



UNIVERSIDAD
DE PIURA

FACULTAD DE DERECHO

**Los principios de reserva de ley y seguridad jurídica y su
aplicación al aporte por regulación del OEFA**

Trabajo de Investigación para optar el Grado de
Máster en Derecho de la Empresa con mención en Derecho Tributario

Franz Nils Rengifo Nolte

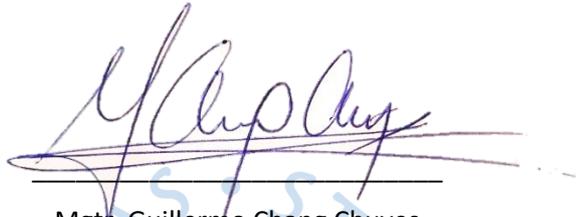
**Asesor(es):
Mgtr. Guillermo Chang Chuyes**

Piura, diciembre de 2020



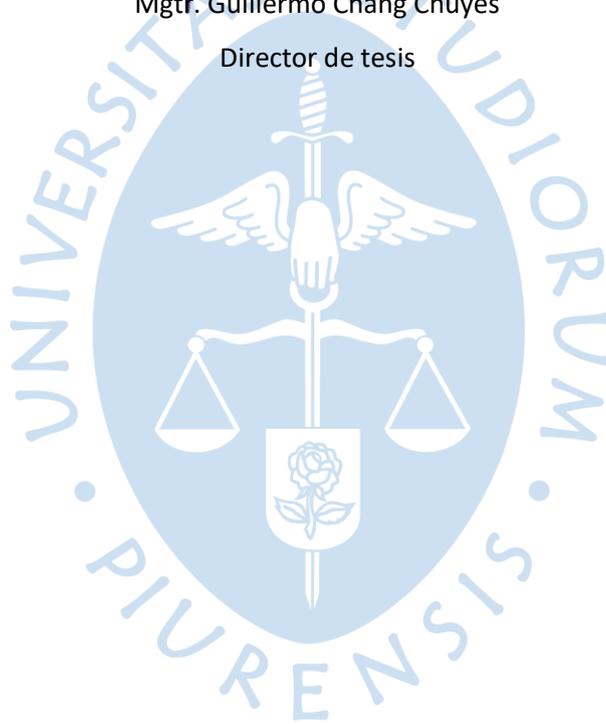
Aprobación

Tesis titulada “Los Principios de Reserva de Ley y Seguridad Jurídica y su aplicación al Aporte por Regulación del OEFA”, presentada por el abogado Franz Nils Rengifo Nolte en cumplimiento con los requisitos para optar el Título de Master en Derecho de la Empresa con mención en Derecho Tributario, fue aprobada por el Director Mgtr. Guillermo Chang Chuyes.



Mgtr. Guillermo Chang Chuyes

Director de tesis





Agradecimientos

Quiero agradecer a mi esposa Cecilia, por ser el apoyo incondicional en mi vida, a mis hijos Cecilia, Javier, Josemaría, Joaquín y Álvaro, por su amor y respaldo para ayudarme a alcanzar mis objetivos y a mi madre por su esfuerzo en hacer de mí una buena persona y un buen profesional.





Resumen

La Potestad Tributaria del Estado debe ser ejercida de acuerdo al Principio de Reserva de Ley y el respeto de los derechos fundamentales como garantía de los derechos de los ciudadanos. La doctrina y el Tribunal Constitucional han procurado delimitar los aspectos esenciales del Tributo que se encuentran sujetos al Principio de Reserva de Ley. En este sentido la tipicidad tributaria parece ser la mejor manera de brindar seguridad jurídica a los contribuyentes. El principio de Seguridad Jurídica tiene múltiples manifestaciones, cuyo incumplimiento puede implicar la inconstitucionalidad de las normas. Asimismo las leyes de presupuesto tienen una reserva de contenido, pues no pueden regular materia tributaria.

Los tributos del tipo “contribución”, también se encuentran sujetos a los principios de Reserva de Ley y Seguridad Jurídica. Además, la creación de tributos del tipo “contribución” implica el quiebre del Principio Constitucional de No afectación. Esta circunstancia exige la debida articulación con el Principio de Seguridad Jurídica, cobrando especial importancia la Norma II del Código Tributario.

El Aporte por Regulación ha sido calificada por la Ley N° 27116 y por el Tribunal Constitucional como una contribución. En el Expediente 5410-2015-AA/TC El Tribunal Constitucional ha señalado, entre otros aspectos, que el Aporte por Regulación a favor del OEFA se ajusta al Principio de Reserva de Ley. No obstante, es pertinente analizar los elementos de la hipótesis de incidencia del Aporte por Regulación, su conformidad con los Principios de Reserva de ley, de Seguridad Jurídica y su articulación con las leyes de presupuesto y con el Principio de No Afectación.

Fecha de elaboración del resumen: 07 de Noviembre de 2020



Tabla de contenido

Introducción	11
Capítulo 1. Marco conceptual	13
1.1 El artículo 74° de la Constitución	13
1.2 El principio de reserva de ley.....	14
1.2.1 <i>La legislación delegada</i>	16
1.2.2 <i>La remisión normativa</i>	17
1.2.3 <i>La deslegalización normativa</i>	21
1.2.4 <i>La tipicidad tributaria</i>	22
1.3. El principio de seguridad jurídica.....	24
1.3.1 <i>La existencia pública y la irretroactividad de la ley tributaria</i>	26
1.3.2 <i>La claridad del mandato</i>	28
1.3.3 <i>Congruencia entre el tipo de ley y su contenido. Especial referencia a la ley de presupuesto</i>	31
1.4 El tributo tipo contribución	32
1.4.1 <i>El supuesto de hecho del tributo contribución. ¿Ejecución de obras públicas y actividades estatales o el beneficio derivado de ellas?</i>	33
1.4.2 <i>La capacidad contributiva y la base imponible en el tributo contribución</i>	35
1.4.3 <i>El principio de no afectación</i>	37
1.4.4 <i>La contribución es un tributo de carácter temporal o puede ser de carácter indefinido?</i>	38
Capítulo 2. Análisis de la sentencia 5410-2015-AA/TC	41
2.1. Antecedentes legislativos	41
2.2 Los elementos del tributo denominado APR a favor del OEFA y los principios de reserva de ley y de seguridad jurídica.....	43
2.2.1 <i>El acreedor tributario del APR</i>	43
2.2.2 <i>El deudor tributario del APR</i>	48
2.2.3 <i>La hipótesis de incidencia</i>	49
2.2.4 <i>La base imponible y la alícuota</i>	51
Conclusiones	53
Abreviaturas	55
Lista de referencias	57



Introducción

El artículo 10° de la LMOR creó el APR sin definir la clase de tributo de que se trataba. Este tributo, ha sido calificado como uno del tipo contribución en la Ley N° 27699 y por el TC en diversas sentencias. Las contribuciones, como los tributos en general, constituyen ingresos del Estado y, en tanto suponen el ejercicio de la potestad tributaria, se encuentran sujetos a diversos límites previstos en la Constitución.

La contribución, como categoría tributaria en el Perú ha sido poco estudiada por la doctrina nacional y existen pocos pronunciamientos del TC respecto a su naturaleza y características jurídicas. No obstante, es posible delinear los contornos de esta institución y determinar las exigencias que debe cumplir como categoría tributaria para adecuarse a los preceptos constitucionales.

El primer capítulo del presente trabajo, lo hemos dedicado al marco conceptual. Abordaremos el estudio de los principios de reserva de ley y seguridad jurídica como limitadores de la potestad tributaria del Estado. En este sentido, los citados principios también son aplicables en la creación de tributos del tipo “contribución”. De esta manera revisaremos los aspectos que involucran los principios de reserva de ley y de seguridad jurídica desde el punto de vista de la doctrina y cómo han sido desarrollados por el TC. Analizaremos en especial la relatividad de la reserva de ley, el alcance de la delegación y remisión normativa y el sentido de la expresión “elementos esenciales del tributo”.

Del mismo modo analizaremos algunos aspectos del tributo “contribución”, tales como la relación del supuesto de hecho este tributo y el beneficio del contribuyente, la relación de este tributo con el principio de no afectación y su conexión con la norma II del Código Tributario. En el capítulo segundo abordaremos de manera particular el caso del APR y como el TC analiza en la Resolución 5410-2015-AA/TC, su adecuación a los principios de reserva de ley y de seguridad jurídica en las diversas normas que lo han regulado. Asimismo, analizaremos si los elementos del tributo APR se encuentran adecuadamente definidos.



Capítulo 1. Marco conceptual

1.1 El artículo 74° de la Constitución

La potestad tributaria del Estado se encuentra prevista en el artículo 74° de la Constitución. Esta norma recoge también limitaciones a dicha potestad y las consecuencias de violar dichas limitaciones. Conforme al citado artículo, la potestad tributaria del Estado corresponde de manera originaria al Poder Legislativo, Gobiernos Regionales y Gobiernos locales. El Poder Ejecutivo ejerce esta potestad de manera derivada a través de los decretos legislativos, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo¹. Conforme a lo dispuesto en sus artículos 74° y 118° inciso 20 de la Constitución, la materia arancelaria se excluye del ámbito de la reserva de ley tributaria, otorgando al Poder Ejecutivo la potestad de regular dicha materia mediante decreto supremo². En el caso de las municipalidades, el TC señala que éstas, en el ejercicio de su potestad tributaria, también se encuentran sujetas al principio de reserva de ley y a los demás principios constitucionales³. Así mismo, el TC ha establecido que la “Ley Orgánica de Municipalidades y la Ley de Tributación Municipal, en lo que sea pertinente, constituyen el parámetro de constitucionalidad para el correcto ejercicio de la potestad tributaria municipal”⁴.

A efectos de limitar la potestad tributaria, el artículo 74° de la Constitución establece la obligación del Estado de respetar la reserva de ley y los derechos fundamentales. De manera expresa menciona el principio de no confiscatoriedad. Asimismo, prohíbe que tanto los decretos de urgencia como las leyes de presupuesto contengan normas sobre materia tributaria. El texto constitucional parece sencillo en este aspecto; sin embargo, tiene un alcance mayor al que suele dársele. Volveremos sobre esta prohibición al tratar la seguridad jurídica en materia tributaria.

El TC ha dicho que, en todos los casos;

“al ejercer la potestad tributaria, debe ejercerse principalmente de acuerdo con la Constitución -principio de constitucionalidad- y no sólo de conformidad con la ley -principio de legalidad-. Ello es así en la medida que nuestra Constitución incorpora el principio de supremacía constitucional y el principio de fuerza normativa de la Constitución”⁵.

De acuerdo al artículo 74°, toda norma tributaria dictada en contra de sus disposiciones se sanciona con invalidez, no produce efectos⁶. En principio, cualquier norma que viole el principio de

¹ Cfr. expediente 12-2003-AI/TC de 1 de diciembre de 2003, f.j. 5

² Cfr. expediente 8078-2006-AA/TC, de 18 de abril de 2007, f.j. 2.

³ Cfr. expediente 53-2004-AI/T, de 16 de mayo de 2005.

⁴ Expediente 41-2004-AI/TC, de 11 de noviembre de 2004, f.j. 4

⁵ Expediente 42-2004-AI/TC, de 13 de abril de 2005, f.j. n° 8 y expediente 2302-2003-AA/TC de 13 de abril de 2005, f.j. n° 31.

⁶ Cfr. Gamba Valega César. Sobre la Calificación de las Aportaciones de los trabajadores al FONAVI como una prestación no tributaria. En Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario, n° 46 marzo de 2008, págs. 116-118. Disponible en http://www.ipdt.pe/uploads/docs/06_Rev46_CGV.pdf

reserva de ley, derechos fundamentales o la prohibición sobre los decretos de urgencia y las leyes de presupuesto, no debe producir efectos jurídicos. Esta sanción de invalidez es una garantía para los ciudadanos de que la potestad tributaria será ejercida por los órganos que la tienen atribuida con el máximo cuidado y diligencia.

De este modo, no compartimos el criterio del TC según el cual, de acuerdo al artículo 36° de su Ley Orgánica (hoy segundo párrafo del artículo 81° del Código Procesal Constitucional), puede modular los efectos de la sentencia en caso de *vacatio legis*, como ocurrió en el caso del impuesto a la explotación de los juegos de casino y máquinas tragamonedas⁷.

Consideramos que la interpretación que hace el TC del artículo 81° del Código Procesal Constitucional es contraria al espíritu de lo dispuesto en el artículo 74° de la Constitución. La invalidez prevista en el artículo 74° es un caso especial por la afectación directa al derecho de propiedad de los contribuyentes a través del ejercicio inconstitucional de la potestad tributaria.

Dada la importancia del artículo 74° de la Constitución, en el análisis de nuestro caso, nos referiremos a continuación al principio de reserva de ley, al principio de seguridad jurídica y el tributo del tipo “contribución”.

1.2 El principio de reserva de ley

El principio de reserva de ley, previsto en el artículo 74° de la Constitución, viene a decir que ciertos aspectos sólo pueden ser regulados mediante ley. Los temas materia de reserva de ley no se encuentran al alcance de los reglamentos, salvo que una ley los habilite para ello y sólo dentro de los alcances de la ley habilitante. La reserva de ley “implica la determinación de las materias que no pueden ser reguladas más que por Ley; (...) nos señala la extensión de ésta al delimitar qué materias han de ser disciplinadas por una Ley y no por otra fuente normativa”⁸.

No debemos olvidar que el principio de reserva de ley tiene sus orígenes en el régimen medieval de asambleas, período en el que las asambleas se reservaban la aprobación de impuestos y de sanciones penales. Esta situación evolucionó hacia la autoimposición en el siglo XX, de modo que las únicas fuentes de derecho escrito son la ley y el reglamento⁹.

Simón Acosta sostiene que “desde el momento en que sólo hay un poder soberano, que se manifiesta mediante leyes a través del parlamento, y que la regulación de todas las

⁷ Expediente 009-2001-AI/TC, de 29 de enero de 2002, f.j. n° 16.

⁸ Cortés Domínguez, Matías. *Ordenamiento Tributario Español*. Madrid. Editorial Civitas, 1985, p. 85.

⁹ Por ello, no resulta acertado el Tribunal Constitucional cuando afirma en diversos expedientes que la reserva de ley tiene su fundamento en el principio “No taxation without representation”, el cual más bien responde al principio de autoimposición. Cfr. García de Enterría, Eduardo. *Curso de Derecho Administrativo*. Decimoséptima edición. Editorial Aranzadi, Pamplona, 2015. pág 265; Simón Acosta, Eugenio. *El Principio de Legalidad y la Seguridad Jurídica en el Ámbito Tributario*. En: Mares Ruiz, Carla. “Cuestiones Actuales de Derecho Tributario. I Jornada de Derecho Tributario”. Facultad de Derecho de la Universidad de Piura. Lima: Palestra Ediciones. Lima, 2011. Pág 25 y ss.

relaciones jurídicas ha de hacerse necesariamente por ley, el principio de reserva de ley pierde su sentido tradicional y se confunde con el concepto más amplio de principio general de legalidad propio del Estado de Derecho”¹⁰.

En la doctrina nacional suele confundirse el principio de reserva de ley con el principio de legalidad¹¹, otorgándole a ambos principios el mismo contenido. El TC ha señalado que “es bastante frecuente la confusión que existe entre el principio de legalidad y el de reserva de ley”¹². El principio de reserva de ley se diferencia del principio de legalidad y no existe identidad entre estos principios.

Así, “mientras que el principio de legalidad, en sentido general, se entiende como la subordinación de todos los poderes públicos a leyes generales y abstractas (...); el principio de reserva de ley, por el contrario, implica una determinación constitucional que impone la regulación, sólo por ley, de ciertas materias”¹³.

La reserva de ley constituye la obligación del Poder Legislativo de ejercer su actividad normativa; se trata de una obligación que no puede omitir porque no es una función discrecional¹⁴. Es decir, el órgano que tiene la competencia reservada, Poder Legislativo, no puede abstenerse sin más de regular la materia reservada y delegarla al Poder Ejecutivo. La Potestad Tributaria del Poder Ejecutivo es “extraordinaria”¹⁵.

Refiriéndose a la inconstitucionalidad por omisión, el TC abordó el carácter normativo de la Constitución y puso de relieve dos aspectos. Por un lado, implica que las prohibiciones establecidas en la Constitución no sean infringidas o desconocidas por las autoridades y ciudadanos. Por otro, que las obligaciones que impone la Constitución deben ser cumplidas adecuadamente. Entre estas obligaciones se encuentra el desarrollo de preceptos constitucionales¹⁶.

¹⁰ Simón Acosta, Eugenio. Op. cit págs. 37 y ss.

¹¹ Por ejemplo, Danos Ordoñez utiliza la expresión “Principio de legalidad o reserva de ley” y señala que modernamente el principio de reserva de ley es un principio meramente formal. Cfr. Danos Ordoñez utiliza la expresión “Principio de legalidad o reserva de ley” y señala que modernamente el principio de reserva de ley es un principio meramente formal; Cfr. Danos Ordoñez, Jorge. “*El Régimen Tributario de la Constitución: Estudio preliminar*” En: THEMIS. Revista de Derecho. N° 29, 1994, págs. 133. Disponible en <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5109887> y en http://revistas.pucp.edu.pe/imagenes/themis/themis_029.html. De la misma manera; Araoz Villena señala: “Trataremos en primer lugar, el aspecto del de legalidad relacionado con la necesidad de que siempre sea la Ley la que regule la materia tributaria”, Cfr. Araoz Villena Luis Alerto. “*El Principio de Legalidad en la Nueva Constitución Política del Estado*”. En Revista del IPDT, N° 25 pág. 57 disponible en http://ipdt.pe/uploads/docs/05_Rev25_LAAV.pdf y en <http://ipdt.pe/publicaciones/detalle/50>.

¹² Expediente 2302-2003-AA/TC, de 13 de abril de 2005, f.j. n° 32

¹³ Expediente 42-2004-AI/TC, de 13 de abril de 2005, f.j. n° 9; expediente 2302-2003-AA/TC, de 13 de abril de 2005, f.j. n° 32; expediente 1837-2009-PA/TC, de 16 de junio de 2009; f.j. n° 12.

¹⁴ Cfr. Queralt, Juan Martín; Lozano Serrano, Carmelo. “*Curso de Derecho Financiero y Tributario*”. Cuarta edición. Madrid: Tecnos, 1993. págs 157-158.

¹⁵ Cfr. expediente 0042-2004-AAI/TC, de 13 de abril de 2005, f.j. n° 11.

¹⁶ Cfr. expediente 5427-2009-AC/TC, del 30 de junio de 2010, f.j. 12.

En consecuencia, la reserva de ley es un límite al poder del Ejecutivo, en tanto excluye que el Poder Ejecutivo regule directamente ciertas materias reservadas al Poder Legislativo, y; constituye una garantía para el ciudadano al obligar al Poder Legislativo a regular dichas materias. En este sentido el TC señala que “el principio de reserva de ley es también, ante todo, una cláusula de salvaguarda frente a la posible arbitrariedad del Poder Ejecutivo en la imposición de tributos”¹⁷. Asimismo, de acuerdo al artículo 38° de la Constitución, todos los peruanos, incluido el Poder Legislativo, tienen el deber de respetar, cumplir y defender la Constitución. Por tanto, si la Constitución atribuye determinadas materias de manera reservada al Poder Legislativo, éste tiene el deber de cumplir con dicha atribución y regularlas sin posibilidad de abdicar de dicha atribución¹⁸.

El fenómeno de la legislación delegada, junto a la remisión normativa, constituyen parte de la relación de colaboración entre el Poder Ejecutivo y el Poder Legislativo. A continuación, profundizaremos en estas figuras desde la perspectiva de la reserva de ley.

1.2.1 La legislación delegada

El TC ha sostenido reiteradamente que “(...) la reserva de ley en materia tributaria es, “*prima facie*” una reserva relativa. (...) [P]ara los supuestos contemplados en el artículo 74° de la Constitución, la sujeción del ejercicio de la potestad tributaria al principio de reserva de ley - en cuanto al tipo de norma- debe entenderse como relativa (...)”¹⁹.

Acierta el TC al considerar que la reserva tributaria, en cuanto al tipo de norma, es una reserva relativa. El artículo 74° de la Constitución expresamente prevé que los tributos pueden crearse, modificarse, extinguirse o establecerse una exoneración mediante Ley o Decreto Legislativo. De este modo, se instituye la legislación delegada para el caso de la materia tributaria sometida a reserva de ley.

El único caso de reserva absoluta de ley se encuentra previsto en el último párrafo del artículo 79° de la Constitución y se refiere al establecimiento de un tratamiento tributario especial para una determinada zona del país. El artículo 74° de la Constitución, tiene también una reserva de contenido, pues prohíbe la materia tributaria en los decretos de urgencia y en las leyes de presupuesto. Sin embargo, las materias cubiertas por la reserva de ley pueden ser entregadas al

¹⁷ Expediente 0042-2004-AI/TC del 13 de abril de 2005 f.j. n° 10.

¹⁸ Cfr. Castillo Córdova Luis, El Carácter Normativo Fundamental de la Constitución Peruana - Peruana – Anuario de Derecho Constitucional Latinoamericano volumen 2, pag 879-901. Disponible en Repositorio PIRHUA, pág 10.

¹⁹ Expediente 2762-2002-AA/TC, de 30 de enero de 2003, f.j. n° 6, expediente 0042-2004-AI/TC, de 13 de abril de 2005, f.j. n° 12, expediente 1837-2009-PA/TC, de 16 de junio de 2009, f.j. n° 14 y expediente 2689-2004-AA/TC, de 20 de enero de 2006, f.j. n° 20, entre otros.

Poder Ejecutivo sólo si están suficientemente predeterminadas, de modo que la decisión corresponda al órgano legislativo²⁰.

En este sentido, la responsabilidad –digámoslo así– del Poder Legislativo en el caso de delegación de facultades, no se extingue con la emisión de la ley autoritativa al Poder Ejecutivo. Dado el carácter extraordinario que debe tener la legislación delegada, la reserva de ley debe ser estricta. El TC ha establecido que los decretos legislativos mediante los cuales el Poder Ejecutivo ejerce la facultad delegada se encuentran sometidos a control de contenido, control de apreciación y control de evidencia por parte del Legislativo²¹. De esta manera, se procura que la legislación delegada no contravenga la Constitución, no exceda los límites de la delegación y se enmarque en la política tributaria del Congreso.

1.2.2 La remisión normativa

Existe la posibilidad de que la materia reservada a ley no sea delegada; sino que sea remitida al Ejecutivo para que éste la regule mediante reglamentos.

El TC sostiene que “la reserva de ley puede admitir, excepcionalmente, derivaciones al reglamento, siempre y cuando los parámetros estén claramente establecidos en la propia ley o norma con rango de ley”²²²³. En este sentido, el TC cita la STC 83/1984 y STC 19/1987 del Tribunal Constitucional español. Según éstas:

“el principio (de reserva de ley en materia tributaria) no excluye la posibilidad de que las leyes contenga remisiones a normas reglamentarias, pero sí que tales remisiones hagan posible una regulación independiente y claramente no subordinada a la Ley, (...). Las remisiones o habilitaciones legales a la potestad reglamentaria han de ser tales que restrinjan efectivamente el ejercicio de esa potestad al complemento de una regulación legal que sea indispensable por motivos técnicos o para optimizar el cumplimiento de las finalidades propuestas por la Constitución o por la propia ley”²⁴.

En ese sentido el TC tiene dicho que el Ejecutivo y el Legislativo, desarrollan las políticas de Estado –entre ellas la política fiscal – en relaciones de coordinación, lo que se refleja en la

²⁰ Cfr. Gamba Valega, César. “Reserva de Ley y Obligados Tributarios. Especial referencia a la regulación de los regímenes de retenciones, percepciones y detracciones”. En IX Jornadas Nacionales de Derecho Tributario - Los Sujetos Pasivos, Responsables en Materia Tributaria. Instituto Peruano de Derecho Tributario. Pag. 128. Disponible en file:///C:/Users/Josemar%C3%ADa/Downloads/nanopdf.com_08-ixjoripdt-cgv.pdf

²¹ Cfr. expediente 42-2004-AI/TC, de 13 de abril de 2005, f.j. n° 11.

²² Expediente 0042-2004-AI/TC de 13 de abril de 2005, f.j. n° 12; expediente 2689-2004-AA/TC de 20 de enero de 2006, f.j. n° 21; expediente 5558-2006-AA/TC de 13 de abril de 2007, f.j. n° 4; expediente 0066-2008-PA/TC de 18 de noviembre de 2008, f.j. n° 10; expediente 2724-2007-PA/TC de 30 de julio de 2009, f.j. n° 12; expediente 4899-2007-PA/TC de 17 de agosto de 2010, f.j. n° 16.

²³ El TC habla de ley o norma con rango de ley. Al respecto sólo mencionaremos que no parece que un decreto legislativo sea una norma adecuada para remitir la materia reservada a la ley a un reglamento.

²⁴ Expediente 2762-2002-AA/TC, de 30 de enero de 2003, f.j. n° 15.

complementariedad entre los textos normativos de estos poderes. Esto justifica que por razones técnicas, se flexibilice la reserva de ley²⁵.

Señala el TC que para la doctrina comparada, “la reserva de ley (relativa) –en cuanto al contenido de la norma– involucra el reconocimiento de un contenido mínimo necesario para que la regulación efectuada no desborde la voluntad del constituyente a través de remisiones a textos infralegales de la materia reservada a la ley, siendo este razonamiento similar a lo que la teoría esencial sostiene respecto de los derechos fundamentales”²⁶.

Podemos hacer varias observaciones a lo sostenido por el TC:

a) La teoría del contenido esencial de los derechos fundamentales no es unívoca, sino que presenta varias corrientes, por lo que no sabemos a cuál de las corrientes de dicha teoría se refiere el TC²⁷.

b) Podemos preguntarnos cuál es el alcance del vocablo “exclusivamente” usado por los constituyentes en el artículo 74°.

El vocablo exclusivamente indica privilegio o exclusión. Consideramos que el artículo 74° es una norma que restringe la potestad tributaria del Estado en garantía de los ciudadanos. En este sentido, el artículo 74° debe interpretarse restrictivamente y en concordancia con el artículo 70° de la Constitución. En consecuencia, los elementos esenciales del tributo, en cuanto afectan la propiedad de los sujetos pasivos del tributo, sólo pueden estar regulados por leyes o decretos legislativos, no siendo admisible la remisión normativa. En cualquier caso, el TC no ha explicado el sentido del vocablo “exclusivamente”.

c) El Tribunal Constitucional no explica por qué el criterio del Tribunal Constitucional español establecido en la STC 83/1984 y STC 19/1987 es aplicable a la Constitución de 1993. El pronunciamiento del TC no realiza el desarrollo argumentativo que nos permita conocer la razonabilidad que le brinde legitimidad²⁸.

d) El argumento según el cual las relaciones de coordinación y complementariedad justificarían la remisión normativa no parece suficiente. Justamente por esa relación de coordinación y colaboración, el Poder Ejecutivo puede brindar al Poder Legislativo toda la información y

²⁵ Cfr. expediente 2762-2002-AA/TC, de 30 de enero de 2003, f.j. n° 12

²⁶ Expediente 2762-2002-AA/TC de 30 de enero de 2003, f.j. n°7.

²⁷ Cfr Castillo Córdova, Luis. El Contenido Constitucional de los Derechos como Objeto de Protección del Amparo, Luis Castillo Córdova. En J. Palomino (Ed.). El Derecho procesal constitucional Peruano: estudios en homenaje a Domingo García Belaunde (563-605). Lima: Editora Jurídica Grijley. Págs. 99 y ss. Disponible en repositorio PIRHUA.

²⁸ Cfr. Luis Castillo, La Jurisprudencia vinculante del Tribunal Constitucional. En J. Castillo y L. Castillo (Autores). El precedente judicial y el precedente constitucional (175-233). Lima: ARA Editores. pág. 6. Disponible en repositorio PRHUA.

asesoría necesaria para que las decisiones del Poder Legislativo en materia tributaria, sean decisiones fundamentadas desde el punto de vista técnico.

En cuanto al “contenido mínimo” que deben tener las leyes tributarias, el TC señala que:

“(…) se ha respetado la reserva de ley cuando, vía ley o norma habilitada, se regulen los elementos esenciales y determinantes para reconocer dicho tributo como tal, de modo que todo aquello adicional pueda ser delegado para su regulación a la norma reglamentaria en términos de complementariedad, mas nunca de manera independiente”²⁹.

En este sentido, para García de Enterría la ley debe regular el contenido esencial de la materia regulada, de modo que con la remisión no abdique de regular dicho contenido esencial³⁰.

La posición del TC se enmarca dentro de la llamada teoría esencialista. A ésta se le cuestiona la indeterminación de lo que es esencial. Además, si tenemos en cuenta que es constitucionalmente lícita la cooperación reglamentaria en la regulación de los elementos esenciales del tributo³¹, es posible preguntarse si existe una gradación dentro de los elementos esenciales o si existen elementos esenciales de carácter “accidental”³².

Por otro lado, el TC considera que la reserva de ley tiene una extensión vertical y otra horizontal:

“La reserva de ley, en su extensión horizontal, atiende a la delimitación del alcance dejado al reglamento, y en su sentido vertical, al contenido material que debe recoger la ley de remisión (...). Asimismo, Gamba Valega se refiere al plano horizontal como aquel en el cual se deslindan los elementos que deben estar amparados por la reserva, y, al vertical, como el grado de concreción o alcance con que dichos elementos deben ser regulados en la ley o norma con rango de ley (...)”³³.

Afirma Gamba Valega que el plano horizontal se refiere a los elementos que identifican la prestación coactiva como tal y los que permiten su cuantificación. Son elementos de identidad del hecho imponible, la determinación del obligado y las exoneraciones y beneficios fiscales. Los elementos de entidad son los cuantificadores de la prestación tributaria, es decir, la base imponible,

²⁹ Expediente 2762-2002-AA/TC de 30 de enero de 2003, f.j. n°8.

³⁰ Cfr. García de Enterría, Eduardo. Op. cit. pág. 296.

³¹ Cfr. Domenech Pascual, Gabriel. “*Limites sustanciales de las remisiones al Reglamento en materia tributaria*”. En Revista General de Derecho. Sección de Derecho Constitucional y Derechos Humanos. Número 670-671, julio-agosto 2000. Págs. 9188. Disponible en <https://www.uv.es/gadopas/2000.reserva.ley.derecho.tributario.pdf>.

³² Cfr. Baez Moreno, Andrés. “*El Principio de Reserva De Ley Tributaria y la Base Imponible del Impuesto Sobre Sociedades. Una Reflexión Sobre la Inconstitucionalidad del artículo 10.3 del TRLIS*”. Págs. 856 y 857 Disponible en https://e-archivo.uc3m.es/bitstream/handle/10016/12225/principio_baez_CREDF_2005.pdf?sequence=1.

³³ Expediente 2762-2002-AA/TC de 30 de enero de 2003, f.j. n° 10.

la alícuota y el impuesto resultante³⁴. Considera el mismo autor, que en el plano vertical debe existir una regulación mínima de las materias cubiertas por reserva de ley a fin de que la Administración no actúe independientemente; así no se sacrifican otros principios o valores constitucionales³⁵.

El TC cita, también, la STC 221/1992 del Tribunal Constitucional español para señalar también que “(...) la reserva de ley en materia tributaria no afecta por igual a todos los elementos integrantes del tributo, el grado de concreción será máximo cuando regula el hecho imponible y menor cuando se trate de regular otros elementos (...) (F.J.7)”³⁶.

El TC no hace referencia alguna a que en los resuelto por el Tribunal Constitucional español existen votos en discordia en ese punto; es decir, no había unanimidad sobre el criterio. Sin ese dato se tiene la apariencia de que se trata de un criterio indiscutido y sin cuestionamientos.

Al respecto, Baez Moreno cuestiona la sentencia 221/1992, del Tribunal Constitucional español, ya que existen dos votos particulares en discordia que consideran la operación de ajuste o corrección monetaria materia de análisis, como un elemento esencial y no accidental, en la determinación de la base imponible³⁷. Además, acertadamente señala Baez Moreno, puede ocurrir la circunstancia de que concurren diversos factores de relativización de la reserva de Ley, con lo que la colaboración reglamentaria podría ser especialmente intensa³⁸.

En el expediente 2762-2002-AA/TC el TC señaló que los elementos esenciales que integran la materia reservada son, “[...] los hechos imponibles, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objeto y la cantidad de la prestación; por lo que todos esos elementos no deben quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa”³⁹.

No obstante, posteriormente sostuvo que “la regulación del hecho imponible en abstracto –que requiere la máxima observancia del principio de legalidad–, comprende la descripción del hecho gravado (aspecto material), el sujeto acreedor y deudor tributario (aspecto personal), el momento del nacimiento de la obligación tributaria (aspecto temporal), y el lugar de su acaecimiento (aspecto espacial)”⁴⁰.

³⁴ Cfr. Gamba Valega, César. *Reserva de Ley y Obligados Tributarios. Especial referencia a la regulación de los regímenes de retenciones, percepciones y detracciones*. En IX Jornadas Nacionales de Derecho Tributario - Los Sujetos Pasivos, Responsables en Materia Tributaria. Instituto Peruano de Derecho Tributario. Pags 133-134. Disponible en file:///C:/Users/Josemar%20C3%ADa/Downloads/nanopdf.com_08-ixjoripdt-cgv.pdf.

³⁵ Ibid. pág 135.

³⁶ Expediente 2762- 2002-AA/TC f.j. n° 11, expediente 7365-2005-PA/TC f.j. n° 4, expediente 4227-2005-PA/TC f.j. n° 21, expediente 4821-2006-PA/TC f.j. n° 12

³⁷ Cfr. Baez Moreno, Andrés. Op. cit. pág. 857.

³⁸ Cfr. Ibid. pág. 858.

³⁹ Expediente 2762-2002-AA/TC de 30 de enero de 2003, f.j. n° 8.

⁴⁰ Expediente n° 3303-2003-AA/TC de 28 de junio de 2004, f.j. n° 7, expediente 0042-2004-AI/TC de 13 de abril de 2005, f.j. n° 12; expediente 2302-2003-AA/TC, de 13 de abril de 2005 f.j. n° 35; expediente 2689-2004-AA/TC de 20 de enero de 2006, f.j. n° 21; expediente 0066-2008-PA/TC de 18 de noviembre de 2008, f.j. n° 11; expediente 4899-2007-PA/TC de 17 de agosto de 2010, f.j. n° 16.

En el último caso el TC no menciona la base imponible y la alícuota, aspectos esenciales para el nacimiento de la obligación tributaria. No sabemos si se trata de una omisión involuntaria o de diversidad de criterios. Asimismo, no podemos dejar de señalar que en el mismo caso, cuando el TC hace referencia al principio de legalidad en realidad está refiriéndose al de reserva de ley. Dicho esto, el TC no explica qué debemos entender por “máxima observancia del principio de legalidad”.

Por otro lado, el TC sostiene que “es razonable que la alícuota integrante del mandato de la norma, en la medida que determina el *quántum* a pagar por el contribuyente, esté informada por el principio de seguridad jurídica en conexión con el de legalidad y que ello exija un mínimo de concreción en la ley”⁴¹.

En este caso, el TC vuelve a utilizar la expresión “principio de legalidad” en lugar de “reserva de ley”. Asimismo, para el caso de la alícuota utiliza la expresión “mínimo de concreción” –en lugar de grado máximo de concreción–, con lo disminuye el grado de certeza respecto de este elemento.

El TC también ha precisado que el máximo grado de colaboración en la regulación de los elementos esenciales del tributo es a través del decreto supremo. De la misma manera ha precisado que la reserva de ley también alcanza a los agentes de percepción y los pagos a cuenta⁴².

Finalmente, la remisión al reglamento será posible “única y excepcionalmente, cuando la ley misma establezca parámetros y límites de actuación a dicha norma, la razonabilidad así lo justifique, y se haya superado el análisis de proporcionalidad; es decir, cuando la referida remisión quede sustentada como una medida necesaria e ineludible”⁴³.

Aun cuando el Tribunal no lo dice expresamente, entendemos que, dada la excepcionalidad que se predica de la remisión normativa, los tres requisitos son concurrentes.

1.2.3 La deslegalización normativa

Existe consenso en la doctrina respecto a que la remisión normativa no puede ser una remisión en blanco. Por ello, se exige que la ley de remisión fije los parámetros que debe respetar el Ejecutivo a efectos que no se configure una deslegalización de la materia tributaria.

A continuación, veremos dos casos de deslegalización; a saber, el artículo 61° del TUO de la Ley de Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo y el caso de la Ley de Aguas. El primer caso está referido al antiguo artículo 61° del Decreto Supremo N° 055-99-EF, TUO de la Ley de Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, el cual establecía que mediante Resolución Ministerial del titular del Ministerio de Economía y Finanzas se podía establecer periódicamente factores de actualización monetaria de los montos fijos del ISC.

⁴¹ Expediente n° 3303-2003-AA/TC de 28 de junio de 2004, f.j. n° 8.

⁴² Expediente 6089-2006-AA/TC de 17 de abril de 2007, f.j. n° 56 y 60.

⁴³ Expediente 2762- 2002-AA/TC, de 30 de enero de 2003, f.j. n° 13.

El TC estableció, que “el artículo 61°, (...) ha excedido los límites que derivan de la propia Constitución en materia de reserva de ley, pues el legislador, dando carta abierta al Ejecutivo, ha establecido –sin ningún parámetro limitativo como, por ejemplo, fijar topes– que sea este el que disponga las modificaciones a las tasas; lo que se presenta como una remisión normativa en blanco o deslegalización, permitiendo que sea la Administración la que finalmente regule la materia originalmente reservada a la ley, vulnerando con ello, además, el principio de jerarquía normativa”⁴⁴.

Ahora bien, a pesar de la reiterada jurisprudencia del TC, el artículo 61° del TUO del IGV e ISC recién fue modificado el 15 de marzo de 2007⁴⁵, es decir, más de cuatro años después del primer pronunciamiento del TC, lo que implicó mantener una situación jurídica inconstitucional durante dicho período.

El segundo caso es el del Decreto Legislativo N° 148⁴⁶, que estableció en los artículos 1° y 2°, la tarifa por uso de agua, delegando a un decreto supremo la regulación de dicha tarifa. En este caso, el TC estableció que la tarifa de agua subterránea tiene naturaleza tributaria –lo cual, a nuestro modo de ver, es discutible, pero no es materia del presente trabajo– y que no se había cumplido con el principio de reserva de ley⁴⁷.

Cabe destacar que en este caso el Tribunal Constitucional se refirió también a la norma autoritativa o de delegación de facultades⁴⁸, indicando que la creación de un tributo es una delegación que requiere el máximo de formalidad y la ley de autorización debió de prever de forma expresa la facultad otorgada para crear nuevos tributos, lo que no había sido cumplido por la ley autoritativa, Ley N° 23230⁴⁹.

1.2.4 La tipicidad tributaria

Hemos visto que existen diferentes formas de entender la reserva de ley y que los autores no se ponen de acuerdo sobre aspectos que a primera vista parecen obvios como el contenido esencial de los elementos del tributo y el alcance de la reserva. Estas circunstancias, unidas a la abstracción de las normas y la utilización de conceptos jurídicos indeterminados dificultan la certeza del ordenamiento y en consecuencia afectan la seguridad jurídica del contribuyente.

⁴⁴ Expediente 2762-2002-AA/TC, de 30 de enero de 2003, f.j. n° 20. Este criterio ha sido seguido en los expedientes 1746-2002-AA/TC; 7365-PA/TC; 2302-2003-AA/TC; 5558-2006-AA/TC; 2724-2007-PA/TC y 606-2008-PA/TC.

⁴⁵ Modificado por el artículo 6° del Decreto Legislativo N° 980, publicado el 15 de marzo de 2007. Posteriormente fue modificado por el artículo 4° del Decreto Legislativo N° 1116, publicado el 7 de julio de 2012.

⁴⁶ Decreto Legislativo N° 148, publicado en el diario oficial El Peruano el 15 de junio de 1981.

⁴⁷ Expediente 1837-2009-PA/TC de 16 de junio de 2009, f.j. 20 y expediente 4899-2007-PA/TC de 17 de agosto de 2010 f.j. n° 22.

⁴⁸ Expediente 4899-2007-PA/TC, del 17 de agosto de 2010, f.j. n° 20.

⁴⁹ Ley N° 23230, publicada el 16 de diciembre de 1980.

La creación de los tributos implica que la ley describa de manera general y abstracta un hecho o acto que una vez ocurrido en la realidad produzca el nacimiento de la obligación tributaria. Cuando el supuesto descrito en la norma ocurre en la realidad, corresponde verificar si existe plena adecuación entre el hecho y la norma. Esta verificación no es otra cosa que la denominada subsunción, tal como ocurre en el derecho penal. En este sentido, la tipicidad tributaria tiene sus orígenes en la vinculación del nacimiento del tributo a la realización de un determinado supuesto de hecho⁵⁰. Es decir, la tipicidad penal, aun cuando no es igual, no es una figura extraña al Derecho Tributario.

El tema de la tipicidad de los tributos tiene relevancia porque la certeza es el aspecto más importante de la seguridad jurídica. Sin embargo, acertadamente señala Simón Acosta “[e]l Derecho Tributario no es solo un Derecho de injerencia, sino que tiene también otra característica que lo singulariza de otras ramas del ordenamiento. Es un Derecho creado por el Estado para satisfacer sus propias necesidades financieras (...)”⁵¹.

Aunque la doctrina del Derecho Tributario sostenga que las normas tributarias son autoimpuestas por ser establecidas en el Parlamento, no se puede negar que el éste es parte del Estado y los tributos afectan el derecho de propiedad de los contribuyentes.

En este sentido cabe señalar que “una sentencia judicial, un acto administrativo o una ley serán inconstitucionales no solo si agreden los derechos humanos o fundamentales, sino también si colocan ese derecho en una situación de desprotección o de simple vigencia formal”⁵². Tal es el caso de las normas que adolecen de certeza. De modo que la forma adecuada de proteger el derecho de propiedad frente a la intervención del Estado a través de la tributación es considerar que en el ámbito tributario es aplicable el principio de tipicidad.

Para Simón Acosta, “la naturaleza de la reserva de ley tributaria ha de interpretarse análogamente como se hace con la reserva de ley penal: la reserva de ley tributaria es una reserva de *lex certa*, cuya medida es exhaustiva hasta el punto de que cabe hablar de un “principio de tipicidad tributaria”⁵³.

Si bien dicha afirmación puede ser discutible en el derecho nacional, nuestro TC ha precisado que en “[e]l subprincipio de tipicidad o taxatividad constituye una de las manifestaciones o concreciones del principio de legalidad respecto de los límites que se imponen al legislador

⁵⁰ García Novoa, César. Op. cit. pág. 59.

⁵¹ Simón Acosta, Eugenio. Op. cit. pág. 63.

⁵² Castillo Córdova, Luis. La interpretación iusfundamental en el marco de la persona como inicio y fin del Derecho. En Pautas para la interpretación la Constitución y los Derechos Fundamentales, Gaceta Jurídica, Primera Edición, diciembre de 2009, pág. 60. Disponible en http://dataonline.gacetajuridica.com.pe/ZonaAdm-Contadores/Suscriptor/Mod_NormasLegales_CyE/Mod_normaslegales/normas/15072011/Gu%C3%ADa%206%20Pautas%20para%20interpretar%20la%20Constitucion.pdf

⁵³ Simón Acosta, Eugenio. Op. cit. pág. 70.

penal o administrativo, a efectos de que las prohibiciones que definen sanciones, sean éstas penales o administrativas, estén redactadas con un nivel de precisión suficiente que permita a cualquier ciudadano de formación básica, comprender sin dificultad lo que se está proscribiendo bajo amenaza de sanción en una determinada disposición legal”⁵⁴.

Esta afirmación nos lleva a preguntarnos por qué esos límites al legislador no pueden ser aplicados en el ámbito tributario. En el ámbito tributario se produce una injerencia en el derecho a la propiedad y con la tipicidad, los elementos del tributo serían determinados de manera clara en la ley. Dicha claridad debe permitir su comprensión a cualquier ciudadano, sin lugar a dudas sobre las conductas o hechos gravados y “que no se traslade a los aplicadores la función de determinar el *an* y el *quantum* de la obligación tributaria”⁵⁵.

1.3 El principio de seguridad jurídica

El TC ha señalado que “a diferencia de otras constituciones comparadas, nuestra Norma Fundamental no reconoce de modo expreso a la seguridad jurídica como un principio constitucional”⁵⁶. Este principio “es implícito en nuestra Constitución, aunque se concretiza con meridiana claridad a través de distintas disposiciones constitucionales, algunas de orden general, como la contenida en el artículo 2º, inciso 24, párrafo a) (...), y otras de alcances más específicos, como las contenidas en los artículos 2º, inciso 24, párrafo d) (...) y 139º, inciso 3, (...)”⁵⁷.

El reconocimiento de este principio por parte del TC es relevante porque “sólo si la seguridad jurídica es entendida como principio podremos afirmar que su transgresión por una norma de rango legal no nos merecerá un juicio de legitimidad, sino que podremos decir que estamos ante un supuesto de inadecuación constitucional, que se podrá hacer valer vía recurso o cuestión de inconstitucionalidad”⁵⁸.

Al tener la calidad de principio constitucional, los ciudadanos pueden recurrir a través de las acciones de garantía previstas en la constitución. Es decir, “el derecho a la seguridad jurídica, en tanto deriva de un principio constitucional, recae sobre el derecho mismo; es el derecho a un Derecho seguro, cuyo objeto es, por tanto, la propia normatividad”⁵⁹.

Añade el TC que “el principio de la seguridad jurídica forma parte consubstancial del Estado Constitucional de Derecho”⁶⁰. En este sentido, “aunque cualquier orden jurídico se puede identificar

⁵⁴ Expediente 2192-2004-AA/TC, de 11 de octubre de 2004, f.j. n° 5.

⁵⁵ García Novoa, César. Op. cit. pág. 117.

⁵⁶ Expediente 0016-2002-AI/TC, de 30 de abril de 2003, f.j. n° 2.

⁵⁷ Expediente 0016-2002-AI/TC, de 30 de abril de 2003, f.j. n° 4.

⁵⁸ García Novoa, César. *El principio de Seguridad Jurídica en Materia Tributaria*. Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, 2000. pág. 39.

⁵⁹ Ibid. pág. 42.

⁶⁰ Expediente 0016-2002-AI/TC, de 30 de abril de 2003, f.j. n° 3.

con la seguridad, sólo el Estado de Derecho propicia un derecho seguro, ya que es el modelo de Estado cuya legitimidad descansa en la legalidad del ejercicio del poder”⁶¹.

La seguridad jurídica “es un principio que transita todo el ordenamiento, incluyendo, desde luego a la Norma Fundamental que lo preside”⁶². Es decir, se trata de un principio jurídico general, que es aplicable a todo el ordenamiento jurídico. En consecuencia, el principio de seguridad jurídica también es exigible en el ámbito del Derecho Tributario.

Señala el TC que “[l]a predictibilidad de las conductas (en especial, las de los poderes públicos) frente a los supuestos previamente determinados por el Derecho, es la garantía que informa a todo el ordenamiento jurídico y que consolida la interdicción de la arbitrariedad. Tal como establecía el Tribunal Constitucional español, la seguridad jurídica supone la expectativa razonablemente fundada del ciudadano en cuál ha de ser la actuación del poder en aplicación del Derecho (STCE 36/1991, FJ 5)”⁶³.

Asimismo, el TC afirma que “mediante dicho principio se asegura a todos los individuos una expectativa razonablemente fundada sobre como actuarán los poderes públicos y en general los individuos al desarrollarse e interactuar en la vida comunitaria”⁶⁴.

Para Cortés Domínguez “[e]l contenido del principio supone, de un lado, la exigencia de que el ordenamiento jurídico proporcione seguridad, entendiendo por tal, saber a qué atenerse, y de otro, excluye la arbitrariedad, tanto en el momento de creación de la norma como en el de su aplicación”⁶⁵.

Señala Ugartemendia Eceizabarrena que la seguridad jurídica tiene dos dimensiones; “una objetiva, que engloba los aspectos relativos a la certeza del Derecho (a veces expresada como certeza de las normas, otras como certeza sobre el ordenamiento jurídico aplicable y los intereses jurídicamente tutelados, etc.); y otra subjetiva, la cual se concreta en la previsibilidad de los efectos de su aplicación por los poderes públicos (o en la expectativa razonablemente fundada del ciudadano en cuál ha de ser la actuación del poder en la aplicación del Derecho)”⁶⁶.

⁶¹ García Novoa, César. “El principio constitucional de seguridad jurídica y los tributos. Algunos aspectos destacables”. En Revista Técnica Tributaria n° 124, pág. 56. Disponible en <https://www.aedaf.es/es/documentos/descarga/42955/el-principio-constitucional-de-seguridad-juridica-y-los-tributos-algunos-aspectos-destacables>.

⁶² Expediente 0016-2002-AI/TC, de 30 de abril de 2003, f.j. n° 4.

⁶³ Expediente 0016-2002-AI/TC, de 30 de abril de 2003, f.j. n° 3.

⁶⁴ Expediente 001/003-2003-AI/TC, de 4 de julio de 2003, f.j. n° 3.

⁶⁵ Cortés Domínguez, Matias. Op cit. pág 88.

⁶⁶ Ugartemendia Eceizabarrena, Juan Ignacio. “El concepto y alcance de la seguridad jurídica en el Derecho constitucional español y en el Derecho comunitario europeo: un estudio comparado”. En Cuadernos de Derecho Público, núm. 28 (mayo-agosto 2006), pág. 22. Disponible en <http://repositori.uji.es/xmlui/bitstream/handle/10234/159925/783-1016-1-PB.pdf?sequence=1>

De la misma opinión es García Novoa⁶⁷, para quien ambas manifestaciones son complementarias y la “protección de la confianza sólo será posible a partir de las manifestaciones objetivas de la previsibilidad del ordenamiento”⁶⁸. Esta afirmación es absolutamente lógica, ya que la certeza subjetiva o previsibilidad del ciudadano sobre las consecuencias de las normas sólo es posible a partir de normas que reúnan un mínimo de características para considerarlas seguras.

El TC tiene dicho que “[p]ara la vigencia del Estado Constitucional de Derecho no es suficiente que los derechos esenciales de la persona se encuentren reconocidos solemnemente en la Constitución. Debe garantizarse también que su ejercicio se realice en un marco de seguridad jurídica, pues sin éste no hay posibilidad de un ejercicio pleno de aquellos”⁶⁹.

En este sentido, “(...) sólo la seguridad de un ordenamiento de consecuencias previsibles garantiza el contraste constitucional de las normas tributarias y la interdicción de la arbitrariedad de los aplicadores del Derecho (...)”⁷⁰.

Es oportuno, también, recordar que el TC citando a la Corte Interamericana de derecho Humanos, señala que “si el principio de seguridad jurídica es incumplido los particulares no podrán orientar su comportamiento a un orden jurídico vigente y cierto”⁷¹.

La doctrina menciona múltiples manifestaciones del principio de seguridad jurídica, algunas de las cuales tienen especial relevancia en el caso de nuestro análisis, por los que las revisaremos brevemente.

1.3.1 La existencia pública y la irretroactividad de la ley tributaria

De acuerdo al artículo 109° de la Constitución la ley es obligatoria desde el día siguiente de su publicación en el diario oficial, salvo disposición contraria de la misma ley que posterga su vigencia en todo o en parte. La importancia de la publicación es relevante porque implica que la norma puede ser conocida por los ciudadanos y estos pueden prever los efectos y consecuencias de sus actos.

Una norma que no es publicada en el diario oficial no existe en el ordenamiento jurídico y no produce ningún efecto. La publicación es un derecho de los ciudadanos para tener certeza de las normas y de sus consecuencias. La confianza del ciudadano se vería afectada si una norma se aplica a supuestos anteriores a su entrada en vigencia. De este modo, la publicación de la norma y su entrada en vigencia juegan un rol importante en el tema de la irretroactividad de las normas.

⁶⁷ Cfr. García Novoa, César. *El principio de Seguridad Jurídica en Materia Tributaria*. Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, 2000. pág 72 y ss.

⁶⁸ García Novoa, César. Op. cit. pág 74.

⁶⁹ Expediente 0047- 2004-AI/TC de 24 de abril de 2006, f.j. n° 78.

⁷⁰ García Novoa, César. Op. cit. pág 113.

⁷¹ Expediente 0010-2014-PI/TC de 29 de enero de 2016, f.j. n° 15.

Señala Sainz de Bujanda que en sentido técnico-jurídico sólo existe retroactividad cuando un hecho ha sido realizado íntegramente antes de entrar en vigencia la ley que lo convierte en imponible⁷². Como sostiene García Novoa, sólo existe retroactividad contraria a la seguridad jurídica cuando una norma incide sobre supuestos de hecho cerrados o agotados⁷³.

La irretroactividad de la ley se encuentra prevista en el artículo 103° de la Constitución, según el cual la ley se aplica a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes y no tiene fuerza ni efectos retroactivos; salvo, en ambos supuestos, en materia penal cuando favorece al reo. Se trata de un mandato general de prohibición de irretroactividad. El único supuesto de retroactividad establecido expresamente es el caso de la ley penal que favorece al reo.

Un caso muy discutido en cuanto a si tienen efectos retroactivos o no, lo constituyen las normas interpretativas. La retroactividad de estas normas sólo es aceptable en el caso de normas confusas, es decir con varias interpretaciones, de modo que no genera confianza protegible. De esta manera la norma confusa puede ser interpretada libremente por otra norma posterior, aunque la interpretación agrave la posición jurídica del contribuyente. No constituye interpretación la definición de conceptos jurídicos indeterminados⁷⁴.

Consideramos que el TC ha permitido la aplicación de leyes tributarias con efectos retroactivos, recurriendo a dos argumentos:

- a) Al producirse una “*vacatio legis*” tiene la facultad de regular la aplicación de los efectos en el tiempo, según lo dispone el artículo 81° del Código Procesal Constitucional (antes artículo 36° de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional)⁷⁵, y;
- b) No se trata de una aplicación retroactiva puesto que se aplicará a supuestos no agotados y de manera más beneficiosa para el contribuyente⁷⁶.

Respecto al primer argumento, ya hemos visto que las normas que violan el artículo 74° de la Constitución no produce ningún efecto. Al no encontrarse determinados todos los elementos de la obligación tributaria no se produce el nacimiento de la obligación. Por tanto, el TC está otorgando efectos retroactivos a la nueva norma que suple a la norma declarada inconstitucional. Al contrario de lo que argumenta el TC, se trasgrede la seguridad jurídica al cobrar un tributo que no llegó a nacer. El TC parece no entender que

“cuando es la ley la que decreta el nacimiento de determinadas obligaciones, para los casos en que se realicen ciertos presupuestos de hecho definidos en las normas, el contenido de

⁷² Cfr. Sainz de Bujanda, Fernando. *El Nacimiento de la Obligación Tributaria. Análisis Jurídico del Hecho Imponible*. Buenos Aires. 1968. pág 300.

⁷³ Cfr. García Novoa, César. Op. cit. pág 173.

⁷⁴ Ibid. pág 193 a 194.

⁷⁵ Expediente 0009-2001-TC/AI, de 9 de enero de 2002, f.j. n° 16.

⁷⁶ Expediente 4227-2005-PA/TC de 02 de febrero de 2006, f.j. n° 9.

esas obligaciones ha de estar rígida e inderogablemente predeterminado en la propia norma que impone la obligación”⁷⁷.

En este sentido, para que nazca la obligación deben estar determinados (o ser determinables) todos los elementos de la obligación. El elemento cuantitativo de la obligación está constituido por la base imponible y alícuota. Si la norma que establece la base imponible o la alícuota es declarada inconstitucional por violación del artículo 74° de la Constitución, la norma no produjo efectos y la obligación tributaria no nació. Es decir, aunque el hecho concreto de la realidad encajará en el supuesto descrito en la norma tributaria, la obligación no puede nacer por indeterminación del aspecto cuantitativo. El TC se equivoca al señalar que el tributo se calculará con una nueva base imponible y alícuota que no perjudicarán al contribuyente porque serán menores. El razonamiento es incorrecto. ¿Cómo es que la nueva base imponible y la nueva alícuota serán menores que otras que nunca existieron?

En este sentido es muy revelador lo afirmado por Sainz de Bujanda –quien cita a Araujo Falcao– “siendo la relación tributaria una obligación tributaria y produciéndose su nacimiento con la aparición concreta del hecho generador, este momento genésico marca el régimen jurídico que habrá de regir la obligación tributaria. Se aplicará a su respecto la legislación vigente en esa oportunidad, ya en cuanto a la alícuota, como respecto de la definición y magnitud de la base de cálculo, a las exenciones y rebajas tributarias, etc. Vale decir que cualquier modificación de la relación sustancial derivada de una ley posterior no puede aplicarse retroactivamente en detrimento, so pena de violar la disposición constitucional”⁷⁸. Respecto al segundo argumento, debemos precisar que hecho agotado “es aquel hecho o acto del mundo real potencialmente definible como hecho imponible pero que no ha sido configurado como tal y que ya se ha realizado plenamente desde el punto de vista fáctico y temporal, sin haber, lógicamente, generado obligación tributaria alguna”⁷⁹.

Resulta evidente que si la obligación tributaria no nace, porque no están determinados todos los elementos de la obligación, entonces los hechos están agotados. Por tanto, es incorrecto lo sostenido por el TC.

1.3.2 La claridad del mandato

Señala García Novoa que la cuestión de la claridad del mandato es la cuestión de una correcta exposición del mandato contenido en la norma⁸⁰.

En el mismo sentido García-Escudero Márquez considera que “el lenguaje utilizado en las leyes debe permitir su comprensión por sus destinatarios, los ciudadanos que están

⁷⁷ Sainz de Bujanda, Fernando. Op. cit. pág 107.

⁷⁸ Ibid. pág 131.

⁷⁹ García Novoa, César. Op. cit. pág. 174.

⁸⁰ Ibid. pág 149.

obligados a cumplirlas, y su interpretación unívoca por los operadores jurídicos. Es esta una exigencia elemental del principio de seguridad jurídica, que sin embargo puede parecer una utopía en nuestro mundo de legislación desbocada...”⁸¹.

El TC recoge, la opinión del Tribunal Europeo de Derechos Humanos⁸², según el cual “una norma no puede ser considerada como una ley a menos que sea formulada con precisión suficiente como para que el ciudadano pueda regular su conducta (...)”⁸³.

Consideramos que la “precisión” a la que hace referencia el Tribunal Europeo, tiene estrecha relación con la claridad del mandato y con la interpretación unívoca a que se refiere García-Escudero. No obstante, la falta de certeza o previsibilidad es susceptible de generar inconstitucionalidad por contravención de la seguridad jurídica, sólo si teniendo en cuenta las reglas de interpretación admisibles en Derecho, el contenido u omisión de un texto normativo produjeran confusión o dudas razonablemente insuperable acerca de la conducta exigible para su cumplimiento o sobre la previsibilidad de sus efectos⁸⁴.

Por otro lado, la técnica legislativa constituye un aspecto vinculado a la claridad normativa que ha sido puesto de relieve por la doctrina en general. García-Escudero Márquez, cita la sentencia 150/1990, FJ 8, del Tribunal Constitucional español, para quien “[u]na legislación confusa —afirma en referencia al ámbito tributario—, oscura e incompleta, dificulta su aplicación y, además de socavar la certeza del Derecho y la confianza de los ciudadanos en el mismo, puede terminar por empañar el valor de la justicia”. Asimismo, añade, “[e]sto no significa que las omisiones o las deficiencias técnicas de una norma constituyan, en sí mismas, tachas de inconstitucionalidad (...)”⁸⁵.

En la línea de estos comentarios, nuestro TC estableció en la sentencia 3303-2003-AA/TC que la deficiente técnica legislativa por sí misma no ocasionaba un vicio de inconstitucionalidad⁸⁶. Además, de acuerdo al principio de presunción de constitucionalidad, “(...) una ley no será declarada inconstitucional a menos que exista duda razonable sobre su absoluta y flagrante contradicción con la Constitución”⁸⁷. En consecuencia, cualquier vicio de técnica legislativa no sería suficiente para que una norma sea declarada inconstitucional, sino sólo en la medida que sea contraria a la Constitución.

⁸¹ García-Escudero Márquez, Piedad. El Control Constitucional de la Calidad de las Leyes. En Cuadernos Parlamentario. Revista especializada del Centro de Capacitación y Estudios Parlamentarios. Número 11 – Tercer Trimestre 2014. Pág. 36. Disponible en http://www.congreso.gob.pe/Docs/participacion/museo/files/museo/libros/numero_11.pdf.

⁸² Expediente 0010-2014-PI/TC, de 29 de enero de 2016, f.j. n° 16.

⁸³ Tribunal Europeo de Derechos Humanos, caso *Sunday Times vs Reino Unido* [Sentencia de Fondo del 26 de abril de 1979, párr. 49].

⁸⁴ Cfr. Ugartemendia Eceizabarrena, Juan Ignacio. Op cit págs. 29-30.

⁸⁵ García-Escudero Márquez, Piedad. Op. cit. pág 11.

⁸⁶ Expediente 3303-2003-AA/TC, de 28 de junio de 2004, f.j. n° 5.

⁸⁷ Expediente 020-2003-AI/TC, de 17 de mayo de 2004, f.j. n° 33.

Es decir, la ausencia de claridad sólo es reproche en los supuestos patológicos, es decir, casos de oscuridad invencible de la norma que son algo más que meras deficiencias técnicas⁸⁸.

En este sentido el TC tiene dicho que “no puede merecer atención en un proceso de control de constitucionalidad el “antitecnicismo” de las leyes, o, acaso, su “ineficiencia”, sino tan solo su compatibilidad formal y material con la Carta Fundamental”⁸⁹. Asimismo, “lo antitécnico no implica necesariamente una colisión con lo constitucional”⁹⁰. “Ello, no impide, sin embargo, que se admita la posibilidad de someter a control constitucional una disposición cuando, (...) de su antitecnicismo se derivan afectaciones a principios y bienes constitucionales, y a los derechos fundamentales de las personas”⁹¹.

Precisamente, el antitecnicismo explica por qué, “las sentencias interpretativas recaen normalmente sobre disposiciones ambiguas, confusas o complejas, de las que se pueden extraer varios sentidos interpretativos, por lo que corresponde al Tribunal Constitucional analizar la constitucionalidad, en primer lugar, de la disposición; y, seguidamente, de todas aquellas normas que se deprendan de la disposición cuestionada con la finalidad de verificar cuáles se adecuan a la Constitución y cuáles deben ser expulsadas del ordenamiento jurídico”⁹².

Un caso particular lo constituyen las normas que establecen precisiones a otras normas ya vigentes, práctica frecuente en el Perú. Al respecto debemos tener en cuenta que “en muchos casos, conlleva a modificaciones en la estructura de la norma, en una abierta, reiterada y malsana violación al principio de reserva de Ley”⁹³.

Por ejemplo, la Resolución del Consejo Directivo del OSINERG N.º 2865-2001-OS/CD introdujo

nuevos sujetos pasivos del Aporte por Regulación y el TC consideró que:

“plantear la posibilidad de incluir sujetos pasivos del tributo a través de precisiones como la efectuada mediante la Resolución cuestionada, importaría no sólo la desnaturalización del principio de legalidad y el vaciamiento de su contenido constitucional sino que, además, significaría un evidente atentado contra un principio general del derecho como es la seguridad jurídica”⁹⁴.

En ese sentido, el TC ha expresado que “para que una norma interpretativa pueda ser considerada como tal, debe:

⁸⁸ Cfr. García Novoa, César. Op. cit. pág 150.

⁸⁹ Expediente 004-2004-AI/TC, de 21 de setiembre de 2004, f.j. n° 4

⁹⁰ Expediente 042-2004-AI/TC de 13 de abril de 2005, f.j. n° 23

⁹¹ Expediente 2248-2007-PA/TC 16 de noviembre de 2007, f.j. n° 42.

⁹² Expediente 42-2004-AI/TC, de 13 de abril de 2005, f.j. n° 18.

⁹³ Bravo Cucci, Jorge. *Fundamentos de Derecho Tributario*. Lima: Palestra Ediciones, 2006, pag 190.

⁹⁴ Expediente 3303-2003-AA/TC, de 28 de junio de 2004, f.j. n° 12.

- a) Referirse a una norma anterior;
- b) Fijar el sentido de la misma, pronunciándose por uno de los múltiples significados plausibles de la norma interpretada; y
- c) No debe incorporarle un contenido que no estuviera comprendido dentro de su ámbito material⁹⁵.

1.3.3 Congruencia entre el tipo de ley y su contenido. Especial referencia a la ley de presupuesto

Es conocido que las normas jurídicas tienen un título o una sumilla que permite identificar el tema materia de regulación. Podemos decir que un primer paso para la seguridad normativa consiste en que el título identificador brinde información que concuerde con su contenido. Así el ciudadano puede informarse fácilmente sobre la materia objeto de regulación.

Por otro lado, si bien no existe una norma de rango constitucional que limite la facultad del legislador sobre el contenido que debe abarcar una ley, la doctrina es coincidente en señalar que el contenido de las normas tributarias debe ser homogéneo. Es decir, las normas deben desarrollar un solo tema. En caso contrario se produce una dispersión normativa e incertidumbre en el ciudadano sobre las normas aplicables y por tanto se afecta la previsibilidad sobre el derecho⁹⁶. De otro lado, la congruencia que debe existir entre el *nomen iuris* y el régimen jurídico de las instituciones que se regulan, exige una terminología jurídica apropiada y correcta⁹⁷. Sin embargo, el TC ha manifestado que las contradicciones internas de la ley, que entre otras razones se originen en la desvinculación del contenido material de una disposición con las demás que la integran, no autoriza, por sí sola, a que podamos declarar su inconstitucionalidad⁹⁸.

El TC sostiene que el *nomen iuris* no otorga necesariamente contenido a la materia y que “cuando técnicamente le denominación no define la realidad de los distintos significados a las expresiones que establezcan beneficios tributarios, éstas deberán encontrar su verdadera definición en el núcleo o ratio de la norma (...)”⁹⁹.

La afirmación del TC no tiene en consideración el principio de seguridad jurídica ni el deber del legislador de ejercer la potestad tributaria y reglamentaria correctamente. El TC contribuye a generar incertidumbre en los ciudadanos y en los operadores jurídicos, quienes tendrán que buscar la *ratio legis* para conocer el verdadero alcance de las normas.

Lo más grave es que el TC utiliza este argumento con categorías tributarias como la inafectación y la exoneración que tienen conceptos muy precisos.

⁹⁵ Expediente 2053-2013-PA/TC del 2 de junio de 2016, f.j. n° 26.

⁹⁶ Cfr. García-Escudero Márquez, Piedad. Op. cit. págs 21- 22.

⁹⁷ Cfr. García Novoa, César. Op. cit. pág 53 y ss. Cfr. Checa González, Clemente. *Interpretación y Aplicación de las Normas Tributarias (Análisis jurisprudencial)*. Valladolid: editorial Lex Nova. 1998. pág. 212.

⁹⁸ Expediente 0005-2011-PI/TC, del 12 de julio de 2011, f.j. n° 5.

⁹⁹ Expediente 042-2004-AI/TC, de 13 de abril de 2005, f.j. n° 23

Un caso particular lo constituyen la Ley Anual de Presupuesto, la Ley de Endeudamiento y la Ley de Equilibrio Financiero. En el expediente 0003-2013-AI/TC el TC hace una recopilación de las materias que debe contener la Ley de Presupuesto¹⁰⁰. El TC indica que el contenido de la Ley Anual de Presupuesto incluye normas estrictamente presupuestarias y normas que sin ser estrictamente presupuestarias, están directamente vinculadas a la materia presupuestaria.

En este sentido, “las primeras están referidas a la previsión de los ingresos, la habilitación de los gastos o la aclaración de los estados económico financieros que tengan incidencia directa en el presupuesto público, mientras que las segundas conciernen a la materialización de la política económico-financiera en general y a la ejecución del presupuesto público”¹⁰¹.

Asimismo, el TC, fundándose en el principio de especialidad, ha establecido que la Ley Anual de Presupuesto no puede regular materias ajenas a lo estrictamente presupuestal¹⁰². De otro lado, el TC señala que “[d]ada la periodicidad anual de la Ley de Presupuesto, toda disposición legal que ella contenga, cuya vigencia supere, expresa o implícitamente, el período anual respectivo, o que establezca una vigencia ilimitada en el tiempo, es *per se* incompatible con el artículo 77° de la Ley Fundamental (...)”¹⁰³.

Consideramos que estos criterios establecidos por el TC son aplicables a la Ley de Equilibrio Financiero y a la Ley de Endeudamiento por las siguientes consideraciones:

- a) Ambas leyes son complementarias de la Ley de Presupuesto. Según lo establecido en el artículo 78° de la Constitución, ambos proyectos de ley los presenta el Poder Ejecutivo en la misma fecha que la Ley Anual de Presupuesto y siguen el mismo trámite de aprobación que ésta.
- b) Al ser leyes complementarias a la Ley Anual de Presupuesto; ambas leyes se sujetan a los mismos criterios y limitaciones de aquella, es decir a los límites de especialidad y temporalidad por la conexidad de la materia regulada¹⁰⁴.

En consecuencia, es lógico concluir que tanto la Ley de Endeudamiento como la Ley de Equilibrio Financiero se sujetan también a la prohibición que el artículo 74° de la Constitución impone a la Ley Anual de Presupuesto; es decir, no pueden regular materia tributaria.

1.4 El tributo tipo contribución

El código tributario de 1966¹⁰⁵, no recogía la clasificación tripartita de los tributos¹⁰⁶. Desde la instauración del Código Tributario de 1992¹⁰⁷, todos los códigos tributarios en el Perú han recogido

¹⁰⁰ Expediente 0003-2013ÁI/TC de 03 de setiembre de 2015, f.j. n° 22.

¹⁰¹ Expediente 0003-2013ÁI/TC de 03 de setiembre de 2015, f.j. n° 23.

¹⁰² Expediente 0003-2013ÁI/TC de 03 de setiembre de 2015, f.j. n° 25.

¹⁰³ Expediente 0003-2013AI/TC de 03 de setiembre de 2015, f.j. n° 26.

¹⁰⁴ Expediente 45-2004-PI/TC de 29 de octubre de 2005, f.j. n° 77.

¹⁰⁵ D.S. 263-H de 23 de agosto de 1966.

en la Norma II la clasificación tripartita de los tributos, es decir la clasificación que divide los tributos en impuestos, contribuciones y tasas¹⁰⁸. Todos estos códigos han definido la contribución como “el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o actividades estatales”. Asimismo, señalan que el rendimiento de los tributos distintos a los impuestos (es decir, contribuciones y tasas) no debe tener un destino ajeno al de cubrir el costo de las obras o servicios que constituyen los supuestos de la obligación.

Podemos notar que la definición utilizada en nuestros códigos es una definición muy amplia, que se ha mantenido en el tiempo y que es semejante a la definición de contribución especial del artículo 2 de la Ley General Tributaria de España¹⁰⁹. Sin embargo, mientras la ley española utiliza la expresión “establecimiento o ampliación de servicios públicos” nuestro código utiliza la expresión “actividades estatales”. Es decir, si bien la contribución especial en España tiene un ámbito más reducido, los principios generales sobre los demás aspectos de este tributo resultan aplicables a nuestra legislación.

Ahora bien, desde nuestro punto de vista interesa estudiar cuatro aspectos: el supuesto de hecho, la capacidad contributiva, el principio de no afectación y su carácter temporal o indefinido en el tiempo.

1.4.1 El supuesto de hecho del tributo contribución. ¿Ejecución de obras públicas y actividades estatales o el beneficio derivado de ellas?

Este aspecto es importante porque toda obra pública y toda actividad del estado tiene un beneficio general para los ciudadanos, en tanto se orienta al bien común. En consecuencia, las obras o servicios estatales no tienen que beneficiar directamente o individualmente a cada contribuyente. Si las obras o actividades del Estado son el presupuesto de hecho del tributo del tipo contribución, entonces el beneficio no tiene ningún papel en este tributo y no tiene sentido que sea utilizado en su definición.

Suele diferenciarse al impuesto de la contribución, en que los impuestos son tributos en los cuales el contribuyente no tiene ningún beneficio o contraprestación, lo que sí tiene que ocurrir en el caso de las contribuciones. En consecuencia, si el beneficio tiene que ser uno tal que incida directamente en el contribuyente, entonces no cualquier obra o actividad estatal puede ser materia de una contribución, sino sólo aquellas obras o actividades que generan beneficio a un grupo diferenciado de contribuyentes. Por ello, en la medida que todas las obras o actividades estatales

¹⁰⁶ Cfr. RTFN° 01438-5-2002 de 15 de agosto de 2002.

¹⁰⁷ Decreto Ley 25859, del 1 de diciembre de 1992.

¹⁰⁸ Decreto Legislativo N° 773, publicado en el diario oficial El Peruano el 31 de diciembre de 1993, Decreto Legislativo N° 816, publicado en el diario oficial El Peruano el 21 de abril de 1996 y TUO del Código Tributario, D.S 133-2013-EF, publicado en el diario oficial El Peruano el 22 de junio de 2013.

¹⁰⁹ Ley 58/2003, publicada el 18 de diciembre de 2003.

deben ser en beneficio de los ciudadanos en general, no pueden ser el supuesto de hecho de la contribución, sino que el supuesto de hecho tiene que ser el beneficio directo que recibe el contribuyente por la ejecución de obras o actividades estatales. El TC sostiene que “las contribuciones son tributos vinculados cuya obligación social tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales”¹¹⁰. En realidad, el TC repite la fórmula legal de la contribución y lo único que aporta es que se trata de un tributo vinculado, es decir, que debe haber alguna actividad u obra por parte del Estado.

Otra manera de diferenciar impuesto y contribución radica en que “(...) en el impuesto la realización del elemento objetivo del hecho imponible compete exclusivamente al sujeto pasivo, sin intervención alguna de la Administración, (...) y, en la contribución especial lo realiza la Administración, pero sin que medie provocación o petición del sujeto pasivo”¹¹¹.

En el caso de la RTF 523-4-97, que resolvió un caso de FONAVI –cuenta propia de un empleador, de los períodos enero de 1994 a mayo de 1995–; el contribuyente argumentó que el FONAVI era un tributo tipo impuesto porque no recibía ninguna contraprestación del Estado. Conforme a esta RTF, la Administración argumentó que de acuerdo al artículo 17 del Decreto Ley N° 22591, los fondos del FONAVI debían orientarse principalmente a la construcción de viviendas para los trabajadores que coticen al FONAVI. El Tribunal Fiscal señaló que “la contribución al FONAVI no califica como contribución sino como un impuesto, habida cuenta que su pago no genera ninguna contraprestación del Estado ni beneficio para el empleador”.

Es importante notar que el Tribunal Fiscal utiliza la expresión “beneficio para el empleador”, es decir, no se trata de un beneficio en general sino un beneficio directo para el contribuyente. Por tanto, queda claro que el beneficio es el hecho generador del tributo contribución. Esto, ha sido confirmado por el TC afirmando que “(...) su cobro no surge por una manifestación de capacidad contributiva del demandante sino por el beneficio real o potencial que pueda obtenerse”¹¹². De acuerdo a ello, de los enunciados de los hechos imposables de los tributos denominados contribución al SENCICO¹¹³ y al SENATI¹¹⁴, no se desprende un beneficio en favor del sujeto pasivo, por lo que no califican como contribuciones.

El problema radica en que el legislador tiene el vicio de crear tributos sin especificar qué clase de tributo es, o llamarlos simplemente contribución o aporte, como ocurre con el aporte a ESSALUD o el aporte a la ONP, sin que sean materia de observación alguna por el TC. Según lo dicho;

¹¹⁰ Expediente 1520-2004-AA/TC, de 9 de diciembre de 2005, f.j. n° 7.

¹¹¹ Llamas Labella, Miguel Alfonso. *Las Contribuciones Especiales (Introducción al análisis jurídico de las contribuciones especiales en el derecho español)*. Zaragoza: Publicaciones del Real Colegio de España 1973 pag 60.

¹¹² Expediente 1520-2004-AA/TC, de 9 de diciembre de 2005, f.j. n° 7

¹¹³ Artículo 21, Decreto Legislativo 147, publicado el 15 de junio de 1981.

¹¹⁴ Artículo 11, Ley 26272, publicado el 30 de diciembre de 1993.

al momento de establecer una contribución se debe determinar el beneficio que obtendrá el contribuyente. La Contribución Especial de Obras Públicas¹¹⁵, preveía que el hecho imponible era el mayor valor que adquieren los predios dentro una zona de beneficio por la construcción de obras públicas. Se configura así un antecedente legislativo respecto del beneficio como supuesto de hecho de la contribución.

En este sentido, Gonzales García cita la sentencia del TSJ de Valencia del 1 de diciembre de 1993, de acuerdo a la cual para que se realice el hecho imponible de las contribuciones especiales, es requisito imprescindible la producción de una ventaja particular o de un beneficio especial cierto, efectivo, cuantificable y no meramente probable o eventual¹¹⁶¹¹⁷. Para el Tribunal español el beneficio debe ser cierto y cuantificable, es decir, no se trata de cualquier beneficio, ni siquiera de un beneficio probable o potencial como ha sostenido nuestro TC en el expediente 1520-2004-AA/TC. Otra cuestión a tener en cuenta consiste en que el beneficio en favor de los sujetos pasivos de las contribuciones debe ser probado. Al respecto, el Tribunal Supremo español, invierte la carga de la prueba y la hace recaer sobre la Administración que impone la contribución¹¹⁸.

En base a lo analizado, podemos sostener que el beneficio constituye el hecho generador del tributo "contribución". Tal beneficio debe estar descrito en la norma que crea cada contribución. Además, el beneficio debe tener la característica de ser cierto y cuantificable.

1.4.2 La capacidad contributiva y la base imponible en el tributo contribución

La importancia de que un tributo sea calificado correctamente como impuesto o contribución radica, entre otros aspectos, en la forma en que la capacidad contributiva es tenida en cuenta para determinar la base imponible.

En este sentido, nuestro TC ha sostenido que "la capacidad contributiva tiene un nexo indisoluble con el hecho sometido a imposición (...) sólo así el tributo no excederá los límites de la capacidad contributiva del sujeto pasivo (...)"¹¹⁹. Asimismo, ha señalado que "la relación entre

¹¹⁵ Regulada mediante el Decreto Legislativo 184, de 15 de junio de 1981.

¹¹⁶ González García, Eusebio. *Concepto Actual de Tributo: Análisis de Jurisprudencia*. Pamplona: Editorial Aranzadi S.A, 1996, pág 52.

¹¹⁷ Por ello, resulta muy cuestionable que en el caso sobre la "contribución solidaria para la asistencia previsional" establecido mediante Ley 28046 (expediente 0029-2004-AI/TC, de 2 de agosto de 2004, f.j. 39) el TC sostenga: "a diferencia de lo señalado por los recurrentes, sí existe una manifiesta contraprestación que repercute en beneficio del sujeto pasivo del tributo, es decir, del pensionista del Decreto Ley N.º 20530, toda vez que, tal como lo establece el artículo 1º de la ley impugnada, la recaudación de la contribución debe ser destinada al pago de las pensiones y la nivelación de los propios pensionistas del referido régimen". Es decir, el tributo en cuestión es una contribución porque el beneficio del contribuyente es la pensión que recibirá con su propio aporte.

¹¹⁸ Cfr. Collado Yurrita, Miguel Angel; Luchena Mozo, Gracia María. *"El Tributo. Concepto, Características y Clasificación"*. En Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Tercera edición. Barcelona: Atelier. Pág. 254 Disponible en https://ruidera.uclm.es/xmlui/bitstream/handle/10578/7312/fi_1444995249.pdf?sequence=1&isAllowed=y

¹¹⁹ Expediente N.º 2727-2002-AA/TC, de 19 de diciembre de 2003, f.j. nº 4.

capacidad económica y tributo constituye el marco que, en términos generales, legitima la existencia de capacidad contributiva como principio tributario implícito dentro del texto constitucional”¹²⁰. Hemos visto que para el TC el cobro de las contribuciones no surge por una manifestación de capacidad contributiva sino por el beneficio real o potencial que pueda obtener el contribuyente. De acuerdo a esto, la vinculación de la capacidad contributiva sería mayor en los impuestos y menor en las contribuciones.

Desde nuestro punto de vista, si bien puede ser más difícil concretar la capacidad contributiva en el caso de las contribuciones, no es menos cierto que este principio recorre todos los ámbitos de la tributación. En el caso de las contribuciones la capacidad contributiva se vincula estrechamente con el beneficio del contribuyente –de ahí la importancia de determinarlo–, y debe reflejarse en la base imponible.

Hay que recordar, además, que existe vinculación indisoluble entre la base imponible y el supuesto de hecho de los tributos¹²¹. Cortés Domínguez señala que “el legislador no es omnipotente para definir la base imponible no sólo en el sentido que (...) debe referirse necesariamente a la actividad, situación o estado tomado en cuenta por el legislador en el momento de la redacción del hecho imponible (como consecuencia de la combinación de la ligazón lógica que une la el hecho imponible con la prestación tributaria y de la manifestación concreta de capacidad económica tomada en cuenta en el tributo en cuestión por el legislador)”¹²². En este sentido, señala Ataliba que, “una tasa por servicios de conservación de carreteras no puede tomar por base el valor de los vehículos o su edad, sino su peso u otras características que provoquen un mayor o menor desgaste de las rutas”¹²³.

De acuerdo a ello, en el caso de las contribuciones, la base imponible no puede dejar de establecerse en función del beneficio obtenido por los particulares y el costo del valor de la obra pública o actividad estatal. Aunque el beneficio no tenga que ser calculado de manera cuantitativamente exacta.

Siendo esto así, la Administración, en lo posible, debe determinar el beneficio de cada contribuyente, de modo que al determinar la base imponible no se afecte a todos los contribuyentes de la misma manera. “La determinación de la cuota general supone un complejo procedimiento que arranca desde el origen de la obra o servicio, continúa con la cuantificación separada del beneficio

¹²⁰ Expediente 33-2004-AI/TC de 28 de setiembre de 2004, f.j. n° 12.

¹²¹ Cfr. Bravo Cucci, Jorge. Op. cit. pág 158. Cfr. Ataliba, Geraldo. *Hipótesis de Incidencia Tributaria*. Instituto Peruano de Derecho Tributario, Lima: 1987, pág 130.

¹²² Cortés Domínguez, Matias, Op. cit págs 449-450.

¹²³ Ataliba, Geraldo. Ibid. pág 132.

privado (sólo se grava a aquél) y termina con la aplicación de los criterios de reparto establecidos en la Ley citada”¹²⁴.

En consecuencia, *mutatis mutandi*, resulta aplicable a las contribuciones lo señalado por el Tribunal Constitucional para la determinación de los arbitrios: “Los parámetros objetivos de distribución de costos serán razonablemente admitidos como válidos cuando hubiese una conexión lógica entre la naturaleza del servicio brindado (...) y el presunto grado de intensidad del uso de dicho servicio”¹²⁵.

1.4.3 El principio de no afectación

El Código Tributario es claro al precisar en la Norma II, que el rendimiento de los tributos distintos a los impuestos no debe tener un destino ajeno al de cubrir el costo de las obras o servicios que constituyen los supuestos de la obligación. Desde nuestro punto de vista, esta disposición es una garantía para el contribuyente ante el quiebre del principio presupuestario de no afectación o de unidad de caja que implican las contribuciones y las tasas.

Al respecto, el Tribunal Constitucional ha precisado que el principio de no afectación se trata de un principio “[p]revisto en el artículo 79° de la Constitución, que señala como regla general que los recursos del Estado deben formar una única argamasa económica, tornando indistinguible el origen de su procedencia a fin de que sean utilizados para cubrir la totalidad de los gastos. La verificación práctica de dicho principio comporta el impedimento de que determinados ingresos fiscales sean empleados para cubrir gastos específicos”¹²⁶. Por tanto, si se trata de un principio previsto en la Constitución, la violación de dicho principio tiene como consecuencia la inconstitucionalidad de la norma o acto que lo contraviene.

Lo afirmado por el TC tiene, dos consecuencias respecto a las contribuciones. Por un lado, los ingresos afectados, en nuestro caso el ingreso por concepto de contribuciones, tienen carácter excepcional ya que quiebran el principio de no afectación. Por otro lado, los ingresos percibidos por tributos afectados no pueden ser utilizados para ningún otro gasto del Estado, sea cual sea la finalidad.

En este sentido, “las contribuciones especiales han sido configuradas como un tributo finalista. Ello quiere decir que se recaudan para un destino determinado, así se reintegra a la comunidad parte del beneficio derivado de la actividad estatal, corrigiéndose el enriquecimiento del

¹²⁴ Calvo Ortega, R. Curso de Derecho Financiero I. Derecho Tributario (Parte General), 5ª ed, Civitas, Madrid, 1993, pág 141, en Merino Jara, Isaac. *Contribuciones Especiales*. Pamplona: Editorial Aranzadi S.A. 2002, pág 57.

¹²⁵ Expediente 0041-2004-AI/TC de 11 de noviembre de 2004, f.j. n° 41.

¹²⁶ Expediente 004-2004-CC/TC de 31 de noviembre de 2004, f.j. n° 9.11

beneficiado”¹²⁷. No encontramos ningún impedimento para sostener dicha afirmación respecto a las contribuciones reguladas en el Código Tributario.

Una de las notas propias de las contribuciones especiales es que se trata de un tributo afectado. (...) [L]as contribuciones especiales se exigen para hacer efectiva la actividad Administrativa que beneficia al sujeto pasivo incrementando el valor de sus bienes o por el establecimiento o ampliación de servicios públicos”¹²⁸.

Así, “(...) si bien la existencia de tributos afectados, supone desde el punto de vista presupuestario una quiebra del principio de unidad de caja, sin embargo, desde el ángulo del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, ningún reparo cabe hacer (...)”¹²⁹.

De esta manera, la circunstancia de que se trate de ingresos afectados abona al hecho de que el beneficio de los particulares y el costo de la obra o actividad estatal se encuentre debidamente justificada, ya que es necesario conocer el monto de los ingresos que serán destinados a un fin específico.

1.4.4 La contribución es un tributo de carácter temporal o puede ser de carácter indefinido?

Si tenemos en consideración que el tributo contribución quiebra el principio de no afectación, parece lógico que su vigencia no sea indefinida en el tiempo. Esta afirmación parece meridianamente clara en el caso de las contribuciones para obras públicas, en las que una vez cubierto el costo de la obra deja de tener sentido continuar con el cobro de dicha contribución. En el caso de las actividades estatales esta circunstancia no parece tan clara. Por el contrario, pareciera que en el Perú no es esa una característica de las contribuciones. Así tenemos las denominadas contribuciones al SENATI y SENCICO –respecto de las que ya manifestamos nuestros reparos a que sean realmente contribuciones–. Podríamos mencionar también las aportaciones a ESSALUD y ONP. Desde nuestro punto de vista, los aportes a ESSALUD y ONP distan mucho de poder ser calificadas como contribuciones de acuerdo a definición de la Norma II del Código Tributario; y tal vez por ello se dispuso que se rigen por el Código Tributario “salvo en aquellos aspectos que por su naturaleza requieran normas especiales”. Ahora bien, en el caso de contribuciones para financiar las actividades estatales; decíamos que se quiebra el principio de universalidad y de no afectación al destinarse los ingresos a una finalidad específica, por lo que no deben prolongarse ilimitadamente en el tiempo. Si la contribución se aplica de manera indefinida en el tiempo, significa que el Estado desarrolla permanentemente actividades que benefician a particulares, lo cual se asemejaría más a una actividad empresarial que a una actividad estatal que debe buscar el beneficio de todos los contribuyentes.

¹²⁷ Cfr. Merino Jara, Isaac Isaac. Op. cit. pág 77.

¹²⁸ Collado Yurrita, Miguel Angel. Op. cit. pág. 254.

¹²⁹ Merino Jara, Isaac. Op. cit. pág 76.

Desde este punto de vista se entiende que en España las contribuciones especiales sólo sea posible establecerla para ejecución de obras públicas y para ampliación o inicio de un nuevo servicio. No parece que las contribuciones tengan una vocación de permanencia en el tiempo y nos inclinamos por considerar que los tributos del tipo contribución deben ser de carácter temporal.





Capítulo 2. Análisis de la sentencia 5410-2015-AA/TC

2.1. Antecedentes legislativos

Antes de entrar a describir el caso que se someterá a análisis conveniente recordar que la década de los 90 y del 2000 estuvo caracterizada por la privatización de empresas públicas y el otorgamiento de grandes concesiones como Electro Lima, Edelsur, Edelnor, Entel Perú, Petroperú, entre otras.

En ese contexto, era necesario supervisar que los concesionarios cumplieran con las inversiones comprometidas y a su vez regular el mercado en el que intervenían. Así, se publicó la Ley N° 27332¹³⁰, Ley Marco de los Organismos Reguladores, en adelante LMOR.

Ahora bien, al momento de publicarse la LMOR, existía la denominada Comisión de Tarifas Eléctrica y el OSINENRG. La Comisión de Tarifas Eléctricas fue creada por la Ley N° 25844¹³¹, Ley de Concesiones Eléctricas. El OSINERG, fue creado por la Ley N° 26734¹³² como organismo fiscalizador de las actividades que desarrollan las empresas en los subsectores de electricidad e hidrocarburos, perteneciente al Ministerio de Energía y Minas. La Comisión de Tarifas Eléctrica se integraría posteriormente en el OSINERG como Gerencia Adjunta de Regulación Tarifaria de acuerdo a la Tercera Disposición Complementaria, Transitoria y Final de la LMOR. Posteriormente, el artículo 7° de la Ley N° 27699¹³³, Ley Complementaria de Fortalecimiento Institucional del Organismo Supervisor de la Inversión en Energía, precisó que el APR tiene naturaleza de contribución destinada al sostenimiento institucional del OSINERG.

Mediante la Ley N° 28964¹³⁴, se creó el OSINERGMIN, se modificó el artículo 5° de la Ley 26734, ampliando sus competencias al ámbito minero, se dispuso la transferencia de funciones de fiscalización en el ámbito minero al OSINERGMIN y que dichas actividades se financiarían con recursos propios. Esta ley no calificó a OSINERGMIN como acreedor del APR respecto de los titulares de la actividad minera.

El OEFA, por su parte, fue creado mediante el Decreto Legislativo N° 1013¹³⁵, como Organismo Técnico Especializado adscrito al Ministerio del Ambiente, sin que se mencione nada respecto al APR. Mediante la Ley N° 29325¹³⁶, Ley del Sistema Nacional de Evaluación y Fiscalización Ambiental, se estableció que el OEFA se encarga de la fiscalización, supervisión, evaluación, control y sanción en materia ambiental, así como de la aplicación de los incentivos, y ejerce las funciones previstas en el Decreto Legislativo N° 1013. Asimismo, se dispuso que mediante decreto supremo se

¹³⁰ Ley N° 27332, publicada en el diario Oficial El Peruano el 29 de julio de 2000.

¹³¹ Ley N° 25844, publicada en el diario oficial El Peruano el 19 de noviembre de 1992.

¹³² Ley N° 26734, publicada en el diario Oficial El Peruano el 31 de diciembre de 1996.

¹³³ Ley N° 27699, publicada en el diario oficial El Peruano el 16, de abril de 2002.

¹³⁴ Ley N° 28964, publicada en el diario Oficial El Peruano el 24 de enero de 2007.

¹³⁵ Decreto Legislativo N° 1013, publicado en el diario oficial El peruano el 14 de mayo de 2008

¹³⁶ Ley N° 29325, publicada en el diario oficial El peruano el 05 de marzo de 2009.

establecerían las entidades cuyas funciones de evaluación, supervisión, fiscalización, control y sanción en materia ambiental serían asumidas por el OEFA. El artículo 27° de esta ley establece el financiamiento del OEFA y no menciona el APR.

En este contexto normativo, el D.S. 01-2010-MINAM dispuso la transferencia de competencias de supervisión, fiscalización y sanción ambiental en minería, del OSINERGMIN al OEFA. La transferencia se dio por terminada mediante RCD N° 03-2010-OEFA/CD asumiendo competencia el OEFA desde el 22 de julio de 2010. Con posterioridad a la transferencia de funciones en materia ambiental del OSINERGMIN al OEFA; la Ley 29901¹³⁷, Ley que precisa Competencias del OSINERGMIN, extendió el APR de la LMOR a los titulares de actividades mineras bajo el ámbito de supervisión y fiscalización de OSINERGMIN. Este hecho es importante porque otorga la calidad de acreedor tributario del APR al OSINERGMIN en el ámbito minero de su competencia. Las competencias de OSINERGMIN fueron definidas en la propia ley. Así, el OSINERGMIN se convierte en acreedor del APR respecto de las actividades mineras bajo su ámbito. Esta ley no hace ninguna mención del OEFA.

La Cuadragésima Octava Disposición Complementaria de la Ley N° 29951¹³⁸, Ley Anual de Presupuesto del Sector Público para el ejercicio 2013, estableció que las funciones de supervisión y fiscalización en materia ambiental, relacionadas a las actividades de energía y minería que desarrolla el OEFA se financian con cargo al aporte por regulación a que se refiere el artículo 10 de la LMOR que financia las actividades de supervisión y fiscalización de OSINERGMIN. Al mismo tiempo dispuso que mediante decreto supremo se determine el porcentaje que corresponde al OEFA del APR.

La Tercera Disposición Complementaria Final de la Ley N° 30011¹³⁹, Ley que modifica la Ley del Sistema Nacional de Evaluación y Fiscalización Ambiental, estableció que las funciones de supervisión y fiscalización en materia ambiental, relacionadas a las actividades de energía y minería que desarrolla el OEFA se financian con cargo al aporte por regulación establecido en la Cuadragésima Octava Disposición Complementaria Final de la Ley N° 29951.

El artículo 1° del DS N° 130-2013-PCM140 estableció que los sujetos obligados al pago del APR serían los titulares de las actividades de Gran y Mediana Minería y que el APR será calculado sobre su facturación mensual, detallando las alícuotas para los años 2014, 2015 y 2016.

La Sexta Disposición Complementaria Final de la Ley N° 30115¹⁴¹, Ley de Equilibrio Financiero del Presupuesto del Sector Público para el año 2014, autorizó al OEFA la utilización de fondos provenientes del APR para financiar actividades de sostenimiento institucional y a efectuar transferencias al Ministerio del Ambiente.

¹³⁷ Ley N° 29901, publicada en el diario oficial El Peruano el 12 de julio de 2012.

¹³⁸ Ley N° 29951, publicada en el diario oficial El Peruano el 4 de diciembre de 2012.

¹³⁹ Ley N° 30011, publicada en el diario oficial El Peruano el 26 de abril de 2013.

¹⁴⁰ DS 130-2013-PCM, publicado en el diario oficial El Peruano, el 19 diciembre de 2013.

¹⁴¹ Ley N° 30115, publicada en el diario oficial El Peruano el 2 de diciembre de 2013.

El 18 de mayo de 2014 la Sociedad Minera Cerro Verde S.A.A. interpuso demanda de amparo contra la Presidencia del Consejo de Ministros, el OEFA y otros, solicitando la inaplicación del DS 130-2013-PCM y la devolución de los aportes que hubiese pagado. Sustenta la demanda en la vulneración de los principios de legalidad y reserva de ley previstos en el artículo 74° de la Constitución. El demandante consideraba que se había creado un tributo del tipo contribución a través de una norma de rango reglamentario.

El TC, tras hacer un recuento de las diferentes leyes relacionadas al APR; esto es, la Ley N° 29951, la Ley N° 30011, la Ley N° 30115 y Ley N° 30282, en el f.j. 16 del expediente 5410-2015-AA/TC, llega a la conclusión de que “todas ellas no hacen otra cosa que precisar los alcances de la Ley que da origen al Aporte por Regulación, Ley N° 27332, determinando de manera concreta al acreedor tributario, pues todas ellas coinciden en señalar al OEFA como acreedor tributario del APR”. El TC considera que desde el año 2010 el OEFA es competente para supervisar, fiscalizar y sancionar en el ámbito minero, por lo que ha asumido la función de regulador en el ámbito ambiental.

Asimismo, en el fundamento jurídico 30, el TC considera que “el artículo 10 de la Ley N° 27332 se configura como una norma válida de remisión legal para que sea la Presidencia del Consejo de Ministros, conjuntamente con otros ministerios, la que precise y delimite los acreedores tributarios”. Por ello, en el fundamento 33, el TC señala que “es posible afirmar que la determinación del sujeto acreedor del tributo APR está sujeta al principio de reserva de ley establecida en el artículo 74° de la Constitución.

2.2 Los elementos del tributo denominado APR a favor del OEFA y los principios de reserva de ley y de seguridad jurídica

En los siguientes párrafos analizaremos los argumentos de la sentencia del expediente 5410-2015-AA/TC vinculados a la reserva de ley y la seguridad jurídica.

2.2.1 El acreedor tributario del APR

Con la finalidad de evaluar si se ha vulnerado el principio de reserva de ley en la designación del OEFA como acreedor tributario del APR el TC desarrolla 3 argumentos que enunciaremos y comentaremos a continuación.

- Desde el f.j. 11 hasta el f.j. 15 el TC detalla las normas vinculadas al APR y luego concluye, en el f.j. 16, que:

“(…) ellas no hacen otra cosa que precisar los alcances de la Ley que da origen al aporte por regulación, Ley N° 27332, determinando de manera concreta al acreedor tributario, pues todas ellas coinciden en señalar que el OEFA es el acreedor tributario del APR, con el objeto de financiar sus actividades institucionales (…)”.

De acuerdo a ello, debemos analizar si la Ley N° 29951, la Ley N° 30011, la Ley N° 30115 y/o la Ley N° 30282 han designado al OEFA como acreedor tributario del APR.

a) La Cuadragésima Octava Disposición Complementaria de la Ley N° 29951, Ley de Presupuesto del Sector Público para el año Fiscal 2013.

Entender que el OEFA era nuevo acreedor tributario del APR con fundamento en esta norma tropieza con dos obstáculos. El primer obstáculo radica en que en la Ley N° 29951 no se utiliza la expresión “acreedor tributario” o “acreedor del APR” para referirse al OEFA. Es evidente que la expresión “acreedor tributario” y la expresión “con cargo a” son conceptualmente diferentes. La expresión “con cargo a” normalmente se refiere a una cuenta que se verá afectada o a origen de los fondos, así tenemos por ejemplo la definición de habilitación presupuestaria¹⁴² y de certificación presupuestal¹⁴³ en el glosario de presupuesto público del MEF. La mencionada expresión también es usada con este significado en el cuarto considerando de la Resolución N° 83-2014-OEFA/PCD, de 24 de junio de 2014 y en el noveno considerando de la Resolución N° 44-2015-OEFA/PCD, de 7 de abril de 2015. Por tanto, la expresión “con cargo a” es una expresión contable que indica el origen de los fondos. El TC no explica por qué la expresión “con cargo a” debe entenderse como una atribución de la calidad de acreedor tributario del APR a favor del OEFA. En consecuencia, el TC incurre en una omisión de motivación y por tanto en la violación del debido proceso.

El segundo obstáculo es que el artículo 74° de la Constitución prohíbe expresamente que las leyes de presupuesto contengan normas sobre materia tributaria. Es decir, existía y existe, un impedimento constitucional para definir cualquier elemento del tributo o hacer precisiones de carácter tributario en una Ley Anual de Presupuesto o en sus normas complementarias; a saber, la LEF y la LE, conforme a lo que estudiado anteriormente. En consecuencia, declarar al OEFA como acreedor tributario del APR en la LAP implica una inconstitucionalidad manifiesta. De ser así, el TC debía declarar la inconstitucionalidad por violación del artículo 74° de la Constitución.

De hecho, el TC reconoce esta situación en el fundamento 20 de la sentencia bajo análisis¹⁴⁴; no obstante soslaya el asunto y argumenta que la Ley N° 30011 –norma no presupuestaria–, también señala que corresponde al OEFA el pago del aporte por regulación. El TC considera que la circunstancia de que otra ley se refiera a la Ley de Presupuesto del Sector Público para el año 2013,

¹⁴² Habilidad presupuestaria.- Incremento de los créditos presupuestarios de Actividades y Proyectos con cargo a anulaciones de la misma Actividad o Proyecto, o de otras Actividades y Proyectos. <https://www.mef.gob.pe/es/glosario-sp-5902>

¹⁴³ Certificación presupuestal.- Acto de administración, cuya finalidad es garantizar que se cuenta con el crédito presupuestario disponible y libre de afectación, para comprometer un gasto con cargo al presupuesto institucional autorizado para el año fiscal respectivo... <https://www.mef.gob.pe/es/glosario-sp-5902>.

¹⁴⁴ “(...) si bien no resulta constitucional que a través de las leyes de presupuesto se puedan generar tributos, razón por la cual la recurrente cuestiona que la Ley de Presupuesto del Sector Público para el año Fiscal 2013, Ley 29951, incluya al OEFA como acreedor tributario del APR, se ha hecho alusión a otra norma con rango legal y no presupuestaria que coincide en señalar que corresponde al OEFA el pago por concepto de aporte por regulación (la Ley 30011)”.

remedia la inconstitucionalidad en que ésta incurre. Podemos decir que el TC detecta una inconstitucionalidad y no se pronuncia sobre ella, omitiendo su deber de declarar inconstitucionales ambas normas.

Dicho esto, podemos formular la siguiente pregunta; ¿puede interpretarse la Cuadragésima Octava Disposición Complementaria de la Ley N° 29951 en el sentido que, del APR que recaude OSINERGMIN de las empresas mineras tenía que financiarse las actividades que ahora son competencia del OEFA? Es decir, ¿podía efectuarse una transferencia de fondos?

Esta interpretación enfrenta la dificultad de que los ingresos por APR tienen el carácter de afectados; es decir, ingresos con una finalidad determinada (financiar las funciones del OSINERGMIN). Al haberse quebrado el principio constitucional presupuestario de no afectación de los ingresos, no podía dárseles otro destino que no sea financiar al OSINERGMIN; aún cuando sea para financiar las mismas funciones en otro organismo.

Consideramos que ese cambio de finalidad no podía darse sin trasgredir el artículo 79° de la Constitución, pues este artículo sólo permite la afectación de ingresos a través de la creación de tributos y no prevé la posibilidad de que unos ingresos afectados cambien de destino. Además, al dar otro destino a lo recaudado por concepto de APR, se vulnera el principio de capacidad contributiva de los titulares de actividades mineras, pues su capacidad económica ha sido afectada para una finalidad específica y al destinarlos a otra finalidad se pierde el fundamento por el cual se les gravó. Por otro lado no debemos olvidar que las leyes de presupuesto reducen su vigencia a un año, de modo que cualquier interpretación que se haga de la Cuadragésima Octava Disposición Complementaria de la Ley N° 29951 reduce su vigencia al año 2013. ●

Por tanto, no hay una interpretación que permita sostener la validez de la Cuadragésima Octava Disposición Complementaria de la Ley N° 29951, siendo por ello inconstitucional.

b) La Tercera Disposición complementaria Final de la Ley N° 30011.

La primera observación a esta norma es que tampoco utiliza la expresión “acreedor tributario” para referirse al OEFA, sino que repite lo dicho en la Ley N° 29951. En consecuencia resulta aplicable lo dicho en el numeral anterior sobre este aspecto.

Sin embargo, ¿podría entenderse que cuando la norma dice “al aporte por regulación establecido...” estaría aclarando que la Ley N° 29951 ha creado un nuevo tributo a favor del OEFA? Consideramos que ello no es posible porque al analizar la Cuadragésima Octava Disposición Final de la Ley N° 29951, concluimos que se trataba de una norma inconstitucional. En consecuencia, por referirse a una norma inconstitucional, la Ley N° 30011 incurre en una inconstitucionalidad por conexidad, conforme al antes citado expediente 45-2004-PI/TC.

A nuestro modo de ver, la única forma de dar cierto sentido a lo dispuesto en la Ley N° 30011, respecto al OEFA, es considerar que lo dispuesto en la Ley N° 29951 estaba autorizando una

transferencia presupuestaria, la cual no iba a tener efectos más allá del ejercicio 2013 por ser una norma presupuestaria. En ese sentido, había necesidad de reiterar lo dicho en la Ley N° 29951, para que la transferencia de fondos pueda efectuarse más allá del ejercicio 2013. Sin embargo, como ya dijimos esto es inconstitucional porque los ingresos por APR son ingresos afectados.

Por lo expuesto, consideramos que la Ley N° 30011 no otorga al OEFA la calidad de acreedor del APR y al referirse a una norma inconstitucional incurre, a su vez, en inconstitucionalidad por conexidad.

c) La sexta disposición complementaria final de la Ley N° 30115, Ley de Equilibrio Financiero del Presupuesto del Sector Público para el Año 2014.

Esta norma autoriza al OEFA, la utilización de recursos provenientes del aporte a que se refiere la Cuadragésima Octava Disposición Complementaria Final de la Ley N° 29951, y la Tercera Disposición Complementaria Final de la Ley N° 30011, para financiar actividades de sostenimiento institucional durante el Año Fiscal 2014; y para efectuar transferencias financieras a favor del Ministerio del Ambiente y sus organismos adscritos durante el ejercicio 2014.

Nuevamente nos encontramos con que no hay una designación expresa del OEFA como acreedor tributario. Por otro lado, desde nuestro punto de vista la referencia a las Leyes N° 29951 y N° 30011, era necesaria porque eran las normas que habilitaban la transferencia de fondos del OSINERGMIN al OEFA. En la medida que esta norma se refiere a dos normas inconstitucionales también es inconstitucional por conexidad y por tratarse de ingresos afectados.

d) La Octava Disposición Complementaria de la Ley N° 30282¹⁴⁵, Ley de Equilibrio Financiero del Presupuesto del Sector Público para el Año Fiscal 2015.

Esta norma vino a establecer expresamente que el OEFA era acreedor del APR; al mismo tiempo determinó los organismos competentes para determinar el porcentaje del aporte. Se trata de la primera norma con rango de ley que califica expresamente al OEFA como acreedor tributario del APR de la LMOR. No obstante, la LEF es una norma complementaria a la LAP y tiene los mismos límites que aquella, según lo estudiado y comentado antes. En consecuencia, la LEF no puede contener materia tributaria ni tener disposiciones que tengan expectativa de vigencia más allá del propio ejercicio presupuestal. Por tanto, la Ley N° 30282 es, también una norma inconstitucional violatoria del artículo 74° de la Constitución.

Adicionalmente, la Ley N° 30282 no puede ser el sustento del DS N° 130-2013-PCM, ya que fue publicada el 04 de diciembre de 2014, es decir, en fecha posterior. Esto implicaría una aplicación retroactiva de la Ley N° 30282.

¹⁴⁵ Ley N° 30282, Ley de Equilibrio Financiero del Presupuesto del Sector Público para el Año Fiscal 2015, publicada en el diario oficial El Peruano el 4 de diciembre de 2014.

Por otro lado, al tratar la seguridad jurídica estudiamos como las normas interpretativas pueden afectar la seguridad jurídica y los criterios del TC sobre las normas interpretativas. Ocurre, que la Octava Disposición Complementaria de la Ley N° 30282, no señala cuáles son las múltiples interpretaciones que se le atribuyen a la LMOR. Asimismo, introduce un elemento nuevo al considerar al OEFA como acreedor del APR ya que como hemos visto, el OEFA no había sido designado antes como acreedor del APR.

En consecuencia, la expresión “Precítese” que es utilizada en la Ley N° 30282 para señalar que el OEFA es acreedor tributario del APR no es ninguna precisión o interpretación de la Ley N° 27332. En este punto, podemos afirmar que ninguna de las leyes estudiadas hace referencia al OEFA, como acreedor tributario del APR, salvo la Ley N° 30282, la cual incurre en inconstitucionalidad por los argumentos expuestos. Por tanto, el APR a favor del OEFA ha sido instituido por el DS N° 130-2013-PCM incurriendo en violación de la reserva de ley prevista en el artículo 74° de la Constitución. Además, podemos apreciar que en las normas estudiadas existe la utilización de vocablos extraños en el ámbito jurídico, reiteradas remisiones normativas a la LMOR y a la Ley N° 29951 y supuestas interpretaciones que sólo contribuyen a generar un caos normativo que impide hablar de seguridad jurídica respecto a la condición del OEFA como acreedor tributario del APR.

- El segundo argumento del TC podemos encontrarlo entre los f.j. n° 24 a n° 30 y abarca dos aspectos que comentaremos a continuación.
 - a) En el f.j. n° 27 el TC afirma que:

“es claro que el OEFA, es el organismo público encargado de las labores de supervisión, fiscalización y sanción ambiental en materia de minería, y ya no más el Osinergmin, con lo cual, el OEFA es el encargado de solucionar las fallas y problemas que surgen o pudieran surgir de manera preventiva y posterior respecto de temas medio ambientales originados en los sectores de energía y minería. Por lo mismo, dicho organismo asumió las funciones reguladoras del Osinergmin”.

Al respecto, no existe una definición de servicios públicos en la Constitución¹⁴⁶ sino que esta expresión es ambivalente¹⁴⁷, y por ello este tema es opinable. En la sentencia bajo análisis, el TC no evalúa cuáles son las características de los organismos reguladores. Sin embargo, el TC sí ha analizado y a diferenciado los Organismos Reguladores de los Organismos Técnicos Especializados con ocasión del análisis de la constitucionalidad de la Ley Universitaria, Ley N° 30220, expedientes 0014-2014-PI/TC, 0016-2014-PI/TC, 0019-2014-PI/TC y 0007-2015-PI/TC. En cualquier caso, determinar si el OEFA es un organismo regulador es un aspecto que corresponde dilucidar al Derecho

¹⁴⁶ Cfr. Baca Oneto, Víctor Sebastian. *Servicio Público, Servicio Esencial y Servicio Universal en el Derecho Peruano*. En Vignolo, Orlando. “*Teoría de los Servicios Públicos*”. Lima: Gryjley, 2009, pág 370.

¹⁴⁷ Baca Oneto, Víctor. Op. cit. pág 391.

Administrativo y no al Derecho Tributario. Sólo interesa recordar que el APR de los titulares de actividades mineras a favor de OSINERGMIN fue instituido mediante la Ley N° 29901; cuando el OSINERGMIN ya había transferido sus competencias en materia ambiental al OEFA. Asimismo, la Ley N° 29901 califica como acreedor tributario únicamente al OSINERGMIN sin mencionar al OEFA.

b) El segundo aspecto consiste en la afirmación del TC según la cual:

“el artículo 10° de la Ley N° 27332 se configura como una norma válida de remisión para que sea la Presidencia del Consejo de Ministros, conjuntamente con otros ministerios, la que precise y delimite los acreedores tributarios”. Sin embargo, el TC refiriéndose al artículo 10° de la LMOR estableció que “es claro que el único caso indubitable de derivación de un elemento esencial del tributo al reglamento, es la fijación del aporte; es decir, la alícuota del tributo, (...)”¹⁴⁸.

En aquella ocasión, el TC no consideró que en el artículo 10 de la LMOR hubiera una remisión normativa respecto a los acreedores tributarios. El TC señalaba una única remisión normativa –la determinación de la alícuota– y cuestionaba la forma en que se había definido al sujeto pasivo del tributo. Por ello, no sabemos cómo es que el TC pasa de entender que en el artículo 10 de la LMOR hay sólo una remisión normativa para determinar la alícuota, a entender que existe una remisión normativa para que la PCM precise y delimite los acreedores tributarios. Tal remisión normativa no existe. Si tenemos en cuenta que ninguna norma con rango de ley ha designado válidamente al OEFA como acreedor del APR y no existe ninguna remisión normativa para determinar los acreedores tributarios, entonces, el DS N° 130-2013-PCM es violatorio de la reserva de ley prevista en el artículo 74° de la Constitución.

2.2.2 El deudor tributario del APR

El artículo 10° de la LMOR señala que los organismos reguladores recaudarán el APR de “empresas y entidades bajo su ámbito”. La LMOR no hace ninguna excepción ni establece algún parámetro para que la Administración sea quien determine los sujetos pasivos. Es decir, todas las entidades sujetas a los organismos reguladores tenían la condición de sujetos pasivos. No obstante, la Presidencia del Consejo de Ministros definió a los sujetos pasivos y estableció tasas diferenciadas. Esto se pone de manifiesto cuando el TC al analizar el DS. 004-2002-PCM, que era materia de amparo, señala que “en dicha norma reglamentaria es donde se especifican, además, los sujetos obligados al pago, dependiendo del tipo de actividad que realicen. (...)”¹⁴⁹ Para el TC “Ello, (...) es preocupante, pues el uso de esta técnica legal para la determinación de tributos puede poner en riesgo el propio principio de legalidad”. En este aspecto el TC se equivoca, puesto que tal situación no pone en riesgo el principio de legalidad, sino que constituye una violación del principio de legalidad,

¹⁴⁸ Expediente 3303-2003-AA/TC, de 28 de junio de 2004, f.j. n° 9.

¹⁴⁹ Expediente 3303-2003-AA/TC, de 28 de junio de 2004, f.j. n° 10.

de la reserva de ley y de la seguridad jurídica. Ahora bien, en el caso del DS N° 130-2013-PCM, los designados como sujetos pasivos son los titulares de la gran y mediana minería, que son todos los sujetos bajo el ámbito de OEFA en el sector minería. Sin embargo, en la medida que el OEFA no es acreedor tributario del APR, no correspondía fijar alícuota, ni sujetos pasivos respecto del mencionado organismo.

2.2.3 La hipótesis de incidencia

Determinar la categoría de cada tributo es muy importante porque cada uno exige requisitos diferentes en su configuración, los cuales deben cumplir, además de la reserva de ley, el principio de capacidad contributiva de manera distinta.

La calificación del APR como una contribución no fue utilizada en la LMOR, sino que es introducida en los considerandos y en los artículos 1 y 2 del DS N° 004-2002-PCM¹⁵⁰, que estableció las alícuotas del APR. Dicha calificación fue nuevamente utilizada en el artículo 7° de la Ley N° 27699, que “precisó” que el APR tiene naturaleza de contribución, destinada al sostenimiento del OSINERG¹⁵¹.

El TC señaló ha señalado que “del artículo 10° de la Ley N.° 27332 podemos establecer que el supuesto en los que se origina el deber de pagar este aporte, es la actividad de supervisión y regulación”¹⁵², no mencionó el beneficio como elemento configurador del APR. Sin embargo, posteriormente, el TC estableció que “en el caso del APR su cobro surge por el beneficio real o potencial que pueda obtenerse de la actividad reguladora que brinda el Estado”¹⁵³.

El cambio de criterio tiene consecuencias notables. Si la naturaleza del APR fuera el de una contribución, la hipótesis de incidencia vendría definida por el beneficio para los contribuyentes derivado de la actividad estatal. En consecuencia, la hipótesis de incidencia debería encontrarse definida en la ley, ya que la descripción de la hipótesis de incidencia requiere la máxima observancia del principio de legalidad¹⁵⁴.

En el caso que nos ocupa, expediente 5410-2015-AA/TC, el TC no acierta con la delimitación del tipo de tributo “contribución”. En el fundamento 37 señala que “no existe norma tributaria que contenga la obligación para que los acreedores tributarios, en el caso de las contribuciones, cuenten con una estructura de los costos del servicio de la actividad estatal que el aporte busca financiar”.

Esta afirmación ignora que la norma II del Código Tributario expresamente establece que el rendimiento de los tributos distintos a los impuestos no debe tener un destino ajeno al de cubrir el costo de las obras o servicios que constituyen los supuestos de la obligación. Aún cuando el TC

¹⁵⁰ DS N° 004-2002-PCM, publicado en el Diario Oficial El Peruano el 17 de enero de 2002

¹⁵¹ Ley 27699, publicado en el Diario Oficial El Peruano el 16 de abril de 2002.

¹⁵² Expediente 3303-2003-AA/TC, de 28 de junio de 2004, f.j. n° 9.

¹⁵³ Cfr. Expediente 1520-20-AA/TC, de 28 de junio de 2004, f.j. n° 6.

¹⁵⁴ Expediente 3303-2003-AA/TC, de 28 de junio de 2004, f.j. n° 7

considera que el Código Tributario no es un parámetro de constitucionalidad¹⁵⁵, podemos señalar que la Norma II sí tiene trasfondo constitucional en virtud del principio de no afectación.

En el fundamento 39, el TC señala que:

“el hecho generador de la obligación tributaria en el presente caso tiene su origen básicamente en las actividades de supervisión, fiscalización, evaluación, control y sanción en materia ambiental que desarrolla el OEFA, esto es las labores institucionales que realiza dicha entidad de protección ambiental y que genera beneficios no solo para la sociedad en general, sino además para las mismas empresas contribuyentes del APR pues a través de dichas acciones se optimiza, a su vez, el funcionamiento del mercado”.

Para el TC el hecho generador del APR es la actividad institucional del OEFA que genera beneficios no solo para la sociedad, sino además para las empresas contribuyentes. Es decir, el beneficio del contribuyente pierde su carácter de hecho generador y pasa a tener un carácter accesorio, pues lo importante es la actividad estatal y el beneficio de la sociedad.

Sostiene el TC que el beneficio que obtienen los contribuyentes del APR consiste en que se optimiza el mercado. La optimización del mercado es un concepto indeterminado y de carácter no jurídico. El TC no precisa qué significa optimizar el mercado. Tampoco señala como se puede cuantificar. Por otro lado, cuando estudiamos el tributo contribución vimos que el beneficio del contribuyente debería estar explicitado en la Ley y ser cuantificado individualmente. En el caso del APR, el beneficio no se encuentra explicitado en la norma sino que ha sido puesto de manifiesto por el TC. Tampoco se ha demostrado que efectivamente exista una optimización del mercado. De hecho, la intervención estatal podría obstruirlo. Corresponde a la Administración probar dicho beneficio. En consecuencia, podemos sostener que en el caso del APR a favor del OEFA, no existe hipótesis de incidencia del tipo contribución. La única hipótesis de incidencia consiste en ser una entidad bajo el ámbito de supervisión del OEFA. Por tanto, se trata de un tributo de naturaleza distinta a la contribución.

Podemos preguntarnos si el APR es un tributo del tipo tasa¹⁵⁶. Al respecto, el Tribunal Fiscal tiene dicho que las tasas sólo pueden ser establecidas cuando medie la prestación efectiva de un servicio público individualizado en el contribuyente, esto es, cuando existe una actividad estatal que se presta al sujeto obligado de manera individual.

¹⁵⁵ Expediente 0029-2004-AI/TC, de 2 de agosto de 2004, f.j. 24

¹⁵⁶ TUO del Código Tributario.

Norma II

(...)

c) Tasa.- Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva por el Estado de un servicio público individualizado en el contribuyente.

(...).

En el caso del APR no hay un servicio individualizado a favor del contribuyente, salvo que por servicio individualizado se entienda la fiscalización y el control del OEFA. Además, en las tasas, el servicio de la Administración es prestado a instancia del administrado, lo que no ocurre en el caso del APR. Por tanto, queda descartado que el APR sea un tributo del tipo “tasa”.

¿Se trata acaso de un tributo tipo impuesto? Hemos visto que el APR no reúne las condiciones para ser calificado como contribución porque no se ha definido claramente el beneficio de los contribuyentes. En consecuencia, se trata de un tributo no vinculado que podemos calificar como impuesto. Se trata de un tributo que no origina una contraprestación directa en favor del contribuyente, de acuerdo a la definición de la Norma II del Código Tributario.

¿Es posible quebrar el principio de no afectación en el caso de los impuestos? A ello podemos responder señalando que el único requisito expreso en el artículo 79° de la Constitución es que sea solicitado por el Poder Ejecutivo. No parece por ello que exista inconveniente. Sin embargo, consideramos que debe existir limitación temporal, de modo que no sea una situación indefinida.

2.2.4 La base imponible y la alícuota

En el fundamento 45 de la sentencia bajo análisis, el TC se refiere a la base imponible. Erróneamente señala el TC que “el aporte por regulación se calcula sobre la base de la facturación mensual de la empresa minera, deduciendo a ello el impuesto general a las ventas y el impuesto de promoción municipal”. El artículo 10 de la LMOR establece como base imponible la facturación anual. La norma no establece como base imponible la facturación mensual. La LMOR ni siquiera establece que se hagan declaraciones y pagos mensuales, como viene ocurriendo desde el DS N° 004-2002-PCM. La declaración y pago mensual, en el caso del APR a favor de OEFA la introdujo el numeral 1.2 del artículo 1° del DS N° 130-2013-PCM¹⁵⁷. En la parte final del numeral 1.2 hemos visto como el TC ha establecido que los pagos a cuenta también se ven protegidos por la reserva de ley. Por tanto, se trata de una manifiesta violación del principio de reserva de ley y el TC no hace ninguna observación al respecto

Quizá alguien podría pensar que en la medida que se tiene que deducirse el IGV y el IPM que son tributos mensuales, entonces el APR también es de periodicidad mensual. Esta interpretación no tiene mayor fundamento. La circunstancia de que las deducciones sean tributos mensuales no significa que el APR tenga que serlo. Que los tributos que pueden deducirse se devenguen con periodicidad mensual, sólo implica que se consoliden anualmente y se deduzcan en la declaración anual.

A todo ello, debemos manifestar que los parámetros para determinar el quantum del tributo, esto es, la base imponible y la alícuota no guardan relación con el beneficio recibido. En este sentido

¹⁵⁷ D.S. 130-2013 publicado en el Diario Oficial El Peruano el 19 de diciembre de 2013

el TC afirma en el fundamento 30 que quien más factura es porque más mineral extrae. Esta afirmación, que no tiene naturaleza jurídica y que pudiera parecer lógica, no tiene en cuenta que el importe de las ventas se relaciona, además del mineral extraído, con el comportamiento de los mercados y la gestión que pueda tener cada empresa, de modo que el mayor importe de las ventas no indica necesariamente una mayor extracción de mineral, por lo que se trata de una afirmación sin sustento.



Conclusiones

Primera. Después de analizar diversos aspectos del tributo “contribución” y los elementos del tributo “Aporte por Regulación” establecido en la Ley N° 27332 podemos afirmar dicho tributo no califica como uno del tipo “contribución”. En este sentido, la Ley N° 27332 no define como hipótesis de incidencia algún beneficio derivado de la actividad de los organismos reguladores previstos su artículo 1°. Si bien el TC ha tratado de señalar que el beneficio está constituido por la optimización del mercado, ello no se encuentra en la ley ni ha sido cuantificado, es más, ni siquiera se ha probado la supuesta optimización del mercado. Asimismo, la base imponible no es determinada en función del supuesto beneficio para los contribuyentes, sino en función de las ventas de los contribuyentes. El TC justifica este aspecto con la expresión “el que más factura es porque más mineral extrae y más debe pagar” (fundamento 45 de la sentencia bajo análisis), poniendo de manifiesto que en nada se tiene en cuenta el supuesto beneficio de la contribución. Tampoco se cumple con el requisito de indicar el costo del servicio que se espera financiar, a efectos de verificar lo dispuesto en la Norma II del Código Tributario, de acuerdo a la cual los tributos diferentes al impuesto no deben exceder del costo del servicio.

Segunda. No existe ninguna ley válida que señale expresamente al OEFA como acreedor tributario del APR. Las diversas normas que se refieren al OEFA y a su financiamiento utilizan la expresión “con cargo a” que no significa acreedor tributario. Asimismo, la supuesta remisión normativa para que la PCM delimite los acreedores tributarios no existe. No puede sostenerse que el OEFA sea acreedor tributario en virtud del traslado de funciones de OSINERGMIN, pues cuando se creó el APR a favor de OSINERGMIN mediante la Ley N° 29901 ya había concluido la transferencia de funciones entre los mencionados organismos. En consecuencia, el DS. 130-2013-PCM crea un nuevo tributo a favor del OEFA violando el principio de reserva de ley.

Tercera. Ha existido inestabilidad de las normas relativas a la supervisión y fiscalización ambiental. En este sentido, dichas facultades fueron transferidas primero del MINEM al OSINERG, luego al OSINERGMIN y finalmente al OEFA, afectando la seguridad jurídica respecto al organismo competente en dicha materia. Asimismo, hay un grave problema de dispersión normativa. El TC ha evaluado múltiples normas de diversa naturaleza para llegar a la conclusión de que el OEFA es acreedor del APR. Podemos apreciar el empleo de técnicas legislativas deficientes para intentar designar al OEFA como acreedor tributario a través de las disposiciones complementarias y finales de normas presupuestarias y la utilización de expresiones inapropiadas como “con cargo a”. De la misma manera, se recurre a reiteradas remisiones normativas y a una norma interpretativa que no lo es. Por todo ello, podemos sostener que existe una situación general de inseguridad jurídica en torno al DS 130-2013-PCM, que debieron llevar a su declaración de inconstitucionalidad por sí misma.

Cuarta. El TC no sigue sus propios criterios establecidos sobre la remisión normativa y la máxima concreción de los elementos del tributo que deben darse en la ley y no acierta con la identificación de los elementos del tributo “contribución”. Además, se producen situaciones de violación al debido proceso al omitir fundamentar correctamente sus considerandos. De esta manera no puede existir certeza sobre los criterios a seguir en la aplicación de las normas, siendo muy grave que esta situación se produzca en el órgano encargado de interpretar la Constitución.



Abreviaturas

APR	Aporte por Regulación.
FONAVI	Fondo Nacional de Vivienda.
ISC	Impuesto Selectivo al Consumo.
IGV	Impuesto General a las Ventas.
IPM	Impuesto de Promoción Municipal.
LAP	Ley Anual de Presupuesto
LE	Ley de Endeudamiento
LEF	Ley de Equilibrio Financiero
LMOR	Ley N° 27332, ley Marco de los Organismos Reguladores.
MINAM	Ministerio del Ambiente.
OSINERG	Organismo Supervisor de la Inversión en Energía.
OSINERGMIN	Organismo Supervisor en Energía y Minería.
OEFA	Organismo de Evaluación y Fiscalización Ambiental.
ONP	Oficina Nacional de Pensiones.
PCD	Presidencia de Consejo Directivo
PCM	Presidencia del Consejo de Ministros.
RTF	Resolución del Tribunal Fiscal.
SENCICO	Servicio Nacional de Capacitación para la Industria de la Construcción.
SENATI	Servicio Nacional de Adiestramiento en Trabajo Industrial.
STC	Sentencia Tribunal Constitucional.
TC	Tribunal Constitucional peruano.



Lista de referencias

- Abruña Puyol, A. (2010). *Delimitación Jurídica de la Administración Pública en el Ordenamiento Peruano*. Lima: Palestra.
- Abruña Puyol, A. (2017). Los organismos públicos en la Ley Orgánica del Poder Ejecutivo. *IV Convención de Derecho Público*. Lima: Palestra.
- Araoz Villena, L. (1993). El principio de Legalidad en la Nueva Constitución. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, 55 - 72.
- Ataliba, G. (1987). *Hipótesis de Incidencia Tributaria*. Lima: Instituto Peruano de Derecho Tributario.
- Baca Oneto, V. (2009). Servicio Público, Servicio Esencial y Servicio Universal en el Derecho Peruano. En O. Vignolo, *Teoría de los Servicios Públicos*. Lima.
- Báez Moreno, A. (2005). El principio de reserva de ley tributaria y la base imponible del Impuesto sobre sociedades : una reflexión sobre la inconstitucionalidad del artículo 10.3 TRLIS. *Revista española de derecho financiero*, 851-894.
- Bravo Cucci, J. (2006). *Fundamentos de Derecho Tributario*. Lima: Palestra.
- Castillo Córdova, L. (2005). El contenido constitucional de los Derechos Fundamentales como objeto de protección del Amparo. En *El Derecho Procesal Constitucional Peruano: Estudios en homenaje a Domingo García Belaunde* (Vol. 1, págs. 563-605). Lima: Editorial Jurídica Grijley.
- Castillo Córdova, L. (2006). El carácter normativo fundamental de la Constitución peruana. En *Anuario de Derecho Constitucional Latinoamericano* (págs. 879-901).
- Castillo Córdova, L. (2009). La interpretación iusfundamental en el marco de la persona como inicio y fin del Derecho. En *Pautas para interpretar la Constitución y los Derechos Fundamentales* (págs. 31-72). Lima: Gaceta Jurídica.
- Cayón Galiardo, A. (2011). Derechos y Garantías del Contribuyente: La Seguridad Jurídica. En *I Jornada de Derecho Tributario: Cuestiones actuales de Derecho Tributario* (págs. 73-103). Lima: Palestra.
- Checa González, C. (1998). *Interpretación y Aplicación de las Normas Tributarias*. Valladolid: Lex Nova.
- Collado Yurrita, M., & Luchena Mozo, G. (2015). El Tributo: concepto, características y clasificación. En *Derecho financiero y tributario. Parte general* (págs. 230-258). Barcelona: Atelier.
- Cortés Domínguez, M. (1985). *Ordenamiento Tributario Español*. Madrid: Civitas.
- Danós Ordóñez, J. (1994). El Régimen Tributario de la Constitución: Estudio preliminar. *THEMIS*, 131-145.
- De la Vega Rengifo, D. (2003). La actividad reguladora del Estado en las empresas de hidrocarburos y la naturaleza jurídica del Aporte por Regulación. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, 29-67.

- Doménech Pascual, G. (2000). Límites sustanciales de las remisiones al Reglamento en materia tributaria. *Revista General de Derecho*, 9183-9198.
- Escribano López, F. (2009). *La configuración jurídica del deber de contribuir: Perfiles Constitucionales* (segunda ed.). Lima: Grijley.
- Flores Polo, P. (1986). *Derecho Financiero y Tributario Peruano* (segunda ed.). Lima: ITAL.
- Gamba Valega, C. (2006). Reserva de Ley y Obligados Tributarios. Especial referencia a la regulación de los regímenes de retenciones, percepciones y deducciones. *IX Jornadas Nacionales de Derecho Tributario: Los sujetos pasivos responsables en materia tributaria* (págs. 123-141). Lima: IPDT.
- Gamba Valega, C. (2008). Algunos aspectos constitucionales sobre los precios de transferencia. En *PT - Precios de Transferencia* (págs. 229-261). Lima: IFA.
- Gamba Valega, C. (2008). Sobre la calificación de las aportaciones de los trabajadores al FONAVI como una prestación no tributaria. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, 113-122.
- García de Enterría, E. (2015). *Curso de Derecho Administrativo*. Pamplona: Civitas.
- García Novoa, C. (2000). *El principio de Seguridad Jurídica en Materia Tributaria*. Madrid: Marcial Pons.
- García Novoa, C. (2019). El principio constitucional de seguridad jurídica y los tributos. *Revista Técnica Tributaria*, 53-77.
- García-Escudero Márquez, P. (2014). El control constitucional de la calidad de las leyes. *Cuadernos Parlamentarios*, 9-40.
- González García, E. (1996). *Concepto Actual de Tributo: Análisis de Jurisprudencia*. Pamplona: Aranzadi.
- Llamas Labella, M. (1973). *Las Contribuciones Especiales*. Zaragoza: Real Colegio de España en Bolonia.
- Merino Jara, I. (2002). *Contribuciones Especiales*. Pamplona: Aranzadi.
- Queralt, J., Lozano Serrano, C., Tejerizo López, J., & Casado Ollero, G. (1993). *Curso de Derecho Financiero y Tributario* (cuarta ed.). Madrid: Tecnos.
- Sainz de Bujanda, F. (1968). *El nacimiento de la Obligación Tributaria. Análisis jurídico del Hecho Imponible*. Buenos Aires: Comisión Viaje de Estudios de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires.
- Simón Acosta, E. (2011). El principio de Legalidad y la Seguridad Jurídica en el ámbito tributario. En *Jornada de Derecho Tributario: Cuestiones actuales de Derecho Tributario* (págs. 13 - 72). Lima: Palestra.

Ugarteandia Eceizabarrena, J. (2006). El concepto y alcance de la Seguridad Jurídica en el Derecho Constitucional Español y en el Derecho Comunitario Europeo: Un estudio comparado. *Cuadernos de Derecho Público*, 17-54.

