVESTIGACIÓN

La Sociedad de Antropología Aplicada, aconseja a las instituciones gubernamentales y no gubernamentales sobre la manera de instituir el cambio de diferentes culturas, ha adoptado un código de ética para proteger a las culturas extranjeras con las que interactúan tales instituciones. El código considera si un proyecto o cambio planeado beneficiará en realidad a la población meta. Puesto que la definición de lo que constituye un beneficio depende de los sistemas de valores culturales. Como por ejemplo analizar cuáles son los fines de los tributos.

- 1) Fines tradicionales; y
- 2) Fines “múltiples”, bajo el entendimiento de que el impuesto puede servir para una diversidad de objetivos, los cuales no pueden estar encerrados en una lista taxativa.

Se denominará como “fines tradicionales” del impuesto, a aquellos que por un lado, con la noción tradicional del principio de capacidad contributiva y, por otra parte como consecuencia de lo anterior tendrían una mayor aceptación por parte de la doctrina, a diferencia de los denominados “fines extra fiscales”.

En efecto, estos fines que denominamos como “tradicionales” están en contraposición a los llamados “fines extra fiscales”, los cuales en su momento han generado una quiebra con el principio de capacidad contributiva, y además son aún resistidos por algún sector de la doctrina. Antes que denominarlos “fines extra fiscales”, se adoptará como terminología “fines múltiples de la imposición”, para hacer referencia a una serie de fines que no pueden quedar delimitados en una lista taxativa, fines de índole económica, social, ambiental, etcétera; en virtud de la amplitud que presenta el programa constitucional; y la institución tributaria se subordina finalmente a la Constitución Política, antes que a los fines propios de su materia específica.⁵³

Además, el hecho de que los fines a los cuales se hace mención, tengan como origen o punto de partida la Constitución, les otorga una legitimidad difícil de ser discutida por aquellos que oponen resistencia.

Finalidad recaudatoria.-El tributo surgió principalmente como un mecanismo para obtener recursos para hacer frente a ciertas necesidades.

⁵³ Casás, J. O. (2002) Revista Jurídica de Buenos Aires Derechos Humanos y Tributación. Facultad de Derecho Universidad de Buenos Aires, *Lexis Nexis Abeledo Perrot*, 426.

Es interesante observar que en algunas definiciones de “tributo” subyace el aspecto “recaudatorio” como elemento intrínseco de dicha institución. No obstante, gran parte de los autores de los cuales se recogen dichas definiciones no niegan que los tributos puedan tener otros fines distintos al recaudatorio, pero colocarían a este último, como el fin primordial.

El impuesto como “una prestación pecuniaria que un ente público tiene derecho a exigir en virtud de su potestad de imperio, originaria o derivada, en los casos, en la medida y según los modos establecidos en la ley, con el fin de conseguir un ingreso”. “Es indudable que la razón primaria de la imposición consiste en la necesidad que el Estado tiene de medios económicos adecuados para su existencia y para el cumplimiento de los servicios públicos que redundan en beneficio de la colectividad.

Los tributos como “las prestaciones en dinero (aunque algunos autores las aceptan en especie) que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio, en virtud de una ley y para cubrir los gastos que demanda la satisfacción de necesidades públicas”.⁵⁴

Finalidad redistributiva.- En los Estados actuales, a la función recaudatoria, se le suma además la función redistributiva la cual ha adquirido una gran importancia.⁵⁵ En este sentido, si bien se entendería a la función recaudatoria como función primaria de los tributos, lo cual sería compartido por Landa Arroyo, al señalar que la función constitucional de los tributos no es otra que permitir al Estado contar con los recursos económicos necesarios para afrontar adecuadamente, a través del gasto público, los

⁵⁴ Villegas, H. (2005). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. (9º edición) Buenos Aires: Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma.

⁵⁵ Casás, J. O. (2002) *Revista Jurídica de Buenos Aires Derechos Humanos y Tributación*. Facultad de Derecho Universidad de Buenos Aires, *Lexis Nexis Abeledo Perrot*, 426.

deberes de defender la soberanía nacional, garantizar la plena vigencia de los derechos humanos, proteger a la población de las amenazas contra su seguridad, así como promover el bienestar general que se fundamenta en la justicia y en el desarrollo integral y equilibrado de la Nación, también enfatiza que los tributos cumplen otra función constitucional que está vinculada a los valores superiores de justicia y de solidaridad, en tanto que al imponer la obligación de tributar a las personas en función de su capacidad contributiva, permite una redistribución, si bien no directamente pecuniaria, que permite al Estado realizar determinadas obras o prestar determinados servicios elementales destinados a los sectores menos favorecidos de la sociedad.

Si bien gran parte de las Constituciones Políticas en el mundo establecen que “todos somos iguales ante la ley”, tal premisa no tiene un correlato con lo que sucede en la realidad, en la cual los individuos presentan una serie de desigualdades económicas y sociales. En tal sentido, como lo señala Valdés Costa citado por Casás, tiende a afirmarse la convicción de que el Estado no puede permanecer prescindente ante las marcadas desigualdades económicas y sociales que se observan en los distintos países, agregando que en tales condiciones, la búsqueda de la igualdad sustancial, real y de hecho obliga a intensificar la imposición directa, personal y progresiva en defensa del postulado de redistribución, alejándonos del dogma de la neutralidad del impuesto.

Como bien se observa, el rol de la tributación ya no se limita solamente a recaudar con el fin de solventar los deberes básicos de cualquier Estado como el orden público, la seguridad exterior y la composición de conflictos, sino destraer riqueza en gran medida a aquellos que la poseen en mayor cantidad (es decir, que poseen una mayor capacidad contributiva), sobre la base de una serie de técnicas y/o procedimientos (imposición directa, personal y progresiva), con la intención de realizar

el objetivo de la *redistribución*, la cual no involucra necesariamente la entrega de lo recaudado a los que menos tienen a costa de los que tengan mayor riqueza, sino que los recursos detraídos serán invertidos en la realización de obras o prestaciones que generen oportunidades y condiciones de desarrollo económico y social a los menos favorecidos, de tal manera que el nivel de vida de estos últimos se acerque a estándares aceptables. No obstante lo anteriormente mencionado, es preciso aclarar que el éxito de la redistribución en las sociedades actuales, el cual consiste finalmente en lograr cada vez más una igualdad material de hecho entre los ciudadanos, es una cuestión que no solamente depende de la adopción de una adecuada política fiscal. Por tal razón, consideramos pertinente lo señalado por Rodríguez Bereijo, en el sentido de que “la igualdad y la justicia reales y efectivas supone no sólo tomar en consideración el modo en que se reparte la carga tributaria, es decir, si el sistema fiscal es justo o no, sino que implica tomar en consideración también el destino de los ingresos obtenidos a través del sistema fiscal

Si bien, el hecho de tener una política fiscal que esté guiada por principios de justicia tanto materiales como formales acompañada además de técnicas y procedimientos de imposición idóneos, puede asegurar una buena recaudación, ello no asegura por sí sola el objetivo de la redistribución, sino que para llegar a ella, también va a depender del destino que se haga de los fondos recaudados por parte del Estado.

Es importante destacar que los principios de justicia tributaria contenidos en las normas constitucionales han sido configurados como derechos fundamentales o garantías constitucionales del contribuyente. Derechos y garantías que poseen determinadas características directa aplicabilidad, reserva legal, salvaguarda del contenido esencial: ni siquiera el legislador puede violar el contenido mínimo de los

derechos fundamentales o principios. El contenido esencial viene determinado por la relación armónica del precepto constitucional con el resto de las normas constitucionales, relación fijada prudencialmente por el juez constitucional.⁵⁶

Fines múltiples del impuesto

El impuesto tiene prevalentemente una función contributiva, lo que es, además, un rasgo que lo caracteriza y lo diferencia de otras prestaciones (por ejemplo, las multas). En un segundo lugar, el impuesto también puede cumplir un rol dentro del proceso de la redistribución de la riqueza, como puente para lograr una igualdad material, en el sentido de que a través de dicho instrumento, el Estado podría obtener mayores recursos por parte de aquellos que poseen mayor riqueza y, de esa forma, destinar dichos recursos no solo para solventar las funciones básicas (orden público, seguridad exterior y composición de conflictos) que benefician a todos sin excepción, sino también las prestaciones y programas sociales que aumenten las posibilidades de desarrollo de las clases menos favorecidas.

Sin embargo, además de la finalidad contributiva y redistributiva, el impuesto puede estar destinado a cumplir otro tipo de fines, a los que gran parte de la doctrina, les ha dado el nombre de “fines extra fiscales”.

El impuesto es en efecto un potente instrumento de política económica, que puede ser utilizado para incentivar determinadas actividades o inversiones, además el

⁵⁶ Pérez De Ayala, J. L. y González, E. (1994). *Los límites a la potestad tributaria normativa del Estado en: Derecho Tributario I*. España: Ediciones Plaza Universitaria.

impuesto puede también a la inversa, penalizar directamente cierto sector económico o un cierto tipo de consumos la utilización extra fiscal de la imposición es típica en el caso de los beneficios, justificados por la opción política de renunciar a una parte de los ingresos fiscales en resguardo de algún otro interés que merezca tutela.⁵⁷

Es importante tener en cuenta que la discusión en torno a la utilización de los impuestos para fines extra fiscales es decir, para fines distintos a la mera recaudación no ha sido pacífica, debido a las fricciones que se han ocasionado con la visión tradicional del tributo, entendido principalmente como una herramienta contributiva; y relacionado con esto último, las fricciones que también se han provocado con los principios de justicia tributaria y, en especial, con el principio de capacidad contributiva.

En virtud a los aparentes conflictos que se generaban entre los principios tributarios y la utilización del impuesto para fines extra fiscales, para efectos de sustentar su legitimidad, los jueces constitucionales se han visto en la necesidad de buscar sustento en alguna norma de rango constitucional.

El Tribunal Constitucional peruano ha reconocido la validez de los fines extra fiscales de los tributos y específicamente de los impuestos señalando que en virtud a ellos, se pueden establecer beneficios tributarios: los beneficios tributarios se traducen en estímulos a determinadas personas o actividades que el Estado considera valioso promover, y es ahí donde se debe considerar tanto los derechos fundamentales, los principios constitucionales y los valores superiores, así como los deberes primordiales del Estado que están previstos en el artículo 44 de la Constitución, en efecto, no es

⁵⁷ Ver Durán Rojo, L. y Mejía Acosta, M. (marzo 2004). El deber de contribuir. *Revista Análisis Tributario*, Volumen XVII, N°194, pp. 3.

contrario a la Constitución el hecho que el legislador establezca una finalidad extra fiscal de los tributos, siempre que ella esté de acuerdo con los principios rectores de la política social, económica e, incluso, cultural del Estado.

Mientras que en otros casos, ha establecido la validez de los fines extra fiscales para efectos de establecer restricciones a cierto tipo de actividades: Las restricciones a la libertad de empresa en un sector incentivado por el Estado no son, ni pueden ser, los mismos de aquellas que el Estado legítimamente ha decidido desalentar, como sucede con la explotación de los juegos de casino y máquinas tragamonedas.⁵⁸

Como se puede apreciar, el Tribunal Constitucional peruano de alguna manera, también ha fundamentado a través de sus sentencias la validez de los fines extra fiscales en alguna norma de rango constitucional, sea que tengan en algunos casos, el propósito de fomentar ciertas actividades económicas o, en otros casos, funcionar como restricciones.

Respecto a la denominación y al significado que se le otorgue a estos fines específicamente, son distintos al recaudatorio o (estrictamente fiscal), y redistributivo, se ha preferido utilizar la denominación de “fines múltiples”, en vez de utilizar la denominación de “fines extra fiscales”. La razón de ello se debe al hecho de que cuando se califica ciertos fines como “extra-fiscales”, se estaría haciendo referencia a algo que es ajeno o extraño al fenómeno impositivo (que sería lo propiamente fiscal), lo cual desde cierto punto de vista no sería apropiado, dado que las instituciones jurídicas, como es el caso del impuesto, están al servicio de los fines y objetivos constitucionales,

⁵⁸ Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 2302-2003-AA/TC, de 13 de abril de 2005, FFJJ 18, contra la aplicación del Impuesto a los Juegos establecido por la Ley de Tributación Municipal y el Impuesto Selectivo al Consumo que grava los juegos de azar y las apuestas.

por lo que los fines distintos al contributivo y redistributivo son tan legítimos, al igual que estos últimos, en la medida que cuenten con respaldo constitucional.

Además, al hablar de fines múltiples de la imposición, se hace referencia a un sin número de objetivos y finalidades a los cuales puedan servir los impuestos, los cuales no solamente se limitarían a los fines de promoción/incentivo o restricción/limitación de actividades económicas, sino que los fines pueden ser muy variados de acuerdo a la amplitud del programa constitucional. Un ejemplo sería el caso del Impuesto a las Transacciones Financieras (ITF), que es un impuesto establecido en el Perú, principalmente con la finalidad de luchar contra la evasión fiscal, y que es un fin distinto al contributivo y redistributivo, y que no tiene que ver con la promoción o restricción de alguna actividad particular.

Concluyendo, es preciso señalar el tema de las exenciones, en sentido amplio, la exención supone como técnica tributaria la eliminación del nacimiento de una obligación tributaria, que en caso de no existir como exención y exceptuando la exención parcial, llegaría a producirse como consecuencia de la realización del hecho imponible, quedando, por lo tanto, la exención dentro de una estructura normativa y no como preceptos orientadores o didácticos, sino como preceptos dotados de una eficacia singular por el que se enerva, respecto a determinados sujetos, la eficacia constitutiva general de las normas ordenadoras del tributo.⁵⁹

En los términos de la misma doctrina, la exención se concibe como parte de una dispensa legal de la obligación tributaria, que produce efectos sobre determinados sujetos exención subjetiva o ante determinadas situaciones exención objetiva, que

⁵⁹ Delgado Pacheco, A. y Fonseca Capdevila, E. (2008). *Principio de Igualdad y Residencia fiscal*. Madrid: Villar Ezcurra, M. Estudios jurídicos.

provoca en muchas ocasiones que de su sola existencia, el principio de igualdad sufra un notorio agravio al favorecerse una serie de actividades o sujetos aprovechando casualmente, la utilización antitética del principio.⁶⁰

CAPITULO III

3 MARCO METODOLOGICO

3.1 HIPOTESIS

3.1.1 Hipotesis general

⁶⁰ Sáinz De Bujanda, F. (1964). *Teoría jurídica de la exención tributaria, en XI Semana de Estudios de Derecho Financiero*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero.

El principio de igualdad en las leyes tributarias es ampliamente afectado por la imposición tributaria.

3.1.2 Hipotesis específicas

1. La imposición tributaria influye de manera negativa en la creación de leyes tributarias.
2. La igualdad en la ley es transgredida mayormente por la imposición tributaria
3. La igualdad ante la ley es vulnerada considerablemente por la imposición tributaria.

3.2 VARIABLES

3.2.1 Variable dependiente

3.2.1.1 Denominacion de la variable

La imposición tributaria

3.2.1.2 Indicadores

Principio tributarios, Potestad tributaria, Límites al ejercicio de la potestad tributaria.

3.2.1.3 Escala de medicion

La escala de Razón o Proporción

3.2.2 Variable independiente

3.2.2.1 Denominación de la variable

El Principio de igualdad

3.2.2.2 Indicadores

Principio de Igualdad, Igualdad en la Ley, Igualdad ante la ley.

Primera hipótesis:

La imposición tributaria influye en la creación de leyes tributarias

Variable de estudio

La igualdad frente a la imposición tributaria

Indicadores: Prohibición de distinciones arbitrarias a un mismo hecho generador

2. Segunda hipótesis:

El factor igualdad en la ley es transgredido por la imposición tributaria

Variable de estudio

La igualdad en la ley

Indicadores: Legislación, Dirigida al legislador

3. Tercera hipótesis:

El factor igualdad ante la ley es vulnerado por la imposición tributaria

Variable de estudio

La igualdad ante la ley

Indicadores: Dirigida a los órganos de justicia.

3.2.2.3 Escala de medición

La escala de Razón o Proporción

3.3 TIPO DE INVESTIGACION

Descripción del Tipo de Investigación.

Tipo de Investigación.

Básica.

Descripción del Nivel de Investigación.

Nivel de Investigación.

Descriptiva – Comparativo, Causal.

3.4 DISEÑO DE LA INVESTIGACION

Descripción del Diseño de Investigación.

Descriptivo comparativo

3.5 AMBITO DE ESTUDIO

Descripción del Ámbito de Investigación.

Analítico – inductivo, Histórico Comparativo

Ámbito de Estudio

El tipo de investigación de acuerdo a las variables y el objetivo general y específicos de la investigación es de tipo: DESCRIPTIVO-EXPLICATIVO.

3.6 POBLACION Y MUESTRA

3.6.1 Unidad de estudio

Legislación peruana, Jurisprudencia en materia tributaria del Tribunal Constitucional

3.6.2 Poblacion

13919 Contribuyentes periodo 2004 – 2016 activos

(Fuente INEI, numero de contribuyentes inscritos y activos)

3.6.3 Muestra (si el estudio lo requiere)

100 Contribuyentes de Tacna.

3.7 TECNICAS E INSTRUMENTOS

3.7.1 Tecnicas

Análisis bibliográfico y análisis a las sentencias y expedidas por el Tribunal Constitucional en materia tributaria así como las leyes aprobadas por el congreso.

Encuesta a los contribuyentes de Tacna.

3.7.2 Instrumentos

Se utilizará como instrumento: Fichas bibliográficas, Expedientes, 100 Contribuyentes de Tacna.

Técnica de procesamiento y análisis de datos

Se siguieron las normas de ética de confidencialidad en cuanto al manejo de la información proporcionada por los contribuyentes del mercado de Tacna evitando tomar fotos o filmar a los participantes en el desempeño de sus labores, limitándose a observar y registrar manualmente los datos pertinentes que cumplieron con el requisito de confiabilidad.

Preparar las encuestas, revisar posteriormente las respuestas a cada pregunta, tabularlas estadísticamente y aplicar criterios estadísticos para obtener gráficos tipo pie.

- Selección y Representación por Variables.

- Matriz doble de Datos:

POBLACION	MUESTRA
13919 conforma la totalidad de contribuyentes Tacna. Población Tacna: 100%	100 Contribuyentes de Tacna Muestra Tacna: 0.718%

- Utilización del Procesador Sistematizado Computarizado sistema SPSS.
- Análisis cualitativo de datos. Para el análisis de los datos se utilizará el método analítico y comparativo para la deducción respectiva de las diferencias y la relación de los estilos en función a la especialidad profesional en la que vienen estudiando.

CAPITULO IV

4 LOS RESULTADOS

Ahora bien, cabe señalar la existencia de la falta de aplicación del presente principio abordado, la cual se puede evidenciar indicando las siguientes Sentencias del

tribunal Constitucional que corroboran las hipótesis general y específicas antes señaladas, como resultado de una ilimitada potestad tributaria por parte de los operadores públicos; según aspecto judicial del principio de igualdad frente a la imposición tributaria.

Sentencia del TC Exp. N° 001-2004-AI/TC: Mediante la cual se solicita Acción de inconstitucionalidad respecto de la ley N° 28046, que crea el fondo y la contribución solidaria para la asistencia previsional, asimismo se establece cuáles son sus recursos y cómo se administran, lo cual tergiversa la esencia del régimen previsional, al establecer que el financiamiento del pago de las pensiones de los pensionistas comprendidos dentro del régimen del Decreto Ley N.º 20530 y la nivelación de las mismas, se hará a partir de la recaudación de la “Contribución para la Asistencia Previsional” que afecta a las propios pensionistas, y no con los aportes que los asegurados realizan durante su régimen laboral. Por todo ello el Tribunal decidió declarar infundadas las demandas, asimismo desestimó la vulneración al principio de igualdad tributaria alegando que el principio de igualdad en materia tributaria tiene estrecha relación con el principio de capacidad contributiva, a efectos de que la carga tributaria sea directamente proporcional a la capacidad económica de los concretos particulares que se ven afectados por el tributo. De ahí la necesidad, por ejemplo, de que el alícuota sobre la base imponible sea establecida en un valor numérico porcentual.

En resumida cuenta no se afecta el principio de igualdad porque hay una equitativa capacidad contributiva pero si analizamos bien esta situación podremos ver que el derecho de igualdad supone dos criterios uno en la ley y ante la ley, verificando este caso, se aprecia una clara vulneración a este derecho, en cuanto a la existencia discriminatoria de los sujetos contribuyentes que se encuentran en un mismo supuesto

de hecho y la ley altera su condición contributiva, es decir solo los sujetos que sobrepasen las 14 UITs deberán estar afectos a este impuesto mientras los demás no, lo cual implica que ambos sujetos que se encuentran bajo una misma regulación pensionista realicen distintos pagos haciendo una marcada distinción entre los mismos, por el simple hecho de recibir unos más que otros serán tratados de forma desigual, lo que para la materia tributaria significa aquellos quienes se encuentren bajo un mismo criterio y regulación se encuentran en situación desigual frente a los que se encuentren bajo otro criterio y regulación distinta atendiendo ambos casos a su diferente capacidad contributiva, lo cual no sucede en este caso debido a que ambos contribuyentes pertenecen a un mismo criterio y regulación pensionista, sería lo mismo que decir los que se encuentren bajo el régimen especial a la renta, el cual es desde un mínimo de ingresos excediendo los 360,000.00 nuevos soles y como máximo 525,000.00 nuevos soles, así que, si existiera una ley que grave aquellos que generen de ingresos más de 450,000.00 nuevos soles hasta el tope máximo del RER deberán pagar el 3% de impuesto (el doble de lo establecido) atendiendo a un criterio completamente irracional por lo que no se ajusta a la proporción de la capacidad contributiva ni mucho menos respeta la condición que ambos sujetos contribuyentes pertenecen al mismo régimen. En este sentido es evidente la vulneración al derecho de igualdad en el ámbito tributario del caso resuelto por el TC.

Sentencia del TC Exp. N° 033-2004-AI/TC: Los Principios Rectores de la Tributación en la Carta Magna. Donde se declara la inconstitucionalidad de las leyes que pretendían medir la rentabilidad de los contribuyentes en base a sus activos, cuando ello no representaba en muchos casos la verdadera situación de una empresa. Vulnerando del Derecho a la Igualdad en materia tributaria (el cual prevé el respeto tanto de igualdades como de diferencias), pues contribuyentes que se encuentran

beneficiados con una tasa diferenciada del Impuesto a la Renta en razón a marcadas diferencia económicas (por ejemplo las empresas agrarias cuya tasa aplicables es del 15%), se veían obligadas por el AAIR a adelantar una supuesta tributación en iguales condiciones que quienes estaban en un Régimen General (tasa del 30%).

Sentencia del TC Exp. N° 04178-2011-PA/TC: Donde se declara la inaplicabilidad del inciso 2.4. Del artículo 2° de la Ley N. ° 27360 a la empresa demandante, porque se establece un trato diferenciado en función de la procedencia del maíz amarillo duro que utilizan las empresas avícolas en el desarrollo de sus actividades. En efecto, tal disposición establece que sólo las avícolas que utilicen el producto nacional gozarán de los beneficios aplicados al Impuesto a la Renta y a las contribuciones de carácter laboral previstas por la Ley N.° 27360, no siendo aplicables tales beneficios a las empresas avícolas que utilicen o consuman el producto importado. Dando cabida a un trato desigual que no estaba debidamente justificado, y ello porque se había dejado de lado a sujetos o actividades puestas en circunstancias idénticas (sector avícola) de manera irrazonable y desproporcionada. En efecto, no puede considerarse de manera alguna equitativo que por el simple hecho de verse obligada a utilizar en el proceso productivo el “maíz amarillo duro importado” ante la insuficiencia de la producción nacional, tal como lo acreditan las cifras oficiales de la Asociación Peruana de Avicultura.

Las dos últimas sentencias de Tribunal Constitucional dejan percibir claramente que se debe recurrir al fuero jurisdiccional toda vez que se transgrede los principios constitucionales tributarios, debido a que la potestad legislativa en materia tributaria no respeta los principios por los cuales se sustenta un límite a su función legislativa debiendo ser ésta, siempre proporcional y justa para los contribuyentes. Y tratándose de la primera sentencia es claro evidenciar que no existe una igualdad en la ley, ni ante la

ley debido que el TC no ratificó la vulneración del derecho de igualdad en materia tributaria.

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 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 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.

Sentencia del Tribunal Constitucional EXP. N° 0031-2005-PI/TC

Demanda de inconstitucionalidad contra la Ordenanza Regional N.º 009-2005-CR/GOB.REG.TACNA, expedida por el presidente del Gobierno Regional de Tacna,

don Julio Antonio Alva Centurión, que autoriza la libre comercialización de ropa y calzado de segundo uso, en los distritos de Tacna, Alto de la Alianza, Ciudad Nueva y Gregorio Albarracín, disponiendo que el tránsito de dichas mercaderías se realice tanto por vía férrea como terrestre, entre Arica y Tacna, permitiendo el internamiento al territorio nacional de los referidos bienes. Dicha ordenanza fue declarada inconstitucional. Ahora bien, aquella ordenanza no solo afectaría la salud de los futuros clientes o la competencia sobre las importaciones sino también de manera indirecta al principio de igualdad en materia tributaria debido a que los contribuyentes que si estaban bajo la correcta regularización sobre sus negocios de comercialización de mercaderías pagaban los impuestos correspondientes lo que no ocurriría con los comerciantes que hubieran comercializado la ropa y calzado de segundo uso.

4.1 DESCRIPCION DEL TRABAJO DE CAMPO

Esta investigación partió de una vinculación directa con el mismo objeto de estudio, la vulneración del principio de igualdad en materia tributaria y los actores que las utilizan.

Esta vinculación permitió acceder y practicar con las mismas de modo dinámico y progresivo, en los contextos institucionales donde se implementaban.

Esta relación generada con anterioridad al planteo de la misma investigación permitió una vinculación directa con todos los actores y el objeto en estudio, lo cual se constituyó en varias ventajas. Por un lado, el acceso al trabajo de los usuarios, la focalización en la situación problemática, así como también, algún conocimiento del lenguaje específico, una interacción más natural con los actores y la práctica de una observación y participación casi sin restricciones. De este modo, esta investigación se realiza con los participantes y no sobre ellos.

Cuadro N° 1

El significado del principio de igualdad (consagrado en el artículo 74 de nuestra Constitución) en materia tributaria se relaciona como un ente rector que evita arbitrariedades para los contribuyentes.

Cabe mencionar que la fase del proceso de recolección de datos, la cual supone dos procesos íntimamente vinculados. Por un lado la selección del objeto a estudiar y de los actores involucrados, según criterios establecidos, y por el otro, la técnica y el

diseño de los instrumentos a aplicar. Este proceso se caracteriza por ser progresivo, dinámico y reflexivo, posibilitando una revisión y actualización constante del mismo, durante toda la investigación y la misma acción.

4.2 DISEÑO DE LA PRESENTACION DE LOS RESULTADOS

Se siguieron las normas de etica de confidencialidad en cuanto al manejo de la informacion proporcionada por los contribuyentes del cercado de Tacna evitando tomar fotos o filmar a los participantes en el desempeño de sus labores, limitandose a observar y registrar manualmente los datos pertinentes que cumplieron con el requisito de confiabilidad.

4.3 PRESENTACION DE LOS RESULTADOS COMPROBACION DE HIPOTESIS (DISCUSION)

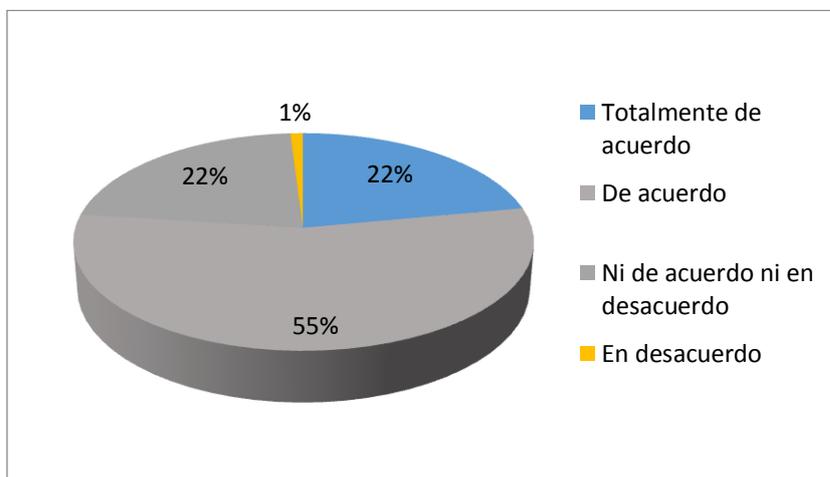
		Frecuency	Percent
Valid	Totalmente de acuerdo	22	22,0
	De acuerdo	55	55,0
	Ni de acuerdo ni en desacuerdo	22	22,0
	En desacuerdo	1	1,0
	Total	100	100,0

Fuente: Resultados de la encuesta del estudio de investigación realizado en Marzo 2017

Según consulta efectuada a los entrevistados, respecto de su opinión si el significado del principio de igualdad (consagrado en el artículo 74 de nuestra Constitución) en materia tributaria se relaciona como un ente rector que evita arbitrariedades para los contribuyentes, se tiene que el 55% del total de la muestra opinan estar de acuerdo y el 22% totalmente de acuerdo. Sólo el 1% de la muestra se encuentra en desacuerdo.

Grafico N° 01

Tacna: Opinión de usuarios del sistema tributario si identifican el significado del principio de igualdad (consagrado en el artículo 74 de nuestra Constitución) en materia tributaria se relaciona como un ente rector que evita arbitrariedades para los contribuyentes.



Fuente: Resultados de la encuesta del estudio de investigación realizado en Marzo 2017

Cuadro N°2

**Es adecuada e idónea la participación del
Congreso de la República en la creación
de leyes tributarias desde el año 2002
hasta la actualidad**

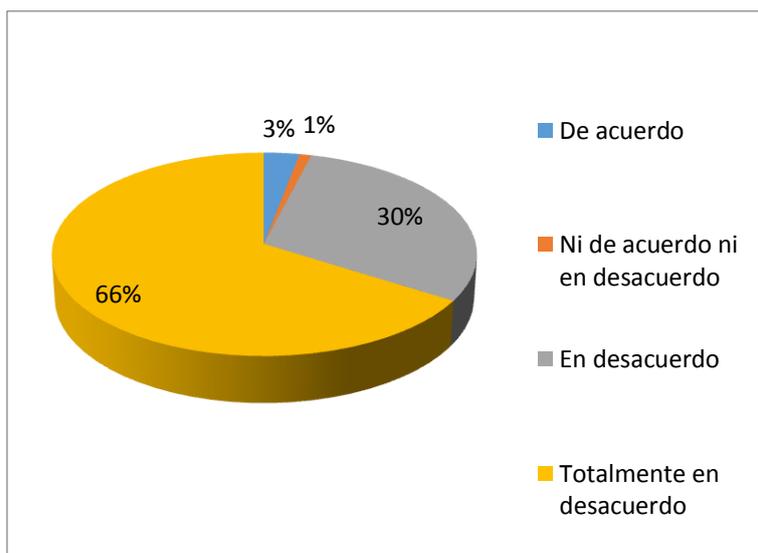
		Frequency Percent	
Valid	De acuerdo	3	3,0
	Ni de acuerdo ni en desacuerdo	1	1,0
	En desacuerdo	30	30,0
	Totalmente en desacuerdo	66	66,0
	Total	100	100,0

Fuente: Resultados de la encuesta del estudio de investigación realizado en Marzo 2017

Según consulta efectuada a los entrevistados, respecto de su opinión si es adecuada e idónea la participación del Congreso de la República en la creación de leyes tributarias desde el año 2002 hasta la actualidad, se tiene que el 66% del total de la muestra opinan estar totalmente en desacuerdo y el 30% en desacuerdo. Sólo el 3% de la muestra se encuentra de acuerdo.

Grafico N° 02

Tacna: Opinión de usuarios del sistema tributario, si es adecuada e idónea la participación del Congreso de la República en la creación de leyes tributarias desde el año 2002 hasta la actualidad.



Fuente: Resultados de la encuesta del estudio de investigación realizado en Marzo 2017

Cuadro N°3

El significado de capacidad contributiva en materia tributaria se asocia con los ingresos que genera el contribuyente para ser sometido al pago de tributos que le corresponda.

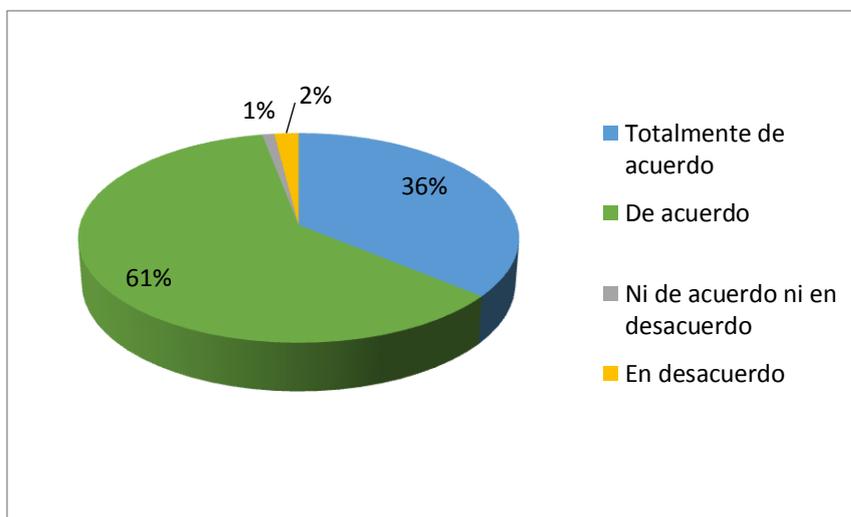
		Frequency Percent	
Valid	Totalmente de acuerdo	36	36,0
	De acuerdo	61	61,0
	Ni de acuerdo ni en desacuerdo	1	1,0
	En desacuerdo	2	2,0
	Total	100	100,0

Fuente: Resultados de la encuesta del estudio de investigación realizado en Marzo 2017

Según consulta efectuada a los entrevistados, respecto de su opinión si el significado de capacidad contributiva en materia tributaria se asocia con los ingresos que genera el contribuyente para ser sometido al pago de tributos que le corresponda, se tiene que el 61% del total de la muestra opinan estar de acuerdo y el 36% totalmente de acuerdo. Sólo el 2% de la muestra se encuentra en desacuerdo.

Grafico N° 03

Tacna: Opinión de usuarios del sistema tributario, si el significado de capacidad contributiva en materia tributaria se asocia con los ingresos que genera el contribuyente para ser sometido al pago de tributos que le corresponda.



Fuente: Resultados de la encuesta del estudio de investigación realizado en Marzo 2017

Cuadro N° 04

El concepto de igualdad ante la ley en materia tributaria está dirigido a los órganos de justicia (administrativa o jurisdiccional), a fin de cautelar la imparcialidad al momento de aplicar las normas tributarias.

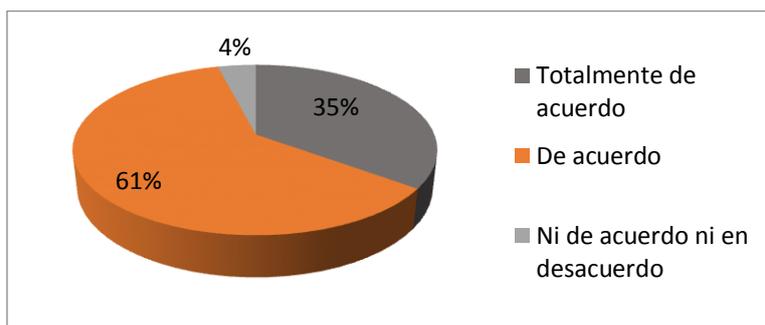
		Frequency	Percent
Valid	Totalmente de acuerdo	35	35,0
	De acuerdo	61	61,0
	Ni de acuerdo ni en desacuerdo	4	4,0
	Total	100	100,0

Fuente: Resultados de la encuesta del estudio de investigación realizado en Marzo 2017

Según consulta efectuada a los entrevistados, respecto de su opinión si el concepto de igualdad ante la ley en materia tributaria está dirigido a los órganos de justicia (administrativa o jurisdiccional), a fin de cautelar la imparcialidad al momento de aplicar las normas tributarias, se tiene que el 61% del total de la muestra opinan estar de acuerdo y el 35% totalmente de acuerdo. Sólo el 4% de la muestra se encuentra ni de acuerdo ni en desacuerdo.

Grafico N° 04

Tacna: Opinión de usuarios del sistema tributario, si el concepto de igualdad ante la ley en materia tributaria está dirigido a los órganos de justicia (administrativa o jurisdiccional), a fin de cautelar la imparcialidad al momento de aplicar las normas tributarias.



Fuente: Resultados de la encuesta del estudio de investigación realizado en Marzo 2017

Cuadro N° 05

La noción de igualdad en la ley relacionada al tema tributario es un instrumento rector que sirve para que los legisladores eviten cometer arbitrariedades al momento de emanar una norma tributaria impidiendo generar desigualdades entre los contribuyentes que se encuentran dentro de un mismo hecho generador.

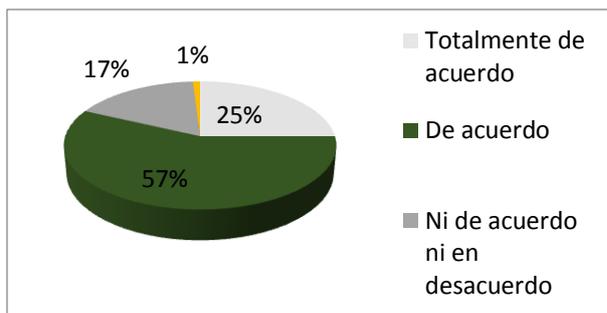
		Frecuency Percent	
Valid	Totalmente de acuerdo	25	25,0
	De acuerdo	57	57,0
	Ni de acuerdo ni en desacuerdo	17	17,0
	En desacuerdo	1	1,0
	Total	100	100,0

Fuente: Resultados de la encuesta del estudio de investigación realizado en Marzo 2017

Según consulta efectuada a los entrevistados, respecto de su opinión si la noción de igualdad en la ley relacionada al tema tributario es un instrumento rector que sirve para que los legisladores eviten cometer arbitrariedades al momento de emanar una norma tributaria impidiendo generar desigualdades entre los contribuyentes que se encuentran dentro de un mismo hecho generador, se tiene que el 57% del total de la muestra opinan estar de acuerdo y el 25% totalmente de acuerdo. Sólo el 1% de la muestra se encuentra en desacuerdo.

Grafico N° 05

Tacna: Opinión de usuarios del sistema tributario si la noción de igualdad en la ley relacionada al tema tributario es un instrumento rector que sirve para que los legisladores eviten cometer arbitrariedades al momento de emanar una norma tributaria impidiendo generar desigualdades entre los contribuyentes que se encuentran dentro de un mismo hecho generador.



Fuente: Resultados de la encuesta del estudio de investigación realizado en Marzo 2017

Cuadro N° 06

El contribuyente se encuentra satisfecho por la legislación en materia tributaria que se aplica en nuestro país.

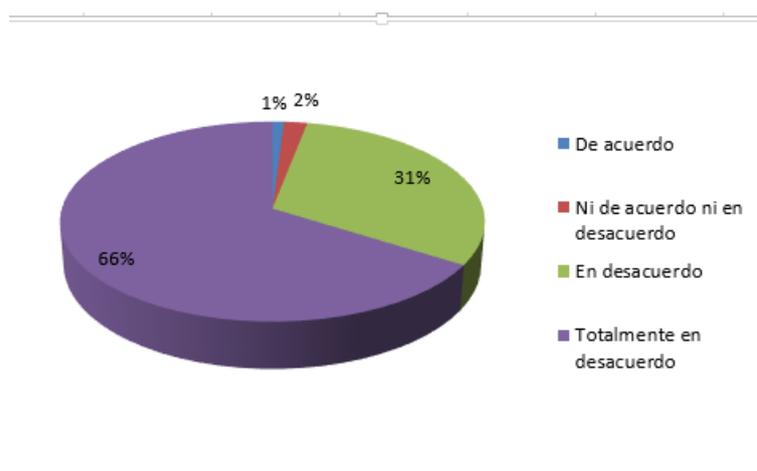
		Frequency	Percent
Valid	De acuerdo	1	1,0
	Ni de acuerdo ni en desacuerdo	2	2,0
	En desacuerdo	31	31,0
	Totalmente en desacuerdo	66	66,0
	Total	100	100,0

Fuente: Resultados de la encuesta del estudio de investigación realizado en Marzo 2017

Según consulta efectuada a los entrevistados respecto de su opinión si el contribuyente se encuentra satisfecho por la legislación en materia tributaria que se aplica en nuestro país, se tiene que el 66% del total de la muestra opinan estar totalmente en desacuerdo y el 31% en desacuerdo. Sólo el 1% de la muestra se muestra de acuerdo.

Grafico N° 06

Tacna: Opinión de usuarios del sistema tributario si el contribuyente se encuentra satisfecho por la legislación en materia tributaria que se aplica en nuestro país.



Fuente: Resultados de la encuesta del estudio de investigación realizado en Marzo 2017

Cuadro N° 07

Las arbitrariedades que se comenten por parte de los órganos de justicia incluyendo también a los legisladores contra los contribuyentes es por que actúan con una ilimitada función en el ejercicio de su potestad tributaria para legislar y/o administrar justicia.

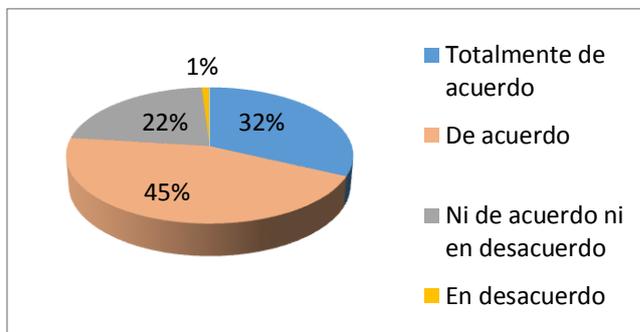
		Frequency	Percent
Valid	Totalmente de acuerdo	32	32,0
	De acuerdo	45	45,0
	Ni de acuerdo ni en desacuerdo	22	22,0
	En desacuerdo	1	1,0
	Total	100	100,0

Fuente: Resultados de la encuesta del estudio de investigación realizado en Marzo 2017

Según consulta efectuada a los entrevistados respecto de su opinión si las arbitrariedades que se comenten por parte de los órganos de justicia incluyendo también a los legisladores contra los contribuyentes es por que actúan con una ilimitada función en el ejercicio de su potestad tributaria para legislar y/o administrar justicia, se tiene que el 45% del total de la muestra opinan estar de acuerdo y el 32% totalmente de acuerdo. Sólo el 1% de la muestra se encuentra en desacuerdo.

Gráfico N° 07

Tacna: Opinión de usuarios del sistema tributario, si las arbitrariedades que se comenten por parte de los órganos de justicia incluyendo también a los legisladores contra los contribuyentes es por que actúan con una ilimitada función en el ejercicio de su potestad tributaria para legislar y/o administrar justicia.



Fuente: Resultados de la encuesta del estudio de investigación realizado en Marzo 2017

Cuadro N° 08

Las desigualdades que se comenten por parte de los órganos de justicia incluyendo también a los legisladores contra los contribuyentes es por falta de experiencia o conocimiento en el deber de sus funciones a su cargo.

		Frequency	Percent
Valid	Totalmente de acuerdo	50	50,0
	De acuerdo	48	48,0
	En desacuerdo	2	2,0
	Total	100	100,0

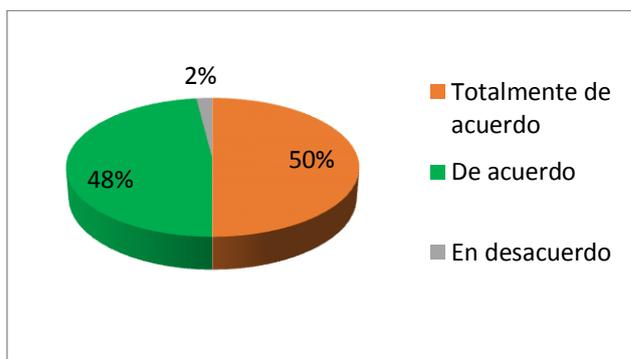
Fuente: Resultados de la encuesta del estudio de investigación realizado en Marzo 2017

Según consulta efectuada a los entrevistados respecto de su opinión si las desigualdades que se comenten por parte de los órganos de justicia incluyendo también a los legisladores contra los contribuyentes es por falta de experiencia o conocimiento en el deber de sus funciones a su cargo, se tiene que el 50% del total de la muestra opinan estar totalmente de acuerdo y el 48% de acuerdo. Sólo el 2% de la muestra se encuentra en desacuerdo.

Gráfico N° 08

Tacna: Opinión de usuarios del sistema tributario si las desigualdades que se comenten por parte de los órganos de justicia incluyendo también a los legisladores contra los

contribuyentes es por falta de experiencia o conocimiento en el deber de sus funciones a su cargo.



Fuente: Resultados de la encuesta del estudio de investigación realizado en Marzo 2017

Cuadro N° 09

De todo el tiempo que los contribuyentes tributarios han aportado al Estado Peruano de algún modo, se han encontrado afectados por la administración tributaria.

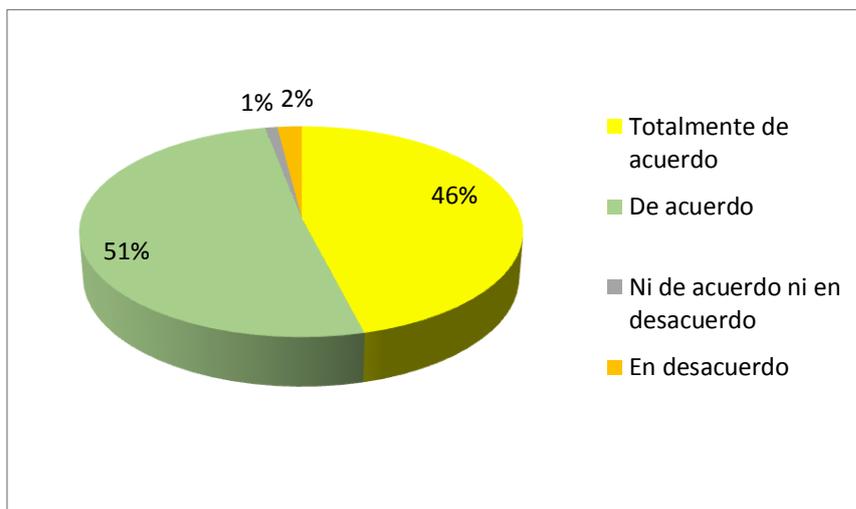
		Frequency	Percent
Valid	Totalmente de acuerdo	46	46,0
	De acuerdo	51	51,0
	Ni de acuerdo ni en desacuerdo	1	1,0
	En desacuerdo	2	2,0
	Total	100	100,0

Fuente: Resultados de la encuesta del estudio de investigación realizado en Marzo 2017

Según consulta efectuada a los entrevistados, respecto de su opinión si de todo el tiempo que los contribuyentes tributarios han aportado al Estado Peruano de algún modo, se han encontrado afectados por la administración tributaria, se tiene que el 51% del total de la muestra opinan estar De acuerdo y el 46% totalmente de acuerdo. Sólo el 2% de la muestra se encuentra en desacuerdo.

Grafico N° 09

Tacna: Opinión de usuarios del sistema tributario si de todo el tiempo que los contribuyentes tributarios han aportado al Estado Peruano de algún modo, se han encontrado afectados por la administración tributaria.



Fuente: Resultados de la encuesta del estudio de investigación realizado en Marzo 2017

Cuadro N° 10

Es aceptable realizar una enmienda a la Constitución que unifique la regulación general del derecho, aclarando la interpretación del principio de igualdad en relación al tema tributario, aunado al nombramiento expreso del principio de capacidad contributiva.

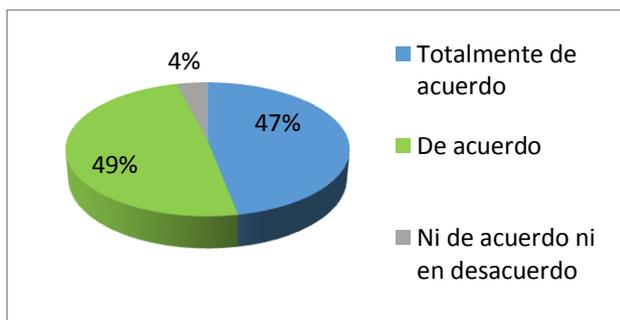
		Frequency	Percent
Valid	Totalmente de acuerdo	47	47,0
	De acuerdo	49	49,0
	Ni de acuerdo ni en desacuerdo	4	4,0
	Total	100	100,0

Fuente: Resultados de la encuesta del estudio de investigación realizado en Marzo 2017

Según consulta efectuada a los entrevistados respecto de su opinión si es aceptable realizar una enmienda a la Constitución que unifique la regulación general del derecho, aclarando la interpretación del principio de igualdad en relación al tema tributario, aunado al nombramiento expreso del principio de capacidad contributiva, se tiene que el 49% del total de la muestra opinan estar de acuerdo y el 47% totalmente de acuerdo. Sólo el 4% de la muestra se encuentra ni de acuerdo ni en desacuerdo.

Grafico N° 10

Tacna: Opinión de usuarios del sistema tributario, si es aceptable realizar una enmienda a la Constitución que unifique la regulación general del derecho, aclarando la interpretación del principio de igualdad en relación al tema tributario, aunado al nombramiento expreso del principio de capacidad contributiva, aceptarían esta propuesta.



Fuente: Resultados de la encuesta del estudio de investigación realizado en Marzo 2017

4.4 PRUEBA ESTADISTICA

HIPOTESIS PRINCIPAL

1) Formulación de la Hipótesis

$H_0 =$	El principio de igualdad en las leyes tributarias NO es ampliamente afectado por la imposición tributaria.
$H_1 =$	El principio de igualdad en las leyes tributarias es ampliamente afectado por la imposición tributaria.

- 2) **Nivel de Confianza:** Se trabajó con el nivel de significancia Alfa = 0,05 ó 5% que aprueba el grado de confiabilidad.
- 3) **Regla teórica para toma de decisión**
 - Si el Valor de Sig. Aproximada $p < 0.05$, entonces se Rechaza la Hipótesis Nula (H_0)
 - Si el Valor de Sig. Aproximada $p \geq 0.05$, entonces no se Rechaza la Hipótesis Nula (H_0)
- 4) **Estadística de contraste de Hipótesis**

- Se utilizó la prueba correlación R de Pearson para determinar si los factores del derecho a la igualdad influyen en la creación de leyes tributarias y como es vulnerado

Medidas simétricas

	Valor	Error típ. asint. ^a	T aproximada ^b	Sig. Aproximada p
Intervalo por R de Pearson intervalo	,331	,091	3,467	,001 ^c
Ordinal por ordinal Correlación de Spearman	,219	,099	2,226	,028 ^c
N de casos válidos	100			

a. Asumiendo la hipótesis alternativa.

b. Empleando el error típico asintótico basado en la hipótesis nula.

c. Basada en la aproximación normal.

5) Interpretación:

El Sig. Aproximada p (0.001) es menor que 0.05, entonces se rechaza la hipótesis nula; por lo tanto podemos afirmar con un 95% de probabilidad que:

El principio de igualdad en las leyes tributarias es ampliamente afectado por la imposición tributaria.

HIPOTESIS ESPECIFICA 1)**1) Formulación de la Hipótesis**

$H_0 =$	La imposición tributaria NO influye de manera negativa en la creación de leyes tributarias.
$H_1 =$	La imposición tributaria influye de manera negativa en la creación de leyes tributarias.

2) **Nivel de Confianza:** Se trabajó con el nivel de significancia Alfa = 0,05 ó 5% que aprueba el grado de confiabilidad.

3) Regla teórica para toma de decisión

- Si el Valor de Sig. Aproximada $p < 0.05$, entonces se Rechaza la Hipótesis Nula (H_0)
- Si el Valor de Sig. Aproximada $p \geq 0.05$, entonces no se Rechaza la Hipótesis Nula (H_0)

4) Estadística de contraste de Hipótesis

- Se utilizó la prueba correlación R de Pearson para determinar si el factor principio de igualdad influye en la creación de leyes tributarias

Medidas simétricas

	Valor	Error típ. asint. ^a	T aproximada ^b	Sig. Aproximada p
Intervalo por R de Pearson	,271	,100	2,785	,006 ^c
Ordinal por ordinal Correlación de Spearman	,192	,099	1,941	,055 ^c
N de casos válidos	100			

a. Asumiendo la hipótesis alternativa.

b. Empleando el error típico asintótico basado en la hipótesis nula.

c. Basada en la aproximación normal.

5) Interpretación:

El Sig. Aproximada p (0.006) es menor que 0.05, entonces se rechaza la hipótesis nula; por lo tanto podemos afirmar con un 95% de probabilidad que:

La imposición tributaria influye de manera negativa en la creación de leyes tributarias.

HIPOTESIS ESPECÍFICA 2)

1) Formulación de la Hipótesis

$H_0 =$	La igualdad en la ley NO es transgredida mayormente por la imposición tributaria.
$H_1 =$	La igualdad en la ley es transgredida mayormente por la imposición tributaria.

2) **Nivel de Confianza:** Se trabajó con el nivel de significancia Alfa = 0,05 ó 5% que aprueba el grado de confiabilidad.

3) Regla teórica para toma de decisión

- Si el Valor de Sig. Aproximada $p < 0.05$, entonces se Rechaza la Hipótesis Nula (H_0)
- Si el Valor de Sig. Aproximada $p \geq 0.05$, entonces no se Rechaza la Hipótesis Nula (H_0)

4) Estadística de contraste de Hipótesis

- Se utilizó la prueba correlación R de Pearson para determinar si el factor igualdad en la ley influye en la creación de leyes tributarias

Medidas simétricas

	Valor	Error típ. asint. ^a	T aproximada ^b	Sig. Aproximada p
Intervalo por R de Pearson	,258	,092	2,642	,010 ^c
Ordinal por ordinal Correlación de Spearman	,183	,096	1,842	,068 ^c
N de casos válidos	100			

a. Asumiendo la hipótesis alternativa.

b. Empleando el error típico asintótico basado en la hipótesis nula.

c. Basada en la aproximación normal.

5) Interpretación:

El Sig. Aproximada “p” (0.010) es menor que 0.05, entonces se rechaza la hipótesis nula; por lo tanto podemos afirmar con un 95% de probabilidad que:

La igualdad en la ley SI es transgredida mayormente por la imposición tributaria..

HIPOTESIS ESPECÍFICA 3)

1) Formulación de la Hipótesis

$H_0 =$	La igualdad ante la ley NO es vulnerada considerablemente por la imposición tributaria.
$H_1 =$	La igualdad ante la ley es vulnerada considerablemente por la imposición tributaria.

2) **Nivel de Confianza:** Se trabajó con el nivel significativo Alfa = 0,05 ó 5% que aprueba el grado de confiabilidad.

3) Regla teórica para toma de decisión

- Si el Valor de Sig. Aproximada $p < 0.05$, entonces se Rechaza la Hipótesis Nula (H_0)
- Si el Valor de Sig. Aproximada $p \geq 0.05$, entonces no se Rechaza la Hipótesis Nula (H_0)

4) Estadística de contraste de Hipótesis

- Se utilizó la prueba correlación R de Pearson para determinar si el factor igualdad ante la ley influye en la creación de leyes tributarias

Medidas simétricas

	Valor	Error típ. asint. ^a	T aproximada ^b	Sig. Aproximada p
Intervalo por R de Pearson	,125	,073	1,243	,021 ^c
Ordinal por ordinal Correlación de Spearman	,093	,098	,922	,359 ^c
N de casos válidos	100			

a. Asumiendo la hipótesis alternativa.

b. Empleando el error típico asintótico basado en la hipótesis nula.

c. Basada en la aproximación normal.

5) Interpretación:

El Sig. Aproximada “p” (0.021) es mayor que 0.05, entonces no se rechaza la hipótesis nula; por lo tanto podemos afirmar con un 95% de probabilidad que:

La igualdad ante la ley SI es vulnerada considerablemente por la imposición tributaria.

CONTRASTACION Y COMPARACION DE LAS HIPOTESIS EN EL TRABAJO OPERACIONAL

Para determinar como la imposición tributaria influye ampliamente en la creación de las leyes tributarias, primero se debe hacer un análisis al derecho a la igualdad, del cual se puede evidenciar nace de un principio, el conocido principio de igualdad, ésta exige que situaciones económicamente iguales sean tratadas de la misma manera puesto que la capacidad económica que se manifiesta es la misma. Por lo tanto se puede decir que todos los sujetos son iguales para el legislador a la hora de establecer los tributos. Pero naturalmente la igualdad exige un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales. Cuanto mayor sea la riqueza de un individuo, mayor ha de ser la cantidad con la que ha de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Sólo así se soportan de igual forma las cargas tributarias por los distintos contribuyentes.

Es necesario señalar, que existen dos maneras de ver el derecho a la igualdad, una la igualdad en la ley y otra la igualdad ante la ley, de las cuales se desprende la definición más exacta del principio a la igualdad.

CAPITULO V

5 CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

5.1 CONCLUSIONES

- 1) El principio de Igualdad constituye uno de los principios rectores de la justicia tributaria en nuestro país, reconocido tanto por la doctrina nacional como por el propio Tribunal Constitucional. No obstante, se ha demostrado que es ampliamente afectado por la ilimitada potestad tributaria que algunos servidores públicos cometen respecto de la igualdad ante la ley incluida la igualdad en la ley.
- 2) La imposición tributaria influye negativamente cuando se actúa con una desmedida potestad tributaria, en cuanto a la creación de las leyes tributarias se refiere, tal como se señala en la presente investigación. La Constitución no es un mero agregado de principios jurídicos, sino que ella misma señala un sistema de principios dotados de cierta jerarquía, por lo que las garantías del contribuyente no deben verse aisladamente, sino enhebradas cada una con las demás normas.
- 3) Según la presente investigación se puede comprobar que la igualdad en la ley es mayormente transgredida por la imposición tributaria, esto se debe a una serie de erróneas mal interpretaciones que se da a los principios tributario recogidos en la Constitución, debido a una falta de capacitación o mejor orientación a los legisladores de acuerdo con el respeto a los límites de su potestad tributaria para

legislar.

- 4) Finalmente cabe señalar que la igualdad ante la ley es vulnerada considerablemente por la imposición tributaria tal y como lo corrobora la sentencia expedida por el Tribunal Constitucional, donde una vez más se puede apreciar la malinterpretación que se le da a un principio constitucional en materia tributaria como es el principio de igualdad sin conectarlo con otros principios tácitos que ahora merecen un lugar en el marco constitucional para evitar cualquier interpretación carente de sentido y en desmedida proporción a sus facultades como operadores públicos quienes encuentran un límite en la misma Constitución.

RECOMENDACIONES

1. Capacitar a los contribuyentes para que reclamen sus derechos afectados en materia tributaria y a todos los operadores públicos para que no transgredan el principio de igualdad tributaria, por lo que el Estado debe de crear todas las condiciones favorables para garantizar la protección del principio de igualdad y el derecho que los contribuyentes tienen, donde los aspectos de la seguridad jurídica deben de ser compatibles con la realidad nacional y estar dentro de un estándar internacional.
2. Se debe de crear una comisión descentralizada para evaluar el estado actual de la legislación y las controversias legales que vulneraron y vulneran al principio de igualdad en el ámbito tributario, con la finalidad de desarrollar un programa que coadyuve a corregir en el futuro las erradas interpretaciones y la falta de aplicación de este principio tributario.
3. Al recoger la Constitución determinada visión de justicia y al derivar los principios de justicia tributaria material de la interpretación sistemática y unitaria de la misma, el criterio externo que permite controlar las opciones del legislador de un trato igual o diferenciado de determinadas situaciones, debe también extraerse del entramado constitucional.
4. Teniendo en cuenta estas consideraciones está claro que lo que necesita el Estado es un cambio generalizado es decir realizar una concreta y coherente reforma a la Constitución para unificar la regulación general del derecho en el país aclarando la interpretación del principio de igualdad centrandolo la idea que

los desiguales y los iguales deben ser tratados de una forma diferente, esto, aunado al nombramiento expreso del principio de capacidad contributiva.

5.2 SUGERENCIAS O PROPUESTAS

Para evitar una errada interpretación del marco constitucional lo que necesita el Estado es un cambio generalizado es decir realizar una concreta y coherente reforma a la Constitución para unificar la regulación general del derecho en el país aclarando la interpretación del principio de igualdad aunado al nombramiento expreso del principio de capacidad contributiva y de progresividad.

PROYECTO DE LEY

MODIFICATORIA DEL ARTICULO 74° DE LA CONTITUCION POLITICA DEL PERU

SOBRE EL PRINCIPIO DE IGUALDAD

Artículo Único: Modifíquese el artículo 74 de la Constitución Política del Perú, el mismo que quedara redactado en los siguientes términos:

Artículo 74° Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo.

Los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción, y con los límites que señala la ley. El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley; y **los de igualdad entendida como igualdad en la ley y ante la ley así como también el principio de capacidad contributiva, progresividad y**

respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio.

Las leyes de presupuesto y los decretos de urgencia no pueden contener normas sobre materia tributaria. Las leyes relativas a tributos de periodicidad anual rigen a partir del primero de enero del año siguiente a su promulgación.

No surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo.

I. EXPOSICION DE MOTIVOS:

Como es de conocimiento público en el Perú, actualmente se sigue vulnerando el principio de igualdad en materia tributaria por lo tanto debe ser modificado o regulado por cuanto afecta a los contribuyentes a nivel nacional.

Para ello se debe tener en cuenta lo siguiente que hay que distinguir dos momentos distintos en que se efectúa la actividad financiera del Estado. El primero consiste en la “potestad tributaria normativa” que fundamenta el derecho del Estado de postular normas generales y abstractas que prevén las contribuciones de los particulares, potestad que la doctrina mayoritariamente fundamenta en la soberanía del Estado y unos cuantos disidentes la justifican simplemente en el poder de imperio estatal, y el segundo se refiere a la “potestad de imposición” o potestad administrativa a través de cuyo ejercicio el ente público pretende concretamente la prestación tributaria de parte del sujeto pasivo, es decir, se alude a la potestad de la Administración Tributaria para aplicar las normas tributarias.

Ahora bien, ambas potestades se pueden reunir en el término “poder tributario del Estado”, poder que necesita ser regulado para que no se cometan abusos en contra del contribuyente y para que el mismo Estado no atente contra los ingresos que lo mantienen. Es así, como surge la inquietud de buscar en qué forma se puede realizar una justa distribución de las cargas tributarias y a la vez limitar dicho poder, planteándose en forma directa el tema de la justicia tributaria.

II. EFECTOS DE LA REFORMA:

La propuesta busca la modificación del Artículo 74° de la Constitución Política del Perú, a fin de regular la potestad tributaria del Congreso y de la Administración tributaria al momento de elaborar y aprobar normas que resulten muchas veces injustas para los contribuyentes, por cuanto, no se volverá a vulnerar el principio de igualdad en materia tributaria.

III. ANALISIS COSTO BENEFICIO:

La aplicación de la presente modificatoria del Artículo 74° de la Constitución Política del Perú, no irrogara costo alguno al Estado Peruano. Por el contrario, su entrada en vigencia beneficiara a la sociedad en su conjunto.

Tacna, 28 de abril del 2017.

APORTE CIENTIFICO DEL INVESTIGADOR

Al existir una carencia de una ecuánime potestad tributaria, que actué en concordancia con los límites previstos por la Constitución, los que son denominados como los principios constitucionales tributarios y aquellos que se encuentren implícitos, se puede deducir que esta carencia se debe a diversos factores como la falta de cumplimiento a lo establecido en la norma, falta de preparación para ejercer un cargo como autoridad legislativa, falta de interpretación de la norma o tal vez falta de una adecuada sanción para aquel legislador que incumpla con ejercer debidamente su función según lo reglamentado. Lo cual se podría deducir de una causa fundamental que se debe a la escasa preparación y capacitación con la que cuentan los legisladores para ejercer su respectiva función.

Por lo que se debe de evaluar la gestión legislativa a través de la creación de un órgano específico del Estado para examinar el estado actual de la legislación y las controversias legales que vulneraron y vulneran al principio de igualdad en el ámbito tributario, con la finalidad de desarrollar un programa que coadyuve a corregir en el futuro las erradas interpretaciones y la falta de aplicación de este principio tributario.

Esta instancia evaluadora debe ser una organización permanente o través de comisiones que formen parte de un poder público ya que existen ciertas responsabilidades y deberes que recomiendan no distanciar no distanciar esta función del sector público.

Siguiendo la línea del Derecho comparado en otros Estados la manera de evaluar es a través de comisiones que se vinculan al Congreso de la Republica y otra comisión

al Poder Ejecutivo. Ahora bien estas comisiones no son asesores de investigación de la norma antes de ser creada sino son entes encargados de evaluar las leyes ya creadas según las facultades de ambos poderes del Estado, estas comisiones son fiscalizadoras de la adecuada producción normativa que debe darse en beneficio de una sociedad para regularla de acuerdo a los principios constitucionales. Toda esta institucionalidad permite crear un ambiente de permanente evaluación de las regulaciones vigentes que promueve una constante y enriquecedora mirada crítica constructiva.

La evaluación de las leyes en vigencia es un instrumento necesario para legislar con eficiencia. Un adecuado proceso de evaluación permitirá determinar si la ley cumple los objetivos originales, si requiere de algunos ajustes o si su aplicación genera más costos que beneficios. También permitirá avanzar en futuros perfeccionamientos y aprender de experiencias pasadas.

Cabe señalar que en cuanto a la deficiencia al interpretar algunos principios constitucionales es porque no se menciona de manera explícita los principios que conectan a otros en materia tributaria por ejemplo la delimitación del contenido del principio de capacidad contributiva y de los demás principios de justicia tributaria se refiere a la derivación de su contenido del entramado constitucional. Particularmente, en el caso de la doctrina de los países tratados, al ser positivizado en sus Constituciones el principio de capacidad contributiva en Italia y el de capacidad económica en España, varios autores indican que se elimina de una vez por todas el problema de la ambigüedad y del contenido abstracto de la capacidad contributiva o capacidad económica, y se crea una categoría jurídica con características propias independientemente del significado de dicho principio en la Ciencia Financiera.

Los principios fundamentales del ordenamiento constitucional cumplen una función cualificante de la fuerza económica, referencia a la cual se vincula el del principio de capacidad contributiva pero que no agota su significado. Así, la capacidad

contributiva no es cualquier manifestación de riqueza, sino sólo aquella fuerza económica que deba juzgarse idónea para concurrir a los gastos públicos, a la luz de las fundamentales exigencias económicas y sociales acogidas en la Constitución. Idea que también se expresa en España, que concuerda con las reflexiones indicadas.

La idea de fondo es que la justicia tributaria no es una categoría autónoma e independiente de la concepción general de la justicia que en un determinado momento o lugar prevalezca, no siendo más que su especificación en el campo tributario. Por lo tanto, la determinación de los principios debe hacerse sobre la base de una interpretación sistemática de la Constitución que se trate.

Como bien ha sido señalado, la justicia tributaria corresponde a una especificación de la concepción de justicia que recoge la Constitución, es a ella a la que debe acogerse todo intérprete del Derecho y no especular respecto a su significado o tratar de derivar el contenido de sus principios de campos teóricos diferentes al jurídico. Una Constitución que contemple implícita o expresamente los principios de justicia tributaria le da pleno valor jurídico, ya que su finalidad consiste en limitar el ejercicio del poder tributario del Estado y a la vez otorgar garantías fundamentales al contribuyente. Al derivar el contenido de los principios de justicia tributaria de la Constitución se espera darles un carácter vinculante, de tal manera que al dictar el legislador la normativa tributaria ordinaria, no altere los criterios impuestos por la Constitución. Por lo que para delimitar su contenido, es necesario realizar una interpretación sistemática y finalista de las normas constitucionales que consagran derechos económicos y sociales y definir qué se entiende por riqueza calificada en la Constitución.

El método procedente para interpretar la Constitución, es hacer siempre prevalecer el contenido teleológico de la Constitución, sea en tanto instrumento de gobierno, sea en tanto restricción de poderes. Este método se llama dinámico, según el

cual las normas genéricas de la Constitución sólo determinan un contorno o marco dentro del cual caben diversas soluciones posibles que se ofrecen a elección de los intérpretes especialmente legisladores y jueces, quienes deben optar por la que estimen más adecuada a las necesidades de la vida contemporánea, por lo que se interpreta no la Constitución en abstracto sino la Constitución en concreto, que pone a los principios y preceptos en relación directa con las circunstancias actuales de la vida.

Respecto del principio de igualdad frente a la imposición tributaria, es preciso señalar el error conceptual en la aplicación e interpretación del principio de igualdad legal en las controversias tributarias. En otras palabras hay errores en la concepción de los jueces cuando un contribuyente alega en proceso que su derecho a la igualdad en el ámbito tributario ha sido vulnerado, muchas veces los jueces erran al resolver la controversia por una desacertada interpretación de este principio.

Atendiendo a estas consideraciones está claro que lo que necesita el Estado es un cambio generalizado es decir realizar una concreta y coherente reforma a la Constitución para unificar la regulación general del derecho en el país aclarando la interpretación del principio de igualdad centrandolo la idea que los desiguales y los iguales deben ser tratados de una forma diferente, esto, aunado al nombramiento expreso del principio de capacidad contributiva.

BIBLIOGRAFIA

- 1) Aguiló Regla, J. (2003). *Sobre la Constitución del Estado constitucional*". En: *Constitución: problemas filosóficos*. Madrid: Edición a cargo de Francisco J. Laporta, Ministerio de la Presidencia, Secretaría General Técnica, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales (CEPC).
- 2) Altamirano, Alejandro C. (2012) *Derecho Tributario parte general*. (1° edición) Argentina: Marcial Pons.
- 3) Bravo Cucci, J. (2003) *Fundamentos de Derecho Tributario*. (1° ed.) Perú: Palestra Editores.
- 4) Casado Ollero G. (Marzo). Los fines no fiscales de los tributos en. *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, volumen (XLI), 455.
- 5) Casás, J. O. (2002) *Revista Jurídica de Buenos Aires Derechos Humanos y Tributación*. Facultad de Derecho Universidad de Buenos Aires, *Lexis Nexis Abeledo Perrot*, 426.
- 6) Casás, J. O. (diciembre 1997) El principio de igualdad en el Estatuto del Contribuyente (Paralelo entre el pensamiento del maestro uruguayo Ramón Valdés Costa y la doctrina y jurisprudencia de la República Argentina. *Revista Latinoamericana de Derecho Tributario*, N° 3, 72- 73.
- 7) Código tributario, Título Preliminar, Norma IV
- 8) Constitución Política del Perú 1993, Artículo 74
- 9) Cors Meya, F. X. (1991) *Los principios de justicia tributaria en la L.G.T., Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda*. Madrid: Ministerio de Economía y Hacienda - Instituto de Estudios Fiscales.
- 10) De Otto, I. (1999). *Derecho Constitucional, Sistema de fuentes*. España: Editorial Ariel S.A.

- 11) Delgado Pacheco, A. y Fonseca Capdevila, E. (2008). *Principio de Igualdad y Residencia fiscal*. Madrid: Villar Ezcurra, M. Estudios jurídicos.
- 12) Durán Rojo, L. (2006). *La noción del deber constitucional de contribuir. Un estudio introductorio en: Libro Homenaje a Armando Zolezzi*. Lima: Palestra.
- 13) Duran Cabre, Jose M. (2010). *Teoría General de la Imposición Tributaria*. España: Universidad de Barcelona.
- 14) García Pelayo, M. (1991). *Obras Completas*, Tomo II. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales.
- 15) García Pelayo, M. (1991). *Obras Completas*, Tomo II. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales. pp. 1599- 1600.
- 16) García Vizcaíno, C. (1996). *Derecho Tributario, Consideraciones económicas y jurídicas. Análisis de la legislación, doctrina y jurisprudencia*, Tomo I. Buenos Aires: Ediciones Depalma.
- 17) García Vizcaíno, C. (1999). *Derecho Tributario Consideraciones económicas y jurídicas*. Buenos Aires: De palma.
- 18) Gómez Velásquez, G. (2010). *Tratamiento Fiscal de las Asociaciones en Participación*. México: Lagos de Moreno.
- 19) Häberle, P. (2003). *El Estado Constitucional, Instituto de Investigaciones Jurídicas*. México: UNAM.
- 20) Hernández Valle, R. (1993). *El Derecho de la Constitución*, (1° ed.) San José: Editorial Juricentro, p. 197.
- 21) Hernández Valle, R. (1993). *El Derecho de la Constitución*. (1° edición) San José: Editorial Juricentro.
- 22) Iglesias Ferrer, C. (2000) *Derecho Tributario Dogmática general de la tributación*. Perú: Gaceta Jurídica.
- 23) Iglesias Ferrer, C. (2000) *Derecho Tributario Dogmática general de la tributación*. (1° Edición). Perú: Gaceta Jurídica.
- 24) Landa Arroyo, C. (2006). *Los principios tributarios en la Constitución de 1993 Una perspectiva constitucional. En: Jurisprudencia y Doctrina Constitucional Tributaria, Tribunal Constitucional, Centro de Estudios Constitucionales*, Lima: Gaceta Jurídica, Universidad Nacional Mayor de San Marcos.
- 25) Lejeune Valcárcel, E. (1978) *Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria en Seis Estudios sobre Derecho Constitucional e*

- Internacional Tributario*. España: Editorial de Derecho Financiero, Editoriales de Derecho Reunidas.
- 26) Lejeune Valcárcel, E. (1978). *Aproximación al principio constitucional de igualdad Tributaria*. España: Editorial de Derecho Financiero, Editoriales de Derecho Reunidas.
- 27) Lejeune Valcárcel, E. (1980) *Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria, En Seis Estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero.
- 28) Página web del CIAT - Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, Historia de la Tributación en el Perú.
- 29) Pérez De Ayala, J. L. y González, E. (1994). *Derecho Tributario I*. Salamanca: Ediciones Plaza Universitaria.
- 30) Pérez De Ayala, J. L. y González, E. (1994). *Los límites a la potestad tributaria normativa del Estado en: Derecho Tributario I*. España: Ediciones Plaza Universitaria.
- 31) Pont Mestres, M. Principio constitucional de capacidad económica y ordenamiento tributario. *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, 1095 -1096.
- 32) Rodríguez Bereijo, A. (2011). *Igualdad tributaria y tutela constitucional - Un estudio de jurisprudencia*. Madrid: Marcial Pons.
- 33) Rodríguez Oconitrillo, P. (1998). *Curso de Derecho Constitucional Económico*. Costa Rica: Universidad para la Cooperación Internacional.
- 34) Sainz De Bujanda, F. (1963). *Reflexiones sobre un sistema de Derecho Tributario español, Hacienda y Derecho*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- 35) Sáinz De Bujanda, F. (1964). *Teoría jurídica de la exención tributaria, en XI Semana de Estudios de Derecho Financiero*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero.
- 36) Sainz De Bujanda, F. (1993). *Lecciones de Derecho Financiero*. (Décima edición) Madrid: Universidad Complutense, Facultad de Derecho, Sección de publicaciones.
- 37) Sainz de Bujanda, F. (Ed.). (1985) *Sistema de Derecho financiero*. España: Fernando Sainz de Bujanda.
- 38) Sanabria Ortiz, R. (2001). *Derecho Tributario e Ilícitos Tributarios*. (5ta edición) Lima: Editorial Gráfica Horizonte.

- 39) Sanabria Ortiz, R. (2001). *Derecho Tributario e Ilícitos Tributarios*. (5ta edición) Lima: Editorial Gráfica Horizonte.
- 40) Sánchez Serrano, L. (1997). *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Constitucional I*. Madrid: Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A.
- 41) Sentencia del Tribunal Constitucional Exp. N° 001-2004-AI/TC, Sentencia del Tribunal Constitucional Exp. N° 033-2004-AI/TC
- 42) Sentencia del Tribunal Constitucional Exp. N° 04178-2011-PA/TC, Sentencia del Tribunal Constitucional Exp. N°0053-2004-AI/TC
- 43) Sentencia del tribunal Constitucional Exps. N° 001-2004-AI/TC y 002-2004-AI/TC (Acumulados), Numeral 49.
- 44) Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 2302-2003-AA/TC, de 13 de abril de 2005, FFJJ 18, contra la aplicación del Impuesto a los Juegos establecido por la Ley de Tributación Municipal y el Impuesto Selectivo al Consumo que grava los juegos de azar y las apuestas.
- 45) Spisso, R. (1991). *Derecho Constitucional Tributario*. Buenos Aires: Ediciones Depalma.
- 46) Torrealba Navas, A. (1993) El control de constitucionalidad de los derechos económicos y sociales a través de principios de justicia financiera material. *Revista IVSTITIA*, Costa Rica 16-20.
- 47) Torrealba Navas, A. (marzo 1993) El control de constitucionalidad de los derechos económicos y sociales a través de principios de justicia financiera material. *Revista IVSTITIA*, Costa Rica 21-25.
- 48) Torrealba Navas, A. y Rodríguez Vindas, R. (1992). Importancia de la incorporación de principios de justicia tributaria en las constituciones políticas. *Revista IVSTITIA*, Costa Rica, 14.
- 49) Torrealba Navas, A. y Rodríguez Vindas, R. (mayo 1992). Importancia de la incorporación de principios de justicia tributaria en las constituciones políticas. *Revista IVSTITIA*, Costa Rica, 15.
- 50) Torrealba Navas, A. y Rodríguez Vindas, R. (mayo 1992). Importancia de la incorporación de principios de justicia tributaria en las constituciones políticas. *Revista IVSTITIA*, volumen, N° 65, p. 145.
- 51) Torrealba Navas, Adrián; p.157 y ss.
- 52) Ver Durán Rojo, L. y Mejía Acosta, M. (marzo 2004). El deber de contribuir. *Revista Análisis Tributario*, Volumen XVII, N°194, pp. 3.

- 53) Villegas, H. (2005). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. (9° edición) Buenos Aires: Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma.
- 54) Zippelius, R. (1987). *Estado de Derecho*. México: UNAM.

ANEXOS

MATRIZ DE CONSISTENCIA

TÍTULO: El Principio de Igualdad y la imposición tributaria – Tacna 2004-2016

RESPONSABLE: Mazuelos Portugal, Ana Luz

PROBLEMA	OBJETIVOS	HIPÓTESIS	MARCO TEÓRICO	VARIABLES E INDICADORES	METODOLOGÍA
<p>PROBLEMA PRINCIPAL</p> <p>¿De qué manera el principio de igualdad en las leyes tributarias es afectado por la imposición tributaria?</p> <p>PROBLEMAS SECUNDARIOS</p> <p>1. ¿De qué modo la imposición tributaria influye en la creación de leyes tributarias?</p> <p>2. ¿En qué nivel la <i>igualdad en la ley</i> es transgredida por la imposición tributaria?</p> <p>3. ¿En qué nivel la <i>igualdad ante la ley</i> es vulnerada por la imposición tributaria?</p>	<p>OBJETIVO GENERAL</p> <p>Demostrar que la imposición tributaria afecta ampliamente al principio de igualdad en las leyes tributarias.</p> <p>OBJETIVOS ESPECÍFICOS</p> <p>1. Determinar como la imposición tributaria influye en la creación de leyes tributarias</p> <p>2. Comprobar en qué nivel <i>la igualdad en la ley</i> es transgredida por la imposición tributaria</p> <p>3. Determinar en qué nivel <i>la igualdad ante la ley</i> es vulnerada por la imposición tributaria.</p>	<p>HIPÓTESIS GENERAL</p> <p>El principio de igualdad en las leyes tributarias es ampliamente afectado por la imposición tributaria.</p> <p>HIPÓTESIS ESPECÍFICAS</p> <p>1. La imposición tributaria influye de manera negativa en la creación de leyes tributarias.</p> <p>2. La igualdad en la ley es transgredida mayormente por la imposición tributaria.</p> <p>3. La igualdad ante la ley es vulnerada considerablemente por la imposición tributaria.</p>	<p>-Análisis histórico del derecho tributario</p> <p>-Estudio de legislación nacional.</p> <p>-Estudio de la doctrina internacional</p> <p>-Estudio de la doctrina nacional</p> <p>- Análisis de los principios tributarios.</p> <p>-Principio de igualdad tributaria</p> <p>-Potestad tributaria.</p>	<p>HIPÓTESIS GENERAL Variable Independiente (X) X1. El principio de Igualdad Indicadores: - Principio de Igualdad - Igualdad en la Ley - Igualdad ante la ley</p> <p>Variable Dependiente (Y) Y1. La imposición tributaria Indicadores: - Principio tributarios - Potestad tributaria - Límites al ejercicio de la potestad tributaria</p> <p>HIPÓTESIS ESPECÍFICAS X1. La imposición tributaria Indicadores: -Prohibición de distinciones arbitrarias a un mismo hecho generador.</p> <p>X2 La Igualdad en la ley Indicadores: - Legislación - Dirigida al legislador</p> <p>X3 La igualdad ante la ley Indicadores: - Dirigida a los órganos de justicia</p>	<p>- Tipo de Investigación Básica</p> <p>- Nivel de Investigación -Descriptivo -Comparativo -Causal</p> <p>- Método -Deductivo -Histórico -Comparativo</p> <p>- Técnicas de Recolección de Información -Encuesta</p> <p>- Instrumentos -Fichas bibliográficas -Expedientes -Encuesta</p> <p>- Fuentes -Bibliográficas -Normas - Jurisprudencia</p>

ENCUESTA A LOS CONTRIBUYENTES

La encuesta es anónima. Escoja la opción que a su criterio es la óptima y marque con un aspa (x) en el recuadro correspondiente. Se agradece su valiosa colaboración.

1) El significado del principio de igualdad (consagrado en el artículo 74 de nuestra Constitución) en materia tributaria se relaciona como un ente rector que evita arbitrariedades para los contribuyentes.

- a) Totalmente de acuerdo b) De acuerdo c) Ni de acuerdo ni en desacuerdo
d) En desacuerdo e) Totalmente en desacuerdo

2) Es adecuada e idónea la participación del Congreso de la República en la creación de leyes tributarias desde el año 2002 hasta la actualidad.

- a) Totalmente de acuerdo b) De acuerdo c) Ni de acuerdo ni en desacuerdo
d) En desacuerdo e) Totalmente en desacuerdo

3) El significado de capacidad contributiva en materia tributaria se asocia con los ingresos que genera el contribuyente para ser sometido al pago de tributos que le corresponda.

- a) Totalmente de acuerdo b) De acuerdo c) Ni de acuerdo ni en desacuerdo
d) En desacuerdo e) Totalmente en desacuerdo

4) El concepto de igualdad ante la ley en materia tributaria está dirigido a los órganos de justicia (administrativa o jurisdiccional), a fin de cautelar la imparcialidad al momento de aplicar las normas tributarias.

- a) Totalmente de acuerdo b) De acuerdo c) Ni de acuerdo ni en desacuerdo
d) En desacuerdo e) Totalmente en desacuerdo

5) La noción de igualdad en la ley relacionada al tema tributario es un instrumento rector que sirve para que los legisladores eviten cometer arbitrariedades al momento de emanar una norma tributaria impidiendo generar desigualdades entre los contribuyentes que se encuentran dentro de un mismo hecho generador.

- a) Totalmente de acuerdo b) De acuerdo c) Ni de acuerdo ni en desacuerdo
d) En desacuerdo e) Totalmente en desacuerdo

6) El contribuyente se encuentra satisfecho por la legislación en materia tributaria que se aplica en nuestro país.

- a) Totalmente de acuerdo b) De acuerdo c) Ni de acuerdo ni en desacuerdo
d) En desacuerdo e) Totalmente en desacuerdo

7) Las arbitrariedades que se comenten por parte de los órganos de justicia incluyendo también a los legisladores contra los contribuyentes es por que actúan con una ilimitada función en el ejercicio de su potestad tributaria para legislar y/o administrar justicia.

- a) Totalmente de acuerdo b) De acuerdo c) Ni de acuerdo ni en desacuerdo
d) En desacuerdo e) Totalmente en desacuerdo

8) Las desigualdades que se comenten por parte de los órganos de justicia incluyendo también a los legisladores contra los contribuyentes es por falta de experiencia o conocimiento en el deber de sus funciones a su cargo.

- a) Totalmente de acuerdo b) De acuerdo c) Ni de acuerdo ni en desacuerdo
d) En desacuerdo e) Totalmente en desacuerdo

9) De todo el tiempo que los contribuyentes tributarios han aportado al Estado Peruano de algún modo, se han encontrado afectados por la administración tributaria.

- a) Totalmente de acuerdo b) De acuerdo c) Ni de acuerdo ni en desacuerdo
d) En desacuerdo e) Totalmente en desacuerdo

10) Es aceptable realizar una enmienda a la Constitución que unifique la regulación general del derecho, aclarando la interpretación del principio de igualdad en relación al tema tributario, aunado al nombramiento expreso del principio de capacidad contributiva.

- a) Totalmente de acuerdo b) De acuerdo c) Ni de acuerdo ni en desacuerdo
d) En desacuerdo e) Totalmente en desacuerdo