

Universidad de Lima

Escuela de Posgrado

Maestría en Tributación y Política Fiscal



EL APOORTE A CARGO DE LAS EMPRESAS AL FONDO COMPLEMENTARIO DE JUBILACIÓN MINERA, METALÚRGICA Y SIDERÚRGICA: NATURALEZA Y CONSTITUCIONALIDAD

Trabajo investigación para optar el grado académico de Maestro en Tributación y
Política Fiscal

Freddy Urquía Sánchez

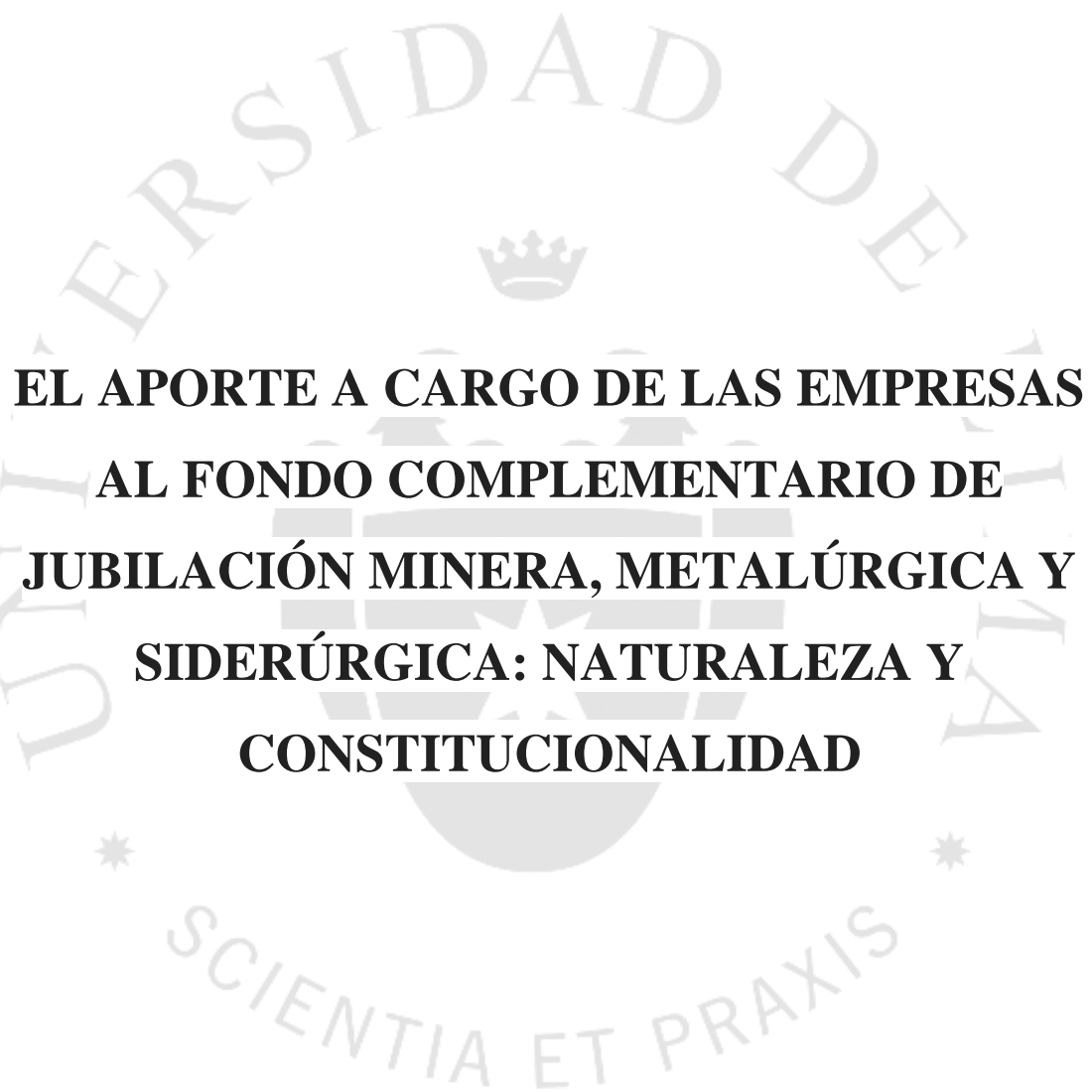
Código 20132493

Asesor técnico: **César Martín Gamba Valega**

Lima, Perú

Noviembre 2017





**EL APORTE A CARGO DE LAS EMPRESAS
AL FONDO COMPLEMENTARIO DE
JUBILACIÓN MINERA, METALÚRGICA Y
SIDERÚRGICA: NATURALEZA Y
CONSTITUCIONALIDAD**

DEDICATORIA

Para mi madre, hermanas y
hermanos, por su constante e
incondicional apoyo.



TABLA DE CONTENIDO

INTRODUCCIÓN	1
CAPÍTULO I: EL DEBER DE CONTRIBUIR, EL CONCEPTO DE TRIBUTO Y EL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY	2
1.1 El deber constitucional de contribuir con el sostenimiento de las cargas públicas.....	2
1.2 El concepto del tributo y los requisitos mínimos para calificar como tal.....	5
1.3 Jurisprudencia administrativa y constitucional en torno a la definición del tributo.....	14
1.3.1 Jurisprudencia del Tribunal Fiscal.....	14
1.3.2 Jurisprudencia Constitucional.....	19
1.4 El Principio de Reserva de Ley	28
1.5 Conclusiones finales sobre el concepto del tributo y el principio de reserva de ley.....	34
CAPÍTULO II: NATURALEZA Y CONSTITUCIONALIDAD DEL APORTE A CARGO DE LAS EMPRESAS AL FONDO COMPLEMENTARIO DE JUBILACIÓN MINERA, METALÚRGICA Y SIDERÚRGICA	40
2.1 Naturaleza del aporte a cargo de las empresas al fondo complementario de jubilación minera, metalúrgica y siderúrgica	40
2.1.1 Régimen legal del aporte a cargo de las empresas al fondo complementario de jubilación minera, metalúrgica y siderúrgica.....	41
2.1.2 Los Informes emitidos por SUNAT respecto a la naturaleza del aporte a cargo de las empresas al Fondo Complementario de Jubilación Minera, Metalúrgica y Siderúrgica	44
2.1.3 Posición personal sobre la naturaleza del aporte a cargo de las empresas al Fondo Complementario de Jubilación Minera, Metalúrgica y Siderúrgica.....	46

2.2 Constitucionalidad del aporte a cargo de las empresas al Fondo Complementario de Jubilación Minera, Metalúrgica y Siderúrgica.....	49
2.2.1 El aporte a cargo de las empresas al Fondo Complementario de Jubilación Minera, Metalúrgica y Siderúrgica, y el Principio de Reserva de Ley.....	50
2.2.2 El aporte a cargo de las empresas al Fondo Complementario de Jubilación Minera, Metalúrgica y Siderúrgica, y el artículo 79° de la Constitución	51
CONCLUSIONES	54



INTRODUCCIÓN

El 9 de julio del 2011 se publicó en el diario oficial El Peruano la Ley N° 29741 que creó al Fondo Complementario de Jubilación Minera, Metalúrgica y Siderúrgica, el mismo que, de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 1° de dicha Ley se constituiría con el “*aporte*” del 0.5% de la renta neta anual de las empresas mineras, metalúrgicas y siderúrgicas, y con el 0.5% de la remuneración bruta mensual de cada trabajador minero, metalúrgico y siderúrgico; señalando asimismo que los recursos de dicho Fondo se aplican única y exclusivamente para complementar las pensiones de los trabajadores mencionados anteriormente.

La creación de dicho “*aporte*” a cargo de las empresas mineras, metalúrgicas y siderúrgicas generó cierta incertidumbre sobre la naturaleza del mismo, lo que finalmente motivó que dicho tema sea abordado en la presente tesis, donde adicionalmente a determinar la naturaleza del llamado aporte a cargo de las empresas mineras, metalúrgicas y siderúrgicas, se pretenderá determinar su compatibilidad con nuestra Constitución Política.

Para tal fin, en primer lugar se realizará un breve desarrollo de nuestro modelo de Estado a partir de la Constitución, a partir del cual se analizará el Principio de Solidaridad que sirve de sustento al deber de contribuir con el sostenimiento de las cargas públicas, que finalmente constituye el sustento constitucional que legitima la imposición de tributos por parte del Estado al ciudadano.

Teniendo en claro cuál es el sustento constitucional que legitima el establecimiento de los tributos por parte del Estado, se buscará identificar y determinar cuáles son los elementos esenciales que determinan que una determinada prestación sea calificada como tributo, buscando así llegar a una definición propia de tributo a partir de la doctrina y de la jurisprudencia administrativa y constitucional.

Finalmente, con la determinación de la naturaleza del mencionado aporte a cargo de las empresas, se analizará y concluirá si el mismo es compatible con nuestro marco constitucional.

CAPÍTULO I: EL DEBER DE CONTRIBUIR, EL CONCEPTO DE TRIBUTO Y EL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY

El objetivo de la presente tesis es determinar la naturaleza del aporte a cargo de las empresas al fondo complementario de jubilación minero, metalúrgico y siderúrgico, creado por Ley 29741, y a partir de dicha determinación definir si el mencionado aporte resulta compatible con nuestra Constitución; sin embargo, para tal fin, resulta más que pertinente en primer lugar hacer una breve reflexión sobre el fundamento constitucional que finalmente justifica la obligación de los ciudadanos de realizar prestaciones patrimoniales a favor del Estado para que éste pueda lograr sus fines, constituyendo dichas prestaciones uno de los principales ingresos con los que cuenta el Estado.

Del mismo modo como resulta importante hacer un breve desarrollo del sustento constitucional que legitima al Estado a exigir prestaciones patrimoniales a los ciudadanos para poder hacer efectivos los fines que le son propios, y, siendo los ingresos tributarios uno de los principales ingresos con que cuenta el Estado para ello, resulta también importante conocer cuál es el concepto de tributo, ya que dicha definición nos ayudará a determinar si el mencionado aporte constituye o no un ingreso tributario, y si, a partir de dicha determinación, el referido aporte resulta compatible con el marco constitucional que regula el fenómeno tributario.

Finalmente, en este capítulo también resulta relevante hacer referencia al Principio de Reserva de Ley, atendiendo a que en el Capítulo II se analizará si el extremo del artículo 1° de la Ley 29741 que permite la modificación de la alícuota del aporte mediante Decreto Supremo resulta atentatorio o no contra dicho principio.

1.1. El deber constitucional de contribuir con el sostenimiento de las cargas públicas.

Las constituciones siempre han sido instrumentos normativos fundamentales que han consolidado distintas formas de ver al Estado, y a la relación de éste con los

ciudadanos. Así tenemos que, en la fórmula tradicional del Estado Liberal, al concebir al Estado como una forma de amenaza a las libertades individuales, las Constituciones que seguían a este modelo buscaban limitar al Estado, fundamentalmente incorporando al ordenamiento derechos y libertades en favor de los ciudadanos y creando barreras para el Estado a través de la división de poderes y el principio de legalidad, garantizando con este último principio que la representación nacional (parlamento) sea la que delimite la actuación del Estado en la sociedad a través de las leyes.

Posteriormente, conforme van evolucionando las estructuras socioeconómicas y las ideologías preexistentes, sin que constituya una total negación del modelo liberal, surge el Estado Social, llamado también Estado del Bienestar o Estado Intervencionista. En este tipo de Estado, a diferencia del Estado Liberal donde se buscaba limitar la actuación del Estado a la mínima expresión, en el Estado Social el Estado asume obligaciones de actuación e intervención tanto en el campo económico como social, con la finalidad de hacer efectivos los derechos de carácter económico y social de los ciudadanos.

En ese sentido, García Novoa (2009) señala:

Si el modelo del Estado Social propicia la existencia de intereses generales, que se tutelan a través de normas intervencionistas y de *injerencia*, no será difícil catalogar al ordenamiento tributario como el exponente de orden jurídico del Estado Social, y al interés recaudatorio como prototipo de interés tutelado en este modelo de Estado. (p. 128)

En efecto, será la eficacia del sistema tributario la que determine la existencia y viabilidad del Estado, así como la efectiva prestación de servicios públicos y de prestaciones sociales que éste debe asumir en el marco de un Estado Social.

Atendiendo a los fines de justicia distributiva propios del Estado Social y al reconocer el sistema tributario como un mecanismo fundamental para lograr dichos fines, se comienza a fundamentar la existencia del tributo en la solidaridad, valor que constituye un pilar fundamental en el Estado Social. Así tenemos que, el Principio de Solidaridad encuentra su razón de ser en la idea del Estado del Bienestar y legitima el intervencionismo propio del Estado Social de Derecho.

Ahora bien, el Principio de Solidaridad para alcanzar plena efectividad y concreción necesita crear estados de sujeción en los ciudadanos, y es así que surge el

deber de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas, como un deber constitucional que promueve el cumplimiento de fines constitucionales (justicia distributiva, solidaridad, entre otros).

Como cualquier deber constitucional, el deber de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas constituye una obligación positiva de los ciudadanos a través de la cual se busca concretar el cumplimiento de fines constitucionalmente valiosos a través de la intervención del Estado, derivándose de ello que estos deberes constitucionales sólo puedan ser exigidos por el Estado, más no por otros ciudadanos, ya que son deberes que no tienen correlato directo en derechos subjetivos de otros ciudadanos.

El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas, tiene como contrapartida que evita que éste caiga en arbitrariedades al Principio de Capacidad Contributiva, y es que no resulta constitucionalmente válido que se me exija contribuir más allá de mi capacidad contributiva. El deber de contribuir siempre tiene que ir de la mano con el principio de capacidad contributiva, de lo contrario, estaremos atentando de manera grave con otros principios y derechos constitucionales que la misma Constitución busca tutelar.

Pero el deber de contribuir no se encuentra circunscrito al deber de pagar tributos, sino que, al tener como fundamento el principio de solidaridad y como fines a la justicia distributiva, dicho deber también incluye a la obligación de cumplir deberes formales y/o prestaciones accesorias, como por ejemplo coadyuvar a la fiscalización y recaudación tributaria, sea brindando información de terceros o colaborando como parte de sistemas administrativos de recaudación anticipada de tributos (sistema de detracciones, percepciones y/o retenciones).

Cabe traer a colación que nuestra Constitución no reconoce de manera expresa al deber de contribuir, sino que éste ha sido reconocido por el Tribunal Constitucional a partir de los principios propios del Estado Social y Democrático de Derecho, tal y como se puede evidenciar de su sentencia recaída en el Expediente N° 06626-2006-AA/TC, donde el máximo interprete constitucional recalcó la importancia de la tributación en la búsqueda de una sociedad más justa y equitativa, propia de un Estado social y democrático de Derecho, señalando de manera expresa lo siguiente (Fundamento 14) :

Y es que la búsqueda de una sociedad más equitativa, propia del Estado Social y Democrático de Derecho, se logra justamente a través de diversos 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 su redistribución en mejores servicios y cobertura de necesidades estatales. De ahí que, quienes ostentan la potestad tributaria, no solo deban exhortar al ciudadano a contribuir con el sostenimiento de los gastos públicos, sin distinción ni privilegios; sino, al mismo tiempo, deban fiscalizar, combatir y sancionar las prácticas de evasión tributaria, cuyos efectos nocivos para el fisco se tornan contraproducentes en igual medida para todos los ciudadanos del Estado Peruano. (Sentencia del Tribunal Constitucional, 2006:14)

Por tanto, a manera de conclusión diremos que si bien el deber de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas no tiene reconocimiento constitucional expreso, a partir de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional no cabe duda que es un deber constitucional implícito que se deriva del Principio de Solidaridad a partir de los artículos 43° y 44° de la Constitución, y que no sólo implica el deber de pagar tributos, sino deberes formales, accesorios y de colaboración con la Administración Tributaria, con la finalidad de lograr la justicia distributiva que propugna el Estado Social y Democrático de Derecho que nuestra Constitución reconoce como nuestro modelo de Estado.

1.2 El concepto del tributo y los requisitos mínimos para calificar como tal.

En el anterior numeral quedó claramente establecido el sustento constitucional del deber que tenemos cada uno de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas, es decir, el deber de pagar tributos al Estado; sin embargo, para efectos de delimitar dicho deber, resulta necesario tener claro cuál es el objeto de dicho deber, o dicho de otra manera, qué es lo que debe entenderse por “tributo”.

Como sabemos ni nuestra Constitución ni el Código Tributario ni ninguna otra norma contienen una definición de tributo, aunque se ha establecido en la Norma II del Título Preliminar del Código Tributario su división en tres categorías: impuestos, contribuciones y tasas (arbitrios, derechos y licencias); y es a partir de dicha clasificación del tributo que, tomando los caracteres comunes a dichas categorías se puede deducir una definición de tributo o la identificación de los requisitos mínimos que debe reunir una determinada prestación para calificar como tal.

Ante la ausencia de regulación positiva de tributo, ha sido la doctrina la que ha tratado de delinear y conceptualizar al mismo. Así, tenemos que por ejemplo en ese sentido el tratadista Villegas (2002) señala que: “Los tributos son prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder imperio, en virtud de una ley y para cubrir los gastos que demanda la satisfacción de necesidades públicas” (p. 152), describiendo dichos elementos, a manera de resumen, bajo los siguientes términos:

- **Prestaciones en dinero y prestaciones en especie:** las prestaciones tributarias generalmente son en dinero; sin embargo, en algunos países sus Códigos Tributarios admiten que la prestación sea en especie. Respecto a la posibilidad de que la obligación tributaria pueda ser extinguida mediante una prestación en especie ha recibido críticas interesante a tener en cuenta, como el hecho de que si a un grupo se les permite tal posibilidad, los demás querrán por cuestiones de igualdad, también tener dicha posibilidad, con lo cual podría generar una falta de recursos dinerarios al Estado que finalmente le impida cumplir los fines que le son propios. Finalmente, lo realmente importante es que la prestación sea susceptible de valorizar pecuniariamente y que la legislación lo admita.
- **Exigidas en su poder de imperio:** La prestación que configura el tributo se exige mediante la coacción, es decir, la facultad de compeler el pago de la exacción requerida. Ahora bien, el que tiene la facultad para exigir coactivamente dicha prestación a las personas que se hallan en su jurisdicción es el Estado. Tal potestad tributaria consiste en la facultad de crear, modificar o suprimir tributos. Asimismo, no se debe perder de vista que dicha potestad es la expresión de la soberanía del Estado, tiene naturaleza política, y es presupuesto necesario para poder gobernar, dado que no hay gobierno sin tributos; teniendo como contrapartida al deber ético- político- social del individuo de contribuir al sostenimiento del Estado.
- **En virtud de una ley:** No hay tributo sin ley previa que lo establezca, la coacción sólo puede provenir de la Ley, que es la finalmente delimita también dicha coacción.
- **Para cubrir los gastos que demanda la satisfacción de necesidades públicas:** La finalidad del tributo por excelencia es fiscal, pero esta finalidad no es la única contemplada, ya que el tributo también puede tener fines extra fiscales, es

decir, ajenos a la obtención de ingresos, como las medidas impositivas con fines de desaliento o incentivo de ciertas actividades privadas, etc. Se debe tener en cuenta que este objetivo extra fiscal no supone el desconocimiento en absoluto del fin fiscal, ya que aun cuando sea la motivación principal de alguna medida tributaria, igual siempre hay un interés recaudatorio. Los fines extra fiscales del tributo no pueden constituir la esencia jurídica de éste, constituyen un fin adicional excepcional para lograr determinados objetivos económicos y/o sociales. (Villegas, 2002, p. 151-154)

Considero un aporte interesante en cuanto a la definición del tributo lo señalado por Héctor Villegas; sin embargo, considero que se puede precisar más dicho concepto (como se tratará de hacer más adelante), además de excluir como un elemento esencial para su definición el hecho de que no hay tributo si ley previa, ya que a mi parecer, más que un elemento esencial determinante del tributo, se trata de un requisito de validez constitucional, es decir, el hecho de que una determinada prestación pecuniaria exigida por el Estado a los ciudadanos en virtud a su *ius imperium* no haya sido establecida por una ley, no es que por ello dicha prestación no pueda ser calificado de tributo, sino que hará que dicho tributo sea inconstitucional o ilegítimo.

Por su parte, a manera de resumen, se podría afirmar que para García Novoa los elementos constitutivos del tributo son los siguientes:

- **El tributo como prestación patrimonial coactiva:** La coactividad es el elemento sustancial para la definición del tributo, dicha coactividad o falta de voluntad se refiere al proceso de surgimiento de la obligación. Si la obligación surge voluntariamente, el ingreso no es coactivo, si falta esa voluntariedad estamos ante un ejemplo de coactividad. La coactividad para el caso de los tributos sin contraprestación (impuestos) se asegura a través de sanciones por el incumplimiento, mientras que en los tributos con contraprestación (tasas y contribuciones) implica una ausencia de libertad o espontaneidad, es decir, es coactivo el servicio o actividad cuya recepción es jurídicamente obligatoria porque existe una disposición normativa que obliga a prestarlo o recibirlo, o porque la actividad o servicio se presta en régimen de monopolio o resulte “indispensable” para un nivel de vida normal de los ciudadanos. Se trataría de una coactividad en la recepción de la actividad o servicio, en la decisión unilateral de los poderes públicos de hacer que se cumpla el deber de contribuir,

más que en la recepción de una contraprestación; siendo éstas las notas distintivas respecto de las tarifas y precios públicos.

- **La ley como instrumento de coacción:** En todos los casos en que la prestación pública se base en una decisión unilateral, aun cuando se trate de servicios prestados en régimen de Derecho Privado, resulta imprescindible la regulación de tal previsión en una norma con rango de ley. La legalidad del tributo es lo que legitima la percepción coactiva del mismo.
- **El carácter contributivo y la influencia de la capacidad contributiva:** La contribución es consecuencia de la naturaleza del tributo como instrumento para hacer efectivo el deber de participar en el sostenimiento de los gastos públicos, el cual tiene su razón de ser en función de su destino al soporte de tales gastos. El nexo ingreso-gasto público constituye la razón última de la *esencia contributiva* del tributo, y la contribución a los gastos públicos ha de estar ordenada por el principio de capacidad económica.
- **La prestación tributaria como una cesión definitiva de riqueza:** Sólo habrá tributo cuando las cantidades se adquieran por la Administración de forma definitiva y a *título de dueño*, ya que dicha *definitividad* equivale a *disponibilidad* y por eso es necesario que quien reciba la transferencia de riqueza con la que se cumple el deber de contribuir (Estado) tenga plena disponibilidad de esa riqueza, en la medida que lo haya adquirido con carácter definitivo, lo que excluye del concepto de tributo al crédito público (aunque sea obligatorio) o a sumas de dinero recibidas en calidad de depósito (encajes bancarios, etc.).
- **La exigencia de la intervención de un ente público como acreedor del tributo:** El tributo tendrá finalidad contributiva cuando lo perciba un ente público, que pueda aplicarlo para satisfacer necesidades públicas. El ente público será titular del crédito tributario, independientemente de que en su recaudación pueda intervenir, con la finalidad de colaborar, un ente privado. También se puede hablar de ingresos tributarios percibidos por entidades privadas siempre que exista una dirección pública en el servicio que se presta y los ingresos se destinen a satisfacer gastos públicos. Parece, por tanto, que habría que concluir que la presencia de un ente público como acreedor o

perceptor no es imprescindible para que podamos hablar de tributo, siendo lo importante al respecto que el gasto público se destine al financiamiento de un servicio público

- **El tributo no tiene como finalidad sancionar un acto ilícito:** La finalidad del tributo es coadyuvar al sostenimiento de los gastos públicos por haber manifestado riqueza, no es disuadir ni reprimir la conducta; sin embargo, esta afirmación general encuentra su límite en la imposición extrafiscal y, sobre todo, en ciertas modalidades de impuestos medioambientales que pretenden disuadir la realización de determinados hechos o conductas. Pero su finalidad no es, estrictamente, sancionadora o resarcitoria. En suma, afirmar que los tributos no son sancionadores ni consisten en la sanción de un ilícito en la medida en que sean verdaderos tributos, esto es, respontan a su función constitucional y lo hagan respetando los principios y valores que la Constitución impone. (García Novoa, 2009, p. 174-273)

Sostiene adicionalmente en (El concepto del tributo) que:

(...) desde la óptica del concepto constitucional de tributo que propugna, nada impide que el tributo recaiga sobre un hecho o actividad ilícita o contraria al ordenamiento. Y es que, si tenemos en cuenta su función de instrumento para realizar el deber de contribuir a la luz del principio de capacidad contributiva, parece que las actividades ilícitas que pongan de manifiesto capacidad económica deben tributar, en tanto los demás mecanismos de reacción del ordenamiento (por ejemplo, el comiso de los efectos del delito) no eliminen esa capacidad gravable. (García Novoa, 2009, p. 271-272)

En suma, para García Novoa (2009), la definición de tributo:

Se basará en el respeto a las categorías tradicionales de impuesto, tasa y contribución especial. En la exigencia de integración del tributo en un sistema tributario dotado de la necesaria lógica interna. En la concurrencia de capacidad económica como rasgo que identifica su función contributiva o de destino a la satisfacción de gastos públicos. También en la posibilidad de que el tributo sea percibido por un ente privado, siempre que exista una orientación pública en el servicio que financia y estemos ante una verdadera obligación legal y no contractual. En la necesidad de que constituya una adquisición definitiva de

riqueza (no exclusivamente monetaria, aunque sí patrimonial) a través de un título que permita su plena disponibilidad para la aplicación al gasto público. Y en la eventualidad de que recaiga sobre un hecho ilícito, si el mismo es indicativo de capacidad económica y las consecuencias que el ordenamiento liga a esa ilicitud (por ejemplo, comiso) no eliminan la expresión de riqueza gravable. Ello, sin menoscabo de admitir la posibilidad de que el tributo aparezca dotado de una instrumentalidad de primer grado, y se oriente a finalidades extra fiscales. (García Novoa, 2009, p. 383-384)

La definición de tributo a partir de los elementos que toma en cuenta García Novoa me parece mucho más completa y precisa; sin embargo, aunque no de manera tan nítida, al parecer sigue ligando la existencia del tributo a la concurrencia de la capacidad contributiva, elemento que, a mi parecer, más que determinar si estamos o no ante un tributo, en realidad determina si dicho tributo tiene legitimidad constitucional.

A su vez, resumiendo la posición de Gómez Favacho al respecto, tenemos que para él los elementos constitutivos del tributo son:

- **Prestación pecuniaria en moneda o en cuyo valor ella se pueda expresar:** Jurídicamente, el tributo es la obligación de llevar el dinero y no el dinero en sí mismo. Tributo es una prestación pecuniaria, aunque la obligación pueda ser extinguida de otras formas distintas de la estrictamente en moneda. En cualquier caso, la referencia para medir el *quantum* es la pecunia.
- **Prestación compulsoria:** Existen dos compulsoriedades: la *ex lege*, supuesto de los tributos en las que su obligatoriedad no viene de la voluntad de las partes, y la *ex voluntate*, como las otras prestaciones jurídicas: precio, alquiler, salario, etc. Estas especies tienen como criterio divisor la voluntad del contribuyente en practicar el hecho jurídico tributario, interesando al Derecho Tributario sólo la primera, que trata de las prestaciones compulsorias oriundas de la ley.

La compulsoriedad que diferencia el conjunto de tributos es la *compulsoriedad legal*, es decir, aquella oriunda directamente de ley, independiente de la voluntad. La ley instituye la obligación de pagar, siempre que ocurra el hecho tributario, repetimos, independiente de la voluntad. Así, la obligatoriedad factual, en el sentido de ser obligado a realizar tal hecho, es irrelevante para

juzgar si tal exacción es tributaria o no. Lo relevante para este autor es saber si la obligación de pagar, consecuencia de un hecho, es oriundo de ley.

- **Prestación que no constituye sanción por un acto ilícito:** No ser sanción de acto ilícito significa que (1) el ilícito no puede ser hecho jurídico de una obligación tributaria y (2) el montante debido no puede ser mensurado en razón de la ilicitud, es decir, el tributo no puede ser creado ni aumentado en virtud de ilícito alguno. La tributación no “legaliza” el ilícito.
- **Prestación instituida en Ley:** Solamente la ley puede establecer la institución de tributos, solamente ella puede completar la descripción abstracta de su hipótesis, su sujeto activo y pasivo, su base de cálculo y alícuota, su criterio espacial y temporal. (Gómez Favacho, 2015, p: 97-151)

No siempre el aspecto personal activo y el temporal serán expresos. Si el legislador omitiera el aspecto temporal, “estaría implícitamente disponiendo que el momento a ser considerado es aquel en el que el hecho material descrito ocurre”. Si la omisión fuera en cuanto al aspecto personal activo, será el Estado el titular de la competencia impositiva.

A partir de los elementos descritos, Gómez Favacho (2015) define al tributo como la norma que tiene como antecedente una hipótesis no prohibida por otra norma, y que implica por imposición legal una relación jurídica modalizada como obligatoria, consistente en el deber del contribuyente de llevar dinero al Fisco.

Al igual que en el caso de los tratadistas anteriores, considero que el autor antes mencionado confunde el requisito constitutivo con presupuesto de validez constitucional, ya que si un tributo se crea por una norma que no tiene rango de ley, no es que deje de ser un tributo por ello, sino que será un tributo ilegítimo e incompatible con la Constitución. Por otro lado, coincido en que el tributo es una prestación pecuniaria, que no debe confundirse con monetaria, y en resaltar el elemento de coactividad (que Gómez Favacho llama compulsoriedad), además de señalar que efectivamente el tributo no constituye una sanción por un acto ilícito.

Sobre el concepto del tributo, también resulta interesante la opinión de Pérez Royo (2008), quién señala lo siguiente: “El tributo es, pues, una prestación pecuniaria exigida por un ente público y que se caracteriza por las siguientes notas fundamentales: la coactividad y el carácter contributivo” (p. 38), siendo el resumen del desarrollo de dichos elementos el siguiente:

- **Carácter pecuniario de la prestación tributaria:** la financiación del gasto público requiere la obtención de ingresos principalmente en dinero. Pueden existir prestaciones personales, pero lo normal es que los recursos sean pecuniarios, siendo distinto el supuesto del pago en especie mediante bienes, donde aunque el pago haya sido fijado en especie, se refiere a una deuda que ha nacido y se ha fijado en una cantidad de dinero.
- **Coactividad:** el tributo es una prestación establecida unilateralmente por el Ente Público, sin el concurso de la voluntad del sujeto llamado a satisfacerla.
- **Carácter contributivo:** el destino a la financiación de gastos públicos constituye la razón de ser del tributo y lo que lo diferencia de otras prestaciones (como las multas o sanciones pecuniarias) que, siendo igualmente coactivas, carecen de esta finalidad o razón de ser; sin embargo, ello no significa que el tributo no pueda tener otras finalidades, que incluso pueden alcanzar, en determinados supuestos, una significación superior a la estrictamente contributiva, nos referimos a los fines extra fiscales del tributo. (Pérez Royo, 2008:38-40)

Por otro lado, respecto al concepto de tributo, según Ferreiro Lapatza (2006):

- Son ingresos públicos y como tales, ingresos en dinero.
- Son ingresos que exige el Estado en el ejercicio de su poder financiero, a través de la emanación de normas jurídicas y de la actuación administrativa.
- Deben ser establecidos por ley. Es la ley la que determina qué hechos deben hacer nacer la obligación de contribuir. El tributo es una obligación *ex lege*, en cuya formación interviene sólo la voluntad del Estado y no la del obligado.
- El tributo no constituye la sanción de un acto ilícito. Su finalidad primaria es asegurar o garantizar la obligación tributaria y no castigar e intimidar a los infractores. (p. 167-168)

Resulta interesante la opinión del citado tratadista, en el sentido de no considerar como un elemento esencial del tributo a la finalidad contributiva, ya que según sostiene, si bien recaudar ingresos es el fin fundamental de los tributos en general, no es el único fin ni el fin necesario de todos y cada uno de ellos. Señala que existen impuestos que buscan evitar el consumo de determinados productos (por ejemplo el tabaco), y siendo

esta la intención, el fin del legislador sería precisamente no el recaudar un ingreso, sino por el contrario, no recaudarlo, porque ello significaría el no consumo del producto que se buscan desincentivar.

Ferreiro Lapatza, (2006) concluye que el fin genérico fundamental de los tributos es satisfacer, cubrir una necesidad pública, aunque para ello sea conveniente no recaudarlo. Por último, precisa la definición del tributo como: “La obligación de pagar una suma de dinero a un ente público impuesta por la Ley, con el fin de cubrir necesidades públicas que tales entes deben satisfacer”.

Considero que resulta muy interesante la estructuración del concepto del tributo propuesta tanto por Pérez Royo (2008) como por Ferreiro Lapatza (2006); sin embargo, respecto a la definición del primer autor, ya no resulta tan clara la consideración del carácter contributivo como un elemento fundamental a tomar en cuenta para la definición del tributo, en atención a lo señalado por el segundo tratadista, quién en su definición comete el error de otro autores al confundir elemento constitutivo del tributo con presupuesto de validez, ya que el principio de reserva de ley que rige al tributo, es un parámetro de constitucionalidad más no constituye de modo alguno un elemento estructural en la definición de tributo.

A nivel nacional, la posición resumida de Medrano Cornejo en torno a las características esenciales del tributo es la siguiente:

- **Prestaciones generalmente en dinero**, en algunos casos se puede exigir que los tributos se paguen en especie. En todas las épocas y lugares el estado, en virtud de sus ius imperium, ha exigido prestaciones para satisfacer las necesidades del grupo.
- **Establecidas por ley**, de acuerdo con el principio de legalidad solo por ley expresa pueden crearse, modificarse o suprimirse tributos, es decir sin ley no hay tributo.
- **No constituyen sanción**, por lo tanto, si la obligación de pago se origina en una conducta que resulta penada, la suma a pagar no constituye un tributo.
- **Que deben efectuar las personas privadas a favor de los entes públicos**, Gobierno Central, administraciones locales, entre otros. (Medrano Cornejo, 1996:5-16)

Como se puede apreciar, de casi todos los autores citados, los elementos comunes que consideran esenciales para que una determinada prestación califique como tributo son:

- Prestación pecuniaria cedida de manera definitiva.
- El carácter coactivo del tributo, entendido como la falta de voluntad en el surgimiento de la obligación.
- El tributo surge como una obligación tributaria *ex lege*, es decir, sólo la ley puede legitimar la prestación pecuniaria exigida coactivamente. Sobre el particular considero que el principio de legalidad constituye un parámetro de constitucionalidad más que de estructura del tributo.
- El tributo no constituye una sanción por un acto ilícito, su finalidad es contributiva y no represiva ni disuasoria de conductas.
- La finalidad por excelencia del tributo es la de contribuir con el sostenimiento de las cargas públicas, lo que no supone el desconocimiento de ciertos fines extra fiscales que pueda tener.

1.3 Jurisprudencia administrativa y constitucional en torno a la definición del tributo

1.3.1 Jurisprudencia del Tribunal Fiscal

El Tribunal Fiscal ha tenido la oportunidad de pronunciarse sobre el concepto del tributo en más de una ocasión, y en algunos casos inclusive en resoluciones de observancia obligatoria; sin embargo, antes de entrar a analizar las resoluciones donde dicho Tribunal asume un concepto de tributo de manera expresa, quisiera antes referirme a una resolución donde si bien no analizó si determinada prestación constituía tributo, sino que lo dio por sentado, resulta atinente para nuestro objeto de estudio, ya que en dicha resolución también se analiza un aporte al que se encontraban obligados a pagar tanto empleadores como trabajadores, para la constitución de un fondo que tenía una finalidad específica.

En la Resolución del Tribunal Fiscal N° 523-4-97 se analiza si la llamada “contribución” al FONAVI a cargo de los empleadores constituye un impuesto o

contribución. En dicha resolución, el Tribunal Fiscal no realiza una disertación de si dicho aporte constituye o no un tributo, simplemente lo da por sentado y solo se avoca a dilucidar si dicho aporte a cargo del empleador constituye un impuesto o una contribución, concluyendo que:

(...) respecto de la Contribución al FONAVI de cuenta propia, que basta que un empleador se encuentre obligado a pagar remuneraciones a trabajadores dependientes para que automáticamente quede afecto a dicho tributo, sin que a cambio reciba o haya recibido beneficio alguno derivado de la realización de obras públicas o de actividades estatales

Que de acuerdo a lo señalado por la doctrina y a la definición contenida en el Código Tributario, puede afirmarse que la Contribución al FONAVI no califica como una contribución sino como un impuesto, habida cuenta que su pago no genera ninguna contraprestación del Estado ni beneficio para el empleador. (Resolución del Tribunal Fiscal, 1997:1)

Como fácilmente se puede advertir, en la citada resolución el Tribunal Fiscal determina la naturaleza tributaria del aporte al FONAVI a cargo del empleador a partir de la subsunción de dicha prestación en uno de los tres tipos de tributos que reconoce el Código Tributario, a saber, en la tipología de impuesto.

Respecto al concepto del tributo y sus elementos esenciales constitutivos también resulta pertinente citar a la RTF N° 1438-5-2002, en la cual con ocasión de analizar la naturaleza de la tarifa de agua subterránea a la que estaban obligados a pagar los usuarios a favor de SEDAPAL señaló:

Al respecto es pertinente citar a Geraldo Ataliba quien en su obra “La Hipótesis de Incidencia Tributaria” define al tributo como la obligación jurídica pecuniaria ex lege, que no constituye sanción por acto ilícito, cuyo sujeto activo es en principio una persona pública (admitiéndose en forma excepcional que ésta puede ser una persona privada, siempre que tenga finalidad de interés público) y cuyo sujeto pasivo es alguien puesto en esa situación por voluntad de la ley. (Resolución del Tribunal Fiscal, 2002:3)

Lo importante de la mencionada Resolución del Tribunal Fiscal es que reconoce que el acreedor tributario no necesariamente es una entidad pública, sino que también puede serlo excepcionalmente una persona de derecho privado, siempre que dicho cobro tenga una finalidad de interés público. En similar sentido y de manera más reciente se ha pronunciado el Tribunal Fiscal en la RTF N° 4144-7-2008.

Posteriormente, con ocasión de analizar la naturaleza del pago de vigencia por el otorgamiento de autorización temporal de uso de área acuática y franja costera, realizado en virtud a lo dispuesto por la Ley N° 27943, el Tribunal Fiscal, en la RTF N° 9715-4-2008, adoptó jurisprudencialmente como concepto de tributo, el propuesto por Ataliba y Pérez Royo, indicando de manera expresa lo siguiente:

Como se aprecia, el Código Tributario no establece una definición general de tributo, sino que solo define sus clases (impuesto, contribución y tasa). Es por ello que resulta conveniente acudir a la definición de la doctrina, según la cual, el tributo es una obligación jurídica pecuniaria el lege, que no constituye sanción por un acto ilícito, cuyo sujeto activo es en principio una persona pública, y cuyo sujeto pasivo es alguien puesto en esa situación por voluntad de la ley. Asimismo, se le define como “una prestación pecuniaria de carácter coactivo impuesta por el Estado u otro ente público con el objeto de financiar gastos públicos. (Resolución del Tribunal Fiscal, 2008:6)

Si bien la mencionada Resolución del Tribunal Fiscal asume como concepto de tributo uno propuesto por la doctrina, no utiliza dicha definición para analizar si el pago de vigencia por el otorgamiento de autorización temporal de uso de área acuática y franja costera constituye un tributo o no, sino que llega a dicha conclusión a partir de la asimilación que realiza de dicho pago con una de las especies del tributo, a saber, la tasa (específicamente un derecho), concluyendo con carácter de observancia obligatoria lo siguiente:

El pago de derecho de vigencia anual exigido en virtud del otorgamiento de autorización temporal de uso de área acuática y franja costera al amparo de la Ley N° 27943, Ley del Sistema Portuario Nacional, y su reglamento aprobado por Decreto Supremo N° 003-2004-MTC, modificado por Decreto Supremo N° 041-2007-MTC, es pagado por el uso exclusivo de un bien de dominio público y en consecuencia, tiene naturaleza tributaria, constituyendo un derecho, de acuerdo con lo dispuesto por la Norma II del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF. (Resolución del Tribunal Fiscal, 2008:8)

En el mismo sentido, en la RTF N° 416-1-2009 (de observancia obligatoria), el Tribunal Fiscal al analizar la naturaleza del “Aporte al Sosténimiento de los Organismos Normativos, Reguladores y Fiscalizadores según Decreto Ley N° 25844, Ley de Concesiones Eléctricas”, que según el inciso g) del artículo 31° del Decreto Ley N° 25844, modificado por la Ley N° 26734, establecía como obligación de los concesionarios de generación, transmisión y distribución contribuir al sostenimiento de

los organismos normativos, reguladores y fiscalizadores, mediante aportes fijados por el Ministerio de Energía y Minas que en ningún caso podían ser superiores al 1% de sus ventas anuales, los mismos que, de acuerdo a la Resolución Ministerial N° 524-97-EM/VME se distribuían entre el OSINERG, la Dirección General de Electricidad del Ministerio de Energía y Minas y la Comisión de Tarifas Eléctricas; concluyó que dicho aporte constituía tributo, a partir del concepto del tributo adoptado por Ataliba, Pérez Royo y Lapatza, bajo las siguientes consideraciones:

Considerando que nuestro ordenamiento no contiene una definición de tributo, resulta conveniente acudir a la doctrina, según la cual, el tributo es una obligación jurídica pecuniaria *ex lege*, que no constituye sanción por un acto ilícito, cuyo sujeto activo es en principio una persona pública; y cuyo sujeto pasivo es alguien puesto en esa situación por voluntad de la ley. Asimismo, se le define como “una prestación pecuniaria de carácter coactivo impuesta por el Estado u otro ente público con el objeto de financiar gastos públicos”. En igual sentido, FERREIRO LAPATZA explica que el tributo es: “Una obligación de dar suma de dinero establecida por Ley, conforme al principio de capacidad, a favor de un ente público para sostener sus gastos” (Resolución del Tribunal Fiscal, 2009:6)

Conforme con lo expuesto, los citados aportes constituyen un tributo, pues son una obligación pecuniaria, creada por ley que no califica como sanción por ilícito alguno y cuyo sujeto activo es una persona pública, siendo que el obligado al pago ha sido designado por dicha norma”

Como se puede apreciar, a diferencia del caso anterior donde el Tribunal Fiscal también se remite de manera expresa a citas doctrinarias sobre el concepto del tributo, pero determina que el pago de derecho de vigencia anual exigido en virtud del otorgamiento de autorización temporal de uso de área acuática y franja costera es un tributo a partir de su asimilación a una de las especies de éste; en la última resolución citada dicho tribunal llega a la conclusión que el aporte al sostenimiento de los organismos normativos, reguladores y fiscalizadores a cargo de las empresas de generación, transmisión y distribución de energía eléctrica constituye un tributo a partir de su asimilación al concepto de tributo que adopta a partir de la doctrina, luego de lo cual recién analiza cuál es la sub especie de tributo que corresponde a dicho aporte.

Finalmente, respecto al tratamiento jurisprudencial de los elementos esenciales constitutivos del tributo resulta muy ilustrativo la RTF N° 16876-9-2011, donde el

Tribunal Fiscal, al analizar la naturaleza de la tarifa de sobrevuelo que las empresas de aviación comercial pagaban a CORPAC, realiza un análisis de las diferencias entre precio público y tasa (tributo). En dicha resolución el Tribunal Fiscal reitera el concepto de tributo utilizado en las anteriores resoluciones citadas¹, y señala como una nota diferenciadora entre precio público y tasa el carácter coactivo del primero y el origen contractual del segundo, señalando de manera expresa respecto de este último lo siguiente:

Por consiguiente, se puede concluir que de acuerdo con los citados autores, los precios públicos constituyen recursos patrimoniales del Estado que no provienen del ejercicio de su poder de imperio sino que tienen un origen convencional aunque la voluntad de las partes no pueda ser fácilmente apreciada, tal como ocurre en el caso de los contratos de adhesión civiles. Asimismo, se caracterizan por el tipo de actividad estatal al que se encuentran relacionados pues generan una ventaja o provecho para los particulares, por lo que el Estado las toma a su cargo por razones de conveniencia, siendo que dicha ventaja particular constituye su causa. (Resolución del Tribunal Fiscal, 2011:5)

Lo interesante de dicha definición de precio público es resaltar su carácter convencional en oposición al carácter coactivo del tributo, considerando adicionalmente que el hecho de que los bienes o servicios que originan el pago de la tarifa de sobrevuelo se prestan en régimen de monopolio no desvirtúa su carácter consensual, tal y como sucede en los contratos de adhesión civiles, donde la libertad para contratar todavía se respeta, aunque no la libertad contractual (libertad para definir los términos contractuales), apartándose con ello de lo que señala García Novoa respecto al carácter coactivo que se encuentran inmersos en los monopolios estatales.

Otro elemento resaltante de dicha definición, y aunque no se encuentra explicitado, es que para el Tribunal Fiscal la actividad estatal que da origen al pago del precio público es una que puede ser prestado por un particular, siendo prestado por el Estado simplemente por razones de conveniencia, pero no porque estemos ante un servicio inherente a su razón de ser.

La citada Resolución del Tribunal Fiscal (2011) también reitera el criterio anteriormente expuesto de que no es la calidad del sujeto que presta el servicio o que

¹ El tributo como una obligación jurídica pecuniaria *ex lege*, que no constituye sanción por un acto ilícito, cuyo sujeto activo es en principio una persona pública; y cuyo sujeto pasivo es alguien puesto en esa situación por voluntad de la ley. Asimismo, como “una prestación pecuniaria de carácter coactivo impuesta por el Estado u otro ente público con el objeto de financiar gastos públicos”.

vende el bien lo que en definitiva zanja la diferencia entre precio y tasa (tributo), concluyendo finalmente que:

Por las razones expuestas, se considera que lo cobrado por CORPAC S.A. por concepto de tarifa de sobrevuelo no tiene naturaleza tributaria, sino la de precio público que proviene de la explotación de una empresa estatal, pagado por un servicio prestado dentro de un marco contractual cuya causa viene dada por la ventaja económica que éste representa para las empresas privadas, siendo que su prestación en forma monopólica se debe a razones de oportunidad y conveniencia. (Resolución del Tribunal Fiscal:11)

Llega a dicha conclusión pese a reconocer que en dicha prestación se encuentra involucrado un interés público (seguridad en la aeronavegación), y que existe obligación de celebrar el contrato por la prestación de los referidos servicios de CORPAC, por considerar que prima el carácter consensual y el beneficio económico, atendiendo a que esta obligación es como cualquier otra que el Estado en su rol de regulador y defensor de los consumidores impone a los particulares para poder llevar a cabo sus negocios de manera idónea en beneficio de los particulares, siendo que acá el Estado presta el servicio en forma monopólica por razones de conveniencia y no porque sea un servicio inherente al mismo.

1.3.2 Jurisprudencia Constitucional

El concepto de tributo también ha sido objeto de pronunciamientos en la jurisprudencia constitucional, así, el Tribunal Constitucional, en su sentencia recaída en el Expediente N° 3303-2003-AA/TC, al analizar la naturaleza de los denominados “aportes por regulación” al OSINERG al que también se encontraban obligados a pagar las empresas envasadoras de gas licuado de petróleo, sostuvo que resultaba indiscutible la naturaleza tributaria de dichos aportes, bajo los siguientes fundamentos (Fundamentos 4 y 5):

4. (...) Así, el tributo es definido como: la obligación jurídicamente pecuniaria, *ex lege*, que no constituye sanción de acto ilícito, cuyo sujeto activo es, en principio, una persona pública y cuyo sujeto pasivo es alguien puesto en esa situación por voluntad de la ley (Geraldo Ataliba. Hipótesis de Incidencia Tributaria. Instituto Peruano de Derecho Tributario. 1987. Pág. 37).

A partir de esta noción, podemos establecer los elementos esenciales de un tributo, los cuales son: a) su creación por ley; b) la obligación pecuniaria basada en el *ius*

imperium del Estado; y c) su carácter coactivo, pero distinto a la sanción por acto ilícito.

5. Estos elementos del tributo pueden identificarse en el artículo 10° de la Ley N.° 27332, Ley Marco de los Organismos Reguladores de la Inversión Privada en los Servicios Públicos, cuyo tenor es el siguiente: “los organismos reguladores recaudarán de las empresas y entidades bajo su ámbito, un aporte por regulación, el cual no podrá exceder del 1% del valor de facturación anual, deducido el Impuesto General a las Ventas y el Impuesto de Promoción Municipal, de las empresas bajo su ámbito. Este aporte será fijado en cada caso mediante Decreto Supremo aprobado por el Consejo de ministros, refrendado por el Presidente del consejo de Ministros y el Ministro de Economía y Finanzas”

En efecto, los denominados “aportes por regulación”, recaudados a favor de los Organismos Reguladores –adscritos a la Presidencia del Consejo de Ministros– para el mejor cumplimiento de sus fines, son obligaciones de pago nacidas en virtud de la ley, las cuales tienen naturaleza coactiva pues no media para su establecimiento la voluntad de las empresas obligadas al pago. Debe enfatizarse que la falta de pago oportuno de este aporte se encuentra sujeta a la aplicación de sanciones e intereses previstos en el Código Tributario, conforme se establece en el Decreto Supremo N.° 004-2002-PCM, que deroga el Decreto Supremo N.° 114-2001-PCM. (Sentencia del Tribunal Constitucional, 2003:4-5)

Al igual que varias resoluciones del Tribunal Fiscal, el Tribunal Constitucional hace suya para efectos jurisprudenciales la definición del tributo esbozada por Geraldo Ataliba; sin embargo, considero que se sigue confundiendo elemento esencial constitutivo del tributo y parámetro de constitucionalidad del mismo, ya que la exigencia de que el tributo se cree por ley no es lo que determina que sea tributo, sino que en todo caso será el que determine su inconstitucionalidad. Asimismo, la definición de tributo asumida por el Tribunal Constitucional omite hacer referencia expresa al carácter contributivo de éste (finalidad de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas), no siendo suficiente indicar que dicho pago es distinto a la sanción por acto ilícito (finalidad sancionatoria).

Siguiendo esa misma línea jurisprudencial en cuanto a la definición del tributo, pero esta vez con ocasión de resolver una controversia sobre la posibilidad de someter a referéndum la devolución de los aportes al FONAVI, el Tribunal Constitucional en su

sentencia recaída en el Expediente N° 1078-2007-AA/TC sostuvo (tercer y cuarto párrafos del numeral 2 de la sentencia) lo siguiente:

(...) Estos aportes, para ser considerados como tributo, deben cumplir con el principio de legalidad y reserva de ley que ordena el artículo 74 de la Constitución, así como reunir los elementos esenciales del tributo, es decir que: a) su creación debe ser por ley, b) la obligación pecuniaria debe estar basada en el *ius imperium* del Estado, y c) deben estar respaldados por su carácter coactivo, pero distinto a la sanción por acto ilícito.

Al analizar el Decreto Ley 22591, en especial la contribución de los trabajadores, se puede advertir que el fin de la ley fue crear en el Banco de la Vivienda un fondo para que ellos, en forma progresiva, puedan satisfacer su necesidad de vivienda; es decir, no cumplía con los principios constitucionales tributarios, en especial con el de reserva de ley, pues, en tal razón si se hubiera tratado de un tributo, tenía que haberse definido expresamente como tal, ya que el artículo 74 de la Constitución reserva al legislador la facultad para crear tributos y esa facultad no puede ser materia de interpretación, antes bien, debe manifestarse explícitamente, lo que no sucede con la norma que se analiza; tampoco puede considerarse como una contribución, pues, como se observa, el FONAVI es administrado por una persona jurídica (el Banco de la Vivienda) diferente al Estado y no está destinado a la realización de obras públicas o de actividades estatales, más bien se trataba de un fondo para viviendas de los trabajadores, actividades y obras de carácter privado; mucho menos puede decirse que se trataba de una tasa, pues, ella supone el pago por una prestación de un servicio directo al contribuyente, actividad o prestación que no se realiza en el marco del Decreto Ley 22591. Finalmente, la ley en examen no cumple con el principio de legalidad, pues no contiene en forma expresa la voluntad del legislador de crear un tributo (...). (Sentencia del Tribunal Constitucional, 2007:5-6)

En la referida sentencia, el Tribunal Constitucional, si bien parte de la definición del tributo asumida en su anterior jurisprudencia a partir del concepto esbozado por Geraldo Ataliba, termina haciendo unas conclusiones desastrosas al respecto, ya que confunde de manera grave los elementos estructurales constitutivos del tributo con los parámetros de validez constitucional de los mismos. En efecto, dicha sentencia llega a sostener que los aportes al FONAVI no eran tributos porque no cumplían con los principios constitucionales tributarios, en especial con el de reserva de ley. Asimismo, en una desatinada e increíble interpretación, llega a afirmar que para ser tributo debe definirse expresamente como tal en la ley que lo crea, con lo cual tendríamos que para

el Tribunal Constitucional, las instituciones jurídicas no se definen por su naturaleza sino por el *nomen iuris* que les pueda dar la norma que los regula.

Finalmente, para desconocer la naturaleza tributaria de los aportes al FONAVI, el Tribunal Constitucional también sostiene que no puede ser considerado tributo (contribución) porque el FONAVI es administrado por una persona jurídica (Banco de Vivienda) diferente al Estado y no está destinado a la realización de obras públicas o actividades estatales, sino privadas (viviendas para trabajadores). El Tribunal Constitucional confunde acreedor tributario con administrador del tributo, ya que el hecho de que el FONAVI sea administrado por una persona jurídica no implica que el acreedor no sea el Estado, son cosas totalmente distintas, el acreedor es el Estado y efectivamente dichos aportes tenían finalidad de satisfacer necesidades públicas, a saber, brindar acceso a vivienda a los trabajadores aportantes; adicionalmente, en una sentencia posterior el Tribunal Constitucional reconoce la naturaleza tributaria de la “tarifa de agua subterránea” pese a que el administrador de dicha tarifa era una persona jurídica (SEDAPAL), con lo cual se evidencia claramente los desatinos de la citada sentencia.

Efectivamente, el Tribunal Constitucional, en las sentencias recaídas en los Expedientes N° 4899-2007-AA/TC y N° 1837-2009-AA/TC, con ocasión de analizar la naturaleza de la denominada “tarifa de agua subterránea” que se encontraban obligadas a pagar a SEDAPAL las personas que deseaban hacer uso de dichas aguas, no dudó en afirmar de manera categórica que la mencionada tarifa tenía naturaleza tributaria, sustentando ello bajo los siguientes términos (Fundamentos 9 y 7 respectivamente):

Lo anteriormente se sustenta en la propia definición de lo que técnicamente se entiende por tributo, que aun cuando de modo expreso no haya sido recogida en nuestra legislación, no obsta para tener un acercamiento a ella, en base a lo desarrollado por la doctrina. Así, en la STC 3303-2003-AA/TC (fundamento 4), este Tribunal ha recogido la definición en la que se establece que el tributo es la “obligación jurídica pecuniaria, *ex lege*, que no constituye sanción de acto ilícito, cuyo sujeto activo es, en principio, una persona pública, y cuyo sujeto pasivo es alguien puesto en esa situación por voluntad de la ley” [ATALIBA, Geraldo. *Hipótesis de incidencia tributaria*. Lima, Instituto Peruano de Derecho Tributario, 1987, p. 37]. En efecto, la denominada *tarifa* se configura como un mandato legal impuesto a quienes incurran en el hecho generador del tributo.

Como se puede apreciar hasta este momento, el supremo intérprete de nuestra Constitución asume el concepto de tributo elaborado por Geraldo Ataliba, que aunque resulta interesante, quizás ya no esté acorde a la realidad actual y haya quedado un poco desfasado; sin embargo, salvo en el caso del FONAVI anteriormente expuesto, la conclusión de considerar a determinada obligación pecuniaria como tributo o no ha sido acertada, aunque no en todos los casos muy bien desarrollada.

Dentro de esta gama de jurisprudencia constitucional esbozada en cuanto al concepto del tributo, la que quizás resulta la más cercana al tema que en esta tesis nos ocupa es la contenida en la sentencia recaída en el Expediente N° 1473-2009-PA/TC, que resolvió una controversia vinculada a un aporte que las empresas industriales pesqueras estaban obligadas a realizar (US\$ 0.26 por TM de pescado) al Fondo de Jubilación de la Caja de Beneficios y Seguridad Social del Pescador, que finalmente serviría para pagar las pensiones de los trabajadores de dicho sector.

En la mencionada sentencia (2009), el Tribunal Constitucional concluyó que los aportes a cargo de las empresas industriales pesqueras al Fondo de Jubilación de la Caja de Beneficios y Seguridad Social del Pescador tenían naturaleza tributaria y constituían “aportaciones especiales” de seguridad social con plena protección constitucional, señalando de manera expresa lo siguiente (Fundamentos 16 y 17):

Mucho se ha discutido sobre la naturaleza tributaria o no tributaria de este “aporte” al fondo pensionario de los pescadores, lo que no responde a un prurito teórico, sino más bien a especificaciones y consecuencias prácticas que se desprenden de cada una de estas especies de tributos. Así, la Norma II del Código Tributario establece que los Tributos comprenden a los Impuestos, Contribuciones y Tasas. El Impuesto es el “tributo cuyo cumplimiento no origina una contraprestación directa a favor del contribuyente por parte del Estado.” De otro lado, la Tasa es aquel tributo “cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva por el Estado de un servicio público individualizado en el contribuyente. Por su parte las contribuciones ostentan la calidad de “tributos cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales.

Sin embargo, la propia Norma II del Código Tributario, en su parte final, establece que: “Las aportaciones al Seguro Social de Salud-EsSalud y la Oficina de Normalización Previsional (ONP) se rigen por las normas de este Código, salvo en aquellos aspectos que por su naturaleza requieran normas especiales [...] Entendiéndose que las prestaciones de seguridad social protegidas constitucionalmente tienen naturaleza

tributaria, sin concederles una clasificación concreta. (Sentencia del Tribunal Constitucional, 2009:7)

Como se puede advertir de la cita expuesta, el Tribunal Constitucional concluye que el aporte de las empresas industriales pesqueras al Fondo de Jubilación de la Caja de Beneficios y Seguridad Social del Pescador tiene naturaleza tributaria; sin embargo no quedan claros los motivos para llegar a dicha conclusión, parecería que deduce ello a partir de considerar que dichos aportes tienen fin previsional al igual que los aportes a la ONP, que de acuerdo a la Norma II del Código Tributario se rigen por las normas de dicho Código, y entonces debe tener naturaleza tributaria. Si bien comparto el resultado, no el razonamiento lógico o las premisas para llegar a dicha conclusión, ya que el correcto razonamiento es que a partir de que determinada obligación pecuniaria sea calificada como tributo, la consecuencia es que se le aplican las normas del Código Tributario, no al revés, de que por la aplicación de normas del Código Tributario a determinada obligación pecuniaria se debe entender que estamos ante un tributo, menos aún como ha hecho el Tribunal de considerar que algo es tributo porque se aplican las normas del Código Tributario a una aportación que considera tiene el mismo fin que la obligación pecuniaria que busca calificar.

Ahora bien, aunque no de la manera correcta, en la sentencia del Tribunal Constitucional (2009) concluyó que los aportes de las empresas industriales al Fondo de Jubilación de la Caja de Beneficio y Seguridad Social del Pescador tenían naturaleza tributaria, con lo cual al ser un tributo con fin predeterminado (pensiones para los pescadores) vulneraba el principio de competencia en materia tributaria regulado en el artículo 79° de la Constitución, según el cual el Congreso no puede aprobar tributos con fines predeterminados; sin embargo, haciendo una interpretación restrictiva de dicho artículo de la Norma Fundamental concluyó lo siguiente:

En cuanto a la presunta vulneración del principio de competencia en materia tributaria, la lectura de la Constitución debe ser conjunta tratándose del análisis de los artículos 74° y 79°, cuya vulneración ha sido alegada por las empresas demandantes, entendiéndose que cuando la norma establece que el Congreso no puede aprobar tributos con fines predeterminados, se está refiriendo únicamente a los impuestos, situación que se relativiza tratándose de otro tipo de exacciones como sería el caso de la contribución especial al Fondo Previsional de los hombres de mar; por ello, no se ha vulnerado este principio. (Sentencia del Tribunal Constitucional, 2009:10)

La Sentencia del Tribunal Constitucional (2009) antes comentada, aunque errada en su análisis y conclusiones finales según mi apreciación, resulta pertinente para el tema que nos ocupa, ya que al igual que en nuestro caso se analiza la naturaleza de un aporte a cargo de empresas a un fondo de jubilación en favor de sus trabajadores. Dicha sentencia acierta al otorgarle naturaleza tributaria a los aportes de las empresas industriales pesqueras, sin embargo, yerra al indicar que las mismas no tienen una clasificación concreta, ya que al ser un tributo cuyo cumplimiento por parte de las empresas industriales pesqueras no origina una contraprestación directa a favor de estas empresas por parte del Estado, claramente se evidencia que estamos ante un impuesto.

Finalmente, en torno a la definición de los elementos estructurales del tributo considero que no puede dejar de hacerse referencia a la Sentencia del Tribunal Constitucional Español N° 185/1995, en donde se desarrolla de una manera muy interesante la diferencia entre precio público y tasa, con ocasión de lo cual se hacen disertaciones muy atinentes de uno de los elementos –sino el más importante– estructurales del tributo, a saber, la coactividad.

Así, en dicha sentencia de manera preliminar se distingue los ingresos de Derecho privado de los de Derecho público en base a la coactividad, y atendiendo a la naturaleza de la relación que origina el ingreso, que es privada en relaciones jurídicas de carácter contractual y pública en relaciones nacidas de la Ley.

En esa línea, en la mencionada sentencia, se entiende a los precios públicos como: “contraprestaciones pecuniarias que se satisfagan por la prestación de servicios o realización de actividades susceptibles de ser prestados o realizados por el sector privado”. Asimismo, se sostiene que: “Surgen de actividades o servicios que no son de solicitud o recepción obligatoria para los administrados”, siendo esta la característica distintiva respecto de las tasas, donde aparece la nota de coactividad propia del tributo.

Dicha sentencia española (1995) sostiene que el modelo del Estado Social y Democrático de Derecho exige que cuando un ente público impone coactivamente una prestación patrimonial a los ciudadanos, cuente para ello con la voluntaria aceptación de sus representantes, de lo cual podemos desprender que para el Tribunal Constitucional Español cualquier prestación patrimonial coactivamente impuesta por el Estado a los ciudadanos constituye tributo y, en consecuencia, se debe respetar el

principio de reserva de ley, que a la letra señala lo siguiente (Fundamento 3, cuarto párrafo, de los Fundamentos Jurídicos):

La imposición coactiva de la prestación patrimonial o, lo que es lo mismo, el establecimiento unilateral de la obligación de pago por parte del poder público sin el concurso de la voluntad del sujeto llamado a satisfacerla es, pues, en última instancia, el elemento determinante de la exigencia de reserva de ley; por ello, bien puede concluirse que la coactividad es la nota distintiva fundamental del concepto de prestación patrimonial de carácter público. (Sentencia del Tribunal Constitucional Español, 1995:19)

Efectivamente, coincido con el Tribunal Constitucional Español en que la coactividad es la nota distintiva fundamental del concepto del tributo (que ellos llaman prestación patrimonial de carácter público); sin embargo, todavía falta determinar bajo qué supuestos puede considerarse que una prestación patrimonial resulta coactivamente impuesta, para lo cual dicho Tribunal señala los siguientes criterios:

a) Lo decisivo a la hora de dilucidar si una prestación patrimonial es coactivamente impuesta radica en averiguar si el supuesto de hecho que da lugar a la obligación ha sido o no realizado de forma libre y espontánea por el sujeto obligado y si en el origen de la constitución de la obligación ha concurrido también su libre voluntad al solicitar el bien de dominio público, el servicio o la actuación administrativa de cuya realización surge dicha obligación.

Estaremos en presencia de prestaciones coactivamente impuestas cuando la realización del supuesto de hecho resulta de una obligación impuesta al particular por el ente público -por ejemplo cuando surge de la prestación de servicios o actividades de solicitud o recepción obligatoria- y también cuando, siendo libre la realización del supuesto de hecho, éste no consiste en la demanda de un bien, un servicio o una actuación de los entes públicos, sino que la obligación de pagar la prestación nace sin que exista actividad voluntaria del contribuyente dirigida al ente público, encaminada por ello mismo, siquiera sea mediatamente, a producir el nacimiento de la obligación.

En estas circunstancias, el hecho de que los entes públicos tengan una posición determinante en la configuración del contenido o las condiciones de la obligación e incluso el hecho de que esos entes se reserven determinadas potestades exorbitantes en caso de incumplimiento de la obligación -como son ciertas facultades derivadas de la ejecutoriedad y la autotutela-, tiene un relieve secundario en orden a determinar el grado de coactividad de las prestaciones pecuniarias, dado que ha sido el particular el

que ha decidido libremente obligarse, sabiendo de antemano que los entes públicos de quienes ha requerido la actividad, los bienes o los servicios gozaban de esas prerrogativas. El sometimiento de la relación obligacional a un régimen jurídico de Derecho público no es suficiente por sí sólo para considerar que la prestación patrimonial así regulada sea una prestación de carácter público en el sentido del art. 31.3 C.E.

b) Con todo, debe precisarse que la libertad o la espontaneidad exigida en la realización del hecho imponible y en la decisión de obligarse debe ser real y efectiva. Esto significa que deberán considerarse coactivamente impuestas no sólo aquellas prestaciones en las que la realización del supuesto de hecho o la constitución de la obligación es obligatoria, sino también aquellas en las que el bien, la actividad o el servicio requerido es objetivamente indispensable para poder satisfacer las necesidades básicas de la vida personal o social de los particulares de acuerdo con las circunstancias sociales de cada momento y lugar o, dicho, con otras palabras, cuando la renuncia a estos bienes, servicios o actividades priva al particular de aspectos esenciales de su vida privada o social. La dilucidación de cuándo concurren estas circunstancias deberá atender a las características de cada caso concreto sin que sea procedente añadir ahora mayores precisiones. Aquí debemos limitarnos a comprobar si los criterios utilizados por el art. 24 L.T.P.P. para definir los precios públicos se refieren a prestaciones fruto de una opción realmente libre o se trata de una libertad meramente teórica y en consecuencia estamos en presencia de prestaciones patrimoniales de carácter público sometidas a la reserva de ley. Antes, sin embargo, debemos hacer todavía una tercera precisión.

c) También deben considerarse coactivamente impuestas las prestaciones pecuniarias que derivan de la utilización de bienes, servicios o actividades prestadas o realizadas por los entes públicos en posición de monopolio de hecho o de derecho. Aunque el nivel de coactividad que deriva del monopolio público sea ciertamente menor que el que resulta del carácter imprescindible de los bienes, servicios y actividades que generan la prestación, no por ello puede considerarse irrelevante, ni subsumirse en este requisito, pues, aunque los servicios o las actividades no sean obligatorias, ni imprescindibles, lo cierto es que si sólo son los Entes públicos quienes los prestan, los particulares se ven obligados a optar entre no recibirlos o constituir necesariamente la obligación de pago de la prestación. La libertad de contratar o no contratar, la posibilidad de abstenerse de utilizar el bien, el servicio o la actividad no es a estos

efectos una libertad real y efectiva. (Sentencia del Tribunal Constitucional Español, 1995:20-21)

A manera de colofón respecto a este punto corresponde señalar que el Tribunal Constitucional peruano se ha quedado en una definición de tributo del siglo pasado, en el que se confunde un parámetro de constitucionalidad (principio de reserva de ley) con un elemento constitutivo del tributo (obligación *ex lege*) y en el que no se hace referencia alguna al carácter contributivo propio del tributo, y aunque en muchos casos han acertado en otorgarle naturaleza tributaria a las prestaciones patrimoniales que les ha tocado analizar, en la mayoría de las veces no han sido prolíficamente explícitos sobre los motivos para concluir que determinada prestación constituye tributo, llegando incluso en un caso a realizar un razonamiento totalmente erróneo (caso FONAVI) sobre la identificación o no de determinada prestación como tributo. Distinto es el caso de la citada sentencia del Tribunal Constitucional Español que nos deja unos importantes aportes, el primero consiste en identificar a la coactividad como el elemento fundamental para que determinada prestación patrimonial califique como tributo, y la segunda es tratar de delimitar los supuestos en los que debe considerarse como coactivamente impuesta determinadas prestaciones patrimoniales.

Finalmente, en relación a la jurisprudencia emitida por nuestro Tribunal Constitucional sobre las materias tratadas en la presente tesis, resulta importante relevar la delimitación realizada por el Tribunal Constitucional respecto al principio de competencia en materia tributaria regulado en el artículo 79° de la Constitución. En efecto, en la sentencia recaída en el Expediente N° 1473-2009-PA/TC, el Tribunal Constitucional Peruano estableció que cuando el mencionado artículo establece que el Congreso no puede aprobar tributos con fines predeterminados, se está refiriendo únicamente a los impuestos.

1.4 El Principio de Reserva de Ley

Dada la gran confusión que existe en nuestro medio sobre la posible identidad existente entre el principio de legalidad y el de reserva de ley, creo que resulta pertinente que de manera preliminar se realice una diferenciación entre el principio de legalidad y el principio de reserva de ley, para lo cual resulta muy ilustrativo citar la Sentencia del

Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 1837-2009-AA/TC, la misma que expresa la diferencia entre ambos principios en los siguientes términos (Fundamento 12):

Previamente conviene precisar que este Tribunal ya ha establecido que no existe identidad entre el principio de legalidad y el de reserva de ley en materia constitucional tributaria. “Mientras que el *principio de legalidad*, en sentido general, se entiende como la subordinación de todos los poderes públicos a leyes generales y abstractas que disciplinan su forma de ejercicio y cuya observancia se halla sometida a un control de legitimidad por jueces independientes; el principio de *reserva de ley*, por el contrario, implica una determinación constitucional que impone la regulación, sólo por ley, de ciertas materias (...). (Sentencia del Tribunal Constitucional, 2009:6)

En la misma línea, el Tribunal Constitucional en su sentencia recaída en el Expediente N° 0042-2004-AI/TC, en cuanto a la diferencia entre el principio de legalidad y el principio de reserva de ley, señala lo siguiente (Fundamentos 9 y 10):

(...)

En tal sentido, cabe afirmar que, mientras el Principio de legalidad supone una subordinación del Ejecutivo al Legislativo, la Reserva no sólo es eso sino que el Ejecutivo no puede entrar, a través de sus disposiciones generales, en lo materialmente reservado por la Constitución al Legislativo. De ahí que se afirme la necesidad de la Reserva, ya que su papel no se cubre con el Principio de legalidad, en cuanto es sólo límite, mientras que la Reserva implica exigencia reguladora.

En el ámbito constitucional tributario, el principio de legalidad no quiere decir que el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Estado está sometida sólo a las leyes de la materia, sino, antes bien, que la potestad tributaria se realiza principalmente de acuerdo con lo establecido en la Constitución. Por ello, no puede haber tributo sin un mandato constitucional que así lo ordene. La potestad tributaria, por tanto, está sometida, en primer lugar, a la Constitución y, en segundo lugar, a la ley.

A diferencia de este principio, el principio de reserva de ley significa que el ámbito de la creación, modificación, derogación o exoneración –entre otros– de tributos queda reservada para ser actuada únicamente mediante una ley. Este

principio tiene como fundamento la fórmula histórica “no taxation without representation”, es decir, que los tributos sean establecidos por los representantes de quienes van a contribuir (...). (Sentencia del Tribunal Constitucional, 2004:12-13)

El principio de reserva de ley se encuentra consagrado en el artículo 74° de la Constitución Política, estableciendo 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, en el segundo párrafo establece de manera expresa que el Estado, al ejercer la potestad tributaria debe respetar el principio de reserva de ley.

En esa misma línea, la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario expresa lo siguiente:

Sólo por Ley o Decreto Legislativo, en caso de delegación de facultades, se puede:

- a) 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, sin perjuicio de lo establecido en el artículo 10°;
- b) Conceder exoneraciones y otros beneficios tributarios:

(...)

El fundamento para exigir que los tributos sólo sean regulados por ley radica en que en un Sistema Social y Democrático de Derecho no se puede afectar el derecho de propiedad de los ciudadanos a través de exacciones patrimoniales sin que sus representantes hayan consentido para ello, ya que de lo contrario estaríamos ante tributos ilegítimos en términos constitucionales. En ese sentido se ha pronunciado el Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el Expediente N° 4899-2007-AA/TC, expresando lo siguiente (Fundamento 15):

Con ello se pretende que las exacciones estatales a los ciudadanos sean autoimpuestas, mediando el Parlamento, al resto de la ciudadanía, respetándose el principio democrático y los derechos fundamentales *prima facie*. Y es que como ya se ha visto, los tributos son obligaciones determinadas e impuestas desde el Estado; es claro que dicha regulación, que incide en el derecho de propiedad de los ciudadanos, deba

realizarse con la “garantía de la autoimposición de la comunidad de sí misma”. Por el contrario, si se tratara de obligaciones a las cuales los particulares de forma espontánea se someten, no se estaría ante una figura tributaria. (Sentencia del Tribunal Constitucional, 2007:7-8)

A partir de lo expuesto conviene citar las tres principales implicancias del principio de reserva de ley:

- Implica una obligación de carácter “positivo” dirigida al titular de la potestad “legislativa” para que regule las materias cubiertas por el principio, con un contenido material (densidad normativa) suficiente que permita controlar adecuadamente las decisiones-actuaciones administrativas emitidas en base a la norma habilitante. En este caso, pues, importa un límite importante a la atribución de potestades administrativas discrecionales.
- Importa una obligación de tipo “negativo” mediante la cual se limita al órgano legislativo a remitir a la potestad reglamentaria de la Administración Pública tales materias sin que previamente haya fijado los parámetros adecuados de la decisión. De este modo, ejerce una finalidad limitadora del ejercicio de la potestad reglamentaria.
- Constituye una garantía de los ciudadanos para que no se les exija aquellos tributos que no han sido establecidos suficientemente por una norma con el rango exigido por el texto constitucional. (Gamba Valega, 2006, pág. 129)

Ahora bien, debe quedar claramente establecido que la reserva de ley contenida en el artículo 74 de la constitución sólo está referida a algunos aspectos del tributo, a saber, su creación, modificación, derogación o exoneración, ya que resultaría carente de todo sentido que dicha reserva de ley se conciba respecto de toda la materia tributaria, atendiendo a que dicha exigencia podría hacer perder eficiencia al sistema tributario y al dinamismo propio de los aspectos que involucra la materia tributaria.

Ya quedó claramente establecido que la reserva de ley en materia tributaria no está referida a toda la materia tributaria, ¿entonces a qué elementos o supuestos está referida dicha reserva? Sobre el particular, corresponde señalar que la reserva de ley en materia tributaria está circunscrita a sus elementos esenciales, tales como la hipótesis de incidencia tributaria, el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, las exoneraciones y/o beneficios tributarios vinculados a dicha relación, la base imponible y la alícuota.

Ello es así, ya que el principio de reserva de ley es un principio que busca salvaguardar al ciudadano de posibles decisiones arbitrarias del Estado en cuanto a obligaciones tributarias, para lo cual solo se legitima para que sus representantes (Legislativo) sean los que creen dichas obligaciones, establezcan el hecho o actividad que genera la obligación (hecho generador o hipótesis de incidencia tributaria), el sujeto a cargo de dicha obligación (sujeto pasivo) y determinen la cuantía (base imponible y alícuota), que son finalmente los aspectos del tributo sustancialmente relevantes para el ciudadano y que ameritan ser definidos por sus representantes. El aspecto temporal (nacimiento de la obligación tributaria), en caso de vacío de la ley, puede ser determinado a partir del Código Tributario, y se relativiza la exigencia de aspecto reservado a ley para su regulación, lo mismo sucede con el aspecto espacial y el acreedor tributario.

Al respecto, la máxima autoridad constitucional en su sentencia recaída en el Expediente N° 2724-2007-AA/TC, con relación a la reserva de ley, ha señalado lo siguiente (Fundamentos 12 y 13):

Acerca del principio de reserva de ley, este Tribunal Constitucional ha precisado que: “La reserva de ley en materia tributaria es en principio una reserva relativa. En tal sentido, **es posible que la reserva de ley pueda admitir, excepcionalmente, derivaciones al reglamento, siempre y cuando los parámetros estén claramente establecidos en la propia Ley o norma con rango de Ley.** Para ello se debe tomar en cuenta que el grado de concreción de sus elementos esenciales será máximo cuando regule los sujetos, el hecho imponible y la alícuota; será menor cuando se trate de otros elementos. **En ningún caso, sin embargo, podrá aceptarse la entrega en blanco de facultades al Ejecutivo para regular la materia** (STC 0042-2005-AI/TC, fundamento 12, énfasis agregado).

De este modo, la regulación del hecho imponible en abstracto –que requiere la máxima observancia del principio de reserva de ley– debe comprender la alícuota, la descripción del hecho gravado (aspecto material), el sujeto acreedor y deudor del tributo (aspecto personal), el momento del nacimiento de la obligación tributaria (aspecto temporal), y el lugar de su acaecimiento (aspecto espacial), según ha señalado este Tribunal (STC 2762-2002-AA/TC y STC 3303-2003-AA/TC). (Sentencia del Tribunal Constitucional, 2007:5-6)

Como señala el Tribunal Constitucional en la sentencia citada, la reserva de ley en materia tributaria es relativa, es decir, permite que excepcionalmente algunos elementos

esenciales del tributo puedan ser desarrollados por normas reglamentarias, siempre que éstas se encuentren subordinadas a la ley, justificándose ello muchas veces en la complejidad técnica de la materia a regular, el carácter retributivo y no necesariamente contributivo de determinados tributos (contribuciones y tasas) y/o el dinamismo de la actividad a regular que exige respuestas oportunas en la regulación.

En ese sentido se ha pronunciado el Tribunal Constitucional en su sentencia recaída en el Expediente N° 2762-2002-AA/TC, donde sostiene lo siguiente (Fundamento 13):

Así pues, en cualquier caso, nuestro texto constitucional habilitará remisiones de elementos esenciales del tributo a normas reglamentarias, única y excepcionalmente, cuando la ley misma establezca parámetros y límites de actuación a dicha norma, la razonabilidad así lo justifique, y se haya superado el análisis de proporcionalidad; es decir, cuando la referida remisión quede sustentada como una medida necesaria e ineludible. Sin embargo, en ninguno de estos casos podrá aceptarse la deslegalización de la materia tributaria, lo que significa la entrega abierta al Ejecutivo de facultades para determinarla. (Sentencia del Tribunal Constitucional, 2002:2)

En efecto, a partir de su propia doctrina jurisprudencial, el Tribunal Constitucional, en dos sentencias ya citadas anteriormente (STC N° 3303-2003-AA/TC y 2762-2002-AA/TC) reconoció la validez constitucional de la derivación realizada por la ley en favor del reglamento para regular la alícuota del tributo, siempre y cuando los topes se encuentren establecidos en la ley, en un caso (aportes al OSINERG) validó dicha regulación por cuanto la ley establecía los topes, mientras que en el otro caso (alícuotas del ISC cuya regulación el artículo 61° de la Ley del IGV derivó al reglamento) declaró su inconstitucionalidad por carecer la ley de los parámetros necesarios, configurándose por tanto una remisión normativa en blanco.

Finalmente, para culminar nuestro análisis sobre el principio de reserva de ley y su carácter relativo, debemos indicar que si bien nuestro Tribunal Constitucional acepta la posibilidad de que el legislador pueda delegar la regulación de algunos elementos esenciales del tributo, ello sólo podrá realizarse a través de un Decreto Supremo, negando dicha posibilidad a una norma de inferior jerarquía. Así lo ha reconocido nuestro Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el Expediente N° 3303-2003-AA/TC (fundamento 11):

Conforme ya lo hemos señalado en el Fundamento N.º 7, *supra*, el principio de legalidad debe reforzarse en el caso de los elementos esenciales del tributo, como son los que conforman el hecho imponible en sentido abstracto, entre ellos el sujeto pasivo. Claro está que la remisión excepcional a un texto reglamentario atendiendo a la naturaleza del tributo y a criterios de razonabilidad, puede ser entendida únicamente si los parámetros se encuentran fijados en la ley; y esa excepcionalidad determina, a su vez, que la línea de frontera o el máximo grado de remisión sea la norma reglamentaria; por ello, no es posible admitir, bajo ninguna circunstancia, una norma de rango inferior, como lo es la Resolución del Consejo Directivo del OSINERG N.º 2865-2001-OS/CD. (Sentencia del Tribunal Constitucional, 2003:2)

1.5 Conclusiones finales sobre el concepto del tributo y el principio de reserva de ley.

En los numerales 2 y 3 del presente capítulo se ha dado las distintas definiciones y concepciones sobre los elementos esenciales del tributo a partir de la doctrina especializada y la jurisprudencia administrativa (Tribunal Fiscal) y constitucional (Tribunal Constitucional peruano y español). Como consecuencia de dicho desarrollo podemos identificar los elementos que la mayoría de la doctrina así como la jurisprudencia reconoce como constitutivos del tributo:

- Prestación pecuniaria cedida de manera definitiva.
- El carácter coactivo del tributo, entendido como la falta de voluntad en el surgimiento de la obligación.
- El tributo surge como una obligación tributaria *ex lege*, es decir, sólo la ley puede legitimar la prestación pecuniaria exigida coactivamente. Sobre el particular considero que el principio de legalidad constituye un parámetro de constitucionalidad más que de estructura del tributo.
- El tributo no constituye una sanción por un acto ilícito, su finalidad es contributiva y no represiva ni disuasoria de conductas.

Ahora bien, el hecho de que hayamos identificado dichos elementos a partir de la doctrina y de la jurisprudencia no quiere decir que coincida en que todos los elementos citados efectivamente sean los elementos esenciales constitutivos del tributo. Para determinar los que a mi consideración son los elementos esenciales constitutivos del tributo iré haciendo un breve repaso de cada uno de los elementos anteriormente

citados, descartando algunos y confirmando otros, para finalmente concluir con los elementos que desde mi punto de vista son los esenciales en la estructura constitutivo del concepto del tributo.

- **Prestación pecuniaria cedida de manera definitiva.**- El tributo es una prestación pecuniaria, generalmente en dinero, que el sujeto pasivo de la obligación tributaria tiene que entregar a título definitivo al Estado, ya que sólo en este caso el Estado podrá tener la suficiente disponibilidad jurídica para destinar dicho dinero al sostenimiento de las cargas públicas. En ese sentido, resultan excluidos del concepto de tributo el crédito público (aunque sea obligatorio) o las sumas de dinero recibidas en calidad de depósito (encajes bancarios, etc.). Por tanto, coincidimos en la consideración de que la prestación pecuniaria cedida de manera definitiva es un elemento esencial constitutivo del tributo.
- **El carácter coactivo del tributo.**- La coactividad es el elemento sustancial para la definición del tributo, al respecto resulta muy ilustrativo lo señalado por García Novoa (2009) y en la Sentencia del Tribunal Constitucional Español (1995), donde desarrollan de una manera muy prolija lo que debe entenderse por coactividad en contraposición a la consensualidad. Así, en términos generales podemos decir que dichas fuentes señalan que la coactividad o falta de voluntad se refiere al proceso de surgimiento de la obligación. Si la obligación surge voluntariamente, el ingreso no es coactivo, si falta esa voluntariedad estamos ante un ejemplo de coactividad. La coactividad para el caso de los tributos sin contraprestación (impuestos) se asegura a través de sanciones por el incumplimiento, mientras que en los tributos con contraprestación (tasas y contribuciones) implica una ausencia de libertad o espontaneidad, es decir, es coactivo el servicio o actividad cuya recepción es jurídicamente obligatoria porque existe una disposición normativa que obliga a prestarlo o recibirlo, o porque la actividad o servicio se presta en régimen de monopolio o resulte “indispensable” para un nivel de vida normal de los ciudadanos. Se trataría de una coactividad en la recepción de la actividad o servicio, en la decisión unilateral de los poderes públicos de hacer que se cumpla el deber de contribuir,

más que en la recepción de una contraprestación; siendo éstas las notas distintivas respecto de las tarifas y precios públicos.

Efectivamente, considero que la coactividad es el elemento sustancial y preponderante en la definición del tributo.

- **El tributo surge como una obligación tributaria *ex lege*.**- Sobre este elemento considerado por una parte de la doctrina estoy en desacuerdo, ya que más que ser un elemento esencial constitutivo del tributo, en realidad es un parámetro de constitucionalidad que la Constitución exige para que el tributo creado sea legítimo. Quizás el sentido que han querido darle, y que creo sería uno razonable, es el de entender que la obligación impuesta coactivamente debe ser canalizada a través de un vehículo legal, entendido no en su sentido formal (ley en sentido estricto), sino en sentido amplio, es decir, que la coactividad propia del tributo se exterioriza a través de un mandato normativo; sin embargo, sigue sin ser un elemento adicional constitutivo del tributo, ya que o es un parámetro de constitucionalidad o en todo caso un elemento accesorio o intrínsecamente vinculado al elemento coactividad (vehículo legitimador de la coactividad), pero en ningún caso se puede entender que el hecho de que determinada obligación pecuniaria coactivamente impuesta deja de ser tributo porque no ha sido establecida por ley, ya que sea cual fuere el vehículo legislativo a través del cual se manifieste la coactividad (Ley, Decreto Supremo, Resolución de Superintendencia, etc.), igual será tributo (en tanto cumpla con los otros elementos esenciales para ser tal), pero será un tributo inconstitucional e ilegítimo.
- **La finalidad contributiva.**- Como se analizó en el numeral 1 del presente Capítulo, el tributo encuentra sustento constitucional en el deber de contribuir que se deriva del Principio de Solidaridad, que a su vez es una manifestación propia del Estado Social y Democrático de Derecho que reconoce nuestra Constitución. En efecto, el deber de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas es la finalidad última que legitima constitucionalmente que se afecte el derecho de propiedad de los ciudadanos para exigirles coactivamente

prestaciones pecuniarias en favor del Estado y el cumplimiento de sus fines. Por tanto, resulta un elemento esencial del tributo su finalidad contributiva, es decir, el destino a la financiación de gastos públicos constituye la razón de ser del tributo y lo que lo diferencia de otras prestaciones (como las multas o sanciones pecuniarias) que, siendo igualmente coactivas, carecen de esta finalidad o razón de ser.

- Ahora bien, tanto la doctrina como la jurisprudencia (al analizar tributos como el ITF y/o el ISC) reconocen que los tributos pueden tener fines extra fiscales, siendo en muchos casos éste el principal fin en la creación del tributo. El reconocimiento de dichos fines extra fiscales del tributo ha servido para que autores como Ferreiro Lapatza (2006) sostengan que la finalidad contributiva no es un elemento esencial constitutivo del tributo, ya que bajo su lógica, sostener ello implicaría desconocer la naturaleza tributaria de los llamados “tributos con fines extra fiscales”, donde la finalidad recaudatoria pasa a un segundo plano o es inexistente, ya que en muchos casos se busca desincentivar determinada actividad económica (con lo cual se buscaría finalmente dejar de percibir los tributos que generaría dicha actividad económica).
- Aunque resulta interesante el planteamiento del citado tratadista, dado el sustento constitucional de los tributos (el deber de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas), y atendiendo a que en los tributos con fines “extra fiscales”, aun cuando no pueda ser la finalidad primordial para el establecimiento del tributo la recaudatoria, el fin fiscal (recaudación o facilitar la misma) nunca se pierde totalmente en este tipo de tributos; por lo tanto, considero que la finalidad contributiva es un elemento esencial en el concepto del tributo.
- **El tributo no constituye una sanción por un acto ilícito.-** Habiendo dejado claramente establecido en el anterior punto que la finalidad del tributo es la de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas, creo que resulta ocioso hacer hincapié de que la finalidad del tributo no es la de sancionar o disuadir conductas ilícitas; por tanto, considero que señalar que el tributo no constituye

sanción por un acto ilícito no constituye un elemento esencial constitutivo del tributo, ya que dicha consideración surge por una interpretación *contrario sensu* de otro elemento esencial del tributo, a saber, la finalidad contributiva del mismo.

- **Capacidad contributiva.**- Algunos autores consideran que una prestación pecuniaria coactivamente impuesta es un tributo si se establece a partir de un hecho que denota capacidad económica o contributiva; sin embargo, la capacidad contributiva no es un elemento esencial constitutivo del tributo, sino es un parámetro de constitucionalidad.

Por tanto, a partir de lo expuesto podemos concluir que los elementos esenciales constitutivos del tributo son tres:

- Prestación pecuniaria cedida de manera definitiva.
- La coactividad de la prestación.
- La finalidad contributiva.

En ese sentido, el tributo puede definirse como la prestación pecuniaria coactivamente impuesta por una entidad pública (pudiendo ser la acreedora una persona jurídica de Derecho privado siempre que se busque satisfacer necesidades públicas), que tiene como finalidad contribuir al sostenimiento de las cargas públicas.

Finalmente, respecto al principio de reserva de ley considero importante recalcar lo siguiente:

- Es un principio constitucional consagrado de manera explícita en el artículo 74° de la Constitución, que busca ser una garantía para el ciudadano y constituye un mandato hacia el legislador para que se éste quién se encargue de la creación, modificación, extinción y exoneración de las obligaciones tributarias; ya que el respeto de dicho principio legitima al tributo.
- El principio de reserva de ley no es absoluto, es relativo, entendiendo esta relatividad en dos sentidos, primero en el sentido de que no sólo por ley formal puede crearse tributos, sino también por decreto legislativo. Segundo, en el

sentido de que se admite constitucionalmente que determinados elementos esenciales del tributo sean regulados por vía reglamentaria (sólo por Decreto Supremo y no por una norma de inferior jerarquía), siempre que los parámetros estén claramente definidos en la Ley.

- El principio de reserva de ley no es sobre toda la materia tributaria, la reserva de ley en materia tributaria está circunscrita a sus elementos esenciales, tales como la hipótesis de incidencia tributaria, el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, las exoneraciones y/o beneficios tributarios vinculados a dicha relación, la base imponible y la alícuota.



CAPÍTULO II: NATURALEZA Y CONSTITUCIONALIDAD DEL APORTE A CARGO DE LAS EMPRESAS AL FONDO COMPLEMENTARIO DE JUBILACIÓN MINERA, METALÚRGICA Y SIDERÚRGICA

En el anterior capítulo se analizó de manera exhaustiva lo que debe entenderse por tributo, y se concluyó que son tres elementos los que determinan finalmente la naturaleza tributaria de determinada prestación pecuniaria. Asimismo, se hizo una breve reflexión sobre el principio de reserva de ley y sus alcances de acuerdo a nuestra norma constitucional y la interpretación que ha hecho el Tribunal constitucional al respecto. En el presente capítulo se analizarán las normas que regulan el aporte a cargo de las empresas al fondo complementario de jubilación minera, metalúrgica y siderúrgica; asimismo, se analizará sobre la posición de la Administración Tributaria respecto a dicho aporte y se determinará si a partir de la definición de tributo a la que se llegó en el capítulo anterior el mencionado aporte califica como tal, luego de lo cual finalmente se analizará y concluirá si dicho aporte es compatible o no con los principios de reserva de ley y de competencia tributaria, regulados en los artículos 74° y 79° de la Constitución Política del Perú.

2.1 Naturaleza del aporte a cargo de las empresas al fondo complementario de jubilación minera, metalúrgica y siderúrgica

En este numeral, a partir de la regulación normativa del aporte de las empresas al fondo complementario de jubilación minera, metalúrgica y siderúrgica, se determinará si dicho aporte tiene naturaleza tributaria o no, tomando en cuenta adicionalmente la opinión de la Administración Tributaria al respecto y el concepto de tributo al que se arribó en el Capítulo I.

2.1.1 Régimen legal del aporte a cargo de las empresas al fondo complementario de jubilación minera, metalúrgica y siderúrgica

Mediante Ley N° 29741 (en adelante la Ley), publicada en el diario oficial El Peruano con fecha 9 de julio de 2011, se crea el Fondo Complementario de Jubilación Minera, Metalúrgica y Siderúrgica (FCJMMS), con la única y exclusiva finalidad de mejorar las pensiones de los trabajadores de las empresas mineras, metalúrgicas y siderúrgicas.

Conforme al artículo 1° de la Ley, el Fondo se integra por dos aportes:

- (i) Un aporte a cargo de las empresas mineras, metalúrgicas y siderúrgicas, equivalente al 0.5% de su renta neta anual antes de impuestos.
- (ii) Un aporte a cargo de cada trabajador minero, metalúrgico y siderúrgico, equivalente al 0.5 % mensual de su remuneración bruta mensual.

Asimismo, de conformidad con el penúltimo párrafo del artículo 1° de la Ley, la alícuota de los aportes de empleadores y trabajadores podrá ampliarse, por decreto supremo, previo estudio actuarial.

Por otro lado, el mencionado artículo señala que el Fondo es uno de seguridad social para sus beneficiarios y sus recursos se aplican única y exclusivamente para pensiones.

El artículo 6° de la Ley, por su parte, señala que la entidad que se encargará de la administración del Fondo Complementario de Jubilación Minera, Metalúrgica y Siderúrgica (en adelante el Fondo) será establecida por el Reglamento, previa coordinación entre la Oficina de Normalización Previsional (ONP), el Ministerio de Economía y Finanzas y el Ministerio de Trabajo y Promoción del Empleo.

De acuerdo al artículo 3° del Decreto Supremo N° 006-2012-TR, modificado por el Decreto Supremo N° 001-2013-TR (en adelante el Reglamento), la ONP se encargará de la administración del Beneficio Complementario, los recursos del Fondo serán administrados por el Fondo Consolidado de Reservas Previsionales (FCR)² y la SUNAT administrará los aportes a que se refiere el artículo 1° de la Ley.

A su vez, de conformidad con el artículo 5° del Reglamento, las aportaciones de la empresa deberán ser pagadas a la SUNAT dentro de los doce (12) primeros días

² El FCR fue creado por Decreto Legislativo N° 817, Ley del régimen previsional a cargo del Estado.

hábiles del mes siguiente de presentada la Declaración Anual del Impuesto a la Renta que efectúen las empresas mineras, metalúrgicas y siderúrgicas.

Por su parte, el artículo 6° del Reglamento estipula que en caso de incumplimiento del pago de los aportes **se aplicará los intereses de acuerdo a lo establecido en el Código Tributario.**

En cuanto al procedimiento legislativo que dio como resultado la aprobación de la Ley 29741, considero importante relevar ciertos eventos y circunstancias que tendrán incidencia en el análisis de constitucionalidad que se realizará más adelante.

Así tenemos que, el proyecto de ley N° 847/2006-CR que da origen a la mencionada Ley fue presentado por el Grupo Parlamentario Nacionalista el 09 de enero de 2007 a las Comisiones de Trabajo, en calidad de comisión principal, y de Seguridad Social.

El 13 de mayo de 2008, la Comisión de Seguridad Social debatió y aprobó la iniciativa, debatiéndose el dictamen de la Comisión de Seguridad Social en la sesión plenaria realizada el 4 de junio de 2009, fecha en la que se aprobó el dictamen.

La autógrafa de Ley fue remitida a Palacio de Gobierno el 28 de agosto de 2009. El 18 de setiembre, en uso de las atribuciones que le confiere la Constitución, el Presidente de la República formuló observaciones a la autógrafa de ley, las mismas que fueron remitidas a la Comisión de Seguridad Social el 21 de setiembre de 2009.

Con fecha 15 de diciembre de 2009, la Comisión de Seguridad Social debate las observaciones y se pronuncia por un nuevo texto. El 17 de diciembre de 2009, el referido dictamen fue debatido y aprobado por el Pleno del Congreso.

La autógrafa de Ley fue remitida a Palacio de Gobierno el 30 de diciembre de 2009. Mediante Oficio N° 016-2010/PR de fecha 18 de enero de 2010, el Presidente de la República formuló nuevamente observaciones a la autógrafa de ley, las mismas que fueron remitidas a la Comisión de Seguridad Social el 20 de enero de 2010.

Dentro de la variedad de observaciones formuladas por el Poder Ejecutivo, podemos resaltar las siguientes:

1. La Autógrafa de la Ley tiene como base a la Autógrafa de la “Ley de Jubilación de Trabajadores Mineros, Metalúrgicos y Siderúrgicos”, la misma que fue observada a través del Oficio N° 234-2009-PR.

(...)

3. En efecto, el numeral 4) de nuestro Oficio N° 234-2009-PR, que ratificamos, señala lo siguiente:

“4. La constitucionalidad del Fondo Complementario de Jubilación

Minera, Metalúrgica y Siderúrgica (FCJMMS) financiado con un porcentaje de la renta bruta que produce la explotación minera, metalúrgica y siderúrgica puede ser declarado inconstitucional, por lo que sugerimos buscar un mecanismo diferente que cumpla el mismo objetivo.

En cuanto a la legalidad del FCJMMS, consideramos que establecer que el 0,5% de la renta bruta que produce la explotación minera será destinada a constituir un Fondo y que este porcentaje puede incrementarse mediante decreto supremo, contraviene los artículos 74° y 79° de la Constitución Política del Perú.

En efecto, el citado artículo 74° señala que los tributos se crean, modifican, o derogan exclusivamente por Ley o Decreto Legislativo debiendo respetar los principios de reserva de ley, igualdad, no confiscatoriedad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Por ello, es necesario tener en cuenta que todo tributo debe contener los elementos básicos y estructurales del mismo, esto es, los aspectos material, espacial, temporal subjetivo y cuantitativo.

De otro lado, el artículo 79° prohíbe al Congreso la creación de tributos con fines predeterminados, salvo por solicitud del Poder Ejecutivo.

En línea con lo señalado, el artículo 7° de la Autógrafa de Ley vulneraría el principio de legalidad, al no contemplar todos los aspectos antes indicados pues no describe la actividad que se pretende gravar (aspecto material); omite establecer el momento de la obligación tributaria (aspecto temporal); y considera como base del cálculo un resultado previo al cierre (aspecto cuantitativo) el cual podría derivar en un tributo confiscatorio.

Asimismo, la creación de esta obligación pecuniaria califica como impuesto, según lo establecido en el Código Tributario, ya que no implica la realización de una contraprestación por parte del Estado a favor de tales empresas ni un beneficio para éstas.

De otro lado, resulta conveniente precisar que de acuerdo con lo establecido por la Constitución no puede delegarse en un Decreto Supremo la posibilidad de incrementar la tasa o alícuota de un impuesto.”

Finalmente, la Ley fue votada por el Pleno del Congreso como un allanamiento a la autógrafa devuelta por el Poder Ejecutivo con las observaciones referidas anteriormente, empero en los hechos no se habían aceptado las observaciones, siendo que sólo se realizaron algunos cambios no necesariamente vinculados a las observaciones e igual fue aprobada y publicada en el Diario Oficial El Peruano en los términos ya expuestos anteriormente.

2.1.2 Los Informes emitidos por SUNAT respecto a la naturaleza del aporte a cargo de las empresas al Fondo Complementario de Jubilación Minera, Metalúrgica y Siderúrgica

La Administración tributaria se ha pronunciado respecto a la naturaleza del aporte a cargo de las empresas al FCJMMS³ hasta en dos oportunidades. Así, en la primera oportunidad fue con ocasión de absolver, entre otras, la consulta referida a “si los sujetos obligados no cumplen con efectuar el pago del aporte que les corresponde o la retención correspondiente al aporte de los trabajadores, ¿incurren en alguna infracción regulada en el Código Tributario?, consulta que fue absuelta a través del Informe N° 089-2012-SUNAT/4B0000, donde respecto al tema que nos atañe se señaló lo siguiente:

3. (...)

Conforme se desprende de lo antes expuesto, el tributo es una prestación pecuniaria de carácter coactivo (distinta a la sanción) fijada expresamente por ley, de cargo de un sujeto pasivo a favor del Estado; el impuesto es un tributo cuya prestación no está sujeta a una contraprestación concreta del Estado a los sujetos pasivos; y la contribución es un tributo que se origina en la existencia de un beneficio individual o de grupos sociales que se deriva de la realización de una obra pública, o de actividades o servicios estatales especiales.

(...)

4. (...)

Según se aprecia, los aportes de las empresas y de los trabajadores constituyen un tributo, toda vez que se trata de una prestación pecuniaria de carácter coactivo, fijada por ley (Ley N° 29741), de cargo de las empresas mineras, metalúrgicas y siderúrgicas,

³ Fondo Complementario de Jubilación Minera, Metalúrgica Y Siderúrgica.

y de los trabajadores mineros, metalúrgicos y siderúrgicos, a favor del Estado (la administración del concepto está a cargo de la SUNAT). Cabe destacar que en la exposición de motivos del Reglamento de la Ley N° 29741 también se reconoce la naturaleza tributaria de los aportes de las empresas y de los trabajadores. (Informe SUNAT, 2012:3-5)

Tal criterio fue ratificado por la Administración Tributaria en el Informe N° 024-2013-SUNAT/4B0000, donde absolviendo la consulta sobre si el aporte al FCJMMS creado por la Ley N° 29741, en la parte que corresponde a las empresas, tiene jurídicamente la naturaleza de un tributo, específicamente de un impuesto de periodicidad anual que tienen como hecho imponible una expresión de capacidad contributiva constituida por la renta neta anual antes de impuestos, determinada conforme a las normas del Impuesto a la Renta; dicha Administración señaló:

1. (...)

Conforme fluye de lo antes señalado, el tributo es una prestación pecuniaria de carácter coactivo (distinta a la sanción) fijada expresamente por ley, de cargo de un sujeto pasivo a favor del Estado; mientras que el impuesto es un tributo cuya prestación no está sujeta a una contraprestación concreta del Estado a favor de los sujetos pasivos del mismo.

(...)

3. Según se aprecia, el Aporte constituye un tributo, toda vez que se trata de una prestación pecuniaria de carácter coactivo, fijada por ley (Ley N° 29741), distinta a la sanción por acto ilícito (...). (Informe de SUNAT, 2013:3-4)

Ahora bien, como quiera que la prestación que efectúen las mencionadas empresas no les genere ninguna contraprestación por parte del Estado, se puede señalar que el Aporte constituye para aquéllas un impuesto.

Asimismo, en cuanto a la periodicidad del Aporte, se puede afirmar que se trata de un impuesto de periodicidad anual, habida cuenta que se calcula sobre la renta neta anual de las empresas mineras, metalúrgicas y siderúrgicas, determinada una vez transcurrido el ejercicio gravable, debiendo ser pagado dentro de los 12 primeros días hábiles del mes siguiente de presentada la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta que efectúa la empresa.

Como se puede claramente apreciar, para la Administración Tributaria no cabe duda alguna de que el aporte a cargo de las empresas al Fondo Complementario de Jubilación Minera, Metalúrgica y Siderúrgica constituye tributo, siendo específicamente un impuesto.

2.1.3 Posición personal sobre la naturaleza del aporte a cargo de las empresas al Fondo Complementario de Jubilación Minera, Metalúrgica y Siderúrgica

En el numeral 5 del Capítulo I se llegó a la conclusión de que los tres elementos esenciales que definen si determinada prestación califica como tributo son:

- Prestación pecuniaria cedida de manera definitiva.
- La coactividad de la prestación.
- La finalidad contributiva.

Asimismo, a partir del régimen normativo que regula el aporte a cargo de las empresas al Fondo Complementario de Jubilación Minera, Metalúrgica y Siderúrgica, desarrollado en el numeral 1.1 del Capítulo II, podemos concluir que la Ley N° 29741 reguló un aporte (solo nos referiremos al aporte a cargo de las empresas que es objeto de la presente tesis) con las siguientes características:

- La Ley dispuso la creación de un aporte a cargo de las empresas mineras, metalúrgicas y siderúrgicas que consiste en el 0.5% de su renta neta anual antes de impuestos.
- La Ley establece la obligación de las empresas mineras, metalúrgicas y siderúrgicas de pagar el mencionado aporte. El incumplimiento en el pago de dicho aporte genera el pago de intereses moratorios, de conformidad con lo señalado por el artículo 6° del Reglamento de la Ley.
- La finalidad del aporte es constituir un fondo complementario para mejorar las pensiones de los trabajadores mineros, metalúrgicos y siderúrgicos, atendiendo al tipo de labores que realizan. Lo que se busca financiar con dicho aporte es un gasto público, ya que las prestaciones de seguridad social que permitan cubrir las necesidades básicas de dicho grupo de trabajadores, en caso no resulten cubiertas adecuadamente por los regímenes pensionarios normales (Ley N° 25009⁴ y/o Ley N°

⁴ Ley de Jubilación de los Trabajadores Mineros.

27252⁵), finalmente tendrían que ser asumidas por el Estado, bajo el entendido que nuestro modelo de Estado es el de un Estado Social y Democrático de Derecho, que exige del Estado un rol más activo a fin de dotar a los ciudadanos un mínimo de bienestar, a fin de salvaguardar el principio-derecho de dignidad humana.

Por tanto, resulta claro que **estamos ante un prestación pecuniaria** (entrega de un monto de dinero consistente en el 0.5% de la renta neta anual antes de impuestos de las empresas) **cedida de manera definitiva al Estado**⁶ (dichos montos son entregados al Estado a título definitivo, sin que el Estado tenga la obligación de devolver dicho dinero) **en virtud a una obligación impuesta por este último a través de una Ley** (vehículo para establecer la coactividad), **con la finalidad de contribuir al sostenimiento de cargas públicas** (finalidad contributiva), a saber, la atención de una adecuada seguridad social para un grupo de trabajadores vulnerables en atención a las particulares condiciones de salud que presentan debido a las condiciones de trabajo propias del sector en el que laboran; siendo claro que el aporte creado por la Ley N° 29741 reúne los tres elementos esenciales que determinan la naturaleza tributaria del mismo.

La conclusión arribada en el anterior párrafo se ve corroborada tanto por la exposición de motivos del Reglamento de la Ley, como por el contenido mismo de las normas reglamentarias que remite al Código Tributario la regulación sobre el pago de intereses moratorios.

En efecto, el artículo 6° del Reglamento señala de manera expresa que: “En caso de incumplimiento del pago de los aportes se aplicará los intereses de acuerdo a lo dispuesto en el Código Tributario” (Decreto Supremo N°006-2012-R), con lo cual reconoce que estamos ante una relación jurídico-tributaria regulada por dicho Código, de conformidad con lo establecido por la Norma II del Título Preliminar del Código Tributario, según la cual dicho Código “*rige las relaciones jurídicas originadas por los tributos*”.

En el mismo sentido, en la Exposición de Motivos del Reglamento se reconoce la naturaleza tributaria del Aporte, indicando que el mismo comparte los caracteres del tributo, ya que se trata de un pago obligatorio en dinero que no constituye sanción por

⁵ Ley que establece el derecho de jubilación anticipada para trabajadores afiliados al Sistema Privado de Pensiones que realizan labores que implican riesgo para la vida o la salud.

⁶ La SUNAT administra el aporte, la ONP administra la pensión complementaria y el FCR administra los recursos del Fondo.

acto ilícito, el cual se cuantifica sobre la base de la renta neta anual en el caso de las empresas mineras, metalúrgicas y siderúrgicas, encontrándose obligadas al pago del aporte, independientemente de la voluntad de las partes.

Tal conclusión también ha sido compartida por la Administración Tributaria en dos Informes, a saber, el Informe N° 089-2012-SUNAT/4B0000 y el Informe N° 024-2013-SUNAT/4B0000.

Por lo tanto, a partir de lo expuesto, resulta innegable la naturaleza tributaria del aporte a cargo de las empresas al Fondo Complementario de Jubilación Minera, Metalúrgica y Siderúrgica.

Ahora bien, determinada la naturaleza tributaria del mencionado aporte, considero conveniente determinar bajo qué especie tributaria se subsume el referido aporte. Para tal fin, resulta pertinente citar las especies de tributo reguladas en la Norma II del Título Preliminar del Código Tributario, el mismo que, respecto a las especies de tributos, de manera literal señala lo siguiente:

Este Código rige las relaciones jurídicas originadas por los tributos. Para estos efectos, el término genérico tributo comprende:

- a) **Impuesto:** Es el tributo cuyo cumplimiento no origina una contraprestación directa en favor del contribuyente por parte del Estado.
- b) **Contribución:** Es el tributo cuya obligación tienen como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales.
- c) **Tasa:** Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva por el Estado de un servicio público individualizado en el contribuyente.

(...)

Ahora bien, dado que la prestación a la que se encuentran obligadas las empresas mineras, metalúrgicas y siderúrgicas no les genera una contraprestación por parte del Estado, se puede señalar que el Aporte constituye un impuesto para aquellas.

Cabe precisar que, como se expuso anteriormente, el Tribunal Fiscal en la RTF N° 523-4-97 aplicó un razonamiento similar a fin de determinar que la llamada “contribución” al FONAVI de cuenta propia a cargo de las empresas constituía un

impuesto. En efecto, en dicha resolución se concluyó que la “contribución” al FONAVI de cargo del empleador calificaba como impuesto, habida cuenta que su pago no generaba ninguna contraprestación del Estado ni beneficio alguno para el empleador.

Sobre el particular, creo que resulta pertinente traer a colación la sentencia recaída en el Expediente N° 1473-2009-PA/TC, que resolvió una controversia vinculada a un aporte que las empresas industriales pesqueras estaban obligadas a realizar (US\$ 0.26 por TM de pescado) al Fondo de Jubilación de la Caja de Beneficios y Seguridad Social del Pescador, que finalmente serviría para pagar las pensiones de los trabajadores de dicho sector. En dicha sentencia el Tribunal Constitucional sostuvo que los aportes de las empresas industriales pesqueras constituían prestaciones de seguridad social protegidas constitucionalmente, señalando que tienen naturaleza tributaria, pero sin concederles una clasificación concreta.

Al respecto, considero errada la apreciación del Tribunal constitucional, ya que nuestra legislación, al no definir al tributo de manera expresa y sólo definir las tres especies de tributo, finalmente lo que está indicando es que si determinada obligación pecuniaria no calza en una de esas tres especies no es tributo; por tanto, resulta contradictorio que el Tribunal Constitucional señale que el aporte mencionado tiene naturaleza tributaria y a renglón seguido sostenga que dicho tributo no tiene una clasificación concreta en una de las tres especies tributarias, cuando respecto a las empresas pesqueras industriales claramente constituía un impuesto, dado que el pago de dicho “aporte” no generaba ninguna contraprestación a favor de ellas por parte del Estado.

2.2 Constitucionalidad del aporte a cargo de las empresas al Fondo Complementario de Jubilación Minera, Metalúrgica y Siderúrgica

De lo desarrollado anteriormente ha quedado sumamente claro que el aporte a cargo de las empresas mineras, metalúrgicas y siderúrgicas al Fondo tiene naturaleza tributaria, constituyendo un impuesto específicamente. Lo que sigue a continuación es determinar si el mencionado tributo resulta compatible con nuestra Constitución Política. En los siguientes puntos se buscará responder a dicha pregunta a partir de las normas constitucionales involucradas y de lo desarrollado anteriormente.

2.2.1 El aporte a cargo de las empresas al Fondo Complementario de Jubilación Minera, Metalúrgica y Siderúrgica, y el Principio de Reserva de Ley

Como ya señalamos anteriormente, el principio de reserva de ley se encuentra consagrado en el artículo 74° de la Constitución Política, estableciendo 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, en el segundo párrafo establece de manera expresa que el Estado, al ejercer la potestad tributaria debe respetar el principio de reserva de ley.

También se señaló que la reserva de ley en materia tributaria está circunscrita a sus elementos esenciales, tales como la hipótesis de incidencia tributaria (o hecho generador), el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, la base imponible y la alícuota.

En ese sentido se ha pronunciado el Tribunal Constitucional en su sentencia recaída en el Expediente N° 2762-2002-AA/TC, sosteniendo lo siguiente (Fundamento 13):

Así pues, en cualquier caso, nuestro texto constitucional habilitará remisiones de elementos esenciales del tributo a normas reglamentarias, *única y excepcionalmente*, cuando la ley misma establezca parámetros y límites de actuación a dicha norma, la razonabilidad así lo justifique, y se haya superado el análisis de proporcionalidad. (...) (Sentencia del Tribunal Constitucional, 2002)

Efectivamente, el Tribunal Constitucional, en dos sentencias ya citadas anteriormente (STC N° 3303-2003-AA/TC y 2762-2002-AA/TC) reconoció la validez constitucional de la derivación realizada por la ley en favor del reglamento para regular la alícuota del tributo, siempre y cuando los topes se encuentren establecidos en la ley. En un caso (aportes al OSINERG) validó dicha regulación por cuanto la ley establecía los topes, mientras que en el otro caso (alícuotas del ISC cuya regulación el artículo 61° de la Ley del IGV derivó al reglamento) declaró su inconstitucionalidad por carecer la ley de los parámetros necesarios, configurándose por tanto una remisión normativa en blanco

Ahora bien, como también ya se señaló anteriormente, el penúltimo párrafo del artículo 1° de la Ley 29741 establece que: “El porcentaje de los aportes de empleadores y trabajadores podría ampliarse, por decreto supremo, previo estudio actuarial”.

Como fácilmente se puede desprender, el penúltimo párrafo del artículo 1° de la Ley 29741 establece que la alícuota del tributo (ya llegamos anteriormente a la conclusión que el aporte a cargo de las empresas es un tributo) se puede modificar por una norma de rango infralegal, sin establecer parámetro alguno, como topes o un límite máximo, simplemente exige un previo estudio actuarial, que será realizado por el Poder Ejecutivo; es decir, en buena cuenta, el único parámetro que establece la ley para poder modificar la alícuota del tributo por vía reglamentaria es uno que está a cargo del mismo Poder Ejecutivo, cuando el principio de reserva de ley, desarrollado por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional citada anteriormente, exige como mínimo que, cuando excepcionalmente se hagan remisiones al Reglamento para regular la alícuota del tributo, los parámetros vengán fijados por la Ley, lo que no ha sucedido en el presente caso. Por tanto, resulta totalmente claro que el mencionado párrafo del artículo 1° de la Ley N° 29741 vulnera de manera flagrante el principio de reserva de ley consagrado en el artículo 74° de la Constitución Política del Perú, resultando dicho extremo de la norma inconstitucional, y por tanto debería ser modificado a fin de que se establezcan los parámetros legales dentro de los cuales la norma reglamentaria puede modificar la alícuota del tributo. En tanto dicha modificación legal no suceda, las empresas que se sientan afectadas por dicha norma podrían solicitar su inaplicación vía proceso constitucional de amparo. Asimismo, los sujetos legitimados constitucionalmente podrían solicitar la declaratoria de inconstitucionalidad de dicho extremo de la Ley vía proceso de inconstitucionalidad.

2.2.2 El aporte a cargo de las empresas al Fondo Complementario de Jubilación Minera, Metalúrgica y Siderúrgica, y el artículo 79° de la Constitución

Como ya se ha establecido anteriormente, la Ley N° 29741 creó el Fondo Complementario de Jubilación Minera, Metalúrgica y Siderúrgica, compuesto por dos aportes:

- (i) Un aporte a cargo de las empresas mineras, metalúrgicas y siderúrgicas, equivalente al 0.5% de su renta neta anual antes de impuestos.

- (ii) Un aporte a cargo de cada trabajador minero, metalúrgico y siderúrgico, equivalente al 0.5 % mensual de su remuneración bruta mensual.

Asimismo, el último párrafo del mencionado artículo 1° de la Ley 29741 señala de manera expresa que: “El FCJMMS es intangible y sus recursos se aplican única y exclusivamente para pensiones”.

Como ya quedó establecido anteriormente, el aporte a cargo de las empresas al Fondo tiene naturaleza tributaria, siendo específicamente un impuesto. Por tanto, respecto del aporte a cargo de las empresas, estamos ante un tributo (impuesto) que tiene un fin predeterminado, a saber, servir única y exclusiva para mejorar las pensiones de los trabajadores de las empresas mineras, metalúrgicas y siderúrgicas.

Por otro lado, como ya también se mencionó anteriormente, el proyecto de Ley que dio origen a la Ley N° 29741 es uno que fue presentado por el grupo parlamentario nacionalista, es decir, que es un proyecto que nació del Poder Legislativo, el que luego de ser aprobado por el Pleno del Congreso, fue observado por el Poder Ejecutivo hasta en dos oportunidades, siendo una de las múltiples observaciones su contravención a los artículos 74° y 79° de la Constitución Política del Perú; sin embargo, igualmente fue aprobada por el Congreso de la República como un allanamiento, cuando en realidad no se subsanaron todas las observaciones realizadas por el Poder Ejecutivo.

De lo anterior se concluye que la Ley que crea el aporte a cargo de las empresas al FCJMMS no fue a solicitud del Poder Ejecutivo, sino por el contrario nació como a partir de un proyecto de Ley de una bancada del Congreso de la República, y cuya autógrafa de Ley fue observada por el Poder Ejecutivo hasta en dos oportunidades.

Ahora bien, el segundo párrafo del artículo 79° de la Constitución Política del Perú establece que: “El Congreso no puede aprobar tributos con fines predeterminados, salvo por solicitud del Poder Ejecutivo”; debiendo tenerse presente cuando este extremo del referido artículo hace referencia a tributos, de conformidad con la jurisprudencia de nuestro Tribunal Constitucional, debe entenderse que se está refiriendo únicamente a impuestos. Por tanto, el principio de competencia en materia tributaria contenido en el artículo 79° de la Constitución Política del Perú, a partir de la jurisprudencia de nuestro Tribunal Constitucional, debe entenderse como que el Congreso no puede aprobar “impuestos” con fines predeterminados, salvo por solicitud del Poder Ejecutivo.

Por lo tanto, de lo anteriormente expuesto tenemos:

- La Ley que creó el aporte a cargo de las empresas al FJMMS nace de una iniciativa legislativa del Congreso de la República y tiene como única y exclusiva finalidad la de complementar las pensiones de los trabajadores del sector minero, metalúrgico y siderúrgico; siendo importante recalcar que dicho aporte fue creado no a solicitud del Poder Ejecutivo, quien por el contrario observó hasta en dos oportunidades la autógrafa de Ley remitida por cuanto, entre otras cosas, contravenía los artículos 74° y 79° de la Constitución.
- El aporte a cargo de las empresas al FCJMMS creado por la Ley N° 29741 es un tributo, específicamente un impuesto.
- El segundo párrafo del artículo 79° de la Constitución Política del Perú establece que *“El Congreso no puede aprobar tributos con fines predeterminados, salvo por solicitud del Poder Ejecutivo”*, debiendo entenderse a partir de la jurisprudencia de nuestro Tribunal Constitucional que dicha norma debe entenderse como una prohibición para el Congreso de aprobar “impuestos” con fines predeterminados, salvo por solicitud del Poder Ejecutivo.
- El aporte a cargo de las empresas al FCJMMS es un tributo (impuesto) que tiene un fin predeterminado y que no fue creado a solicitud del Poder Ejecutivo, por tanto contraviene el artículo 79° de la Constitución Política del Perú y resulta inconstitucional.

CONCLUSIONES

- Si bien el deber de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas no tiene reconocimiento constitucional expreso, a partir de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional no cabe duda que es un deber constitucional implícito que se deriva del Principio de Solidaridad a partir de los artículos 43° y 44° de la Constitución, y que no sólo implica el deber de pagar tributos, sino deberes formales, accesorios y de colaboración con la Administración Tributaria, con la finalidad de lograr la justicia distributiva que propugna el Estado Social y Democrático de Derecho que nuestra Constitución reconoce como nuestro modelo de Estado.
 - Los elementos esenciales constitutivos del tributo son tres:
 - Prestación pecuniaria cedida de manera definitiva.
 - La coactividad de la prestación.
 - La finalidad contributiva.
- En ese sentido, el tributo puede definirse como la prestación pecuniaria coactivamente impuesta por una entidad pública (pudiendo ser la acreedora una persona jurídica de Derecho privado siempre que se busque satisfacer necesidades públicas), que tiene como finalidad contribuir al sostenimiento de las cargas públicas.
- El principio de reserva de ley es un principio constitucional regulado en el artículo 74° de la Constitución, que exige que la creación, modificación y extinción de los tributos sea exclusivamente por ley o por decreto legislativo. La reserva de ley en materia tributaria está circunscrita a sus elementos esenciales, tales como la hipótesis de incidencia tributaria (o hecho generador), el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, la base imponible y la alícuota. La reserva de ley es una reserva relativa que admite excepcionalmente derivaciones al Reglamento, en tanto y en cuanto los parámetros estén establecidos en la Ley.
 - La Ley N° 29741 creó el Fondo Complementario de Jubilación Minera, Metalúrgica y Siderúrgica que se constituye de dos aportes, uno a cargo del

trabajador y otro a cargo de las empresas, siendo materia de la presente tesis sólo el aporte a cargo de las empresas, el mismo que consiste en el 0.5% de la renta neta anual antes de impuestos. De acuerdo al último párrafo del artículo 1° de dicha Ley, los recursos del Fondo tienen como única y exclusiva finalidad complementar las pensiones de los trabajadores mineros, metalúrgicos y siderúrgicos. Asimismo cabe precisar, que dicha Ley nació a partir de un proyecto de Ley de un grupo parlamentario del Congreso de la República, habiendo sido observado hasta en dos oportunidades por el Poder Ejecutivo.

- El aporte a cargo de las empresas al FCJMMS tiene naturaleza tributaria por cuanto **estamos ante un prestación pecuniaria** (entrega de un monto de dinero consistente en el 0.5% de la renta neta anual antes de impuestos de las empresas) **cedida de manera definitiva al Estado** (dichos montos son entregados al Estado a título definitivo, sin que el Estado tenga la obligación de devolver dicho dinero) **en virtud a una obligación impuesta por este último** a través de una Ley (vehículo para establecer la **coactividad**), **con la finalidad de contribuir al sostenimiento de cargas públicas** (finalidad contributiva), a saber, la atención de una adecuada seguridad social para un grupo de trabajadores vulnerables en atención a las particulares condiciones de salud que presentan debido a las condiciones de trabajo propias del sector en el que laboran; siendo claro que el mencionado aporte creado por la Ley N° 29741 reúne los tres elementos esenciales que determinan la naturaleza tributaria del mismo.
- El penúltimo párrafo del artículo 1° de la Ley 29741 establece que la alícuota del tributo (ya llegamos anteriormente a la conclusión que el aporte a cargo de las empresas es un tributo) se puede modificar por una norma de rango infra legal, sin establecer parámetro alguno, como topes o un límite máximo, simplemente exige un previo estudio actuarial, que será realizado por el Poder Ejecutivo; es decir, en buena cuenta, el único parámetro que establece la ley para poder modificar la alícuota del tributo por vía reglamentaria es uno que está a cargo del mismo Poder Ejecutivo, cuando el principio de reserva de ley, desarrollado por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional citada anteriormente, exige como mínimo que, cuando excepcionalmente se hagan remisiones al Reglamento para regular la alícuota del tributo, los parámetros vengán fijados por la Ley, lo que no ha sucedido en el presente caso. Por tanto, resulta totalmente claro que el mencionado párrafo del

artículo 1° de la Ley N° 29741 vulnera de manera flagrante el principio de reserva de ley consagrado en el artículo 74° de la Constitución Política del Perú, resultando dicho extremo de la norma inconstitucional.

- El aporte a cargo de las empresas al FCJMMS es un tributo, específicamente un impuesto, que tiene un fin predeterminado (complementar las pensiones de los trabajadores mineros, metalúrgicos y siderúrgicos) y que no fue creado a solicitud del Poder Ejecutivo (por el contrario fue observado por éste), por tanto contraviene el artículo 79° de la Constitución Política del Perú, cuyo segundo párrafo establece que *“El Congreso no puede aprobar tributos con fines predeterminados, salvo por solicitud del Poder Ejecutivo”*; en consecuencia, estamos ante un tributo inconstitucional que debe ser expulsado de nuestro ordenamiento jurídico.



REFERENCIAS

- Ataliba, G. (1987). *Hipótesis de Incidencia Tributaria*. Lima: Instituto Peruano de Derecho Tributario.
- Decreto Supremo N°006-2012-R. (s.f.).
- Ferreiro Lapatza, J. J. (2006). *Curso de Derecho Financiero Español*. Madrid: Marcial Pons.
- Gamba Valega, c. (2006). Reserva de Ley y Obligados Tributarios. *IX Jornadas Nacionales de Derecho Tributario* , 124-141.
- García Novoa, C. (2009). *El concepto del tributo*. Lima: Tax editor.
- Gómes Favacho, F. (2015). *Derecho tributario y tributo*. Lima: Ediciones Legales.
- Informe N° 089-2012-SUNAT/4B0000. Recuperado de <http://www.sunat.gob.pe>
- Informe N°024-2013-SUNAT/4B0000. Recuperado de <http://www.sunat.gob.pe>
- Ley N° 27332. (29 de Julio de 2000). *Ley Marco de los Organismos Reguladores de la Inversión Privada en los Servicios Públicos* . Lima, Perú.
- Medrano Cornejo, H. (1996). FONAVI y Universidades: Equivocada clasificación del tributo y errónea declinación de competencia del Tribunal Fiscal. *31* , 5-16.
- Oficio N° 016-2010/ PR. (18 de Enero de 2010). Lima, Poder Ejecutivo. El contenido del Oficio es citado en el *Dictamen recaído en las observaciones formuladas por el Presidente de la República a la Autógrafa de Ley de Jubilación de los Trabajadores Mineros, Metalúrgicos y Siderúrgicos (Proyecto de Ley Núm. 847/2006-CR)*. Recuperado de <http://www2.congreso.gob.pe>
- Pérez Royo, F. (2008). *Dercho Financiero y Tributario. Parte General*. España: Civitas.
- Resolucion del Tribunal Fiscal, 523-4-97. Recuperado de <https://www.mef.gob.pe/es/tribunal-fiscal>
- Resolución del Tribunal Fiscal, 1438-5-2002. Recuperado de <https://www.mef.gob.pe/es/tribunal-fiscal>
- Resolución del Tribunal Fiscal, 9715-4-2008. Recuperado de <https://www.mef.gob.pe/es/tribunal-fiscal>
- Resolución del Tribunal Fiscal, 416-1-2009. Recuperado de <https://www.mef.gob.pe/es/tribunal-fiscal>

- Resolución del Tribunal Fiscal, 16876-9-2011. Recuperado de <https://www.mef.gob.pe/es/tribunal-fiscal>
- Sentencia del Tribunal Constitucional, N° 2762-2002-AA/TC. Recuperado de <http://tc.gob.pe>
- Sentencia del Tribunal Constitucional, N° 2869-2004-AA/TC. Recuperado de <http://tc.gob.pe>
- Sentencia del Tribunal Constitucional, N° 06626-2006-AA/TC. Recuperado de <http://tc.gob.pe>
- Sentencia del Tribunal constitucional, N° 1078-2007-AA/TC. Recuperado de <http://tc.gob.pe>
- Sentencia del Tribunal Constitucional, N° 4899-2007-AA/TC. Recuperado de <http://tc.gob.pe>
- Sentencia del Tribunal Constitucional, N° 2724-2007-AA/TC. Recuperado de <http://tc.gob.pe>
- Sentencia del Tribunal Constitucional, N° 1473-2009-AA/TC. Recuperado de <http://tc.gob.pe>
- Sentencia del Tribunal Constitucional, N° 1837-2009-AA/TC. Recuperado de <http://tc.gob.pe>
- Sentencia del Tribunal Constitucional, N° 0042-2004-AI/TC. Recuperado de <http://tc.gob.pe>
- Sentencia del Tribunal Constitucional Español, 185/1995 (1995). Recuperado de <http://hj.tribunalconstitucional.es>
- Villegas, H. (2002). *Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires: Astrea.