

**“NO TIENE COLOR Y TAMPOCO ES ROJO”:
ACIERTOS Y DESACIERTOS DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL EN
TORNO AL CONCEPTO DE TRIBUTO**

Fernando Zuzunaga del Pino*
Sergio Vega León Cabrera**

¿Cuál es el concepto de tributo que ha adoptado el Tribunal Constitucional Peruano? ¿Existe un tratamiento uniforme de este concepto en sus sentencias?

Los autores, concientes de la influencia del Derecho constitucional en el Derecho tributario, delimitan el concepto de tributo y analizan exhaustivamente la pertinencia de las decisiones sobre el tema a las que ha llegado el máximo intérprete de la Constitución.

* Socio de la firma Zuzunaga & Assereto Abogados. Profesor de Derecho Tributario en la Pontificia Universidad Católica del Perú - PUCP y en la Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas - UPC.

** Abogado por la Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas - UPC, 2006. Asociado de la firma Zuzunaga & Assereto Abogados. Asistente de Docencia del curso de Seminario de Integración en Derecho Tributario de la Pontificia Universidad Católica del Perú - PUCP.

INTRODUCCIÓN

Desde hace aproximadamente una década, el Tribunal Constitucional se ha convertido, en forma progresiva, en actor fundamental del quehacer tributario peruano, regulando límites a la potestad tributaria, fijando pautas para el establecimiento de una definición de tributo, determinando obligaciones que corresponden a los administrados y facultades que competen a la Administración, procurando una relación de equilibrio en los procedimientos tributarios y planteando derroteros para la imposición de sanciones tributarias.

La importancia que ha adquirido la jurisprudencia del Tribunal Constitucional no es un hecho privativo de la materia tributaria; muy por el contrario, el Tribunal Constitucional está presente en todas las áreas del derecho, siendo para muchos una expresión más de un mundo globalizado en donde el Derecho Civilista adquiere cada vez más características que corresponden al Derecho Anglosajón y viceversa.

El presente artículo no pretende agotar toda la injerencia que hasta la fecha ha ejercido el Tribunal Constitucional en el Derecho tributario peruano; pero sí busca detenernos a meditar un aspecto importante de esa participación, específicamente en la elaboración del concepto de tributo y, más concretamente, en el análisis de cada uno de los elementos que conforman dicho concepto y que en conjunto le dan vida; con el propósito de plantear, a partir de tal análisis, una apreciación crítica del concepto vertido y su impacto en las decisiones del Tribunal Fiscal.

1. EL TRIBUTO: UNA APROXIMACIÓN DOCTRINARIA DEL CONCEPTO

Es obvio que el tributo es el concepto fundamental en torno al cual gira la materia tributaria y, dentro

de ésta, el Derecho tributario, disciplina fundamental del Derecho financiero. La definición tradicional de tributo, sus elementos y características han permanecido incólumes en el tiempo pese a los cambios experimentados en el mundo y, dentro de éste, en nuestro país, en cuanto al rol que cumple el Estado y los particulares en las actividades económicas, políticas y sociales. Así, la institución del "tributo" no ha sido alterada, como no podría ser de otra manera, por la aparición de determinadas exacciones a favor del Estado como los "autofinanciamientos" de actividades que el propio Estado impulsa y cuya implementación es solventada por los propios particulares¹ o por la realización de determinadas actividades que antes eran privativas del Estado y que ahora pueden ser desarrolladas por los particulares, tales como las que motivan el cobro de peajes por concepto de infraestructura.

Con el propósito de crear el marco doctrinario idóneo a fin de contrastarlo con la posición adoptada por el Tribunal Constitucional, en muy breves líneas vamos a plantear algunas aproximaciones al concepto.

El tributo es una obligación *ex lege* cuyo objeto es una prestación, comúnmente dinero, exigida por el Estado en ejercicio de su *ius imperium*, que atiende al principio de capacidad contributiva y que se destina al cumplimiento de sus fines, distinta a una sanción por acto ilícito².

Para el profesor brasileño Geraldo Ataliba, "jurídicamente, se define al tributo como una 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 la voluntad de la ley"³.

¹ En nuestro país es el caso de la "GRP", Garantía por Red Principal creada por el Estado en uso de su potestad reguladora (no Tributaria) mediante Ley 27133.

² Diversos autores se han manifestado en sentido similar al postulado. Así, para Dino Jarach el tributo "es uno de los recursos que se ofrecen al Estado para lograr los medios pecuniarios necesarios al desarrollo de sus actividades", y agrega que "es una prestación pecuniaria, objeto de una relación cuya fuente es la ley, entre dos sujetos: de un lado el que tiene derecho a exigir la prestación, el acreedor del tributo, es decir, el Estado o la otra entidad pública que efectivamente, por virtud de una ley positiva, posee ese derecho, y de otro lado el deudor, o los deudores, quienes están obligados a cumplir la prestación pecuniaria". JARACH, Dino. "El hecho imponible. Teoría general del Derecho Tributario sustantivo". Buenos Aires: Abeledo Perrot. 1982. p. 9.

El argentino Giuliani Fonrouge expone que el tributo es una "prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho público". GIULIANI FONROUGE, Carlos. "Derecho Financiero". Volumen I. Quinta edición. Buenos Aires: Ediciones Palma. 1993. p. 283.

Para Valdés Costa, "los tributos se caracterizan por ser los recursos que el Estado requiere para la satisfacción de los gastos inherentes a toda organización social y que aquel distribuye entre sus súbditos con criterios políticos, **con base en los principios de capacidad contributiva**, el beneficio, o la contraprestación (...)" (el subrayado es nuestro). VALDÉS COSTA, Ramón. "Curso de Derecho Tributario". Nueva Versión. Buenos Aires. Depalma - Santa Fé de Bogotá: Temis - Madrid: Marcial Pons. 1996. pp. 76-77. Finalmente, Héctor Villegas califica como tributos a "las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines." VILLEGAS, Héctor. "Curso de Finanzas. Derecho Financiero y Tributario". Tomo Único. Sexta edición ampliada y actualizada. Buenos Aires: Desalma. 1997. p. 67.

³ ATALIBA, Geraldo. "Hipótesis de Incidencia Tributaria". Lima: Instituto Peruano de Derecho Tributario. 1987. p. 37.

Por su parte, Sergio De La Garza⁴, en México, ha descrito como elementos esenciales del tributo, los siguientes:

- (i) "Carácter público": Considera que los tributos son ingresos que el Estado percibe en virtud de su soberanía, es decir, en virtud de su potestad de imperio.
- (ii) "Es una prestación en dinero o en especie": De la Garza, al referirse a la realización de prestaciones al Estado por parte de los contribuyentes, señala que las mismas "son comúnmente de carácter pecuniario, por ser las que con mayor facilidad pueda utilizar el Estado, dada la naturaleza monetaria de la economía soberana. Sin embargo, es posible, aunque menos frecuente, que los tributos consistan en prestaciones en especie".
- (iii) "Es una obligación *ex lege*": El citado autor señala que todos los tributos constituyen obligaciones *ex lege*, es decir, "la fuente de ellas está representada por la conjunción de un presupuesto establecido en la ley (presupuesto, hecho imponible, hipótesis de incidencia) y un hecho de la vida real que se ajusta perfectamente a la hipótesis".
- (iv) "Es una relación personal, de derecho obligatoria": No es una relación de poder, sino personal y no es una relación de carácter real, sino obligatoria.
- (v) "Tiene por objeto o finalidad proporcionar recursos al Estado para que éste realice sus funciones".
- (vi) "Deben ser justos": Deben ser proporcionales y equitativos. El autor considera que los tributos que no tienen tales características son inconstitucionales y el contribuyente puede combatirlos mediante juicios de amparo.

(vii) "En principio, los recursos que producen los tributos no deben afectarse a gastos determinados".

Por último, Ferreiro Lapatza, en España, al delimitar jurídicamente al tributo sostiene que 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"⁵.

En adición a la aproximación doctrinaria del concepto, es pertinente mencionar que el derecho positivo peruano no contempla una definición del término tributo, limitándose a acoger su clasificación tripartita en el artículo 74 de la Constitución y en la Norma II del Título Preliminar del Código Tributario, según Texto Único Ordenado aprobado por Decreto Supremo 135-99-EF. De esta manera, en nuestro derecho positivo, si bien no existe definición de tributo, sí hay de impuesto, contribución y tasa^{6/7}. Situación distinta se presenta en los precedentes administrativos que emanan del Tribunal Fiscal que sí comprenden una definición de tributo⁸, conceptualizándolo como:

"(...) toda prestación en dinero que el Estado exige en ejercicio de la potestad tributaria, para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines, de lo que se advierte que constituye un elemento esencial del tributo la coacción, es decir, la facultad de compeler al pago de la prestación requerida en ejercicio de la facultad de imperio, la que se manifiesta especialmente en la prescindencia de la voluntad del obligado en cuanto a la creación del tributo que le será exigible".

2. EL TRIBUTO PARA EL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PERUANO

En reiterada jurisprudencia, el Tribunal Constitucional afirma que el derecho positivo peruano

⁴ DE LA GARZA, Sergio. "Derecho Financiero Mexicano". México: Editorial Porrúa, S.A. 1979. pp. 311-314.

⁵ FERREIRO LAPATZA, José Juan. "Curso de Derecho Financiero Español – Instituciones". Vigésima quinta edición. Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales S.A. 2006. p. 323.

⁶ "NORMA II : ÁMBITO DE APLICACIÓN

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 tiene 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.

No es tasa el pago que se recibe por un servicio de origen contractual (...)."

⁷ Es importante señalar que la segunda versión de 2006 del Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – CIAT, describe a los tributos en su artículo 2, señalando que son "prestaciones en dinero que el Estado exige, mediante el ejercicio de su poder imperio, con el objeto de obtener recursos para financiar el gasto público y, en su caso, para el cumplimiento de otros fines de interés general".

Dicho Modelo de Código Tributario es el producto del Grupo de Trabajo que auspiciaron la Agencia Tributaria de España (AEAT) y el CIAT, y estuvo integrado por los siguientes países: Argentina, Brasil, Chile, Colombia, España y México.

⁸ Destacan las Resoluciones 8728-5-2001, 05754-3-2002; y 267-4-2002, sobre aportaciones a ESSALUD por parte de asegurados facultativos.

adolesce de una definición de tributo, lo cual es correcto, desde que la fórmula utilizada por el legislador, empezando por la Constitución Política, es partir de un concepto no explícito de tributo, adoptar en forma explícita la clasificación tripartita que divide a los tributos en impuestos, contribuciones y tasas⁹ y definir tales especies. Así las cosas, para nuestro ordenamiento positivo la definición de tributo se determina en función de los elementos comunes a las tres especies del género tributo.

A diferencia de nuestro derecho positivo, la jurisprudencia del Tribunal Constitucional no sólo se ha encargado de definir el concepto de tributo tomando a la doctrina como su fuente, sino también de dar contenido a varios de los elementos consustanciales del mismo. Veamos.

2.1 Concepto: definición general

El Tribunal Constitucional ha hecho suyo el concepto doctrinario planteado por el maestro Gerardo Ataliba, al establecer que el tributo es:

“... 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 ley¹⁰.

A partir de esa 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 ilícito¹¹.

⁹ El actual artículo 74 de la Constitución Política del Perú de 1993, señala lo siguiente:

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

Los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción, y con los límites que señala la ley. El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio.

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

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

Asimismo, como se ha señalado anteriormente, la Norma II del Código Tributario establece que:

“NORMA II : ÁMBITO DE APLICACIÓN

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 tiene 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.

No es tasa el pago que se recibe por un servicio de origen contractual.

Las Tasas, entre otras, pueden ser:

1. Arbitrios: son tasas que se pagan por la prestación o mantenimiento de un servicio público.
2. Derechos: son tasas que se pagan por la prestación de un servicio administrativo público o el uso o aprovechamiento de bienes públicos.
3. Licencias: son tasas que gravan la obtención de autorizaciones específicas para la realización de actividades de provecho particular sujetas a control o fiscalización.

El rendimiento de los tributos distintos a los impuestos no debe tener un destino ajeno al de cubrir el costo de las obras o servicios que constituyen los supuestos de la obligación.
(...)”.

De otro lado, la Ley Marco del Sistema Tributario Nacional, dada mediante Decreto Legislativo 771, también consagra la clasificación tripartita del tributo, señalando en su artículo 2 que el Sistema Tributario Nacional se encuentra comprendido por:

I. El Código Tributario.

II. Los Tributos siguientes:

1. Para el Gobierno Central;

a) Impuesto a la Renta;
b) Impuesto General a las Ventas;
c) Impuesto Selectivo al Consumo;
d) Derechos Arancelarios;
e) Tasas por la prestación de servicios públicos, entre las cuales se consideran los derechos por tramitación de procedimientos administrativos; y,
f) El Nuevo Régimen Único Simplificado.

2. Para los Gobiernos Locales: los establecidos de acuerdo a la Ley de Tributación Municipal; y

3. Para otros fines:

a) Contribuciones de Seguridad Social, de ser el caso;
b) Contribución al Fondo Nacional de Vivienda - FONAVI;
c) Contribución al Servicio Nacional de Adiestramiento Técnico Industrial - SENATI.
d) Contribución al Servicio Nacional de Capacitación para la Industria de la Construcción (SENCICO).

¹⁰ ATALIBA, Gerardo. Op. cit. Loc. cit.

¹¹ Sentencia del Tribunal Constitucional emitida el 28 de junio de 2004, en el Expediente 3303-2003-AA/TC sobre acción de amparo interpuesta por Dura Gas S.A. contra el Consejo Directivo del Organismo Supervisor de la Inversión de Energía (OSINERG).

En adición a los elementos mencionados, la jurisprudencia del Tribunal Constitucional incorpora la capacidad contributiva como elemento que debe estar presente en la configuración de todo tributo. Sobre el asunto, el Tribunal Constitucional ha señalado que:

“La capacidad contributiva tiene un nexo indisoluble con el hecho sometido a imposición, es decir siempre que se establezca un tributo, éste deberá guardar íntima relación con la capacidad económica de los sujetos obligados”¹².

De un análisis global de las sentencias emanadas por el Tribunal se concluye que para éste y, por tanto, para nuestro ordenamiento jurídico¹³, los elementos concurrentes necesarios para que se configure un tributo son:

- (i) Que se trate de una obligación de dar, generalmente dinero, derivada de una relación jurídico tributaria entre un acreedor sujeto de derecho público y un deudor sujeto pasivo señalado por ley;
- (ii) Que sea una obligación *ex lege*;
- (iii) Que la establezca el Estado en ejercicio de su *ius imperium* y que su cumplimiento pueda exigirse coactivamente;
- (iv) Que la obligación no surja de la comisión de una infracción o de un acto ilícito, y;
- (v) Que se atienda a la capacidad contributiva.

2.2 Criterios jurisprudenciales en torno a los elementos que conforman el concepto de tributo

Diversa jurisprudencia del Tribunal Constitucional se ha pronunciado sobre el alcance y características de algunos de los elementos del tributo, dando así las pautas necesarias para determinar cuándo estamos ante una exacción de naturaleza tributaria y cuándo no; o para establecer si esa exacción calificada como tributo es constitucional o no –aún cuando ello corresponde más estrictamente a un examen de cumplimiento de principios

constitucionales y límites al ejercicio de la potestad tributaria, que a un examen de si la exacción comparte o no naturaleza tributaria–¹⁴. En los párrafos siguientes pasaremos a analizar cada uno de los elementos que nuestro Tribunal desarrolla.

2.2.1 Obligación pecuniaria:

Como hemos visto, en forma unánime la doctrina califica al tributo como una obligación de dar que tiene por objeto una prestación consistente en el comportamiento humano de entrega de (básicamente) dinero a las arcas públicas. La obligación surge del vínculo jurídico o relación jurídica obligatoria que se entabla entre el deudor tributario y el acreedor tributario, entidad estatal de derecho público^{15 16}.

La obligación de dar que motiva ese comportamiento de entrega, comúnmente en dinero, implica una traslación de dominio pecuniario del particular a favor del Estado, esto es, se trata de una transferencia de propiedad legítima que el citado particular realiza a favor del Estado. La prestación es satisfecha o extinguida mediante la citada entrega (pago), no debiendo el Estado restituir dicho ingreso. El tratamiento del ingreso público así recibido seguirá el principio de caja única y ya no será materia del derecho tributario sino del derecho presupuestario.

Las sentencias del Tribunal no han abordado este elemento obligacional de manera frontal, sino que más bien lo han enfocado a través de un análisis de la fuente de la obligación, esto es, de su carácter *ex lege*, según se explica en el numeral siguiente.

2.2.2 *Ex lege*:

En líneas anteriores recordamos que, acorde con la doctrina, la obligación tributaria es una que surge de la ley –y no de la voluntad de las partes–, mediante la realización de la hipótesis prevista en la norma (hipótesis de incidencia). Tal hipótesis se crea en función de la potestad tributaria del

¹² Sentencia del Tribunal Constitucional emitida el 28 de setiembre de 2004, en el Expediente 3303-2004-AI/TC sobre acción de inconstitucionalidad interpuesta por más de 5,000 ciudadanos a fin de que se declare inconstitucional el artículo 125 del Texto Único Ordenado del impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo 054-99-EF, incorporado por el Decreto Legislativo 945, y contra la Quinta Disposición Transitoria y Final de la Ley 27804, que crean y regulan el Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta.

¹³ Como sabemos, los criterios que emanan de las sentencias del Tribunal Constitucional son vinculantes para el Tribunal Fiscal, entidad que por razones obvias es la involucrada en materia tributaria.

¹⁴ Nótese que es difusa la línea que establece los límites entre uno y otro examen.

¹⁵ Nótese que la relación jurídica tributaria obligacional vincula al sujeto pasivo como deudor tributario y al activo, representado por el órgano administrador del tributo que se trate, no pudiendo hacerse extensiva dicha relación a un tercero por más que ese tercero tenga alguna expectativa sobre el ingreso público, como ciudadano que es. Así lo ha señalado el propio Tribunal Constitucional en su sentencia recaída en el amparo interpuesto por el congresista Luis Heysen Zegarra contra el Ministerio de Economía y Finanzas y el Tribunal Fiscal con el propósito de lograr la declaración de nulidad de una Resolución del Tribunal Fiscal de un contribuyente ajeno al congresista demandante (Expediente 1000-2006-PA/TC).

¹⁶ El artículo 1 del Código Tributario, según Texto Único Ordenado aprobado por Decreto Supremo 135-99-EF, establece que es obligación tributaria “... el vínculo entre el acreedor y deudor tributario, establecido por ley, que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria, siendo exigible coactivamente”.

Estado y debe tener como presupuestos la realización de un hecho económico del administrado (riqueza, consumo o tenencia de patrimonio) o el desarrollo de una actividad estatal a favor del mismo.

Ahora bien, el Tribunal Constitucional reconoce que esa obligación *ex lege* significa que el supuesto planteado en el instrumento normativo idóneo (que de ocurrir en la realidad detona la obligación tributaria) debe comprender todos los aspectos del hecho generador, no pudiendo ser alguno de ellos objeto de delegación a una norma de rango inferior a través de un "cheque en blanco", pues hacerlo sería incurrir en "deslegalización", salvo, claro está, que la Constitución lo admita. Así, el Tribunal define al principio de reserva de ley¹⁷ como uno relativo, al señalar que el instrumento normativo idóneo para la creación del tributo debe regular los elementos esenciales y determinantes para reconocer al tributo como tal, de modo que todo lo adicional pueda ser delegado para su regulación a la norma reglamentaria en términos de complementariedad, pero no de modo independiente.

Al referirse a los elementos esenciales el Tribunal, concluye que éstos son los aspectos del hecho generador del tributo; a saber: (i) el aspecto material; (ii) el aspecto mensurable; (iii) el aspecto personal; (iv) el aspecto temporal, y; (v) el aspecto espacial. Asimismo, además de tales aspectos que conforman la hipótesis de incidencia o supuesto de hecho de la norma tributaria, comprende como elemento esencial al término del mandato de la misma norma tributaria, esto es, a la alícuota o tasa del tributo. El espectro de lo que constituyen elementos esenciales para el Tribunal Constitucional aparece en la jurisprudencia que señala que:

"... son aquellos que mínimamente deben estar contenidos en la creación de un tributo; es decir

"... los hechos imponibles, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objeto y la cantidad de la prestación; por lo que todos esos elementos no deben quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa"^{18 19}.

Ya en otras sentencias es más específico en detallar el contenido del hecho imponible, aun cuando al hacerlo olvida nombrar el aspecto mensurable o cuantitativo, lo cual no implica considerar que tal aspecto no integre la reserva legal, máxime cuando se trata de la dimensión económica del aspecto material:

"La regulación del hecho imponible en abstracto (...) comprende 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)"²⁰.

Por último, sobre la característica "relativa" del principio de reserva de ley menciona que es justificable que:

"... se flexibilice la reserva de ley permitiendo la remisión de aspectos esenciales del tributo a ser regulados por el reglamento, siempre y cuando sea la ley la que establezca los límites al Ejecutivo; caso contrario estaríamos frente a una habilitación en blanco o remisión genérica de la materia tributaria, claramente proscrita por la Constitución.

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 em-

¹⁷ La reserva de ley difiere del principio de legalidad en el hecho que mientras el primero constituye una determinación constitucional que impone la regulación sólo por ley de determinadas materias, el segundo se entiende como la subordinación de todos los poderes públicos a las leyes generales y abstractas que disciplinan su forma de ejercicio y cuya observancia se haya sometida a un control de legitimidad por jueces independientes, conforme lo ha establecido el Tribunal Constitucional en su sentencia emitida el 13 de abril de 2003, en el Expediente 2302-2003-AA/TC, sobre acción de amparo interpuesta por Inversiones Dream S.A.

¹⁸ DE LA GARZA, Sergio. Op. cit. p. 314.

¹⁹ Sentencia del Tribunal Constitucional emitida el 30 de enero de 2003, en el Expediente 2762-2002-AA/TC, sobre acción de amparo interpuesta por British American Tobacco South America Ltd. contra el Ministerio de Economía y Finanzas y otros.

²⁰ Sentencia del Tribunal Constitucional emitida el 13 de abril de 2003, en el Expediente 2302-2003-AA/TC, sobre acción de amparo interpuesta por Inversiones Dream S.A.

bargo, 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”²¹.

Es justamente al amparo de esta reserva relativa que reconoce la posibilidad de que un Decreto Supremo pueda complementar la ley que haya establecido topes máximos y mínimos y determinar dentro de tales rangos la alícuota del tributo²². Por tal razón, el Tribunal no ampara al contribuyente AMI OIL S.A.²³ en la demanda interpuesta contra el Organismo Supervisor de la Inversión en Energía (OSINERG) a fin de que se deje sin efecto el Decreto Supremo 114-2001-PCM, que establece una alícuota de 0.63% sobre la facturación mensual por concepto de aporte de las empresas del subsector de hidrocarburos que realizan actividades de importación, refinación o distribución mayorista de hidrocarburos, habiendo alegado el contribuyente que no se observaba el principio de “legalidad”. Ante esto, el Tribunal adujo que sí se respetaba el principio de reserva de ley relativa, al haber establecido la propia ley el tope máximo de 1%; por tanto, la remisión legal era perfectamente admitida pues no se trataba de una habilitación en blanco al reglamento, sino que se le permite regular la alícuota originalmente creada por ley únicamente bajo los parámetros que la propia ley le confiere.

Variando completamente de arista, es importante destacar que así como obligación *ex lege* significa que la generación de la obligación dependa de que el hecho jurígeno (hipótesis de incidencia o hecho generador) establecido en la norma se produzca en la realidad (hecho imponible), también abarca el hecho que los aspectos del propio hecho jurígeno –básicamente tratados a través de los elementos del hecho generador– deban estar regulados conforme al principio de reserva de ley y vinculado con ello al tipo de actividades o abstracciones de la realidad que pueden estar recogidas en tal hecho y que consisten en actividades económicas del particular (generación de

patrimonio, tenencia de patrimonio o circulación de patrimonio, supuestos de impuestos), o actividades desplegadas por el Estado (ejecutando obras públicas, supuesto de contribuciones o prestando servicios inherentes a la soberanía del Estado, supuesto de tasas).

De ahí que la naturaleza *ex lege* del tributo, entendida como actividad económica del particular o actividad del Estado cuya ocurrencia determina el nacimiento de la obligación, descarte de plano que pueda pensarse si quiera que compartan naturaleza tributaria otros ingresos públicos tales como los derivados de la explotación del patrimonio estatal –donde la causalidad del ingreso público está dada justamente por el patrimonio del Estado–, las sanciones que provienen de conductas antijurídicas y el crédito público²⁴.

2.2.3 Capacidad contributiva:

Todo tributo debe atender la capacidad contributiva, señala el Tribunal Constitucional, distinguiendo el concepto en función a si se aplica a la especie impuesto o a las especies tasa y contribución.

Justamente la capacidad contributiva, como elemento de configuración del tributo, fue uno de los primeros temas que en materia tributaria abordó el Tribunal Constitucional, estableciendo que el impuesto no podía tener como elemento base de imposición una circunstancia que no sea reveladora de capacidad económica o contributiva²⁵. Ya jurisprudencia posterior utiliza conceptos mucho más pulidos acotando que el derecho de igualdad, o lo que es lo mismo el principio de capacidad contributiva, garantiza que:

“... el reparto de los tributos ha de realizarse de forma tal que se trate igual a los iguales y desigual a los desiguales, por lo que las cargas tributarias han de recaer, en principio, donde exista riqueza que pueda ser gravada, lo que evidentemente

²¹ Op. cit. Nota 19, *supra*.

²² A la que erróneamente califica como parte esencial del hecho imponible en la página 11 de la Sentencia del Tribunal Constitucional de 13 de abril de 2003 recaída en el Expediente 2302-2003-AA/TC, aun cuando, como sabemos, la alícuota, si bien conforma la reserva tributaria, se trata más bien, como bien lo confirma el maestro Ataliba, de un término del mandato de la norma y no del supuesto de hecho de la misma. ATALIBA, Gerardo. Op. cit. p. 132.

²³ Sentencia del Tribunal Constitucional emitida el 19 de abril de 2004, en el Expediente 2058-2003-AA/TC sobre acción de amparo interpuesta por AMI OIL S.A. contra OSINERG.

²⁴ Sobre pronunciamientos del Tribunal Constitucional referidos a otros ingresos públicos se recomienda leer la Sentencia del Tribunal Constitucional sobre la naturaleza jurídica y constitucionalidad de la Ley 28258 que creó la regalía minera, Expediente 0048-2004-AI/TC.

²⁵ Sentencias del Tribunal Constitucional de fechas 28 y 29 de octubre de 1992 recaídas en los Expedientes 646-96-AA/TC y 680-96-AA/TC sobre acciones de amparo interpuestas por Fábrica de Hilados y Tejidos Santa Clara S.A. y Consorcio Textil del Pacífico S.A., respectivamente, a fin de que se declare que el Impuesto Mínimo a la Renta agrava derechos constitucionales.

implica que se tenga en consideración la capacidad personal o patrimonial de los contribuyentes.

Ciertamente, el principio de capacidad contributiva se alimenta del principio de igualdad en materia tributaria, de ahí que se le reconozca como un principio implícito en el artículo 74 de la Constitución, constituyendo el reparto equitativo de los tributos sólo uno de los aspectos que se encuentran ligados a la concepción del principio de capacidad contributiva (...) puesto que, a pesar de que los principios constitucionales tributarios tienen una estructura de lo que se denomina "concepto jurídico indeterminado", ello no impide que se intente delinearlos constitucionalmente, precisando su significado y su contenido, no para recortar las facultades a los órganos que ejercen la potestad tributaria, sino para que éstos se sirvan del marco referencial previsto constitucionalmente en la actividad legislativa que le es inherente"²⁶.

La más reciente jurisprudencia deslinda la aplicación de la capacidad contributiva en el caso de los impuestos, de la aplicación del mismo principio respecto de las tasas y contribuciones²⁷. Se infiere que para estas dos últimas especies, si bien debe atenderse también a dicho principio, su carácter de sustento primordial de imposición no es tan pleno como en los impuestos ya que contribuciones y tasas están vinculados a una actividad estatal a favor del administrado, siendo su motivación de pago consecuencia del beneficio derivado de la actividad sectorial del estado (caso de las contribuciones) o de un servicio público inherente a la soberanía estatal (caso de las tasas). En otras palabras, en el caso de los impuestos, el principio de capacidad contributiva le es inherente por ser el sustento de la imposición que es medido

en el propio hecho generador, a diferencia de las contribuciones y tasas, en donde la medición de tal principio es imposible de efectuar en el hecho generador ya que éste se trata de una actividad del Estado y no de una actividad económica del individuo; empero, no deja de atenderse la capacidad contributiva con fundamento en el "principio de solidaridad", siendo un criterio secundario de evaluación para el establecimiento de tasas y contribuciones, por cuanto el primario busca medir el costo de la actividad del Estado²⁸.

Si bien advertimos que el Tribunal Constitucional ha experimentado una progresiva y sostenida evolución del concepto de capacidad contributiva, expresión del principio de igualdad en su vertiente vertical, también advertimos que no ha sido capaz de ensayar una diferenciación de tal concepto con el de confiscatoriedad, limitándose a señalar que se encuentran directamente conectados²⁹.

Pese a que no ha hecho un distingo explícito, sino que más bien ha planteado una directa conexión de conceptos, el mismo Tribunal ha postulado un concepto específico de confiscación, estableciendo que se transgrede el principio de no confiscatoriedad:

"... cada vez que un tributo excede el límite que razonablemente puede admitirse como justificado en un régimen en el que se ha garantizado constitucionalmente el derecho subjetivo a la propiedad y, además, se considerado a ésta como institución, como uno de los componentes básicos y esenciales de nuestro modelo de Constitución económica"³⁰.

Además de ello, distingue dos aproximaciones al concepto que deben quedar claramente diferen-

²⁶ Op. cit. Nota 12, *supra*.

²⁷ Nótese que el Tribunal Constitucional aborda la aplicación del principio de capacidad contributiva sólo en el caso de las tasas y no en el de las contribuciones, sin perjuicio de lo cual los fundamentos son plenamente aplicables a ambos conceptos, por lo que hemos hecho la referencia a las dos especies.

²⁸ Sentencia del Tribunal Constitucional emitida el 16 de mayo de 2005 en el Expediente 0053-2004-PI/TC sobre acción de inconstitucionalidad interpuesta por más de 5,000 ciudadanos contra diversas ordenanzas emitidas por la Municipalidad Distrital de Miraflores mediante las cuales se creaban arbitrios.

²⁹ Así, la Sentencia del Tribunal Constitucional de fecha 19 de diciembre de 2003, recaída en el Expediente 2727-2002-AA/TC, sobre acción de amparo interpuesta por Compañía Minera la Caudalosa, ha señalado en su Fundamento 4 que: "Uno de los principios constitucionales a los cuales está sujeta la potestad tributaria del Estado es el de no confiscatoriedad de los tributos. Este principio informa y limita el ejercicio de la potestad tributaria estatal y, como tal, constituye un mecanismo de defensa de ciertos derechos constitucionales, empezando, desde luego, por el derecho de propiedad, ya que evita que la ley tributaria pueda afectar irrazonable y desproporcionadamente la esfera patrimonial de las personas. Asimismo, se encuentra directamente conectado con el derecho de igualdad en materia tributaria o, lo que es lo mismo, con el principio de capacidad contributiva, según el cual, el reparto de los tributos ha de realizarse de forma tal que se trate igual a los iguales y desigual a los desiguales, por lo que las cargas tributarias han de recaer, en principio, donde exista riqueza que pueda ser gravada, lo que evidentemente implica que se tenga en consideración la capacidad personal o patrimonial de los contribuyentes".

³⁰ *Ibid.*

ciadas. La primera aproximación es la de confiscación en función a las circunstancias particulares del obligado en quien recae el tributo. La segunda, es la confiscación en función a las características de la ley misma, caso en el cual la afectación tendría que producirse en los elementos sustanciales del tributo y particularmente en cuanto a la materia imponible y la alícuota.

De otro lado, al igual que en el caso de la capacidad contributiva, define la confiscatoriedad como un concepto jurídico indeterminado aduciendo que su contenido protegido no puede ser precisado en términos generales y abstractos, sino que debe ser observado y analizado en cada caso teniendo en consideración la clase de tributo y el sujeto obligado a su pago. Así las cosas, tenemos que si bien hay un matiz conceptual entre lo que es capacidad contributiva (que apunta a una distribución equitativa de cargas) y lo que significa confiscatoriedad (enfocada a una tributación que excede el límite de lo razonable), dicho matiz es sólo eso, pues luego el Tribunal postula la estrecha conexión entre ambos conceptos sin distinguirlos claramente.

Finalmente, es interesante notar cómo, aún frente a principios constitucionales parecidos, la jurisprudencia Argentina³¹ se aparta enormemente de la peruana, pues ella, partiendo de casos puntuales, sí llega a criterios objetivos que le permiten determinar cuándo un tributo es confiscatorio o no, para lo cual, dependiendo del tributo que se trate, fija tal confiscatoriedad en función de la alícuota del mismo. En Argentina entonces está plenamente diferenciado lo que puede ser confiscatorio (por ejemplo, por exceder la alícuota establecida –33% en caso de impuestos que gravan capital–) de lo que puede calificar de inequitativo o desigual, afectando la capacidad contributiva, que es una afectación a la adecuada distribución de cargas entre sujetos desiguales.

2.3 Desaciertos en criterios adoptados por el Tribunal Constitucional en torno al concepto de tributo

Lo expuesto hasta ahora exhibe, en términos generales, un Tribunal Constitucional ejemplar, que instruye al legislador y al aplicador del derecho tributario peruano con derroteros adecuados y consistentes con la doctrina internacional que le permiten calificar al tributo y a los elementos que lo conforman, logrando así consolidar seguridad jurídica a favor de todos los actores. Sin embargo, no siguen la misma línea todas las sentencias del Tribunal Constitucional, sobre todo dos importantísimos pronunciamientos en los que inexplicablemente se aparta no sólo de sus posiciones anteriores, sino de toda la doctrina internacional, creando desconcierto e inseguridad para las calificaciones posteriores en materia tributaria. La primera sentencia analiza el Impuesto a las Transacciones Financieras, mientras que la segunda hace lo propio respecto de la Contribución a favor del Fondo Nacional de Vivienda.

2.3.1 La sentencia del Impuesto a las Transacciones Financieras

El 21 de setiembre de 2004, el Tribunal Constitucional declara improcedente la acción de inconstitucionalidad interpuesta contra el Decreto Legislativo 939, e infundada la interpuesta contra la Ley 28194 por los que se crea y sustituye, respectivamente, el Impuesto a las Transacciones Financieras³² (en adelante, "ITF").

Los demandantes invocan, entre otros argumentos, dos que nos conciernen: **(i) que el ITF es un impuesto confiscatorio y que afecta el derecho de propiedad, y; (ii) que el legislador no ha evaluado "...la real capacidad económica del contribuyente..." y por tanto se trata de un impuesto que atenta contra la capacidad contributiva.**

Sobre la confiscatoriedad, el Tribunal reitera su jurisprudencia anterior. La define como un concepto jurídico indeterminado y afirma que habrá confiscatoriedad cada vez que el tributo exceda el límite que razonablemente puede admitirse como justificado en un régimen en el que se ha garantizado el derecho de propiedad.

³¹ Para Jarach, las cortes argentinas han ido objetivizando el principio de no confiscatoriedad. Así, en el caso del impuesto a la transmisión gratuita de bienes de Argentina, éste resultaba confiscatorio cuando absorbía más del 33% del haber hereditario. En el mismo sentido, respecto del impuesto inmobiliario, la Corte Suprema de Argentina estableció que dicho tributo, aplicable anualmente sobre la valuación fiscal de la propiedad, era confiscatorio cuando llegaba a absorber reiteradamente un porcentaje importante de la renta anual del inmueble, es decir, más del 33%. Desde luego, cabe anotar que dicha tendencia también ha sido materia de crítica. Siguiendo a Jarach, "Evidentemente estamos en un terreno difícil, porque todos los impuestos, en definitiva, se pagan con la renta o el capital, cualquiera que fuese la base técnica imponible. De modo que, al final, todos los impuestos se acumulan y pueden representar porcentajes superiores al 33% de la renta, como ocurría por la acumulación de los impuestos a las ventas, a los réditos y a los beneficios extraordinarios(...)". JARACH, Dino. Op. cit. p. 326 y siguientes.

³² La sentencia acumula los siguientes expedientes: 004-2004-AI/TC; 001-2004-AI/TC; 001-2004-AI/TC; 0013-2004-AI/TC; 0014-2004-AI-TC; 0015-2004-AI/TC; 0016-2004-AI/TC, y 0027-2004-AI/TC.

Asimismo, enfatiza en el hecho que la confiscatoriedad limita la potestad tributaria, al garantizar que no se puede afectar irrazonable y desproporcionadamente la esfera patrimonial de las personas, y garantiza la no alteración de una faceta institucional, al no permitir que determinadas instituciones (como el pluralismo económico, propiedad, empresa) resulten vaciadas de contenido³³.

Al examinar si la ley misma incurre en **confiscatoriedad**, desde un punto de vista abstracto, establece que en el caso del ITF, no se advierte que haya afectación de los elementos sustanciales de materia imponible y de tasa. En efecto, en cuanto a la materia imponible, afirma que hay un amplio margen de acción en el legislador para determinarla, pudiendo ser un bien, un producto, un servicio, una renta o un capital. Luego de un examen, califica al ITF como un impuesto que grava el capital, olvidándose que el hecho que causa el tributo es la mera "transferencia financiera", la misma que no denota ni la tenencia, ni la generación, ni la circulación de capital, únicos supuestos de impuestos. En realidad lo que ocurre en el ITF es que la base imponible no es el capital del sujeto, pues éste se mide en función a la suma de activos que tiene y nunca podría ser medido en función a las transferencias de fondos que realice. Así, partiendo del error, el Tribunal Constitucional afirma que si bien el supuesto de hecho (transferencia) se repite reiteradas veces, ello tampoco es un elemento que haga confiscatorio al tributo porque la tasa del impuesto es muy reducida³⁴, lo que desvirtúa la posibilidad de que el impuesto en abstracto incurra en confiscatoriedad.

En resumen, el Tribunal Constitucional parte de un supuesto errado al afirmar que el ITF es un tributo que grava el capital (y no la mera transferencia), y sustentándose en lo reducido de la tasa concluye que no hay confiscatoriedad. ¿Por qué decimos que no estamos de acuerdo con el Tribunal Constitucional cuando afirma que el ITF es un impuesto sobre el capital? Para graficar el tema, simplemente sustituycamos el bien mueble utilizado por el legislador y cambiemos al dinero por vehículos y al sistema financiero por la carretera panamericana, hechos que llevarían al absurdo

de considerar que cada vez que los vehículos transiten por la panamericana, su titular quede afecto con un impuesto al capital que, para el Tribunal Constitucional, no sería confiscatorio si cuenta con un "*monto ínfimo de la alícuota aplicable*"³⁵. En efecto, en el ejemplo planteado, para el Tribunal Constitucional se estaría gravando el capital (que imaginamos son los vehículos) y el hecho que su circulación por la panamericana sea el supuesto gravado no lo convierte en confiscatorio, en la medida que la tasa que lo grave sea mínima.

En nuestra opinión, la confiscación de este tributo en abstracto es evidente y el fundamento es que el aspecto material del tributo (transferencia de fondos) no es uno susceptible de ser contenido por la materia tributaria. Esto es, no es pasible de ejercer poder tributario sobre "la circulación", lo que convierte a la exacción en una apropiación ilegítima y por tanto confiscatoria por parte del Estado.

Por último, también en cuanto a confiscación, el Tribunal Constitucional deja constancia de que no se puede pronunciar, porque no corresponde, sobre casos concretos en los que podría apreciarse la confiscatoriedad en función a las circunstancias particulares del obligado en quien recae el tributo.

En cuanto a la **capacidad contributiva**, debemos afirmar que si bien el Tribunal Constitucional logró construir un argumento, débil pero argumento al fin, en materia de confiscatoriedad, ya no fue posible hacer lo propio respecto de la capacidad contributiva demandada. Nada fue mencionado sobre el tema, como si no hubiese sido planteado en la demanda. Dos alternativas, o la sentencia consideró que al pronunciarse sobre confiscatoriedad ya no era necesario hacerlo respecto de igualdad, al ser –utilizando sus palabras– "conceptos vinculados, o simplemente incurrió en nulidad omitiendo pronunciarse de un punto controvertido.

Demás está afirmar que confiscatoriedad y capacidad contributiva son distintos. Y, si ya fundamentamos el hecho que el ITF atenta contra la confiscatoriedad, lo propio ocurre con la

³³ Dicho argumento también fue utilizado por el Tribunal Constitucional en su sentencia recaída en el Expediente 2727-2002-AA/TC, anteriormente citada.

³⁴ Las tasas del ITF que se discuten en la sentencia materia de análisis son: (i) para el 2004, 0.10%; (ii) para el 2005, 0.08%; y, (iii) para el 2006, 0.06%. No obstante, sabemos que la tasa del año 2006 fue de 0.08% y que el ITF se prorrogó, y en el 2007 se mantuvo con dicha tasa. Actualmente, las alícuotas del ITF son las siguientes: (i) para el 2008, 0.07%; (ii) para el 2009, 0.06%; y, (iii) para el 2010, 0.05%.

³⁵ Ver: Fundamento 21 de la sentencia.

capacidad contributiva, en la medida que, siguiendo la misma línea de pensamiento del Tribunal Constitucional, que considera al impuesto como uno que grava capital, la técnica legislativa utilizada no diferencia ni distingue en razón a los distintos capitales de los sujetos, lo que trae como consecuencia que quien tenga enormes capitales tribute exactamente igual de aquéllos que no los tienen.

Sólo para recordar y aclarar conceptos, queremos insistir en que cuando hablamos de capacidad contributiva estamos aludiendo a igualdad vertical y, por tanto, a que tributen igual los iguales y desigual los desiguales, en función a criterios de proporcionalidad, uniformidad y progresividad; mientras que cuando hablamos de confiscatoriedad, estamos centrándonos en tributos que por su magnitud de afectación (cuantitativa) o porque no existe derecho a gravar (ausencia de poder tributario) constituyen una apropiación ilegítima de la propiedad del sujeto. Como corolario de lo anterior, podemos afirmar que mientras un tributo que atenta contra la capacidad contributiva podría no ser confiscatorio, necesariamente uno que afecte la confiscatoriedad vulnerará capacidad contributiva.

Por su parte, la doctrina es unánime al diferenciar la capacidad contributiva de la confiscatoriedad en términos similares a los expuestos en el párrafo anterior³⁶. En efecto, Casás, con relación al significado del principio de capacidad contributiva, ha señalado lo siguiente:

“Consiste en la aptitud económica de los obligados tributarios para afrontar prestaciones patrimoniales coactivas con las cuales brindar cobertura a los gastos públicos y satisfacer otras necesidades del Estado. Así entonces, por lo menos puede ser contemplado desde tres perspectivas: a) como fundamento ético-jurídico del deber de contribuir, deber indispensable para la existencia del Estado y la efectiva garantía de la libertad del ciudadano; b) como base de medida, a partir de la cual habrá de fijarse la carga fiscal concreta que deberá soportar cada contribuyente,

y c) como límite infranqueable de la potestad tributaria normativa, ya que no podrá haber gravamen donde no exista capacidad contributiva – razón y fundamento de los mínimos de sustento exentos en el impuesto a la renta–, o por encima de la misma –lo que nos aproxima a la noción de confiscatoriedad–, pues, de lo contrario se atendería contra la propiedad privada, vaciándola de contenido”³⁷ (el subrayado es nuestro).

Sobre no confiscatoriedad, Casás expone que el Tribunal Nacional Argentino “ha entendido que la confiscatoriedad se configura cuando los tributos absorben una parte sustancial de la propiedad o de la renta que esta produce o que tiene aptitud de generar”³⁸.

2.3.2 La sentencia del FONAVI

El 03 de setiembre de 2007, el Tribunal Constitucional declara **fundadas las demandas de amparo** contra las resoluciones del Jurado Nacional de Elecciones que deniegan la solicitud de referéndum vinculada con el proyecto de ley que dio origen a la Ley 27677, Ley de Uso de los Recursos de Liquidación del FONAVI, de conformidad con lo establecido en los artículos 16 y 41 de la Ley 26300, Ley de los Derechos de Participación y Control Ciudadanos (expedientes 01078-2007-PA/TC y 03283-2007-PA/TC).

Las demandas de amparo se interponen contra las resoluciones del Jurado Nacional de Elecciones que denegaron la convocatoria a referéndum por considerar, amparándose en el artículo 32 de la Constitución, que en ningún caso procede referéndum sobre materia tributaria, y que dado que el FONAVI es materia tributaria, el pedido resultaba improcedente.

Al margen de otras consideraciones que no son materia de este trabajo, el Tribunal Constitucional analiza la naturaleza jurídica de la contribución al FONAVI por el período comprendido entre el 01 de julio de 1979 y el 31 de agosto de 1998 para llegar a la conclusión de que por el referido período, la denominada contribución al FONAVI

³⁶ Para Gualiani Fonrouge, el principio de igualdad se refiere a la necesidad de asegurar el mismo tratamiento a quienes se encuentran en análogas situaciones, de modo que no constituye regla férrea porque permite la formación de distingos o categorías, siempre que éstas sean razonables, con exclusión de toda discriminación arbitraria, injusta u hostil contra determinadas personas o categorías de personas. (p. 338) De otro lado, al referirse a la no confiscación, Gualiani Fonrouge cita a la Corte Suprema de Justicia argentina, la cual establece que los tributos no pueden absorber una parte sustancial de la propiedad o de la renta. GIULIANI FONROUGE, Carlos M. Op. cit. p. 338 y siguientes.

³⁷ CASÁS, José Osvaldo. “Principios Jurídicos de la Tributación”. En: García Belsunce, Horacio (Director). “Tratado de Tributación”. Tomo I. Derecho Tributario. Volumen I. Buenos Aires: Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo Desalma. 2003. pp. 314 y siguientes.

³⁸ Ibidem.

no tuvo naturaleza tributaria y, en tal virtud, el destino de los fondos puede ser materia de referéndum.

Sobre la naturaleza jurídica de la denominada contribución al FONAVI, el Tribunal Constitucional concluye que se trata de un fondo creado para los trabajadores en el Banco de la Vivienda del Perú, para que en forma progresiva accedan a su vivienda; que se trata de un fondo administrado por el aludido Banco; y que el destino de los fondos no es la realización de una actividad estatal sino más bien la realización de obras de carácter privado. Por último, descarta la naturaleza tributaria en el hecho que no se cumple con el principio de reserva de ley por cuanto la ley no ha dicho expresamente que se trata de un tributo y, de acuerdo con el artículo 74 de la Constitución, esa mención debe ser expresa.

Antes de entrar al análisis crítico de la posición del Tribunal Constitucional, vamos a procurar entenderla, y para ello dividiremos en dos sus argumentos. Primero nos enfocaremos en los argumentos que tienen incidencia en la sustancia del FONAVI, esto es, los vinculados con la naturaleza misma del ingreso, para luego tratar los argumentos vinculados con la forma del FONAVI, es decir, con la fórmula legislativa adoptada para la creación de la denominada contribución, según si ésta ha cumplido o no con el principio de reserva de ley.

En cuanto a la sustancia se refiere, el primer tema a dilucidar es si para el Tribunal Constitucional estamos ante un ingreso de carácter público o privado, lo que no queda claro puesto que si bien afirma que el ingreso constituye un fondo o intangible nutrido con las entregas de dinero forzosa (de trabajadores y empleadores) para que sea administrado por el Banco de la Vivienda, señala que dicha entidad es "...diferente al Estado...", con lo cual deja entrever que estamos

ante un ingreso parafiscal³⁹, esto es, un ingreso forzoso a favor de una entidad no estatal. Bajo esta consideración tendríamos que el ingreso no califica como público y que su destino tampoco lo sería, en razón a que se destina a obras privadas de vivienda. Para completar su argumento, siguiendo la línea de pensamiento planteada, como el ingreso lo administra el Banco de la Vivienda a título de gestor, en términos financieros el intangible constituido por el fondo se registraría como una cuenta sujeta a rendición de cuentas, a favor de los acreedores que son los fonavistas. Así, el fondo sería un crédito a favor de los fonavistas manejado por el Banco, respecto del cual existe expectativa (derecho a su favor) que sería satisfecha a través de la construcción y posterior entrega de viviendas.

Detengámonos un momento en esa posición del Tribunal Constitucional y limitemos nuestro análisis primero a la naturaleza pública o privada del desembolso a cargo de los trabajadores⁴⁰ demandantes, respecto del período en cuestión, esto es, entre 1979 y 1998. Coincidimos en que esta exacción constituye una entrega forzosa de dinero por parte de los trabajadores, pero de ninguna manera en el hecho que se trate de un ingreso privado. Muy por el contrario, se trata de un ingreso público por lo siguiente:

- (i) La entrega de dinero al Banco de Vivienda para que sea manejado como un fondo, no es una entrega a favor de una entidad **no** Estatal; muy por el contrario, es en favor de una entidad estatal⁴¹ adscrita al sector Economía y Finanzas y sometida a Derecho Público⁴². Adicionalmente, el manejo del fondo a cargo de dicho Banco fue temporal (entre el 1 de julio de 1979 y el 28 de mayo de 1992) puesto que a partir del 30 de mayo de 1992 se confirió dicha función al Ministerio de la Presidencia, evidentemente parte del Estado;

³⁹ Ataliba define a la parafiscalidad como la atribución por la ley, de capacidad para ser sujetos activos de tributos, que recaudan en beneficio de sus propias finalidades, personas diversas del Estado. En palabras del autor "son tributos parafiscales aquellos creados (evidentemente por ley) para ciertas personas distintas del Estado y recaudados por ellas mismas. Estas personas pueden ser públicas, autárquicas (...) o aun privadas, desde que tengan finalidades de utilidad pública. Son tributos parafiscales la tasa del peaje del DNER, la tasa de desagüe de los Departamentos de Aguas y Desagües, las tasas cobradas por las autarquías, los tributos destinados al Instituto Nacional de Provisión Social, Servicio Social de Comercio, Servicio Nacional de Aprendizaje Comercial, etc.". ATALIBA, *Op. cit.* pp. 215-216.

⁴⁰ Noté que no nos estamos pronunciando respecto de la contribución al FONAVI de los empleadores.

⁴¹ La Ley Orgánica del Banco de la Vivienda del Perú, Decreto Legislativo 203, establece en su artículo 1 que el Banco de la Vivienda del Perú es una "Empresa de Derecho Público dependiente del Sector Economía y Finanzas y Comercio que se crea como tal, con autonomía, económica y financiera".

⁴² El carácter de entidad estatal del Banco también se ve confirmado por el hecho que las leyes de Presupuesto de la República contenían disposiciones relativas a transferencias corrientes y de capital del Gobierno Central a Empresas Públicas entre las que se encuentra el Banco de la Vivienda del Perú, tal es el caso por ejemplo de la Ley de Presupuesto de la República para 1977, dada mediante Decreto Ley 21765, que en su artículo 9 contenía una disposición expresa en dicho sentido.

- (ii) El destino del fondo tuvo tres momentos claramente diferenciados⁴³: (a) construcción por parte del Estado de obras de infraestructura de vivienda que inicialmente serían de propiedad del Estado para luego ser transferidas a trabajadores, y otorgamiento de créditos para vivienda a favor de trabajadores⁴⁴; (b) obras de infraestructura sanitaria, electrificación de asentamientos, construcción de centros comunales, proyectos de destugurización, pavimentación y acondicionamiento de vías locales e interdistritales, y; (c) obras de infraestructura sanitaria, electrificación, construcción, ampliación y refacción de centros educativos, de salud, comunales y recreativos, proyectos de destugurización, pavimentación y acondicionamiento de vías nacionales y locales. De lo expuesto se concluye que en ningún momento ese destino fue la realización de una actividad privada, sino la realización de actividades estatales de diversa índole;
- (iii) No hay obligación de que el ingreso entregado por los trabajadores sea devuelto por el Estado, con lo cual no nos encontraríamos ante un empréstito forzoso, y;
- (iv) Aun cuando no constituye un elemento determinante de la naturaleza jurídica del ingreso a favor del Estado, debe indicarse que

si bien la administración de los fondos de la cuenta (su destino, por ejemplo) la efectúa dicho Banco y luego el Ministerio de la Presidencia, la administración del ingreso (esto es el control de cumplimiento de la obligación de cargo de los trabajadores: los cuales son la fiscalización, la determinación, la recaudación y la sanción) correspondió inicialmente al Fondo Nacional de Salud y Bienestar Social, a la Dirección General de Contribuciones y luego a la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria; todas ellas entidades administradoras de tributos del Gobierno Central.

Basta lo dicho para demostrar que el ingreso de la contribución al FONAVI es uno público y no uno privado. Pero calificado de público, ¿qué tipo de ingreso es? Siempre dentro del mismo espectro de la clase trabajadora como sujeto obligado⁴⁵ debemos indicar que los ingresos públicos⁴⁶ se clasifican en los tributarios, las sanciones, los derivados de la explotación del patrimonio estatal y los empréstitos⁴⁷. A primera vista quedan descartados varios pues esta entrega obligada de dinero:

- (i) no responde a la explotación de patrimonio alguno del Estado⁴⁸;
- (ii) no se trata sanción alguna, pues no proviene de acto ilícito⁴⁹;

⁴³ El destino referido en el acápite (a) estuvo vigente desde el 01 de julio de 1979 hasta el 29 de mayo de 1992; el destino señalado en el punto (b) del 30 de mayo de 1992 al 27 de abril de 1993 y del 01 de noviembre de 1993 al 31 de agosto de 1998, y; finalmente, el punto (c) estuvo vigente del 28 de abril de 1993 al 31 de octubre del mismo año.

⁴⁴ Destinos adicionales a los planteados para este primer momento fueron: (i) dedicar el 15% de la recaudación del FONAVI a la construcción, mantenimiento y reparación de obras de saneamiento, agua y desagüe y alcantarillado (vigente del 16 de diciembre de 1981 al 14 de diciembre de 1982), y; (ii) dedicar el 2% de su recaudación al financiamiento del Banco de Materiales (vigente del 16 de diciembre de 1981 al 29 de mayo de 1992).

⁴⁵ Cabe señalar que a partir del 01 de agosto de 1995, mediante la Ley 26504, el trabajador dejó de ser contribuyente del FONAVI para gravar únicamente al empleador, con lo cual el carácter de tributo —en su calidad de impuesto— de la contribución al FONAVI se vio reafirmado.

⁴⁶ Los ingresos públicos son los recursos que el Estado percibe y puede emplear en el logro de sus fines. Pueden dividirse en ingresos originarios e ingresos derivados. Para De la Garza, son ingresos originarios aquellos que tienen su origen en el propio patrimonio del Estado, como consecuencia de su explotación directa o indirecta, diferenciándose de los ingresos derivados, que son aquellos que el Estado recibe de los particulares; es decir, que no provienen de su propio patrimonio. DE LA GARZA, Sergio. Op. cit. pp. 102-103. Dicha clasificación puede complementarse con lo sostenido por Ferreiro Lapatza, quien afirma que los ingresos derivados son los que derivan del poder de coacción del Estado, en consecuencia, de Derecho Público, y son ingresos originarios, los que proceden del patrimonio territorial, industrial y comercial del Estado y que, perteneciendo desde su origen al Estado, éste obtiene en forma similar a como podría hacerlo un particular, consecuentemente, ingresos de Derecho Privado. FERREIRO LAPATZA, José Juan. Op. cit. pp. 102-103.

⁴⁷ Descartamos los ingresos públicos percibidos por el Estado a título gratuito.

⁴⁸ Los ingresos derivados de la explotación del patrimonio del Estado son los que, siguiendo a Villegas, “no se afectan al uso de todos los habitantes sino al de determinadas personas vinculadas a ellos por su adquisición, locación, administración, concesión u otra contratación. Se trata de bienes, por tanto, que son generalmente enajenables y prescriptibles”. VILLEGAS, Héctor. Op. cit. p. 55.

⁴⁹ La diferencia primordial entre uno y otro es que mientras las sanciones constituyen obligaciones legales consecuencia de acciones ilícitas, los tributos son obligaciones *ex lege* que tienen por supuesto de hecho actividades estatales y de particulares de otro carácter. Así, para Villegas las sanciones “son prestaciones pecuniarias coactivamente exigidas a los particulares para reprimir acciones ilícitas, para resarcir el daño a la colectividad que significa el impedimento o la turbación en la acción estatal destinada a satisfacer las necesidades públicas y para intimidar a los trasgresores a los fines de que no cometan nuevas infracciones sancionables”. VILLEGAS, Héctor. Op. cit. p. 62.

Dichos ingresos se diferencian de los tributos debido a que tienen carácter retributivo y contraprestativo, cuya causa es la explotación del patrimonio estatal asignado al particular. Muy por el contrario, los tributos constituyen apropiaciones legítimas del patrimonio de los particulares cuya exclusiva causa es la potestad tributaria impuesta por ley.

(iii) no califica como empréstito desde que no existe la obligación que sea devuelto⁵⁰.

Dicho lo anterior, resta por definir si por el citado período entre 1979 y 1998, la denominada contribución al FONAVI reviste o no naturaleza tributaria, para lo cual previamente definiremos sus características. Empero, en forma previa a ese análisis cabe resaltar que paradójicamente el Tribunal Constitucional, con anterioridad a la emisión de la sentencia materia de comentario, ya haya emitido pronunciamiento a favor del carácter tributario de la contribución al FONAVI, al establecer en la sentencia recaída en el Expediente 001-1999-AI/TC de 11 de mayo de 2001 lo siguiente:

“Siendo el FONAVI un tributo destinado a fines predeterminados, el Estado no sólo debió disponer que las recuperaciones que se deriven de la aplicación de las normas cuestionadas, así como la recaudación de los montos pendientes de pago del mismo, constituirán recursos del Fondo MI VIVIENDA o del banco de Materiales, sino, además, debió establecer que el fondo del referido tributo, que ya estaba en poder de la UTE-FONAVI al momento de la vigencia de las normas cuestionadas, también pase a formar parte del Fondo MI VIVIENDA o del Banco de Materiales (...)”.

En nuestra opinión, la llamada contribución al FONAVI de cargo de los trabajadores: (i) es una obligación cuya prestación consiste en la entrega de dinero –en propiedad– a favor de las arcas públicas; (ii) es de cargo de la clase trabajadora; (iii) inicialmente el Estado estaba en la obligación de realizar actividades consistentes en la ejecución de programas de vivienda que beneficien al sector aportante y a otorgarles créditos, para posteriormente estar destinada a otras actividades com-

pletamente desvinculadas y que no beneficiaban directamente a la clase trabajadora; (iv) es creada por ley, y; (v) se calcula sobre la remuneración del trabajador.

De hecho, las características antes señaladas confirman que la denominada contribución reviste las características de un tributo⁵¹, puesto que:

- (i) se trata de una obligación *ex lege*, en la medida que surge como consecuencia de la ocurrencia de un supuesto de hecho previsto en la norma, cual es la realización de una actividad estatal consistente en cubrir las necesidades de vivienda y créditos para ese fin a favor de la clase trabajadora (supuesto de contribución), o, la realización de una actividad económica del trabajador, cual es la generación de renta (supuesto de impuesto) ahí en el período donde la actividad estatal se desvincula del sector trabajador;
- (ii) la referida obligación tiene por objeto una prestación en dinero, calculada sobre un porcentaje de la remuneración del trabajador, y;
- (iii) que atiende al principio de capacidad contributiva, en la medida que tiene sus límites en el beneficio que eventualmente confiera la actividad estatal a la clase trabajadora o en un porcentaje que guarda relación con la renta del trabajador.

Por último, completando los otros elementos esenciales que corroboran su naturaleza tributaria, debemos señalar que su creación por ley se produce en ejercicio del *ius imperium* del Estado, siendo pasible de ejecución coactiva⁵² y que su destino sirve para la satisfacción de necesidades públicas.

⁵⁰ Para De Juano, el empréstito forzoso constituye una requisición de dinero fijada unilateralmente por los Estados con la obligación de reembolsar y pagar un interés, lo que no debe confundirse con los ingresos tributarios, “donde la entrega se hace con carácter definitivo y sin obligación de reintegrar o reembolsar”. Para establecer la diferencia con el tributo, el citado autor agrega que “en el empréstito forzoso el Estado no confisca sino que aprovecha el préstamo que el mismo dispone sea realizado, pero sobre el cual debe devolver el capital, pagar el servicio y satisfacer el interés”. DE JUANO, Manuel. “Curso de Finanzas y Derecho Tributario”. Segunda Edición. Tomo III. Política Fiscal – Crédito – Moneda – Finanzas Locales y de Guerra Presupuesto. Rosario: Ediciones Molachino. 1972. pp. 125-126.

En consecuencia, la diferencia fundamental radica en el hecho que en los empréstitos forzosos no hay una entrega definitiva de recursos a favor del Estado (traslativa de dominio), mientras que en los tributos sí la hay.

⁵¹ En concordancia con lo expuesto, el Tribunal Fiscal, a través de su jurisprudencia, ha reconocido la naturaleza tributaria de la contribución al FONAVI, señalando en la Resolución 7243-2 del 08 de mayo de 1995, correspondiente al FONAVI cuenta propia de los meses de enero a abril de 1994 que “(...) el distinto efecto económico financiero que puede tener para el empleador o para el trabajador, la contribución en referencia, no conlleva a que el Tribunal Fiscal pueda declarar que la naturaleza jurídica de un tributo cambie según de quien se trate, esto es, que sea impuesto para el empleador y contribución para el trabajador (...)” (el subrayado es nuestro).

Del mismo modo, nuestro derecho positivo reconoce su naturaleza tributaria cuando el propio Decreto Legislativo 771, Ley Marco del Sistema Tributario Nacional, del 31 de diciembre de 1993, señala en su artículo 2 (en el rubro denominado “para otros fines”) que dicho Sistema se encuentra conformado, entre otros, por la contribución al FONAVI.

⁵² Desde su creación, es un ingreso que está investido con todas las atribuciones que tiene la administración de un ingreso de naturaleza tributaria, conforme surge del artículo 15 del Decreto Ley 22591.

Definida la naturaleza tributaria de la denominada contribución al FONAVI, debemos distinguir dos escenarios claramente diferenciados: (i) cuando la contribución de cargo de los trabajadores obligaba al Estado a procurarles un beneficio consistente en la ejecución de programas de vivienda y otorgamiento de préstamos, esto es, por el período comprendido entre el 01 de julio de 1979 y el 29 de mayo de 1992, y; (ii) cuando ya no había obligación del Estado, esto es, por el período que va del 30 de mayo de 1992 al 31 de agosto de 1998.

En el primer caso, estaríamos ante un tributo en su especie contribución por servicio; mientras que en el segundo, estaríamos ante un impuesto⁵³.

Los autores clásicos nos recuerdan que contribución es la especie del género tributo cuyo hecho generador está dado por una actividad estatal que beneficia de manera mediata e indirecta al sector que lo sufraga, considerándose como límite de gravamen el beneficio o ventaja que reciben como consecuencia de la actividad Estatal, la que podría ser un servicio público⁵⁴. En el caso de la contribución al FONAVI en su primer escenario tenemos

que se trata de una obligación de entrega de dinero a favor del Estado cuya fuente es la Ley, que el Estado impone en uso de su Poder de Imperio con el propósito de procurar una ventaja o beneficio a favor de la clase trabajadora consistente en la satisfacción de vivienda. Sin embargo, es importante advertir que la calificación del FONAVI como contribución se dificulta en la medición del beneficio que procura al contribuyente, en razón al esquema utilizado por el Estado, según el cual, se le brinda al citado contribuyente un beneficio "potencial" que le permite un posible acceso a vivienda, pero que no lo garantiza.

Se perjudica la naturaleza de contribución y se convierte en impuesto desde que la actividad que despliega el Estado se desconecta del sector que lo sufraga. En otras palabras, el nexo causal de la obligación, cual es la actividad estatal que de modo mediato beneficia al sector trabajador, no puede ser apreciado. Por ejemplo, cuando ese Estado construye centros educativos con la denominada contribución, máxime si en nuestro ordenamiento el monto total a recaudar por concepto de dicho tributo no puede exceder del costo de la actividad desplegada por el Estado⁵⁵. Si el nexo

⁵³ No perjudica su naturaleza de contribución, los destinos adicionales a que se contrae la Nota al pie 45 referidos a actividades de saneamiento y financiamiento del Banco de Materiales, en razón a que los mismos se dieron dentro del marco del artículo 17, el cual establecía como fin primordial que el aporte al FONAVI se destinara a la construcción de viviendas para ser alquiladas o vendidas a los trabajadores aportantes o para financiarlos con dicho propósito. Por ello, los destinos adicionales debían vincularse con el citado fin primordial.

⁵⁴ Sobre el presupuesto de hecho y el destino de la contribución, Valdés Costa sostiene que el primero "está constituido por la actividad del Estado realizada con fines generales, que simultáneamente proporciona una ventaja particular al contribuyente; el destino es necesaria y exclusivamente el financiamiento de esa actividad. Estos elementos adicionales a los propios del tributo como género, significan indirectamente una doble limitación de la cuantía del tributo; este no puede superar ni la ventaja obtenida por el contribuyente, ni el costo de la actividad estatal cuyo funcionamiento constituye el presupuesto de la obligación." Agrega que "(L)as notas particulares de este tributo se dan con características variables en los dos tipos de presupuestos de hecho más frecuentes: la construcción de obras públicas y el funcionamiento de servicios públicos". Finalmente, señala que "es esencial que el producto de las contribuciones especiales esté destinado exclusivamente al financiamiento de la actividad estatal cuyo financiamiento constituye el presupuesto de hecho de la obligación. Al igual que en la tasa no se concibe una "contribución" con un destino ajeno a esa actividad. La única razón de ser de esta categoría tributaria es la vinculación jurídicamente necesaria, entre actividad estatal que produce una ventaja y la prestación correlativa del particular beneficiado. Es por eso y para eso por lo que se le exige un tributo especial: si no fuera así, es decir, si se le reclamara solamente por la existencia de una ventaja, el tributo no constituiría una categoría autónoma ya que quedaría subsumido en la categoría de los impuestos al mayor valor". VALDÉS COSTA, Ramón. Op. cit. pp. 179-186.

Para Villegas, "(L)as contribuciones especiales son los tributos debidos en razón de beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras o gastos públicos o de especiales actividades del Estado. (...) el beneficio opera como realidad verificada jurídicamente pero no tácticamente. En otras palabras: es irrelevante que el obligado obtenga o no, en el caso concreto, el beneficio, en el sentido de ver efectivamente acrecentado su patrimonio y en consecuencia su capacidad de pago". VILLEGAS, Héctor. Op. cit. pp. 104 y 105.

Por su parte, De la Garza sostiene que "la contribución especial es la prestación en dinero, legalmente obligatoria, a cargo de aquellas personas que reciben un beneficio particular producido por la ejecución de una obra pública, o que provocan un gasto público especial con motivo de la realización de un actividad determinada, generalmente económica". DE LA GARZA. Op. cit. p. 328.

Ferreiro Lapatza expone que "En ciertos casos, la Administración Pública realiza una actividad dirigida directa e indirectamente a satisfacer una necesidad pública, colectiva, de comunidad considerada como un todo, pero por un efecto reflejo, indirectamente, sin que sea un objetivo buscado, la actuación favorece más, en forma que puede ser, al menos aproximadamente, medido y valorado el beneficio, a determinados sujetos. A estos sujetos puede exigírseles una contribución especial". FERREIRO LAPATZA. Op. cit. p. 345.

Dino Jarach señala que "Con este nombre y otros equivalentes en distintos países e idiomas, se reconocen tributos que la ley establece sobre los dueños de inmuebles que experimentan un incremento de su valor como consecuencia de una obra pública construida por el Estado u otras entidades públicas territoriales.

Algunos autores comprenden bajo el mismo rótulo tributos pagados por determinados grupos de población que están o estarán beneficiados por servicios estatales, como los de la seguridad o previsión social. JARACH, Dino. Op. cit. p. 241.

Finalmente, para Giuliani Fonrouge la contribución es una "prestación obligatoria debida en razón de beneficios individuales o de grupos sociales, derivados de la realización de obras públicas o de especiales actividades del Estado." GIULIANI FONROUGE, Carlos M. Op. cit. pp. 295 y 296

⁵⁵ A partir del 01 de abril de 1992, la Norma II del Título Preliminar del Código Tributario restringe el uso de lo recaudado por contribuciones a sufragar la actividad estatal para la que fue creada.

causal deja de ser una actividad del Estado directa o indirectamente vinculada con el contribuyente, el único otro nexo causal habilitante lo sería una actividad desplegada por el propio particular, hecho susceptible de la creación de impuestos –lo que en este caso sería la generación de renta del trabajador: la remuneración–⁵⁶.

De otro lado, en cuanto a la forma de creación de la contribución al FONAVI, causa suma extrañeza que el Tribunal Constitucional afirme que desde una perspectiva formal de cumplimiento de requisitos constitucionales no se haya cumplido con el principio de reserva de ley, debido a que su ley de creación no manifestó la voluntad de crear un tributo, ya que en dicha ley se manifiesta la voluntad de crear una contribución. Por tanto, a criterio del Tribunal Constitucional, debe entenderse entonces que cuando el Decreto Ley 22591 crea la **contribución** al FONAVI no está expresando la voluntad de crear un tributo, entonces esa referencia al término “contribución” ¿no corresponde a una especie del género tributo? Es extraño también que el Tribunal Constitucional señale que el aporte al FONAVI, no siendo tributo, “(...) tampoco puede considerarse como una contribución (...)”.

El Tribunal Constitucional expone que el aporte de los trabajadores al FONAVI “(...) tampoco puede considerarse como una contribución (...)” y en otra parte de la sentencia afirma que los aportes “(...) no cumplen con los principios constitucionales tributarios, no constituyen un tributo y no son tampoco impuestos (...)”. Si no entendemos erróneamente el dicho del Tribunal, éste considera por un lado que los aportes no constituyen tributo y, de otro, que tampoco se tratan de contribuciones o de impuestos. ¿Ello significaría acaso que la calificación de contribución o de impuesto siendo especies del género tributo, no suponen la previa categorización dentro de ese género?

De hecho, el *nomen iuris* no determina la naturaleza de las figuras jurídicas y ésta se encuentra dilucidada en los párrafos precedentes, demostrando que en el caso del aporte al FONAVI el término contribución sí coincide, en una primera etapa, con la esencia de la exacción para luego, en una segunda etapa, convertirse en un impuesto. Pero ¿qué quiere decir el Tribunal

Constitucional cuando afirma que no se cumple con el principio de reserva de ley al no haberse hecho expresa mención a la palabra “tributo”? ¿O es que para el Tribunal sí podríamos encontrar ante una contribución o impuesto pero no ante un tributo y, por tanto, ante la ausencia del ejercicio de poder tributario? Ello sería algo así como afirmar que la sangre siendo roja podría no tener color, lo que evidentemente se presta a confusión. En el caso concreto, el género “color” sería la naturaleza tributaria, y el color específico, el “rojo”, la especie de tributo (impuesto, tasa o contribución). Si el Tribunal afirma que la contribución al FONAVI no tiene naturaleza tributaria, siguiendo nuestro ejemplo, “que la sangre es incolora”, se presta a confusión al señalar que tampoco es un impuesto o una contribución, es decir, que la sangre “siendo incolora, no es roja”, lo que constituye un desacierto más en las recientes sentencias emitidas por el Tribunal Constitucional relativas al FONAVI.

CONCLUSIONES

- (i) En líneas generales, el Tribunal Constitucional, a través de sus sentencias, ha instruido al legislador y al aplicador del Derecho Tributario Peruano con un marco que permite calificar al tributo y a los elementos que lo conforman, que concuerdan con lo establecido por la doctrina internacional y el ordenamiento jurídico nacional, logrando así consolidar la seguridad jurídica.
- (ii) En reiterada jurisprudencia, el Tribunal Constitucional afirma que el derecho positivo peruano adolece de una definición de tributo, lo cual es correcto, desde que la fórmula utilizada por el legislador, empezando por la Constitución Política, es partir de un concepto no explícito de tributo, adoptar en forma explícita la clasificación tripartita que divide a los tributos en impuestos, contribuciones y tasas y definir tales especies. Así las cosas, para nuestro ordenamiento positivo la definición de tributo se determina en función de los elementos comunes a las tres especies del género tributo.
- (iii) La jurisprudencia del Tribunal Constitucional establece que el tributo es una obligación ex

⁵⁶ El Tribunal, en su Resolución 523-4-97, de observancia obligatoria, emitida el 16 de mayo de 1997, ratifica, en cuanto al empleador se refiere, que la esencia de la llamada “contribución” al FONAVI corresponde a la naturaleza de un impuesto y no de una contribución, pronunciamiento referido a los periodos de enero a diciembre de 1994 y de enero a mayo de 1995 de dicho tributo.

lege cuyo objeto es una prestación, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en ejercicio de su *ius imperium*, que atiende al principio de capacidad contributiva y que se destina al cumplimiento de sus fines, distinta a una sanción por acto ilícito.

- (iv) El Tribunal Constitucional define al principio de reserva de ley como uno relativo, al señalar que el instrumento normativo idóneo para la creación del tributo debe regular los elementos esenciales y determinantes para reconocer al tributo como tal, de modo que todo aquello adicional puede ser delegado para su regulación a la norma reglamentaria en términos de complementariedad pero no de modo independiente.
- (v) El Tribunal Constitucional califica a la capacidad contributiva y al principio de no confiscatoriedad como “conceptos jurídicos indeterminados”, sin perjuicio de lo cual establece que su contenido puede ser delineado constitucionalmente.

En cuanto a la capacidad contributiva, establece que el derecho de igualdad o, lo que es lo mismo, el principio de capacidad contributiva, garantiza que el reparto de los tributos ha de realizarse de forma tal que se trate igual a los iguales y desigual a los desiguales, por lo que las cargas tributarias han de recaer, en principio, donde exista riqueza que pueda ser gravada.

En cuanto a la confiscatoriedad, distingue dos aproximaciones al concepto. La primera aproximación es la de confiscación en función a las circunstancias particulares del obligado en quien recae el tributo. La segunda es la confiscación en función a las características de la ley misma, caso en el cual la afectación tendría que producirse en los elementos sustanciales del tributo y particularmente en cuanto a la materia imponible y la alícuota. Sobre estas dos aproximaciones concluye que habrá confiscatoriedad cuando se exceda el límite que razonablemente puede admitirse como justificado en un régimen en el que se ha garantizado constitucionalmente el derecho subjetivo a la propiedad.

- (vi) El Tribunal Constitucional no ha ensayado una diferenciación de los conceptos de capacidad contributiva y no confiscatoriedad, limitándose a señalar la estrecha conexión entre ambos conceptos. En nuestra opinión, la capacidad contributiva atiende a la igualdad

vertical y, por tanto, a que tributen igual los iguales y desigual los desiguales, en función a criterios de proporcionalidad, uniformidad y progresividad; mientras que la confiscatoriedad se manifiesta en tributos que por su magnitud de afectación (cuantitativa) o ante la ausencia de la potestad de gravar (inexistencia de poder tributario) constituyen una apropiación ilegítima de la propiedad del sujeto. En consecuencia, mientras un tributo que atenta contra la capacidad contributiva podría no ser confiscatorio, necesariamente uno que afecte confiscatoriedad vulnerará capacidad contributiva.

- (vii) La sentencia recaída en la acción de inconstitucionalidad contra las leyes que crean el ITF establece que se trata de un tributo que grava el capital (y no la mera transferencia de fondos) y, sustentándose en lo reducido de la tasa del referido impuesto, concluye que no hay confiscatoriedad.
- (viii) En nuestra opinión, la confiscación del ITF en abstracto es evidente, por cuanto el aspecto material del tributo, cual es la transferencia de fondos, no puede estar comprendida en la materia tributaria, esto es, no es posible ejercerse poder tributario sobre la “circulación de capital”, lo que convierte a la exacción en una apropiación estatal ilegítima.

Adicionalmente, consideramos que el ITF también atenta contra la capacidad contributiva en la medida que, aún cuando se trate de un impuesto que grava el capital –siguiendo la misma línea de pensamiento del Tribunal–, la técnica legislativa utilizada no diferencia ni distingue en razón a los distintos capitales de los sujetos, lo que trae como consecuencia que quien tenga enormes capitales tribute exactamente igual de aquéllos que no los tienen.

- (ix) Las sentencias recaídas en las demandas de amparo contra las resoluciones del Jurado Nacional de Elecciones que deniegan la solicitud de referéndum vinculada con el proyecto de ley que dio origen a la Ley 27677, Ley de Uso de los recursos de liquidación del FONAVI, concluyen que el aporte al FONAVI no comparte naturaleza tributaria al tratarse de un fondo creado para los trabajadores en el Banco de la Vivienda del Perú para que en forma progresiva accedan a vivienda; ser administrado por una entidad no estatal, el Banco; y tener por destino la realización de

Fernando Zuzunaga del Pino
Sergio Vega León Cabrera

obras de carácter privado y no la realización de una actividad estatal. Por último, descarta la naturaleza tributaria en el hecho que no se cumple con el principio de reserva de ley, por cuanto la ley no ha dicho expresamente que se trata de un tributo y, de acuerdo con el artículo 74 de la Constitución, esa mención debe ser expresa.

- (x) En nuestra opinión, consideramos que la contribución al FONAVI de cargo de los trabajadores, por el período comprendido entre el 01 de julio de 1979 y el 31 de agosto de 1998 constituye un ingreso público del tipo tributo por lo siguiente:
- Se trata de una obligación *ex lege*, en la medida que surge como consecuencia de la ocurrencia de un supuesto de hecho previsto en la norma, cual es la realización de una actividad estatal consistente en satisfacer de vivienda a la clase trabajadora (supuesto de contribución, entre el 01 de julio de 1979 y el 29 de mayo de 1992), o la realización de una actividad económica del trabajador, cual es la generación de renta (supuesto de impuesto, entre el 30 de mayo de 1992 y el 31 de agosto de 1998), donde la actividad estatal se desvincula del sector trabajador.
 - La referida obligación tiene por objeto una prestación en dinero, calculada sobre un

porcentaje de la remuneración del trabajador.

- Atiende al principio de capacidad contributiva, en la medida que tiene sus límites en el beneficio que eventualmente confiera la actividad estatal a la clase trabajadora o en un porcentaje que guarda relación con la renta del trabajador.
- Su creación por ley se realiza en ejercicio del *ius imperium* del Estado, siendo pasible de ejecución coactiva.
- Su destino sirve para la satisfacción de necesidades públicas.

Confirmada su naturaleza tributaria, es importante distinguir dos escenarios claramente diferenciados: (i) el primero entre el 01 de julio de 1979 y el 29 de mayo de 1992, período en el cual la contribución de cargo de los trabajadores obligaba al Estado a procurarles un beneficio consistente en la ejecución de programas de vivienda y otorgamiento de préstamos, lo que confirmaba su carácter de contribución, y; (ii) uno segundo entre el 30 de mayo de 1992 y el 31 de agosto de 1998, durante el cual no había obligación del Estado a la realización de una actividad estatal que en forma mediata benefició a la clase trabajadora, período en el cual la denominada contribución califica como de impuesto.