

UNIVERSIDAD NACIONAL DE CAJAMARCA

ESCUELA DE POSGRADO



UNIDAD DE POSGRADO DE LA FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS POLÍTICAS

PROGRAMA DE DOCTORADO EN CIENCIAS

TESIS:

**INVALIDEZ JURÍDICA DEL IMPUESTO PREDIAL E IMPUESTO AL PATRIMONIO
VEHICULAR MÍNIMOS REGULADOS EN LA LEY DE TRIBUTACIÓN MUNICIPAL**

Para optar el Grado Académico de

DOCTOR EN CIENCIAS

MENCIÓN: DERECHO

Presentada por:

M.Cs. LUIS ELÍ CÉSPEDES PAISIG

Asesor:

Dr. SAÚL ALEXANDER VILLEGAS SALAZAR

Cajamarca, Perú

2023

COPYRIGHT © 2023 by
LUIS ELÍ CÉSPEDES PAISIG
Todos los derechos reservados

UNIVERSIDAD NACIONAL DE CAJAMARCA

ESCUELA DE POSGRADO



UNIDAD DE POSGRADO DE LA FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS POLÍTICAS

PROGRAMA DE DOCTORADO EN CIENCIAS

TESIS APROBADA:

INVALIDEZ JURÍDICA DEL IMPUESTO PREDIAL E IMPUESTO AL PATRIMONIO VEHICULAR MÍNIMOS REGULADOS EN LA LEY DE TRIBUTACIÓN MUNICIPAL

Para optar el Grado Académico de

DOCTOR EN CIENCIAS

MENCIÓN: DERECHO

Presentada por:

M.Cs. LUIS ELÍ CÉSPEDES PAISIG

JURADO EVALUADOR

Dr. Saúl Alexander Villegas Salazar
Asesor

Dr. Jorge Luis Salazar Soplapuco
Jurado Evaluador

Dr. Glenn Joe Serrano Medina
Jurado Evaluador

Dra. Alondra Albaledy Quiroz Tirado
Jurado Evaluador

Cajamarca, Perú

2023



Universidad Nacional de Cajamarca
LICENCIADA CON RESOLUCIÓN DE CONSEJO DIRECTIVO N° 080-2018-SUNEDU/CD
Escuela de Posgrado
CAJAMARCA - PERU



PROGRAMA DE DOCTORADO EN CIENCIAS

ACTA DE SUSTENTACIÓN DE TESIS

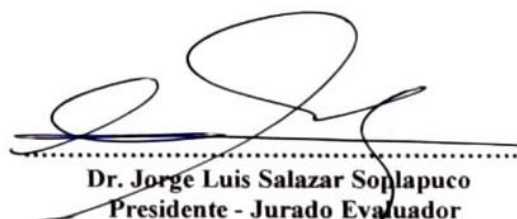
MENCIÓN: DERECHO

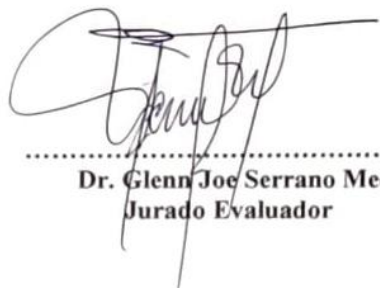
Siendo las 18 horas, del día 24 de marzo del año dos mil veintitrés, reunidos en el Auditorio de la Escuela de Posgrado de la Universidad Nacional de Cajamarca, el Jurado Evaluador presidido por el **Dr. JORGE LUIS SALAZAR SOPLAPUCO**, **Dr. GLENN JOE SERRANO MEDINA**, **Dra. ALONDRA ALBALEDY QUIROZ TIRADO** y en calidad de Asesor el **Dr. SAÚL ALEXANDER VILLEGAS SALAZAR**. Actuando de conformidad con el Reglamento Interno de la Escuela de Posgrado y el Reglamento del Programa de Doctorado de la Escuela de Posgrado de la Universidad Nacional de Cajamarca, se inició la SUSTENTACIÓN de la tesis titulada: **INVALIDEZ JURÍDICA DEL IMPUESTO PREDIAL E IMPUESTO AL PATRIMONIO VEHICULAR MÍNIMOS REGULADOS EN LA LEY DE TRIBUTACIÓN MUNICIPAL**; presentada por el Maestro en Ciencias, Mención en Tributación **LUIS ELÍ CÉSPEDES PAISIG**.

Realizada la exposición de la Tesis y absueltas las preguntas formuladas por el Jurado Evaluador, y luego de la deliberación, se acordó A PRO BONO con la calificación de Diecisiete (17) Excelente la mencionada Tesis; en tal virtud, el Maestro en Ciencias, Mención en Tributación **LUIS ELÍ CÉSPEDES PAISIG**, está apto para recibir en ceremonia especial el Diploma que lo acredita como **DOCTOR EN CIENCIAS**, de la Unidad de Posgrado de la Facultad de Derecho y Ciencias Políticas, Mención **DERECHO**.

Siendo las 19:50 horas del mismo día, se dio por concluido el acto.


.....
Dr. Saúl Alexander Villegas Salazar
Asesor


.....
Dr. Jorge Luis Salazar Soplapuco
Presidente - Jurado Evaluador


.....
Dr. Glenn Joe Serrano Medina
Jurado Evaluador


.....
Dra. Alondra Albalady Quiroz Tirado
Jurado Evaluador

A:

Lucía, mi pequeña gran motivación

TABLA DE CONTENIDOS

Dedicatoria	v
Tabla de Contenidos	vi
Lista de tablas	x
Lista de abreviaciones	xi
Resumen	xii
<i>Abstract</i>	xiii
Introducción	xiv
CAPÍTULO I: ASPECTOS METODOLÓGICOS	1
1.1. Problema de investigación	1
1.2. Justificación	8
1.3. Ámbito de investigación	12
1.4. Tipo de investigación	12
1.5. Hipótesis	13
1.6. Objetivos	14
1.7. Estado de la cuestión	15
1.8. Métodos de investigación	16
1.9. Técnicas de investigación	19
1.10. Instrumentos de investigación	19
CAPÍTULO II: MARCO TEÓRICO	20
2.1. Del positivismo jurídico al postpositivismo	20
2.1.1. Positivismo jurídico	20

2.1.2.	Postpositivismo jurídico o neoconstitucionalismo	24
2.1.3.	Breve crítica al postpositivismo y su alegada inaplicación en materia tributaria	33
2.2.	Validez de las normas	41
2.2.1.	Concepción de validez de las normas desde el enfoque del postpositivismo jurídico	41
2.2.2.	Concepto de validez de las normas en la doctrina tributaria	46
2.2.3.	Último párrafo del artículo 74 de la Constitución	50
2.3.	Estado social y democrático de derecho	54
2.3.1.	Del estado de derecho al estado constitucional de derecho	54
2.3.2.	Del estado social de derecho al estado social y democrático de Derecho	57
2.3.3.	Deber de contribuir y el principio de solidaridad como elementos del estado social y democrático de derecho	61
2.3.4.	Principio de solidaridad como razón subyacente de la política Tributaria	62
2.4.	Potestad tributaria del Estado y sus límites	65
2.4.1.	Potestad tributaria	65
2.4.2.	Principios tributarios como límites al ejercicio de la potestad tributaria	71
2.5.	Impuesto predial e impuesto al patrimonio vehicular	112
2.5.1.	Tipo de impuesto al que pertenecen	112
2.5.2.	Base imponible	116

2.5.3. Impuesto mínimo	118
CAPÍTULO III: CONTRASTACIÓN DE LA HIPÓTESIS	120
3.1. Contradicción entre el impuesto predial e impuesto al patrimonio vehicular mínimos con los derechos-principios tributarios	121
3.1.1. Contradicción con el derecho-principio tributario de igualdad	121
3.1.2. Contradicción con el derecho-principio tributario de capacidad contributiva estricta	128
3.1.3. Contradicción con el derecho-principio tributario de no confiscatoriedad	138
3.2. Inobservancia de la capacidad contributiva solidarística, por lo que los impuestos analizados no derrotan a la capacidad contributiva estricta	142
3.3. Desnaturalización de la capacidad contributiva solidarística como razón subyacente de la política tributaria	147
3.4. Transgresión de la concepción de la validez desde el enfoque del post positivismo jurídico	149
CAPÍTULO IV: PROPUESTA NORMATIVA QUE RESUELVA EL PROBLEMA DE VALIDEZ EXISTENTE	157
4.1. Medida de resolución propuesta	157
4.2. Propuesta legislativa	158
4.2.1. Título de la disposición	158
4.2.2. Parte expositiva o exposición de motivos	158
4.2.3. Análisis costo beneficio	162

4.2.4. Análisis de impacto de la vigencia de la norma en la legislación nacional	163
4.2.5. Fórmula legislativa	163
Conclusiones	166
Recomendaciones	169
Lista de referencias	170
ANEXOS	175
Anexo I: Ordenanzas Municipales que fijan el impuesto predial mínimo	175
Anexo II: Informe remitido por el SAT Cajamarca respecto del número de predios a los que se les generó el impuesto predial mínimo en el año 2022, con su respectivo impuesto predial global	179
Anexo III: Carta remitida por el SAT Lima respecto al número de predios y vehículos a los que se les generó el respectivo impuesto mínimo en el 2022	180
Anexo IV: Resumen estadístico de las Bases de Datos obtenidas de la Municipalidad Distrital de San Martín de Porres y la Municipalidad Distrital de Chorrillos	182
Anexo V: Carta remitida por el SAT Huamanga respecto al número de predios y vehículos a los que se les generó el respectivo impuesto mínimo en el 2022	183

LISTA DE TABLAS

Tabla 1: Paradigmas para diferenciar el positivismo del postpositivismo	26
Tabla 2: Diferencias entre Normas-Regla y Principios	29
Tabla 3: Manifestaciones de la Capacidad Contributiva	81

LISTA DE ABREVIACIONES

CPP:	Constitución Política del Perú.
CPC:	Código Procesal Constitucional
D.S.:	Decreto Supremo.
FJ:	Fundamento Jurídico
IGV:	Impuesto General a las Ventas
IP:	Impuesto Predial.
IPV:	Impuesto al Patrimonio Vehicular.
ITAN:	Impuesto Temporal a los Activos Netos.
ITF:	Impuesto a las Transacciones Financieras.
LTM:	Texto Único Ordenado de la Ley de Tributación Municipal.
MEF:	Ministerio de Economía y Finanzas.
SAT:	Servicio de Administración Tributaria.
STC:	Sentencia del Tribunal Constitucional.
TC:	Tribunal Constitucional.
T.U.O.:	Texto Único Ordenado.
UIT:	Unidad Impositiva Tributaria.

RESUMEN

La presente investigación busca Identificar los principales fundamentos jurídicos y filosófico que determinan la invalidez del impuesto predial y el impuesto al patrimonio vehicular mínimos, regulados en la Ley de Tributación Municipal; para ello se ha realizado una investigación de tipo básica, que se ha centrado en determinar la validez de las normas contenidas en los artículos 13 y 33 de la referida ley, y en el estudio de los principios tributarios reconocidos en el artículo 74 de la Constitución Política del Perú, alcanzando un nivel explicativo-propositivo. Se han Identificado tres fundamentos jurídicos que determinan la invalidez del impuesto predial y el impuesto al patrimonio vehicular mínimos regulados en la Ley de Tributación Municipal, los cuales son los siguientes: (i) existe una contradicción entre los citados tributos con los derechos-principios tributarios de igualdad, capacidad contributiva estricta y no confiscatoriedad; (ii) se advierte la inobservancia de la capacidad contributiva solidarística, por lo que los impuestos analizados no derrotan a la capacidad contributiva estricta; y, (iii) se desnaturaliza la capacidad contributiva solidarística que constituye la razón subyacente de la política tributaria. Por otra parte, se ha encontrado un fundamento filosófico que también nos lleva a determinar la invalidez de los tributos analizados; dicho fundamento está referido a que se transgrede la concepción de la validez desde el enfoque del post positivismo jurídico.

PALABRAS CLAVE: Impuesto predial, Impuesto al Patrimonio Vehicular, Impuesto Mínimo, Invalidez, Principios Tributarios Constitucionales.

ABSTRACT

This research seeks to identify the main legal and philosophical bases that determine the invalidity of the minimum property tax and the vehicle wealth tax, regulated in the Municipal Taxation Law; To this end, a basic investigation has been carried out, which has focused on determining the validity of the norms contained in articles 13 and 33 of the aforementioned law, and on the study of the tax principles recognized in article 74 of the Political Constitution of Peru, reaching an explanatory-propositional level. Three legal bases have been identified that determine the invalidity of the minimum property tax and the vehicle wealth tax regulated in the Municipal Taxation Law, which are the following: (i) there is a contradiction between the aforementioned taxes with the tax rights-principles of equality, strict contributory capacity and non-confiscation; (ii) the non-observance of the solidarity tax capacity is noted, so the taxes analyzed do not defeat the strict tax capacity; and, (iii) the solidaristic contributory capacity that constitutes the underlying reason for tax policy is distorted. On the other hand, a philosophical foundation has been found that also leads us to determine the invalidity of the taxes analyzed; this basis refers to the transgression of the conception of validity from the approach of legal post positivism.

KEY WORDS: *Property Tax, Vehicle Wealth Tax, Minimum Tax, Invalidity, Constitutional Tax Principles.*

INTRODUCCIÓN

Tanto el impuesto predial como el impuesto al patrimonio vehicular son impuestos que gravan el “patrimonio”, como manifestación de riqueza de las personas; por lo que el tributo que deben abonar los contribuyentes que ostenten este patrimonio deberá estar en función al valor de los bienes gravados, es decir los predios o vehículos; sin embargo, la LTM, en su artículo 13, faculta a las Municipalidades a establecer un monto mínimo a pagar por concepto del impuesto predial equivalente al 0.6% de la UIT vigente al 1 de enero del año al que corresponde el impuesto; por su parte, en su artículo 33 establece que el monto a pagar por concepto de impuesto al patrimonio vehicular, en ningún caso será inferior al 1.5% de la UIT vigente al 1 de enero del año al que corresponde el impuesto.

Al establecerse la posibilidad de que los contribuyentes cancelen un monto superior a aquel que deberían cancelar en función al valor de su patrimonio, se estaría afectando los principios de capacidad contributiva, igualdad y no confiscatoriedad; de igual manera se estarían afectando los derechos de libertad y de propiedad de los contribuyentes a los que se les aplica los impuestos mínimos en mención, en una clara vulneración de los preceptos contenidos en el artículo 74 de la Constitución Política del Perú.

Téngase presente que si bien el principio de capacidad contributiva no se encuentra reconocido expresamente en nuestra Carta Magna, el Tribunal Constitucional, en la Sentencia recaída en el Expediente N.º 2727-2002-AA/TC, reconoce que dicho principio se encuentra implícito en nuestra Constitución, y que se deriva del principio de igualdad en materia tributaria.

Los principios señalados constituyen límites al ejercicio de la potestad tributaria del Estado, los cuales encuentran sustento debido a que el Estado no podría utilizar los tributos como una forma de enriquecimiento afectando el derecho de propiedad de los ciudadanos; así como deberá respetar el derecho de todo ciudadano a tributar en función a las posibilidades económicas que posea y a las manifestaciones de riqueza que ostente.

Ante ello, en la presente investigación se efectuó un análisis e interpretación de los artículos 13 y 33 de la LTM, confrontándolos con los principios tributarios contenidos en el artículo 74 de la Constitución, a fin de poder identificar los principales fundamentos jurídicos y filosófico que determinan la invalidez de los impuestos mínimos regulados en los referidos artículos; habiéndose identificado tres fundamentos jurídicos que determinan la invalidez del impuesto predial y el impuesto al patrimonio vehicular mínimos regulados en la LTM, los cuales son los siguientes: (i) existe una contradicción entre los citados tributos con los derechos-principios tributarios de igualdad, capacidad contributiva estricta y no confiscatoriedad; (ii) se advierte la inobservancia de la capacidad contributiva solidarística la cual, en determinadas circunstancias, derrota a la capacidad contributiva estricta; y, (iii) se desnaturaliza la capacidad contributiva solidarística que constituye la razón subyacente de la política tributaria. Por otra parte, se ha encontrado un fundamento filosófico que también nos lleva a determinar la invalidez de los tributos analizados; dicho fundamento está referido a que se transgrede la concepción de la validez desde el enfoque del post positivismo jurídico.

Es común que las municipalidades utilicen los impuestos mínimos que faculta aplicar la LTM, y ello debido a que, evidentemente, genera una mayor recaudación; siendo que

mientras mayores ingresos tenga una municipalidad, dispondrá de mayores recursos para realizar obras que beneficien a la población de su jurisdicción; es decir, se afecta a unos cuantos para beneficiar a todos; sin embargo, la afectación realizada se dirige contra las personas que menos capacidad contributiva demuestran; con lo cual, aparte de contravenir los principios tributarios, se estaría yendo en contra de lo que busca la política tributaria del Estado. En ese contexto, la importancia de la presente investigación radica en que pretende que las normas que regulan el impuesto predial y el impuesto al patrimonio vehicular se encuentren conforme a la Constitución y, principalmente, no puedan constituir mecanismos de vulneración de los derechos de los contribuyentes de los referidos tributos.

La presente investigación ha sido dividida en tres capítulos, el primero referido a los aspectos metodológicos; en el segundo se ha desarrollado el marco teórico; y el tercero se ha destinado a la demostración de las hipótesis formuladas, realizando algunas conclusiones y recomendaciones.

Con relación al marco teórico, en el primer apartado se ha efectuado un breve análisis de la transición del positivismo jurídico al postpositivismo jurídico, reseñando la crítica que algunos doctrinarios en derecho tributario efectúan respecto a la inaplicación del postpositivismo jurídico en materia tributaria.

El segundo acápite está referido a la validez de las normas, analizándose la misma desde el enfoque del postpositivismo jurídico, así como la concepción de la validez de las normas en la doctrina tributaria, concluyéndose con un breve análisis del último párrafo del artículo 74 de la Constitución Política del Perú.

En el tercer apartado se ha desarrollado la transición del estado de derecho al estado constitucional de derecho y la del estado social de derecho al estado social y democrático de derecho; posteriormente, se ha estudiado el deber de contribuir y el principio de solidaridad como elementos del estado social y democrático de derecho.

En el cuarto apartado se ha desarrollado la potestad tributaria y los principios tributarios como límites al ejercicio de dicha potestad.

Finalmente, en el quinto apartado, se han analizado el impuesto predial y el impuesto al patrimonio vehicular, específicamente se ha determinado el tipo de impuesto al que pertenecen, la base imponible que en cada uno de ellos se debe utilizar a fin de establecer el monto del impuesto a pagar, y el impuesto mínimo que, respecto de cada uno de ellos, se ha regulado en la LTM.

CAPÍTULO I:

ASPECTOS METODOLÓGICOS

1.1. PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN

1.1.1. Contextualización o problemática

Es innegable que el orden jurídico peruano ha sufrido un proceso de “Constitucionalización”, en términos de Riccardo Guastini (citado por Aguiló Regla, 2018); y este fenómeno se puede advertir en la presencia de los factores detallados por dicho autor; así por ejemplo, nuestra Constitución, que es rígida, incorpora una relación de Derechos Fundamentales; prevé la Garantía Jurisdiccional de la Constitución; se ha reconocido una fuerza normativa vinculante a la Constitución, el texto Constitucional puede interpretarse de tal manera que se pueden extraer normas y principios; las normas constitucionales son susceptibles de aplicarse directamente; y se ha impuesto el modelo de interpretación de las Leyes conforme a la Constitución; sobre este último punto podemos sostener que, tal como lo señala Prieto Sanchis (2004, p. 51), “Detrás de cada precepto legal se puede adivinar siempre una norma constitucional que lo confirma o lo contradice”; en el mismo sentido, Kelsen (1991) señalaba que toda norma emana de otra norma, remitiendo su origen último a una norma hipotética

fundamental¹ que vendría a ser una hipótesis o presuposición trascendental necesaria para poder postular la validez del Derecho²; para Hart (1992), esta norma fundamental es una “regla de reconocimiento”, la cual no deriva su validez de otras normas; sino que es una norma que existe por la aceptación que los jueces hacen de ellas para distinguir las reglas que forman parte del ordenamiento jurídico.

Este neoconstitucionalismo, o post positivismo, que ha sido adoptado por el Tribunal Constitucional Peruano, en su condición de máximo intérprete de la Constitución, deja de lado el paradigma del “imperio de la Ley” y adopta un paradigma de que nos encontramos ante un Estado de Derecho que es, en definitiva, un “Estado Constitucional”; en esa medida, reconoce que no solo existen reglas que se utilizan para solucionar los casos, sino que adicionalmente existen “principios” que permiten velar por la protección y promoción de ciertos bienes jurídicos. Por otra parte, este neoconstitucionalismo sostiene que si bien los conflictos de normas (cuando no hay una consistencia lógica entre dos normas, debido a que no es posible cumplir ambas simultáneamente) se resuelven mediante la exclusión de una de las normas (utilizando criterios de *lex superior*, *lex posterior* o *lex specialis*); sin embargo, además de evaluar dicha consistencia lógica, se debe recurrir a la noción de consistencia valorativa

¹ Esta norma, para Kelsen, viene a ser la *grundnorm*; y sostenía que todos los ordenamientos jurídicos dependen de una norma básica o primaria que presume el deber de los gobernados de obedecer a sus gobernantes.

² Kelsen situaba esa norma hipotética fundamental en el Derecho Internacional, de ahí que defendiese la primacía de este sobre los ordenamientos nacionales.

(las normas deben presentar una unidad de sentido o de propósitos prácticos); en tal sentido, ya no sólo se van a presentar conflictos entre normas, sino que también podrá existir conflictos entre principios, siendo que estos conflictos se resuelven mediante ponderación.

Bajo esa óptica, podemos sostener que la validez del impuesto predial e impuesto al patrimonio vehicular mínimos, recogidos en los artículos 13 y 33 de la LTM, debe analizarse en virtud del contenido de la Constitución Política del Perú; siendo que, al tratarse de “impuestos”, deben respetar el “principio” de Capacidad Contributiva. Ahora, existen casos en los que puede tolerarse que los tributos, en general, no observen el principio de Capacidad Contributiva, lo que se presenta en los casos en que tales tributos busquen proteger el principio de solidaridad; así, el Tribunal Constitucional ha reconocido la existencia de dos tipos de Capacidad Contributiva; una que denominamos “Capacidad Contributiva Estricta”, y que se deriva del artículo 74 de la Constitución Política del Perú; y la otra, que denominaremos, siguiendo a Michael Zavaleta Álvarez (2014), “Capacidad Contributiva Solidarística”, la que estaría conformada por el “Deber de Contribuir” y el “Principio de Solidaridad” en materia tributaria³; ambos, según el Tribunal Constitucional, se desprenden, de manera

³ En la Sentencia recaída en el Exp. N.º 004-2004-AI/TC, el TC considera que el deber de contribuir es una manifestación del deber de solidaridad que se encuentra consagrado implícitamente en la cláusula que reconoce al Estado de Derecho como un Estado Social de Derecho.

implícita, del Estado Democrático y Social de Derecho regulado en los artículos 43 y 44 de la Constitución⁴.

Con relación a la “Capacidad Contributiva Estricta”, podemos señalar que, según el Tribunal Constitucional, se desprende del principio de igualdad⁵ reconocido en nuestro texto Constitucional; siendo que ésta se yergue como uno de los principios fundamentales para alcanzar la justicia tributaria⁶. La Capacidad Contributiva Estricta constituye el pilar fundamental de la tributación; más aún cuando de impuestos se trata; ello toda vez que constituye el fundamento de los impuestos, mientras que únicamente es un elemento de graduación de las contribuciones y las tasas.

Por su parte, la “Capacidad Contributiva Solidarística” ha servido como sustento para afirmar que los tributos pueden ser utilizados como mecanismos que coadyuben a la redistribución de la riqueza y, por ende, a conseguir una sociedad más equitativa; ello incluso afectando al principio de Capacidad Contributiva Estricta.

Así por ejemplo, el TC ha señalado que “la búsqueda de una sociedad más equitativa, propia del Estado Social y Democrático de Derecho, se logra justamente a través de varios mecanismos, entre los cuales la tributación juega un rol preponderante y esencial, pues mediante ella cada ciudadano, respondiendo a su capacidad contributiva, aporta parte de su riqueza para

⁴ El primer párrafo del artículo 43 de la Constitución Política del Perú precisa que “*La República del Perú es democrática, social, independiente y soberana*”; por su parte, el artículo 44 señala que es un deber del Estado el “*promover el bienestar general que se fundamenta en la justicia y en el desarrollo integral y equilibrado de la Nación*”.

⁵ Al respecto se puede revisar la Sentencia recaída en el Exp. N.º 033-2004-AI/TC

⁶ Ver la Sentencia recaída en el Exp. N.º 4014-2005-AA/TC

su redistribución en mejores servicios y cobertura de necesidades estatales”⁷; posteriormente manifiesta que “el Estado Social y Democrático de Derecho también es un Estado que lucha contra las desigualdades sociales; de ahí que, cuando con base en la solidaridad social se incluya a “terceros colaboradores de la Administración Tributaria”, justamente para menguar la desigualdad en el sostenimiento de los gastos públicos a causa de la evasión tributaria, este Tribunal entiende que la medida adoptada resulta idónea para dichos fines”⁸; llegando a considerar que el tributo surge “como presupuesto funcional del Estado Social (...) por su aptitud para producir un efecto de redistribución de rentas, compatible con los derechos y libertades constitucionales, al permitir detraer mayores recursos económicos de las economías privadas más favorecidas y menos (o incluso ninguno) de las menos favorecidas”⁹.

Hemos descartado que el fundamento para la implementación del impuesto predial e impuesto al patrimonio vehicular mínimos sea el utilizarlos como una norma antielusiva; en consecuencia, únicamente corresponde encontrar el fundamento de los mismos en la Capacidad Contributiva Solidarística; y, por ende, en el Estado Social de Derecho, toda vez que coadyuban a conseguir mayor recaudación, con lo cual el Estado puede obtener un efecto redistributivo mayor y, consecuentemente, un mayor bienestar general. Este argumento implica dejar de lado la Capacidad

⁷ STC Exp. 06089-2006-PA/TC; FJ 4,1,14

⁸ STC Exp. 06089-2006-PA/TC; FJ 4,2,22

⁹ STC Exp. 06089-2006-PA/TC; FJ 6

Contributiva Estricta, como efectivamente lo ha hecho el TC cuando ha enfrentado a la misma con la Capacidad Contributiva Solidarística¹⁰; habiendo optado por la derrotabilidad de la primera, al adoptar el paradigma del neoconstitucionalismo y usar la “fórmula del peso”¹¹ o ponderación; sin embargo, los anotados impuestos mínimos no cumplen con los objetivos del principio de solidaridad, por lo que, en su caso, la inobservancia al principio de Capacidad Contributiva Estricta, no se sustentaría en la Capacidad Contributiva Solidarística, por lo que no podría considerarse válida desde ningún punto de vista.

En tal sentido; si consideramos que los “principios” tributarios contenidos en la Constitución Política del Perú constituyen normas regla que deben ser aplicadas indefectiblemente cuando el Estado ejerce potestad tributaria, tanto el impuesto predial como el impuesto al patrimonio vehicular mínimos devendrían en inválidos, por contraponerse a una norma de mayor jerarquía.

¹⁰ Puede advertirse la derrotabilidad de la Capacidad Contributiva Estricta, al ser ponderada con la Capacidad Contributiva Solidarística, en las Sentencias del Tribunal Constitucional recaídas en los Expedientes N.º 0004-2004-AI/TC (Caso ITF), N.º 053-2004-PI/TC (Caso Arbitrios Municipales), N.º 3797-2006-PA/TC (Caso ITAN), y N.º 6089-2006-PA/TC (Caso Percepciones del IGV).

¹¹ Robert Alexy señala que “*En su versión completa, la fórmula del peso contiene, junto a las intensidades de las intervenciones en los principios, los pesos abstractos de los principios en colisión y los grados de seguridad de los presupuestos empíricos acerca de la realización y la falta de realización de los principios en colisión, ocasionadas por la medida en que se enjuicia*”.

1.1.2. Descripción del problema

El segundo párrafo del artículo 13 de la LTM, aprobado mediante D.S. N.º 156-2004-EF, precisa que “Las Municipalidades están facultadas para establecer un monto mínimo a pagar por concepto del impuesto [predial] equivalente a 0.6% de la UIT vigente al 1 de enero del año al que corresponde el impuesto.”; por su parte, el artículo 33 de la misma norma establece que “En ningún caso, el monto a pagar [por concepto de impuesto al patrimonio vehicular] será inferior al 1.5% de la UIT vigente al 1 de enero del año al que corresponde el impuesto.”

En primer lugar se tiene que tanto el IP como el IPV son impuestos que gravan el “patrimonio”, como manifestación de riqueza de las personas; por lo que el tributo que deben abonar aquellos que ostenten este patrimonio, deberá estar en función al valor de los bienes gravados, es decir los predios o los vehículos; sin embargo, al establecerse la posibilidad de que los contribuyentes cancelen un monto superior a aquel que deberían cancelar en función al valor de su patrimonio, se estaría afectando los principios de capacidad contributiva, igualdad y no confiscatoriedad, así como el derecho de propiedad, por la aplicación de los impuestos mínimos en mención, en una clara vulneración de los preceptos contenidos en la CPP.

En efecto, la parte *in fine* del segundo párrafo del artículo 74 de la CPP señala que “El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos

fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio.”; por su parte, en la STC recaída en el Expediente N.º 2727-2002-AA/TC se reconoce que el principio de Capacidad Contributiva se encuentra implícito en nuestra CPP, y se deriva del principio de igualdad en materia tributaria. Dichos principios constituyen límites al ejercicio de la potestad tributaria del Estado, y encuentran sustento debido a que éste no podría utilizar los tributos como una forma de enriquecimiento afectando el derecho de propiedad de los ciudadanos; así como deberá respetar el derecho de todo ciudadano a tributar en función a las posibilidades económicas que posea y a las manifestaciones de riqueza que ostente.

1.1.3. Formulación del problema

¿Cuáles son los principales fundamentos jurídicos y filosófico que determinan la invalidez jurídica del impuesto predial mínimo y el impuesto al patrimonio vehicular mínimo regulados en el T.U.O. de la Ley de Tributación Municipal?

1.2. JUSTIFICACIÓN

En el campo de la tributación municipal, se advierte que la regulación del impuesto predial mínimo y el impuesto al patrimonio vehicular mínimo podría conllevar una afectación de los derechos de los contribuyentes de dichos tributos; y, a su vez,

podría constituir una contravención a los principios tributarios contenidos en el artículo 74 de la Constitución Política del Perú, por lo que en aplicación del último párrafo del citado artículo, no deberían surtir efecto las regulaciones de los señalados impuesto mínimos.

Pese a lo indicado anteriormente, es común que las municipalidades utilicen los impuestos mínimos que faculta aplicar la LTM, y ello debido a que, evidentemente, genera una mayor recaudación; siendo que mientras mayores ingresos tenga una municipalidad, dispondrá de mayores recursos para realizar obras que beneficien a la población de su jurisdicción. Es decir, se afecta a unos cuantos para beneficiar a todos; sin embargo, la afectación realizada se dirige contra las personas que menos capacidad contributiva demuestran; con lo cual, aparte de contravenir los principios tributarios, se estaría yendo en contra de lo que busca la política tributaria del Estado.

Lo anterior se puede advertir en el hecho de que de las veinticinco (25) municipalidades provinciales de capital de departamento se ha encontrado que en siete (7) se han emitido ordenanzas municipales fijando el Impuesto Mínimo correspondiente al Impuesto Predial¹²; por su parte, en el departamento de Cajamarca se han encontrado a tres (3) municipalidades provinciales en las cuales

¹² Que serían las Municipalidades Provinciales de Amazonas, Cajamarca, Huánuco, Junín, Loreto, Moquegua y Tacna; mientras que las municipalidades de Huaraz, Abancay, Huamanga, Cuzco, Trujillo, Chiclayo, Coronel Portillo y la Municipalidad Metropolitana de Lima no habrían fijado el referido Impuesto Predial Mínimo; por su parte, en las municipalidades provinciales de Arequipa, Callao, Huancavelica, Ica, Tambopata, Pasco, Piura, Puno, Moyobamba y Tumbes no se ha podido verificar si fijaron o no el señalado Impuesto Mínimo, toda vez que no se encuentran publicadas la totalidad de las Ordenanzas Municipales que ha emitido su Consejo Municipal.

se habría fijado el referido Impuesto Mínimo¹³; mientras que en la provincia de Cajamarca habrían dos (2) municipalidades distritales que han fijado el Impuesto en cuestión¹⁴.

Como se evidencia, en la jurisdicción de las municipalidades provinciales y distritales en las que se ha establecido los montos mínimos regulados por la Ley de Tributación Municipal, existirían diversos contribuyentes del Impuesto Predial a los que se les estaría cobrando un importe en contravención con los principios regulados en el artículo 74 de nuestra Carta Magna.

Con relación a que la aplicación de los impuestos mínimos señalados puede utilizarse como mecanismo de incremento de la recaudación, podemos brindar, a modo de ejemplo, el caso de la Municipalidad Provincial de Cajamarca, en la que se ha verificado que para el año 2022 existen 25 220 (Veinticinco mil doscientos veinte) contribuyentes a los cuales se les ha generado el impuesto predial mínimo; siendo que el impuesto predial que les correspondía pagar en función al verdadero valor de su predio ascendía, en conjunto, a S/ 232 387,89, el cual es inferior al monto total generado en función al Impuesto Predial mínimo aprobado, el cual equivale a S/ 696 072,00.

¹³ Que serían, sin contar a la Municipalidad Provincial de Cajamarca. las Municipalidades Provinciales de Cutervo, San Ignacio y San Miguel, mientras que las Municipalidades Provinciales de Celendín, Contumazá y San Marcos no habrían fijado el referido Impuesto Predial Mínimo; por su parte, en las Municipalidades Provinciales de Cajabamba, Chota, Hualgayoc, Jaén, San Pablo y Santa Cruz no se ha podido verificar si fijaron o no el señalado Impuesto Mínimo, toda vez que no se encuentran publicadas la totalidad de las Ordenanzas Municipales que ha emitido su Consejo Municipal.

¹⁴ Que serían, sin contar a la Municipalidad Provincial de Cajamarca. las Municipalidades Distritales de Jesús y Los Baños del Inca, mientras que las demás Municipalidades Distritales, como son las de La Asunción, Chetilla, Cospán, La Encañada, Llacanora, Magdalena, Matara, Namora y San Juan, no se ha podido verificar si fijaron o no el señalado Impuesto Mínimo, toda vez que no se encuentran publicadas la totalidad de las Ordenanzas Municipales que ha emitido su Consejo Municipal.

En tal sentido, la presente investigación resulta conveniente toda vez que se determina cuáles son los fundamentos jurídicos y filosófico para sostener que los referidos impuestos mínimos contravienen los principios tributarios contenidos en el artículo 74 de la Constitución Política del Perú y, por consiguiente, si dichos impuestos mínimos son inválidos; con ello, se busca que las normas que regulan el impuesto predial y el impuesto al patrimonio vehicular se encuentren conforme a la Constitución y, principalmente, no puedan constituir mecanismos de vulneración de los derechos de los contribuyentes de los referidos tributos.

Es trascendente, puesto que beneficiará a la comunidad jurídica con el valor teórico que reviste, al llenar un manifiesto vacío del conocimiento respecto a la problemática planteada y ofrecerá la posibilidad de estudios posteriores sobre el tema, así como, una propuesta a efectos de la aplicación de las reglas secundarias específicamente las reglas de cambio o modificación.

Finalmente, esta investigación revestirá un aporte a la dogmática del Derecho Tributario, pues servirá como fundamento a los operadores de la LTM, en especial a las municipalidades, a fin de que suspendan la emisión de ordenanzas mediante las cuales regulan, año tras año, la aplicación del impuesto predial e impuesto al patrimonio vehicular mínimos en su jurisdicción.

1.3. ÁMBITO DE INVESTIGACIÓN

Al ser una tesis dogmática, conforme al método de la misma, no cuenta con ámbito de investigación temporal y espacial; toda vez que el problema se sitúa en la argumentación jurídica y filosófica sobre la validez de normas vigentes.

1.4. TIPO DE INVESTIGACIÓN

1.4.1. De acuerdo al fin que persigue

La presente investigación es de tipo básica, toda vez que es una investigación teórica, que se ha centrado en determinar la validez de las normas contenidas en los artículos 13 y 33 de la LTM, relacionados con los impuestos mínimos, y en el estudio de los principios tributarios reconocidos en el artículo 74 de la Constitución Política del Perú.

1.4.2. De acuerdo al diseño de investigación

La presente investigación alcanza un nivel explicativo-propositivo, toda vez que no nos hemos limitado a determinar los fundamentos jurídicos y filosófico para sostener que el impuesto predial mínimo regulado en el segundo párrafo del artículo 13 de la LTM, y el impuesto al patrimonio vehicular mínimo regulado en el artículo 33 de la misma norma, son

inválidos por contravenir al artículo 74 de la Constitución Política del Perú y por afectar los derechos fundamentales de igualdad y propiedad; sino que hemos explicado los conceptos necesarios con la determinación de la validez de las normas, los impuestos mínimos y la naturaleza de los principios tributarios, ello a fin de comprender mejor el problema; posteriormente, proponemos la medida idónea a adoptar a efectos de eliminar el problema de validez de las referidas normas y resguardar los derechos de los contribuyentes de los tributos en cuestión.

1.4.3. De acuerdo a los métodos y procedimientos que se utilizan

La presente investigación es de tipo cualitativa, toda vez que la solución al problema de la invalidez de los impuestos mínimos contenidos en el T.U.O. de la Ley de Tributación Municipal se efectúa mediante la argumentación y fundamentación jurídica de la supremacía de los principios tributarios contenidos en el artículo 74 de la Constitución Política del Perú.

1.5. HIPÓTESIS

Los principales fundamentos jurídicos que determinan la invalidez jurídica del impuesto predial y el impuesto al patrimonio vehicular mínimos, regulados en el T.U.O. de la Ley de Tributación Municipal, son los siguientes:

- a. Presentan una contradicción con los derechos-principios tributarios de igualdad, no confiscatoriedad y capacidad contributiva estricta.
- b. Inobservancia de la capacidad contributiva solidarística, por lo que los impuestos analizados no derrotan a la capacidad contributiva estricta.
- c. Desnaturalización de la capacidad contributiva solidarística que constituye la razón subyacente de la política tributaria.

Por su parte, el principal, fundamento filosófico que determina la invalidez jurídica del impuesto predial y el impuesto al patrimonio vehicular mínimos, regulados en el T.U.O. de la Ley de Tributación Municipal, es el siguiente:

- a. Transgresión de la concepción de la validez desde el enfoque del post positivismo jurídico.

1.6. OBJETIVOS

1.6.1. Objetivo general

Identificar los principales fundamentos jurídicos y filosófico que determinan la invalidez del impuesto predial y el impuesto al patrimonio vehicular mínimos, regulados en el T.U.O. de la Ley de Tributación Municipal.

1.6.2. Objetivos específicos

- a. Explicar la contradicción existente entre el impuesto predial e impuesto al patrimonio vehicular mínimos, regulados en la LTM, con los derechos-principios tributarios de igualdad, no confiscatoriedad y capacidad contributiva estricta.
- b. Evidenciar que existe una inobservancia de la capacidad contributiva solidarística, por lo que los impuestos analizados no derrotan a la capacidad contributiva estricta.
- c. Acreditar que se desnaturaliza la capacidad contributiva solidarística que constituye la razón subyacente de la política tributaria.
- d. Explicar las razones por las que transgrede la concepción de la validez desde el enfoque del post positivismo jurídico.
- e. Elaborar una propuesta normativa que resuelva el problema de validez existente.

1.7. ESTADO DE LA CUESTIÓN

A la fecha de culminación de la presente tesis no se ha podido ubicar antecedentes investigativos en torno al problema que se ha identificado ni a la hipótesis formulada; tales como proyectos de investigación o tesis. Para ello se ha efectuado una búsqueda en el Registro Nacional de Trabajos de Investigación (RENATI) donde se han encontrado ochocientos noventa y siete (897) trabajos de

investigación relacionados con el impuesto predial, de los cuales setecientos cuatro (704) son investigaciones de pregrado, ciento setenta y ocho (178) son investigaciones para obtener el grado de maestro, y quince (15) son investigaciones para obtener el grado de doctor; asimismo, se han encontrado treinta y cuatro (34) trabajos de investigación relacionados con el impuesto al patrimonio vehicular, de los cuales veintinueve (29) corresponden a investigaciones de pregrado, tres (3) a investigaciones para obtener el grado de maestro, y dos (2) investigaciones para obtener el grado de doctor; sin embargo, dichos trabajos de investigación están centrados en analizar los factores de morosidad, la evasión tributaria, las formas de incrementar la recaudación, el control interno de los tributos señalados y los efectos de las exoneraciones y amnistías; siendo que ningún trabajo de investigación se centra en analizar la validez de las normas que regulan los referidos tributos.

1.8. MÉTODOS DE INVESTIGACIÓN

1.8.1. Genéricos

A. Inductivo-deductivo

Pues se partió del estudio de los principios tributarios contenidos en el artículo 74 de la Constitución Política del Perú, como premisa general y universal; asimismo se estudiaron los artículos 13 y 33 de la LTM, como

premisa particular; y a partir de la contraposición de ambas se extrajeron conclusiones sobre las afectaciones de las que podrían ser sujetos los contribuyentes de los Impuestos Predial y al Patrimonio Vehicular, a quienes se les aplique el impuesto mínimo.

B. Analítico-sintético

Debido a que se ha procedido con el estudio y examen del artículo 74 de la Constitución Política del Perú, el cual fue dividido en dos partes; la primera, aquella que contiene los principios tributarios; y la segunda, aquella que estipula que las normas dictadas en contravención de dicho artículo no surten efecto; a su vez, la primera parte fue descompuesta en cada uno de los principios tributarios, tanto explícitos como implícitos, para analizar cuándo se consideraría vulnerado cada uno de ellos. Posteriormente, se estudió los artículos 13 y 33 de la LTM, únicamente en la parte que regulan los impuestos mínimos, tanto predial como al patrimonio vehicular; ello a efectos de determinar si la referida norma se contrapone con lo establecido en la Constitución. Luego de analizar las normas señaladas en cada uno de sus componentes, se integraron en un todo que nos permitió establecer la validez de los impuestos mínimos reglados en la Ley de Tributación Municipal.

1.8.2. Propios del derecho

A. Dogmático

Toda vez que se efectuó un análisis e interpretación del contenido normativo de los artículos 13 y 33 de la LTM, tomando como base a los principios tributarios contenidos en el artículo 74 de la Constitución Política del Perú; con el objetivo de alcanzar una mejor comprensión de las referidas normas de la LTM, aplicarlas de manera correcta y perfeccionar el ordenamiento jurídico en el cual han sido insertadas.

B. Hermenéutico

Toda vez que se interpretó los artículos 13 y 33 de la LTM, tomando como base a los principios tributarios contenidos en el artículo 74 de la Constitución Política del Perú, con el fin de desentrañar y dar su verdadero valor y sentido jurídico expresado en dichas normas.

C. Argumentativo

Toda vez que se han expuesto razones lógicas con el objeto de persuadir sobre la validez de las conclusiones a las que se arribaron en la presente investigación.

1.9. TÉCNICAS DE INVESTIGACIÓN

1.9.1. Registro de datos

Se ha recopilado, de manera ordenada y detallada, la información que se obtenía del análisis de los artículos 13 y 33 de la LTM, así como del artículo 74 de la Constitución Política del Perú; de igual manera se recopiló lo que los estudiosos de la materia han desarrollado sobre las normas en cuestión, tanto en libros, revistas especializadas o cualquier otro medio.

1.9.2. Casuística

Se recopiló información de diversas administraciones tributarias locales, respecto al número de contribuyentes a los que se les cobra tanto el impuesto predial como el impuesto al patrimonio vehicular mínimos.

1.10. INSTRUMENTOS DE INVESTIGACIÓN

Se utilizaron la libreta de anotaciones y las fichas en sus diversas modalidades, preferentemente las fichas bibliográficas y de contenido: textuales y de resumen; las mismas que nos sirvieron para elaborar la bibliografía final, las citas correspondientes y anotar las ideas extraídas de la bibliografía correspondiente.

CAPÍTULO II:

MARCO TEÓRICO

2.1. DEL POSITIVISMO JURÍDICO AL POSTPOSITIVISMO

2.1.1. Positivismos jurídicos

Un tema de discusión amplio en el derecho, y que aún no ha sido agotado, es el referido a la relación existente entre moral y derecho; la primera corriente filosófica surgida, hace más de dos mil años, fue la del iusnaturalismo, la cual dominaba la concepción del derecho; pero en los dos últimos siglos esta concepción ha ido cediendo paso a una concepción iuspositivista del derecho, dominada por una visión del “imperio de la ley”; no obstante, esta concepción nuevamente ha ido cediendo terreno a aquella que propugna la constitucionalización de los órdenes jurídicos, a la cual se ha denominado como neoconstitucionalismo¹⁵ o post positivismo. Es pertinente partir desde una breve conceptualización del derecho; así, López Duran (2002), citando la definición de derecho que esboza Recasens Siches, sostiene que el derecho es el “conjunto de normas jurídicas que tienen como propósito regular la vida del ser humano en

¹⁵ Manuel Atienza (2014, pp. 2-3) hace notar las ambigüedades presentes en la utilización del término “neoconstitucionalismo”; ya que suele usarse para referirse a un fenómeno determinado, a la teoría del derecho que conceptualiza ese fenómeno, a una doctrina política o jurídica, a teorías o fenómenos constitucionales, o a fenómenos del ordenamiento jurídico en su conjunto; adicionalmente, se ha utilizado el prefijo “neo”, lo cual aumenta la confusión, toda vez que anteriormente a esta teoría o concepción no ha existido ninguna que se denomine “constitucionalismo”.

sociedad y que cumple valores” (p. 186); a partir de allí extrae tres elementos del derecho; así, cuando considera al derecho como un conjunto (sistema) de normas jurídicas, está concibiendo al derecho como una norma; cuando habla de que regula la vida del ser humano en sociedad, concibe al derecho como un hecho social; y, cuando afirma que las normas cumplen determinados valores, está considerando al derecho como valor. En tal sentido, la concepción del derecho como norma está relacionada con el iusnormativismo; la concepción del derecho como valor, está relacionada con el iusnaturalismo; y la concepción del derecho como hecho social, estaría relacionada con el iusrealismo o el iusmarxismo.

Isidoro Casanueva Sánchez (2019) identifica el surgimiento del positivismo a partir del siglo XVII, y considera que su auge empezó con la revolución francesa; asimismo, precisa que surgieron diversos tipos de positivismo: el legalista, el historicista, el analítico, el sociológico y el judicial; todos estos tipos de positivismo compartían una característica consistente en proyectar todo el conocimiento jurídico del derecho en el estudio del derecho positivo.

Lo fundamental del positivismo, señala, es que cuestiona al iusnaturalismo por diversas razones; tales como que el derecho, y las normas, puedan surgir de un orden natural; así también, se rechaza la existencia de principios éticos inmutables cuyo origen sea el hombre o la existencia de normas de validez universal; critica además la vaguedad de sus principios, el hecho de que no se garantiza la seguridad jurídica al no tener una forma

escrita, y, principalmente, su falta de obligatoriedad. En tal medida, el positivismo considera que las normas nacen de la voluntad del legislador, por lo que no hay más derecho que el derecho positivo, las normas jurídicas crean el orden jurídico; las normas deben cumplirse, aunque las normas sean injustas o inmorales.

Para Aníbal Torres Vásquez (2011, p. 110) “[e]l positivismo no admite otro Derecho que no sea el puesto por el hombre, o sea, el positivo. El Derecho es un producto histórico que se expresa mediante normas vigentes en determinado momento y lugar. (...) La ley jurídica deriva su fuerza obligatoria precisamente por ser ley y no de criterios subjetivos, generales y vagos de justicia”.

Más adelante, identifica tres características del positivismo jurídico: (i) La prohibición del juez de crear derecho; (ii) La prohibición del juez de negarse a fallar; y, (iii) La unidad completa y cerrada del orden jurídico; las dos primeras características se basan en la idea que la ley es clara, completa, sin lagunas ni contradicciones.

Bobbio afirma que el “positivismo jurídico” parte “de que el objeto de la ciencia jurídica es el derecho positivo; esto es algo diferente a afirmar que “no existe otro derecho que el derecho positivo”. El jurista que hace profesión de fe positivista no niega en general que exista un derecho ideal, natural o racional, sino que simplemente niega que sea derecho en la misma medida que lo es el derecho positivo” (citado por López, 2002, p. 194).

Rubén Zanabria (2014, p. 25) trata de resumir los planteamientos del positivismo jurídico, vinculándolos con el derecho tributario, en cuatro enunciados:

- a) El derecho positivo es todo, y todo el derecho positivo está constituido por las normas escritas (Constitución, Leyes, Decretos Legislativos del Poder Ejecutivo, reglamentos, resoluciones de los órganos administradores de tributos del Gobierno Central y/o de los fiscos municipales, etc.), tratados fiscales internacionales (convenios para evitar la doble imposición, tratados multilaterales andinos o europeos, etc.) y por la jurisprudencia (*Leading case*, precedentes, criterios reiterados, precedentes de observancia vinculante, etc.), como sostiene la *Analytical Jurisprudence* inglesa, una especie del positivismo jurídico del *Common Law*.
- b) Respeto al argumento de la autoridad.
- c) Carácter eminentemente estatal del derecho.
- d) Separación metodológica entre el derecho y los valores axiológicos (moral, deberes religiosos, etc.).

El derecho, en el positivismo jurídico, se separa de las concepciones morales, reconociéndole carácter jurídico únicamente a las normas emitidas por una autoridad con la potestad de emitir dichas normas; ello implica que se concentra en la forma de producción de las normas; por tal motivo, se puede afirmar que “el postulado del positivismo jurídico clásico es el *principio de la legalidad formal*, o, si se quiere, de *mera legalidad*, como metanorma de reconocimiento de las normas vigentes. Conforme a él, una norma jurídica, cualquiera que sea su contenido, existe y es válida en virtud, únicamente, de las formas de su producción” (cursiva de origen) (Ferrajoli, 2004, p. 66).

El positivismo jurídico tuvo plena vigencia hasta el fin de la segunda guerra mundial, ya que, a partir de dicho evento, se introduce en el Estado de

Derecho dos rasgos fundamentales: (i) constituciones rígidas, y (ii) el control externo de la constitucionalidad de las leyes; nos encontramos, entonces, ante el Estado Constitucional, o Estado Constitucional de Derecho; con el cual se introduce una nueva concepción del derecho, el neoconstitucionalismo o postpositivismo.

2.1.2. Postpositivismo jurídico o neoconstitucionalismo

Para Jiménez Cano (2008) el neoconstitucionalismo es un tipo de positivismo, al cual denomina positivismo crítico. Dicho autor sostiene que la principal diferencia entre el positivismo jurídico y el neoconstitucionalismo se encuentra en el concepto de validez o existencia de las normas; para el positivismo, la validez de las normas se centra en la comprobación de su existencia, sin detenerse a analizar la validez de su contenido o el concepto de justicia; por su parte, el neoconstitucionalismo condiciona la validez de las normas a su contenido de acuerdo con los principios sustanciales y los derechos fundamentales positivizados en la constitución.

Para Manuel Atienza (2014, p. 3) el neoconstitucionalismo se caracteriza porque adopta la prevalencia del primero de los términos en cada una de las siguientes oposiciones: “principios versus normas (reglas), ponderación versus subsunción, Constitución versus independencia del legislador, y jueces versus libertad del legislador”.

Por su parte, Miguel Carbonell y Leonardo García Jaramillo (2010), describen tres niveles de análisis en los que se enmarca el neoconstitucionalismo; el primero es el referido a los textos constitucionales, según el cual, las constituciones no se limitan a establecer competencias o separar los poderes públicos; sino que, por un lado, contienen normas materiales o sustanciales que condicionan la actuación del Estado, y, por el otro, contienen un catálogo de derechos fundamentales. El segundo nivel de análisis está relacionado con las prácticas jurisprudenciales, según el cual los jueces realizan su función bajo parámetros interpretativos de los principios constitucionales, la ponderación, la proporcionalidad, la razonabilidad, etc.; asimismo, deberán dotar de contenido normativo a los valores constitucionalizados; siendo que todo ello lleva a que el papel del juez sea más activo.

Por último, el tercer nivel de análisis está vinculado con los desarrollos técnicos; según este nivel de análisis, la doctrina no solo ayuda a comprender las nuevas constituciones y las nuevas prácticas jurisprudenciales; sino que ayuda a crearlas. Ahora, si bien estos elementos han estado presentes siempre, lo novedoso, que es lo que caracteriza al neoconstitucionalismo, es que estas tres características se presentan en común, compartiendo coordenadas de tiempo y espacio muy parecidas.

Josep Aguiló (2018) ensaya un decálogo de paradigmas que nos ayudan a diferenciar al positivismo del postpositivismo, en el cual presenta a este

último como una superación del primero; asimismo, precisa que la elección de las palabras utilizadas es discutible, pero lo importante radica en el reconocimiento de las implicaciones de cada uno de los esquemas conceptuales. En tal sentido, hemos resumido los paradigmas elaborados por el citado autor en el siguiente cuadro:

Tabla 1: Paradigmas para diferenciar el positivismo del postpositivismo

PARADIGMA	POSITIVISMO	POSTPOSITIVISMO
Reglas y principios	Las reglas son normas que correlacionan la descripción cerrada de un caso con una solución normativa; se privilegia los principios de legalidad y seguridad jurídica, lo cual se logra con normas cerradas que excluyen cualquier forma de deliberación o valoración.	Además de las reglas se debe considerar a los principios, los cuales dan sentido a las reglas, las que servirían para la promoción y protección de ciertos bienes jurídicos, y serían resultado del balance entre principios para el caso que ellas regulan.
Consistencia y coherencia normativa	Dos normas son consistentes cuando es posible aplicar ambas simultáneamente; en caso de conflicto, se excluye una regla usando criterios de <i>lex superior</i> , <i>lex posterior</i> , <i>lex specialis</i> .	Además de la consistencia se debe verificar la coherencia valorativa de las normas, lo cual se advierte cuando éstas presentan una unidad o sentido de propósitos prácticos. Los conflictos entre principios se resuelven mediante ponderación.
Relación entre derechos y deberes	Los derechos de un sujeto, o clase de sujetos, implican los deberes de otro u otros.	El reconocimiento de derechos justifica la imposición de deberes; pero la imposición de deberes no siempre justifica la titularidad de derechos.
Subsunción y ponderación	Se aplica la subsunción, mediante la cual se demuestra que el caso concreto a resolver encaja en el caso genérico descrito en la norma; los desajustes pueden ser problemas de calificación (hechos) o interpretación (normas).	Las reglas se subsumen, pero los principios exigen un razonamiento de ponderación que desemboca en la formulación de una regla que permita resolver el caso.
Actividad legislativa y judicial	El legislador crea el derecho y los jueces lo aplican; si al aplicar el derecho encuentran un caso en el que no hay una regla que lo	La ley no es creación <i>ex novo</i> del legislador, sino el desarrollo o concreción de principios constitucionales; y el razonamiento jurídico debe incorporar un

	resuelva, entonces crean la solución.	compromiso con los valores y fines constitucionales.
Validez de las normas	El derecho es creado y la existencia de las normas jurídicas depende de la ocurrencia de hechos contingentes de creación.	No todo el derecho está basado en fuentes; hay normas cuya validez no descansa en criterios formales, sino materiales, como normas implícitas o normas necesarias. Es posible que existan normas formalmente válidas y materialmente inválidas, ya que el derecho no puede ser visto solo como una expresión de racionalidad de tipo formal.
Tipología de los casos	Los casos jurídicamente relevantes se dividen en casos regulados o no regulados; y ello depende de si existe una regla aplicable y, por ende, que resuelva el caso.	Un caso es fácil cuando exige una simple aplicación de una regla del sistema, y la solución es consistente con otras reglas del sistema y coherente con los principios del mismo. Un caso es difícil cuando no se resuelve con la sola aplicación de una regla, sino que se requiere desplegar una intensa actividad deliberativa y justificativa.
Posición del jurista frente al derecho	El derecho es objetivable frente a los sujetos, por lo que estos pueden observarlo y describirlo.	El jurista no es un mero observador de un objeto acabado que existe fuera de él; sino que es un participante de una práctica social que con su discurso y sus acciones contribuyen al desarrollo y a la conformación de la misma.
Observación y práctica del derecho	El derecho se objetiva en normas y en actos; en tal sentido, es un objeto que se encuentra fuera de los sujetos que lo observan y lo usan.	La existencia, la estructura y los contenidos del derecho dependen radicalmente de las creencias de aquellos que usan el derecho.
Enseñanza del derecho	El derecho se objetiva en las reglas jurídicas, conocer el derecho es conocer sus normas, sus reglas.	Los principios jurídicos tienen un potencial explicativo y racionalizador del derecho muchísimo más alto que el de las reglas.

Fuente: Elaboración propia sobre la base de lo señalado por Josep Aguiló (2018, pp. 20-

33)

A. Normas Regla y Principios

Podemos considerar que los principios son preceptos con contenido axiomático que sustentan el ordenamiento jurídico y sirven de base para la creación de las normas que hay en él; si bien esta es una definición básica, existe una discusión extensa de qué debe entenderse por principios en el ámbito del derecho; así, por ejemplo

Ronald Dworkin usa el término principio en sentido genérico, para referirse a todo el conjunto de los estándares —que no son normas— que apuntan siempre a decisiones exigidas por la moralidad o impelentes de objetivos que han de ser alcanzados. Robert Alexy señala que los principios son mandatos de optimización que ordenan que algo sea realizado en la mayor medida posible dentro de las posibilidades jurídicas y reales existentes. Manuel Atienza dice que son normas de carácter muy general que señalan la deseabilidad de alcanzar ciertos objetivos o fines de carácter económico, social, político, etcétera, o bien exigencias de tipo moral. (Isla Montes, 2016, p.398)

En el desarrollo de la presente investigación se asumió que los principios tributarios, al haber sido incorporados a la Constitución Política del Perú, constituyen normas-reglas; para ello, es pertinente establecer las diferencias entre principios y normas-reglas; así, entre las más importantes podemos señalar las siguientes:

Tabla 2: Diferencias entre Normas-Regla y Principios

NORMAS – REGLAS	PRINCIPIOS
Se aplican de manera disyuntiva (todo o nada).	Son razones para decidir.
Se interpretan y se constata si el asunto planteado encaja o no en el supuesto de hecho que contempla.	Controlan (ampliando o limitando) las soluciones que se deducen del conjunto de normas.
El ordenamiento prevé o debe prever todas las excepciones posibles a la norma.	Los principios no pueden disponer de una cláusula de este género.
Constituyen razones perentorias para que el intérprete adopte la solución prevista en la misma, excluyendo toda posibilidad de deliberar por una mejor solución.	Constituyen razones de primer orden para resolver en un determinado sentido, cuya fuerza respecto de otras razones debe ser ponderada.

Fuente: Elaboración propia sobre la base de lo señalado por Prieto Sanchis (2013)

Las razones principales por las que se consideran a los “principios” tributarios como normas-reglas, es que, tal como sostiene Robert Alexy (Prieto, 2013), al tener tal condición únicamente se podría exigir, respecto de ellos, un cumplimiento pleno, pudiendo ser cumplidos o incumplidos; siendo que en caso de conflicto, éste se resolvería con la pérdida de validez de una de ellas; esto es, no podrían constituir en mandatos de optimización que requieran ser ponderados en cada caso concreto; así, tal como sostiene Dworkin (Prieto, 2013), si se da un conflicto entre dos normas, una de ellas no puede ser válida, ya que no

podemos señalar que una norma sea más importante que otra en el sistema.

Es pertinente señalar que los principios tributarios, al haber sido recogidos expresamente en el artículo 74 de la CPP, se habrían convertido en reglas vinculantes para el legislador, y, por ende, de ineludible cumplimiento; esto es así, toda vez que “los principios constitucionales, al ser la constitución rígida, y por ello mismo estar supraordinada a la ley, son absolutamente vinculantes para el legislador” (Guastini, 2018, p. 350)

Francisco Escribano (citado por Yacolca, 2010, p. 35) considera importante la formulación jurisprudencial de principios constitucionales, pero recalca la necesidad de acudir a principios constitucionalizados que trasciendan a los primeros, a fin de alcanzar un principio de optimización de la eficacia normativa de la Constitución, y con ello alcanzar resultados sólidos, racionalmente explicables y controlables; así, citando a Zagrebelsky, precisa la utilidad de diferenciar entre reglas y principios que toda Constitución contiene, debido a que “sólo los principios desarrollarán un papel propiamente constitucional, es decir, constitutivo del orden jurídico”. Concluye señalando que es necesario respetar el contenido esencial del derecho constitucional¹⁶, lo que

¹⁶ Se habla de un derecho de rango constitucional, toda vez que los principios constitucionales tributarios, aparte de ser límites a los poderes públicos, también constituyen derechos fundamentales de las personas; así, por ejemplo, en la STC recaída en el Expediente N.º 00042-2004-AI/TC se señaló que “los principios constitucionales tributarios son límites al ejercicio de la potestad tributaria, pero también son garantías de las personas frente a esa potestad” (FJ 3).

implica “que el contenido esencial será preservado de cualquier tipo de ponderación”.

Finalmente, los principios tributarios serán considerados en la presente investigación como “principios de carácter constitucional que van a resguardar que la carga tributaria sea justa y dotada de equidad con relación a los sujetos a los que va a afectar, como, asimismo, el respeto de derechos constitucionales de contenido económico social.” (Zavala, 1998, p. 16)

B. Derrotabilidad

En el presente trabajo se utilizó el concepto de derrotabilidad esbozado por Ángel Ródenas (2012), según el cual la derrotabilidad se presenta cuando el derecho exige que las reglas no sean tomadas como razones excluyentes¹⁷ en la base de la deliberación judicial. Este autor nos habla de tres tipos de derrotabilidad: (i) La derrotabilidad en el nivel de las prescripciones contenidas en las formulaciones de las reglas; (ii) La derrotabilidad en el nivel de las justificaciones subyacentes de las reglas; y, (iii) La derrotabilidad radical de las normas jurídicas.

¹⁷ Ángel Ródenas, apoyándose en Raz, señala que la razón excluyente lleva a prescindir del resultado al que llevaría una deliberación independiente por parte de juez sobre los argumentos en pro y en contra de realizar la acción dispuesta por la norma; es decir, una razón para excluir que el contenido de la resolución se fundamente en la apreciación por parte del órgano jurisdiccional de cuál fuera, atendiendo a los méritos del caso, la mejor resolución a dictar.

La derrotabilidad en el nivel de las prescripciones contenidas en las formulaciones de las reglas se presenta cuando las principales razones que respaldan la regla no son aplicables al caso (que serían considerados como casos fuera del alcance de la regla); o cuando, pese a que algunas de las principales razones en pro de la regla sean aplicables, existen otras razones que no han sido consideradas en el balance de razones que la regla contempla (aquí nos encontraríamos ante excepciones a la regla). En este tipo de derrotabilidad, la norma queda desplazada, toda vez que lo que se consigue es la no aplicación de la norma al caso concreto o a casos futuros semejantes.

La derrotabilidad en el nivel de las justificaciones subyacentes de las reglas se produce cuando a la luz de otros compromisos o juicios de prevalencia entre razones, que se hallan implícitos o explícitos en otras normas jerárquica o axiológicamente superiores del sistema jurídico y que son aplicables al caso en cuestión, se aprecia un error en el propio compromiso entre razones de primer orden que operan como justificación subyacente de la regla. En estos supuestos, la regla fracasa, tanto en estos casos como en los sucesivos, como razón para guiar la deliberación, produciéndose la nulidad de la norma.

Por último, la derrotabilidad radical de las normas jurídicas dependería de dos variables: (i) La existencia o no en el derecho de reglas de clausura respecto de la relevancia; lo que implica que la norma se acepta como una mera regla de la experiencia; esto indica que

solamente a partir de ella no es posible derivar ninguna solución concreta respecto de ningún caso particular, puesto que para llegar a establecerla siempre será necesario una evaluación, que por hipótesis no estaría guiada por criterio alguno proporcionado por el propio sistema normativo. Y, (ii) La existencia o no en el derecho de relaciones de preferencia preestablecidas para el caso de colisión entre dos normas. De la solución dada por el TC cuando a ponderado la Capacidad Contributiva Estricta con la Capacidad Contributiva Solidarística, advertimos que nos encontraríamos ante un caso de derrotabilidad en el nivel de las prescripciones contenidas en las formulaciones de las reglas; lo que ha originado que, para el caso concreto y para casos futuros similares, se deje de lado a la Capacidad Contributiva Estricta, prevaleciendo la Capacidad Contributiva Solidarística.

2.1.3. Breve crítica al postpositivismo y su alegada inaplicación en materia tributaria

Como hemos señalado, el aceptar que nos encontramos en un Estado Constitucional de Derecho implica reconocer un paradigma post positivista, el cual tiene como pilar principal el entender que en el ordenamiento jurídico no solo existen reglas, sino que también existen principios, los cuales permiten velar por la protección y promoción de ciertos bienes, o

valores, jurídicos como resultado de un balance o ponderación entre principios para cada caso que ellos regulan.

Entonces, la idea de “ponderación” es fundamental dentro del post positivismo, y de ella surgen algunas consideraciones adicionales, tales como que la ley ya no es una creación nueva, sino el desarrollo o concreción de los principios constitucionales; también pueden existir normas implícitas; existen casos que se resuelven con la sola aplicación de reglas (casos fáciles), mientras que otros casos (casos difíciles) exigen el despliegue de una intensa capacidad argumentativa y justificativa por parte del juez; en tal medida, los principios jurídicos tienen un potencial explicativo y racionalizador del Derecho muchísimo más alto que el de las reglas.

Éstas características del post positivismo ha hecho que surjan algunos opositores, entre los más acérrimos tenemos a Juan Antonio García Amado (2008), quien en un trabajo plantea cuatro tesis contra el post positivismo y en favor del positivismo jurídico; estas tesis se pueden resumir de la siguiente manera: (i) La ponderación no es autónoma debido a que su resultado depende de la interpretación de las normas constitucionales o legales que vengan al caso; (ii) Cuando los Tribunales Constitucionales ponderan, siguen utilizando el método interpretativo/subsuntivo; (iii) No hay diferencias relevantes entre reglas y principios, ni entre casos fáciles y difíciles; y, (iv) Todo caso puede ser presentado, decidido y fundamentado como caso de conflicto entre principios.

El maestro García Amado señala que, de conformidad con Alexy, la ponderación cuenta con tres subprincipios: idoneidad, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto. Respecto a la idoneidad sostiene que, por ella, se admite la vulneración de un derecho fundamental si es sólo para favorecer a otro derecho fundamental; pero para ello, hay que predecir qué derechos se van a enfrentar, y esta es una opinión valorativa que toma el intérprete. Así, entre una gama de derechos, el intérprete escoge entre varios y justifica razonadamente su elección; sin embargo, si la sentencia resulta convincente, es por los argumentos esgrimidos en ella, y no por la aplicación del subprincipio de idoneidad.

Por su parte, la necesidad como subprincipio de la ponderación, está condicionada por la voluntad o capacidad del juzgador para introducir alternativas de análisis comparativo entre derechos afectados positiva o negativamente por la acción normativa que se enjuicia, en tal sentido, una limitación de un derecho fundamental se juzga justificada, por la regla de necesidad, cuando el juez no se plantea, no incluye en su análisis, operaciones menos dañosas para ese derecho. Adicionalmente, la validez del juicio de necesidad está condicionada a que todos compartan determinados valores y a que no se introduzca un término de comparación nuevo.

Finalmente, por el subprincipio de proporcionalidad en sentido estricto, se tiene que mientras mayor sea el grado de afectación de un principio, mayor debe ser el grado de satisfacción de otro; sin embargo, este subprincipio

tiene su contenido en decisiones interpretativas previas; por lo cual, no se estaría ponderando principios o derechos, sino razones interpretativas, es decir razones para adscribir significados, o, de otro modo, razones para admitir que un particular se subsume en el universal.

Sobre la base de lo indicado, García Amado concluye que el método subsuntivo o el ponderativo son intercambiables en cada caso, ya sea de legalidad estricta o de constitucionalidad; y, por ende, ambos métodos pueden ser usados indistintamente por cualquier tribunal. Sostiene también, que toda norma puede ser presentada como regla o como principio, y ello depende del lenguaje y del esquema que se adopte a la hora de aplicarlas; siendo que tal elección es potestativa del intérprete, y no está determinada por ningún tipo de naturaleza ni de las normas, ni de los hechos.

Debe considerarse que el método interpretativo exige una argumentación expresa de las decisiones; mientras que en el método subsuntivo son las circunstancias precisas de un caso las que hacen que un derecho prevalezca sobre otro; pero tales circunstancias deben ser relevantes, y esto depende de la interpretación previa que se haga de la norma. Así, en el método ponderativo se mencionan las razones subyacentes, pero no se muestran los pasos del razonamiento; mientras que en el método subsuntivo/interpretativo se muestra la secuencia del razonamiento, pero no las razones que lo avalan; sin embargo, García Amado sostiene que el método subsuntivo resulta más apto para que los tribunales cumplan con

los requisitos de una argumentación exigente, pues en él se ven más claros los pasos en que la racionalidad exige argumentación expresa de las decisiones intermedias determinantes del resultado final.

En el campo específico del derecho tributario, algunos autores sostienen que se debe cambiar de paradigma, pasando del neoconstitucionalismo al positivismo; pero no debido a las razones esgrimidas por García Amado; sino debido a que no es posible aceptar que los principios tributarios puedan ser derrotados vía ponderación; más específicamente, sostienen que la Capacidad Contributiva Estricta no constituye un “principio”, y por ende no puede ser “ponderado”, debiendo aplicarse indefectiblemente al ser una regla.

Como ha señalado Rubén Zanabria Ortiz (2014), el ejemplo más común de ciencias bastiones del positivismo jurídico son el derecho Penal, el derecho Administrativo Sancionador y el derecho Tributario; y en ese sentido, sostiene que el neoconstitucionalismo se aplica a todo menos al Derecho Penal y al Derecho Tributario. La fuerte relación entre iuspositivismo y tributación conlleva a sostener que los “principios” tributarios reconocidos en el artículo 74 de la Constitución de manera explícita, así como aquellos que se derivan de manera implícita del mismo artículo, son, en definitiva, normas que deben aplicarse de todos modos, y no aceptan ser ponderadas; ello toda vez que dichas “normas” constituyen límites al ejercicio del poder tributario del Estado que otorgan certeza y certidumbre

institucional, desde el punto de vista de la sociedad civil y, a su vez, otorgan seguridad jurídica, desde el punto de vista jurídico-tributario.

Continúa afirmando que el neoconstitucionalismo mal importado genera un error metodológico; esto, debido a que los límites al ejercicio del poder tributario reconocidos en el artículo 74 de la CPP no pueden ser ponderados y dejados sin efecto, toda vez que, si bien son principios jurídicos, desde el momento en que se explicitan en el artículo 74, se tornan reglas imperativas de obligatorio cumplimiento por quienes ejercen el Poder Tributario; en cambio, la conclusión errada a la que se llega con el neoconstitucionalismo, “es que es preferible dejar de lado los límites al ejercicio del Poder Tributario, a fin de que la solidaridad prevalezca inderrotablemente, con lo cual se garantiza un mayor bienestar general y un efecto redistributivo mayor (...), [con lo cual] es más deseable sobre gravar al agente contribuyente, quien además ya tributa por otras hipótesis jurídicamente válidas, en lugar de gravar a otros contribuyentes que no tienen tal capacidad de ser proveedores sino, por el contrario, receptores de solidaridad” (Zanabria, 2014, p. 36).

Coincidimos con Michael Zavaleta Álvarez (2014), quien sostiene que las normas que no califican como “principios”, es decir, las normas “reglas” que están hechas para ser cumplidas, no se someten a la “fórmula del peso” o “ponderación”, se cumplen o no se cumplen y, obviamente, previo a su aplicación se “interpretan” a la luz de todos los métodos posibles del ordenamiento jurídico, empero, “nunca se ponderan”.

Ahora, si bien el artículo 74 de la Constitución reconoce una serie de “principios” tributarios, este *nomen iuris* establecido en la Carta Magna, no debe llevar a confundir su verdadera naturaleza, debiendo entenderse que dichos preceptos son, en realidad, “normas reglas”, en virtud de que la propia Constitución los ha reconocido como un mandato imperativo que el propio Estado debe cumplir¹⁸. Sin perjuicio de ello, si el que la Constitución misma haya denominado a estos preceptos como “principios”, y ello conlleva a que existan dudas de si se trata de una “regla” o un “principio”, debería considerárselo como una “regla”; así, García Figueroa, citado por Zavaleta Álvarez (2014), denomina a este fenómeno como “principialización de la regla”, con lo cual se debe a lo más “ratificar” el hecho de que ante todo es una “regla”, aun cuando su esencia no queda clara, y en tal sentido se debe aplicar y punto, es decir, no se debe ni puede “ponderar”.

Sobre este punto, coincidimos con Rubén Zanabria Ortiz (2014), cuando sostiene que desde el momento en que los “principios tributarios” se explicitan en el artículo 74, se tornan reglas imperativas de obligatorio cumplimiento por los detentadores del Poder Tributario; no pudiendo ser ponderados, debido a que se llega a la conclusión errada de que es preferible dejar de lado los límites al ejercicio del Poder Tributario, a fin de

¹⁸ Así, por ejemplo, el último párrafo del artículo 74 de la Constitución Política del Perú prescribe que “*No surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo*”; lo cual constituye una orden expresa a que el Estado, al momento de ejercer Potestad Tributaria, respete los denominados “principios tributarios”, bajo sanción de invalidez de las normas dictadas.

que la solidaridad prevalezca inderrotablemente, con lo cual se garantiza un mayor bienestar general y un efecto redistributivo mayor.

Finalmente debemos afirmar que no es posible sostener la derrotabilidad de la Capacidad Contributiva Estricta vía “ponderación”, toda vez que se trata de una “regla” que limita el poder tributario del Estado; siendo irrazonable sostener que el Estado puede limitar, vía ponderación, los límites que la propia Constitución le ha puesto¹⁹; toda vez que, afirmar que el Estado puede violar los límites que la Constitución le ha impuesto implica sostener que el Estado puede violar la Constitución. Debe precisarse que, el que la Capacidad Contributiva Estricta permanezca inderrotable no implica que el Estado Constitucional de Derecho se vaya a ver afectado; ya que este propugna la relevancia de los intereses generales, pero también reconoce y protege el derecho de propiedad, siendo que el tributo no niega dicho reconocimiento sino, por el contrario, coexiste respetándolo.

¹⁹ Este razonamiento podría llevar a concluir que en materia tributaria todo puede ser derrotado vía ponderación; así por ejemplo, en un caso particular, el Tribunal Constitucional consideró que es un órgano facultado a ejercer potestad tributaria positiva, y por ende creó aranceles, dejando de lado el mandato Constitucional contenido en el artículo 74 de que los aranceles únicamente pueden ser creados por el Poder Ejecutivo mediante Decreto Supremo; al respecto puede consultarse la Sentencia recaída en el Expediente N.º 3116-2009-PA/TC.

2.2. VALIDEZ DE LAS NORMAS

2.2.1. Concepción de validez de las normas desde el enfoque del postpositivismo jurídico

El concepto de validez de las normas es uno de los que más discusiones ha generado en la doctrina, por su importancia; podemos señalar que “[l]a validez normativa es característica definitoria del concepto de derecho. Sin validez no hay norma, sin norma no hay derecho, por ende, sin validez no se puede hablar de sistema de derecho positivo” (Moussallem, 2012, p. 205).

El TC ha señalado, en la sentencia recaída en el Expediente N.º 010-2002-AI/TC, que la validez de una norma “depende de su coherencia y conformidad con las normas que regulan el proceso (formal y material) de su producción jurídica”. En la misma línea, Bravo Cucci considera que la validez es una característica de las normas, que presupone la ausencia de vicios en su configuración (2010).

La validez de una norma está relacionada con su facultad de generar efectos jurídicos, y, por ende, si debe cumplirse o no; lo cual está estrechamente relacionado con la idea de vigencia de la norma. Los criterios que tomar en cuenta para determinar si una norma es válida, varían dependiendo de la concepción jurídica que se adopte. Así, por ejemplo, la validez de las normas puede estar relacionada con la

constatación de las facultades que ostentaba su emisor, es decir si se encontraba facultado a emitirla; o si se siguió el procedimiento establecido para introducir la norma en el ordenamiento jurídico; sin perjuicio de ello, también se podría determinar la validez de las normas en función a si su contenido se encuentra acorde con lo establecido por normas de mayor jerarquía, tanto explícitas como implícitas, las cuales establecen un contenido valorativo que debe observar toda norma.

En el presente apartado, vamos a identificar los criterios utilizados para determinar la validez de las normas desde el enfoque postpositivista, o neoconstitucionalista. Josep Aguiló (2018) enseña que desde el enfoque postpositivista se reconoce que dentro del ordenamiento jurídico no solamente existen normas cuya validez descansa en criterios formales; sino que el derecho se ha sustantivado; en tal sentido, pueden existir normas implícitas o normas necesarias. Respecto de las primeras, su validez se determina en función con su coherencia valorativa con otras normas del sistema que son formalmente válidas. En cuanto a las normas necesarias, que son vistas como principios, y no como reglas; su validez no tiene sentido que sea remitida a una o algunas normas formalmente válidas; estas normas necesarias son inderogables, pues su eliminación implicaría no el cambio de una norma, sino el cambio del sistema jurídico mismo.

Ferrajoli (2004) señala que la validez de las normas, o su constitucionalidad si se trata de leyes, tiene que ver con su significado o contenido y que

depende de la coherencia con las normas sustanciales sobre su producción; el referirse al significado, implica una cuestión de *coherencia* o compatibilidad de las normas producidas con las de carácter sustancial sobre su producción; siendo que la observancia (o inobservancia) de las segundas por parte de las primeras se configura como coherencia (o contradicción).

Más adelante, el maestro Luigi Ferrajoli (2004) reconoce que no solo existen normas formales, vinculadas con competencias y procedimientos, para la determinación de la validez de otras normas, sino que también existen normas sustanciales, como principios o derechos fundamentales, que limitan y vinculan al legislador con el objeto de que excluya o incluya determinados contenidos; en tal sentido, una norma puede tener existencia o vigencia; pero si no observó las indicadas normas sustanciales, será inválida y podrá ser susceptible de anulación.

Como se advierte, Ferrajoli distingue entre vigencia y validez de las normas, en función a la observancia de las normas de producción o de contenido. Señala que la vigencia o existencia de las normas, está vinculada con su correspondencia con las normas formales sobre su formación; mientras que la validez o constitucionalidad, tiene que ver con el significado o contenido de las normas, y depende de la coherencia de estas con las normas sustanciales sobre su producción. La vigencia, entonces, es una cuestión de subsunción con respecto a las normas

formales sobre la producción; mientras que la validez es una cuestión de coherencia con las normas sustanciales de producción normativa.

En la STC N.º 0004-2004-AI/TC el TC ha efectuado, de manera esclarecedora, la distinción entre vigencia, derogación, validez e inconstitucionalidad de las normas (FJ 1); ello a raíz de analizar la constitucionalidad de la Ley N.º 28194 que creaba el Impuesto a las Transacciones Financieras – ITF; en dicho fallo expuso lo siguiente:

Una norma se encuentra vigente desde el día siguiente al de su publicación, salvo disposición contraria de la misma norma que postergue su vigencia en todo o en parte (artículo 109º de la Constitución), y pierde vigencia con su derogación; empero, cabe señalar que las normas derogadas, de conformidad con la dogmática jurídica relativa a la aplicación de la ley en el tiempo, puede tener efectos ultractivos.

La validez en materia de justicia constitucional, en cambio, es una categoría relacionada con el principio de jerarquía normativa, conforme al cual la norma inferior (v.g. una norma con rango de ley) será válida sólo en la medida en que sea compatible formal y materialmente con la norma superior (v.g. la Constitución). Constatada la invalidez de la ley, por su incompatibilidad con la Carta Fundamental, corresponderá declarar su inconstitucionalidad, cesando sus efectos a partir del día siguiente al de la publicación de la sentencia de este Tribunal que así lo declarase (artículo 204º de la Constitución), quedando impedida su aplicación a los hechos iniciados mientras tuvo efecto, siempre que estos no hubiesen concluido, y, en su caso, podrá permitirse la revisión de procesos fenecidos en los que fue aplicada la norma, si es que ésta versaba sobre materia penal o tributaria (artículos 36º y 40º de la Ley N.º 26435 —Orgánica del Tribunal Constitucional).

En suma, la declaración de inconstitucionalidad, a diferencia de la derogación, anula por completo la capacidad regulativa de las normas declaradas inconstitucionales.

De ello se concluye que no toda norma vigente es una norma válida, y que no toda norma derogada se encuentra impedida de ser sometida a un juicio de validez pues, aun en ese caso, existen dos supuestos en los que procedería una demanda de inconstitucionalidad: a) cuando la norma continúe desplegando sus

efectos, y, b) cuando, a pesar de no continuar surtiendo efectos, la sentencia de inconstitucionalidad puede alcanzar a los efectos que la norma cumplió en el pasado, esto es, si hubiese versado sobre materia penal o tributaria.

En otra sentencia, el TC distinguió entre la validez formal y material de las normas; en efecto, en el FJ 5 de la STC N.º 0017-2005-PI/TC precisó que “el concepto de validez alude a la relación de compatibilidad entre dos normas de distinto rango. Así, una norma es válida siempre que haya sido creada conforme al *íter* procedimental que regula el proceso de su producción jurídica, es decir, observando las pautas previstas de competencia y procedimiento que dicho ordenamiento establece (validez formal), y siempre que no sea incompatible con las materias, principios y valores expresados en normas jerárquicamente superiores (validez material)”.

En el ordenamiento jurídico peruano, el artículo 51 de la CPP señala que la Constitución prevalece sobre toda norma legal; por otra parte, el numeral 4) del artículo 200 de la Carta Magna indica que la acción de inconstitucionalidad procede contra las normas que contravienen la Constitución por el fondo o por la forma; finalmente, el artículo 138 señala que cuando exista incompatibilidad entre una norma constitucional y una norma legal, los jueces preferirán las primeras.

De lo señalado se advierte que la CPP, si bien no lo dice de manera expresa, ha efectuado una serie de regulaciones de las que se puede concluir que las normas legales serán válidas en cuanto no contravengan,

por el fondo o por la forma, a la Constitución; en tal sentido, podemos afirmar que, nuestro texto constitucional ha adoptado una visión postpositivista de la validez de las normas.

2.2.2. Concepto de validez de las normas en la doctrina tributaria

Como la presente investigación se ubica en la rama del derecho tributario, es pertinente conocer qué concepto de validez de las normas es utilizado por los diversos autores en esta materia. No perdamos de vista que desde el enfoque postpositivista, la validez de las normas tiene un cariz formal, vinculado con el cumplimiento de las formalidades para la emisión de la norma, y otro material, relacionado con el contenido de las normas.

Casi en el mismo sentido, Marcial Rubio (2003) indica que para determinar si una norma tributaria existe se debe tener en cuenta el principio de legalidad, según el cual no todo mandato dentro del Estado de Derecho es una norma jurídica, sino que deberá cumplir ciertos requisitos; el primero de ellos está vinculado con el punto de vista formal, según el cual la norma debe cumplir con todos los mandatos superiores, ya sea los contenidos en los artículos 74 y 79 de la Constitución, la Norma IV del Título Preliminar del CT y la jurisprudencia tanto del TC como del TF; en segundo lugar, ya desde el punto de vista del contenido, hay que contrastar las normas con los principios del derecho tributario, tales como los de igualdad, respeto de los derechos fundamentales y no confiscatoriedad; y, en tercer lugar, es

necesario estudiar la integración sistemática con otras normas, toda vez que las disposiciones específicas a un tributo deben ser armonizadas con las demás normas tributarias.

Algunos doctrinarios en materia tributaria sostienen que la validez de las normas está referida a la pertenencia de éstas a un determinado sistema jurídico; por lo que la validez no sería un atributo de la norma, sino un *status* de relación, o un vínculo, entre la proposición normativa y el sistema de derecho legislado²⁰. En tal sentido, la norma sería inválida cuando es expulsada del sistema jurídico al que pertenece, ya sea porque ha sido derogada o porque se ha declarado su inconstitucionalidad (Cfr. De Barros, 2012).

En otro trabajo, De Barros (2013), precisa que el hecho que la norma sea expulsada del ordenamiento jurídico (abrogada) no implica que pierda su validez; toda vez que esta se mantiene hasta que se cumpla el tiempo de su posible aplicación; en otras palabras, con la abrogación la norma pierde vigencia, comprometiéndola para situaciones futuras, ya que la regla de derecho permanecería en vigor con relación a los hechos pasados.

Lins E Silva (2012) también considera que la validez de las normas está dada por su pertenencia a un determinado sistema jurídico; sin embargo, aclara que esta pertenencia debe verificarse en una determinada sociedad, y bajo ciertas coordenadas de tiempo y lugar; pero, adicionalmente, deben

²⁰ FARRELL, citado por DE BARROS (2013, p. 110) sostiene, incluso, que la validez de las normas depende del criterio adoptado por el jurista; en tal sentido, la validez no es una propiedad de las normas, sino una relación entre la norma y el criterio elegido.

ser producidas respetando las reglas de ese sistema. En ese sentido sostiene que, si toda norma es válida por pertenecer al sistema, no pueden existir normas cuasi-válidas o que tengan una relación de cuasi-pertenencia; finalmente asegura que:

la norma jurídica es la significación que obtenemos de la lectura de los textos del derecho positivo, a partir de la asociación de ideas o nociones para la formación de un juicio, que se presenta, finalmente, como una proposición de sentido deóntico completo, confrontada con los principios que rigen el ordenamiento, reflejando la unidad ideológica del sistema al cual pertenece.

Moussallem (2012) arriba a la misma conclusión, pero efectuando un análisis más profundo respecto de la validez de las normas. Así, siguiendo a Daniel Mendoca, sostiene que el término validez puede ser empleado en cuatro sentidos: (i) Como obligatoriedad; (ii) Como aplicación; (iii) Como pertinencia; y, (iv) Como existencia.

En el primer sentido, la norma es válida si tiene fuerza vinculante; es decir, si debe ser obedecida y aplicada. En el segundo sentido, la norma se considera válida si existe otra norma que impone el deber de aplicar la primera. En cuanto a la pertinencia, la norma se considera válida si es que pertenece a un determinado sistema de derecho positivo; pero, adicionalmente, la norma deberá provenir de una fuente generatriz normativamente establecida. Finalmente, se considera una norma válida si es que esta existe; pero una norma existe cuando forma parte de un sistema de derecho positivo; en tal sentido, se puede sostener que o la

norma es válida y existe en el sistema de derecho positivo, o es inválida y, por lo tanto, no existe para el derecho positivo; esta última es la acepción adoptada por el citado autor.

Luego de esta disquisición, Moussallem (*loc. Cit.*) reconoce que la validez de una norma depende del criterio elegido por el jurista; en ese sentido, establece que, necesariamente, los criterios a elegir son los siguientes: sintáctico, semántico y pragmático del lenguaje.

Desde el punto de vista sintáctico, se deberá analizar que la norma se haya redactado de acuerdo con las reglas de sintaxis de determinado idioma, ello a fin de que esté dotada de sentido. Por otro lado, se deberá verificar la relación de subordinación y coordinación entre normas; en tal sentido, una norma es válida si ha sido emitida por agente competente y si ha sido producida conforme al procedimiento legalmente previsto.

La validez desde la perspectiva semántica implica considerar dos aspectos; la relación entre el lenguaje normativo y el lenguaje de la realidad social, toda vez que el lenguaje normativo trabaja en el campo ontológico de la posibilidad de la ocurrencia de los hechos, por lo cual la norma debe preocuparse por hechos que posean el mínimo de relación con la conducta humana, pues de lo contrario estarán desprovistas de sentido deóntico. El segundo aspecto que tomar en cuenta es la relación de contenido entre norma superior y norma inferior; esto es, entre la norma de producción normativa y la norma producida.

Por último, la validez pragmática se centra entre la forma de comunicación entre el sujeto emisor y el sujeto receptor; esto es, entre las normas y los usuarios. En consecuencia, una norma es válida si es aceptada por la comunidad; mientras que su desconfirmación, aceptada por las autoridades, genera su invalidez.

El autor también sostiene que una norma inválida introducida en el sistema jurídico por autoridad competente será válida hasta que sea expulsada por el propio sistema jurídico, lo cual se realizará mediante una norma de revisión sistémica; en consecuencia, mientras no hubiera expulsión de una norma pasible de invalidez, ella permanecerá válida en el sistema.

2.2.3. Último párrafo del artículo 74 de la Constitución

El artículo 74 de la CPP regula la potestad tributaria del Estado, tanto quienes la ejercen, respecto de qué tributos y mediante qué normas; asimismo, enumera los principios que limitan el ejercicio de la misma, luego de lo cual establece que “No surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo”.

Según dicho mandato, las normas tributarias dictadas en contravención de los principios tributarios regulados en el referido artículo 74, no surten efecto, debiendo entenderse que tales normas son ineficaces. Así, Marcial Rubio (2003) indica que el mandato final del artículo 74 de la CPP ordena

tener por ineficaces a las normas de contenido tributario dictadas contra las disposiciones constitucionales.

Los principios tributarios son considerados como límites a las decisiones, ya sean normativas o aplicativas, de los poderes públicos; en tal sentido, en virtud al último párrafo del artículo 74 de la CPP las decisiones de los poderes públicos “no pueden “afectar” o “vulnerar” el contenido esencial de los valores protegidos por los principios tributarios”, lo cual “determina que todos los ciudadanos sólo pueden ser llamados a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos dentro de los límites impuestos por tales valores constitucionales” (Yacolca, 2010, p. 96).

Al comentar este último párrafo del artículo 74 de la CPP, Lorgio Moreno De La Cruz (Gutiérrez, 2015) hace referencia a que dicho párrafo regula la eficacia retroactiva de las STC que declara la inconstitucionalidad de las normas tributarias, por vulnerar el citado artículo 74; siendo que esta disposición constituiría una excepción al artículo 204 de la CPP, según el cual las STC que declaran la inconstitucionalidad de una norma, en todo o en parte, no tienen efecto retroactivo; sin embargo, ante los graves efectos que podría acarrear el considerar una norma tributaria como inválida desde su emisión, al vulnerar el artículo 74 de la CPP, pues correspondería devolver el monto del tributo cobrado durante todo el tiempo en que se encontró vigente, es que se ha decidido otorgar la facultad al TC para que module los efectos de su sentencia en el tiempo.

En efecto, el artículo 81 del CPC señala que las sentencias fundadas recaídas en el proceso de inconstitucionalidad dejan sin efecto las normas sobre las cuales se pronuncian, tienen efectos generales y carecen de efectos retroactivos; sin embargo, precisa que cuando se declare la inconstitucionalidad de normas tributarias por violación del artículo 74 de la CPP, el TC debe determinar de manera expresa en su sentencia los efectos de su decisión en el tiempo.

Comentando este artículo, José Naupuri (Salas, 2015) manifiesta que el TC efectúa un análisis de validez de la norma, pero los efectos de la sentencia de inconstitucionalidad inciden en la eficacia de la norma; en tal sentido, sostiene si lo que realiza el TC es un juicio de validez de las normas, la regla debería ser la retroactividad de sus sentencias, toda vez que el vicio de validez de la norma se produce desde su origen; en tal sentido, si se pretende dejar sin efectos una norma que tuvo un origen inconstitucional, lo lógico y coherente es que se declare su nulidad, así como de los actos emitidos en virtud a su vigencia y aplicación. Sin perjuicio de ello, la CPP ha establecido que las sentencias que declaran la inconstitucionalidad de una norma surten efecto desde el día siguiente a su publicación, a pesar de que en estricto no constituyen una norma derogatoria; precisa, que esto es a efectos de favorecer el principio de seguridad jurídica sobre los principios de fuerza normativa y supremacía constitucional.

Aclara el citado autor, que la excepción a la proscripción de retroactividad de las sentencias que declaran la inconstitucionalidad de las normas está dada por el caso de las normas tributarias. Un caso en el cual el TC analizó la posibilidad de otorgar efectos retroactivos a su sentencia lo podemos encontrar en la STC recaída en el Exp. N.º 00053-2004-PI/TC, en la cual analizó la validez de diversas ordenanzas municipales que regulaban arbitrios; estableciendo que si bien las normas analizadas eran inconstitucionales, su sentencia no tendría efectos retroactivos debido a que ello originaría que se solicite la devolución de los tributos pagados sobre la base de las referidas ordenanzas, con lo cual se crearía un caos financiero y administrativo en las municipalidades, peligrando incluso la prestación de servicios públicos en beneficio de los contribuyentes, a quienes justamente se pretende proteger.

Finalmente, José Naupuri (*Loc. Cit.*) aclara, citando la STC recaída en el Exp. N.º 00004-2004-CC/TC, que en determinados casos el TC puede aceptar y preferir mantener en el ordenamiento jurídico una norma inconstitucional con posterioridad a la dación de la sentencia de inconstitucionalidad, mediante el uso de sentencias exhortativas, en tal sentido, el TC no solo modula los efectos de sus sentencias en materia tributaria, dándoles efectos retroactivos, sino que lo hace en cualquier materia y en aras de salvaguardar la seguridad jurídica y evitar vacíos normativos, procediendo a suspender los efectos de las sentencias emitidas en un proceso de inconstitucionalidad, recomendando al Poder

Legislativo para que, en un plazo razonable, expida una ley sustitutoria con un contenido acorde a las normas, principios y valores constitucionales.

2.3. ESTADO SOCIAL Y DEMOCRÁTICO DE DERECHO

2.3.1. Del Estado de Derecho al Estado Constitucional de Derecho

Antes de definir al Estado Social y Democrático de Derecho, es necesario hacer un breve repaso por el Estado de Derecho y el Estado Constitucional de Derecho. Previamente, debemos recordar que en el Siglo XVII predominaba un Estado absoluto, en el que el régimen aplicable era el de la fuerza; posteriormente, en el Siglo XVIII, predominó el Estado policía, caracterizado por un despotismo ilustrado y en el que el Estado se orientaba hacia la felicidad de los súbditos.

En el Siglo XIX tiene su aparición el Estado de Derecho el cual buscaba eliminar la arbitrariedad en la actividad estatal que afectaba a los ciudadanos, invirtiendo la relación entre poder y derecho, ya que se plantea la supremacía de la ley, como fuente originadora del poder. Sin embargo, esto no es lo elemental en el estado de Derecho, pues esta denominación “se habría podido aplicar a cualquier situación en que se excluyese, en línea de principio, la eventual arbitrariedad pública y privada y se garantizase el respeto de la ley, cualquiera que ésta fuese. Al final, todos los “Estados”, por cuanto situaciones dotadas de un orden jurídico, habrían

debido de llamarse genéricamente “de derecho”.” (Zagrebelsky, 2011, pp. 22-23).

La ley se constituyó, entonces, en el acto supremo, que se encontraba por encima, incluso de la Constitución, toda vez que las Constituciones eran flexibles, por lo que podían ser modificadas legislativamente.

El Estado de Derecho fija un conjunto de preceptos que sujetan a los ciudadanos y a los poderes públicos a la Constitución y a las leyes; establece y garantiza un sistema de derechos sociales, económicos, políticos y de libertades públicas, bajo la primacía de la dignidad humana. La existencia del Estado de Derecho es esencial para la vigencia de la seguridad jurídica de los ciudadanos, y se apoya en tres presupuestos: La vigencia de un orden jurídico, el principio de legalidad y la separación de funciones del Estado.

El Estado de Derecho, según Pérez Luño (citado por Gonzáles, 2004, p. 146) representó la búsqueda de un ideal, consistente en “proteger al ciudadano con su libertad, sus valores, así como sus derechos innatos y adquiridos frente al privilegio de eventuales abusos por parte de los detentadores del poder político”.

Una característica principal del Estado de Derecho es la sujeción al principio de legalidad, a la jerarquía normativa, al reconocimiento y respeto de los Derechos fundamentales de las personas, a la reserva de la ley y al control judicial de los actos administrativos. En virtud de este principio, la ley era un acto normativo supremo al cual no se oponía ningún derecho

más fuerte. “El Estado de derecho y el principio de legalidad suponían la reducción del derecho a la ley y la exclusión, o por lo menos la sumisión a la ley, de todas las demás fuentes del derecho.” (Zagrebelky, 2011, p. 24). Es pertinente señalar que el principio de legalidad se expresaba de manera diferente según se vea desde la óptica del ciudadano o de la administración pública. En efecto, para la administración pública, la ley confería una vinculación positiva, es decir que sólo puede ejercer las facultades o funciones que le confiere la ley; por el contrario, la ley al ciudadano le confiere una vinculación negativa, lo que implica que éste tiene libertad de acción y la ley únicamente le impone ciertas limitaciones.

Esta doble vinculación de la ley protegía el interés público, al subordinar la actuación de la administración; y el interés individual, al establecer simples limitaciones o regulaciones de la autonomía individual. Pero, principalmente, se buscaba proteger el principio de libertad, como pilar fundamental del Estado de Derecho; así, la protección de este principio exige que solo se admitan las intervenciones de la autoridad cuando la ley las haya previsto.

El Estado de Derecho fue mutando hasta dar paso al Estado Constitucional de derecho, en el cual la ley fue sometida, y debía adecuarse, a la Constitución; en tal sentido, la ley ahora se encontraba subordinada a una norma de mayor jerarquía: la Constitución.

En este tipo de Estado la Constitución es la ley suprema, y las leyes deben crearse en función a ella y respetando los valores supremos de libertad, seguridad, igualdad, justicia social y respecto de la dignidad humana.

Sin embargo, los principios y derechos que sustentaban el Estado Constitucional de Derecho solo constituían fórmulas vacías y sin contenido para la mayoría de los ciudadanos, lo que provocó movimientos sociales, así como dos guerras mundiales. En ese sentido, se va a cambiar la visión dándole mayor importancia al hombre y convirtiéndolo en la razón de ser del Estado; por lo tanto, los derechos fundamentales ya no son sólo límites del Estado, sino que ahora se sustentan en criterios positivos de participación; así, el Estado es el vínculo para que los ciudadanos puedan ejercer sus derechos y satisfacer sus necesidades. Es así como surge el Estado Social de Derecho.

2.3.2. Del Estado Social de Derecho al Estado Social y Democrático de Derecho

El Estado de Derecho tenía como valores básicos la libertad, la propiedad privada, la igualdad ante la ley y la seguridad personal; en el Estado Social de Derecho, se pretende hacer más efectivos estos valores, partiendo del supuesto de que el ciudadano y la sociedad se complementan y no pueden realizarse uno sin el otro.

Se puede considerar que el Estado Social de Derecho surge de la unión del Estado Liberal y el Estado Social, y supone la superación del Estado Guardián para convertirse en un Estado que interviene en los asuntos sociales; ejerciendo una función redistribuidora del producto mediante la transformación de los impuestos y cotizaciones en bienes y servicios.

En esa medida, el Estado Social de Derecho “[p]lantea la facultad de adoptar medidas tendientes a que cada uno de sus miembros contribuya en pro de la realización de los objetivos sociales que justifican la existencia del Estado” (García, 2005, p. 151); para ello el Estado otorga prestaciones básicas y distribuye bienes y servicios destinados a lograr, para el hombre, una vida digna.

El Estado Social de Derecho, se transforma en un Estado Social y Democrático de Derecho, cuando permite el acceso de todos a los derechos y a los mecanismos de participación política y económica, dotando de vigencia irrestricta a la soberanía popular. Es decir que “se introducen mecanismos democráticos en la toma de decisiones del poder y se respeta la representación popular, la que debe surgir como expresión de la voluntad del pueblo, y que tendrá en cuenta la votación universal y participación de los partidos políticos, puesto que de lo que se trata es de armonizar los principios y derechos que definen y sustentan la estructura social, económica y política con los principios democráticos de la participación popular o la participación de los titulares del poder político, esto es, el pueblo” (González, 2004, p. 154).

Magdiel Gonzáles (2004, p. 150) señala que tanto el Estado Democrático y Social, el Estado Social y Democrático de Derecho y el Estado Social de Derecho comparten los mismos principios ideopolíticos, cuyo fundamento se encuentra en la “participación popular como único mecanismo válido para organizar la administración del Estado. En tal sentido, “[l]a separación de las funciones supremas del Estado, el reconocimiento de los Derechos Fundamentales y el principio de Supremacía Constitucional, constituyen también su común denominador, y cuyos fines asignados son alcanzar una sociedad libre, donde los Derechos Fundamentales se respeten y estén asegurados”.

El TC ha señalado que de los artículos 43 y 44 de la Constitución se deduce que el Perú es un Estado Social y Democrático de Derecho; esto sería así, toda vez que de estos artículos se desprende que la fuente del poder político es el pueblo; que el Estado debe estar orientado a alcanzar los fines y aspiraciones de las grandes mayorías; que debe existir una justa distribución del poder; y que debe darse una equitativa distribución y redistribución de bienes y servicios económicos.

En la STC recaída en el Expediente N.º 008-2003-AI/TC se ha efectuado un desarrollo completo de qué implica que el Estado peruano sea uno de tipo Social y Democrático de Derecho; así, se ha establecido que este tipo de Estado tiene cuatro supuestos fundamentales vinculados con aspectos económicos, sociales, políticos y jurídicos (FJ 4.1.c). En el aspecto económico se resalta que el modelo económico debe sustentarse en los

valores de igualdad y justicia, encontrándose caracterizado por tres elementos fundamentales: (i) Bienestar social: implica empleos productivos, trabajo digno y reparto justo del ingreso. (ii) Mercado libre: supone el respeto a la propiedad, a la iniciativa privada, a la libre competencia, y el combate a los oligopolios y monopolios. Y (iii) Un Estado subsidiario y solidario, de manera tal que las acciones estatales directas aparezcan como auxiliares, complementarias y temporales. En suma, se trata de una economía que busque garantizar que la productividad individual sea, por contrapartida, sinónimo de progreso social.

Con relación al aspecto social, la característica importante es que se busca conciliar los intereses de la sociedad, por lo que estaríamos ante un Estado de la integración social. El aspecto político viene marcado por la democracia como elemento imprescindible del Estado, pues posibilita la integración de este con la sociedad. Finalmente, en el aspecto jurídico, se precisa que el sistema jurídico no es meramente formal, sino que tome en cuenta las connotaciones formales; lo que implica la adopción de los valores de justicia social y de dignidad humana, los cuales propenden la realización material de la persona.

2.3.3. Deber de contribuir y el principio de solidaridad como elementos del Estado Social y Democrático de Derecho

El deber de contribuir, según Francisco Escribano (Yacolca, 2010), es una manifestación del principio de solidaridad que subyace en los valores fundamentales del ordenamiento constitucional. Este deber, se inspiraría en los principios de igualdad y generalidad; y su destinatario no sólo sería el ciudadano; sino, también, la Administración que aplica la norma y el legislador, que la establece.

El citado autor (2010, p. 40), define al deber de contribuir, como un nexo “entre el sostenimiento de los gastos públicos y el sistema tributario, el cual para ser constitucionalmente legítimo ha de respetar, tanto en el momento de su establecimiento, cuanto en el modo de su exigencia, los principios de igualdad y generalidad.” Continúa señalando que de dichos principios se desprenden dos elementos importantes, uno individual, según el cual “nadie será gravado atendiendo a otro criterio que no sea el de capacidad económica y una garantía colectiva o que se establece para un determinado colectivo: todos serán llamados al cumplimiento de ese deber, en atención a esa aptitud” (2010, p. 41).

Esta relación entre deber de contribuir y los principios tributarios, entre lo que se encuentra la capacidad contributiva, también ha sido recalcada por el TC; en efecto, en el FJ 3 de la STC recaída en el Expediente N.º 04734-2006-AI/TC precisó que:

Los límites del ejercicio de la potestad tributaria previstos por el artículo 74° de la Constitución buscan garantizar que el deber de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos a través de impuestos, se haga respetando su capacidad contributiva, los principios de igualdad, no confiscatoriedad, legalidad y, en general, todos los derechos fundamentales de los contribuyentes (...)

2.3.4. Principio de solidaridad como razón subyacente de la política tributaria

La política tributaria forma parte de la denominada política fiscal; así, podemos sostener que “[l]a política fiscal está constituida por una política de ingresos o política tributaria, y una política de egresos, gasto o presupuesto. La política fiscal usa el gasto público y los impuestos como variables de control para asegurar y mantener la estabilidad económica” (Peña, 2012. p. 110)

Toda actividad desarrollada por el Estado implica la realización de un gasto; por tal motivo debe buscar la forma de proveerse de recursos, a esto se lo conoce como la actividad financiera del Estado, la cual se orienta, principalmente, a la previsión del gasto público que tendrá que desarrollar para la consecución de sus fines; y, por otra parte, a procurar la obtención de los ingresos necesarios para cubrir los gastos en los que deberá incurrir. Es allí donde podemos encontrar al tributo, en especial a los impuestos, pues éstos surgen como importantes mecanismos para que el Estado pueda conseguir todos los recursos que necesita para su correcto funcionamiento y poder cumplir con sus fines; sin embargo, el tributo no

solo puede ser utilizado como un medio para engrosar las arcas del Estado; sino como un instrumento que permita la consecución de determinados fines extrafiscales.

Sobre el particular, el maestro Héctor Villegas sostiene que los tributos, y en especial los impuestos, no solo deben ser tomados en cuenta desde el punto de vista de los ingresos que proporcionan al fisco, sino también desde el aspecto del intervencionismo; ya que éstos pueden ser utilizados por el Estado como instrumentos que le permitan tomar injerencia en la actividad nacional, orientándola. Seguidamente, y citando a Maurice Duverger, identifica cuatro tipos de intervencionismo mediante medidas tributarias, entre los cuales tenemos: (i) Intervencionismo por aumento o disminución de la presión tributaria global. Con esta forma se aumenta o disminuye en bloque el peso total de los impuestos, a fin de obtener determinados resultados económicos. (ii) Intervencionismo mediante discriminación. En este caso se eligen determinados impuestos que puedan dirigir a los individuos hacia actividades que se benefician con un régimen fiscal favorable, alejándolos de aquellas que se consideran perjudiciales, mediante la imposición de fuertes cargas tributarias. (iii) Intervencionismo por amputación. Aquí se aumentan los impuestos sobre determinadas economías, con el objeto de amputar parte de ellas como forma de igualar el nivel de vida de los individuos. Y (iv) Intervencionismo por redistribución. Mediante esta forma el Estado no solo amputa parte de

la riqueza de los contribuyentes mediante el impuesto, sino que la redistribuye, ya sea mediante subvenciones u otra clase de ayudas a la clase de bajos ingresos. (2001)

En cuanto a este último punto, se debe señalar que el tributo también es utilizado como un mecanismo de redistribución de la riqueza; Cristiano Carvalho señala que la intervención del Estado, destinada a la redistribución de la riqueza, es más eficiente cuando se realiza por medio de los tributos, que cuando se efectúa mediante la interferencia, así sostiene lo siguiente:

“Si la intención fuera redistribuir renta y disminuir desigualdad social, la mejor solución (o la menos mala) que involucre la intervención estatal no es la interferencia, v.g., en contratos firmados entre empresas y consumidores, mas, sí, por medio de la tributación. Una forma clásica de utilizar la tributación para tales fines el impuesto progresivo sobre la renta” (2013, p. 161)

Aclara que los impuestos progresivos son la mejor forma de redistribuir la riqueza, sobre la base de la tributación, toda vez que “retira más de quien obtiene más, a medida que aumenta la renta y transfiere (de forma indirecta) los recursos para los menos favorecidos” (p. 162); siendo que los tributos fijos y regresivos chocan con los principios de igualdad y capacidad contributiva.

2.4. POTESTAD TRIBUTARIA DEL ESTADO Y SUS LÍMITES

2.4.1. Potestad tributaria

La potestad tributaria es el poder que tiene el Estado para establecer tributos, que generan la obligación de abonar una suma de dinero en favor del Estado, la cual puede ser exigida coactivamente a los contribuyentes, a fin de obtener los recursos necesarios para cumplir con sus fines; esta potestad debe estar previamente establecida en la Constitución y ser atribuida a determinados órganos. La potestad tributaria implica que el Estado puede crear, modificar o suprimir tributos; asimismo cuenta con el poder de eximir de ellos, es decir la potestad de otorgar exoneraciones y beneficios tributarios.

Para Pedro Flores Polo “[l]a potestad o poder tributario no es otra cosa que la facultad soberana que tiene el Estado, como superorganismo social, para unilateralmente, por sí y ante sí, crear, modificar y suprimir tributos y exigir su pago coactivamente” (1988, p. 147).

Por su parte, Bravo Cucci (2010) identifica a la potestad tributaria con la competencia legislativa que tienen ciertas entidades estatales para expedir normas jurídicas en materia tributaria, competencia que constituye una consecuencia lógica de la soberanía del Estado.

Como sea, el ejercicio de la potestad tributaria traería como resultado la creación, modificación, derogación o extinción, y/o la implantación de una

figura de desgravación tributaria²¹; ello tal como se encuentra expresamente establecido en el artículo 74 de nuestra Carta Magna de 1993.

El artículo en comento de la CPP otorga potestad tributaria al Gobierno Central, a los Gobiernos Regionales y a los Gobiernos Locales. Esto ya que se ha regulado que “[l]os 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”; en su segundo párrafo establece que “[l]os 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”.

Como se advierte, el Poder Legislativo es el primer llamado a crear tributos, ya que éstos se crean exclusivamente por ley; sin embargo, esta facultad puede ser delegada al Poder Ejecutivo, quien puede crear tributos mediante Decreto Legislativo; adicionalmente a esta delegación, el Ejecutivo es el único que puede regular aranceles y tasas. Por su parte los Gobiernos Regionales y Locales tienen potestad tributaria dentro de su jurisdicción, y únicamente en cuanto a contribuciones y tasas, pero se ha

²¹ El artículo 74 de la CPP menciona a la “exoneración” como una de las facultades conferidas por la potestad tributaria; sin embargo, debería entenderse dicho término como “formas de desgravación”; ello toda vez que, si entendemos que sólo se refiere a la exoneración tributaria, ningún órgano con Potestad Tributaria podría conferir inafectaciones, beneficios o incentivos tributarios, los cuales, junto con la exoneración, constituyen formas de desgravación tributaria.

señalado además que esta potestad tributaria deben ejercerla dentro de los límites que señala la ley.

A decir de Lorgio Moreno De La Cruz el

poder tributario de que está investido el Gobierno Central, se encuentra distribuido entre el Poder Legislativo, quien en nuestra opinión ostenta el poder originario por excelencia y el Poder Ejecutivo que ejercerá el Poder Tributario sólo cuando medie ley autoritativa expresa emitida por el Congreso, que le permita legislar en materia tributaria por medio de Decretos Legislativos. (1997, pp. VIII-IX).

Seguidamente agrega, adhiriéndose a lo opinado por Jorge Danós Ordoñez que “la Constitución ha configurado una verdadera reserva de la Administración, de tal modo que sólo el ejecutivo podrá regular los tipos tributarios, aranceles y tasas, sin que el Congreso le esté permitido intervenir en la regulación de estos tributos”.

Téngase en cuenta, que artículo 74 de la CPP ha establecido que las Municipalidades cuentan con potestad tributaria únicamente para “crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción, y con los límites que señala la ley”; en ese sentido, las Municipalidades no podrían crear impuestos, teniendo únicamente la calidad de acreedor tributario y administrador, cuando así lo haya establecido la norma que crea el impuesto, lo que le da la facultad de recaudar, fiscalizar y determinar la obligación tributaria que nace de dicho tributo.

En cuanto al requisito señalado por la CPP, referido a que las Municipalidades ejercen Potestad Tributaria respectando “los límites que señala la ley”, puede generar dos interpretaciones respecto al tipo de Potestad Tributaria –si es originaria o derivada– que podrían estar ejerciendo las Municipalidades, el profesor Lorgio Moreno De La Cruz nos explica que:

[c]uando la Constitución nos habla dentro de los límites de la Ley, algunos lo interpretan como si fuera un poder tributario delegado, es decir, que no es propio; en cambio otro sector, y al cual nos sumamos, interpretan de que se trata de un poder tributario originario, puesto que es la propia constitución quien lo reconoce, teniendo como nota distintiva su condicionamiento a los límites de la Ley. (1997, p. IX).

El propio Tribunal Constitucional ha establecido en la Sentencia recaída en el Expediente N.º 00053-2004-PI/TC que “la Constitución reconoce potestad tributaria originaria a los gobiernos locales para la creación de tasas y contribuciones, siempre que: a) sea dentro de su jurisdicción; y, b) sea dentro de los límites que señala la ley. Esto quiere decir que la Constitución ha dispuesto que sea por ley como se desarrollen las reglas de contenido material de producción jurídica que sirvan para determinar la validez o invalidez de las normas municipales que crean tributos. En este caso, dicho contenido se encuentra previsto en las disposiciones de la Ley de Tributación Municipal y en la Ley Orgánica de Municipalidades”.

Respecto a la frase “dentro de los límites que señala la ley”, el máximo intérprete de la Constitución ha señalado, en la sentencia citada, que la

misma “debe ser entendida de forma tal, que la libertad que la Constitución ha otorgado al legislador para la determinación de la potestad tributaria municipal se encuentre, a su vez, limitada ahí donde la Constitución lo ha establecido bajo pena de invalidez; es decir, cuando se trate de preservar bienes constitucionalmente garantizados. Ello, en doctrina es lo que se conoce como límites inmanentes (límites a los límites)”.

Finalmente el citado Tribunal concluye señalando los límites que encuentran las Municipalidades al momento de ejercer su Potestad Tributaria; indicando que “la regulación legal de la potestad normativa tributaria municipal debe sujetarse al respecto a los principios constitucionales tributarios de reserva de ley, igualdad, no confiscatoriedad y capacidad contributiva, desarrollados por la jurisprudencia constitucional, así como también a la garantía institucional de la autonomía política, económica y administrativa que los gobiernos locales tienen en los asuntos de su competencia”.

Otra interpretación que se le puede dar a la frase “con los límites que señala la ley”, es la que nos hace ver el ilustre jurista Jorge Bravo Cucci (2013); y que está relacionada a la existencia previa de una norma autoritativa a fin de que las Municipalidades ejerzan su potestad tributaria.

Al respecto, el citado autor concluye que:

la frase “con los límites que señala la ley” no se refiere a que deba pre-existir una ley emitida por el Poder Legislativo para que recién a partir de ella los Gobiernos Regionales y Locales puedan ejercer sus competencias y procedan a crear, modificar, derogar o exonerar tasa o contribuciones de alcance regional o local. (2013, p. 48)

Y continúa especificando, en su opinión, que el verdadero fin de dicha frase sería obtener “la armonía de nuestro sistema tributario, respetando la jerarquía de cada uno de los niveles de Gobierno que puede ejercer la potestad tributaria, para conseguir eficacia, practicidad, coherencia y orden en la normativa tributaria”.

Entonces podemos afirmar que los Gobiernos Locales tienen potestad tributaria originaria para crear, modificar o extinguir contribuciones y tasas, dentro de ciertos límites; y que respecto de los impuestos únicamente podrían ser administradores, ejerciendo las facultades que tal condición les otorga; y siempre que así lo haya establecido el órgano que creó el impuesto; al respecto Mállap Rivera, citando a Martínez Centeno, explica que:

Los Gobiernos Locales en su calidad de acreedores tributarios señalados por la ley de creación de los impuestos municipales, ejercen las funciones de Administradores Tributarios de dichos recursos, estando facultados para recaudar, fiscalizar y determinar las obligaciones tributarias que se generen por la realización de las hipótesis de incidencia contenida en la norma. Cabe precisar que si los gobiernos Locales son destinatarios de los recursos obtenidos mediante la aplicación de los impuestos municipales y les corresponde su Administración, no se encuentran facultados para crear, modificar o suprimir dichos impuestos, toda vez que dichos tributos han emanado del ejercicio de la Potestad Tributaria del Gobierno Nacional encontrándose las atribuciones para su creación, modificación o supresión dentro del ámbito de competencia nacional. (2013, pp. 358-359)

2.4.2. Principios tributarios como límites al ejercicio de la potestad tributaria

A. Generalidades

El artículo 74 de la CPP recoge expresamente cuatro principios tributarios, el de reserva de ley, igualdad, no confiscatoriedad y respeto de los derechos fundamentales; ahora, de manera implícita se puede sostener que recoge dos de los más importantes principios aplicables en materia tributaria, esto es, el principio de legalidad y el de capacidad contributiva. El principio de legalidad se deduciría cuando el artículo en comento señala que la potestad tributaria se ejerce “exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades”; por su parte, el principio de capacidad contributiva se desprendería del principio de igualdad; de manera específica de la igualdad en sentido vertical.

Se puede sostener que “los principios tributarios –al encontrarse reconocidos expresamente en el texto constitucional o derivarse implícitamente del mismo– constituyen valores esenciales del ordenamiento tributario que ejercen una influencia directa tanto en el proceso de “creación” del sistema tributario, como en el de su “aplicación”” (Yacolca, 2010, p. 93).

No existe una definición unívoca de los principios constitucionales; así por ejemplo, Paulo De Barros Carvalho (2012) señala que el término

“principio”, en materia constitucional puede ser utilizado hasta con cuatro acepciones, las dos primeras como norma jurídica de posición privilegiada (i) portadora de valor expresivo; y, (ii) que estipula límites objetivos; y las otras dos acepciones consideran a los principios (i) como los valores incluidos en las reglas jurídicas de posición privilegiada, pero considerados independientemente de las estructuras normativas; y, (ii) como el límite objetivo estipulado en virtud de la fuerte jerarquía, tomado, no obstante, sin tener en cuenta la estructura de la norma. Con respecto a esta última característica, el autor señala que “los “límites objetivos” se establecen para alcanzar ciertas metas, ciertos fines” (p. 191); en tal sentido, asumen el porte de valores, aunque no lo son, pero se orientan para realizar valores de forma indirecta o mediata.

Sobre la base de lo señalado, Lins E Silva (2012) considera que los principios vienen a ser enunciados de derecho positivo, con una gran carga axiológica, que contienen los valores que conducen y direccionan el funcionamiento del sistema en el cual se insertan. Estos principios, para que puedan integrar la estructura de las normas, deben pertenecer al conjunto del derecho positivo, constituyéndose en enunciados normativos que se encuentran en una posición jerárquica privilegiada. Añade que los principios se presentan en forma de preceptos constitucionales o como fruto de derivación lógica de las formulaciones expresas del derecho positivo; en tal sentido, pueden

ser expresos o implícitos, pero siempre pertenecen al sistema lingüístico del derecho positivo; siendo que el principio implícito no difiere, salvo formalmente, del expreso; pues ambos tienen el mismo grado de positividad.

Como se advierte, si bien se considera que los principios contienen una carga axiológica, también se afirma que éstos, al pertenecer al derecho positivo, son enunciados normativos; por tal razón, las dos primeras acepciones de los principios están vinculadas con considerar a estos como normas con una posición privilegiada. En contraposición a lo señalado, algunos autores cuestionan la naturaleza normativa de los principios.

Así, por ejemplo, Bravo Cucci (2010) considera que, pese a que los principios tienen una naturaleza prescriptiva reguladora de conductas, no son normas jurídicas; por lo que la violación de un principio implica la violación de todo el ordenamiento jurídico positivo, y no de un comando normativo específico. Sustenta su postura citando a Puig Brutau, para quien los principios no son normas jurídicas debido a que no contienen una indicación vinculante de carácter inmediato para un determinado campo de problemas; de igual manera, cita a Rodríguez Bereijó, quien afirma que los principios tributarios constitucionales no son mandatos aplicables por sí mismos; más bien, son la base, el criterio o la justificación del mandato, en cuanto necesitan de una concreción en ulteriores normas y decisiones.

Posteriormente, Bravo Cucci describe dos tipos de principios, los programáticos y los operativos; los primeros, vienen a ser directivas, generales y abstractas, que no tienen valor normativo, pero que el legislador debe seguir, y cuya eficacia depende de la ley posterior que determine su alcance y los ponga en vigencia. Por su parte, los principios operativos son aquellos que regulan directamente las relaciones intersubjetivas de los operadores del derecho tributario, atribuyendo o limitando derechos y potestades, y que entran en vigencia de manera automática sin requerir de ley habilitante.

En ese sentido, sostiene, que los principios constitucionales tributarios pertenecerían a este segundo grupo; toda vez que son mandatos que regulan directa e inmediatamente las conductas de los sujetos de la obligación tributaria, no siendo meras directrices o recomendaciones al legislador.

Como se advierte, sea que se considere a los principios como normas o no; no se cuestiona su fuerza vinculante respecto del legislador, quien deberá tenerlos en cuenta y, sobre todo, respetarlos al momento de emitir las normas mediante las cuales ejerza potestad tributaria.

B. Igualdad

La igualdad implica brindar tratamientos similares a todos aquellos que se encuentran en posiciones similares; es decir, la igualdad tolera los

tratos diferenciados, más no los tratos discriminatorios, los cuales se presentan cuando las diferenciaciones no tienen sustento, es decir que son injustificadas o arbitrarias²². En tal sentido se sostiene que, por el principio de igualdad, se debe tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales.

En materia tributaria, como afirma Bravo Cucci (2010, p. 126), la igualdad apunta a la materia imponible; en tal sentido “la carga tributaria debe ser aplicada en forma simétrica y equitativa entre los sujetos que se encuentran en una misma situación económica, y en forma asimétrica o desigual a aquellos que se encuentran en situaciones económicas diferentes”.

Otros autores consideran que el principio de igualdad implica dos aspectos: (i) Exige que supuestos que manifiestan idéntica capacidad económica soporten la misma carga fiscal; y, (ii) permite que se dispense un trato desigual (no discriminatorio) siempre que se encuentre fundado en motivos adecuados y proporcionados. (Yacolca, 2010).

El TC, citando a Uckmar, sostuvo en su sentencia recaída en el Expediente N.º 5970-2006-PA/TC que

²² En la STC recaída en el Expediente N.º 0048-2004-PI/TC, el máximo intérprete de la Constitución ha esbozado elementos que nos ayudarán a determinar cuándo nos encontramos ante una diferenciación o ante una discriminación; en ese sentido, precisa lo siguiente: “En principio, debe precisarse que la diferenciación está constitucionalmente admitida, atendiendo a que no todo trato desigual es discriminatorio, es decir, se estará frente a una diferenciación cuando el trato desigual se funde en causas objetivas o razonables. Por el contrario, cuando esa desigualdad de trato no sea ni razonable ni proporcional, estaremos frente a una discriminación y, por tanto, frente a una desigualdad de trato constitucionalmente intolerable” (FJ 62).

la igualdad ante las cargas fiscales debe entenderse en una doble acepción: a) *en sentido jurídico*, que supone la paridad o generalidad en el sometimiento a la tributación; y, b) *en sentido económico*, que implica tomar en cuenta la real capacidad contributiva de cada ciudadano, al determinarse el monto a tributar. (FJ 15)

En definitiva, el principio de igualdad protege a todo contribuyente que se considere sujeto de un distingo discriminatorio o perjudicial que no tenga sustento en una diferente capacidad contributiva; de igual manera, este principio podrá invocarse cuando se considera que hay diversidad de capacidades contributivas, no obstante el tratamiento impositivo es igual, como se daría en el caso de los impuestos inmobiliarios con mínimos desmesuradamente altos que, al igualar a quienes tienen distinta capacidad contributiva, violan el principio de igualdad (Villegas, 2005).

Un aspecto para tomar en cuenta respecto de este principio es si todos, sin excepción, deberían estar sometidos a tributación; o si algunos pudieran estar exentos de tributar en virtud a su baja capacidad económica. Sobre el particular, Margain (2007), cita a Bielsa, quien señala que sin importar los ingresos que tengan, nadie debería ser excluido de tributar, ya que de lo contrario se violaría el principio de generalidad; siendo que si todos participan por medio del voto en el gobierno de la cosa pública, todos deberían participar también en el sostenimiento de la carga pública; seguidamente, cita a Einaudi, quien sostiene una tesis contraria, afirmando que los mínimos

de subsistencia deben estar exentos de tributación, pues requerir el pago de tributos a quienes no tienen el mínimo para vivir implica empobrecerlos más, obligándolos a solicitar ayuda del gobierno, que puede significar una erogación superior a aquella suma cubierta por el menesteroso a modo de tributo.

En tal sentido, una forma de lograr que todos tributen, pero respetando las particulares posiciones económicas en las que se encuentren, es establecer tasas progresivas; así, Marcial Rubio (2003), citando a Fernández Segado, manifiesta que a la igualdad formal hay que añadirle la exigencia de una igualdad real o material, la que resulta especialmente necesaria en el ámbito del Derecho Tributario, de ahí que la igualdad sea perfectamente compatible con la progresividad del impuesto²³.

C. Capacidad Contributiva

Este principio no se encuentra recogido de manera explícita en nuestra CPP; sin embargo, tanto la doctrina como la jurisprudencia reconocen su importancia y su vigencia en el ordenamiento jurídico peruano; es así como el TC ha precisado que

²³ Recordemos que un impuesto es progresivo cuando su tasa o alícuota se va incrementando en la medida en que la base imponible también experimenta una variación creciente.

El principio de capacidad contributiva es un principio constitucional exigible, no es indispensable que se encuentre expresamente consagrado en el artículo 74º de la Constitución, pues su fundamento y rango constitucional es implícito en la medida que constituye la base para la determinación de la cantidad individual con que cada sujeto puede/debe en mayor o menor medida, contribuir a financiar el gasto público; además de ello, su exigencia no sólo sirve de contrapeso o piso para evaluar una eventual confiscatoriedad, sino que también se encuentra unimismado con el propio principio de igualdad, en su vertiente vertical.²⁴

El principio de capacidad contributiva derivaría del principio de igualdad vertical, por el cual, aquellos que tienen una mayor riqueza deberían aportar en mayor medida al gasto público, y quienes tengan menor riqueza deberían aportar en menor medida; siendo que todos deberían aportar, pero en la medida de sus posibilidades y luego de haber cubierto sus necesidades básicas.

Este principio tiene como destinatario inmediato al legislador, quien, a fin de darle vigencia, deberá describir en los antecedentes normativos hechos que hagan presumir la capacidad económica de los sujetos pasivos de la relación jurídica; Roque Antonio Carranza (Citado por Lins E Silva, 2012, p.p 104-105) señala que la capacidad contributiva “Hospeda-se nas dobras do principio da igualdade e ajuda a realizar, no campo tributario, os ideais republicanos”. Como señala Bravo Cucci (2010) en virtud de este principio el legislador no puede determinar qué hechos son reveladores de capacidad contributiva, sino que debe

²⁴ FJ VIII. B. 1 de la STC emitida en el Expediente N° 0053-2004-AI/TC.

construir el hecho imponible sobre la base de un hecho que, a la luz de la capacidad contributiva, sea revelador de riqueza.

En otro trabajo, Bravo Cucci acota que la capacidad contributiva debe reflejar claramente la riqueza que una persona genera, obtiene o acumula; asimismo, citando a Alberto Xavier, precisa que el legislador tiene la libertad de elegir una situación de la vida de las personas que sea reveladora de capacidad contributiva, de riqueza, ésta debe integrar la previsión de la norma, y “a estas se ha de referir en la definición de los criterios de medida del tributo” (2013, pp. 29-30).

La capacidad contributiva no solo va dirigida al legislador, sino también a la administración tributaria, quien deberá “buscar en todos los casos la verdadera riqueza gravada sometida a imposición” (Yacolca, 2010, p. 94); por otra parte, este principio “se constituye como un derecho fundamental de las personas, según el cual la carga fiscal que debe recaer sobre el obligado debe atender necesariamente a una manifestación de riqueza concreta, suficiente y presente” (Yacolca, 2010, p. 98).

Héctor Villegas (2001) considera a la capacidad contributiva como el principio fundamental para la distribución de la carga impositiva; sostiene que, dado que no se puede conocer de manera exacta y matemática la aptitud económica de cada uno para aportar al tesoro nacional, el legislador se ve obligado a tomar circunstancias fácticas que habitual y razonablemente significan capacidad contributiva,

convirtiéndolas en hipótesis condicionantes de la obligación de tributar.

La capacidad contributiva, según De Barros Carvalho (2012), puede ser de dos tipos: (i) absoluta u objetiva, que obliga al legislador a elegir hechos que ostenten signos de riqueza; y, (ii) relativa o subjetiva, relacionada con la repartición de la carga tributaria en virtud del tamaño de la riqueza, esta concepción estaría ligada con el principio de igualdad. Precisa el autor que la capacidad contributiva relativa o subjetiva sólo se tornará ejecutable cuando se concretice la capacidad contributiva absoluta u objetiva; esto es, cuando el legislador seleccione hechos que demuestren fecundidad económica, toda vez que ello lo facultará a extraer la parcela pecuniaria que constituirá la prestación derivada por el sujeto pasivo, guardadas las proporciones de la ocurrencia.

De otro lado, se ha señalado que la capacidad contributiva (o económica) puede tener tres manifestaciones (Yacolca, 2010), las cuales las resumimos en el presente cuadro:

Tabla 3: Manifestaciones de la Capacidad Contributiva

MANIFESTACIÓN	CONTENIDO
Presupuesto que habilita al Estado a exigir la prestación tributaria.	La capacidad económica funciona como la causa que justifica la aplicación de los tributos en una sociedad y como la medida que permite cuantificar la obligación tributaria.
Regla que permite distribuir la carga tributaria entre los sujetos obligados.	Debe existir una vinculación absoluta entre la capacidad económica sometida a tributación y la cuantificación de la misma (base imponible), de tal modo que un divorcio absoluto entre ambos permitiría concluir por la inconstitucionalidad del tributo.
Regla que obliga al legislador a no introducir tratamientos discriminatorios o desproporcionados en relación con el objeto del tributo.	Una vez que el legislador ha optado por gravar una determinada manifestación de riqueza (como podría ser la renta neta, el valor real del predio, el valor agregado, entre otros), el principio de capacidad económica proscribiera cualquier medida desproporcionada o ausente de justificación razonable que “desfigure” o “deforme” dicha opción, y termine gravando otra manifestación de riqueza, como podría ser, gravar la renta bruta y no la renta neta o afectar un valor artificioso del predio, prescindiendo absolutamente del valor real del mismo.

Fuente: Elaboración propia sobre la base de lo señalado en Yacolca, 2010, pp. 106-108.

Por su parte, Héctor Villegas (2005) describe cuatro implicancias fundamentales del principio bajo comentario; a saber: (i) Todos los titulares de medios aptos para hacer frente al impuesto deben contribuir, salvo aquellos que queden al margen por no contar con un nivel económico mínimo; (ii) El sistema tributario debe estructurarse de tal manera que quienes tienen mayor capacidad económica tengan una mayor participación en las entradas tributarias del Estado; (iii) No

deben seleccionarse como imponibles circunstancias o situaciones no idóneas para reflejar capacidad contributiva; y, (iv) El o los tributos que recaigan sobre los contribuyentes no pueden exceder la razonable capacidad contributiva de las personas, pues de lo contrario se atenta contra la propiedad, confiscándola ilegalmente.

D. Capacidad Contributiva Solidarística

Como se ha señalado, “el principio de capacidad contributiva es un límite a la potestad normativa que ejerce el Estado en materia tributaria, no siendo una mera directriz o recomendación al legislador, sino un mandato preceptivo y vinculante” (Bravo, 2010, p. 139) Por el lado de los contribuyentes, la capacidad contributiva era lo que sustentaba la medida en la que tendrían que cumplir con su “deber de contribuir”; sin embargo, el TC ha sostenido en algunos casos que este deber deja de sustentarse en la capacidad contributiva para sustentarse en el principio de solidaridad; en específico nos indica que

El ciudadano ya no tiene exclusivamente el deber de pagar tributos, concebido según el concepto de libertades negativas propio del Estado Liberal, sino que asume deberes de colaboración con la Administración, los cuales se convertirán en verdaderas obligaciones jurídicas. En otras palabras, la transformación de los fines del Estado determinará que se pase de un deber de contribuir, basado fundamentalmente en la capacidad contributiva, a un deber de contribuir basado en el principio de solidaridad.²⁵

²⁵ FJ 21 de la STC emitida en el expediente N° 6626-2006-PA/TC.

El maestro Héctor Villegas (2001) al hablar de la “teoría de la distribución de la carga pública”, como fundamento ético-político de los impuestos, apoyándose en Laferrière y Waline, señala que la obligación impositiva es consecuencia de la solidaridad social, ya que toda la comunidad tiene el deber de sostener dicha carga pública; luego, sosteniéndose en Griziotti, afirma que los individuos perciben beneficios generales y particulares del Estado, los cuales aumentan la capacidad económica del sujeto; es por ello, que resulta equitativo que la obligación de cada uno se gradúe según la capacidad económica, a lo cual se debe agregar el deber de solidaridad de todos los ciudadanos en general.

Es claro que todos debemos contribuir al sostenimiento de las cargas públicas atendiendo a nuestra manifestación de riqueza; lo que conlleva que aquellos que denoten mayores signos de riqueza deberán tributar más con relación a aquellos que tengan una menor riqueza; ahora, también concordamos con la postura que una parte de nuestra contribución debe ser respecto de aquellos beneficios particulares que nos brinda el estado mediante su actividad; y otra parte debe ser respecto de aquellos beneficios generales que el Estado brinda a la comunidad, aunque no nos beneficiemos directamente de ellos; sin embargo, tanto lo que se nos exige por los beneficios particulares, como lo que se nos exige por los beneficios generales, debe estar acorde a la capacidad contributiva de cada

individuo; sin embargo, en virtud al principio de solidaridad aplicado a la capacidad contributiva, con lo cual hablamos de una capacidad contributiva solidarística, conlleva a que “todos contribuyan en la medida de sus posibilidades (teóricamente al menos) a soportar el costo de la vida social en su conjunto y, en especial, en los casos en los que el apoyo a terceros resulta indispensable” (Rubio, 2003, p. 77). Este es, justamente, el aspecto que el TC ha obviado, ya que ha señalado que a fin de conseguir una sociedad más justa la tributación puede ser utilizada como un mecanismo de redistribución de la riqueza, en tal medida, se puede “detracer mayores recursos económicos de las economías privadas más favorecidas y menos (o incluso ninguno) de las menos favorecidas”²⁶.

En efecto, el TC ha tenido la oportunidad de ponderar la Capacidad Contributiva Estricta con la Capacidad Contributiva Solidarística en cuatro oportunidades, las que se pueden encontrar en las sentencias recaídas en los Expedientes N.º 0004-2004-AI/TC (Caso ITF), N.º 053-2004-PI/TC (Caso Arbitrios Municipales), N.º 3797-2006-PA/TC (Caso ITAN), y N.º 6089-2006-PA/TC (Caso Percepciones del IGV); siendo que en todas ellas ha optado por la derrotabilidad de la Capacidad Contributiva Estricta. A continuación, revisaremos los principales fundamentos de cada una de las citadas sentencias.

²⁶ Cfr. STC recaída en el Expediente N.º 06089-2006-PA/TC, FJ 6.

a. STC recaída en el Expediente N.º 0004-2004-AI/TC

En esta sentencia se analizó la demanda de inconstitucionalidad interpuesta contra diversos artículos del Decreto Legislativo N.º 939, Ley de medidas para la lucha contra la evasión y la informalidad, y, por conexión, contra su modificatoria, el Decreto Legislativo N.º 947, que regulan la denominada “bancarización” y crean el Impuesto a la Transacciones Financieras (en adelante ITF); así como contra diversos artículos de la Ley N.º 28194, Ley para la lucha contra la evasión y para la formalización de la economía, que subroga los referidos Decretos Legislativos.

En este caso el TC circunscribió su fundamentación en el análisis de la Ley N.º 28194, precisando que para realizar el control de constitucionalidad, dicha norma debe ser confrontada con el artículo 74 de la CPP, en la parte que regula el ejercicio de la potestad tributaria y los límites al ejercicio de dicha potestad, los cuales vienen a ser los principios tributarios; y el artículo 44 de la Carta Fundamental, que establece como deberes primordiales del Estado el defender la soberanía nacional, garantizar la plena vigencia de los derechos humanos, proteger a la población de las amenazas contra su seguridad, y promover el bienestar general que se fundamenta en la justicia y en el desarrollo integral y equilibrado de la Nación.

Recordemos que uno de los límites al ejercicio de la potestad tributaria está constituido por el principio de “respeto de los derechos fundamentales”; así, al analizar la validez de la denominada “bancarización” el TC concluyó que si bien existe una limitación al derecho a la libertad contractual, esta restricción no afecta el núcleo esencial de dicho derecho²⁷; asimismo, la limitación se encontraría acorde con el principio de proporcionalidad, toda vez que resulta justificada para alcanzar un fin constitucionalmente relevante, el cual estaría expresado de la siguiente manera:

“El objetivo de la denominada “bancarización” es formalizar las operaciones económicas con participación de las empresas del sistema financiero para mejorar los sistemas de fiscalización y detección del fraude tributario. A tal propósito coadyuva la imposición del ITF, al que, a su vez, como todo tributo, le es implícito el propósito de contribuir con los gastos públicos, como una manifestación del principio de solidaridad que se encuentra consagrado implícitamente en la cláusula que reconoce al Estado peruano como un Estado Social de Derecho (artículo 43° de la Constitución). Se trata, pues, de reglas de orden público tributario, orientadas a finalidades plenamente legítimas, cuales son contribuir, de un lado, a la detección de aquellas personas que, dada su carencia de compromiso social, rehúyen la potestad tributaria del Estado, y, de otro, a la promoción del bienestar general que se fundamenta en la justicia y en el desarrollo integral y equilibrado de la Nación (artículo

²⁷ Según la citada sentencia, el derecho a la libertad contractual garantiza, *prima facie*, la autodeterminación para decidir la celebración de un contrato, así como la potestad de elegir al co celebrante, y la autodeterminación para decidir, de común acuerdo la materia objeto de regulación contractual; siendo que no formaría parte de dicho contenido el medio de pago a través del cual la obligación contenida en el contrato deba cumplirse.

44° de la Constitución), mediante la contribución equitativa al gasto social.” (FJ 9)

Según esta interpretación, el tributo deja de ser un medio para que el Estado pueda recaudar los ingresos necesarios para el cumplimiento de sus fines; sino que pasa a ser un mecanismo mediante el cual todos los ciudadanos contribuimos, no con el sostenimiento de los gastos públicos, sino con la detección de aquellos que rehúyen a la potestad tributaria del Estado, con la finalidad de lograr el bienestar general que se fundamenta en la justicia y en el desarrollo integral y equilibrado de la Nación.

Si bien puede parecer que la limitación al derecho a la libertad contractual se encuentra justificada, no es posible decir lo mismo respecto del derecho al secreto bancario, como parte al derecho a la intimidad, en efecto señala que las afectaciones al derecho enunciado serán permitidas siempre que “sirvan a fines constitucionalmente legítimos, tales como el seguimiento de la actividad impositiva por parte de la Administración Tributaria, en aras de fiscalizar y garantizar el principio de solidaridad contributiva que le es inherente.” (FJ 39)

Nuevamente se advierte que, según el TC, en aras de procurar la solidaridad que todos deben mostrar al momento de contribuir, es permisible la afectación de derechos fundamentales.

b. STC recaída en el Expediente N.º 00053-2004-AI/TC

Esta sentencia versa sobre la demanda de inconstitucionalidad de diversas ordenanzas municipales emitidas por la Municipalidad Distrital de Miraflores, mediante las cuales ha regulado los Arbitrios Municipales dentro de su jurisdicción, se analiza de manera concreta al principio de Capacidad Contributiva; tal como se advierte del punto VIII denominado “Fundamento de Constitucionalidad Material”, específicamente en el literal B, en el que se desarrolla “La Capacidad Contributiva en Materia Tributaria: El Caso de las Tasas Municipales”.

En este apartado el TC reconoce que la Capacidad Contributiva, en el caso de los impuestos, constituye el sustento de la imposición; toda vez que dichos tributos no están vinculados a una actividad estatal directa a favor del contribuyente; sino a una concreta manifestación de capacidad económica para contribuir a los gastos estatales; esto es, están destinados a financiar servicios generales e indivisibles. Esta última categoría diferenciaría el análisis de la capacidad contributiva en el caso de los impuestos y de cómo ésta debe tomarse en cuenta en el caso de las tasas y contribuciones, pues en estas especies tributarias la exigencia del pago no se fundamenta en la capacidad contributiva, sino en la

prestación de un servicio público divisible por parte del Estado en favor del contribuyente.

Pese a realizar tal afirmación, el TC sostiene que pueden existir zonas en las que si bien se presta un mayor servicio público, las personas de las mismas cuentan con menores recursos; lo que originaría que se les exija un mayor tributo en comparación con aquellas personas que tienen mayor capacidad económica; este hecho justificaría que las Municipalidades distribuyan la carga tributaria de manera más equitativa; en tal sentido, “dependiendo de las circunstancias sociales y económicas de cada municipio, la invocación de la capacidad contributiva con fundamento en el “principio de solidaridad”, puede ser excepcionalmente admitida, en tanto y en cuanto se demuestre que se logra un mejor acercamiento al principio de equidad en la distribución” (Punto VIII B. 3.).

Lo que el TC quiere decir, es que si se advierte que personas con menores recursos van a soportar una carga tributaria mayor que aquellas personas con mayores recursos, es justificable el redistribuir la carga tributaria, con el objeto de que quienes cuenten con mayores recursos asuman una parte del tributo de aquellos que cuentan con menos recursos, y así lograr que la distribución sea más equitativa; esto teniendo en cuenta que

aquellos que tienen mayores recursos deben ser “solidarios” con los que menos recursos poseen.

Luego que el TC ha aceptado que es posible trasladar parte del monto del tributo desde los contribuyentes con menores recursos hacia aquellos que ostenten una mayor capacidad económica, establece una limitación, y es que señala que dicho traslado no puede ser total; es decir, no se podría liberar de la carga tributaria a los contribuyentes que menos recursos tienen a fin de que sea asumida en su totalidad por los contribuyentes con mayores recursos; para ello, establece que se debe fijar una “cuota contributiva ideal”, “de modo que la apelación a la capacidad contributiva atendiendo al principio de solidaridad, pueda admitirse como razonable cuando sirva para reducir la cuota contributiva en situaciones excepcionales (...) ahí donde resulta más evidente la necesidad de recibir, que la capacidad de dar (...)” (Punto VIII B. 4.); en tal sentido, recalca que hacer recaer de manera indiscriminada la mayor carga tributaria únicamente en el resto de contribuyentes representaría una situación de manifiesta inequidad.

Con esto se trastoca la Capacidad Contributiva Estricta, pues no se busca distribuir las cargas tributarias en función a la mayor o menor capacidad económica de los destinatarios de los tributos; sino que se establece que se puede trasladar la carga tributaria de

determinadas personas poco favorecidas económicamente, a fin de que dicha carga sea soportada por otras personas que cuentan con mayores recursos; pues aquellos tienen la necesidad de recibir solidaridad, mientras estos están en la capacidad de darla; con lo cual, según el TC, se estaría distribuyendo de manera equitativa las cargas tributarias.

c. STC recaída en el Expediente N.º 03797-2006-PA/TC

El caso analizado en esta oportunidad por el TC trata de una demanda de Amparo interpuesta por Scotiabank S.A.A. contra SUNAT, en la que solicita que se declare inaplicable respecto de la demandante la Ley N.º 28424, que crea al Impuesto Temporal a los Activos Netos (ITAN) y su Reglamento, aprobado por Decreto Supremo N.º 025-2005-EF; alegando la vulneración de diversos derechos constitucionales, y del principio de no confiscatoriedad de los tributos.

Téngase en cuenta que al ser un proceso de amparo en el cual se discutía, entre otras cosas, la confiscatoriedad de un tributo, la demandante ejerció determinada actividad probatoria a fin de acreditar que en su caso particular se configuraba una afectación al principio tributario invocado; lo cual no será objeto de análisis,

centrándonos en los conceptos que de manera general se pueden extraer de la sentencia bajo comentario.

Previamente a emitir pronunciamiento sobre el ITAN, el TC consideró pertinente hacer una breve reseña a las sentencias emitidas al analizar la constitucionalidad del Impuesto Mínimo a la Renta (STC recaída en el Exp. 646-1996-AA/TC) y el Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta (STC recaída en el Exp. 033-2004-AI/TC), de las que se puede advertir que debe existir una congruencia entre lo que un impuesto grava y la manifestación de riqueza que se ve afectada; toda vez que, si bien los impuestos analizados gravaban, en teoría, la renta, el monto a pagar por dichos impuestos se calculaba en función al patrimonio de las empresas; en tal sentido, en la práctica no se gravaba la renta, sino su fuente productora.

Seguidamente el TC señala que “los impuestos al patrimonio están constituidos por los ingresos que obtiene el fisco al gravar el valor de los bienes y derechos que constituyen la propiedad, así como su transferencia”, precisando que el ITAN constituye un impuesto al patrimonio, y que desde esa óptica realizará su análisis. Indica también, que, si bien la imposición de pagos implica una intromisión del Estado en la propiedad de los contribuyentes, ello no necesariamente conlleva una vulneración de los derechos fundamentales en general y del derecho a la propiedad en

particular; ya que tales derechos no tienen un carácter absoluto, y porque, adicionalmente, existe el deber de contribuir a los gastos públicos como principio constitucional implícito en nuestro Estado Constitucional de Derecho.

En el punto 6 de la sentencia bajo examen el TC desarrolla, sin mucha profundidad, el sometimiento del ITAN al deber de contribuir; y sostiene que en virtud al modelo de economía social de mercado adoptado en nuestra CPP el Estado está comprometido en la consecución de un orden social más igualitario y más justo, lo cual afecta a su actividad financiera; en tal medida, el tributo ya no solo es un instrumento crucial para afrontar las crecientes necesidades financieras del Estado Social, sino que ayuda a producir un efecto redistribuidor de rentas, extrayendo mayores recursos de las economías privadas más favorecidas y menos recursos, o incluso ninguno, de las menos favorecidas.

En consecuencia, el ITAN sería una manifestación del principio de solidaridad, pues “se trata de reglas de orden público tributario, que principalmente todos los contribuyentes deben obedecer, por cuanto conducen a fines completamente legítimos: Contribuir, por un lado, con la detección de aquellas personas que no cumplen la obligación social de tributar, y, por otro, a la promoción del bienestar general que se fundamenta en la Justicia y el desarrollo

integrado y equilibrado de la Nación (artículo 44 de la Constitución), mediante la contribución equitativa al gasto social". Como se advierte, en el presente caso el TC se exonera de realizar un análisis más profundo de si el ITAN afecta o no los derechos fundamentales y el principio constitucional alegados por la demandante, limitándose a señalar que, en principio, todo tributo conlleva afectación de derechos, más aún cuando ningún derecho es absoluto; luego señala que en un Estado en el que se adopta una economía social de mercado existen ciertos valores superiores por conseguir: justicia e igualdad; en cuyo marco el tributo debe actuar con un efecto redistribuidor de rentas; y acá efectúa una afirmación peligrosa, ya que sostiene que dicho efecto redistribuidor permite extraer mayores riquezas de los que más tienen y menos, o ninguna, de quienes menos ingresos tienen; es decir, el TC contempla la posibilidad de que en un Estado con economía social de mercado, algunas personas no tributen, dada su reducida manifestación de riqueza; y que los recursos que el Estado necesite obtener, que se han visto limitados por la liberación de carga tributaria de las referidas personas, sea recuperado imponiendo una sobre carga a las personas que mayores ingresos poseen; con lo cual ya no todas las personas tributan en virtud a su capacidad económica; sino que la tributación se vuelve asunto sólo de aquellos que poseen una

capacidad económica mayor y que, por ende, pueden ser “solidarios” con los demás.

Finalmente, concluye que el ITAN, al estar establecido mediante una norma de orden público, cumple con dos objetivos primordiales; tales como detectar a aquellas personas que no cumplen con su obligación de tributar, y promover el bienestar general; sin embargo, no establece cómo es que el referido tributo cumple con los objetivos señalados; con lo cual bastaría con señalar que por el solo hecho de que un tributo se encuentre recogido en una norma de orden público ya cumpliría con los objetivos indicados; o peor aún; que para determinar que se cumplen con esos fines es suficiente establecer que un tributo detrae mayores recursos de aquellos que demuestran una mayor capacidad económica y menores recursos, o ninguno, de aquellos con menor capacidad económica²⁸.

d. STC recaída en el Expediente N.º 06089-2006-PA/TC

En la presente demanda el TC resuelve un proceso de amparo incoado por Express Carl S.C.R.L. contra SUNAT, en el cual la

²⁸ Recuérdese que el ITAN tiene una tasa progresiva acumulativa, según la cual los contribuyentes cuyos activos netos estén valorizados, como máximo, en un millón de soles, tributarán con una tasa del 0%; lo que implica que no abonarán ningún monto al fisco; sin embargo, aquellos contribuyentes cuyos activos netos superen el indicado valor, tributarán por el exceso con una tasa del 0.5%. Es decir, existirán contribuyentes que encontrándose en el mismo supuesto, no tributarán, pero no porque se los haya exonerado, sino porque se les aplica una alícuota diferenciada.

demandante solicitaba se declare inaplicable a su caso la Resolución de Superintendencia N.º 220-2004-SUNAT, modificada por la Resolución de Superintendencia N.º 274-2004-SUNAT, que impone a sus importaciones el pago del 5% por concepto de percepción del Impuesto General a la Ventas; alegando la vulneración de diversos derechos, y sosteniendo que deviene en confiscatorio en su caso particular, ya que la percepción debe pagarla como garantía del pago de un tributo por una operación que se generará en el futuro, y que puede no realizarse.

El TC considera que en este caso la controversia se centra en responder la siguiente pregunta: ¿Hasta qué punto el Régimen de Percepciones del IGV, sustentado en los fines extrafiscales de lucha contra la evasión fiscal, resulta razonable y proporcionado, a la luz de los principios constitucionales que rigen la potestad tributaria del Estado y garantizan, a su vez, los derechos fundamentales del contribuyente? (FJ 4), siendo que para responder tal pregunta el TC se propone, entre otros, analizar tres puntos; el primero relacionado con la función del tributo en el Estado Democrático y Social de Derecho; el segundo tiene que ver con el alcance del deber de contribuir y el principio de solidaridad tributaria; y el último punto se relaciona con los fines extrafiscales del impuesto y la lucha contra la evasión fiscal.

De manera acertada el TC sostiene que la búsqueda de una sociedad más equitativa, propia del Estado Social y Democrático de Derecho, se logra también mediante la tributación, pues a través de ella los ciudadanos, respondiendo a su capacidad contributiva, aportan parte de su riqueza para su redistribución en mejores servicios y cobertura de necesidades estatales; en tal sentido, quienes ostentan la potestad tributaria no solo deben exhortar al ciudadano a contribuir con el sostenimiento de los gastos públicos, sino que deben fiscalizar, combatir y sancionar la evasión tributaria, con lo cual se mejorarán los niveles de recaudación y se evitará que el peso recaiga injustamente sobre quienes si cumplen sus obligaciones fiscales. En consecuencia, el tributo puede tener fines extrafiscales, o ajenos a la mera recaudación, pero ello no implica que no se deban respetar los principios constitucionales que rigen la potestad tributaria.

Más adelante el TC advierte que en un Estado Constitucional el ciudadano no tiene únicamente el deber de pagar tributos, sino que asume deberes de colaboración con la Administración, los que se convierten en verdaderas obligaciones jurídicas; en tal sentido “la transformación de los fines del Estado determinará que se pase de un deber de contribuir, basado fundamentalmente en la capacidad contributiva, a un deber de contribuir basado en el *principio de solidaridad*” (cursiva de origen) (FJ 21).

Es sobre la base de esta solidaridad que resulta constitucionalmente legítimo incluir a terceros colaboradores de la Administración Tributaria para que apoyen en las labores de fiscalización, puesto que ello ayudará a reducir la desigualdad en el sostenimiento de los gastos públicos a causa de la evasión tributaria, propiciando una participación igualitaria en los referidos gastos, logrando el ideal de un verdadero reparto redistributivo.

En el caso particular del régimen de percepciones del IGV, si bien está destinado a luchar contra la evasión fiscal, ello no implica que no sea aplicable a aquellos contribuyentes que sí cumplen con sus obligaciones tributarias, dado que el principio de solidaridad determina que el interés público imperante en la lucha contra la evasión fiscal predomina sobre el interés privado de aquellos que cumplen con sus obligaciones y se encuentran sometidos al régimen en cuestión.

El TC se cuida de señalar que, si bien es tolerable el uso de los tributos con fines extrafiscales, ello no significa que tal uso sea indiscriminado; sino que es excepcional y bajo parámetros objetivos y razonables, permitiéndose la relativización del principio de capacidad contributiva, más nunca su desaparición total. (FJ 29)

Con relación a la afectación al principio de no confiscatoriedad, el TC advierte que al no haberse ofrecido pruebas que

fehacientemente acrediten tal alegato, no se ha podido generar certeza sobre la veracidad del mismo, por lo que se desvirtúa que en el caso en particular la percepción del IGV restrinja la libertad de comercio de manera desproporcionada, amenazando la permanencia en el mercado de la demandante.

Finalmente, para verificar si existe una vulneración al derecho de igualdad el TC hace un test de proporcionalidad, en el que determina que si bien existe una diferenciación, toda vez que se aplica una tasa de percepción distinta entre quienes importan vehículos usados respecto de aquellos que importan vehículos nuevos, ello se hace para conseguir un fin constitucionalmente legítimo, consistente en combatir la informalidad y la evasión fiscal del pago del IGV; en ese sentido, la medida adoptada resulta idónea (pues el medio empleado por la ley resulta congruente con la finalidad perseguida), necesaria (toda vez que no se ha podido demostrar la existencia de medios menos gravosos para conseguir el fin constitucional alegado) y proporcional (pues se determinó que el grado de intervención en la igualdad es leve existiendo proporcionalidad con la finalidad perseguida) con el fin que se pretende conseguir, por lo que no habría una vulneración al derecho de igualdad.

Como se advierte, el TC deja de lado la capacidad contributiva -que hemos denominado estricta-, que implica la obligación de tributar de todos los ciudadanos, para adoptar un concepto de capacidad contributiva que permite que algunos tributen más y otros menos, incluso que no tributen, no tanto en función a la riqueza que tengan; sino tomando en cuenta la función redistributiva del tributo.

Es innegable que los tribunales pueden interpretar los principios, entre los cuales se encuentran los de tipo tributario; no obstante, “tendrían que ser interpretados por los tribunales según las circunstancias cambiantes, así como en relación con los otros derechos protegidos bajo la Constitución, sin embargo, tan cierto como lo anterior es el hecho de que tales principios son límites al Poder Tributario y, por ende, deben ser aplicados por los operadores jurídicos, incluyendo a la Administración Tributaria, por lo que si se limitan tales principios, entonces, terminan anulándose entre sí” (Zanabria, 2014, p. 39).

Podemos afirmar que el TC ha inaplicado la capacidad contributiva cuando la ha ponderado con el deber de contribuir y el principio de solidaridad propio, según el propio TC, del Estado Social, es decir, “dejando de lado el rol del Estado de Derecho y de que la capacidad contributiva es un límite al poder tributario, a efectos de no dejar sin herramientas de recaudación al Estado” (Zavaleta, 2014, p. 151).

Para Bravo Cucci (2010, p. 145) el TC ha entendido que “el principio de solidaridad es una especie de sobre-principio que justifica, de darse

el caso, que un tributo pueda ser instituido en violación a los principios de capacidad contributiva, igualdad, no confiscatoriedad e inclusive en irrespeto a los derechos fundamentales de las personas”; seguidamente, citando a García Novoa, precisa que se ha asumido que la forma del Estado Social de Derecho se desprende que la solidaridad sería el fundamento de los tributos, sin embargo, este tipo de Estado no legitima un intervencionismo autoritario que sobredimensiona los intereses generales en perjuicio de los intereses particulares, en tal sentido concluye que “[l]a solidaridad es la justificación moral y ética del denominado deber de contribuir, y no una expresión de la justicia tributaria ni un principio jurídico que limite o module la potestad tributaria”. Agrega a esta conclusión que es indiscutible que las personas tienen el deber de contribuir al sostenimiento del gasto público; ante lo cual el Estado goza de su potestad normativa, pero no se debe olvidar que la misma está limitada por los principios constitucionales; en tal sentido “existe el deber de contribuir al sostenimiento del gasto público, sí, pero en función a la capacidad contributiva del contribuyente” (Bravo Cucci, 2013, p. 34). No perdamos de vista que el TC ha señalado que debe existir una íntima relación entre la capacidad económica de los obligados y los tributos que se puedan instaurar, ya que “solo así el tributo no excederá de los límites de la capacidad contributiva del sujeto pasivo, configurándose el presupuesto legitimador en materia tributaria y

respetando el criterio de justicia tributaria en el cual se debe inspirar el legislador, procurando siempre el equilibrio entre el bienestar general y el marco constitucional tributario al momento de regular cada figura tributaria”; sin embargo, al sacrificar la capacidad contributiva estricta está dejando de lado a la justicia tributaria, pues tolera que algunas personas tributen de manera desigual, y sin una justificación razonable, en comparación con otros contribuyentes; de igual manera, no se advertiría que se esté tomando en cuenta el bienestar general, ya que algunos se verían más afectados que otros.

E. No Confiscatoriedad

Este principio protege al derecho de propiedad reconocido en el artículo 2 numeral 16 de la CPP; evitando que el tributo se convierta en un mecanismo arbitrario utilizado por el Estado para apropiarse de los bienes de las personas, protegiendo la esfera patrimonial de éstas; pero este principio también tiene “una faceta institucional, toda vez que asegura que ciertas instituciones que conforman nuestra Constitución económica (pluralismo económico, propiedad, empresa, ahorro, entre otras), no resulten suprimidas o vaciadas de contenido cuando el Estado ejercite su potestad tributaria”²⁹.

²⁹ Véase el FJ. 18 de la STC N.º 0004-2004-AI/TC

La protección al derecho de propiedad es importante; pues, como señala Lins E Silva (2012), el tributo puede compararse con una expropiación, toda vez que ambos constituyen excepciones al principio constitucional que protege la propiedad privada. Sin embargo, consideramos que, si bien ambas figuras implican una apropiación de los bienes o de las riquezas de las personas, en el caso de la expropiación existe el pago de un justiprecio por la privación sufrida, mientras que en el caso de los tributos no se advierte dicha compensación³⁰. Por otro lado, debe considerarse que todo tributo implica una afectación al derecho de propiedad, pero por ese solo hecho no podría sostenerse que todo tributo es confiscatorio; ello es así, toda vez que “el derecho de propiedad no tiene carácter absoluto y, por otro, porque el pago de los tributos, esto es, el deber de contribuir con los gastos públicos, constituye un principio constitucional implícito de nuestro Estado democrático de derecho”³¹. De manera acertada el TC ha considerado a este principio como un “concepto jurídico indeterminado”, toda vez que

su contenido constitucionalmente protegido no puede ser precisado en términos generales y abstractos, sino analizado y observado en cada caso, teniendo en consideración la clase de tributo y las circunstancias concretas de quienes estén

³⁰ Aquí nos referimos exclusivamente al tipo tributario “impuesto”, toda vez que en este el pago efectuado por el contribuyente no implica algún tipo de contraprestación por parte del Estado; sin embargo, en los tipos tributarios “tasa” y “contribución”, el contribuyente si goza de un beneficio directo a causa del monto de dinero abonado al fisco.

³¹ Cfr. F.J. 4 de la STC N.º 1907-2003-AA/TC

obligados a sufragarlo. No obstante, teniendo en cuenta las funciones que cumple en nuestro Estado Democrático de Derecho, es posible afirmar, con carácter general, que se transgrede el principio de no confiscatoriedad de los tributos cada vez que un tributo excede el límite que razonablemente puede admitirse como justificado en un régimen en el que se ha garantizado constitucionalmente el derecho subjetivo a la propiedad y, además, ha considerado a ésta como institución, como uno de los componentes básicos y esenciales de nuestro modelo de Constitución económica.³²

Si bien es casi unánime en la doctrina el aceptar que el principio de no confiscatoriedad protege el derecho a la propiedad, existen algunos autores que consideran que dicho principio protege al principio de capacidad contributiva. Ello debido a que un tributo confiscatorio no viola el derecho de propiedad, toda vez que no existe incautación de bienes, sin justa compensación; “sino una imposición que provoca un sacrificio económico excesivo, de carácter monetario, que naturalmente tendrá ciertas repercusiones en el patrimonio del contribuyente” (Valdés, 1996, p. 128); asimismo, se señala que las normas constitucionales que recogen la no confiscatoriedad no establecen un principio, sino una prohibición al legislador, destinada a evitar una imposición excesiva, superior a las posibilidades del contribuyente de contribuir a las cargas públicas, sin afectar su derecho a una subsistencia digna.

³² FJ 5 de la STC emitida en el expediente N.º 2727-2002-AA/TC.

a. Confiscatoriedad cuantitativa y cualitativa

El TC³³ reconoce que el principio de no confiscatoriedad puede vulnerarse de manera cuantitativa o cualitativa; antes de ello, sostiene que este principio informa y limita el ejercicio de la potestad tributaria, garantizando que la ley tributaria no pueda afectar irrazonable y desproporcionadamente la esfera patrimonial de las personas. En tal medida, la afectación cuantitativa a este principio está vinculada con el monto que el contribuyente debe abonar al fisco; mientras que la afectación cualitativa, se presenta cuando el tributo implica una sustracción ilegítima de la propiedad por vulneración de otros principios tributarios, sin importar el monto de lo sustraído, pudiendo incluso ser perfectamente soportable por el contribuyente.

En otra oportunidad, el TC, en el FJ 4 de la STC recaída en el Expediente N.º 0004-2004-AI/TC, ha dejado en claro que:

es preciso distinguir la eventual inconstitucionalidad de un tributo en atención a su incidencia concreta respecto a las circunstancias particulares en las que se encuentre cada uno de los obligados a sufragarlo, y la inconstitucionalidad en la que pueda incurrir la ley que lo regula, la cual sólo podría ser determinada, en sentido abstracto, analizando los elementos constitutivos del tributo, y particularmente la materia imponible y la alícuota, cuyos contenidos o dimensiones podrían ser muestras evidentes de un *exceso de poder tributario*.

³³ Véase el FJ 56 de la STC recaída en el Expediente N.º 0041-2004-AI/TC

Tal inconstitucionalidad por la afectación concreta en una circunstancia particular vendría a ser la llamada confiscatoriedad cuantitativa; mientras que aquella inconstitucionalidad en la que incurre la norma en sentido abstracto está dada por la confiscatoriedad cualitativa; es pertinente dejar en claro que, en el primer supuesto, la norma no será aplicable al caso concreto en el que se advirtió la confiscatoriedad; mientras que en el segundo caso, la consecuencia es la inconstitucionalidad de la norma que contiene el tributo creado en vulneración del principio de no confiscatoriedad.

Adviértase, que es fácil determinar cuándo un tributo es confiscatorio cualitativamente hablando, pues bastará acreditar que en su configuración o creación se ha vulnerado algún otro principio tributario reconocido, ya sea explícita o implícitamente, en la Constitución³⁴. Esto es, se configura la confiscatoriedad cualitativa cuando la obligación tributaria ha sido creada sin ajustarse a las normas establecidas para su regulación; toda vez que una exacción estatal, así establecida, devendría en un cobro sin sustento legal, ilegítimo y, por ende, confiscatorio en el sentido de no respetar el patrimonio de los particulares, sin importar el

³⁴ Así, por ejemplo, en la sentencia recaída en el Expediente N.º 53-2004-PI/TC, el TC consideró que los tributos analizados contravenían del principio de no confiscatoriedad, en su manifestación cualitativa, al vulnerar el principio de reserva de ley; por otra parte, en la sentencia recaída en el Expediente N.º 41-2004-PI/TC concluyó que el principio que se había vulnerado era el de legalidad, y que ello conllevaba a que los tributos analizados sean confiscatorios cualitativamente hablando.

monto concreto con el que se afecta la riqueza de éstos. (Sevillano Chávez, 2014)

No pasa lo mismo con la verificación de la confiscación cuantitativa; es más, el propio TC ha creado fórmulas muy amplias y poco precisas, que no han logrado delimitar de manera clara cuándo nos encontramos ante un tributo confiscatorio cuantitativamente hablando.

En efecto, el TC sostiene que “se transgrede el principio de no confiscatoriedad de los tributos cada vez que un tributo excede del límite que razonablemente puede admitirse como justificado” a fin de garantizar el derecho de propiedad (STC N.º 2727-2002-AA/TC); pero ¿cuál es ese límite razonable? En la misma sentencia el TC ha indicado que “debe ser analizado y observado en cada caso, teniendo en consideración la clase de tributo y las circunstancias concretas de quién está obligado a sufragarlo”; esto último, en virtud, justamente, al carácter de concepto jurídico indeterminado que el propio TC le ha atribuido al principio de no confiscatoriedad.

Paulo De Barros Carvalho (2012, pp. 206-208) hace notar lo difícil de encontrar los límites que nos ayuden a establecer cuando un tributo es confiscatorio, toda vez que lo “que para algunos tiene efectos confiscatorios, para otro puede perfectamente presentarse como forma legítima de exigencia tributaria”. Así, señala que en

los bienes de consumo, donde el gravamen se incorpora al precio, se pueden establecer tasas altísimas sin que aparezca la sensación de que la imposición resulta confiscatoria; por su parte, en los tributos que gravan el patrimonio, como el impuesto a los predios o vehículos, cualquier exceso impositivo dará la sensación de confiscación, pero resultará difícil establecer cuál es el límite, siendo que la solución fluirá hacia el subjetivismo; en tal sentido, el reconocimiento de este principio ofrece “únicamente un rumbo axiológico, tenue y confuso, cuya nota principal descansa en la simple advertencia al legislador de los tributos, en el sentido de comunicarles que existe un límite para la carga tributaria. Solo eso”.

Bravo Cucci también hace notar la dificultad de poder establecer cuando un tributo es confiscatorio; así, afirma que “un tributo es confiscatorio cuando su monto es superior a una parte importante de la manifestación de riqueza concreta sobre la cual se precipita” (2010, p. 127); el problema es, justamente, reconocer el límite en el cual el tributo pasa a absorber una parte importante de la manifestación de riqueza; ante ello concluye que es en sede jurisdiccional donde se deberá efectuar el examen en cada caso concreto, tomando en cuenta las circunstancias que lo rodean.

La dificultad de establecer el momento en el cuál puede considerarse que la carga tributaria empieza a vulnerar el derecho

de propiedad, ha llevado a algunos autores, como Eusebio Gonzales y Ernesto Lejeune, a sostener que el límite sería “hasta donde el acuerdo político o la paciencia del contribuyente lo permita, cuestión que no tiene nada de jurídica” (citados por Sevillano Chávez, 2014, p.114).

Ahora, para poder verificar la confiscatoriedad en cada caso, será necesario presentar la documentación que acredite, de manera plena y fehaciente, que a consecuencia del pago del tributo se produzca una afectación real en el patrimonio del contribuyente, conforme se estableció en la STC N.º 2302-2003-AA/TC y, posteriormente, en la STC N.º 4227-2005-AA/TC; en la primera de las sentencias señaladas, se deja en claro que el hecho de que una misma operación o situación se encuentre gravada con más de un tributo no implica, necesariamente, que exista confiscatoriedad; sino que para ello deberá analizarse “si, a consecuencia de ello, se ha originado una excesiva presión tributaria sobre el contribuyente, afectando negativamente su patrimonio” (FJ 19).

b. Confiscatoriedad por normas auto y heteroaplicativas

Como se ha señalado, la confiscatoriedad puede ser analizada desde un punto de vista abstracto, cuando se analiza la

constitucionalidad de la norma que crea el tributo, y desde un punto de vista concreto, cuando se evalúa la afectación al derecho de propiedad de un contribuyente específico a causa de un tributo. Ahora, en el caso de la confiscatoriedad abstracta, hay que diferenciar entre el análisis que debe efectuarse según las normas sean auto o heteroaplicativas; pues en estos casos puede generarse una vulneración presente o potencial, según sea el caso.

Una norma autoaplicativa es aquella que crea situaciones jurídicas inmediatas, sin necesidad de actos concretos de aplicación; por lo que desde la entrada en vigencia de esa norma se generarán una serie de efectos jurídicos que pueden amenazar o violar derechos fundamentales. En el caso de normas tributarias, la incidencia será directa e inmediata por cuanto esta genera una obligación del sujeto pasivo de la misma, la cual consiste en entregar cierto monto dinerario al fisco³⁵.

Con respecto a los impuestos mínimos en estudio debemos señalar que mientras el vinculado al impuesto al patrimonio vehicular es autoaplicativo, el vinculado al impuesto predial es heteroaplicativo, pues necesita que las Municipalidades opten por su aplicación, lo cual realizan mediante la aprobación de una Ordenanza Municipal.

³⁵ Cfr. FJ 2 y 3 de la STC recaída en el Expediente N° 2835-2010-PA/TC

En efecto, el último párrafo del artículo 13 de la LTM, al regular el impuesto predial, señala que “Las Municipalidades están facultadas para establecer un monto mínimo a pagar por concepto del impuesto equivalente a 0.6% de la UIT vigente al 1 de enero del año al que corresponde el impuesto”; como se advierte, el cobrar este impuesto mínimo es una facultad de la Administración Tributaria, quien podrá establecerlo o no. No ocurre lo mismo con el impuesto al patrimonio vehicular, en este caso, la parte *in fine* del artículo 33 de la citada norma prescribe que “En ningún caso, el monto a pagar será inferior al 1.5% de la UIT vigente al 1 de enero del año al que corresponde el impuesto.”. Nótese que, en el presente caso, al señalarse que “en ningún caso” puede pagarse un monto menor al establecido, lo que está haciendo es imponer la obligación a la Administración Tributaria de cobrar el referido impuesto mínimo.

En consecuencia, respecto del impuesto al patrimonio vehicular advertimos que la afectación a los contribuyentes es inmediata, y se produce con la sola vigencia del citado artículo 33; mientras que, en el caso del impuesto predial, la afectación requiere de un acto expreso de la Administración Tributaria, mediante el cual señale que ejercerá la facultad que le confiere el aludido artículo 13 y que, por ende, establecerá el impuesto mínimo en su jurisdicción.

2.5. IMPUESTO PREDIAL E IMPUESTO AL PATRIMONIO VEHICULAR

2.5.1. Tipo de impuesto al que pertenecen

El artículo 8 de la LTM señala que el IP grava “el valor de los predios”; por su parte, el artículo 30 de la misma norma precisa que el IPV grava “la propiedad de los vehículos”, y seguidamente describe respecto de qué vehículos; ahora, en ambos impuestos se ha considerado como sujetos pasivos a las personas, ya sean naturales o jurídicas, propietarias de los predios o vehículos, según corresponda (véase al respecto los artículos 9 y 31 de la LTM); ante ello, podemos indicar que si bien la redacción del hecho generador en el caso del IP no es la más feliz, en ambos tributos lo que se ha buscado gravar es la propiedad sobre determinados bienes.

Al respecto, debemos mencionar que los impuestos, al no estar vinculados con ninguna actividad estatal, se sustentan en el principio de capacidad contributiva y deben gravar una manifestación de riqueza concreta; son manifestaciones de riqueza la renta, el consumo y el patrimonio; en consecuencia, tanto el IP como el IPV son impuestos que gravan al patrimonio como manifestación de riqueza denotadora de capacidad contributiva.

Con relación al tipo de impuesto al que pertenecen, se debe indicar que en la doctrina existen diferentes clasificaciones; sin embargo, consideraremos las más relevantes; así, los impuestos pueden clasificarse en reales y

personales; los primeros consideran en forma exclusiva la riqueza gravada, con prescindencia de la situación personal del contribuyente; mientras que los segundos tienen en cuenta la situación personal del contribuyente, valorando los elementos que integran su capacidad de pago (Villegas, 2005). Los impuestos reales gravan manifestaciones aisladas de riqueza, como la posesión de un bien, sin tomar en cuenta la situación subjetiva del contribuyente ni el valor total de sus bienes y rentas, impidiendo aplicar la progresividad como elemento lógico para lograr una imposición justa; por su parte, los impuestos personales recaen sobre todos los elementos, positivos y negativos, que integran el concepto de capacidad contributiva del contribuyente, siendo que el prototipo de este impuesto es el impuesto progresivo sobre la renta global, en consecuencia, todos los demás impuestos serían reales, incluso el impuesto al patrimonio; sin embargo, para evitar los efectos regresivos de los impuestos reales, en algunos casos se les ha incluido elementos personales, como la progresividad (Valdéz, 1996).

Otra clasificación es la que divide a los impuestos en directos e indirectos; sobre tal clasificación existen diversas posturas, así, por ejemplo, se considera impuestos directos a aquellos que hacen incidir la carga tributaria en el patrimonio del contribuyente, mientras que los indirectos permiten traspasar la carga tributaria del contribuyente a un tercero (Zavala, 1998); sin embargo, para efectos de la presente investigación se deberá considerar como impuestos directos a aquellos que toman como

hecho imponible a las manifestaciones inmediatas, o circunstancias objetivas, que revelan un determinado nivel de riqueza (como el patrimonio); mientras que serán impuestos indirectos los que tienen como hecho generador a manifestaciones mediatas de riqueza, es decir, aquellas que hacen presumir un cierto nivel de riqueza (como el consumo) (Villegas, 2005).

Una clasificación adicional es la que divide a los impuestos en instantáneos y periódicos; así, en palabras de Ferrero Lapatza (2000), un impuesto es instantáneo cuando su hecho imponible se agota, por su propia naturaleza, en un cierto periodo de tiempo, y es tenido en cuenta por la ley solo cuando se ha realizado completamente; por su parte, el impuesto es periódico cuando su presupuesto de hecho es una situación o un estado de duración indeterminada, y se prolonga indefinidamente en el tiempo; en tal caso, es necesario ligar a este hecho el nacimiento de la obligación, que forzosamente debe ocurrir en un momento determinado; para ello, lo que se hace es fraccionar el hecho imponible, en su duración, en diferentes periodos, los periodos impositivos, a cada uno de los cuales les corresponde el nacimiento de la obligación de tributar.

De lo desarrollado podemos concluir que tanto el IP como el IPV son impuestos reales, pues únicamente toman en cuenta el patrimonio de las personas sometidas a tributación, y si bien el IP tiene una tasa progresiva, ello no cambia su naturaleza de impuesto real; por otra parte, ambos tributos son impuestos directos, ya que gravan una manifestación directa

de capacidad contributiva, como es el patrimonio; finalmente, son periódicos, ya que, si bien el hecho de ser propietario de un predio o vehículo es una situación que se prolonga de manera indeterminada en el tiempo, corresponderá establecer momentos, con una periodicidad determinada, para efectos de considerar el nacimiento de la obligación tributaria respecto de cada uno de dichos periodos; siendo que ambos tributos son de periodicidad anual, lo que implica que la obligación tributaria por dichos impuestos se irá generando año a año, y el momento elegido para verificar el nacimiento de la obligación tributaria es el 1 de enero de cada uno de esos años; esto sin perjuicio de que el pago del tributo determinado por cada periodo pueda cancelarse en cuatro cuotas.

Valentín Soto (2010) enumera otras características del impuesto predial, tales como que es de carácter directo, toda vez que afecta directamente la capacidad contributiva del titular de la propiedad del predio o la titularidad de un derecho real sobre éste. Así también es de carácter Municipal, ello debido a que el impuesto es recaudado, administrado y fiscalizado por la Municipalidad Distrital donde se encuentre el predio. El autor señala también que el impuesto es Real ya que para su cálculo se toma en cuenta las características del inmueble, su valúo, sin tomar en cuenta las condiciones personales del contribuyente. Es Capital, debido que al gravar los predios grava el capital que éstos representan; y finalmente, señala que es de carácter progresivo, pues se aplica una alícuota progresiva sobre la base imponible para determinar la cuantía del tributo.

2.5.2. Base imponible

Tomando en cuenta que tanto el IP como el IPV son tributos reales y directos, la base imponible de los mismos estará constituida por el valor de los bienes que están siendo objeto de gravamen; en efecto, el artículo 11 de la LTM precisa que la base imponible para la determinación del IP está constituida por el valor del total de los predios del contribuyente ubicados en cada jurisdicción distrital; téngase en cuenta que de conformidad con el artículo 9 de la indicada norma, se considera predios a los terrenos, incluyendo los terrenos ganados al mar, a los ríos y a otros espejos de agua, así como las edificaciones e instalaciones fijas y permanentes que constituyan partes integrantes de dichos predios, que no pudieran ser separadas sin alterar, deteriorar o destruir la edificación.

En consecuencia, a fin de establecer el valor de un predio se deberá valorizar cada uno de sus componentes y luego proceder a la sumatoria de cada valor parcial. Así, para establecer el valor del terreno se utilizarán los planos básicos arancelarios, mientras que para la construcción se utilizará los valores unitarios de edificación y las tablas de depreciación según antigüedad y estado de conservación; por su parte, para las instalaciones fijas y permanentes serán valorizadas de acuerdo a la metodología aprobada por el Reglamento Nacional de Tasaciones y considerando una depreciación de acuerdo a su antigüedad y estado de conservación.

Con relación al IPV, el artículo 32 de la indicada ley señala que la base imponible del IPV está constituida por el valor original de adquisición, importación o de ingreso al patrimonio de los vehículos afectos, el cual en ningún caso será menor a la tabla referencial que anualmente debe aprobar el Ministerio de Economía y Finanzas.

Con relación a este tributo, el artículo 5 del Decreto Supremo N.º 22-94-EF, que aprueba el reglamento del IPV, indica que para determinar la base imponible del IPV deberá tomarse en cuenta el valor original de adquisición, importación o de ingreso al patrimonio, según conste en el comprobante de pago, en la declaración para importar o contrato de compra venta, según corresponda, incluidos los impuestos y demás gravámenes que afecten la venta o importación de los vehículos afectos; respecto a los vehículos que sean adquiridos por remate público o adjudicación en pago, se considerará como valor de adquisición el monto pagado en el remate o el valor de adjudicación, según sea el caso, incluidos los impuestos que afecten dicha adquisición; finalmente, tratándose de vehículos afectos, adquiridos en moneda extranjera, dicho valor será convertido a moneda nacional, aplicando el tipo de cambio promedio ponderado venta publicado por la Superintendencia de Banca y Seguros, correspondiente al último día del mes en que fue adquirido el vehículo.

Como se advierte, en el caso del IPV se deberá considerar el valor del vehículo, y luego, dicho valor deberá ser comparado con las Tablas de Valores Referenciales que apruebe el Ministerio de Economía y Finanzas,

y deberá utilizarse el que resulte mayor a fin de calcular el monto del impuesto.

Es pertinente recalcar que es importante que exista una estrecha relación entre lo que un tributo grava, y la base imponible utilizada para el cálculo del mismo; en tal sentido, “la base imponible de un tributo debe guardar perfecta armonía con el hecho que se pretende gravar, siendo ilegal un tributo en el que exista una desconexión entre tales aspectos” (Bravo, 2010, p. 177).

2.5.3. Impuesto mínimo

Habiendo analizado que tanto el IP como el IPV son tributos reales y directos, y como tales gravan el patrimonio de las personas, ya sean naturales o jurídicas, y que la base imponible para calcular el monto de los referidos tributos está constituida por el valor de los bienes que son objeto de gravamen, corresponde analizar la figura del impuesto mínimo regulado en la LTM.

Así, el último párrafo del artículo 9 de la LTM establece, respecto del IP, lo siguiente: “Las Municipalidades están facultadas para establecer un monto mínimo a pagar por concepto del impuesto equivalente a 0.6% de la UIT vigente al 1 de enero del año al que corresponde el impuesto”; por su parte, la parte *in fine* del artículo 33 de la LTM ha establecido, con relaciónn al IPV,

que “En ningún caso, el monto a pagar será inferior al 1.5% de la UIT vigente al 1 de enero del año al que corresponde el impuesto”.

Como indica Bendezú (2019), el impuesto mínimo generalmente se aplica a aquellos propietarios cuyos predios o inmuebles, ostenten un autovalúo en suma apocada y/o minoritaria; si bien tal comentario lo efectúan respecto del IP, resulta aplicable también al IPV, en cuyo caso se podría sostener que el impuesto mínimo se aplica cuando el valor afecto del vehículo resulta apocado y/o minoritario.

CAPÍTULO III:

CONTRASTACIÓN DE LA HIPÓTESIS

La hipótesis planteada en la presente investigación está formulada de la siguiente manera:

Los principales fundamentos jurídicos que determinan la invalidez jurídica del impuesto predial y el impuesto al patrimonio vehicular mínimos, regulados en el T.U.O. de la Ley de Tributación Municipal, son los siguientes:

- a. Presentan una contradicción con los derechos-principios tributarios de igualdad, no confiscatoriedad y capacidad contributiva estricta.
- b. Inobservancia de la capacidad contributiva solidarística, por lo que los impuestos analizados no derrotan a la capacidad contributiva estricta.
- c. Desnaturalización de la capacidad contributiva solidarística que constituye la razón subyacente de la política tributaria.

Por su parte, el principal fundamento filosófico que determina la la invalidez jurídica del impuesto predial y el impuesto al patrimonio vehicular mínimos, regulados en el T.U.O. de la Ley de Tributación Municipal, es el siguiente:

- a. Transgresión de la concepción de la validez desde el enfoque del post positivismo jurídico.

En el presente capítulo, procederemos a realizar la contrastación de cada uno de los componentes de la citada hipótesis.

3.1. CONTRADICCIÓN ENTRE EL IMPUESTO PREDIAL E IMPUESTO AL PATRIMONIO VEHICULAR MÍNIMOS CON LOS DERECHOS-PRINCIPIOS TRIBUTARIOS

Para la contrastación de la hipótesis en esta primera parte, se ha recabado información de diferentes administraciones tributarias locales, tales como el SAT Cajamarca (Anexo II), el SAT de Lima (Anexo III), el SAT Huamanga (Anexo V) y las Municipalidades Distritales de San Martín de Porres y de Chorrillos (Anexo IV); siendo que al procesar la referida información, y al completar aquellos datos que era factible completarlos en virtud a lo informado, se ha obtenido la información detallada en los puntos siguientes.

3.1.1. Contradicción con el derecho-principio tributario de igualdad

Como hemos señalado, el principio de igualdad implica que la distribución de las cargas tributarias debe efectuarse de manera proporcional y equitativa entre las personas que presentan capacidades económicas iguales; asimismo se consideró que este principio puede verse vulnerado cuando se efectúa una diferenciación que no se sustente en la capacidad contributiva; o cuando existen diferentes capacidades contributivas que reciben una imposición igual.

En el caso de los impuestos mínimos, tanto predial como al patrimonio vehicular, conllevan la equiparación de la carga tributaria de aquellos contribuyentes que presentan una menor capacidad contributiva, con aquellos contribuyentes que poseen una manifestación mayor de la misma. En efecto, el establecer un monto mínimo a pagar implica, indirectamente, incrementar el valor de la base imponible de determinados contribuyentes, con lo cual se les estaría cobrando el impuesto sobre un valor mayor al que realmente poseen sus bienes. Así, el que respecto del IP se haya señalado que las municipalidades pueden establecer como impuesto mínimo el monto de 0.6% de la UIT vigente al 1 de enero del año al que corresponda la obligación tributaria, conlleva a que, a criterio de la municipalidad, ningún predio pueda estar valorizado en menos de 3 UIT en dicho año³⁶. En el caso del IPV, cuando la LTM señala que en ningún caso el monto a pagar será inferior al 1.5% de la UIT vigente al 1 de enero del año al que corresponde el impuesto, lo que está haciendo es fijar en 1.5 UIT el valor mínimo de los vehículos afectos a dicho tributo³⁷.

Así por ejemplo, de la base de datos proporcionada por la Municipalidad Distrital de San Martín de Porres se advierte que en el año 2018 se le generó el IP mínimo a 40,018 contribuyentes³⁸, siendo que para dicho año tal IP

³⁶ Para el año 2022 la UIT ha sido fijada en S/ 4,600.00, por lo que el impuesto mínimo asciende a S/ 27.60, lo que equivale aplicar la tasa del 0.2% regulada en el artículo 13° de la LTM a un predio valorizado en S/ 13,800.00 (3 UIT).

³⁷ Al igual que en el caso anterior, aplicar el impuesto mínimo, equivalente a 1.5% de la UIT (S/ 69.00), nos da el mismo resultado si aplicáramos la tasa del 1% señalada en el artículo 33° de la LTM a vehículos cuyo valor sea igual a S/ 6,900.00 (1.5 UIT).

³⁸ Información obtenida de la base de datos proporcionada por dicha municipalidad, cuyo resumen estadístico obra en el Anexo IV.

mínimo equivalía a S/ 24.92; pudiéndose afirmar que la carga tributaria de tales contribuyentes se ha equiparado con la de otros 37 contribuyentes, a quienes se les generó un IP de S/ 24.96; situación similar se advierte de la base de datos proporcionada por la Municipalidad Distrital de Chorrillos, en cuyo caso, en el año 2023 se generó el IP mínimo, equivalente a S/ 29.70, a 9,729 contribuyentes³⁹, lo que en la práctica implica que la carga tributaria de dichas personas se ha equiparado con la de otros 19 contribuyentes, a los que se les generó un IP entre S/ 29.71 y S/ 29.79.

Esta situación se presenta, en menor o mayor medida, en todas aquellas municipalidades en las que se ha dispuesto la aplicación del IP mínimo, tal es el caso de la Municipalidad Provincial de Cajamarca⁴⁰, de la Municipalidad Metropolitana de Lima⁴¹ y de la Municipalidad Provincial de Huamanga⁴², donde en el año 2022 existieron 25,220, 20,322 y 4,770⁴³ contribuyentes, respectivamente, a los que se les generó el IP mínimo; sin embargo, al no contar con la base de datos de dichas municipalidades, no podemos detallar la cantidad de contribuyentes con los que se ha equiparado a aquellos a los que se les aplicó el indicado IP mínimo.

En el caso del IPV, como se ha indicado anteriormente, la base imponible para calcular el impuesto es la que resulte mayor al comparar el valor real

³⁹ *Ídem* nota 38.

⁴⁰ Información remitida mediante Carta N° 053-131-00000341-2022, que obra en el Anexo II.

⁴¹ Información remitida mediante Carta N° 267-091-00564759, que obra en el Anexo III.

⁴² Información remitida mediante Carta N° 01-004-0000000002-2023/SAT-H, que obra en el Anexo V.

⁴³ Si bien el SAT Huamanga no nos proporcionó el número de contribuyentes a los que se les aplicó el IP mínimo, éste se ha obtenido de dividir el IP mínimo generado en el año, entre el monto del IP mínimo aplicable a dicho ejercicio (S/ 27,60).

del vehículo y el valor asignado para este en la Tabla de Valores Referenciales aprobada por el MEF; luego de lo cual se procederá a aplicar la tasa del 1% a la base imponible así determinada; a continuación, el monto generado se comparará con el 1.5% de la UIT vigente y se tomará el que resulte mayor. En tal sentido, en la práctica, se tiene que el valor utilizado como base imponible para el cálculo del IPV no puede ser, en ningún caso, menor a una 1.5 UIT; lo que equivale, para el 2022, a S/ 6,900,00.

Teniendo claro lo anterior, se tiene que con Resolución Ministerial N.º 003-2022-EF/15, publicada el 11 de enero de 2022, se aprobó la Tabla de Valores Referenciales de Vehículos para efectos de determinar la base imponible del Impuesto al Patrimonio Vehicular correspondiente al ejercicio 2022, advirtiéndose que los vehículos con menor valor eran los modelos “Quite” y “RE 60” de la marca “Bajaj”, valorizados en S/ 21,390.00; es decir, en un monto por encima de las 1.5 UIT.

Si tomamos las Tablas de Valores Referenciales de vehículos aprobadas por el MEF en los últimos cinco años, advertiremos una situación similar, ya que dichos vehículos eran los que tenían el menor valor, el cual equivalía a S/ 19,930.00 en el 2021; S/ 18,240.00 en el 2020; S/ 18,580.00 en el 2019, S/ 17,850.00 en el 2018 y S/ 18,480.00 en el 2017; asimismo, para el 2023, los vehículos detallados han sido valorizados en 20,440.00, manteniéndose como el vehículo con menor valor⁴⁴.

⁴⁴ Conforme se puede advertir de las Resoluciones Ministeriales N.º 005-2017-EF/15, 004-2018-EF/15, 004-2019-EF/15, 004-2020-EF/15, 015-2021-EF/15 y 006-2023-EF/15, correspondiente a los años 2017 a 2021 y 2023, respectivamente.

Se advierte, en consecuencia, que respecto del IPV se podría señalar que no existe una afectación concreta al principio tributario de igualdad, toda vez que, en principio, no existirían vehículos a los que se les esté aplicando el IPV mínimo; sin embargo, como se advierte de la información proporcionada por el SAT de Lima⁴⁵, en su jurisdicción existen 24 contribuyentes a los que se les generó el IPV mínimo en el año 2022, por lo que tal afectación es real, y aún cuando la cantidad de contribuyentes afectados es mínima, una afectación mayor es potencial mientras la norma que establece dicho IPV mínimo se encuentre vigente, más aún cuando la misma es exigible sin necesidad de que las municipalidades opten por su aplicación en su jurisdicción, como sucede en el caso del IP mínimo.

Este incremento artificial de la base imponible, en el caso del IP y el IPV, tiene como resultado que la distribución de la carga tributaria sea asimétrica, toda vez que no está sustentada en la verdadera situación económica de los contribuyentes afectados por la aplicación de los citados impuestos mínimos. Es evidente que sujetos con una menor capacidad contributiva; los que respecto del IP, en el caso de la Municipalidad Provincial de Cajamarca, la Municipalidad Metropolitana de Lima y la Municipalidad Provincial de Huamanga son 25,220, 20,322 y 4,770, respectivamente, para el 2022, mientras que en la Municipalidad Distrital de San Martín de Porres fueron 40,018 en 2018 y en la Municipalidad Distrital de Chorrillos son 9,729 para 2023; por su parte, respecto del IPV son 24 en el caso de la

⁴⁵ *Ídem* nota 41.

Municipalidad Metropolitana de Lima en 2022; están recibiendo un tratamiento impositivo legal similar con sujetos que poseen una mayor capacidad contributiva, lo cual les genera un detrimento económico, pues se ven obligados a asumir una carga tributaria mayor a la que efectivamente les correspondería de conformidad con el real valor de sus bienes.

Como se ha señalado anteriormente, la igualdad en materia tributaria tiene dos aspectos; el primero, señala que sujetos con idéntica capacidad económica soportan la misma carga; lo cual no se advierte en el presente caso, dado que no se está tomando en cuenta la real capacidad contributiva de los ciudadanos afectados con los impuesto mínimos al determinarse el monto a tributar.

El segundo aspecto está relacionado a que la igualdad permite trato desigual fundado en causas adecuadas y proporcionadas; en el caso del IP e IPV mínimos no se advierten cuáles son las causas que sustentan la aplicación de los mismos, con lo que se concluye que únicamente es una medida que facilita el incremento de la recaudación de los gobiernos locales; así por ejemplo, para 2022 la Municipalidad Provincial de Cajamarca debería recaudar, de los contribuyentes a los que se les está aplicando el IP mínimo, un monto total de S/ 232,387.89; sin embargo, por la aplicación del señalado IP mínimo a los contribuyentes mencionados les generó un impuesto total de S/ 696,072.00⁴⁶, esto es, se produjo un incremento del tributo

⁴⁶ *Ídem* nota 40.

en un 199.53%; los mismo se advierte en la Municipalidad Metropolitana de Lima⁴⁷, en la cual, en 2022, ha generado un importe de S/ 560,887.00 por IP mínimo y de S/ 1,794.00 por IPV mínimo; sin embargo, considerando el monto de las bases imponibles de los contribuyentes afectos, se advierte que los montos del IP e IPV que en realidad deberían corresponderles ascienden a S/ 323,197.84⁴⁸ y S/ 979.27⁴⁹, respectivamente, por lo que existirían incrementos del 173.54% y 183.20% en cada caso.

Por otra parte, no se advierte que la medida sea proporcionada, ello debido a que lo adecuado es que aquellos que poseen una menor capacidad contributiva asuman una menor carga tributaria y, en determinados supuestos, se vean liberados de la carga tributaria; sin embargo, con los impuestos mínimos en cuestión lo que se hace es incrementar la carga tributaria de sujetos que poseen una menor capacidad contributiva, generándoles un inminente perjuicio económico.

Como se advierte de todo lo señalado, se ha acreditado que tanto el IP mínimo como el IPV mínimo son contradictorios con el derecho-principio tributario de igualdad, por lo que esta categoría de la hipótesis planteada habría sido demostrada.

⁴⁷ *Ídem* nota 41.

⁴⁸ Según lo informado por el SAT Lima, la sumatoria de las bases imponibles de los contribuyentes a los que se les aplica el IP mínimo asciende a S/ 161'598,922.00; por lo que aplicando la tasa del 0.2% que les correspondería a cada uno de ellos, en función al artículo 13 de la LTM, el IP total resultante equivaldría a S/ 323,197.84.

⁴⁹ Según lo informado por el SAT Lima, la sumatoria de las bases imponibles de los contribuyentes a los que se les aplica el IPV mínimo asciende a S/ 97,927.00; por lo que aplicando la tasa del 1% que les correspondería a cada uno de ellos, en función al artículo 33 de la LTM, el IPV total resultante equivaldría a S/ 979.27.

3.1.2. Contradicción con el derecho-principio tributario de capacidad contributiva estricta

El IP y el IPV constituyen impuestos reales, que gravan a la propiedad como manifestación de riqueza; en tal sentido, el gravamen debe estar estrechamente vinculado con la medida de la riqueza acumulada por los contribuyentes, la cual va a estar determinada por el valor de sus predios o vehículos, respectivamente, siendo que a fin de analizar el respeto al principio de capacidad contributiva, se deberá determinar si los impuestos mínimos de ambos tributos se han estructurado sobre el valor de los bienes que serán objeto de gravamen.

Si bien la capacidad contributiva está dirigida, en su faceta de principio tributario, al legislador, quien deberá tomarla en cuenta al momento de ejercer potestad tributaria; también constituye un derecho de los contribuyentes, que les garantiza que la carga tributaria debe recaer sobre una manifestación de riqueza concreta, suficiente y presente; en tal sentido, la capacidad contributiva constituye la base para la determinación de la cantidad individual con que cada sujeto deberá, en mayor o menor medida, contribuir a financiar el gasto público.

Así, advertimos que el artículo 8 de la LTM establece que el IP grava el “valor de los predios urbanos o rústicos”; por su parte, el artículo 11 de la citada ley dispone que “La base imponible para la determinación del impuesto está constituida por el valor total de los predios del contribuyente

ubicados en cada jurisdicción distrital”. Con relación al IPV advertimos que el artículo 30 de la ley en cuestión precisa que “grava la propiedad de los vehículos, automóviles, camionetas, station wagons, camiones, buses, ómnibuses y remolcadores o tracto camiones, con una antigüedad no mayor de tres (3) años”; por otra parte, al señalar la forma en la que se determinará el impuesto a pagar, dispone en su artículo 32° que “La base imponible del impuesto está constituida por el valor original de adquisición, importación o de ingreso al patrimonio (...) [del vehículo]”, siendo que en ambos casos el contribuyente viene a ser el propietario, ya sea de los predios o vehículos, tal como se prescribe en los artículos 9 y 31 de la referida LTM.

Como se advierte, ambos tributos se estructuran sobre la base del valor de los bienes que están siendo gravados, ya sean predios o vehículos, en tal medida, constituye un derecho de los contribuyentes que el tributo que deban abonar al fisco esté calculado sobre el monto concreto en que han sido valorizados sus bienes, y que debe ser una manifestación suficiente de riqueza.

Sin embargo, los impuestos mínimos, toman como base un valor artificioso de los bienes gravados, con lo cual la manifestación de riqueza que está siendo sometida a tributación no es real, lo que evidencia una clara vulneración al derecho que tienen los contribuyentes a que se respete su capacidad contributiva.

Ello se advierte, por ejemplo, en la jurisdicción de la Municipalidad Provincial de Cajamarca⁵⁰; así, en el año 2022, la sumatoria de las bases imponibles de los predios a los que se les aplicó el IP mínimo ascendía a S/ 116'193,943.61, a la cual, aplicándole la tasa del 0,2%, establecida en el artículo 13 de la LTM, daba como IP total la suma de S/ 232,387.89; sin embargo, el IP generado a dichos predios equivale a S/ 696,072.00, lo que implica que a dichos predios se les ha incrementado la base imponible hasta llegar al monto total de S/ 348'036,000.00⁵¹, lo que representa un incremento de la verdadera base imponible en 199,53%. Una situación similar se advierte en la Municipalidad Metropolitana de Lima⁵², tanto respecto del IP como del IPV; así, el IP mínimo generado equivale a S/ 560,887.00 y el IPV mínimo generado a S/ 1,794.00; ello implica que las bases imponibles de los predios y vehículos respecto de los cuales se ha generado tales impuesto mínimos han sido tasadas en S/ 280'443,500.00⁵³ y S/ 179'400.00⁵⁴, respectivamente; cuando en realidad únicamente ascendían a S/ 161'598,922.00 y S/ 97,927.00, en cada caso, por lo que las bases imponibles reales han sido incrementadas en 73.54% y 83.20%, correspondientemente.

⁵⁰ *Ídem* nota 40.

⁵¹ Ya que el 0,2% de dicho monto equivale a la suma de S/ 696,072.00, que es el IP generado en el ejercicio en comento.

⁵² *Ídem* nota 41.

⁵³ Ello dado que 0,2% de dicho monto equivale a la suma de S/ 560,887.00, que es el IP generado en el ejercicio en comento.

⁵⁴ Toda vez que 1% de dicho monto equivale a la suma de S/ 1,794.00, que es el IPV generado en el ejercicio en comento.

Hemos verificado que la capacidad contributiva se ve afectada en su faceta de derecho de los contribuyentes; a continuación, quedará verificar si también se vulnera este derecho en su faceta de principio tributario; para ello, se analizará si el legislador la ha tomado en cuenta al momento de estructurar tanto el IP como el IPV mínimos.

En primer lugar, el principio de capacidad contributiva obliga al legislador a describir en los antecedentes de la norma hechos que hagan presumir capacidad económica; esto es, hechos que constituyan una manifestación de riqueza; en tal sentido, se advierte, tanto del IP como del IPV, que el legislador ha gravado con dichos tributos la propiedad que se tenga sobre predios o vehículos; cabe señalar que la propiedad que se ostente respecto de los referidos bienes es una clara muestra de riqueza que una persona puede tener. Ahora, el legislador ha establecido dicho gravamen sobre el valor de los bienes afectados, es decir, sobre la medida de la riqueza manifestada, con lo cual se advierte que, en un primer análisis, se estaría respetando la capacidad contributiva.

En un segundo momento, se deberá advertir que la cuantificación de la base imponible, que viene a estar constituida por la valorización de los predios o vehículos afectos a los impuestos bajo análisis, debe reflejar la riqueza que una persona genere, obtenga o acumule. Sobre este punto podemos afirmar que, si bien el IP y el IPV están estructurados sobre la base del valor de los predios o vehículos afectos a los tributos en cuestión, con lo cual en este segundo momento de análisis se verificaría el cumplimiento del principio de

capacidad contributiva; ello no se advierte respecto de los impuestos mínimos regulados en cada uno de estos tributos. En efecto, y como se ha señalado anteriormente, los impuestos mínimos en cuestión tienen como consecuencia el incremento artificioso de la base imponible, esto es, gravan un valor no real de los bienes afectos a los impuestos señalados, recuérdese que en el caso de la Municipalidad Provincial de Cajamarca se ha verificado que en el año 2022 la base imponible del total de predios a los que se les generó el IP mínimo se vio incrementada, en la práctica, en un 199.53%; mientras que en la Municipalidad Metropolitana de Lima las bases imponibles de los predios a los que se les aplicó el IP mínimo fue incrementada en 73.54%, mientras que en el caso del IPV las bases imponibles de los vehículos a los que se les aplicó el respectivo impuesto mínimo fueron incrementadas en 83.20%; lo que implica que se está gravando una riqueza no acumulada por el contribuyente afectado por el impuesto mínimo, configurando una contravención al principio de capacidad contributiva por parte del legislador al momento de estructurar los impuestos mínimos tanto del IP como del IPV.

Anteriormente señalamos, citando a De Barros Carvalho (2012), que la capacidad contributiva puede ser de dos tipos: (i) absoluta u objetiva, que obliga al legislador a elegir hechos que ostenten signos de riqueza; y, (ii) relativa o subjetiva, relacionada con la repartición de la carga tributaria en virtud del tamaño de la riqueza.

Ya hemos verificado que al momento de estructurar el IP y el IPV el legislador si ha elegido hechos que constituyen manifestaciones de riqueza, que estarían constituidos por el derecho de propiedad que un determinado sujeto puede tener sobre predios o vehículos, por lo cual se estaría cumpliendo con la capacidad contributiva en su vertiente objetiva o absoluta.

En cuanto a la capacidad contributiva subjetiva o relativa, si bien se advierte que el legislador reparte la carga tributaria en función al valor de los bienes afectos a los tributos bajo análisis, no ocurre lo mismo en el caso de los impuestos mínimos regulados; toda vez que en dichos casos la carga tributaria se distribuye de manera desigual, ya que personas que tienen una menor capacidad contributiva, debido a que sus predios o vehículos tienen un valor bajo, terminan asumiendo una carga tributaria mayor a la que les correspondería si se aplicaran las tasas previstas en función al valor de sus bienes, con lo cual estas personas asumen una carga tributaria mayor a la que les corresponde. En el caso del IP se ha verificado que las personas afectadas en la Municipalidad Distrital de San Martín de Porres⁵⁵, en el año 2018, fueron un total de 40,018; en la Municipalidad Provincial de Cajamarca⁵⁶, en el año 2022, fueron 25,220; en la Municipalidad Metropolitana de Lima⁵⁷, en el año 2022, fueron 20,322; en la Municipalidad

⁵⁵ *Ídem* nota 38.

⁵⁶ *Ídem* nota 40.

⁵⁷ *Ídem* nota 41.

Provincial de Huamanga⁵⁸, en el año 2022, fueron 4,770; mientras que en la Municipalidad Distrital de Chorrillos⁵⁹, en el año 2023, serán 9,729; por su parte, respecto del IPV en la Municipalidad Metropolitana de Lima, en el año 2022, se afectaron a 24 personas.

Hemos precisado, también, que la capacidad contributiva tendría tres manifestaciones; en primer lugar, como presupuesto que habilita al Estado a exigir la prestación tributaria. Sobre este punto, queda claro que el legislador ha seleccionado una manifestación de riqueza concreta, la propiedad sobre predios o vehículos, y ha cuantificado la carga tributaria sobre la base del valor de los bienes objeto de gravamen; con lo cual el Estado se encontraría habilitado a exigir la prestación tributaria nacida por IP e IPV.

En su segunda manifestación, la capacidad contributiva nos permite distribuir la carga tributaria; para lo cual se deberá verificar la relación entre la riqueza gravada y la cuantificación de la misma, o monto de la base imponible. Aquí se advierte que, en el caso de los impuestos mínimos analizados, existe un divorcio entre la riqueza gravada y su cuantificación, toda vez que se está gravando un valor artificial, tanto de predios como de vehículos, pues en lugar de aplicar las tasas establecidas por la LTM sobre el valor real de los aludidos bienes, se les está considerando un valor mayor, que es la consecuencia de aplicar un monto mínimo a pagar. Se constató

⁵⁸ *Ídem* nota 41.

⁵⁹ *Ídem* nota 43.

que en la Municipalidad Provincial de Cajamarca⁶⁰ la base imponible real de los predios afectos al IP mínimo era de S/ 116'193,943.61; sin embargo, en la práctica el IP se calculó sobre una base imponible de S/ 348'036,000.00, lo que implica un incremento de 199.53% sobre la verdadera base imponible; de igual manera, en la Municipalidad Metropolitana de Lima⁶¹, la base imponible real de los predios afectos al IP mínimo era de S/ 161'598,922.00 y la base imponible real de los vehículos afectos al IPV mínimo era de S/ 97,927.00; sin embargo, en la práctica el IP e IPV se calculó sobre unas bases imponibles de S/ 280'443,500.00 y S/ 179,400.00, respectivamente, lo que implica un incremento de 74.54% y 83.20% en cada caso.

La tercera manifestación de la capacidad contributiva obliga al legislador a no introducir tratamientos discriminatorios o desproporcionados en relación con el objeto del tributo; ello implica que se debe evitar cualquier medida desproporcionada o ausente de justificación razonable que “desfigure” o “deforme” la riqueza que se ha elegido gravar, y termine gravando otra manifestación de riqueza. En los casos *sub examine*, se está desfigurando el gravamen, toda vez que se llega a determinar el importe de la obligación a pagar por los referidos tributos sobre valores artificiosos de los bienes, llegando a gravar una riqueza inexistente; y ello sin justificación alguna, pues las personas afectadas con los impuestos mínimos son aquellos cuyos

⁶⁰ *Ídem* nota 40.

⁶¹ *Ídem* nota 41.

bienes tienen un valor menor; es decir, se está obligando a aquellos que menor manifestación de riqueza tienen, a asumir una carga tributaria mayor, lo que implica una clara vulneración al principio analizado.

Como se advierte, los impuestos mínimos, tanto del IP como del IPV, no satisfacen dos de las tres manifestaciones del principio de capacidad contributiva, por lo que se puede considerar que se encuentran en clara vulneración de dicho principio.

Finalmente, el maestro Héctor Villegas (2005) ha identificado cuatro implicancias fundamentales del principio de capacidad contributiva; la primera hace alusión a que todos los titulares de medios aptos para hacer frente al impuesto deben contribuir, salvo aquellos que queden al margen por no contar con un nivel económico mínimo; en el caso del IP e IPV se advierte que todos aquellos que sean propietarios de predio o vehículos, en principio se encontrarán obligados a pagar los respectivos impuestos; no habiéndose establecido exclusiones de determinados sujetos pasivos por contar con niveles económicos bajos⁶².

La segunda implicación de la capacidad contributiva conlleva que el sistema tributario debe estructurarse de tal manera que quienes tienen mayor capacidad económica tengan una mayor participación en las entradas

⁶² Si bien el artículo 19 de la LTM establece un beneficio para los adultos mayores no pensionistas y para los pensionistas que cumplan determinados requisitos, dicha norma no busca excluir del ámbito de aplicación del Impuesto Predial a determinadas personas que se considera tienen ingresos económicos mínimos, sino que únicamente les otorga un beneficio que tendrá como objeto el reducir la carga tributaria asumida, sin perjuicio que, por la aplicación de dicho beneficio, algunos contribuyentes vean eliminado el monto del tributo que se encontraban obligados a pagar.

tributarias del Estado; aquí se advierte una contrariedad en el caso de los impuesto mínimos regulados en el IP e IPV; ya que se está dando una mayor participación en las entradas tributarias del Estado a personas que manifiestan una capacidad económica menor; con relación al IP, 40,018 en el caso de la Municipalidad Distrital de San Martín de Porres⁶³ (2018), 25,220 en la Municipalidad Provincial de Cajamarca⁶⁴ (2022), 20,322 en el caso de la Municipalidad Metropolitana de Lima⁶⁵ (2022), 4,770 en el caso de la Municipalidad Distrital de Huamanga⁶⁶, y 9,729 en el caso de la Municipalidad Distrital de Chorrillos⁶⁷ (2023); y en relación al IPV, 24 en el caso de la Municipalidad Metropolitana de Lima (2022); por lo que desde este punto no se estaría cumpliendo con respetar el principio de capacidad contributiva.

La tercera implicancia del principio analizado propugna que no deben seleccionarse como imponibles circunstancias o situaciones no idóneas para reflejar capacidad contributiva; siendo que en este aspecto también existiría una vulneración con la regulación de los impuestos mínimos que se vienen estudiando, pues el gravar un valor no real de un predio o vehículo supone gravar una circunstancia no idónea para reflejar capacidad contributiva, pues se trata de una riqueza inexistente.

⁶³ *Ídem* nota 38

⁶⁴ *Ídem* nota 40.

⁶⁵ *Ídem* nota 41.

⁶⁶ *Ídem* nota 43.

⁶⁷ *Ídem* nota 38.

Finalmente, la última implicancia de dicho principio contempla que el o los tributos que recaigan sobre los contribuyentes no pueden exceder la razonable capacidad contributiva de las personas, pues de lo contrario se atenta contra la propiedad, confiscándola ilegalmente. Es evidente que el gravar una manifestación de riqueza inexistente significa exceder la capacidad contributiva de las personas, lo cual genera una confiscación ilegal de su propiedad; por tal motivo, los impuestos predial y al patrimonio vehicular mínimos se encuentran en clara contradicción con el aspecto analizado.

De todo lo señalado es evidente que la regulación del IP e IPV mínimos contenida en la LTM contraviene a la capacidad contributiva, en su aspecto tanto de derecho de los contribuyentes, como de principio que debió ser observado por el legislador al momento de estructurar dichos impuestos, habiéndose verificado la hipótesis planteada en este aspecto.

3.1.3. Contradicción con el derecho-principio tributario de No Confiscatoriedad

Al acreditarse que los impuestos mínimos, tanto predial como al patrimonio vehicular, generan una afectación a los principios de igualdad y capacidad contributiva, podemos sostener que éstos resultan confiscatorios de manera cualitativa, con lo cual implican una afectación ilegítima al derecho de propiedad de las personas sometidas a estos tipos de impuesto mínimo. Es

posible que exista una confiscación cuantitativa; sin embargo, ello debería ser analizado en cada uno de los casos particulares en los que se alegue tal afectación, lo que no fue objeto del presente estudio.

Sin perjuicio de ello, se ha verificado que en la Municipalidad Provincial de Cajamarca⁶⁸, en la Municipalidad Metropolitana de Lima⁶⁹ y en la Municipalidad Distrital de Huamanga⁷⁰, en el año 2022, han existido 25,220, 20,322 y 4,770 personas, respectivamente, a las cuales se les aplicó el IP mínimo, generándoles, en conjunto, un IP a pagar de S/ 696,072.00 y S/ 560,887.00, en cada caso, cuando les correspondería pagar, en función al valor de sus predios, un IP de solo S/ 232,387.89 y S/ 323,197.84, lo que implica que deben asumir un IP en exceso de S/ 463,684.11 y S/ 237,689.16, siendo que en este extremo el IP en dicha jurisdicción sería confiscatorio; igual situación se advierte respecto de las 24 personas a las que se les generó el IPV mínimo en el año 2022 en la jurisdicción de la Municipalidad Metropolitana de Lima, a quienes el IPV generado asciende a S/ 1,794,00, cuando en función a la base imponible les correspondía pagar un impuesto de S/ 979.27, por lo que en conjunto asumirán un monto mayor equivalente a S/ 814.73.

Lo mismo se podría sostener de los 40,018 contribuyentes de la Municipalidad Distrital de San Martín de Porres (2018) y 9,729

⁶⁸ *Ídem* nota 40.

⁶⁹ *Ídem* nota 41.

⁷⁰ *Ídem* nota 43.

contribuyentes de la Municipalidad Distrital de Chorrillos⁷¹ (2023) a los que se les generó el IP mínimo; sin embargo, toda vez que no nos han proporcionado los datos exactos, no podemos conocer, respecto de ellos, la afectación concreta producida, pero no queda duda de que existe una afectación.

En tal medida, la regulación contenida en la LTM respecto de los impuestos mínimos resulta inconstitucional, al menos, en sentido abstracto, debido a que el análisis lo hemos realizado respecto de los elementos constitutivos del tributo, y particularmente la materia imponible, base imponible y la alícuota, cuyos contenidos o dimensiones son muestras evidentes de un exceso de poder tributario. Por consiguiente, la obligación tributaria relacionada a los impuestos mínimos estudiados ha sido creada sin ajustarse a las normas establecidas para su regulación; toda vez que la exacción estatal, así establecida, deviene en un cobro sin sustento legal, ilegítimo y, por ende, confiscatorio en el sentido que no respeta el patrimonio de los particulares, sin importar el monto concreto con el que se afecta la riqueza de éstos, o si dicho monto es perfectamente soportable por los contribuyentes.

Recordemos que el TC señaló en la Sentencia recaída en el Expediente N.º 2727-2002-AA/TC que el principio de no confiscatoriedad “es un parámetro de observancia que la Constitución impone a los órganos que ejercen la potestad tributaria al momento de fijar la base imponible y la tasa del

⁷¹ *Ídem* nota 38 para ambos casos.

impuesto”; y hemos advertido que los impuestos mínimos analizados no han respetado tal límite, toda vez que, en esencia, han incrementado artificialmente las bases imponibles utilizadas para determinar el IP y el IPV. Es pertinente señalar que en el caso del IPV la afectación viene dada de manera directa desde el artículo 33 de la LTM, dado que la citada norma tiene el carácter de autoaplicativa; mientras que, en el caso del IP, la confiscación se materializa una vez que una municipalidad determinada emite una ordenanza disponiendo aplicar en su jurisdicción el monto mínimo que autoriza el artículo 13 de la citada norma, la cual tiene la condición de heteroaplicativa.

Esta particular condición del impuesto mínimo vinculado con el IP, no hace que, en un primer momento, no se vulnere el principio de no confiscatoriedad; ello debido a que mientras el artículo 13 de la LTM contemple la posibilidad de que las municipalidades establezcan el referido impuesto mínimo, dicha afectación se encontrará latente, pues queda a voluntad de los gobiernos locales el emitir la norma que los faculte a realizar el cobro del impuesto mínimo, por lo que no se podría esperar a que simplemente los gobiernos locales no ejerzan la potestad que se les reconoce, sino que se deberá adoptar las medidas que se plantearán para el impuesto mínimo vinculado con el IPV.

En consecuencia, se advierte que los impuestos mínimos, tanto predial como al patrimonio vehicular, son contradictorios con el derecho-principio

de no confiscatoriedad, por lo que la hipótesis planteada se ha comprobado en cuanto a este componente.

3.2. INOBSERVANCIA DE LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA SOLIDARÍSTICA⁷², POR LO QUE LOS IMPUESTOS ANALIZADOS NO DERROTAN A LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA ESTRICTA

Como hemos indicado, el TC acepta que la capacidad contributiva estricta sea derrotada, en determinadas circunstancias, por la capacidad contributiva solidarística; ello se puede advertir de las sentencias recaídas en los Expedientes N.º 0004-2004-AI/TC (Caso ITF), N.º 053-2004-PI/TC (Caso Arbitrios Municipales), N.º 3797-2006-PA/TC (Caso ITAN), y N.º 6089-2006-PA/TC (Caso Percepciones del IGV), analizadas previamente, en las cuales el TC ha tenido la oportunidad de ponderar la capacidad contributiva estricta con la capacidad contributiva solidarística; de dichas sentencias, podemos extraer las siguientes premisas:

- a. Al ser el Estado peruano un Estado Social de Derecho, éste se encuentra comprometido en la consecución de un orden social más igualitario y justo; en ese escenario, el tributo, que tiene implícito el propósito de contribuir con los gastos públicos, deja de ser solo un instrumento para afrontar las necesidades

⁷² Como señalamos *supra* 1.1.1., siguiendo a Michael Zavaleta Álvarez (2014), denominaremos “capacidad contributiva solidarística”, a la capacidad contributiva que está conformada por el “Deber de Contribuir” y el “Principio de Solidaridad” en materia tributaria.

financieras del Estado, y se convierte en una herramienta que ayuda a producir un efecto redistribuidor de rentas, extrayendo mayores recursos de las economías privadas más favorecidas y menos recursos, o incluso ninguno, de las menos favorecidas.

- b. Sin perjuicio de esto último, en el caso de tributos vinculados con la prestación de servicios públicos divisibles, en los que por razones económicas o sociales es posible que a las personas con menos recursos se les exija un tributo mayor en comparación con las personas que tienen mayor capacidad económica, es factible que la carga tributaria se distribuya de manera más equitativa sobre la base de la capacidad contributiva con fundamento en el principio de solidaridad, utilizando una cuota contributiva ideal que permita reducir la cuota contributiva en situaciones excepcionales, ahí donde resulta más evidente la necesidad de recibir, que la capacidad de dar; sin embargo, no debe perderse de vista que hacer recaer de manera indiscriminada la mayor carga tributaria únicamente en el resto de contribuyentes representaría una situación de manifiesta inequidad.
- c. El deber de contribuir basado en la capacidad contributiva debe ceder ante el deber de contribuir basado en el principio de solidaridad; y es sobre la base de este principio, el cual contiene reglas de orden público tributario que todos los contribuyentes deben obedecer, que resulta constitucionalmente legítimo incluir a terceros colaboradores de la Administración Tributaria para que apoyen en las labores de fiscalización, ayudando a la consecución de fines completamente legítimos, tales como contribuir con la detección de quienes

no cumplen la obligación social de tributar, rehuendo a la potestad tributaria del Estado, puesto que ello redundará en el bienestar general, reduciendo la desigualdad en el sostenimiento de los gastos públicos a causa de la evasión tributaria, propiciando una participación igualitaria en los referidos gastos, logrando el ideal de un verdadero reparto redistributivo.

- d. Si bien los tributos conllevan una intromisión del Estado en la propiedad de los contribuyentes, ello no implica una vulneración a tal derecho; es más, es posible afectar derechos fundamentales, dado que los derechos no son absolutos, siempre que no se afecte su núcleo esencial y, además, porque existe el deber de contribuir a los gastos públicos; sin perjuicio de ello, la limitación deberá encontrarse acorde con el principio de proporcionalidad, esto es que resulta justificada para alcanzar un fin constitucionalmente relevante.
- e. El uso de los tributos con fines extrafiscales permite la relativización de la capacidad contributiva, más nunca su desaparición total; en tal sentido, el uso de dichos tributos debe ser excepcional y bajo criterios objetivos y razonables.

Como se advierte, la capacidad contributiva con base en el principio de solidaridad, o capacidad contributiva solidarística, como la hemos llamado, permite que aquellas personas que cumplen con sus obligaciones tributarias se conviertan en terceros colaboradores de la Administración Tributaria, detectando a los evasores con el objeto de incrementar el número de contribuyentes y, con ello, lograr que los gastos públicos se distribuyan entre un mayor número de personas, con lo cual se estaría repartiendo de manera más justa las cargas públicas.

Esta labor de colaboración, tendrían que realizarla las personas que se encuentren sometidas a tributos extrafiscales; siendo que, si bien dichos tributos pueden afectar sus derechos fundamentales, tal afectación es aceptable en la medida que no vulnere el núcleo esencial del derecho y se persiga la consecución de un fin válido. Por ende, es tolerable que los contribuyentes que cumplen con sus obligaciones tributarias asuman más obligaciones con el objeto de realizar una labor que la Administración Tributaria no puede realizar de manera adecuada. Sin embargo, esta faceta de la capacidad contributiva solidarástica no resulta aplicable al IP ni al IPV, porque, en principio, no nos encontramos ante tributos extrafiscales; y debido a que en dichos tributos no se han establecido obligaciones de colaboración a los deudores tributarios.

Por otra parte, la capacidad contributiva solidarástica, permite relativizar la capacidad contributiva estricta con el objeto de redistribuir la carga tributaria a fin de que aquellas personas con menos recursos asuman una carga impositiva menor, o incluso no asuman carga tributaria alguna, respecto de aquellas personas con mayor capacidad contributiva; siendo que con ello también se estaría logrando redistribuir la riqueza.

Cabe analizar si los impuestos mínimos, tanto predial como al patrimonio vehicular, pueden estar teniendo este propósito y, por ende, es aceptable que no observen el principio de capacidad contributiva estricta. Sobre el particular, se advierte que en primer lugar, las personas afectadas con los impuestos en cuestión son aquellas que poseen menos recursos; en efecto, son personas cuyos

bienes están valorizados, como máximo, en 3 UIT, en el caso del IP, y 1.5 UIT en el caso del IPV; y que, por ende, el impuesto que deben asumir es apocado.

En tal sentido, los impuesto mínimos analizados también inobservan la capacidad contributiva solidarística, pues permiten extraer mayores recursos de contribuyentes que tienen una menor manifestación de riqueza, por lo que no estarían logrando una adecuada redistribución de la riqueza. En efecto, con relación al IP, en el año 2018 existieron, en la Municipalidad Distrital de San Martín de Porres⁷³, 40,018 personas cuya manifestación de riqueza era menor a la carga tributaria que debieron asumir; lo mismo se advirtió en el 2022 en la Municipalidad Provincial de Cajamarca⁷⁴ y en la Municipalidad Metropolitana de Lima⁷⁵, respecto de 25,220 y 20,322 contribuyentes, y en el año 2023 en la Municipalidad Distrital de Chorrillos⁷⁶, respecto de 9,729 contribuyentes; en cuanto al IPV, ello se advirtió respecto de 24 contribuyentes de la Municipalidad Metropolitana de Lima en el año 2022; cabe indicar que si bien las muestras corresponden a los referidos años y municipalidades, tal situación es verificable en todos los años y todas las municipalidades en las que se aprueba la aplicación del IP mínimo y en las municipalidades provinciales que recaudan el IPV; en tal sentido se advierte que existe una afectación a la capacidad contributiva estricta que no tendría sustento en la capacidad contributiva solidarística, por lo que no debe ser tolerada.

⁷³ *Ídem* nota 38.

⁷⁴ *Ídem* nota 40.

⁷⁵ *Ídem* nota 41.

⁷⁶ *Ídem* nota 38.

3.3. DESNATURALIZACIÓN DE LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA SOLIDARÍSTICA COMO RAZÓN SUBYACENTE DE LA POLÍTICA TRIBUTARIA

La actividad financiera del Estado se encuentra orientada a determinar la elección de los gastos públicos a realizarse y de los recursos públicos a obtenerse para sufragar aquellos, en circunstancias de tiempo y lugar determinados; la elección tanto de gastos como ingresos públicos la realizará en función a los objetivos perseguidos; es justamente en la obtención de los recursos públicos donde el Estado adopta determinada política tributaria, la cual también se encuentra acorde a la obtención o consecución de determinados fines.

En tal sentido, la política tributaria engloba los criterios y lineamientos necesarios para establecer la carga impositiva indirecta o directa para financiar las actividades del gobierno; siendo que, en teoría, la política tributaria debería lograr el éxito de las comunidades de una nación.

Según el TC, en un Estado social y Democrático de Derecho, el diseño de la política tributaria es un ámbito reservado al legislador, en el que goza, dentro de los límites establecidos en la Constitución, de un amplio margen de libertad que deriva de su posición constitucional y, en última instancia, de su específica legitimidad democrática, agregando que la teoría tributaria del Estado Constitucional se asienta sobre el principio de solidaridad contributiva⁷⁷.

Dentro de esta perspectiva, y tomando en cuenta que el impuesto no solo puede ser utilizado como mecanismo de obtención de recursos para el Estado, sino que

⁷⁷ Ver F.J. 25 y la parte *in fine* del F.J. 33 de la STC 0004-2004-AI/TC.

puede constituir un importante medio para que el Estado tome injerencia en la actividad nacional, la política tributaria puede tener fines intervencionistas, entre los cuales se encuentra el de “intervencionismo por redistribución”, mediante el cual el Estado no solo detrae parte de la riqueza de los contribuyentes mediante el impuesto, sino que, además, lo redistribuye; ya sea mediante subvenciones u otras clases de ayudas a la gente de escasos recursos; es decir, el impuesto puede cumplir funciones reguladoras de distribución de los ingresos y el patrimonio nacional.

En esta línea se encuentra el artículo 44 de la CPP, del cual se desprende el principio de solidaridad, según el TC, en el que se señala que son deberes primordiales del Estado, entre otros, garantizar la plena vigencia de los derechos humanos y promover el bienestar general que se fundamenta en la justicia y en el desarrollo integral y equilibrado de la Nación.

Como se advierte, si bien la política tributaria encuentra su razón subyacente en el principio de solidaridad, el mismo ha sido desnaturalizado; pues no está referido a que la carga tributaria de las personas con menos recursos sea asumida por las personas que evidencian una mayor capacidad económica; sino que con lo recaudado se proceda a realizar una redistribución de los ingresos, procurando otorgar subvenciones o beneficios a las personas que menos recursos poseen.

Sin embargo, como se ha señalado previamente, en el caso del IP se ha detectado que en los años 2018, 2022 y 2023, hay 40,018, 25,220, 20,322, 4,770 y 9,729 contribuyentes de la Municipalidad Distrital de San Martín de Porres⁷⁸,

⁷⁸ *Ídem* nota 38.

Municipalidad Provincial de Cajamarca⁷⁹, Municipalidad Metropolitana de Lima⁸⁰, Municipalidad Provincial de Huamanga⁸¹ y Municipalidad Distrital de Chorrillos⁸², que pese a demostrar una capacidad contributiva reducida, se les ha determinado un IP mayor al que les correspondería, y existen 24 personas que son contribuyentes de la Municipalidad Metropolitana de Lima a las que se les ha generado un IPV mayor al que les corresponde; con lo cual se los obliga a asumir cargas tributarias mayores; por lo que respecto de estas personas existiría una afectación al principio de capacidad contributiva y, no se verificaría ningún tipo de redistribución de la riqueza, desnaturalizándose la capacidad contributiva solidarástica.

3.4. TRANSGRESIÓN DE LA CONCEPCIÓN DE LA VALIDEZ DESDE EL ENFOQUE DEL POST POSITIVISMO JURÍDICO

Como se ha señalado, la validez de las normas puede establecerse desde dos enfoques, uno formal, referido con el respeto de las normas que regulan la producción normativa; y otra de fondo, o sustancial, que está vinculada con la coherencia valorativa con otras normas válidas que forman el sistema y, principalmente, con las normas sustanciales, como principios o derechos fundamentales, que limitan y vinculan al legislador con el objeto de que excluya o

⁷⁹ *Ídem* nota 40.

⁸⁰ *Ídem* nota 41.

⁸¹ *Ídem* nota 43.

⁸² *Ídem* nota 38.

incluya determinados contenidos; siendo que la inobservancia a estas normas conllevará que la norma analizada sea inválida y, por ende, podrá ser susceptible de anulación.

En el ordenamiento jurídico peruano, el artículo 51 de la CPP señala que la Constitución prevalece sobre toda norma legal; por otra parte, el numeral 4) del artículo 200 de la Carta Magna indica que la acción de inconstitucionalidad procede contra las normas que contravienen la Constitución por el fondo o por la forma; finalmente, el artículo 138 señala que cuando exista incompatibilidad entre una norma constitucional y una norma legal, los jueces preferirán las primeras.

De lo señalado se advierte que la CPP, si bien no lo dice de manera expresa, ha efectuado una serie de regulaciones de las que se puede concluir que las normas legales serán válidas en cuanto no contravengan, por el fondo o por la forma, a la Constitución; lo que resulta acorde con una visión postpositivista de la validez de las normas.

Por su parte, el TC Peruano ha señalado, en la Sentencia recaída en el Expediente N.º 010-2002-AI/TC, que la validez de una norma depende de su coherencia y conformidad con las normas que regulan el proceso (formal y material) de su producción jurídica; por otro parte, en la STC N.º 0004-2004-AI/TC ha sostenido que la validez en materia de justicia constitucional, es una categoría relacionada con el principio de jerarquía normativa, conforme al cual la norma inferior (v.g. una norma con rango de ley) será válida sólo en la medida en que sea compatible formal y materialmente con la norma superior (v.g. la Constitución). Constatada la

invalidez de la ley, por su incompatibilidad con la Carta Fundamental, corresponderá declarar su inconstitucionalidad.

En tal sentido, es pertinente analizar si la LTM, en la parte que regula los impuestos mínimos bajo análisis, resulta válida tanto por la forma como por el fondo; por lo que iniciaremos realizando el análisis sobre su validez formal.

El artículo 74 de la CPP señala que 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; asimismo, precisa que 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.

Del citado artículo se advierte que el Congreso de la República tiene potestad tributaria para crear impuestos y contribuciones de alcance nacional; por su parte, el Poder Ejecutivo tiene potestad tributaria originaria para crear aranceles y tasas; y en caso de delegación de facultades podría crear impuestos y contribuciones nacionales; finalmente, los gobiernos locales únicamente pueden crear tasas y contribuciones, pero dentro de su jurisdicción. Es claro que el único que puede ejercer potestad tributaria delegada es el Poder Ejecutivo, y cuando ejerza ese tipo de potestad tributaria, deberá hacerlo mediante Decreto Legislativo, lo cual es concordante con lo establecido en el artículo 104 de la CPP que indica que el Congreso puede delegar en el Poder Ejecutivo la facultad de legislar, mediante

decretos legislativos, sobre la materia específica y por el plazo determinado establecidos en la ley autoritativa⁸³.

A nivel legislativo, encontramos la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario, aprobado por Decreto Legislativo N.º 773, vigente en el año 1993, la cual establecía que solo por Ley o Decreto Legislativo, en caso de delegación, se puede, entre otros, crear, modificar y suprimir tributos; señalar el hecho generador de la obligación tributaria, la base para su cálculo y la alícuota; el acreedor tributario; el deudor tributario y el agente de retención o percepción.

De lo señalado se advierte que el Poder Ejecutivo puede crear impuestos, y regular todos los elementos esenciales de los mismos, únicamente en caso el Congreso de la República le haya delegado, de manera específica, la facultad de regular dichos tributos, precisando el plazo por el cual puede ejercer tal delegación.

Al respecto, tenemos que mediante Ley N.º 26249 el Congreso de la República delega en el Poder Ejecutivo “la facultad para que mediante Decretos Legislativos, hasta el 31 de diciembre de 1993, pueda modificar la legislación del Sistema Tributario del Gobierno Central y de los Gobiernos Locales tendiendo a su simplificación”; es en dicho marco que se emite el Decreto Legislativo N.º 776, Ley de Tributación Municipal, norma que contiene en sus artículos 13 y 33 los

⁸³ En el FJ 6 de la STC recaída en el Exp. 008-2016-PI/TC se señala que del citado artículo se desprende que el ejercicio de la legislación delegada presenta tres límites; un límite formal, que implica que la delegación debe ser concedida mediante ley autoritativa; un límite material, según el cual dicha ley debe contener la indicación específica de la materia que se delega; y un límite temporal, relacionado con el establecimiento de un plazo para ejercer la delegación.

impuestos mínimos del Impuesto Predial⁸⁴ e Impuesto al Patrimonio Vehicular⁸⁵, respectivamente.

Debe tenerse en cuenta que la delegación de facultades legislativas en el Poder Ejecutivo tiene naturaleza de excepcional; toda vez que, de conformidad con nuestra CPP, es el Congreso de la República el llamado a emitir leyes, en virtud al principio de representatividad, y más aún en materia tributaria, en donde los destinatarios de las normas tendrán que desprenderse de parte de su patrimonio para aportar al sostenimiento del Estado y al cumplimiento de sus fines. En tal medida, la delegación de facultades que realiza el Congreso de la República en el Poder Ejecutivo, debe ser expresa y la norma mediante la cual se efectúa dicha

⁸⁴ Cabe señalar que antes de la aprobación del Decreto Legislativo N.° 776 se encontraba vigente la Ley N.° 23552, que regulaba el Impuesto al Patrimonio Predial, cuyo texto original no contemplaba el impuesto mínimo respecto de dicho tributo; sin embargo, el mismo fue incluido mediante el artículo 17 de la Ley N.° 25289, Ley de Equilibrio Financiero del Sector Público para 1991, que modificó el artículo 9 de la citada Ley N.° 23552 e incluyó el siguiente párrafo: “Las Municipalidades están facultadas para establecer un impuesto mínimo que no podrá superar el equivalente al 0.6% de la Unidad Impositiva Tributaria vigente al 1 de enero del año a que corresponde el tributo”, disposición que se mantuvo invariable pese a las posteriores modificaciones del citado artículo 9; nótese que se facultaba a las Municipalidades a establecer el referido impuesto mínimo, dándoles la potestad de fijarlo en el monto que consideren pertinente, sin que en ningún caso dicho monto supere el 0.6% de la UIT; sin embargo, con la dación del Decreto Legislativo N.° 776, tal redacción es cambiada y se establece que el monto del impuesto mínimo en cuestión es fijo, y equivale al 0.6% de la UIT vigente al 01 de enero del año al que corresponda el Impuesto.

⁸⁵ Antes de la aprobación del Decreto Legislativo N.° 776 el Impuesto al Patrimonio Vehicular fue creado mediante el artículo 19 de la Ley N.° 23724, que estableció normas relativas al financiamiento del presupuesto del Sector Público; dicha Ley no preveía el impuesto mínimo, ni fue incluido en la modificatoria que de dicho artículo realizó la Ley N.° 24966; de igual manera, el impuesto mínimo no se encontraba previsto en el Reglamento de dicho impuesto aprobado mediante decreto Supremo N.° 154-84-EFC, ni en las modificatorias introducidas con Decretos Supremos N.° 278-84-EFC y N.° 157-86-EF; por lo que el impuesto mínimo del Impuesto al Patrimonio Vehicular fue una innovación introducida en la Ley de Tributación Municipal.

delegación no debe estar prevista de fórmulas generales⁸⁶ que impidan conocer con exactitud sobre qué materias debería legislar el Poder Ejecutivo⁸⁷.

Desde este punto de vista, la delegación de facultades contenida en la Ley N.º 26249, devendría en inconstitucional, dado que la fórmula utilizada en dicha ley es muy genérica, pues se establece que el Poder Ejecutivo, mediante Decretos Legislativos, modifique la legislación del sistema tributario de los gobiernos locales, tendiendo a su simplificación. Adviértase que la fórmula utilizada en dicha delegación no es explícita ni específica, y no permite conocer qué es lo que se ha delegado, y que materias se encuentran fuera del ámbito de la delegación, lo que puede originar en el Poder Ejecutivo un exceso en el ámbito de las facultades para legislar en materia tributaria, bajo el riesgo de sobrepasar los límites de la delegación efectuada.

El análisis efectuado nos lleva a determinar que, en su conjunto, la LTM tendría vicios de validez formal, y no únicamente la parte que regula los impuestos mínimos tanto del IP como del IPV; lo cual excede los límites de esta investigación. A continuación, procederemos a analizar si dichos impuestos mínimos presentan vicios de validez material.

⁸⁶ Véase los FJ 12 y 13 de la STC recaída en el Exp. 0006-2014-PI/TC, en los que se estableció que el cumplimiento del límite material en la delegación de facultades legislativas se cumple con la mención o indicación de la materia específica que se ha delegado; siendo que la Constitución no impone la obligación de desarrollar o exponer de manera detallada o minuciosa el contenido que se debe incluir en el decreto legislativo; sino que lo que se encuentra proscrito por la Constitución es el uso o empleo de fórmulas manifiestamente generales, indefinidas o imprecisas.

⁸⁷ Una discusión sobre la generalidad de la norma mediante la cual se delegan facultades legislativas en materia tributaria al Poder Ejecutivo puede verse en la Sentencia N.º 556/2020, emitida por el Pleno del Tribunal Constitucional en el Expediente N.º 00004-2019-PI.

Para iniciar dicho análisis debemos establecer cuál es el marco que permitirá verificar la validez material de los impuestos mínimos analizados; el cual está constituido por el artículo 74 de la CPP, precisamente en la parte que señala que “El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio”; asimismo, el último párrafo del citado artículo, en el cual se precisa que “No surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo”.

Es correcto afirmar que el artículo 74 de la CPP constituye la norma sustancial, que contiene los principios que limitan y vinculan al legislador con el objeto de que excluya o incluya determinados contenidos; siendo que la inobservancia a esta norma conllevará que la norma analizada sea inválida.

Tal como se ha analizado anteriormente (Ver apartado 3.1 del presente capítulo) los impuestos mínimos tanto del IP como del IPV han sido creados en clara contravención a los principios-derecho explícitos de igualdad y no confiscatoriedad; así como el principio-derecho implícito de capacidad contributiva; lo cual constituye una razón suficiente para afirmar que los impuestos mínimos analizados adolecen de vicios de validez material, por lo que serían inválidos.

Con relación al respeto a los derechos fundamentales, se debe señalar que tales impuestos mínimos vulneran el derecho de propiedad; toda vez que, al encontrarse en clara contradicción con el principio-derecho de no confiscatoriedad, y siendo que este principio protege el derecho de propiedad, implican una exacción

indebida del patrimonio de las personas a las que se les aplica el impuesto mínimo, ya sea predial o al patrimonio vehicular.

En consecuencia, es factible sostener que tanto el IP mínimo, como el IPV mínimo, adolecen de vicios de validez tanto formal como material, debido a que la norma mediante la cual se delegó las facultades al Poder Ejecutivo es muy general y no permite conocer con certeza las materias sobre las cuales dicho poder del Estado debería legislar; por su parte, la validez material se presenta toda vez que los citados impuestos mínimos se encuentran en clara contravención con los principios tributarios contenidos en el artículo 74 de la CPP, norma sustancial que limitaba al legislador al momento de ejercer su potestad tributaria.

CAPÍTULO IV:
PROPUESTA NORMATIVA QUE RESUELVA EL PROBLEMA DE VALIDEZ
EXISTENTE

4.1. MEDIDA DE RESOLUCIÓN PROPUESTA

El problema de validez del Impuesto Predial e Impuesto al Patrimonio Vehicular mínimos puede ser resuelto de dos formas; la primera mediante la interposición de una demanda de inconstitucionalidad, para lo cual se deberá alegar la vulneración del artículo 74 de la CPP, específicamente la contravención a los principios tributarios de capacidad contributiva, igualdad y no confiscatoriedad. Sin embargo, el artículo 99 del Código Procesal Constitucional prescribe que el plazo para interponer una demanda de inconstitucionalidad contra normas con rango legal es de seis años contados a partir de su publicación; en tal sentido, considerando que el Decreto Legislativo 776, Ley de Tributación Municipal, fue publicado el 31 de diciembre de 1993, el plazo para demandar la inconstitucionalidad de los impuestos mínimos contenidos en dicha norma ya habría vencido, por lo que resulta materialmente imposible interponer una demanda de este tipo.

La segunda opción sería mediante la emisión de una norma que derogue dichos impuestos, que es la opción que se adoptará en la presente investigación, dadas las circunstancias descritas anteriormente.

Para elaborar la propuesta legislativa se utilizará el esquema establecido en la Ley N.º 26889, Ley Marco para la Producción y Sistematización Legislativa; y su

Reglamento, aprobado mediante Decreto Supremo N.º 008-2006-JUS; en tal sentido, la propuesta estará conformada por un título de la disposición, una parte expositiva o exposición de motivos, el análisis costo beneficio, el análisis de impacto de la vigencia de la norma en la legislación nacional, y la fórmula normativa, la cual incluirá una parte considerativa, parte dispositiva y parte final.

4.2. PROPUESTA LEGISLATIVA

4.2.1. Título de la disposición

Ley que modifica los artículos 13 y 33 de la Ley de Tributación Municipal (decreto legislativo N.º 776), cuyo texto único ordenado fue aprobado mediante decreto supremo N.º 156-2004-EF.

4.2.2. Parte expositiva o exposición de motivos

De conformidad con el artículo 74 de la Constitución Política del Perú el ejercicio de la potestad tributaria del Estado se encuentra limitada por el respeto de los principios de reserva de ley, igualdad, respeto de los derechos constitucionales y no confiscatoriedad; siendo que del principio de igualdad se desprende el principio de capacidad contributiva.

Con relación al principio de igualdad el Tribunal Constitucional sostuvo, en su sentencia recaída en el Expediente N.º 5970-2006-PA/TC, que debe

entenderse en una doble acepción: a) *en sentido jurídico*, que supone la paridad o generalidad en el sometimiento a la tributación; y, b) *en sentido económico*, que implica tomar en cuenta la real capacidad contributiva de cada ciudadano, al determinarse el monto a tributar. Esta doble acepción responde a la clásica división del principio de igualdad en dos manifestaciones, la igualdad horizontal y la igualdad vertical; por la primera, todos aquellos que realizan el hecho generador del tributo deberían encontrarse afectos al mismo; mientras que, por la segunda, entre los sujetos afectos al tributo, aquél que denota una mayor capacidad económica debería soportar una carga tributaria superior con relación a quienes manifiestan una menor capacidad económica.

Sobre la base de la igualdad vertical se ha sustentado al principio de capacidad contributiva; así, el Tribunal Constitucional ha precisado, en la sentencia recaída en el Expediente N.º 0053-2004-AI/TC, que el principio de capacidad contributiva es un principio constitucional exigible, no es indispensable que se encuentre expresamente consagrado en el artículo 74 de la Constitución, pues su fundamento y rango constitucional es implícito en la medida que constituye la base para la determinación de la cantidad individual con que cada sujeto puede/debe en mayor o menor medida, contribuir a financiar el gasto público; además de ello, su exigencia no sólo sirve de contrapeso o piso para evaluar una eventual confiscatoriedad, sino que también se encuentra unimismado con el propio principio de igualdad, en su vertiente vertical.

En tal sentido puede sostenerse que el principio de capacidad contributiva derivaría del principio de igualdad vertical, por el cual, aquellos que tienen una mayor riqueza deberían aportar en mayor medida al gasto público, y quienes tengan menor riqueza deberían aportar en menor medida; siendo que todos deberían aportar, pero en la medida de sus posibilidades y luego de haber cubierto sus necesidades básicas.

Por otra parte, el principio de capacidad contributiva se encuentra vinculado con el principio de no confiscatoriedad; sobre el particular el maestro Ramón Valdés Costa sostiene, en su obra denominada “Curso de derecho Tributario”, que el principio de no confiscatoriedad protege al principio de capacidad contributiva; ello debido a que un tributo confiscatorio no viola el derecho de propiedad, toda vez que no existe incautación de bienes, sin justa compensación; sino una imposición que provoca un sacrificio económico excesivo, de carácter monetario, que naturalmente tendrá ciertas repercusiones en el patrimonio del contribuyente.

Sobre la base de ello, se debe advertir que los montos mínimos a pagar tanto por Impuesto Predial como por Impuesto al Patrimonio Vehicular, regulados en los artículos 13 y 33 del Texto Único Ordenado de la Ley de Tributación Municipal, aprobado mediante Decreto Supremo N.º 156-2004- EF, conllevan que aquellos contribuyentes a los que se les cobra dichos montos mínimos estarían pagando un impuesto mayor al que efectivamente les correspondería abonar en función al verdadero valor de

su predio o vehículo; con lo cual se estaría gravando un valor mayor al de su verdadera manifestación de riqueza, lo que implica una vulneración al principio de capacidad contributiva y, de manera conexas, a los principios de igualdad y no confiscatoriedad.

Téngase en cuenta que el último párrafo del artículo 74 de la Constitución Política del Perú precisa que no surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo; en consecuencia, los artículos 13 y 33 del Texto Único Ordenado de la ley de Tributación Municipal, al haber sido dictados en contravención del artículo 74 de la Constitución Política del Perú, no debería surtir efectos; por lo que mediante el presente proyecto de ley, se pretende corregir dicha situación a fin de garantizar la supremacía y vigencia de la citada norma constitucional, así como el respeto de los derechos de los contribuyentes tanto del Impuesto Predial como del Impuesto al Patrimonio Vehicular.

Para graficar mejor lo señalado, se debe indicar que se ha detectado, a manera de ejemplo, que se ha generado el impuesto predial mínimo a una cantidad considerable de contribuyentes en diversas municipalidades; así, tenemos que en la Municipalidad Distrital de San Martín de Porres, en el año 2018, fueron 40,018 contribuyentes; en la Municipalidad Provincial de Cajamarca, en el año 2022, fueron 25,220 contribuyentes; en la Municipalidad Provincial de Huamanga, en el año 2022, fueron 4,770 contribuyentes; en la Municipalidad Distrital de Chorrillos, en el año 2023, fueron 9,729 contribuyentes; mientras que en la Municipalidad

Metropolitana de Lima, en el año 2022, fueron 20,322 contribuyentes; y en esta misma municipalidad, respecto del impuesto al patrimonio vehicular mínimo, se ha constatado que en el referido año se le generó a 24 contribuyentes; de lo que se advierte que la afectación que se pretende evitar mediante la norma propuesta es real y concreta, por lo que la misma debe ser aprobada.

4.2.3. Análisis costo beneficio

El presente proyecto de ley no genera gasto alguno al tesoro público, pues se trata de montos no recaudados. Si bien los ingresos de las Municipalidades Provinciales y Distritales disminuirán, tal disminución es tolerable; toda vez que la eliminación de los montos mínimos no generará que los contribuyentes beneficiados dejen de pagar el Impuesto Predial o el Impuesto al Patrimonio Vehicular; sino que continuarán abonando dichos tributos pero sobre la base del verdadero valor de sus predios o vehículos; adicionalmente los Gobiernos Locales podrían reponer los ingresos dejados de percibir mejorando las acciones de fiscalización y cobranza de dichos tributos.

4.2.4. Análisis de impacto de la vigencia de la norma en la legislación nacional

La presente iniciativa legislativa no contraviene la Constitución Política del Perú. Tiene por objeto eliminar el último párrafo del artículo 13 y la parte *in fine* del artículo 33 de la Ley de Tributación Municipal (Decreto Legislativo N.º 776), cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado mediante Decreto Supremo N.º 156-2004-EF.

4.2.5. Fórmula legislativa

El Congreso de la República

Ha dado la siguiente ley:

**LEY QUE MODIFICA LOS ARTÍCULOS 13 Y 33 DE LA LEY DE
TRIBUTACIÓN MUNICIPAL (DECRETO LEGISLATIVO N.º 776), CUYO
TEXTO ÚNICO ORDENADO FUE APROBADO MEDIANTE DECRETO
SUPREMO N.º 156-2004-EF**

Artículo 1. Objeto de la ley

La presente Ley tiene como objeto modificar los artículos 13 y 33 del Texto Único Ordenado de la Ley de Tributación Municipal a fin de eliminar el

monto mínimo a pagar respecto del impuesto Predial y el impuesto al Patrimonio Vehicular.

Artículo 2. Modificación de los artículos 13 y 33 de la Ley de Tributación Municipal (Decreto Legislativo N.º 776), cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado mediante Decreto Supremo N.º 156-2004-EF

Modifíquese los artículos 13 y 33 de la Ley de Tributación Municipal (Decreto Legislativo N.º 776), cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado mediante Decreto Supremo N.º 156-2004-EF, a fin de eliminar el último párrafo del artículo 13 y la parte *in fine* del artículo 33, los que quedarán redactados de la siguiente manera:

“Artículo 13. El impuesto se calcula aplicando a la base imponible la escala progresiva acumulativa siguiente:

Tramo de autoavalúo	Alícuota
Hasta 15 UIT	0.2%
Más de 15 UIT y hasta 60 UIT	0.6%
Más de 60 UIT	1.0%”

(...)

“Artículo 33. La tasa del impuesto es de 1%, aplicable sobre el valor del vehículo.”

DISPOSICIONES COMPLEMENTARIAS TRANSITORIAS

Primera.- Vigencia

La presente ley entra en vigencia a partir del 1 de enero del año siguiente al de su publicación.

CONCLUSIONES

1. El IP y el IPV mínimos se contradicen con el derecho-principio de igualdad, al incrementar artificialmente la base imponible, generando que la distribución de la carga tributaria sea asimétrica, y no se sustente en la verdadera situación económica de los contribuyentes afectados por la aplicación de los citados impuestos mínimos. Así, sujetos con una menor capacidad contributiva reciben un tratamiento impositivo legal similar con sujetos que poseen una mayor capacidad contributiva, lo cual les genera un detrimento económico, pues se ven obligados a asumir una carga tributaria mayor a la que efectivamente les correspondería de conformidad con el real valor de sus bienes.
2. Existe una contradicción con la capacidad contributiva, como derecho de los contribuyentes, ya que tanto el IP como el IPV son impuestos reales que gravan la propiedad como manifestación de riqueza, y deben determinarse en función al valor de los bienes gravados; obligando a que el tributo que deban abonar al fisco esté calculado sobre el monto concreto en que han sido valorizados sus bienes, y no sobre un monto mayor al que efectivamente estos tienen.
3. Se verifica una contradicción con la capacidad contributiva, como principio tributario, ya que, como tal, obliga al legislador a elegir una manifestación de riqueza para ser gravada, lo que efectivamente se ha producido; sin embargo, también debe repartir la carga tributaria en función a la manifestación de riqueza elegida, lo que no se

presente en el caso de los impuestos mínimos analizados, toda vez que graban un valor artificioso de los predios o vehículos.

4. Al haberse determinado que los impuestos mínimos analizados contravienen los principios de igualdad y capacidad contributiva, podemos sostener que devienen en confiscatorios de manera cualitativa, acreditándose una contradicción con el derecho-principio de no confiscatoriedad. Cabe precisar que en el caso del IPV mínimo la afectación procede de manera directa del artículo 33 de la LTM, al ser una norma autoaplicativa, mientras que en el caso del IP mínimo la afectación es potencial en virtud a que el artículo 13 de la LTM es una norma heteroaplicativa, siendo que dicha condición no anula la contradicción con el derecho-principio estudiado.

5. Si bien la capacidad contributiva estricta puede ser derrotada frente a la capacidad contributiva solidarística, esta última busca que los tributos se utilicen como mecanismo de redistribución de riqueza, sobrecargando a quienes denotan una mayor capacidad contributiva, y aligerando, o eliminando, la carga tributaria de quienes tienen menor capacidad contributiva; sin embargo, tal objetivo no se cumple con los impuestos mínimos estudiados, por lo que no se sustentarían en la capacidad contributiva solidarística y no tendría sustento la derrotabilidad de la capacidad contributiva estricta en su caso.

6. Si bien la política tributaria encuentra su razón subyacente en el principio de solidaridad, el mismo ha sido desnaturalizado; pues no está referido a que la carga

tributaria de las personas con menos recursos sea asumida por las personas que evidencian una mayor capacidad económica, que es como se ve al principio de capacidad contributiva solidarística; sino que con lo recaudado se proceda a realizar una redistribución de los ingresos, procurando otorgar subvenciones o beneficios a las personas que menos recursos poseen; siendo que en el caso de los impuestos analizados, los recursos se extraen de quienes menos capacidad económica tienen.

7. La aplicación de los impuestos mínimos estudiados transgreden la concepción de validez de las normas desde el enfoque del post positivismo jurídico, ya que contravienen a la Constitución tanto por la forma, dado que la norma mediante la cual se delegó las facultades al Poder Ejecutivo es muy general y no permite conocer con certeza las materias sobre las cuales dicho poder del Estado debería legislar; como por el fondo, toda vez que los citados impuestos mínimos se encuentran en clara contravención con los principios tributarios contenidos en el artículo 74 de la CPP, norma sustancial que limitaba al legislador al momento de ejercer su potestad tributaria.

RECOMENDACIONES

1. Se recomienda al Congreso de la República adoptar la propuesta normativa formulada en el Capítulo IV de la presente investigación, y emita la ley correspondiente a fin de modificar los artículos 13 y 33 de la Ley de Tributación Municipal (decreto legislativo N.º 776), cuyo texto único ordenado fue aprobado mediante decreto supremo N.º 156-2004-EF.
2. Se recomienda a los Gobiernos Locales, ya sean provinciales o distritales, no emitir Ordenanzas Municipales destinadas a fijar el impuesto predial mínimo regulado en el artículo 13 de la LTM, mientras el Congreso de la República no emita la ley que se ha recomendado en el punto anterior.

LISTA DE REFERENCIAS

- Aguiló Regla, Josep (2018). Positivismo y postpositivismo. *Dos paradigmas jurídicos en pocas palabras*. En Lifante Vidal, Isabel (Dir.). Interpretación Jurídica y teoría del derecho. Lima: Palestra Editores.
- Atienza, Manuel (2014). *Ni positivismo jurídico ni neoconstitucionalismo: una defensa del constitucionalismo postpositivista*. En Observatório da Jurisdição Constitucional. Año 7. N.º 2 Julio-Diciembre. Brasilia: Instituto Brasiliense de Direito Público.
- Bendezú Neyra, Guillermo. 2019. *Legislación Especial sobre Tributación Municipal*. Lima: Ffecaat Editores.
- Bravo Cucci, Jorge (2010). *Fundamentos de derecho tributario*. 4ª Ed. Lima: Jurista Editores.
- _____ (2013). *Derecho Tributario. Reflexiones*. Lima: Jurista Editores E.I.R.L.
- Casanueva Sánchez, Isidoro (2019). *El concepto del derecho*. Madrid: Dykinson.
- Carbonell, Miguel y García Jaramillo, Leonardo (2010). *El canon neoconstitucional*. Colombia: Universidad Externado de Colombia.
- Conrado, Paulo César (2018). *Manual Teórico-Práctico del Proceso Tributario*. Lima: Legal Editores.
- De Barros Carvalho, Paulo (2012). *Curso de Derecho Tributario*. 24a Ed brasileña – 1ra Ed. peruana. Lima: Grijley.
- _____ (2013). *Derecho Tributario. Fundamentos Jurídicos de la Incidencia*. 9a Ed brasileña – 1ra Ed. peruana. Lima: Grijley.

- Ferrero Lapatza, José (2000). *Curso de Derecho Financiero Español*. 22ª Ed. Vol. I. Madrid: Marcial Pons.
- Ferrajoli, Luigi (2004). *Derechos y Garantías. La ley del más débil*. 4ta ed. Madrid: Editorial Trotta.
- Flores Polo, Pedro (1988). *Derecho Financiero y Tributario Peruano*. 2da ed. Lima: Justo Valenzuela Ediciones.
- García Amado, Juan Antonio (2008). *El juicio de ponderación y sus partes*. Crítica de su escasa relevancia. En García Manrique, Ricardo (Coord.). *Derechos Sociales y Ponderación*. (pp. 249-332). España: Fundación Coloquio Jurídico Europeo.
- Gonzáles Ojeda, Magdiel (2004). *El Estado Social y Democrático de Derecho y el Estado Peruano*. En *Derecho y Sociedad*. N.º 23. (pp. 144–159). Lima: PUCP.
- Guastini, R. (2018). *La interpretación de los documentos normativos*. Naucalpán de Juárez, Estado de México: Derecho Global Editores S.A. de C.V.
- Gutiérrez, Walter (Dir.) (2015). *La Constitución Comentada*. T. III. Lima: Gaceta Jurídica.
- Jimenez Cano, Roberto (2008). *Una metateoría del positivismo jurídico*. Madrid: Marcial Pons.
- Lins E Silva, Joana (2012). *Fundamentos de la norma tributaria*. Lima: Jurista Editores.
- Mállap Rivera, Jhonny (2013). *Comentarios al Régimen Normativo Municipal*. Lima: Gaceta Jurídica Editores.
- Margáin Manautou, Emilio (2007). *Introducción al estudio del derecho tributario Mexicano*. Ciudad de Méjico: Porrúa.

- Moreno de la Cruz, Lorgio (1997). *Compendio de Legislación Tributaria*. Lima: Gaceta Jurídica Editores.
- Moussallem, Tárek Moisés (2012). *Fuentes del derecho tributario*. Lima: Jurista Editores.
- Prieto Sanchis, L. (2013). *Sobre principios y normas. Problemas del razonamiento jurídico*. Lima: Palestra Editores.
- Ródenas, Ángeles (2012). *Los intersticios del derecho*. Madrid: Marcial Pons.
- Rubio Correa, Marcial (2003). *Interpretación de las normas tributarias*. Lima: ARA Editores.
- Salas Vásquez, Pedro (Coor.) (2015). *Código Procesal Constitucional Comentado*. T. II. Lima: Gaceta Jurídica.
- Sevillano Chávez, S. (2014). *Lecciones de Derecho Tributario: Principios Generales y Código Tributario*. Lima: Fondo Editorial Pontificia Universidad Católica del Perú.
- Soto Llerena, Valentín (2010). *Tributación Municipal: Doctrina, Jurisprudencia y Casuística*. Piura: Lluvia Editores.
- Torres Vásquez, Anibal (2011). *Introducción al derecho. Teoría general del derecho*. Lima: Idemsa.
- Valdés Costa, Ramón (1996). *Curso de Derecho Tributario*. 2da ed. Buenos Aires: Depalma.
- Villegas, Héctor (2001). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. 7ma ed. Buenos Aires: Depalma.
- _____ (2005). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. 9na ed. Buenos Aires: Depalma.

Yacolca Estares, Daniel *et al* (Dir.) (2010). *Introducción al Derecho Financiero y Tributario*. Lima: Jurista Editores.

Zagrebelsky, Gustavo (2003). *El derecho dúctil. Ley, derechos, justicia*. 5a. ed. trad. de Marina Gascón. Madrid: Trotta.

Zanabria Ortiz, R. (2014). *Aporte a la crítica de la corriente que relativiza las reglas y principios que limitan el ejercicio del poder tributario a través de la "ponderación"*. En Zavaleta Álvarez, M. (Dir.), *Investigaciones tributarias y de política fiscal* (pp. 21-46). Lima: Editora jurídica GRIJLEY.

Zavala Ortiz, José Luis (1998). *Manual de Derecho Tributario*. Santiago de Chile: Editorial jurídica Cono Sur.

Zavaleta Álvarez, M. (2014). *El problema de aplicar la "fórmula del peso" (ponderación) en los límites al poder tributario: A propósito del mal entendimiento de la "solidaridad-deber de contribuir" en el Perú*. En Zavaleta Álvarez, M. (Dir.), *Investigaciones tributarias y de política fiscal* (pp. 143-169). Lima: Editora Jurídica GRIJLEY.

Sentencias del Tribunal Constitucional:

Expediente N.º 646-1996-AA/TC

Expediente N.º 2727-2002-AA/TC

Expediente N.º 008-2003-AI/TC

Expediente N.º 1907-2003-AA/TC

Expediente N.º 00004-2004-CC/TC

Expediente N.º 2302-2003-AA/TC
Expediente N.º 033- 2004-AI/TC
Expediente N.º 0041-2004-AI/TC
Expediente N.º 00042-2004-AI/TC
Expediente N.º 0048-2004-PI/TC
Expediente N.º 00053-2004-PI/TC
Expediente N.º 0017-2005-PI/TC
Expediente N.º 4227-2005-AA/TC
Expediente N.º 03797-2006-PA/TC
Expediente N.º 04734-2006-AI/TC
Expediente N.º 06089-2006-PA/TC
Expediente N.º 6626-2006-PA/TC
Expediente N.º 2835-2010-PA/TC
Expediente N.º 0006-2014-PI/TC
Expediente N.º 008-2016-PI/TC
Expediente N.º 00004-2019-PI

ANEXO I

Ordenanzas Municipales que fijan el Impuesto Predial mínimo

- 1.1. Municipalidades Provinciales de capital de departamento en las que se emitieron ordenanzas municipales para fijar el Impuesto Predial mínimo en el año 2022.

DEPARTAMENTO	MUNICIPALIDAD	ORDENANZA MUNICIPAL	FECHA DE EMISIÓN
Amazonas	Municipalidad Provincial de Chachapoyas	Ordenanza N° 0237-MPCH	28/12/2021
Áncash	Municipalidad Provincial de Huaraz	No fijó	
Apurímac	Municipalidad Provincial de Abancay	No fijó	
Arequipa	Municipalidad Provincial de Arequipa	No es posible verificar	
Ayacucho	Municipalidad Provincial de Huamanga	No fijó	
Cajamarca	Municipalidad Provincial de Cajamarca	Ordenanza Municipal N° 786-CMPC	18/12/2021
Callao	Municipalidad Provincial del Callao	No es posible verificar	
Cusco	Municipalidad Provincial del Cusco	No fijó	
Huancavelica	Municipalidad Provincial de Huancavelica	No es posible verificar	
Huánuco	Municipalidad Provincial de Huánuco (*)	Ordenanza Municipal N° 050-2021-MPHCO	22/12/2021

Ica	Municipalidad Provincial de Ica	No es posible verificar	
Junín	Municipalidad Provincial de Huancayo	Ordenanza Municipal N° 679-MPH/CM	01/12/2021
La Libertad	Municipalidad Provincial de Trujillo	No fijó	
Lambayeque	Municipalidad Provincial de Chiclayo	No fijó	
Lima	Municipalidad Metropolitana de Lima	No fijó	
Loreto	Municipalidad Provincial de Maynas	Ordenanza Municipal N° 003-2022-A-MPM	06/01/2022
Madre de Dios	Municipalidad Provincial de Tambopata	No es posible verificar	
Moquegua	Municipalidad Provincial de Mariscal Nieto	Ordenanza Municipal N° 004-2022-MPMN	23/02/2022
Pasco	Municipalidad Provincial de Pasco	No es posible verificar	
Piura	Municipalidad Provincial de Piura	No es posible verificar	
Puno	Municipalidad Provincial de Puno	No es posible verificar	
San Martín	Municipalidad Provincial de Moyobamba	No es posible verificar	
Tacna	Municipalidad Provincial de Tacna (*)	Ordenanza Municipal N° 002-2022	18/02/2022
Tumbes	Municipalidad Provincial de Tumbes	No es posible verificar	
Ucayali	Municipalidad Provincial de Coronel Portillo	No fijó	

(*) Municipalidades que también fijaron el Impuesto Mínimo en el caso del Impuesto al Patrimonio Vehicular.

- 1.2. Municipalidades Provinciales del departamento de Cajamarca en las que se emitieron ordenanzas municipales para fijar el Impuesto Predial mínimo en el año 2022.

MUNICIPALIDAD PROVINCIAL	ORDENANZA MUNICIPAL	FECHA DE EMISIÓN
Cajamarca	Ordenanza Municipal N° 786-CMPC	18/12/2021
Cajabamba	No es posible verificar	
Celendín	No fijó	
Chota	No es posible verificar	
Contumazá	No fijó	
Cutervo	Ordenanza Municipal N° 0027-2021-MPC	29/12/2021
Hualgayoc	No es posible verificar	
Jaén	No es posible verificar	
San Ignacio	Ordenanza Municipal N° 016-2021/MPSA	29/12/2021
San Marcos	No fijó	
San Miguel	Ordenanza Municipal N° 001-2022-CMPSM	20/01/2022
San Pablo	No es posible verificar	
Santa Cruz	No es posible verificar	

- 1.3. Municipalidades Distritales de la provincia de Cajamarca en las que se emitieron ordenanzas municipales para fijar el Impuesto Predial mínimo en el año 2022.

MUNICIPALIDAD DISTRITAL	ORDENANZA MUNICIPAL	FECHA DE PUBLICACIÓN
Cajamarca	Ordenanza Municipal N° 786-CMPC	18/12/2021
Asunción	No es posible verificar	

Chetilla	No es posible verificar	
Cospán	No es posible verificar	
Encañada	No es posible verificar	
Jesús	Ordenanza Municipal N° 001-2022-MDJ/A	14/02/2022
Llacanora	No es posible verificar	
Los Baños del Inca	Ordenanza Municipal N° 002-2022-MDBI/A	07/01/2022
Magdalena	No es posible verificar	
Matara	No es posible verificar	
Namora	No es posible verificar	
San Juan	No es posible verificar	

NOTAS:

No fijó: Se ha consignado dicha referencia en aquellas municipalidades respecto de las cuales se han podido verificar, aparentemente, todas sus ordenanzas municipales, no habiendo encontrado ninguna que fije el monto del Impuesto Predial mínimo para el año 2022.

No es posible verificar: Se ha consignado dicha referencia en aquellas municipalidades respecto de las cuales no ha sido posible revisar todas sus ordenanzas municipales, debido a que no se encuentran publicadas, o solo se han publicado algunas de ellas.

ANEXO II

Informe remitido por el SAT Cajamarca respecto del número de predios a los que se les generó el Impuesto Predial mínimo en el año 2022, con su respectivo Impuesto Predial global



CARTA N° 053-131-0000341-2022

Cajamarca, 21 de julio de 2022

Sr. Luis E. Céspedes Paisig
Jr. Cruz de Piedra N° 212 - Cajamarca
Ciudad.-

Referencia : Solicitud de información referida al Impuesto Predial e Impuesto al Patrimonio Vehicular

De nuestra consideración

Mediante el presente lo saludo cordialmente en nombre del Servicio de Administración Tributaria de Cajamarca y, en especial, del mio propio; a su vez, en virtud a su solicitud de acceso a la información relacionada con los contribuyentes tanto del Impuesto Predial como del Impuesto al Patrimonio Vehicular a quienes se les viene aplicando el impuesto mínimo, la cual ha sido derivada ante el departamento a mi cargo para su atención, debo señalar que luego de realizar las coordinaciones con la Oficina de Tecnologías de la Información – OTI de nuestra entidad, hemos encontrado los siguientes resultados correspondientes al año 2022:

1. **Impuesto Predial**
 - a. Cantidad de contribuyentes a los que se les genera el Impuesto mínimo: 25 220
 - b. Base Imponible total generada a dichos contribuyentes: S/ 116 193 943,61
 - c. Impuesto Predial total que correspondería según su Base Imponible: S/ 232 387,89
 - d. Total del Impuesto Predial Mínimo generado: S/ 696 072,00
2. **Impuesto al Patrimonio Vehicular**
 - a. Cantidad de contribuyentes a los que se les genera el Impuesto mínimo: 0

Dado que no se han encontrado contribuyentes a los cuales se les haya generado el Impuesto al Patrimonio Vehicular Mínimo regulado en el artículo 33° del T.U.O. de la Ley de Tributación Municipal, no se remite información vinculada con la base imponible y monto del impuesto que les correspondería abonar.

Sin mas que agregar, me despido cordialmente.

Attentamente,

Hugo Cubas Cubas

SERVICIO DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA CAJAMARCA
Jefe Dpto. de Fiscalización

ANEXO III

Carta remitida por el SAT Lima respecto al número de predios y vehículos a los que se les generó el respectivo impuesto mínimo en el 2022



"Decenio de la Igualdad de Oportunidades para mujeres y hombres"
"Año de la unidad, la paz y el desarrollo"
267-091-00564759

Lima, 1 de febrero de 2023

Carta N° 267-091-00564759

Señor(a):
CESPEDES PAISIG LUIS ELI
JR. ISIDRO ALCIBAR 173-B, INGENIERIA – SAN MARTIN DE PORRES

Asunto : Solicitud de acceso a la información pública

Ref. : Trámite: N° 262-089-02755059

De mi consideración:

Me dirijo a usted en atención a su solicitud de acceso a la información pública ingresada a través del Buzón de Transparencia, mediante el cual solicita información con respecto a la cantidad de contribuyentes, la sumatoria de las bases imponibles, sumatoria del impuesto que correspondería pagar de no haberse aplicado el impuesto mínimo, sumatoria del impuesto generado como consecuencia de la aplicación del mismo del impuesto Predial y de Impuesto al Patrimonio Vehicular regulados en la Ley de Tributación Municipal.

Al respecto, el artículo 10 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27806, Ley de Transparencia y Acceso a la Información Pública, dispone que las entidades de la Administración Pública tienen la obligación de proveer la información requerida si se refiere a la contenida en documentos escritos, fotografías, grabaciones, soporte magnético o digital, o en cualquier otro formato, siempre que haya sido creada u obtenida por ella o que se encuentre en su posesión o bajo su control.

En ese sentido, se remite la información solicitada al correo electrónico autorizado en su solicitud: luicesp@gmail.com.

Atentamente,

Félix Rubén Espinoza Jiménez
Funcionario Responsable de Acceso a la Información
Servicio de Administración Tributaria de Lima

SAT
Servicio de Administración Tributaria de Lima
Jr. Camaná 370, Cercado de Lima
Tel. 315-2430



Cuadro N° 1

**INFORMACIÓN DE IMP. PREDIAL 2022 DE CONTRIBUYENTES DEL
CERCADO DE LIMA A LOS QUE SE APLICÓ EL MONTO MÍNIMO
(En cantidad y monto en soles)**

Cantidad de contribuyentes	Sumatoria de Base Imponible	Sumatoria de Imp. Predial aplicando el monto mínimo
20,322	161,598,922	560,887

Fuente: SAT - Gerencia de Informática (Reportes de Emisión Masiva 2022)

Elaboración: SAT - Área Funcional de Estudios Económicos

Cuadro N° 2

**INFORMACIÓN DE IMP. VEHICULAR 2022 DE CONTRIBUYENTES
DE LIMA METROPOLITANA A LOS QUE SE APLICÓ EL MONTO MÍNIMO
(En cantidad y monto en soles)**

Cantidad de contribuyentes	Sumatoria de Base Imponible	Sumatoria de Imp. Vehicular aplicando el monto mínimo
24	97,927	1,794

Fuente: SAT - Gerencia de Informática (Reportes de Emisión Masiva 2022)

Elaboración: SAT - Área Funcional de Estudios Económicos

ANEXO IV

Resumen estadístico de las Bases de Datos obtenidas de la Municipalidad Distrital de San Martín de Porres y la Municipalidad Distrital de Chorrillos

RESUMEN ESTADÍSTICO DE LAS BASES DE DATOS OBTENIDAS DE LA MUNICIPALIDAD DISTRITAL DE SAN MARTÍN DE PORRES Y LA MUNICIPALIDAD DISTRITAL DE CHORRILLOS

A efectos de llevar a cabo la investigación denominada "INVALIDEZ JURÍDICA DEL IMPUESTO PREDIAL E IMPUESTO AL PATRIMONIO VEHICULAR MÍNIMOS REGULADOS EN LA LEY DE TRIBUTACIÓN MUNICIPAL", se ha procedido a realizar gestiones con personal de algunas Municipalidades a fin de obtener datos que puedan ser utilizados en la referida investigación; siendo que en el caso de las Municipalidades Distritales de San Martín de Porres y Chorrillos, he podido acceder a las bases de datos de emisión del Impuesto Predial de los años 2018 y 2023, respectivamente, sin contar con algún documento que acredite la entrega de las mismas; adicionalmente, las bases de datos trabajadas son muy amplias, razón por la cual no pueden ser anexadas en su integridad en la investigación realizada, por lo que se procede a consignar el resumen de los resultados obtenido luego de haberlas procesado.

En tal sentido, los datos obtenidos de las respectivas Municipalidades se pueden resumir de la siguiente manera:

CRITERIO	MUNICIPALIDAD DISTRITAL DE SAN MARTÍN DE PORRES (2018)	MUNICIPALIDAD DISTRITAL DE CHORRILLOS (2023)
Contribuyentes afectos al Impuesto Predial	134 297	58 578
Contribuyentes a los que se les generó el Impuesto Predial Mínimo	40 018	9 729
Monto del Impuesto Predial mínimo	S/ 24,92	S/ 29,70
Total Impuesto Predial Mínimo generado	S/ 997 248,56	S/ 288 951,33
Contribuyentes a los que se les generó el monto más próximo al Impuesto Predial mínimo	37	19
Monto generado más próximo al Impuesto Predial mínimo	S/ 24,96	Entre S/ 29,71 y S/ 29,79

EL presente resumen estadístico fue elaborado el 20 de enero de 2023 en presencia de mi asesor, el Dr. Saúl Alexander Villegas Salazar, quien pudo verificar la veracidad y exactitud de los datos arriba consignados, así como la existencia de las bases de datos proporcionadas por las indicadas Municipalidades.

M.Cs. Luis E. Céspedes Paisig
Doctorando

Dr. Saúl A. Villegas Salazar
Asesor

ANEXO V

Carta remitida por el SAT Huamanga respecto al número de predios y vehículos a los que se les generó el respectivo impuesto mínimo en el 2022



SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DE HUAMANGA
"Año de la Unidad, la Paz y el Desarrollo"

Ayacucho, 24 de febrero del 2023

CARTA N° 01-004-0000000002-2023/SAT-H

SEÑOR:

LUIS CÉPEDES PAISING

Urb. Ingeniería Jr. Isidro Alcibar N°173-B – San Martín de Porres
Lima.-

Asunto : Remito Información Solicitada


Tengo el agrado de dirigirme a usted, para saludarlo cordialmente a nombre del Servicio de Administración Tributaria de Huamanga, y en respuesta a la solicitud que presentó informarle que nuestra Gerencia de Informática remite información de lo solicitado y es como sigue a continuación:

CONCEPTOS	PREDIAL	VEHICULAR
Cantidad de contribuyentes	25,486	885
Sumatoria de bases imponibles	2,414,285,776.42	75,441,283.65
Sumatoria de impuesto predial (sin considerar impuesto mínimo)	11,016,729.59	754,413.40
Sumatoria de impuesto predial (solo impuesto mínimo)	141,669.01	0.00

Se adjunta el Informe N°03-13-03-2023 en un (01) folio al correo electrónico: luicesp@gmail.com

Espero dar respuesta a su solicitud, sin otro particular, quedo de usted.

Atentamente,


SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DE HUAMANGA
SAT
Econ. GLORIAS MENDOZA SUXE
GERENTE GENERAL

cc.
Archivo.

Jr. Quinua N° 381 - 385

Teléfono N° (066) 318382

www.sat-h.gob.pe



SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DE HUAMANGA
 "Año de la unidad, la paz y el desarrollo"

INFORME N° 03-013-000000003-2023

A. : Jean O. Diburga Inga
 Gerente de Operaciones

ASUNTO : Información solicitada

REF. : Memorando N° 01-015-0000004-2023/SAT-H

FECHA : Ayacucho, 20 de enero de 2023



Previo saludo, me remito a Ud. para remitir la información solicitada mediante documento en referencia:

CONCEPTOS	PREDIAL	VEHICULAR
Cantidad de contribuyentes	25,486.00	885.00
Sumatoria de bases imponibles	2,414,285,776.42	75,441,283.65
Sumatoria de impuesto predial (sin considerar impuesto mínimo)	11,016,729.59	754,413.40
Sumatoria de impuesto predial (solo impuesto mínimo)	141,669.01	0.00

Es cuanto, informo a Ud. para su conocimiento y demás fines.

Atentamente;

SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DE HUAMANGA
 SAT
 NELMAR MOISES PAREDES
 GERENTE DE INFORMÁTICA

SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA HUAMANGA
 ASESORIA LEGAL
 20-01-2023
 Hora: 5:45 p.m. FOLIOS: 04/7
 REG. N° 26 FIRMA:

NMP/nmp
 Archivo