

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL PERÚ

ESCUELA DE POSGRADO



**«ANÁLISIS DE LA DEFINICIÓN DEL CONCEPTO DE TRIBUTO EN LA
JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PERUANO A RAÍZ
DEL CASO “FONAVI”»**

**TRABAJO DE INVESTIGACIÓN PARA OPTAR EL GRADO ACADÉMICO DE
MAGÍSTER EN DERECHO DE LA EMPRESA**

AUTOR:

CARLOS ALBERTO FERNÁNDEZ VELEZ

ASESORA:

RENÉE ANTONIETA VILLAGRA CAYAMANA

LIMA, PERÚ

MARZO, 2020

RESUMEN EJECUTIVO

El caso de la devolución de los aportes hechos al FONAVI (Exp. No. 03283-2007-PA/TC) consistió un hito sin precedente en la historia electoral reciente del Perú (2010) pues involucró la aprobación de un proyecto de ley de iniciativa ciudadana a través del mecanismo del referéndum. Sin embargo, para llegar a dicho evento, los promotores de dicha iniciativa tuvieron que afrontar una controversia contra la autoridad electoral, el Jurado Nacional de Elecciones del Perú, a fin de determinar si su propuesta se encontraba acorde a la Constitución del país. Para ello, el TC tuvo que esclarecer la naturaleza de la contribución al FONAVI para determinar si este se trataba en verdad de un tributo o no a fin de establecer la procedencia de su devolución si tal concepto no era tributario.

A pesar de la carencia de elementos que explícitamente permitan identificar a un tributo como tal, el TC tuvo que razonar en base a qué elementos son los que lo caracterizan y que tal razonamiento sea acorde con el orden constitucional. Para ello, en su sentencia expuso por qué la contribución al FONAVI no podría tener materia tributaria.

En el presente trabajo se pretende realizar una exposición de tales elementos y su justificación para vincular una obligación pública como de naturaleza tributaria o no. Por ello, se expondrán los fundamentos del Derecho Constitucional Tributario y parámetro de interpretación del TC

ABSTRACT

The case of the refund of the contributions done to FONAVI (STC No. 03283-2007-PA/TC) was an unprecedented event which left a landmark in the recent history of Peru (2010) as it involved the approval of a Bill sponsored by the people through the means of a referendum. Nonetheless, to arrive to that event, the sponsors of such initiative had to deal a controversy against the electoral authority, the National Elections Jury (“Jurado Nacional de Elecciones”) of Peru in order to settle if their proposal was in line with the country’s Constitution. For such reason, the Constitutional Court had to clarify the nature of contributions to FONAVI to determine if it was indeed a tribute or not in order to proceed with its return if it was not of tax nature.

Although the lack of elements that may explicitly allow identifying a tax matter as such, the Constitutional Court had to reason into which elements are those that characterize it

and that such train of thought is aligned with constitutional order. For such reason, on its sentence it exposed why such contribution could not be of tax nature.



Palabras clave:

Constitucionalización del concepto tributo, aportes al FONAVI, interpretación constitucional, Poder Legislativo, principios tributarios.

Keywords:

Constitutionalization of Taxes, FONAVI contributions, legal nature of tax, constitutional interpretation, Legislative branch, Tax principles.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN.....	6
CAPÍTULO 1.- APROXIMACIÓN DEL PROBLEMA.....	7
1.1 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.....	7
1.2 RESEÑA DEL CASO FONAVI.....	9
CAPÍTULO 2.- DISCUSIÓN	19
2.1 ENFOQUE DEL PROBLEMA	19
2.2 DESARROLLO DEL DERECHO CONSTITUCIONAL – TRIBUTARIO MODERNO.....	19
2.2.1. DERECHO CONSTITUCIONAL.....	20
2.2.2 DERECHO TRIBUTARIO	22
2.2.3. DERECHO CONSTITUCIONAL - TRIBUTARIO.....	23
2.3. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES - TRIBUTARIOS	26
2.3.1. PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY.....	27
2.3.2. PRINCIPIO DE IGUALDAD	29
2.3.3. PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD.....	32
2.3.4. PRINCIPIO DE COMPETENCIA PRESUPUESTARIA	37
2.3.5. PRINCIPIO DE RESPETO A LOS DERECHOS FUNDAMENTALES.....	38
2.4 CONSIDERACIÓN SOBRE EL TÉRMINO “TRIBUTO”	39
2.5 LA TRASCENDENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL EN LA APROXIMACIÓN DEL PROBLEMA	41
2.6 INTERPRETACIÓN CONSTITUCIONAL.....	43
2.6.1 PRINCIPIOS DE LA INTERPRETACIÓN CONSTITUCIONAL	44
2.6.2. METODOS DE INTERPRETACIÓN CONSTITUCIONAL.....	47
2.7 ARGUMENTACIÓN DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PARA EL “CASO FONAVI”	50
2.7.1 EL DECRETO LEY 22591 Y EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD.....	50
2.7.2 LA ADMINISTRACIÓN DEL FONAVI Y EL PRINCIPIO DE COMPETENCIA PRESUPUESTARIA.....	53
2.7.3 EL FONAVI Y SU CONFISCATORIEDAD	55
2.7.4. EL TRIBUTO FRENTE A LA MULTA	56
CAPÍTULO 3.- CONCLUSIONES	59
BIBLIOGRAFÍA.....	61

ABREVIATURAS

- **Art:** Artículo
- **ANFPP:** Asociación Nacional de Fonavistas de los Pueblos del Perú
- **Const. :** Constitución
- **CIAT:** Centro Interamericano de Administraciones Tributarias
- **D.L.:** Decreto Ley
- **D. Leg.:** Decreto Legislativo
- **EP:** Ejército del Perú
- **FONAVI:** Fondo Nacional de Vivienda
- **Fonavista:** Aportante al FONAVI
- **JNE:** Jurado Nacional de Elecciones
- **Lit.:** Literal
- **MEF:** Ministerio de Economía y Finanzas
- **Núm.:** Numeral
- **STC:** Sentencia del Tribunal Constitucional
- **TC:** Tribunal Constitucional

INTRODUCCIÓN

De manera preliminar, debe reconocerse que la labor del jurista es la de interpretar. Aplicar Derecho es interpretar la aplicación de la norma jurídica por muy aparente, ambigua u obscura que esta parezca. El sentido de la norma es muy relevante para el correcto funcionamiento de la sociedad, máxime si se trata de una que contiene fenómenos relevantes para el bien común. Uno de estos fenómenos se manifiesta en la constitución del Derecho Tributario; pues crea derechos y obligaciones entre el Estado y el ciudadano.

Debe reconocerse que, a pesar del esfuerzo de clasificar y definir el sistema tributario a partir del Código Tributario, el ordenamiento jurídico peruano no cuenta con una definición propia para el término "*tributo*". Por ello, en el presente trabajo se planteará una definición de tal fenómeno a través de sus principales características. Debido a que es históricamente conocido el proceso de referéndum que conllevó a la aprobación de la devolución de los aportes al FONAVI por parte del pueblo, se propone una concepción del término "tributo" consistente en que este es una norma en la cual se establece una obligación de dar dineraria en la cual el deudor es el contribuyente y el acreedor es el Estado, el cual se encuentra, a su turno, obligado a recaudar y administrar las exacciones a través de agencias administrativas de naturaleza pública para los fines que son propios de este.

La relevancia de llegar a una definición adecuada para este problema consiste en que la respuesta a tal interrogante va a ser un aporte al momento de plantear una controversia respecto de las obligaciones que el Estado crea. Mantener tal duda nos llevaría a cuestionar cuál sería el marco normativo aplicable; es decir, si para resolver tal controversia resultaría de aplicación el Código Tributario en caso de ser efectivamente un tributo o; si otra norma especial sería la de efectiva aplicación. Por otro lado, se podría poner en tela de juicio cuál sería el organismo competente de dilucidar su naturaleza y determinar su exigibilidad: el Tribunal Fiscal, si es que efectivamente el fenómeno es tributario; el Poder Judicial, si en su defecto es una obligación de pago de naturaleza civil en el marco de la actividad privada del Estado; el INDECOPI, en caso que se trate de alguna medida regulatoria o barrera burocrática o; el TC, como *última ratio* en caso que no se tengan suficientes elementos para conocer su naturaleza.

CAPÍTULO 1.- APROXIMACIÓN DEL PROBLEMA

1.1 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

El domingo 03 de octubre de 2010, en el marco de las elecciones regionales y municipales para gobiernos locales y regionales para el periodo 2011-2014, se realizó adicionalmente el referéndum para determinar la aprobación del Proyecto de Ley de Devolución del dinero del FONAVI a los trabajadores que contribuyeron al mismo. Dicho referéndum es un caso sin paragón en la historia del Derecho Peruano, al involucrar una controversia en torno a los límites que el texto constitucional impone al Derecho de Control y Participación Ciudadana (artículo 31° de la Const.) que tiene al Pueblo como titular del poder constituyente. Dicho planteamiento requería el esclarecimiento del límite impuesto por el artículo 32° de la Const.; puesto que el mismo establece que no pueden ser sometidas a referéndum “normas de carácter tributario”. Entonces, se estableció la controversia entre la ANFP, como representante de los fonavistas, y el JNE, como organismo constitucionalmente autónomo. La primera postura, sostenía que su propuesta de referéndum para aprobar una Ley para regular la devolución de los aportes al FONAVI se encontraba acorde con el marco constitucional, debido a que la contribución al fondo no era tributo alguno en base al destino del fondo. La segunda, consideró que a través de una interpretación literal del texto del D.L. 22591, el aporte al FONAVI era una “contribución” y la contribución es un tipo de tributo según el Código Tributario (Norma II).

Ahora bien, de una lectura atenta del Código Tributario¹, norma sustantiva y especializada del sistema tributario peruano, se advierte que, efectivamente, la Norma II realiza una clasificación del fenómeno “tributo” a través de sus especies: impuestos, contribuciones y tasas. No obstante, el propio texto de la norma reconoce sus limitaciones al establecer que aquello que describe son términos específicos, especies de tributos; no el término “tributo” en sí mismo.

“NORMA II: ÁMBITO DE APLICACIÓN

¹ Cuya norma base es el D.Leg. 816 y cuyo Texto Único Ordenado vigente es el Decreto Supremo 133-2013-EF

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

En ese sentido, se tiene entre tributo, impuesto, contribución y tasa existe una relación en la cual el primer término es el género y los tres últimos son especies del fenómeno. Debido al aparente vacío con el que cuenta el Código Tributario, podría considerarse que el concepto de tributo ha de encontrarse en otra norma del ordenamiento jurídico, o al menos tener la capacidad suficiente para inferir, interpretar dicho fenómeno a partir del texto de tal norma. Considerando que el Código Tributario es una ley de desarrollo constitucional², de acuerdo a la definición de la STC 047-2004-AI/TC³, cabe la posibilidad de recurrir a la Const. como fuente del Derecho nacional.

Si bien es cierto que la Const. no es sino un texto que establece los derechos y deberes de los ciudadanos, así como delimita las facultades del Estado; corresponde que las normas de rango infra constitucional desarrollen aquellos postulados propuestos por la Norma Fundamental. Este fenómeno se conoce como “desarrollo constitucional” debido a que toda normativa, en materia de su especialidad, no debe ser contraria a los ejes de la Constitución porque, al estar subordinada a esta, más bien, debe coadyuvar a que sus disposiciones particulares se encarguen de darle un sentido práctico a los términos abstractos de la norma constitucional. (García Toma, 2003, pág. 192)

Por otro lado, podemos encontrar que la lectura del texto constitucional no es suficiente para poder delimitar lo que es el fenómeno tributario. El primer párrafo del artículo 74° de la Const. se limita a realizar una breve descripción del proceso de creación normativa de un “tributo” (creación, modificación, derogación) a partir del Poder Legislativo o la delegación de sus facultades en el Ejecutivo. A continuación, el segundo, se otorga una autorización a los Gobiernos Regionales y Locales para que estos puedan disponer la

² Caso “74 congresistas de la República contra artículos 1°,2°, 3° y Primera y Segunda Disposición Final y Transitoria de la Ley 26285”. STC 005-2003-AI/TC. Fundamento 38 “*Con la expresión "Ley de desarrollo constitucional", la Octava Disposición Final y Transitoria de la Constitución no ha creado una categoría normativa especial entre las fuentes que tienen el rango de la ley. Tal expresión no alude a una categoría unitaria de fuentes, sino a una diversidad de ellas, que tienen como elemento común constituir un desarrollo de las materias previstas en diversos preceptos constitucionales, cuya reglamentación la Norma Suprema ha encargado al legislador. Forman parte de su contenido "natural" las denominadas leyes orgánicas, en tanto que mediante ellas se regula la estructura y funcionamiento de las entidades del Estado previstas en la Constitución, y de otras materias cuya regulación por ley orgánica está establecida en la Constitución; así como las leyes ordinarias como las que demandan los artículos 7° y 27° de la Constitución, por poner dos ejemplos, a las que se les ha encomendado la tarea de precisar los alcances de determinados derechos o instituciones constitucionalmente previstas.*”

³ Gobierno Regional de San Martín vs. Congreso de la República

aplicación de contribuciones o tasas dentro de su territorio; al mismo tiempo que se establece una limitación a la potestad tributaria del Estado mediante la observación de principios cuyo eje son la ley, la igualdad y los derechos fundamentales. Finalmente, se establecen excepciones a las leyes de presupuesto y a los decretos de urgencia, los cuales no pueden contener materia tributaria.

En tanto que el Código Tributario, norma con rango de ley, no hace sino describir cuáles son los tipos de tributos sin llegar a una definición, ya que sus principios provienen del texto constitucional, una aproximación al problema deberá ser abordada desde este último al tener primacía en el ordenamiento jurídico. Por ello, la controversia se planteó ante el TC, el cual tuvo el deber de otorgar elementos y argumentos que permitan diferenciar un fenómeno con carácter tributario respecto de aquel que no detenta tal naturaleza.

Mi hipótesis plantea que el “tributo” puede ser definido como un fenómeno mediante el cual el Estado puede recaudar los recursos de aquella persona que cumpla con cierto supuesto de hecho que la ley habilitante de tal recaudación prevea, sin que tal privación al ciudadano se entienda una sanción. La ley habilitante prevé que el Estado es el administrador de lo recaudado para asegurar la provisión y continuidad de sus funciones y servicios.

1.2 RESEÑA DEL CASO FONAVI

Formalmente, la historia del FONAVI inicia con la promulgación del D.L. 22591 (30 de junio de 1979), el cual consiste en un fondo dentro del Banco de la Vivienda del Perú como parte de las medidas de la “Segunda Fase” del Gobierno Revolucionario de las Fuerzas Armadas, bajo la presidencia del General de División EP Francisco Morales Bermúdez Cerrutti (1975-1980). Tal norma contemplaba dentro de sus Considerandos los siguientes propósitos:

- a) Procurar, por parte del Estado, que la población tenga acceso a una vivienda acorde al desarrollo nacional;
- b) Dinamizar la industria nacional (especialmente la construcción) de forma auto sostenible;
- c) Promover la participación del Estado y la población (trabajadores, empleadores e industria) en la consecución del acceso a la vivienda digna.

Cabe señalar que la norma verdaderamente tenía un trasfondo social dentro del contexto histórico en el cual surge el Gobierno Revolucionario (1968-1980). En su primera fase, los militares, encabezados por el General EP Juan Velasco Alvarado (1968-1975), toman el poder en el marco del desborde popular ante las políticas oligárquicas que cada vez iban perdiendo liderazgo ante el surgimiento de clases marginales que no fueron absorbidas por la economía urbana. Dicho vacío y descontento social fue ocupado por el último militarismo que tuvo nuestro país (Contreras & Cueto, 2013, págs. 339-358).

La primera fase se caracterizó por la construcción de un Estado corporativo, mediante el cual el gobierno asumía la dirección del devenir del país como proyecto. Así, las medidas más resaltantes de la primera fase del nuevo militarismo fue la expropiación de los yacimientos de La Brea y Pariñas (1968) y la Reforma Agraria (1969). La política del militarismo estaba orientada a suprimir cualquier brote o guerrilla comunista que pueda ser alimentada por la desigualdad social que se había creado en el país por el irregular desarrollo de la oligarquía terrateniente respecto de otros sectores económicos y populares. Es ahí porqué la Reforma Agraria fue una prioridad para el gobierno de Velasco; pues las actividades industriales eran muy frágiles e incipientes en la economía peruana (Contreras & Cueto, 2013, pág. 342). Por ello también, la expropiación de los yacimientos petroleros significó el inicio del desarrollo industrial a partir de la creación de la petrolera nacional: Petroperú (1969).

No obstante lo anterior, el Perú experimentó a mediados del Siglo XX una explosión demográfica en sus principales ciudades. Dicha población consistía en migrantes del interior del país que buscaban en la ciudad un medio de subsistencia mucho más asequible respecto de aquel de su lugar de origen. CONTRERAS y CUETO atribuyen como causa de tal movimiento social el pobre desempeño de la producción agrícola peruana frente a la mayor competitividad de las importaciones que llegaban a las principales ciudades entre fines de la década de 1940 a inicios de la de 1960 (2013, págs. 314-316). Tal fenómeno dio lugar a un aumento considerable de “barriadas” en Lima y a que se tuguricen los barrios populares ya establecidos en la capital desde la década de 1920. Por ello, quienes no pudieron establecerse en el casco urbano, se asentaron en la periferia a través de hogares precarios y escaso acceso a servicios públicos básicos y a la economía formal que les garantice un digno nivel de vida.

La “Segunda Fase” del Gobierno Revolucionario llegó, en el plano económico, con bases para hacer despegar la industrialización del país tras la serie de expropiaciones

de actividades primarias, secundarias y de servicios. Para entonces, ya se contaban con considerables empresas estatales con las cuales lograr el auto sostenimiento del país en reemplazo de las importaciones, que fueron desalentadas. (Alvarez Rodrich, 2004, pág. 30). No obstante la modernización del país a través de la nacionalización de las industrias, el descontento popular crecía a medida que dichas medidas generaban mayor recesión económica a raíz del gasto público que demandaban. Por ello, en 1975, se produce el “Tachazo” con el que inicia un nuevo horizonte hacia el retorno a la democracia, aún bajo la guía de un gobierno militar. Para paliar el descontento popular y, visto el desarrollo de la industria de la construcción, el gobierno de Morales Bermúdez procura una medida que garantice el acceso a una vivienda digna (a través de arrendamiento o compraventa) a favor de los trabajadores a través de un fondo cuyo propósito sea el de financiar y dinamizar al mismo tiempo el sector construcción y servicios vinculados al mismo. Es así que nace institucionalmente el FONAVI: para atender las necesidades de vivienda de gente de bajos recursos, de preferencia en Lima y Callao por su mayor densidad poblacional (Meza Parra, 2016, pág. 50)

De acuerdo al D.L. 22591, el FONAVI se financiaba de la siguiente manera:

Tabla 1: “*Conformación del FONAVI en el Decreto Ley 22591*”

Fuente de financiamiento (art.2º)	Carga	Nota
Contribución obligatoria de los trabajadores (inc. a))	1% de la remuneración del trabajador (art. 3º)	No puede exceder cinco sueldos mínimos de Lima
Contribución facultativa de los trabajadores independientes (inc. b))	5% del ingreso mensual (art. 4º)	No puede exceder cinco sueldos mínimos de Lima
Contribución obligatoria de los empleadores (inc. c))	4% de las remuneraciones que abonen (art.5º)	No puede superar el límite establecido en el art.3º
Contribución obligatoria de las empresas de constructoras de viviendas del FONAVI y sus proveedoras de servicios (inc. d))	Constructoras: 3% del valor contractual de las obras, incluidos incrementos de costos Servicios: 3% del valor facturado (art. 7º)	N/A
Aporte obligatorio del Estado (sin contar su contribución como empleador; inc. e))	20% de las contribuciones efectuadas por trabajadores y empleadores	Se consigna en el Presupuesto General de la República

Venta o arrendamiento de viviendas del FONAVI (inc. f))	N/A	N/A
Intereses de los depósitos y créditos que otorgue el fondo (inc. g))	N/A	N/A
Valores del Banco de la Vivienda del Perú (inc. h))	Colocación de Bonos “A”, de obligatoria aceptación y; Bonos “B”, circulantes en el mercado	Bonos “A”: Seguro Social del Perú (monto disponible de Reserva de Desarrollo) / Aseguradoras (20% del incremento de reservas)
Transferencias recibidas a título gratuito (inc. i))	N/A	N/A

Durante la década de 1980 el FONAVI efectivamente sirvió como medio de financiamiento en la construcción de importantes complejos habitacionales en el país, siendo Lima, Arequipa y Piura las principales ciudades donde se inyectó dicha inversión (Meza Parra, 2016, pág. 52). La principal modalidad de adquisición de vivienda, fiel a los principios del Decreto Ley, consistió en la realización de sorteo (artículo 27°).

Posteriormente, en el primer gobierno de Alberto Fujimori (1990-1995), el fondo trasladó su administración desde el Banco de Vivienda del Perú hacia el Ministerio de la Presidencia; de forma tal que con este se pueda desarrollar infraestructura que mejore la calidad de complejos habitacionales y diseño urbano ya existente (Decreto Ley 25520). Este cambio de objetivos y de administración se produjo en el marco de mejoramiento de la infraestructura nacional a través de contribuciones que serán reembolsables al FONAVI.

La principal razón para mejorar dicha infraestructura en proyectos urbanos consistió en el esquema de privatizaciones que se llevó a cabo en el país en la década de 1990. Se esperaba que la puesta en valor de infraestructura pública mejoraría la propuesta de compra que puedan postular las empresas adquirientes de tales activos, tal como sucedió en el sector eléctrico. La erogación de recursos del FONAVI para el financiamiento de hecho de obras privadas causó que este definitivamente pierda su propósito y que este no retorne a los aportantes en la forma como se esperaba (Congreso de la República, 2002, págs. 45-49).

Por las razones expuestas, al ser remoto el reembolso de dinero al fondo, en 1998 se optó por su extinción y fue sustituido propiamente por el Impuesto Extraordinario de Solidaridad cuyo destino fue el mismo al que en ese momento estaba cumpliendo el FONAVI: obras de electrificación y saneamiento (Ley 26969).

La extinción del FONAVI dejó una deuda social pendiente respecto de aquellos aportantes al mismo que no vieron cumplidas sus legítimas expectativas de contar con las facilidades que este ofrecía para poder adquirir una vivienda propia tras haber cumplido con el requisito de aportar periódicamente. Por ello, a inicios del presente milenio surgió la ANFPP como grupo de interés. Esta asociación presentó el Proyecto de Ley No. 864-2001/CR, el cual fue publicado en el Diario Oficial “El Peruano” el 19 de octubre de 2001, mediante el cual se proponía que el Congreso de la República ponga en debate la devolución de los aportes efectuados a través de “Certificados de Reconocimiento”. De acuerdo a la propuesta fonavista (artículo 7º), los acotados certificados podrían ser hechos efectivos a través de devoluciones en:

- (i) Viviendas de interés social;
- (ii) Terrenos urbanizados de interés social;
- (iii) Efectivo;
- (iv) Bonos;
- (v) Compensaciones para pago de deuda tributaria;
- (vi) Compensaciones de deudas o;
- (vii) Materiales de construcción

El sustento de su propuesta se encuentra en el fundamento 4 de la STC No. 001-1999-I-TC⁴, mediante el cual se declaran inconstitucionales las disposiciones de la Ley 26969 que permiten al Estado apropiarse del FONAVI. De acuerdo a dicha sentencia, el FONAVI constituyó un fondo intangible creado para beneficio de sus aportantes; no del Estado peruano. Otro punto a favor de la propuesta fonavista recogida por dicha sentencia consiste en la determinación de la “contribución reembolsable”, que se origina del FONAVI para financiar las obras de las empresas de saneamiento, constituye dinero de propiedad de la población, no del Estado, quien no tiene calidad de acreedor tributario.

⁴ Frente Unitario de los Pueblos del Perú vs. Leyes Nos. 26969, 27044, 27045, 27071, y artículo 16º del D.S. No. 041-99-EF.

Mientras los fonavistas tenían en agenda la aprobación de su Proyecto de Ley, el Congreso de la República hizo lo propio para dar solución a la problemática fonavista. De esta forma, el Legislativo promulgó por su cuenta la Ley 27677 “Ley de Uso de los Recursos de la liquidación del FONAVI” (02 de marzo de 2002). Con tal propuesta se pretendía dar solución a tal asunto sin tener que recurrir al referéndum. Debido a que tal ley contrariaba los intereses de los fonavistas, estos decidieron proponer que su Proyecto de Ley sea sometido a consulta popular bajo el ejercicio de su Derecho de Control y Participación Ciudadana.

La atención al petitorio de los fonavistas fue realizada mediante Resolución 1215-2006-JNE, mediante la cual se declara improcedente el petitorio. No obstante tal denegatoria, el Jurado propone que el Poder Ejecutivo y el Congreso busquen consenso sobre la aplicación de la Ley 27677. El principal argumento del Jurado consistió en la interpretación literal del artículo 2 del D.L. 22591 en el cual se atribuye al FONAVI como una “contribución”

“Artículo 2.- Constituyen recursos financieros del FONAVI los siguientes:

- a) La contribución obligatoria de los trabajadores cualquiera sea su régimen o estatuto laboral”***

Ante ello, la hipótesis que acoge el JNE consiste en la aplicación directa de la Norma II del Código Tributario considerando los propósitos del fondo (artículo 1 del D.L.). De esta manera, se tuvo la postura de que el fondo permitía retribuir la actividad social del Estado mediante la provisión de vivienda, postura que se interpreta como ampliada a través del D.L. 25520, pues amplifica los fines de la “contribución” a través de la ejecución de obras de electrificación. Finalmente, se plantea que su naturaleza tributaria pudo haber cambiado a un impuesto propiamente dicho (IES), sin haber alterado su naturaleza. Por ello, en aplicación del artículo 32º de la Const., se denegó el referéndum de la propuesta por haberse considerado de naturaleza tributaria.

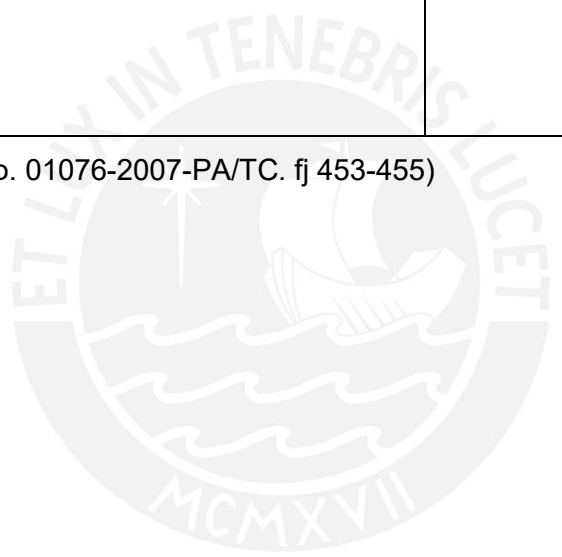
Tabla 2: Evolución normativa del FONAVI

Norma	Principales Características	Recursos Financieros	Destino del Fondo	Administrador	Entrada en Vigencia
Decreto Ley 22591	Crea el Fondo Nacional de Vivienda con la finalidad de satisfacer en forma progresiva la necesidad de vivienda de los trabajadores en función de sus ingresos	<ul style="list-style-type: none"> - Desembolsos obligatorios de empleados y trabajadores - Desembolsos facultativos de trabajadores independientes. - Aporte obligatorio del Estado - Producto de venta y arrendamiento de inmuebles - Intereses percibidos por depósitos y créditos otorgados, entre otros. 	La construcción de viviendas a alquilarse o venderse a trabajadores que contribuyan al FONAVI, así como otorgar créditos con fines de vivienda a los trabajadores que contribuyan.	Fondo Nacional de Vivienda y Bienestar Social	30/06/1979
Ley 25388	Ley de Presupuesto	Sin modificación a este respecto	Los recursos se otorgan de la siguiente manera: 75%: Créditos individuales o colectivos destinados a construcción de viviendas;	Sin modificación a este respecto	08/01/1992

			25%: destinado a obras de saneamiento		
Decreto Ley 25436		Sin modificación a este respecto	Financia proyectos específicos de habilitación de lotes con servicios básicos, saneamiento, vivienda y desarrollo urbano.	Ministerio de Vivienda y Construcción	16/04/1992
Decreto Ley 25520		Sin modificación a este respecto	Financiamiento prioritariamente de obras de infraestructura sanitaria, electrificación, construcción, ampliación y refacción de centros comunales y recreativos, tratamiento de vías locales e interdistritales, entre otros.	Ministerio de la Presidencia	27/05/1992
Decreto Supremo Extraordinario 043-PCM-93	N/A	Sin modificación a este respecto	Mantiene lo señalado en la norma anterior, solo varía respecto de las	Sin modificación a este respecto	27/03/1997

			vías: ahora es para las nacionales y locales		
Ley 26969	Crea el Impuesto Extraordinario de Solidaridad, el mismo que sustituye al FONAVI. Así, ordena su liquidación.	N/A	N/A	SUNAT	28/08/1998

Fuente: TRIBUNAL CONSTITUCIONAL (Exp. No. 01076-2007-PA/TC. fj 453-455)



El TC, tomó conocimiento del asunto a través de la STC 01078-2007-PA/TC por haberse tratado de un organismo constitucionalmente autónomo. En tal oportunidad, determinó que, para considerar una materia como de naturaleza tributaria, esta debió haber sido determinada explícitamente por Ley (artículo 32º de la Const.). En tal sentido, el vehículo normativo permite el respeto de dos principios tributarios: el de Legalidad y; de Reserva de Ley. A su criterio, la Ley garantiza que se pueda establecer una obligación pecuniaria de forma coactiva que sea distinta a la multa por hechos ilícitos. Como garantía, consideró el tribunal, la naturaleza tributaria de una obligación no se debe presumir; sino que debe desprenderse indubitablemente de la norma que lo contiene. Adicionalmente, se consideró que el fondo fue administrado por una Persona Jurídica distinta al Estado (el Banco de la Vivienda del Perú); por lo que no estaba vinculado a su quehacer. Finalmente, se enfatizó que no puede hacerse una interpretación literal de la Norma II del Código Tributario sin considerar lo dispuesto por el artículo 74 de la Norma Fundamental, el cual se inspira en la participación ciudadana. Por ello, el máximo intérprete de la Constitución consideró que el FONAVI no cuenta con naturaleza tributaria.

La posición del acotado fallo fue ratificada mediante STC No. 03283-2007-PA/TC. Finalmente, bajo STC No. 5180-2007-PA/TC, se invocaba a dar cumplimiento al Derecho de Control y Participación Ciudadana de los fonavistas puesto que ya se había esclarecido que el referéndum propuesto no se encontraba dentro de las prohibiciones del artículo 32 de la Const. De tal manera, el referéndum fue realizado en fecha 03 de octubre de 2010, en el cual fue aprobada la devolución del pago de aportes al FONAVI.

CAPÍTULO 2.- DISCUSIÓN

2.1 ENFOQUE DEL PROBLEMA

Para efectos del presente trabajo, será necesario plantear el rol y evolución del Derecho Constitucional Tributario, de forma que pueda dársele un contexto dentro de la configuración del ordenamiento jurídico. A su turno, debido a que se propone establecer una definición de un concepto a partir de la interpretación de una norma constitucional, será conveniente considerar las acepciones en las que se utiliza dicho concepto, de forma que se tenga presente cuál es su uso común y así detectar sobre porqué una falta de definición uniforme entre juristas provoca controversias como aquella en la que se centra el problema de esta investigación. Posteriormente, se analizarán las sentencias invocadas en la sección precedente, de forma que se tenga el criterio del Tribunal Constitucional como eje central de interpretación. Ante ello, se determinará el método de interpretación empleado por el órgano colegiado del caso para determinar porqué la contribución al FONAVI no constituye un tributo.

Debido a que la materia de investigación del presente trabajo se circunscribe al análisis del proceso argumentativo y razonamiento del TC, la aproximación de será realizada de forma dogmática. A través de dicho alcance se plantea reconstruir el proceso interpretativo y argumentativo plasmado en la jurisprudencia del mencionado órgano de justicia. Por ello, será necesario considerar cuáles son los elementos con los que cuentan los vocales de dicho tribunal, cuál ha sido el proceso del desarrollo del Estado Constitucional de Derecho, cuáles son los métodos interpretativos empleados y cómo estos se han articulado para concluir que determinada materia es de carácter tributario.

2.2 DESARROLLO DEL DERECHO CONSTITUCIONAL – TRIBUTARIO MODERNO

Debido al enfoque que se plantea en el presente trabajo como el análisis de un pronunciamiento del TC, máximo intérprete de nuestra norma fundamental, es necesario entender el contexto y preceptos que se establecen en torno al estudio de la Const. y cómo ella incide en las bases del sistema tributario nacional.

Por ello, se realizará una breve reseña sobre el campo de estudio del Derecho constitucional, a propósito de porqué la Const. es considerada con carácter fundamental en el ordenamiento jurídico y obtiene su superior jerarquía por sobre normas “infra constitucionales”. Con ello se busca sustentar porqué el estudio de la Const. es

necesario para entender la problemática suscitada ante la falta de definición del término genérico “tributo” en normas legales como el Código Tributario.

Posteriormente, se puntualizará el campo de estudio y comprensión de la naturaleza y propósitos del Derecho tributario como rama de estudio jurídico. Así, se pretende realizar una aproximación al problema planteado dentro de su contexto.

2.2.1. DERECHO CONSTITUCIONAL

Para el funcionamiento adecuado de un Estado contemporáneo, es necesario remitirnos al Estado de Derecho; pues solo con el imperio de este es que se puede garantizar su correcto funcionamiento y la razón de ser del Estado a partir de sus elementos clásicos: población, territorio y gobierno. Es el Derecho el vínculo que se encarga de organizar tales elementos para dar paso a la sociedad. Ello se debe a que este, al formar el ordenamiento jurídico, debe consistir aproximarse lo más posible a un sistema organizado y unívoco. Dentro de sus más resaltados objetivos se encuentran conceptos relacionados con el concepto de “*estabilidad jurídica*”. Así, si bien la noción de Derecho está asociada con el valor “*justicia*” en primer plano, características tales como “*continuidad*”, “*estabilidad*”, “*adaptabilidad*” o “*predictibilidad*” son las que se encuentran relacionadas a los pilares para alcanzar los objetivos del Derecho (Ramos Suyo, 2014, págs. 41-42).

Luego, se tiene que por la conjunción de tales pilares es que el Derecho se organiza, se ordena. La necesidad que requiere que el sistema jurídico se categorice radica en que solo así sus elementos, las normas, puedan encontrar sentido y complementariedad en las materias que son objeto de su estudio y/o regulación. Ello también permite al jurista ubicar con mayor facilidad las disposiciones y valores que se encuentran vigentes en la sociedad, tanto en su aspecto formal (fuente o jerarquía), temporal (vigencia), material (especialidad) y espacial (contexto). El ordenamiento jurídico se compone entonces de la clasificación de las normas agrupadas según criterios de aparente uniformidad en tanto a su objeto de estudio en un ámbito de la sociedad de manera tal que sirvan de herramientas para alcanzar la justicia a través del orden. Es entonces que se conoce el Estado *de Derecho*.

Dentro del ordenamiento jurídico, la Const. tiene un lugar privilegiado pues es aquella norma que recoge los valores y principios más esenciales que estima la sociedad sobre la cual pretende imperar. Como se señaló anteriormente, la estabilidad y la continuidad

son valores contenidos en el seno del Derecho y este tiene vigencia a través del poder que le otorga la sociedad organizada. Por ello, siendo el poder el elemento principal para el cumplimiento del Derecho, la Const. surge como medio de organización y delimitación del poder, lo cual la convierte en sí misma en norma suprema (Blume Fortini, 1996, págs. 125-130). Por ello, se tiene la acepción de Estado *Constitucional* de Derecho

El constitucionalismo nace como respuesta al pretendido control legal que se planteaba desde el Poder Legislativo. En efecto, BLUME (1996, págs. 137-150) ha detectado que a lo largo del Siglo XIX, con excepción del caso americano y su Corte Suprema, el modelo de control de constitucionalidad ha sido de carácter político en las cámaras del Poder Legislativo. Nuestro país no fue ajeno a dicha experiencia. El sustento sobre el que se sostenía el modelo de control parlamentario, ajeno a la derivación de la materia de la controversia entre norma legal y constitucional al Poder Judicial o a un Tribunal autónomo consiste en la legitimidad que se arrogaba dicho poder del Estado como representante electo de la ciudadanía. Este modelo fue decayendo en nuestro país, conforme a que la Comisión Villarán trajo a colación que la vigencia y confrontación de entre la ley y la Const. no puede verse comprometida por las tendencias políticas del Parlamento ya que no habría garantía adecuada respecto la supremacía de la última sobre la primera ya que la ley es un instrumento expedido por aquel cuerpo deliberativo. (Blume Fortini, 1996, pág. 144)

La Const. es, en verdad, la norma de normas ya que recoge el supremo orden del proyecto de sociedad ajeno a alguna afinidad política temporal, como aquellas que están representadas en el Congreso. Mediante sentencia recaída en el caso “Pedro Andrés Lizana Puelles”⁵, se enfatizó que el Estado Legal de Derecho debía dar paso al Estado Constitucional de Derecho reconociendo el principio de *supremacía de la constitución*. De acuerdo a los fundamentos 4 y 5 de la referida sentencia, la eventual preferencia de la ley, ignorando las disposiciones constitucionales y el sistema jurídico y social que esta crea, sería desconocer los límites que tiene el poder en la Const. y el juez quedaría a merced de los designios del gobierno parlamentario.

“La Constitución es, pues, norma jurídica y, como tal, vincula. De ahí que, con acierto, pueda hacerse referencia a ella aludiendo al “Derecho de la Constitución”, esto es, al conjunto de valores, derechos y principios que, por

⁵ Pedro Andrés Lizana Puelles vs. JNE. STC No. 5854-2005-PA/TC

pertenecer a ella, limitan y delimitan jurídicamente los actos de los poderes públicos". (STC 5854-2005-PA/TC, Fundamento 5)

Dentro de la organización de toda constitución puede advertirse la existencia de garantías y contrapesos tanto al poder que esta delimita como a los derechos y deberes que pretende reconocer y proteger. (Escribano, 2017, págs. 29-30). La necesidad de tales medidas se justifica en el principio y valor republicano de división de poderes y la necesaria interacción entre Ejecutivo, Legislativo y Judicial, así como los organismos que se derivan de estos o que son reconocidos por la Const. con autonomía a estos. De esta forma se prevé que el ejercicio del poder político no sea incondicional. Ello es recogido así, por ejemplo, en el artículo 43º de nuestra Const. Adicionalmente, el poder tampoco puede ser irrestricto el ejercicio del poder que detenta el Estado hacia la ciudadanía. Por ello, también se reconoce que las personas, tanto naturales como jurídicas⁶, gozan del reconocimiento de derechos que les asisten frente al actuar del Estado y que estos no se limitan a la literalidad del texto constitucional; sino que son materia de desarrollo a través de la interpretación de la misma. (Rubio Correa, 2017, págs. 88-97)

Con lo expuesto, puede advertirse que el Derecho constitucional constituye al mismo tiempo un pacto social y un estudio del ejercicio del poder y del proyecto nacional de cada Estado. El texto de la Const., al ser sancionado por la ciudadanía, obtiene una legitimidad primordial frente a otras normas del ordenamiento jurídico y sus preceptos han de regir preferentemente para asegurar una continuidad de dicho pacto y promover la continuidad del orden social a pesar de las tendencias políticas que son renovadas en cada proceso electoral y que materializan distintos intereses a través de la promulgación de las distintas normas que componen el resto del ordenamiento jurídico.

2.2.2 DERECHO TRIBUTARIO

En lo que respecta al Derecho Tributario a secas, esta es una rama formal dentro del ordenamiento jurídico con relación al ámbito del Derecho Financiero y el Derecho Administrativo. Su vinculación con las Finanzas Públicas radica en que epistemológicamente se trata de la regulación del proceso de ingresos y egresos del Estado como agente económico (Ruiz de Castilla, 2017, págs. 37-46). Por supuesto que uno de los medios mediante los cuales este obtiene recursos para solventar su

⁶ Corporación Meier S.A.C. y Persolar S.A.C. vs. Segunda Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de La Libertad. STC 04972-2006-PA/TC

funcionamiento es a través del gravamen a la persona (tanto natural como jurídica), a la cual se le considera “contribuyente” al aportar con su contribución al mantenimiento de gastos públicos. Luego, se encuentra emparentado con el Derecho Administrativo en tanto a que el Estado debe encargarse de organizar el sistema de recaudación y gasto mediante el cual se busca dar eficiencia al proceso de captación, atención y uso de tales recursos. En ese aspecto, la persona es vista como “administrado” al organizarse la gestión de sus intereses en el aparato administrativo.

Las finanzas públicas nunca han sido de una pacífica clasificación o definición, pero ha sido necesario su estudio debido a la necesidad de aproximar el proceso de recolección de fondos para solventar las distintas actividades del Estado y también porque es necesario analizar la legitimidad de los métodos a los que recurre para obtener dichos recursos así como de su administración. Dentro de las principales categorías de recursos se tienen a los recursos que produce el patrimonio del Estado, los créditos que coloca, las sanciones, la emisión de moneda, las donaciones a favor de entidades estatales, los provenientes de su actividad empresarial y los tributos. (Loayza Camacho, 2017, págs. 17-20).

La articulación y adecuación de aspectos como el Derecho Financiero y el Derecho Administrativo, necesarios para el ulterior desarrollo especial del Derecho Tributario, se realiza a través del estudio de la Const., Consideremos que, si bien aquella es la fuente de la normativa que debe ser desarrollada a través de las normas con rango legal o reglamentario, la estructura de aquel texto fundamental clasifica y disgrega los derechos y obligaciones en secciones y disposiciones especializadas pero con valores teleológicos transversales en todo su desarrollo.

2.2.3. DERECHO CONSTITUCIONAL - TRIBUTARIO

Para poder comprender cuáles son los valores constitucionales que recoge el Derecho Tributario moderno, debe tenerse en cuenta el desarrollo histórico de este aspecto hasta llegar al contexto actual. En efecto, al igual que el resto de materias que ha previsto el Derecho, la tributación no fue un fenómeno que se produjo aislada de su entorno histórico y social. Por ello, se debe considerar que el contacto entre sociedad y Derecho es importante para comprender ulteriormente el propósito de los valores y mandatos constitucionales la norma fundamental recoge.

Se puede afirmar que los preceptos y valores que regirán el Derecho Constitucional Tributario moderno pueden rastrearse hasta el siglo XVII y tardío siglo XVIII. En dicha etapa, las imposiciones del gobernante hacia los gobernados se establecían con la única prerrogativa de financiar los gastos del Estado (principalmente relacionado a su actividad bélica, por ejemplo: la Guerra de Sucesión austríaca (1740-1748) o; la Guerra de los Siete Años (1756-1763). Bajo dicho contexto, las continuas disputas políticas y territoriales fueron exhaustando las arcas públicas. Ello se trasladó definitivamente a la imposición que recaía en los súbditos, quienes, tras el último de los eventos acotados, exigieron reformas a nivel mundial en los tres grandes imperios coloniales involucrados: Gran Bretaña, España y Francia (Brown, 2015). Por ello, no es coincidencia que la Revolución Americana, la independencia de Hispanoamérica y la Revolución Francesa se hayan realizado en la transición del Siglo XVIII al Siglo XIX.

Como se señaló en el párrafo anterior, la administración de la carga impositiva se hizo relevante al estallar revoluciones de corte liberal como la Revolución Francesa (1789-1799). Una de las prerrogativas que tal evento universal buscaba cambiar era el sistema administrativo encargado de la recaudación y su rol frente a la sociedad (García Novoa, 2009, pág. 66). Posteriormente, según afirman GONZALES y LEJEUNE (2003, pág. 21) ello dio paso al desarrollo propio del concepto de "*hacienda pública*" como especialidad dentro del aparato del Estado contemporáneo. En estos incipientes inicios, la relación entre Estado y ciudadano aún se mantenía en una relación vertical al encontrarse enfocado en las obligaciones que tiene el ciudadano frente al aparato administrativo del Estado.

Inspirada por su contexto histórico, nuestra primera Constitución (1823) estipuló que el destino de los impuestos, contribuciones y derechos pagados por el ciudadano son dirigidos al de "*sostén y defensa de la República*" (art. 60º num. 9). En base a los alcances de tal pacto social, ello implica el compromiso del Estado a un primer fin primordial (la defensa de la temprana república para asegurar su soberanía en el proceso emancipador) frente al compromiso del ciudadano a desprenderse de parte de su propiedad siempre que esta se destine a tal fin.

A partir de los inicios del Siglo XX, se realizan los primeros pasos mediante los cuales el "tributo" deja de ser materia de estudio de la economía y constituye su propia rama del Derecho a partir de la visión del mismo como una expresión más del poder del Estado frente a los ciudadanos - contribuyentes. Nuevamente, la guerra, debido a su capacidad para agotar los recursos del Estado y aumentar así su necesidad por los

mismos, fue el contexto que cambió este paradigma. El costo sin precedente de la Primera Guerra Mundial (1914-1918) hizo visible que en las sociedades industriales se manifestaban cargas económicas que no eran asumidas en el mundo real de la misma manera por todos los contribuyentes (Londoño Velez, 2014). Fue entonces que el Derecho consideró necesario establecer principios que limiten la capacidad del Estado para extraer la riqueza de sus ciudadanos sin que ello aumente desigualdades sociales y económicas.

En la Alemania de la posguerra, se realiza la primera codificación tributaria a partir de la Ordenanza Tributaria alemana (1919). Entonces, el Derecho Tributario puede entenderse como un fenómeno dinámico que es su propia materia de estudio independientemente la analogía que pueda tener el desarrollo de sus fenómenos en otras ramas. (Plazas Vega, 2003, págs. 181-182). Por ejemplo, aunque aún mantiene inspiración en su análisis, la tributación puede desvincularse del fenómeno de pago, propio del Derecho Civil, el sistema tributario puede especializarse a partir del Derecho Administrativo y los ingresos que genera para el Estado no son exclusivos para el Derecho Financiero.

En el Perú, la codificación tributaria tardaría en llegar hasta el año 1966, mediante el Decreto Supremo 263-H (vigente desde el 17 de octubre de 1966 y ordenado por D.S. 395-82-EFC) y también reconocía que la Constitución y las normas tributarias son fuente de Derecho Tributario. Su cuerpo contenía no solo disposiciones relacionadas a la obligación pecuniaria; sino también, de carácter procedimental que debían sujetarse a las fuentes antes descritas con la misma rigurosidad a que se sometería el aspecto financiero de la obligación tributaria.

De acuerdo a CARBONELL (2009), la tradición constitucional de los Estados a partir del siglo XX ha sido la ampliar la dimensión de los derechos ciudadanos al reconocer la existencia de derechos fundamentales y universales que son propios e inalienables de las personas. Esta nueva categorización rompe con el esquema de derechos "ciudadanos" del viejo constitucionalismo francés y americano al proponer que bajo aquel viejo enfoque se crea un deber de observación y exigencia de tales derechos entre Estado y ciudadano en concreto. Bajo el enfoque de una Declaración Universal de los Derechos Humanos (1948), el nuevo pacto social de países de la región americana empieza a desarrollar garantías y derechos fundamentales que no solamente han de ser de aplicación para personas individuales; sino también, para grupos de individuos y

corporaciones por igual. El Derecho torna un aspecto social, además de la arista política del constitucionalismo tradicional.

La nueva tendencia constitucional implica la aplicación del Derecho no exclusivamente en el tenor de la ley; sino también en el desarrollo de una Const. “más larga” y garantista de los derechos fundamentales que puedan caber, sean nominados o innominados, en concordancia con dicha norma fundamental. Esta caracterización se debe a que la nueva tendencia de aplicación práctica del Derecho (“neo constitucionalismo”) tiende a escapar de los límites del tradicional binomio positivismo- legalismo y tiende a buscar principios en la estructura de las normas para realizar una interpretación “moral” de la Const. (Pozzolo, 2015).

Se puede justificar que en nuestros días existe un interés por el entendimiento del Derecho Tributario a través de la óptica constitucional sin que ello se realice en detrimento de tal rama jurídica sustantiva, pues tiene razón para existir: el estudio entre la articulación de la actividad recaudatoria del Estado frente al patrimonio de sus ciudadanos. Debe tenerse en cuenta sujeción de esta relación a los límites que se encuentran en el marco constitucional, los cuales se expanden o contraen a través de su mayor y mejor entendimiento. Por ello, ESCRIBANO propone que pese a que en el proceso de codificación tributaria se omita la disposición de garantías o principios tributarios que favorecen al contribuyente, estos no dejan de existir para el ordenamiento jurídico, pues se encuentran ya recogidos en el texto constitucional; el cual, se encuentra *abierto al tiempo* para el mayor desarrollo de tales garantías y del mejor entendimiento de los conceptos desarrollados en el Derecho Tributario (2017, págs. 28-34).

2.3. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES - TRIBUTARIOS

El moderno estudio de la Const. o “*neo constitucionalismo*” reconoce que para superar el Estado legal de Derecho y dar paso al Estado constitucional de Derecho, por el cual la Const. siempre ha de mantenerse vigente, ha encontrado que el discurso que sustenta su supremacía tiene asidero en los principios que esta busca velar como discurso último moral, sobre el cual se sustenta el Derecho (Pozzolo, 1998). Con ello, se pretende legitimar la vigencia del texto constitucional al superar a la ley, la cual representa la voluntad individual de un monarca o, modernamente, de un cuerpo temporal con marcada influencia política como el Poder Legislativo, sea cual sea la configuración de su asamblea. A diferencia de la ley, la interpretación de la Const. ha de superar las aparentes antinomias que podrían considerarse de su texto si se tiene

presente que su cuerpo recoge implícitamente principios y valores sociales que conforman el sentido de justicia colectivo que legitima su vigencia en última instancia.

La Const. no puede ser ajena al desarrollo de principios que regulen la relación entre Estado y ciudadano dentro del proceso recaudador. Por ello, es necesario que, incluso dentro de la especialidad técnica del Derecho Tributario como parte de las finanzas públicas, se desarrollen principios horizontales que regulen el proceso mediante el cual se crea el tributo; así como aquellos que garanticen que el mismo limite el ejercicio del poder recaudador y coactivo del Estado ante su exigencia. Dentro del primer grupo, ESCRIBANO (2017, págs. 29-30) recoge principios como: (i) reserva de ley e igualdad. En la última categoría, se encuentran conceptos tales como: (i) no confiscatoriedad; (ii) justicia del gasto o ;(iii) competencia presupuestaria. Aquel autor también reconoce que los principios y derechos constitucionales. son de aplicación inmediata por estar vinculados con el respeto a los derechos fundamentales.

2.3.1. PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY

El principio de reserva de ley se encuentra recogido explícitamente en el artículo 74º de la Const. al prescribir 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 (...)”*. Como bien se puede observar de primera mano, el texto constitucional ordena de forma imperativa que la parte sustantiva de un tributo cualquiera se regule a través ley expedida por el Congreso o; por decreto legislativo, en caso que el Legislativo delegue su iniciativa legislativa, conforme al artículo 104º de la Const.

Debe entenderse que el sentido de “ley” en nuestro texto constitucional no se aplica en un contexto lato a una norma cualquiera; ni siquiera a una que tenga rango legal. El texto ha preferido que sea la ley expedida por el Congreso de la República aquel instrumento en el que debe plasmarse el tributo o; por analogía, a través de decreto legislativo debido este se origina por mandato de ley autoritativa de delegación de facultades que le son originarias al Congreso, al cual se le da cuenta de dicho instrumento. RUBIO CORREA (2017, pág. 264) reafirma que solo estos dispositivos y no cualquier otra norma, aún con rango legal, como los decretos de urgencia, cumplen con la observación del principio de legalidad.

Al resolver la causa de “Inversiones Santa Ana S.A.”⁷, relacionada al Impuesto Selectivo al Consumo (D. Leg. 821), se precisó que el establecimiento de un tributo mediante ley debe contener todos sus elementos sin reserva alguna: base imponible, sujetos de la relación tributaria, alícuota, agente de percepción o retención. En aquella ocasión el TC detectó que el D. Leg. 821 no estableció el porcentaje con se gravan las máquinas tragamonedas que entregan de bienes canjeables en dinero; sino que se realizó una remisión a su reglamento. Por ello, se consideró que, efectivamente, se había configurado una violación al principio de legalidad ya que el D. Leg. debió haber previsto la alícuota de gravamen, no el reglamento.

Del mismo modo, la ley no solo es aplicable para el establecimiento de un tributo; sino también para la modificación de sus aspectos sustanciales. En el caso “Compañía de Aviación Faucett S.A.”⁸, el TC consideró que en relación al Impuesto Mínimo a la Renta, la suspensión del crédito que resulte aplicable sobre la pérdida del ejercicio 1992, se transgredía el principio de legalidad debido a que fue dispuesta a través de un D.S. (No. 3006-91-EF). En ese sentido, el principio de legalidad no es un principio estático que importe únicamente en la introducción o eliminación de un tributo en el ordenamiento jurídico; sino que también debe ser observado para modificarlo.

El principio de reserva de ley en materia tributaria encuentra asidero en la consideración general que se da en el Estado de Derecho a la ley por su carácter superior al resto de normas del ordenamiento jurídico, siendo solo inferior a la Const. (art 51º). Por una parte, la STC No. 0005-2003-AI/TC⁹ resaltó la primacía de la ley por sobre el ordenamiento infra constitucional, estratificado posteriormente por los decretos, resoluciones y normas de interés de parte. Por otra parte, el caso “Marcelino Tineo Silva”¹⁰ reconoce que los decretos legislativos tienen rango de ley y, de la misma manera, están sometidos a la acción de inconstitucionalidad:

“En el caso particular de los Decretos Leyes impugnados, la singularidad del problema, más allá de su origen (antes analizado), se centra en la

⁷ STC No. 0489-2000-AA/TC. Inversiones Santa Ana S.A. vs. Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT) y MEF

⁸ STC 052-97-AA/TC. Compañía de Aviación Faucett S.A. contra Sentencia de la Sala de Derecho Constitucional y Social de la Corte Suprema de la República

⁹ 64 congresistas de la República, representados por Yohny Lescano Ancieta contra los arts. 1,2,3 y primera y segunda disposición final y transitoria de la Ley 26285.

¹⁰ STC No. 0010-2002-AI/TC. Marcelino Tineo Silva y más de 5,000 ciudadanos contra D. L. Nos. 25475, 25659, 25708, 25880 y normas conexas.

“convalidación” efectuada por la Ley Constitucional de 9 de enero de 1993 y sus alcances.

A juicio del Tribunal Constitucional, tal “convalidación” no debe entenderse en el sentido de que su contenido haya quedado “constitucionalizado” ni que no se pueda intentar reforma legislativa sobre ellas una vez disuelto el CCD, o, a su turno, que hayan quedado inmunes a un control posterior. No sólo porque ese no es el sentido del artículo 2° de la referida Ley Constitucional, sino también porque tales Decretos Leyes deben considerarse como actos con jerarquía de ley y, por lo tanto, susceptibles de ser modificados o derogados por otras de su mismo valor y rango; y, por ende, sujetos al control de la constitucionalidad” (STC 0010-2002-AI/TC, Fundamento 19)

Se puede observar, entonces, que la Const. ha previsto en gran estima que la ley y los decretos legislativos, por su superioridad jerárquica y aplicación nacional¹¹, son los medios adecuados para sostener imposiciones tributarias por tales características y a los siguientes dos principios que se desarrollarán, que también son de aplicación a la legislación en general.

2.3.2. PRINCIPIO DE IGUALDAD

El principio de igualdad es inseparable del Estado Constitucional de Derecho y es uno de los pilares del sistema republicano que pregona la igualdad ante la ley (Const. Art.2° Núm.2). Según la jurisprudencia del TC, el caso “Capeco” plantea que la igualdad se proyecta a través de dos planos: en la actuación del Estado y; como derecho fundamental de la persona¹².

En su primera dimensión, importa que el Estado adecúe su accionar y desarrollo sin realizar diferencias personales y se ciña estrictamente a lo que establece la ley y el ordenamiento jurídico en su conjunto, cualquiera que sea el ciudadano sobre el cual

¹¹ A diferencia de las ordenanzas regionales o municipales que, si bien cuentan con rango legal, son de aplicación exclusiva en el territorio de un gobierno local (región, provincia o distrito). El segundo párrafo del art. 74° Const. les reserva una explícita y limitada potestad respecto de las especies del tributo (mas no de todos los tributos) en la forma de que los gobiernos locales pueden regular las contribuciones y tasas aplicables en su territorio (a través de ordenanzas), pero siempre sujetos a lo que disponga la ley.

¹² Cámara Peruana de la Construcción (Capeco) vs. Ministerio de Trabajo y Promoción Social (hoy, Ministerio de Trabajo y Promoción del Empleo – MTPE / MINTRA). STC No. 0261-2003-AA/TC. Fundamento 3.1. “La conceptualización de la igualdad”

recae la consecuencia prevista mediante la norma. Ello es un logro obtenido de las revoluciones liberales que dejaron atrás al Antiguo Régimen (*Ancien Régime*) de las monarquías absolutas occidentales (S.XVIII y XIX) en las que se concedía distinto trato en razón de la distinción aristocracia – pueblo. (Rubio Correa, 2017, pág. 157). Por ello, el actuar en todas las instancias y entidades públicas deben responder con la misma satisfacción en sus actos oficiales como en el trato durante la atención hacia el ciudadano.

La igualdad como derecho fundamental, por su parte, implica el respeto incondicional que se deben los ciudadanos. Ello implica la protección contra la discriminación, el acceso y promoción de iguales oportunidades en el desarrollo de la convivencia social; pues la Const. ni la ley republicana establecen privilegios y, en el ejercicio de las libertades individuales (art. 2º Const.), tampoco se espera que las personas particulares realicen prácticas vejatorias de los derechos fundamentales.

No obstante lo anterior, también debe tenerse presente que, si bien la promoción de un trato igualitario es la máxima del ordenamiento jurídico y un valor republicano, no deja de ser cierto la existencia de diferencias entre personas. En algunos casos, dichas diferencias son superables debido a la complementariedad que se practica en la convivencia social para sacar el mayor provecho de cada persona. En otros, por el contrario, las diferencias son insuperables y hasta colocan a las personas en situaciones desventajosas, aun cuando reciben nominalmente los mismos beneficios de la ley. En tales casos, el Estado puede plantear 2 remedios: (i) tomar acción positiva o; (ii) legislar para situaciones especiales. El sustento de ello radica en que el TC reconoce, en la STC No. 00016-2002-AI/TC que el adecuado ejercicio del derecho a la igualdad implica “*tratar igual a los que son iguales*” y “*distinto a los que son distintos*”¹³.

RUBIO CORREA considera que la acción positiva es un principio de interpretación constitucional pues permite al magistrado otorgar mayor contenido y dimensión a un derecho constitucionalmente protegido mediante la interpretación de su alcance y así se justificaría que un grupo que se encuentre en franca desventaja material pueda superar dicha situación poniendo al derecho dentro de un contexto más social y de real igualdad. (2017, págs. 99-108). En el caso “Capeco”¹⁴, el TC determinó que la acción

¹³ Acción de inconstitucionalidad interpuesta por el Colegio de Notarios de Junín contra el segundo párrafo del art. 7º de la ley 27755.

¹⁴ STC No. 0261-2003-AA/TC Fundamento 3.2. “La igualdad ante la ley y el concepto de diferenciación”

positiva (o “discriminación inversa”) implica que existan: (i) una desigualdad en el tiempo y en el espacio; (ii) una justificación legítima, concreta y específica que pueda solucionar dicha desigualdad. Es entonces que, bajo un criterio de conciencia social, la autoridad puede realizar las correcciones y actuaciones que sean necesarias más allá del texto normativo para poder solucionar una situación a todas luces injusta en el plano real. Con ello no se pretende otorgar un favoritismo a cierta persona; sino que el Estado tome riendas, acción, para poder corregir la peor situación que tenga tal persona desventajada que la coloca como la peor parte en una relación jurídica.

Por otro lado, si bien la vocación de la ley es su generalidad e imparcialidad para con todo tipo de situaciones y personas, también es cierto que, por distintas circunstancias y sin que se concrete una relación jurídica puntual, hay grupos sociales que se encuentran en franca desventaja. Nuestra Const. no ha sido ajena a dicha premisa y ha previsto que, para preservar el franco espíritu de igualdad, el art. 103º disponga que *“pueden expedirse leyes especiales porque así lo exige la naturaleza de las cosas, pero no por razón de las personas”*. La redacción del texto citado invoca la delicada conservación de la igualdad personal al proscribir que las leyes no pueden crear diferencias con fundamento personalista, pues aún se presupone que todos somos nominalmente iguales; pero sí permite la creación de legislación especial cuando *“la naturaleza de la cosa”* así lo demande. El TC ha procurado respetar el espíritu del texto constitucional al considerar que el Estado debe abstenerse de realizar diferencias arbitrarias y debe justificar en base a situaciones u objetivos concretos la realización de tales diferencias, al punto de amparar la creación de legislación dirigida a la protección o promoción especial de las personas que se ubiquen en la situación prevista como supuesto de hecho de la norma¹⁵.

En materia tributaria, la igualdad importa no solamente respecto de la aplicación general de la ley a todos los ciudadanos; sino que la distribución de la carga impositiva pueda verse reflejada, en el plano material, de forma equitativa. De esta forma, se tiene que el Estado debe reconocer que existen situaciones donde el eventual contribuyente se encuentra en desventaja económica respecto de los demás. Por ello, si bien se aplica una alícuota nominalmente igual al universo de contribuyentes, existirá un grupo en el que la alícuota, al aplicarse a su capacidad contributiva, resultará mucho mayor en incidencia económica.

¹⁵ Caso “Capeco” STC No. 0261-2003-AA/TC.

Como se señaló anteriormente, el Estado debe reconocer que existen situaciones de desigualdad en los que aplicar la ley en un sentido llano puede no solucionarlas y mantener o aumentar tales diferencias. El art. 74º de la Const. no ha sido ajeno a prever que *“El Estado, al ejercer la potestad tributaria debe respetar los principios de (...) igualdad”*. Así, la igualdad material es la práctica más palpable de la igualdad ante la ley y ello estuvo contemplado en el germen de nuestra Nación al preverse que el sostén de la Patria se realiza conforme a la posibilidad del patrimonio particular¹⁶.

En el caso “Minera Caudalosa”¹⁷, relacionada al ITAN, el TC advirtió que, debido a que la carga tributaria debe de ser distribuida en base a la capacidad contributiva de cada persona, no resultaría irrazonable ni desproporcionado que, en base a una manifestación objetiva de imposición (los activos netos), el legislador tributario deba abstenerse de trasladar el gravamen en lo que atañe a un aspecto material que acorde a la capacidad económica de aquella empresa¹⁸. Con ello, el TC manifiesta que, teóricamente, ningún aspecto económico puede estar exento de gravamen (en el caso señalado fueron los activos netos), siempre y cuando que tal gravamen recaiga sobre una verdadera manifestación de riqueza ya que ello permite realizar una apreciación sobre la real capacidad económica del contribuyente para soportar tal carga tributaria.

La utilidad de contar con un parámetro real que permita medir de forma certera el gravamen de un tributo cualquiera a través de una base imponible importa porque tal parámetro servirá para apreciar el cumplimiento de otro principio constitucional-tributario: el de no confiscatoriedad.

2.3.3. PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD

El Principio de no confiscatoriedad se encuentra recogido explícitamente al final del segundo párrafo del art. 74º Const. Su redacción sugiere que el constituyente ha querido ser explícito en este aspecto y así limitar el poder del legislador en cuanto a la incidencia económica de un tributo cualquiera. Es ampliamente conocido que la adición de un tributo incide en la economía y en el comportamiento de las personas al comprometer

¹⁶ Const. 1823 .Art. 16º.- La defensa y sostén de la República, sea por medio de las armas, sea por el de las contribuciones, obligan a todo peruano en conformidad de sus fuerzas y de sus bienes

¹⁷Caso “Compañía Minera Caudalosa”. STC No. 2727-2002-AA/TC

¹⁸ Fundamento 8

derechos tales como los de propiedad, de trabajo y de industria (Villarán Angulo, 2016, págs. 157-178)

En desarrollo normativo debe ser confrontado con los pilares constitucionales de la Economía Social de Mercado. Hay que tener presente que los postulados de las normas positivas del legislador pueden ser confrontadas y resultar tangencialmente opuestas aquellas que dicta el funcionar del mercado en el mundo real. Idealmente, el contenido de la norma positiva no debería ser contraria a las leyes económicas al punto de pretender vaciarlas de contenido. Por ello, uno de los principales escenarios en los que se contrastan las intenciones y el actuar del Estado frente al mercado consiste en la calidad regulatoria que este tiene frente a los derechos de libertad contractual y propiedad, necesarios para realizar actividad empresarial (Sardón Taboada, 2011) .

La regulación nacional puede dar lugar a lo que SARDÓN TABOADA (2011, pág. 18) alude como “expropiaciones regulatorias”. Tales situaciones se producen cuando, indirectamente, una norma cualquiera vacía el contenido los derechos fundamentales consagrados en la Const., especialmente en lo que respecta a propiedad. Tales contrastes son el resultado de la confrontación de un mundo real con recursos limitados y una norma ideal que pregona postulados abstractos debido a la generalidad de su aplicación sin proponerse individualizarse en contexto alguno.

El desarrollo de la teoría de la “expropiación indirecta” a través del caso “Duke Energy Egenor”¹⁹ sugiere que no es necesario que el Estado realice una expropiación en el sentido tradicional (es decir, que conlleve la pérdida forzosa de propiedad); sino que se puede poner en detrimento el derecho de propiedad por la sola aplicación del efecto de las normas o por omisiones del actuar del Estado. Así, se puede dar lugar a situaciones en las que una persona es formalmente propietaria; mas puede ejercer las atribuciones de tal propiedad adecuadamente²⁰. En dicha situación, el TC declaró que, pese a que la demandante era aún titular de sus propios activos, el hecho que un comité creado por la Autoridad Nacional del Agua ante una declaratoria de emergencia esté operando dichos activos ya habiéndose superado el plazo de dicha declaratoria, constituye una expropiación en la práctica ya que no puede disponer plenamente de sus bienes.

Debe reconocerse que a través de la legislación el Estado tiene la capacidad de afectar la disposición del derecho de propiedad de los individuos. Por ello no debe permitirse

¹⁹ Duke Energy Egenor S.en C. por A. vs. Autoridad Autónoma de la Cuenta Hidrográfica del Santa y Ministerio de Agricultura – Autoridad Nacional del Agua. STC No. 00834-2010-PA/TC

²⁰ Fundamentos 40 y 41

que la promulgación de normas sea realizada de forma gratuita sin ningún tipo de consideración. En el marco de un Estado de Derecho, debe realizarse una conciliación entre los distintos derechos e intereses que puedan surgir por los problemas de poner en práctica la legislación en el mundo real. De esta forma, surgen controles como la ponderación de derechos al momento de legislar o emitir un fallo. Es harto conocida la evaluación que realiza el TC siguiendo un análisis de necesidad, idoneidad y proporcionalidad de una medida (STC 579-2008-PA/TC); pues busca revertir los efectos inmediatos de una norma que afecta injustificadamente un derecho fundamental.

El Derecho de la propiedad se encuentra íntimamente vinculada al régimen económico de nuestra Const., pues se reconoce que esta es inviolable y el Estado la garantiza (art 70°). La propiedad representa la soberanía de la Nación, pues esta se reserva su reconocimiento a los extranjeros quienes, en principio, reciben el mismo trato que los nacionales, a no ser que adquieran título de propiedad alguno sobre recursos dentro de los cincuenta (50) kilómetros de frontera (art. 71°). Finalmente, dentro de los alcances de la Const. escrita, se confirma lo anterior al reservar a la ley la capacidad de imponer límites para el ejercicio de los modos de adquirir, poseer, explotar o transferir los bienes que esta especifique (art. 72°).

En el Derecho Tributario, el tributo implica la regulación de una carga económica al ciudadano por el solo ejercicio del *ius imperium* del Estado. Por su efecto material, la tributación se encuentra, principalmente, en colisión con el Derecho de propiedad. La confiscación, apunta RUBIO CORREA (2017, pág. 207). , importa una privación no compensada de tal derecho pues, si bien este no es absoluto, el Estado puede extinguirlo de forma unilateral siempre que se justifique tal medida base a necesidad pública declarada por ley. Además, se debe abonar un justiprecio a modo de compensación del perjudicado por expropiación. La expropiación se encuentra legitimada por la Const.; mas la confiscación, no.

Se puede rastrear que las consideraciones mencionadas anteriormente forman parte de nuestra Const. histórica, pues hace un siglo, VILLARÁN (2016, págs. 157-168) reconoció que el texto fundamental de 1860 establecía que la expropiación es de cumplimiento imperativo para cualquier ciudadano cuya propiedad se vea afectada debido a la justificación de la causa pública y también recalca que nuestra primera Const. (1823) prohibió la confiscación²¹. Entonces, nuestra tradición constitucional, si

²¹ Const. 1823. Art. 115°.- Queda abolida toda confiscación de bienes y toda pena cruel y de infamia. (...)

bien tiene presente que el Estado reconoce la titularidad de un bien a favor de una persona mediante el Derecho de propiedad, no ha sido tampoco ajena al repudio que la privación arbitraria de tal derecho a no ser que esta se justifique mediante ley y exista un adecuado pago como compensación.

Si bien se vio que la ley sirve como instrumento para justificar el establecimiento de la obligación pecuniaria, ello no serviría del todo para legitimar incondicionalmente una exacción y considerarla acorde a la Const.; más aún cuando los tributos no otorgan un pago justipreciado al contribuyente, pese a que se beneficie de una forma u otra del accionar del Estado en un plano sentido abstracto. Por ello, la consideración de “confiscatorio” de un tributo se ha inclinado a verificar de forma subjetiva la incidencia del mismo respecto del patrimonio del contribuyente²².

Para desarrollar lo anterior, remitámonos al caso “ITF”. En dicho debate, el Colegio de Abogados del Cusco y otros gremios profesionales a nivel nacional plantearon que tal impuesto atentaba contra la propiedad de las personas al gravar indiscriminadamente las operaciones de movimiento bancario (crédito o débito) sin que se considere el origen y destino de dichos fondos: ingreso, renta o consumo. Adicionalmente, los demandantes plantearon que el impuesto podía ser confiscatoria al incurrir hasta en una doble imposición ya que los conceptos previamente señalados ya están gravados con impuestos puntuales²³. Ante ello, el TC resaltó que el principio de no confiscatoriedad contiene un concepto jurídico indeterminado, esto es: no puede analizarse de forma abstracta; sino caso por caso. Dentro de un análisis de constitucionalidad, el TC puede considerar que se cumple o trasgrede este principio en base a un juicio de valor razonable apreciando el nivel de la alícuota exigida, sin importar si el gravamen recae directamente en la propiedad (capital) del contribuyente. No obstante lo anterior, el juez ordinario puede, a la luz del principio de no confiscatoriedad, inaplicar el tributo un caso concreto teniendo presente la capacidad económica del afectado dentro de su razonamiento²⁴.

Si bien la determinación de una alícuota dentro de parámetros subjetivamente razonables ha sido un asidero para determinar el carácter confiscatorio o no de un tributo cualquiera en cuanto a la limitación que el gravamen ejerce sobre el patrimonio de las personas, no deja de ser peculiar el caso de tributos en los cuales, por ejemplo, la

²² Exp. Nos. 0004-2004-AI/TC; 0011-2004-AI/TC; 0012-2004-AI/TC; 0013-2004-AI/TC; 0014-2004-AI/TC; 0015-2004-AI/TC; 0016-2004-AI/TC y; 0027-2004-AI/TC, que de forma acumulada representan el Caso Colegio de Abogados del Cusco y otros contra el Impuesto a las Transacciones Financieras, D. Leg. 939 y Ley 28194 (“ITF”)

²³ Antecedentes c) y d) del extremo de la demanda contra la Ley 28194

²⁴ Fundamentos 19 al 23

alícuota exigida supera incluso el valor del hecho gravado. Como ejemplo se tiene la determinación del Impuesto Selectivo al Consumo en productos tales como bebidas alcohólicas y cigarrillos, cuyo importe fijo por unidad de medida puede superar al valor mismo del bien. Aun así, no tal impuesto no es inconstitucional.

De acuerdo a RUBIO CORREA, (2017, págs. 208-209), la determinación de un tributo y su alícuota pueden justificarse, dentro de un test de proporcionalidad, no solo en la política fiscal; sino también en la política social que emana de la Const. En el caso señalado anteriormente, válidamente se puede argumentar que el Estado dispone de la habilitación prevista por los art. 8º y 9º, que le permiten regular en materia de tóxicos sociales dentro de una política nacional de salud. Ello también indica que un tributo no puede ser ajeno a su función dentro de la economía y puede ser utilizado como herramienta de promoción o control social de acuerdo a cuál sea la dirección de su imposición (CIAT, 2015, pág. 36).

A propósito del uso de la tributación como herramienta de regulación social y la configuración de su técnica legislativa a través de la selección acerca de qué hecho gravar, ello también ha permitido al TC determinar cuándo una exacción es de carácter confiscatorio o no. En efecto, una característica general de los tributos consiste en que el objeto de gravamen, el hecho imponible, debe estar adecuadamente delimitado para legitimar que haya ocurrido el supuesto de hecho esperado por la norma tributaria. (Bravo Cucci, 2010, pág. 172). En una acción de inconstitucionalidad planteada por 5,416 ciudadanos contra diversas disposiciones de la Ley que regula la explotación de juegos de casino y tragamonedas (Ley No. 27153)²⁵, el TC apreció que la norma cuya constitucionalidad estaba bajo discusión declaraba como objeto de su gravamen “la explotación” de las salas de juego y casino pero para determinar el gravamen el impuesto se basaba en la utilidad del negocio con la misma metodología determinativa del impuesto a la renta. Si bien también se denunció que la alícuota prevista era cuantitativamente excesiva (20%), los magistrados consideraron que debido a que en la realidad se estaba realizando una imposición a las utilidades de las empresas de casino, y no verdaderamente a la explotación de dicha actividad, resultaba confiscatoria la incidencia tributaria en un aspecto no previsto por la ley de la materia.

Con el caso anterior, se tiene precedente para afirmar que la confiscación no solamente está dirigida al gravamen exclusivo que atente contra el patrimonio; sino también hacia otros aspectos económicos del ciudadano si tal no ha sido la intención del legislador. Así, se puede realizar un gravamen al patrimonio si la ley tributaria así lo dispone o se

²⁵ STC No. 009-2001-AI/TC

puede realizar un gravamen al consumo si así lo dicta la norma; mas un tributo que declare su intención de gravar el consumo no puede, al aplicarse, desviar su atención del objeto de gravamen y calcular su base sobre elementos que incidan en el patrimonio, las utilidades u otras manifestaciones de riqueza distintas. Realizar esto último también es confiscatorio.

2.3.4. PRINCIPIO DE COMPETENCIA PRESUPUESTARIA

Conforme se señaló en un apartado anterior, las finanzas públicas que corresponden al Estado se sostienen en base a los medios de ingresos con los que cuenta y cuyos recursos destina como gasto para cumplir con las funciones que le son encomendadas por la Const. Nuestra historia constitucional no ha sido ajena a dicha relación desde la concepción de la República. Ya en 1823 se había previsto que el Estado, a través del Ministerio de Hacienda, es el encargado de administrar el producto de las contribuciones recibidas, de forma tal que se pueda cumplir con la ejecución del presupuesto pública²⁶. Por su parte, a mediados del siglo XIX (1856), se precisó como garantía constitucional que los recursos que la Nación exija a los ciudadanos mediante ley (tributos) crearán responsabilidad administrativa sobre aquella autoridad que reciba tales ingresos y que ejecute con ellos gasto público. Con ello se pretendía salvaguardar que la propiedad que le era extraída a los contribuyentes no sea malversada por personas o asuntos que son ajenos al quehacer del Estado (Villarán Angulo, 2016, pág. 170). Ya para la Const. vigente a nuestros días, el art. 77° se dedica a ejecución del presupuesto. Actualmente establece que aquellas zonas en las que se realice explotación de recursos naturales debían recibir, en la misma medida, una participación adecuada del total de ingresos y rentas obtenidos por el Estado como gravamen producto de explotación. De esta forma, se ha buscado una justa equivalencia entre los ingresos que el Estado obtiene de los ciudadanos y los gastos que el mismo Estado, en las distintas circunscripciones, realiza a favor de dichos ciudadanos mediante ejecución del presupuesto.

El TC ha establecido en su jurisprudencia²⁷ que la organización del presupuesto público importa un doble acción parlamentaria, a modo de equilibrio de poder y limitación de aquel del Ejecutivo: el legislador debe aprobar la captación de los ingresos que alimentan el Tesoro Público y; debe aprobar las acciones en las que recaerá la ejecución del gasto, siempre considerando el interés y bien común (Principio de justicia

²⁶ Const. 1823. Art. 148°

²⁷ Poder Judicial vs. Poder Ejecutivo. STC No. 004-2004-CC/TC. Fundamento 9.3

presupuestaria). Debido a ello, todos los ingresos del Estado, incluidos los tributos, forman una sola bolsa común (el Tesoro) que debe ser ejecutada conforme lo haya establecido el legislador en la ley del presupuesto anual; a no ser que se trate, excepcionalmente, de los recursos provenientes de un tributo con finalidad específica (Principio de no afectación)²⁸.

Por otro lado, las municipalidades, como entidades estatales de gobierno local, no han sido ajenas a la participación presupuestaria en asuntos de su competencia. VILLARÁN (2016, pág. 177) señalaba que en el Perú del siglo XIX las municipalidades podían recaudar arbitrios en virtud de que es renta natural de estas aquellos recursos que puedan ser exigidos a los vecinos en virtud del uso y mantenimiento de los servicios locales. Hizo hincapié en que, por analogía, aquellos impuestos que no se refieren al pago de un servicio local, sino por el cumplimiento de la ley, no son rentas municipales. Aún en el siglo XXI, el TC señala que las municipalidades cuentan con autonomía administrativa económica para poder crear, recaudar y administrar sus rentas en línea con las leyes anuales de presupuesto²⁹. Aun así, dicha autonomía no implica una desvinculación total respecto del resto de niveles del Estado³⁰; por lo que, como señala el acotado artículo 77º, aún pueden administrar aquellos recursos del Tesoro Público que le son asignados a través de las leyes de presupuesto anuales.

De lo anterior, se desprende que, debido a los diversos mandatos constitucionales que se desprenden de las funciones del Estado para garantizar su continuidad y asegurar el bienestar común y; a que el tributo es una imposición por voluntad del legislador que contribuye a la conformación del Tesoro público, se tiene los tributos, como especie de los ingresos públicos, son exclusivamente administrados por entidades de Derecho Público para el cumplimiento del gasto presupuestado mediante ley.

2.3.5. PRINCIPIO DE RESPETO A LOS DERECHOS FUNDAMENTALES

El respeto por los derechos fundamentales es un axioma transversal al cuerpo constitucional. El listado previsto en el art. 2º es de carácter enunciativo mas no limitativo; pues el siguiente art. (3º) reconoce que la limitación del texto constitucional no impide el posterior desarrollo de derechos a favor de las personas que sean

²⁸ *Ibíd.* Fundamento 9.11

²⁹ *Municipalidad Provincial de Satipo vs. Municipalidad Distrital de Río Negro.* STC. No. 0025-2014-PI/TC. Fundamento 16

³⁰ *Defensor del Pueblo vs. Municipalidad Distrital de San Juan de Lurigancho.* STC No. 007-2001-AI/TC. Fundamento 6

derivadas de principios tales como la dignidad de la persona, la soberanía popular, el Estado democrático de derecho o del republicanismo. El art. 3º recoge, en resumidas cuentas, la teoría de los derechos y de los principios implícitos a los que la Const. no puede renunciar por ser sustento del pacto social que le dio origen (Rubio Correa, 2017, págs. 89-97).

Conforme se ha podido apreciar en distintos casos y situaciones ilustradas en los apartados anteriores, la aplicación de un principio tributario se encuentra relacionada, implícitamente, con la observación del respeto por los derechos reconocidos en el art.2º de la Const.; así como de los principios del art.3º del mismo texto. No se trata, pues, de un principio exclusivamente constitucional, sino de un límite al ejercicio de la potestad tributaria. Esta debe observar en la ley aspectos que no atenten contra la igualdad, contra el secreto bancario, la libertad empresarial, la dignidad de la persona, la propiedad, etc.

2.4 CONSIDERACIÓN SOBRE EL TÉRMINO “TRIBUTO”

Conforme al enfoque del presente trabajo, se pretende establecer qué características debe cumplir un fenómeno para ser considerado “tributario”, de forma que se le pueda validar conforme a los principios que le deben ser propios a su naturaleza o, en su defecto, declarar su inconstitucionalidad. En nuestro sistema jurídico, constantemente surgen debates y controversias en la definición de determinados conceptos debido a su trascendencia para entender el fenómeno al cual se hace alusión. En aras de afianzar la seguridad jurídica a través de la articulación de una producción legislativa de calidad, con una adecuada aplicación normativa y; un eficiente sistema de resolución de controversias es necesario otorgar un claro significado a las ideas que componen el Derecho. Quisiera enfocar la atención a un problema que se suscita constantemente en el ámbito del Derecho Tributario: la falta de comprensión del término tributo.

La noción de tributo proviene, antes que en la Ley (especial énfasis en el Código Tributario y su clasificación como “impuestos”, “contribuciones” y “tasas”), del texto Constitucional. Sin embargo, a través de dicha fuente no se establece una definición clara de qué es lo que constituye un tributo; sino sobre qué principios rigen sobre este. Es entonces que el jurista quien debe elaborar un ejercicio interpretativo para contenido a un concepto que no está explícitamente definido.

Debe tenerse presente que la raíz del problema expuesto tiene su origen en que el concepto “tributo” ha sido utilizado en forma polisémica dentro del Derecho, no únicamente en el nacional. BRAVO CUCCI (2010, págs. 47-65) ha considerado las siguientes 6 acepciones dentro de la polisemia de “tributo”:

- (i) Cuantía de dinero;
- (ii) Obligación del contribuyente;
- (iii) Derecho de crédito del Estado;
- (iv) Relación jurídica de Derecho Tributario
- (v) Norma jurídica trascendente para el Derecho Tributario y; (vi) norma, hecho y relación jurídica materializada.

Como puede apreciarse, el lenguaje humano es rico para realizar conexiones semánticas ante la alusión de un solo término. La utilización que el locutor o el intérprete realice dependerá entonces del contexto bajo el cual dicho término se emplee.

La generación de estas múltiples acepciones no es gratuita para los juristas que interpretan la norma; sino que es producto de los múltiples contextos en los cuales el legislador ha utilizado el vocablo como parte de la construcción del texto de la norma a ser interpretada. De por sí, las palabras otorgan significado a las ideas al asociarse estas por semántica. Entonces, ello podría explicar porque hay múltiples acepciones doctrinarias para el problema en cuanto al análisis de la normativa tributaria: entender el “tributo” en su contexto.

La acepción de “tributo” como cuantía dineraria, proviene de la interpretación literal del artículo 28º del Código Tributario, el cual dispone que el “tributo” forma parte de la deuda tributaria, junto con las multas e intereses aplicables. Así también, el mismo cuerpo normativo dispone que puede realizarse la devolución de los tributos. A mayor abundamiento sobre esta acepción, la norma prevé la cuantificación de una sanción en función del tributo omitido (artículo 178º).

En lo que respecta a tributo es una prestación de dar en cuanto a que el contribuyente asume un deber jurídico producto de la norma (véase Norma II del Código Tributario). Es la norma la que implanta al sujeto pasivo, el contribuyente, la carga de un deber como consecuencia de un acto que genera tal deber de contribuir. No se trata de una obligación en tanto que el Estado, pese a ser acreedor, no ejecuta tal crédito; sino que, por voluntad de la Ley, el contribuyente tiene que cumplir con tal prestación (Bravo

Cucci, 2010, págs. 62-63). Tal postura asimila que la obligación no nace de la ley, sino que es consecuencia del cumplimiento de la hipótesis de incidencia en la que ha incurrido voluntariamente el contribuyente.

Otra forma de construir un argumento sobre la naturaleza del tributo, esta vez como *obligación*, proviene del modo en el cual se materializa su ejecución a favor del Estado: a raíz de una prestación de dar sostenida en la obligatoriedad de la ley. BRAVO CUCCI (2010, págs. 56-57) expone que existen prestaciones sin obligaciones (no hay sentido forzoso en su realización); pero no, obligaciones sin prestaciones (donde una conducta es realizada por el sentido de su obligatoriedad). El Código Tributario también nos ilustra un contexto en el cual el tributo es una obligación cuando prevé que las deudas con motivo de tributos tendrán privilegio en el patrimonio del contribuyente *sobre otras obligaciones* no tributarias cuando concursen otros derechos de crédito (artículo 6°).

En un intento de uniformizar criterios entre las principales administraciones tributarias de habla hispana, el CIAT (2015, pág. 35) ha propuesto delimitar al “tributo” como una obligación pecuniaria exigida por el Estado en ejercicio de *ius imperium* como consecuencia de la realización de un supuesto de hecho previsto en la ley, sea para satisfacer necesidades públicas o no (tributos para fiscales).

2.5 LA TRASCENDENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL EN LA APROXIMACIÓN DEL PROBLEMA

Como se pudo apreciar en el desarrollo del caso FONAVI, la postulación de su referéndum surgió a partir de la comprensión de su propia naturaleza: si este era o no un tributo, para poder dar una aplicación práctica al texto constitucional en cuanto al ejercicio de, por ejemplo, el Derecho de Participación y Control Ciudadano. Superar tal impase fue necesario ante el máximo intérprete de la Constitución debido a que el JNE, al ser un organismo constitucionalmente autónomo, no podía revertir sus propias decisiones ante otro órgano del Estado como el Poder Judicial; ni siquiera podría considerar la opinión de un organismo técnico como el Tribunal Fiscal.

En ese sentido, es interesante considerar el método de interpretación del Tribunal Constitucional para poner al FONAVI en correlación con un fenómeno jurídico de naturaleza tributaria a ojos del sistema desarrollado por la Constitución de 1993. Ello se justifica en que, para mantener coherencia en la aplicación de un mismo sistema de normas, es imperativo tener pautas referentes y en su aplicación. De este modo, a pesar

de que la discusión de la naturaleza del FONAVI es un tema completamente cerrado como caso puntual, ello no exime a que puedan apreciarse los elementos que pudieron ser de utilidad al Tribunal Constitucional para darle contenido al concepto “tributo” en nuestra Constitución. Adicionalmente, resulta útil tener como referente el estudio del análisis de dicha entidad para realizar tal trabajo propuesto pues, como vemos, otras entidades pueden aplicar métodos de interpretación acordes a su propio criterio (pues, después de todo, el Derecho es interpretable); mas, aun así, siempre tendremos al Tribunal Constitucional como última instancia para dirimir el contenido de los derechos y conceptos contenidos en la Norma Fundamental que nos rige como sociedad.

La razón que justifica la participación del Tribunal Constitucional radica en que este cuenta con una posición privilegiada en el sistema de Administración de Justicia al considerársele el “máximo intérprete” de la Const. (Blume Fortini, 1996). Si bien en nuestro sistema de administración de justicia se produce un control mixto de constitucionalidad debido a que, indefectiblemente, la Const. debe prevalecer por sobre toda norma legal y en toda oportunidad, el TC detenta el control concentrado de la misma y, por lo tanto, el criterio de sus fallos constituyen una guía para comprender el desarrollo del constitucionalismo peruano a través del control concentrado. Entonces, si hemos de entender una definición adecuada para un fenómeno cuya fuente es la Const., antes que el Derecho Tributario propiamente dicho, será necesario recurrir a la jurisprudencia del órgano competente para realizar interpretaciones avocadas a la arista plenamente constitucional.

Ahora bien, hay que reconocer que desde su creación y desde la promulgación del vigente texto constitucional han pasado diversos juristas, cada uno con perfiles profesionales y filosofías políticas distintas. Por ello, es innegable que el Tribunal, materializado en quienes lo han presidido y efectuado el rol de sus magistrados, haya tenido distintos estilos y entendimiento de argumentación respecto de las instituciones que se plantean como controversia. Sin embargo, pese a tales diferencias en los criterios personales de sus intérpretes, debe existir la esencia de una postura “institucional” respecto de los conceptos cuyo alcance allí se dilucidan. Ello es lo adecuado, puesto que, si bien se reconoce la existencia de distintas técnicas interpretativas, deberá tenerse presente que los límites de estas, son aquellos previstos en el texto constitucional y, con mayor gravedad, en el sostenimiento de un ordenado Estado Constitucional de Derecho (Cáceres Arce, 2014, págs. 243-247). Aun cuando el magistrado constitucional tenga una concepción personal sobre determinada institución en base a su formación personal y profesional, este se encuentre en la obligación de

contrastar tal postura respecto a los antecedentes dejados por sus predecesores para mantener el Estado Constitucional de Derecho o; mejorar tal institución.

No obstante lo anterior, se puede observar que se han presentado ocasiones en las cuales los magistrados conformantes del Tribunal Constitucional han entrado en controversia, propia del debate jurídico, al momento de calificar un determinado fenómeno como de naturaleza tributaria o no. Uno de los casos más relevantes que ha motivado tales debates ha sido en torno a la resolución del caso “FONAVI” (Eguiguren Praeli, 2008). La trascendencia por la cual debería contarse con un concepto uniforme en torno al “tributo” se sustentaría en que dicho fenómeno no abarca únicamente un concepto meramente teórico; sino que, por el contrario, tiene efectos prácticos dentro de la interacción entre los derechos y obligaciones tanto del Estado como de los ciudadanos. Tal situación se ratifica por el planteamiento de la consulta sobre la naturaleza del FONAVI, de modo tal que ulteriormente se pueda determinar la constitucionalidad de la realización de un referendo sobre la materia³¹

Bien conocemos que el resultado del debate en torno al FONAVI resultó la consideración que los aportes a este no constituirían materia tributaria y, por ende, sí resultaba procedente dentro del marco constitucional la realización de un referendo sobre el mismo (artículo 32° de la Const.). Sin embargo, después de tal experiencia, que llegó incluso a trasladarse hacia otro organismo constitucionalmente autónomo (el JNE, véase: Resolución No. 260-2007-JNE), es adecuado apreciar cuál es la dimensión que le ha dado el Tribunal Constitucional al concepto “tributo”, cuáles fueron sus consideraciones para determinar cuándo se está o no frente a materia tributaria, cuál es la línea de su razonamiento para llegar a tal conclusión y de qué elementos se basa para inferir que un fenómeno se trata o no de materia tributaria.

2.6 INTERPRETACIÓN CONSTITUCIONAL

Conforme se estudió en las secciones precedentes, la Const. es la norma que pretende recoger los principios sobre que deben regir al resto de normas que forman parte del ordenamiento jurídico. Aun así, la misma no pretende regular todo el sistema jurídico al mismo tiempo ni de forma completa debido a la diversidad de aspectos que abarca. También se recalcó que, debido a ello, cada rama del Derecho nacional contiene principios constitucionales que le son propios debido a su especialidad. No obstante,

³¹ Véanse: STC- 01078-2007-PA/TC; STC-3283-2007-PA/TC; STC 5180-2007-PA/TC.

debe advertirse que todo lo previsto por la Const. puede no comprenderse de manera coherente ni tampoco puede garantizarse que todo lo que su texto pueda disponer sobre un determinado asunto se encuentre en un articulado puntual. Por ello, la interpretación constitucional es un ejercicio necesario para auspiciar la continuidad de su vigencia en el ámbito real (Blume Fortini, 1996, págs. 167-169).

Si bien la Const. es una norma y, como tal, pueden ejercerse las técnicas interpretativas que le serían propias al resto de normas, el TC ha advertido en el caso “Lizana Puelles”³² que la interpretación de esta norma suprema debe ser realizada bajo un ángulo distinto a las demás. Así, las normas infra constitucionales pueden ser analizadas desde un caso concreto o dentro de su misma especialidad, pero la interpretación constitucional debe no solo enfocarse en la resolución de un asunto concreto; sino que la resolución de dicho caso no pueda comprometer principios constitucionales recogidos en materia que no haya sido explícitamente tratada en mismo.

La Const. no debe interpretarse en un análisis caso por caso; sino, comprendiendo su sentido político y social como proyecto nacional (Blume Fortini, 1996, págs. 170-172). Por ello, la interpretación constitucional ha de tener principios rectores que sirvan de parámetros para no desvirtuar el poder contenido y organizado en tal norma, de forma que tenga vigencia a pesar de los cambios sociales.

2.6.1 PRINCIPIOS DE LA INTERPRETACIÓN CONSTITUCIONAL

Los siguientes son algunos principios recogidos por la jurisprudencia del TC, los cuales tienen por objetivo aproximar al texto con el sistema creado por dicha norma respecto de la sociedad en la cual es aplicada y para los distintos casos que puedan suscitarse. Tales principios sirven como recordatorio al intérprete acerca de la necesaria practicidad de la Const. si esta va a, efectivamente, pretender perennizar los valores y principios que nos guían como sociedad y para conservar el modelo de Estado que se nace a partir de su texto.

³² Pedro Andrés Lizana Puelles vs. JNE. STC 5854-2005-PA-TC. Fundamento 4

2.6.1.1 PRINCIPIO DE UNIDAD DE LA CONSTITUCIÓN

Ha de reconocerse que la Const. es un conjunto total y armónico del sistema normativo. Pese a que no contiene con precisión el desarrollo de cada rama del ordenamiento jurídico, no deja de ser por ello la piedra angular de todo cuanto se desarrolla en el Derecho nacional. Por ello, su texto no debe considerarse como el de una norma cualquiera a ser aplicable en un contexto concreto. Por ello, pueden aparecer aparentes contradicciones dentro de la limitación de sus expresiones vertidas en el lenguaje humano y, aun así, la actitud del intérprete no ha de ser la de dejarse llevar por tal aparente antinomia; sino, la de encontrar coherencia al texto en su conjunto (Rubio Correa, 2017, pág. 302).

Para poder enfocar el sentido de la carta constitucional, han de tenerse presente los principios que la inspiran, algunos de los cuales se encuentran, por ejemplo, indicados en su art. 3º. Adicionalmente, debe contarse con un adecuado razonamiento para detectar y diferenciar los casos excepcionales respecto de aquellos que son de criterio general dentro del espíritu constitucional; así también, debe reconocerse cuándo se plantea en la Const. una política de Estado y cuándo establece mecanismos reconocidos como legítimos para llegar a dicho objetivo. A manera de ejemplo de lo último, el TC³³ ante una aparente antinomia entre el art. 61º Const.³⁴ y su octava disposición transitoria³⁵, estableció que por mandato constitucional uno de los objetivos del Estado ha de ser la eliminación de los monopolios y que su existencia en el plano real no es en si misma inconstitucional; sino que pueden ser establecidos, incluso legalmente, con cargo a que es igual de constitucionalmente válido dictar leyes antimonopólicas contra la situación existente como medio para llegar a tal objetivo.

³³ 64 congresistas de la República, representados por Yohny Lescano Ancieta contra los arts. 1,2,3 y primera y segunda disposición final y transitoria de la Ley 26285

³⁴ Artículo 61.- Libre competencia El Estado facilita y vigila la libre competencia. Combate toda práctica que la limite y el abuso de posiciones dominantes o monopólicas. Ninguna ley ni concertación puede autorizar ni establecer monopolios.

³⁵ Octava.- Leyes de Desarrollo Constitucional Las disposiciones de la Constitución que lo requieran son materia de leyes de desarrollo constitucional. Tienen prioridad : (...)2. Las relativas a los mecanismos y al proceso para eliminar progresivamente los monopolios legales otorgados en las concesiones y licencias de servicios públicos.

2.6.1.2 PRINCIPIO DE CONCORDANCIA PRÁCTICA

A pesar de las aparentes antinomias que puedan surgir, mediante la interpretación, no se pueden sacrificar disposiciones, valores, derechos o principios constitucionales; sino que estas deben ser mejoradas para poder aplicarse mucho mejor en el mundo real. BLUME (1996, pág. 172) comenta que, para Sagués, la Const. debe ser interpretada para su aplicación. Ello se encuentra inspirado en que, siendo el postulado que dicho texto es el ordenamiento jurídico hecho norma, debe tener plena vigencia y práctica pues, de lo contrario, sería un texto vacío y sin fuerza alguna.

Los principios constitucionales son válidos todos los tiempos y en todos los casos, pues la Const. no puede dejar de tener vigencia en momento alguno ya que de ella depende el ordenamiento jurídico en su conjunto³⁶. Si para efectos de resolver una controversia cualquiera acerca de la adecuación de una norma cualquiera en un escenario concreto frente al orden constitucional, debe preferirse aquel sentido que sea el más coherente con la práctica de un Estado social y democrático de Derecho: social, en cuanto a que deben existir condiciones adecuadas para el ejercicio de los derechos individuales y colectivos de la persona³⁷ y; democrático, en cuanto a que el ejercicio del poder estatal se realiza de forma subsidiaria y descentralizada³⁸.

2.6.1.3 PRINCIPIO DE INTERPRETACIÓN CREATIVA

En línea con el principio anteriormente señalado, debe tenerse presente que la Const., si bien es producto del tiempo y circunstancias que dieron origen a su promulgación, esta no debe dejar de tener vigencia a través de los años, lo cual implica que el intérprete constitucional deba adaptar su interpretación para estar acorde con las vertientes políticas y sociales vigentes al momento del ejercicio interpretativo. (Blume Fortini, 1996, pág. 173). La siguiente es una afirmación relevante realizada por el TC que ayuda a ilustrar tal idea: “*El Estado democrático de Derecho está, pues, sujeto a un plebiscito de todos los días.*”³⁹

³⁶ Colegio de Abogados de Ica y Defensoría del Pueblo vs. Decreto de Urgencia No. 055-2001. STC 015-2001-AI/TC.

³⁷ Roberto Nesta Brero (en representación de 5,728 ciudadanos) vs. Art. 4 del Decreto de Urgencia 140-2001. STC No. 0008-2003-AI/TC. Fundamento 11

³⁸ *Ibidem*. Fundamento 19.

³⁹ Colegio de Abogados de Ica y Defensoría del Pueblo vs. Decreto de Urgencia No. 055-2001. STC 015-2001-AI/TC. Fundamento 13.

El rol del TC no solamente debe limitarse al de ser una caja de resonancia de los fallos anteriores de cada terna de magistrados que se suceden. Si bien la jurisprudencia ayuda a esclarecer el sentido de algunas disposiciones constitucionales y a dotar de seguridad jurídica al proceso constitucional y al mantenimiento de instituciones políticas y jurídicas, no menos cierto es que cada magistrado puede asumir la trascendencia que puede tener al cambiar o ampliar el sentido de un concepto ya tratado por sus antecesores, de cara a la futura comprensión de conceptos tales como derechos, obligaciones relaciones institucionales y/o sociales⁴⁰.

La creatividad resulta especialmente necesaria cuando no se tengan suficientes precedentes o la dimensión de una norma no sea suficientemente clara ni determinada. Debe tenerse presente que la obscuridad o imprecisión de una disposición constitucional tampoco le otorga carta libre el magistrado para desconocer o establecer un sentido o contenido constitucionalmente protegido por la propia Const. Anteriormente se estableció que esta es un ordenamiento que ha de ser armonioso dentro de sí mismo con el respeto al Estado social democrático de Derecho. Ello implica que la creatividad debe estar orientada a favor de la interpretación extensiva de los derechos individuales y su pleno ejercicio por la colectividad. (Rubio Correa, 2017, págs. 337-341)

2.6.2. METODOS DE INTERPRETACIÓN CONSTITUCIONAL

El Tribunal Constitucional, como órgano colegiado, se rige por principios axiológicos que mantienen la uniformidad de la dirección de sus fallos. Dentro de los principales criterios, tenemos: (i) la Interpretación Sistemática; (ii) la Interpretación Institucional; (iv) la Interpretación Social y; (iv) la Interpretación Teleológica (Rubio Correa, 2017, págs. 66-97). Podemos apreciar que, si bien existen diversos métodos de interpretación de las normas jurídicas en general, al tratarse de la interpretación de la máxima norma mediante un cuerpo colegiado, no se otorga un significado limitado al texto de sus disposiciones; sino que debe entenderse cada fenómeno normativo como un parte de un sistema común que se uniformiza en el Principio de Interpretación desde la Constitución.

⁴⁰ Congreso de la República vs. Poder Ejecutivo. STC. 00006-2019-CC/TC. Fundamento de voto de la magistrada Ledesma Narváez. Fundamento 3

2.6.2.1. INTERPRETACIÓN SISTEMÁTICA

Como se señaló anteriormente, uno de los criterios que toma en cuenta el Tribunal Constitucional consiste en el de Interpretación Sistemática. Dicho criterio considera a la Constitución como un sistema normativo compuesto por un conjunto de partes interrelacionadas. De esta manera, se considera que el sistema jurídico siempre tiene herramientas para atender las necesidades normativas dentro del propio sistema. De acuerdo a RUBIO CORREA (2017, págs. 68-69), a través de este método no se pretende dar solución ni contenido a un texto específico; sino al del conjunto de principios de la Const. En ese sentido, el TC rara vez se conforma con aplicar la interpretación literal de la norma.

De acuerdo a tal técnica, las disposiciones constitucionales se dividen en “normas-regla”, que son materia de ulterior interpretación y; “normas – principio”, que son ejes constitucionales y no son materia de interpretación. Un ejemplo de una norma regla se puede hallar en la jornada máxima (art. 25 Const.): 8 horas diarias o (disyuntiva); 48 horas semanales. Como ejemplo de norma – principio: la libertad contractual (art. 62 Const.) La técnica de interpretación acotada requiere de la abstracción de la norma-regla para poder integrarse a normas-principio que reflejan los valores del sistema constitucional coherentemente. En los ejemplos planteados, se puede resolver la disyuntiva acerca de la duración de la jornada máxima a través de la flexibilidad que la Constitución reconoce a las partes para determinar bajo cuál de las duraciones de la jornada laboral pretenden aplicar en la relación laboral, considerando que, según otro principio constitucional, el ejercicio de libertades personales no permite una indefinición de tal jornada sin incurrir en esclavitud (lit. “b”, num.. 24, art. 2 Const.)

2.6.2.2. INTERPRETACIÓN INSTITUCIONAL

Se tiene que la Interpretación Institucional busca identificar una lógica hermenéutica y univoca considerando a la persona como presupuesto ético y lógico del Estado. RUBIO CORREA (2017, pág. 76) considera que este método interpretativo es un análisis previo al método sistemático; puesto que el último realiza una integración de instituciones al sistema jurídico. Se debe considerar que la voluntad del legislador es subjetiva al redactar determinada norma; por lo que debe encontrarse la coherencia del mismo en su propio sistema. La diferencia se encuentra en que, mientras que aquella se enfoca en el grueso de la Constitución como sistema; la Interpretación Institucional busca comprender en primer lugar cuál es el sentido de la norma a ser interpretada en su

propia materia (institución) y su conjugación coherente respecto de normas relacionadas al mismo asunto o que son de aplicación complementaria a su especialidad.

2.6.2.3. INTERPRETACIÓN SOCIAL

La Interpretación Social considera que la Constitución es el resultado de un proceso político tanto como social y económico. La interpretación de su contenido debe ser realizada de acuerdo con la realidad de un determinado momento. Una consideración de la norma bajo esta óptica resulta útil al descubrir nuevos problemas sociales que deban ser considerados por el espectro del Derecho y permite que la Constitución siempre se encuentre en vigor.

Debido a la progresividad y evolución de la sociedad y el Derecho en torno a nuevos paradigmas y eventos, el pacto social es renovado constantemente sin que sean necesarias grandes reformas ni pierdan sentido los principios constitucionales. Por ejemplo, el artículo 103º de nuestra Constitución habilita al Estado a legislar mediante normas especiales para reducir brechas que colocan a determinado grupo social en relativa desventaja. En el ejemplo dado, la existencia de tal principio de tutelar a la población en general con equidad inspira a que se expida legislación especial en virtud a la naturaleza de la “cosa”, de la “situación”, del “problema”. Es así que no se puede señalar una contravención a la vocación y aplicación general que debe tener la Ley para con todos los ciudadanos en situaciones normales; pues lo que el artículo 103º aludido pretende es resarcir y disminuir las desventajas que un fenómeno pueda imponer sobre un grupo social.

2.6.2.4. INTERPRETACIÓN TELEOLÓGICA

La Interpretación Teleológica considera la aplicación de la causa final, la razón de ser de las instituciones constitucionales. En ella se refleja el sistema de valores contenidos a lo largo del texto constitucional, el cual se centra en la vigencia de los derechos humanos y los deberes fundamentales del Estado.

La aplicación de norma-principio entra mucho a tallar pues el conjunto de estas es el que forma la base de la dogmática sobre la cual se construye el Estado Constitucional de Derecho. A modo de ejemplo, se tiene que el artículo 43º de la Norma Fundamental establece la forma en la que se organiza el poder del Estado; mientras que el 44º, lo que debe realizar el Estado con dicho poder (*raison d'être*) a modo de principio

informador. De esta manera, la labor interpretativa resulta en un medio de optimización del significado y aplicación de los mandatos constitucionales.

2.7 ARGUMENTACIÓN DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PARA EL “CASO FONAVI”

Una vez que se hubieron expuesto los antecedentes de los conceptos y principios que hoy en día el Derecho recoge, corresponde verificar el raciocinio del Tribunal Constitucional en el caso bajo análisis.

2.7.1 EL DECRETO LEY 22591 Y EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD

En primer lugar, se tiene que el fundamento 2 de la STC No. 03283-2007-PA/TC, el Colegiado se propone analizar si el D.L. 22591 creó un tributo o no. A la luz de tal consideración, convino tener como base el artículo 74º de la Const., cual establece que los tributos se crean por ley de forma exclusiva.

A pesar de que el TC ha reconocido en su jurisprudencia que los D.L. tienen rango de ley⁴¹, no menos cierto es que tal tipo de norma no reemplaza la necesidad de contar con una ley emanada por el Congreso de la República, en virtud de su capacidad legislativa originaria o; mediante D.Leg. del Poder Ejecutivo, en ejercicio de la capacidad legislativa derivada del Legislativo mediante ley autoritativa. Así, el hecho que un D.L. pueda tener fuerza de ley, no implica el desconocimiento del principio de legalidad que pregonaban tanto las cartas constitucionales de 1933⁴², 1979⁴³ y 1993, siendo que la primera estuvo nominalmente vigente al momento de la creación del FONAVI y que las últimas dos estuvieron vigentes al momento de su ejecución y hasta su liquidación.

En tal sentido, se tiene que el tribunal no considera la validez del aporte como “tributo” debido a que no fue introducido en el ordenamiento jurídico mediante una ley. Sobre este punto, cabe señalar que la Const. de 1933, vigente al momento de la creación del FONAVI, el texto constitucional contemplaba la creación de los tributos (“*impuestos*”) por medio de la ley (artículo 8º). Por otra parte, la Const. de 1979, vigente durante gran

⁴¹ Gobierno Regional de San Martín vs. Congreso de La República. STC No. 047-2004-AI/TC. Fundamento 6.1.

⁴² Const. 1933. Art.8º “Sólo para el servicio público podrá la ley crear, alterar o suprimir impuestos, y exonerar de su pago en todo o en parte. No hay privilegios personales en materia de impuestos”.

⁴³ Const. 1979. Art. 139º. “Solo por ley expresa se crean, modifican o suprimen tributos y se conceden exoneraciones y otros beneficios tributarios.”

parte de la vida del fondo, preveía disposiciones similares al actual artículo 74° de la Const. de 1993 en el sentido que se preveía que “*solo por ley expresa se crean, modifican o suprimen tributos*”. Del mismo modo, la Const. de 1979 y la de 1993 prevén la observación del respeto de los Derechos Fundamentales y garantías en la tributación.

A propósito de la recurrencia a un D.L. para legislar en la materia prevista por el FONAVI, ello implica un rompimiento con el orden constitucional vigente en aquel entonces por la Const. de 1933, la cual, paradójicamente, condenaba con nulidad el ejercicio ilegítimo del poder⁴⁴. El TC no ha sido ajeno a la agitada vida republicana y a los actos que, en la práctica, mellan el respeto a la separación de poderes y al Estado democrático de Derecho. A pesar de la interrupción del orden constitucional, el colegiado del caso “Tineo Silva” desarrolló la teoría de la continuidad de la legislación *de facto*⁴⁵. A través de tal consideración, la legislación emitida por un gobierno de facto a través de D.L. se mantiene vigentes hasta que, una vez restaurado el orden constitucional, esta sea revisada y derogada por el nuevo Poder Legislativo constituido y a la luz del texto constitucional vigente.

El FONAVI fue creado mediante en una situación de rompimiento del orden constitucional pues supone el ejercicio de la potestad legislativa por parte del Poder Ejecutivo sin que haya de por medio una norma habilitante (lo cual dará lugar a un D. Leg.). En efecto, por el contexto histórico, el fondo fue creado por un gobierno de facto instalado por las Fuerzas Armadas (1968-1980). A pesar de ello, la vigencia de normas que en primer plano se considerarían inconstitucionales se debe a un argumento teleológico: el ordenamiento jurídico contempla los principios de continuidad y seguridad jurídica. Así, los decretos leyes tienen plena vigencia hasta que, una vez restaurado el orden constitucional el nuevo Congreso considere abrogarlos, modificarlos o sustituirlos, de corresponder. Caso contrario, se podría vulnerar el normal desarrollo de las actividades y derechos otorgados por tal normativa de facto (Rubio Correa, 2017, págs. 87-88).

Debido a tales consideraciones, aún de considerarse legítima la creación del FONAVI y la obligación de efectuar aportes al mismo, tal norma con rango de ley no cumpliría con la exigencia del principio de legalidad previsto por el ordenamiento constitucional vigente al no ser propiamente una ley o un D. Leg, normas propias de un gobierno con equilibrio

⁴⁴ Const. 1933. Art. 21° y 22°

⁴⁵ Fundamento 23

de poderes. Por el contrario, el D.L. 22591 fue expedido por un gobierno de facto, lo cual es condenado por los principios republicanos nuestro texto constitucional restaurado.

A pesar de lo anterior, el Colegiado se mantuvo firme al establecer que la ley es el instrumento indicado para introducir una carga tributaria. Ello obedece a que tanto de forma teleológica como sistemática, debe prevalecer la división de poderes entre Ejecutivo y Legislativo para evitar conflictos de intereses en la gestión del gobierno. Si el Ejecutivo tuviera la capacidad de crear tributos, tal facultad podría ser materia de abuso para solventar mayores gastos que serían de interés del gobierno, el poder de turno, y no del Estado en su esencia y unidad.

Por el contrario, al ser una atribución del Poder Legislativo, se traslada a este la legitimidad que tiene la población para disponer de los gravámenes que son estrictamente necesarios para el normal funcionamiento del Estado sin incidir muy gravosamente en la propiedad. Además, que tal facultad recaiga en el Legislativo implica el debate de tales obligaciones en el foro parlamentario y en el consenso común. Por ello la ley tributaria es el instrumento adecuado para trasladar obligaciones al contribuyente.

Para abordar el enfoque que relaciona al orden constitucional con la potestad tributaria del Estado a través de un instrumento legal, se propone considerar, por ejemplo, lo dispuesto por el artículo 79° de la Const.: *“El Congreso no puede aprobar tributos con fines predeterminados, salvo por solicitud del Poder Ejecutivo.”* Aquel enunciado propondría que efectivamente los tributos tienen un carácter funcional dentro del ordenamiento jurídico; no necesariamente identificable de forma explícita en todos los casos (*“fines predeterminados”*).

El enfoque funcionalista nos permitiría apreciar el Derecho se manifiesta en la práctica, más allá de lo que el dogma o la letra de la Ley indique. En efecto, hay que contextualizar el problema jurídico desde la perspectiva del sistema que lo comprende y bajo el enfoque institucional que tal le ha otorgado (Reimann, 2002, pág. 679). La idoneidad de tal enfoque se justificaría al posibilitar comprender mejor la relación entre instituciones tales como el Principio de Reserva de Ley, de nivel constitucional, y la Prohibición de Analogía, desarrollo constitucional a nivel legislativo (Código Tributario).

Se puede apreciar que en el proceso de desarrollo del capítulo económico de nuestra Constitución se han previsto, inclusive, principios que no tienen un impacto o sentido económico, como se pudiera esperar del impacto de una obligación patrimonial; sino que es nutrido por conceptos administrativos, garantías constitucionales o de Derechos Humanos (Durán Rojo, 2006, pág. 53). Ello se debería a que el sistema constitucional peruano no debe entender que cada capítulo y temática desarrollada en la norma fundamental se encuentra aislado respecto de otros relacionados a distinta materia.

En lo que respecta al orden económico, lo cual comprende aspectos que pueden incidir en materia tributaria, debe primar el desarrollo de los principios que permitan el desarrollo de una Economía Social de Mercado. Tal sistema económico impone al Estado el deber de vigilar y garantizar que los beneficios del libre mercado lleguen a toda la sociedad, especialmente hacia la población que se encuentra vulnerable por su exclusión o escasa participación en tal sistema (Glossner & Gregosz, 2011). En ese sentido, las imposiciones del Estado no solamente deben ser previstas de forma unilateral como un mecanismo de recaudación de recursos; sino que, en contrapartida, la Constitución permite tal gravamen siempre que este haya observado y se encuentre alineado con los principios constitucionales tributarios.

2.7.2 LA ADMINISTRACIÓN DEL FONAVI Y EL PRINCIPIO DE COMPETENCIA PRESUPUESTARIA

El colegiado resaltó que la finalidad del FONAVI era la de satisfacer la necesidad de vivienda de los aportantes a pesar de que dicha finalidad fue desnaturalizada con el tiempo. Es interesante resaltar que, no solamente se consideró la apreciación del instrumento por el cual fue creada la obligación de aportar; sino también, el destino y administración original del fondo: el Banco de Vivienda.

“2. Carácter tributario de las contribuciones de los trabajadores al FONAVI

[T]ampoco 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 (...)”

El subrayado es agregado

Dicho argumento concluye señalando que, para que el FONAVI pudiera ser considerado “tributo”, su creación debió haberse realizado por ley, la obligación de contribuir debía estar sometida al *ius imperium* del Estado y, bajo este último supuesto, podía ser recaudada de forma coactiva.

El fallo está estructurado para presentar los propósitos del FONAVI como una forma de válvula de solución al problema de vivienda en el Perú, tal como se indicó en el presente trabajo. En dicho contexto histórico y social, se creó un fondo dentro del Banco de Vivienda para que dicha entidad administre. En su funcionamiento, el Banco de Vivienda fue una persona jurídica de Derecho Privado creado por el Estado con autonomía administrativa (D.L. 14241).

Si bien el propósito del fondo implicaba un grado de beneficio general a la población para que esta tenga una vida digna, ello no enerva que el beneficio pretendido no sea de alcance general. El fondo no era administrado directamente por el Estado; sino por una entidad creada por este sin que exista vinculación alguna con el aparato administrativo público ni dependiente de las directivas gubernamentales. Su propósito y principal destinatario se encontraba dirigido a favor de los aportantes.

El Tribunal comprendió que desde una perspectiva social, estas eran obras privadas, no públicas. Inclusive, en su estructura, el fondo estaba diseñado erróneamente si su propósito era facilitar el financiamiento de una vivienda; pues obligaba al aportante a cotizar un fondo de por vida, inclusive si ya había sido beneficiario, a pesar de que 25 años de cotización eran necesarios para el pago de una vivienda. En ese sentido, esto último sería un pago excesivo a favor de una entidad privada a pesar de ya haberse cumplido la contraprestación esperada (Avelino Sanchez, Torres Ramírez, & Tipe Torvisco, 2015). La aplicación de una obligación así contravendría frontalmente el principio de no confiscatoriedad al haber una imposición asimétrica si se tratase de una “contribución”.

Posteriormente, mediante el fundamento 3 del mismo expediente invocó que el JNE erró en pretender argumentar que la limitación al Derecho de Control y Participación ciudadana contemplado en el artículo 32º Const. se vea limitado por el análisis de una norma infra constitucional como el Código Tributario. En ese sentido, invocó al JNE a no tomar el valor facial de la interpretación literal del texto si de este se desprende la limitación de algún derecho fundamental que le asiste a la ciudadanía.

2.7.3 EL FONAVI Y SU CONFISCATORIEDAD

Mediante voto singular del magistrado Landa Arroyo, se consideró lo dispuesto previamente por el TC mediante STC No. 001-1999-AI/TC, el cual había calificado al FONAVI como un tributo con fin determinado (la construcción de viviendas, originalmente y, la realización de obras públicas, posteriormente). Mediante fundamento 4, dicha STC señaló que en tenor de literalidad que el FONAVI era una contribución cuya administración pasó del Banco de Materiales al Fondo MIVIVIENDA y cuya liquidación estuvo encargada por el MEF (Ley 26969). Sin embargo, lo que también precisó en aquella primera oportunidad el TC fue el efecto de la administración estatal sobre los fondos “reembolsables” del FONAVI. En esencia, se reconoció implícitamente la propiedad de los aportes a favor del fondo y que este se componía por los aportes de los trabajadores que serían reembolsados al mismo.

El segundo párrafo del fundamento 4 de la STC No. 001-1999-AI/TC reconoció que si el Estado, a través del MEF, en el proceso de liquidación del FONAVI obtenía réditos, incurriría en una acción confiscatoria ya que los frutos del fondo ya no estarían dirigidos a la finalidad específica por la cual se constituyó ni se apropió en una dependencia gubernamental. En ese sentido, aunque a valor facial el TC consideró en un primer momento que el FONAVI era, en la literalidad de la norma, un “tributo”, en los hechos, el accionar del Estado confirmó que no lo era tal; pues tenía que limitar su accionar para no incurrir explícitamente en una confiscación y, aún más, debía realizar una rendición de cuentas a los fonavistas acerca de la liquidación del fondo cuando hubo de ser su administrador.

Por ello, la disposición del fondo realizada en la década de 1990 no fue propia de un tributo regular; sino de una acción confiscatoria sin carácter tributario debido a que se prohíbe constitucionalmente que el Estado incida en la administración de la propiedad particular y a que dicho principio no es compartido por los tributos.

Según detalla el Congreso de la República (2002, pág. 46), la Ley de Concesiones Eléctricas no desconocía la titularidad de los aportes realizados por los fonavistas y; por el contrario, una de sus intenciones consistía en la devolución (“reembolso”) de los mismos después de que estos sean utilizados para la financiación de redes de servicios públicos. La devolución correspondía a los concesionarios como los receptores y administradores de dichos recursos designados por ley. El hecho que el segundo periodo de la presidencia de Alberto Fujimori (1995-2000) haya subrogado la posición

acreedora de los fonavistas y trasladado esta posición al MEF para asegurar su cobro no niega la titularidad original de dicho derecho de crédito a favor de los fonavistas.

2.7.4. ELTRIBUTO FRENTE A LA MULTA

A pesar de que no es materia de la estructura de la contribución, el Tribunal Constitucional planteó en el fallo de la STC No. 03283-2007-PA/TC, que la obligación pecuniaria, si bien es exigible coactivamente por el solo hecho de emanarse de una norma cuya consecuencia ante un supuesto de hecho es el pago de una obligación establecida por ley en la cual el deudor es el contribuyente y el Estado es el acreedor, tal situación no se genera producto de una sanción.

“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.”

Fundamento 2, tercer párrafo

La precisión realizada por el tribunal es importante; pues permite realizar una diferencia conceptual respecto de la consecuencia de la aplicación de multas. El señalar que el gravamen recae sobre el contribuyente a consecuencia de un hecho no ilícito implica la abstención de la potestad sancionadora del Estado ante tal situación. En efecto, en el plano material la incidencia del poder coactivo sobre el patrimonio del ciudadano sin ningún soporte en norma alguna se considera una abierta violación al derecho de propiedad (inc.16 art. 2 Const.), a la presunción de inocencia (lit. “e”, num.. 24, art. 2º Const.), al debido proceso (núm. 3, art. 139º Const.). Es un principio de nuestra historia constitucional el que la propiedad se extinga únicamente como sanción, incluyendo medidas como la multa; no, el tributo. (Villarán Angulo, 2016, pág. 168)

Dentro del ordenamiento jurídico encontramos normas que son de carácter imperativo y aquellas que son de carácter facultativo. Esta última categoría comprende disposiciones de voluntario acogimiento para los sujetos; por lo que nos interesa la primera categoría señalada. Se reconoce que una norma es imperativa cuando esta enuncia un supuesto de hecho basado en una conducta realizada por el individuo, así como la consecuencia que plantea el Derecho ante su cumplimiento o incumplimiento;

sea mediante un premio o una sanción. Tomemos, por ejemplo, lo previsto para el hallazgo de un objeto perdido, un “tesoro”. El Derecho peruano plantea que quien halle un tesoro debe entregarlo a la municipalidad donde este se encuentre; la consecuencia positiva de observar dicha conducta consiste en que, si no es reclamado en tres meses, tal tesoro será subastado y parte de dicho remate será a favor de quien lo encontró (art. 932° del Código Civil). Por el contrario, ante esa misma situación, si quien encontrase el tesoro no reporta dicho hallazgo conforme se explicó anteriormente, se encuentra pasible a ser sancionado con hasta dos años de pena privativa de libertad por considerarse dicha omisión como “apropiación irregular” según el artículo 192° del Código Penal.

La inmersión de la ley y sus consecuencias dentro de un Estado de Derecho dependen del ámbito sobre el cual se aplican. En el mundo moderno se postula que la interpretación de las normas debe realizarse de la forma más liberal posible, restringiendo la incidencia del Estado sobre el ciudadano; beneficiando el Derecho a la Libertad de este último (Atieza Rodríguez, 2008, pág. 202). En nuestro ordenamiento jurídico encontramos que al individuo, dentro de su esfera privada, le asiste el principio pro liberal contenido en el lit. a) del art. 24° de la Const., el cual dispone que *“nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda, ni impedido de hacer lo que ella no prohíbe.”* En el mismo sentido, el lit. d) del mismo artículo prescribe que la aplicación de sanciones debe encontrarse prevista de antemano en la ley. De acuerdo al TC⁴⁶, dichas sanciones pueden ser de naturaleza penal o de carácter administrativo.

Consideremos que dentro del ordenamiento jurídico se encuentran normas cuyos enunciados son imperativos. Sus disposiciones se encuentran estructuradas a partir de un supuesto de hecho, que implica la conducta a ser cumplida y; una consecuencia jurídica, o el resultado de observar dicha conducta. El resultado que se prevé ante la conducta realizada por un sujeto puede ser de naturaleza premial o sancionadora; ambos con la finalidad primordial de incentivar o reprimir una conducta. De acuerdo a nuestro Ministerio de Justicia y Derechos Humanos (2017), en el Derecho Administrativo sancionador, del cual deriva el sistema de multas, las principales razones por las que se justifica la potestad sancionadora del Estado a través de órganos administrativos, en lugar de judiciales, consisten en:

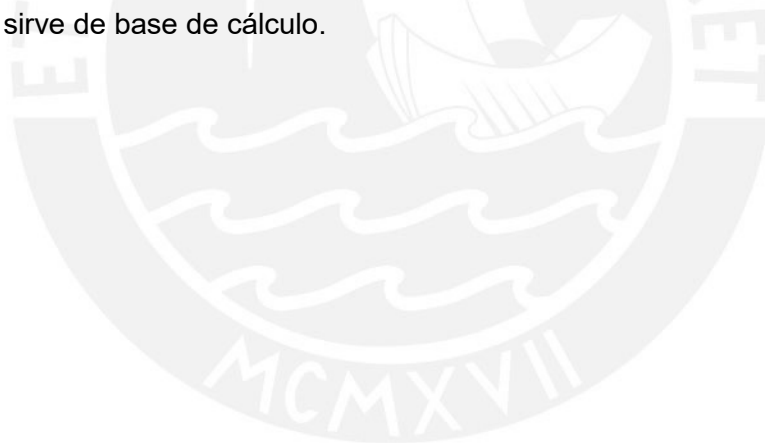
- (i) Procesar conductas ilícitas cuya gravedad es menor;

⁴⁶ Carol Luz Sáenz Contreras vs. SENATI. STC No. 1182-2005-PA/TC

- (ii) Reprimir de forma más expeditiva aquellos ilícitos de menor gravedad y;
- (iii) Reforzar el rol de la autoridad como inmediato administrador de justicia entre los administrados.

Como se puede apreciar, ninguno de los justificantes del procedimiento administrativo sancionador, y por lo tanto, de las multas por infracciones, se encuentran comprendidas como parte de función social alguna que realice el Estado; sino como un medio por el cual este busca, frontalmente, desincentivar y castigar conductas imperativas dispuestas por ley que no han sido observadas por los ciudadanos.

La precisión era necesaria para legitimar el accionar del Estado en el proceso recaudador, ya que este no se origina en acto ilícito alguno de parte del contribuyente; sino del cumplimiento de un supuesto de hecho previsto por la norma que habilita la recaudación del gravamen (CIAT, 2015, pág. 36). Al mismo tiempo, y razonando de forma sistemática, se permite salvaguardar el principio de “*non bis in ídem*”, en caso que la administración tributaria deba aplicar multas con motivo de la detección de infracciones administrativas que también conlleven al pago inoportuno de la obligación tributaria que sirve de base de cálculo.



CAPÍTULO 3.- CONCLUSIONES

- 3.1. En observancia del artículo 74° de la Const., ha quedado demostrado que el tributo es una ley promulgada por el Congreso de la República o por D.Leg. del Poder Ejecutivo; pues ello sería coherente para observar el principio de legalidad y de reserva de ley. En esa misma línea, permite comprenderse mejor porqué es que la redacción de tal disposición constitucional indica que *“los tributos se crean, modifican o derogan”*.
- 3.2. El tributo implica un mandato al Estado en el que se le requiere la administración directa de la recaudación mediante la ejecución del presupuesto para los fines que le son propios dentro de la Const. para mantener su normal funcionamiento, el bien común y el servicio al ciudadano. La ley nunca puede delegar dicha administración a ninguna entidad; puesto que ello desvirtuaría su naturaleza y propósito.
- 3.3. El tributo no consiente que el Estado realice una administración directa de recursos pertenecientes a agentes privados y para beneficio de dichos privados, pues ello devendría en confiscación y la confiscación no es un asidero tributario contemplado en el art. 74° Const.
- 3.4. El tributo no es una sanción y el orden constitucional vela porque se establezca una clara línea entre este fenómeno y la multa. Mientras que el primero implica una intervención en el Derecho de Propiedad, ello es consecuencia de un supuesto de hecho ante las actividades lícitas del contribuyente. En cambio, la multa es la consecuencia de una actividad ilícita del ciudadano; por lo que es una manifestación del poder sancionador.
- 3.5. La hipótesis consistente en que el “tributo” puede definirse como una norma que vincula al ciudadano y al Estado a través del pago de una obligación que es administrada por este último para el financiamiento de sus actividades dentro del marco constitucional ha sido comprobada en razón del fallo del Tribunal Constitucional que reconoció el derecho de la ANFPP a postular el referéndum que les permitió recuperar los aportes que realizaron a un fondo privado.
- 3.6. El haber dilucidado el alcance sobre qué se puede clasificar como “tributo” en términos genéricos antes que en base a sus especies permitirá determinar la competencia de un órgano resolutor de controversias en futuras controversias respecto de las cargas que establezca el Estado. Si se tratase de un tributo, la

competencia será del Tribunal Fiscal. Si se tratase de un pago privado al Estado, la competencia será del Poder Judicial.



BIBLIOGRAFÍA

- Alvarez Rodrich, A. (2004). *Enciclopedia temática del Perú: Economía* (Vol. X). Lima: El Comercio.
- Atieza Rodriguez, M. (2008). Constitución y Argumentación. (B. O. Justicia, Ed.) *Anuario de Filosofía del Derecho* (2007), XXIV, 197-228. Obtenido de <https://www.boe.es>
- Avelino Sanchez, E. M., Torres Ramírez, J. B., & Tipe Torvisco, R. (2015). Una aproximación del fondo colectivo solidario por aportes al FONAVI. (F. d. Contables, Ed.) *Quipukamayoc*, 23(44), 67-74.
- Blume Fortini, E. (1996). El Tribunal Constitucional peruano como supremo intérprete de la Constitución. *Derecho PUCP*(50), 293-337. Obtenido de revistas.pucp.edu.pe
- Bravo Cucci, J. L. (2010). *Fundamentos de Derecho Tributario*. Lima: Jurista Editores.
- Brown, K. W. (2015). Guerra, impuestos y reformas financieras: las colonias españolas e inglesas del siglo XVIII. *Historica*, 39(2), 117-150. Obtenido de <http://revistas.pucp.edu.pe>
- Cáceres Arce, J. L. (2014). El Tribunal Constitucional y su desarrollo constitucional. *Pensamiento Constitucional*(19), 231-250. Obtenido de <http://revistas.pucp.edu.pe>
- Carbonell, M. (2009). Neoconstitucionalismo y derechos fundamentales en América Latina. *X Congreso Iberoamericano de Derecho Constitucional* (págs. 1-26). Lima: PUCP. Obtenido de <http://congreso.pucp.edu.pe/derechoconstitucional2009>
- CIAT. (2015). *Modelo de Código Tributario del CIAT: Un enfoque basado en la experiencia iberoamericana*. Ciudad de Panamá.
- Congreso de la República. (2002). *Informe final de la Comisión Investigadora de Delitos Económicos y Financieros cometidos entre 1990- 2001*. Lima.
- Contreras, C., & Cueto, M. (2013). *Historia del Perú Contemporáneo. Desde las luchas por la Independencia hasta el presente* (Quinta ed.). Lima: Instituto de Estudios Peruanos.
- Durán Rojo, L. (2006). La noción del deber constitucional de contribuir. Un estudio introductorio. En *Temas de derecho tributario y de derecho público. Libro Homenaje a Armando Zolezzi Moller*. Lima: Palestra.
- Eguiguren Praeli, F. J. (enero de 2008). Caso FONAVI : En debate. *Palestra Constitucional*, 10-29.
- Escribano, F. (2010). Actual configuración del derecho financiero y tributario. El rol de la jurisprudencia constitucional y del Tribunal de Justicia de las comunidades europeas. En J. Bravo Cucci, E. Blume Fortini, F. Escribano, & I. Luna Pla, *Introducción al Derecho Financiero y Tributario* (pág. 348). Lima: Jurista.
- Escribano, F. (2017). *La Codificación Tributaria en España*. Salamanca: Ara Editores.
- García Novoa, C. (2009). *El concepto de tributo*. Lima: Tax Editor.

- García Toma, V. (2003). Valores, principios, fines e interpretación constitucional. *Derecho & Sociedad*, 21, 191-209.
- Glossner, C. L., & Gregosz, D. (2011). *The formation and Implementation of the Social Market Economy by Alfred Müller-Armack and Ludwig Erhard*. Berlin: Konrad-Adenauer-Stiftung. Obtenido de <https://www.kas.de>
- Gonzalez, E., & Lejeune, E. (2003). *Derecho Tributario* (Primera ed., Vol. I). Salamanca: Plaza universitaria.
- Loayza Camacho, E. J. (2017). *Cargos, recargos y tarifas establecidos por ley administrados por OSINERGMIN que no constituyen ingresos para quienes los cobran ¿Tributos , recursos parafiscales o qué?* Lima: Escuela de Posgrado - PUCP.
- Londoño Velez, J. (9 de setiembre de 2014). *La Guerra y la Progresividad del Impuesto de Renta el el Siglo XX*. Obtenido de Foro Económico: <http://focoeconomico.org/>
- Meza Parra, S. K. (2016). *La vivienda social en el Perú*. Barcelona: Universitat Politècnica de Catalunya.
- Ministerio de Justicia y Derechos Humanos del Perú. (2017). *Guía práctica sobre el procedimiento administrativo sancionador*. Lima: Dirección General de Desarrollo y Ordenamiento Jurídico.
- Plazas Vega, M. (2003). Potestad, competencia y función tributaria. En P. De Barros, *Tratado de Derecho Tributario*. Lima: Palestra.
- Pozzolo, S. (1998). Apuntes sobre neoconstitucionalismo y especificidad de la interpretación constitucional. (U. d. Alicante, Ed.) *Doxa*, II(21), 339-353. doi:<https://doi.org/10.14198/DOXA1998.21.2.25>
- Pozzolo, S. (2015). Apuntes sobre neoconstitucionalismo. En U. N. México, J. L. Fabra Zamora, & A. Núñez Vaquero (Edits.), *Enciclopedia de filosofía y teoría del derecho* (Vol. 1, págs. 363-405). Ciudad de México: UNAM. Obtenido de <https://www.juridicas.unam.mx/>
- Ramos Suyo, J. A. (2014). *Introducción al Derecho*. Lima: San Marcos.
- Reimann, M. (2002). The Progress and Failure of Comparative Law in the Second Half of the Twentieth Century. *The American Journal of Comparative Law*, 50, 671-700.
- Rubio Correa, M. (2017). *La interpretación de la Constitución según el Tribunal Constitucional*. Lima: Fondo Editorial PUCP.
- Ruiz de Castilla, F. (2017). *Derecho Tributario: Temas básicos*. Lima: Fondo Editorial PUCP.
- Sardón Taboada, J. L. (2011). Economía y Derecho. (UPC, Ed.) *Revista de Economía y Derecho*, 8(11), 15-21.
- Villarán Angulo, L. F. (2016). *La Constitución peruana comentada*. (C. Ramos Nuñez, Ed.) Lima: Centro de estudios constitucionales - Tribunal Constitucional del Perú. Obtenido de <https://www.tc.gob.pe/>