

# CONTRABANDO TRIBUTARIO: EL APORTE DE REGULACIÓN Y DE CÓMO HACER PASAR UN IMPUESTO COMO SI FUERA UNA CONTRIBUCIÓN

## TAXATION SMUGGLING: THE REGULATORY CONTRIBUTION AND HOW TO PASS A TAX AS IF IT WERE A CONTRIBUTION

**Alfredo Bullard González\***

**Pontificia Universidad Católica del Perú, Universidad  
del Pacífico y Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas**

**Ex miembro del Consejo Directivo de THĒMIS  
Miembro del Consejo Consultivo de THĒMIS**

**Fiorella Zumaeta\*\***

**Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas**

*What is the logic of the State for the creation of contributions? When is a contribution denatured and becomes, in effect, a tax? What is the purpose of the existence of a regulatory contribution to different regulatory and oversight entities?*

*Regarding the aforementioned regulatory contribution case, in the present article the authors criticize the fact that the State has created contributions that, in reality, are not.*

**KEY WORDS:** *Contribution; regulatory contribution; transaction costs; externalities; taxation principles.*

*¿Cuál es la lógica estatal para la creación de contribuciones? ¿Cuándo es que una contribución se desnaturaliza y pasa a ser, en los hechos, un impuesto? ¿Para qué existe el aporte por regulación a diversas entidades regulatorias y fiscalizadoras?*

*A propósito del mencionado caso del aporte por regulación, en el presente artículo los autores realizan una crítica a la creación por parte del Estado de contribuciones que, en realidad, no lo son.*

**PALABRAS CLAVE:** *Contribución; aporte por regulación; costos de transacción; externalidades; principios tributarios.*

\* Abogado. Magíster en Derecho (LL.M.) por la Universidad de Yale. Ex Presidente del Tribunal de Defensa de la Competencia y de la Propiedad Intelectual del Instituto Nacional de Defensa de la Competencia y de la Protección de la Propiedad Intelectual (Indecopi). Ex Presidente del Consejo Directivo de la Asociación Latinoamericana y del Caribe de Derecho y Economía. Fue Presidente de la Comisión Técnica que elaboró la Ley de Arbitraje del Perú. Profesor de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Profesor de Análisis Económico del Derecho en las Maestrías en Derecho de la Empresa y en Regulación de la Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas (UPC). Académico de Número de la Academia Peruana de Derecho. Socio de Bullard, Falla & Ezcurra +. Contacto: abullard@bullardabogados.pe.

\*\* Abogada. Magíster en Derecho (LL.M.) por la Universidad de Nueva York. Ex asistente de la Sala de Defensa de la Competencia 1 del Tribunal de Defensa de la Competencia y la Propiedad Intelectual de Indecopi. Profesora de la Facultad de Derecho de la UPC. Asociada de Bullard, Falla & Ezcurra +. Contacto: fzumaeta@bullardabogados.pe.

*La proliferación de burócratas y lo que inevitablemente traen consigo: mucho mayores recaudaciones de impuestos sobre la parte productiva de la población, son los signos reconocibles de una sociedad, no grande, sino decadente. Los historiadores saben que ambos fenómenos fueron especialmente notorios en las eras de declive del Imperio Romano, tanto del de Occidente como del de su estado sucesor, el de Oriente o Imperio Bizantino.*

*William Henry Chamberlin.*

## I. PALABRAS LIMINARES

Hay convenciones que, miradas con calma, son difíciles de explicar. Por alguna razón decidimos, todos los años, celebrar el aniversario de ciertos acontecimientos: el nacimiento de alguien, el matrimonio, el fallecimiento de una persona, la fundación de algo. Hemos acordado –y la convención parecería sostenerse en un hecho natural– que cada vuelta de la tierra al sol ocurrida luego del acontecimiento que festejamos merece la expresión de un acto de recuerdo.

Una convención más difícil de explicar es que tengamos celebraciones especiales cuando el número de vueltas coincide con ciertos números particulares: 5, 10, 20, 25, 50, 100. Esa convención parecería basarse en la arbitraria elección del sistema decimal como el sistema numérico que usamos. Entonces, los números terminados en 0 o en 5 tienen cierto valor. Si hubiéramos escogido el binario sería difícil diferenciar unos aniversarios poco importantes de otros muy importantes.

¿Por qué cumplir 50 años parece más importante que cumplir 47 o 52? ¿Por qué hay vueltas de la tierra alrededor del sol que tienen un significado más especial que otras? La verdad, no es fácil encontrar una explicación. Más allá de la convención misma.

Pero lo cierto es que la convención no es lo realmente importante. Lo importante está en que ciertos eventos merecen ser festejados y son tan importantes que merecen ser recordados cada cierto tiempo de manera muy especial.

Las convenciones numéricas sirven entonces para ponernos hitos en el futuro, que una vez cumplidos, merecen ser recordados. Festejamos todos los años, pero cada cierto número de años miramos hacia atrás –y hacia adelante– con más convicción. Nos detenemos más en la reflexión de lo hecho y en soñar con los hitos que siguen con la perspectiva de que se pueden alcanzar gracias a lo que ya alcanzamos.

THĒMIS cumple 50 años. Lo festejamos de manera especial por dos razones. La primera es porque existe una convención según la cual 50 años merecen ser festejados. ¿Será porque es medio siglo? En realidad, el siglo es una convención tan convencional como cualquier otra.

La segunda razón es porque algo tan importante como THĒMIS merece ser recordado por lo que significa. Por eso, asumimos la convención como hito cumplido y con los ojos puestos en los 100 años como meta por cumplir.

Generaciones de personas, muchas de las cuales ni siquiera se conocen, han trabajado en secuencia para pasar por el tiempo sin dejar que éste pase en vano. Son acciones distintas, que sumadas se han convertido en una aventura común.

Por suerte tenemos estas convenciones. Nos hacen pensar en que la vida y lo que hacemos no pasa sin razón. Ver crecer algo tan extraordinario como hacer que ideas y valores se combinen para formar Derecho –y, si quisiera resumir el objetivo de THĒMIS, es formar un mejor Derecho– merece dar muchas vueltas al sol.

## II. LA DICTADURA TRIBUTARIA

El economista Thomas Sowell decía que “no importa cuánto hablen los políticos de solidaridad: jamás la tienen para con los contribuyentes”.

Y es cierto. El dar el poder a alguien para definir su propio ingreso no parece una buena idea. Si un trabajador tiene el poder de fijar unilateralmente su propio sueldo al margen de la voluntad de su empleador, se darán tres fenómenos claramente indeseables:

1. El primero es que ese sueldo será lo más alto imaginable. Los incentivos son perversos. Si puedo ganar más, ¿por qué ganar menos?
2. El segundo es que no habrá incentivos para reducir sus gastos. Si quiere gastar más, solo tiene que subir su remuneración. Uno verá un incremento en el gasto suntuario, ineficiente e improductivo.
3. El tercero es que el trabajador será tremendamente ineficiente en sus labores. Lo que gana no depende de que haga las cosas bien. ¿Por qué esforzarse, entonces? Uno gana igual si no produce o si es ineficiente.

Esas son las tres consecuencias que uno ve en el Estado y su facultad para fijar los tributos que pagan los ciudadanos. Como se le ha dado la facultad al Es-

tado de fijar su propio ingreso –mediante tributos–, fija impuestos altos, tiende a gastar mucho –lo cual lo hace caer en la espiral perversa de seguir subiendo los impuestos– y hace mal su trabajo, porque los impuestos se cobran al margen del resultado.

Por ello, no es extraño que los orígenes del Derecho Constitucional no se encuentren ligados a lo que hoy llamamos derechos humanos, sino a la creación de estructuras políticas que limiten la facultad del Estado de crear tributos sin consentimiento de los contribuyentes. Desde la firma de la Carta Magna en la que el rey reconoce que no puede crear tributos sin la aprobación de la asamblea que representa a los propietarios que pagan dichos impuestos –que luego se convertiría en lo que conocemos como Parlamento–, hasta la lucha de los colonos norteamericanos que, bajo la frase “*No taxation without representation*” (“No hay tributos sin representación”), se resistían a pagar tributos a la Corona porque no estaban representados en el Parlamento británico, la historia se repite en discusiones filosóficas, políticas, económicas y jurídicas.

Todos esos esfuerzos son expresión del mismo problema: no es aceptable que los ingresos se creen unilateral e inconsultamente con relación a quienes los pagan. No es ni lógico, ni justo, ni eficiente. Hoy la discusión toma diferentes matices: los alcances del principio de legalidad en la creación de tributos, las facultades del recaudador de impuestos, la delegación a reglamentos de la posibilidad de crear o regular aspectos sustanciales del tributo (hecho imponible, tasas, etcétera), entre otros.

Pero la discusión es siempre la misma: ¿qué límites debe tener el Estado para crear sus propios ingresos? Y los problemas son los mismos: ¿cómo podemos defendernos los ciudadanos que pagamos tributos del ejercicio arbitrario de esa facultad?

Por supuesto que la discusión se ha sofisticado. Colocado un límite legal, el Estado se las ingenia creativamente –para eso sí es muy ingenioso– para evadirlo. Acto seguido, el sector privado encuentra una forma de contrarrestar la trampa creada por el Estado. Curioso que el Estado considere esos actos como trampas y los califique de elusión o evasión tributaria, cuando deberían ser calificados como legítima defensa. Acto seguido, el Estado contrata y vuelve a modificar las normas. Y así, sucesivamente, es un espiral sin fin.

Por eso, es muy oportuno lo que le escuché decir una vez a Richard Epstein. Según él, si se redujeran diez puntos de coeficiente intelectual a los abogados tributaristas, tendríamos un crecimiento del Producto Bruto Interno, pues la dialéctica entre abogados estatales y privados para crear tributos

y luego encontrar la manera de no pagarlos tiene solo efectos distributivos, pero afecta la eficiencia al distraer recursos de actividades productivas, recursos que podrían usarse para actividades más eficientes y que creen realmente riqueza.

Así es la dictadura tributaria: el Estado busca un poder sin límites en la creación y aplicación de impuestos. Si no, converse con un funcionario de la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria [en adelante, SUNAT] para descubrirlo. Y un poder sin límites conduce a la irresponsabilidad y a la arbitrariedad.

Pocas cosas reputadas en la conciencia popular como buenas merecen tan poco el reconocimiento que tienen como el pagar tributos. Como dijo el pensador francés Frédéric Bastiat, “el Estado es esa gran falacia que permite a muchos vivir a costa de todos los demás”. Y ese efecto es posible gracias a la existencia de la dictadura tributaria.

Uno de los últimos incidentes, que son expresión de este fenómeno, ha sido la discusión sobre la creación y aplicación de las llamadas “tasas de regulación”. Estas llamadas “tasas” –también conocidas como aportes de regulación que, como veremos, son en realidad “contribuciones”– contienen un razonamiento envenenado dirigido a perforar la lógica de la reserva de Ley en la creación de tributos.

Mal que bien, hoy es claro que los impuestos deben crearse por Ley. Un impuesto es un gravamen general no vinculado a los servicios que el contribuyente que paga recibe del Estado. Una empresa paga impuestos que servirán para brindar servicios –carreteras, educación, justicia, etcétera–, al margen de que la empresa que paga vaya a recibir específicamente esos servicios. Solo por Ley se pueden crear impuestos, asumiendo que el Congreso, donde estamos representados, pondrá límites.

Ello contrasta con la tasa, que es un tributo que se paga por un servicio específico, como la obtención de la licencia de conducir o de una licencia municipal de funcionamiento. Allí, el límite es que el servicio, además de estar perfectamente identificado, no permite cobrar más que el costo de suministrarlo. La razón es lógica. Lo que se pague por encima del costo es en realidad un impuesto, pues no está asignado a financiar la prestación del servicio individualizado. Si emitir una licencia de conducir cuesta 100 pero el Estado cobra 150, entonces los 50 adicionales son un impuesto, que será utilizado por el Estado en una actividad no vinculada al contribuyente que pagó por su licencia.

Pero en medio, entre el impuesto y la tasa, hay un híbrido: la contribución. Supuestamente, no es un

impuesto porque va dirigido a financiar actividades que involucran y benefician al que paga, pero no de manera perfectamente individualizada. Y como la definición de servicio e individualización es ambigua, el espacio para crear impuestos encubiertos –que no se usan para financiar el servicio– es enorme. Terreno fértil para la dictadura tributaria. Y ello es precisamente lo que viene ocurriendo en el Perú.

Las llamadas “tasas” o aportes de regulación caen en esa categoría. Son pagadas por las empresas sujetas a la actividad de un organismo regulador o fiscalizador –Organismo de Evaluación y Fiscalización Ambiental (OEFA); Organismo Supervisor de Inversión Privada en Telecomunicaciones (OSIPTEL); Organismo Supervisor de la Inversión en Energía y Minería (OSINERGMIN); Organismo Supervisor de la Inversión en Infraestructura de Transporte de Uso Público (OSITRAN); Superintendencia de Banca, Seguros y Administradoras Privadas de Fondos de Pensiones (SBS); etcétera– para financiar ésta. Pero como la actividad de regulación no siempre es individualizable, es difícil saber si estamos realmente frente a una tasa o a un impuesto.

Entonces, tendremos funcionarios viajando por el mundo –supuestamente, para capacitarse– financiados con recursos destinados a regular, o pagando capacitaciones, o comprando locales, o donando dinero para los bomberos, sobre la base de que esos gastos “guardan relación” con regular. Pero, en realidad, no es así. Como en el ejemplo de la licencia de conducir, hay un impuesto encubierto en el exceso entre el costo y el cobro. Y ello sin perjuicio de que muchas veces se llama “regulación” a actividades que no tienen nada que ver con la finalidad que la regulación debería cumplir.

Peor aún. Se dan situaciones en las que lo recaudado en un año y no utilizado pasa a la caja fiscal para ser usado para otros gastos. Así como hay tormentas perfectas, hay impuestos perfectos (para el Estado). Puedes aumentar la recaudación sin cumplir con la ley y los requisitos constitucionales y legales para hacerlo. Son impuestos falsos, disfrazados de contribución con la intención de pasar de contrabando en la aduana constitucional, que exige que los impuestos se fijen por Ley.

Pero, en adición a ello, en el caso de la contribución por regulación ésta tampoco puede superar el beneficio al contribuyente. Como veremos en este artículo, la justificación del aporte por regulación es precisamente el llamado beneficio diferencial, que es la reducción de costos de transacción ge-

nerados por la regulación misma. Si el costo de la contribución es superior al beneficio diferencial, la contribución es confiscatoria, sea porque la regulación no es necesaria o porque, siéndola, lo que se está cobrando supera el beneficio generado.

Este artículo trata precisamente de ese contrabando y de la lógica –o “ilógica”– económica detrás del mismo. Veremos cómo la justificación de estas contribuciones para financiar la regulación se sustentan en la reducción de costos de transacción, algo que rara vez es tomado en cuenta por la Administración Pública al momento de crear y aplicar estos tributos.

### III. LOS LÍMITES APLICABLES A LAS CONTRIBUCIONES (O DE CÓMO CONTROLAR LA DICTADURA TRIBUTARIA)

Como decíamos, todos los tributos –impuestos, tasas y contribuciones– deben respetar los principios establecidos en el régimen tributario y presupuestal de nuestra Constitución Política. Dichos principios pretenden evitar el problema de la dictadura tributaria.

El artículo 74 de la Constitución establece, como virtualmente todas las Constituciones de los países civilizados, el Principio de Legalidad en materia tributaria. Según este principio, al ejercer la potestad tributaria el Estado debe respetar los principios de reserva de ley, así como los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. En esa línea, el artículo 74 expresamente señala que ningún tributo puede tener carácter confiscatorio:

Artículo 74.- “[...]

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

[...]

No surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo” [El énfasis es nuestro].

Tal como lo ha indicado el Tribunal Constitucional en diversos pronunciamientos<sup>1</sup>, los principios

<sup>1</sup> Ver, por ejemplo, las sentencias del Tribunal Constitucional recaídas en los Expedientes 03666-2008-PA, de fecha 07 de octubre de 2008, y 03625-2009-AA, de fecha 06 de enero de 2011.

constitucionales antes referidos buscan limitar la arbitrariedad del Estado y, a su vez, proteger los derechos fundamentales de las personas:

“La imposición de determinados límites que prevé la Constitución permite, por un lado, que el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Estado sea constitucionalmente legítimo; de otro lado, **garantiza que dicha potestad no sea ejercida arbitrariamente y en detrimento de los derechos fundamentales de las personas**. Por ello, se puede decir que los principios constitucionales tributarios son **límites al ejercicio de la potestad tributaria, pero también son garantías de las personas frente a esa potestad**; de ahí que dicho ejercicio será legítimo y justo en la medida que su ejercicio se realice en observancia de los principios constitucionales que están previstos en el artículo 74 de la Constitución, tales como el de legalidad, reserva de ley, igualdad, respeto de los derechos fundamentales de las personas y el principio de interdicción de la confiscatoriedad”<sup>2</sup> [El énfasis es nuestro].

En aplicación del Principio de Reserva de Ley, “[...] el ámbito de la creación, modificación, derogación o exoneración –entre otros– de tributos queda reservada para ser actuada mediante una ley”<sup>3</sup>. El Tribunal Constitucional ha precisado que este principio tiene un contenido diferente al Principio de Legalidad, por el cual el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Estado no está sometido sólo a las leyes de la materia, sino también a lo establecido en la Constitución.

Asimismo, el Tribunal Constitucional ha establecido, en la sentencia recaída en el Expediente 02724-2007-PA, de fecha 20 de julio de 2009, que, en aplicación del Principio de Reserva de Ley en materia tributaria, puede permitirse excepcionalmente que se deriven al reglamento algunos elementos de la definición del tributo,

siempre y cuando los parámetros estén claramente establecidos en la norma con rango legal que lo creó.

Así, por ejemplo, de acuerdo con las sentencias recaídas en los Expedientes 2762-2002-AA, de fecha 30 de enero de 2003, y 3303-2003-AA, de fecha 28 de junio de 2004, para cumplir con el Principio de Reserva de Ley la regulación del hecho imponible en abstracto debe comprender al menos la alícuota, la descripción del hecho gravado, el sujeto acreedor y deudor del tributo, el momento del nacimiento de la obligación tributaria y el lugar del acaecimiento.

Por su parte, el Principio de Igualdad en materia tributaria es una manifestación del derecho de igualdad contenido en nuestra Constitución, por el que los contribuyentes que se encuentren en la misma situación de hecho –como podría ser la misma capacidad contributiva o la misma actividad que genera la obligación tributaria– deben ser tratados de la misma forma por la entidad y deben soportar las mismas consecuencias jurídicas.

Este principio se encuentra vinculado, además, al Principio de Capacidad Contributiva, que reconoce el desequilibrio económico existente entre los sujetos afectados por un tributo, de modo que la carga tributaria debe ser directamente proporcional a la capacidad económica de tales particulares<sup>4</sup>.

El Principio de No Confiscatoriedad busca que el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Estado no afecte “irrazonable y desproporcionadamente” la esfera patrimonial de las personas. De acuerdo con el Tribunal Constitucional, este principio asegura que ciertas instituciones que conforman nuestra Constitución económica, tales como el pluralismo económico, la propiedad, la empresa, el ahorro, entre otras, no resulten suprimidas o va-

<sup>2</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente 02689-2004-AA, de fecha 20 de enero de 2006. Fundamento Jurídico 12.

<sup>3</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente 2302-2003-AA, de fecha 13 de abril de 2005. Fundamento Jurídico 33.

<sup>4</sup> La sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente 0029-2004-AI, de fecha 02 de agosto de 2004, establece lo siguiente en sus Fundamentos Jurídicos 46 y 47:

“De ahí que la Constitución establezca, como uno de los límites expresos a la potestad legislativo-tributaria del Estado, el respeto al principio de igualdad. Sobre el particular, debe tenerse presente que la potestad tributaria del Estado tiene como objetivo primordial el aseguramiento de la consecución de uno de sus deberes primordiales, cual es la promoción del bienestar general, que se fundamenta en la justicia y en el desarrollo equilibrado de la Nación, elemento primordial del Estado social de derecho. En tal medida, cuando la Norma Fundamental exige al legislador el respeto al principio de igualdad al momento de regular los tributos, lo que en buena cuenta le exige es que no pretenda alcanzar el desarrollo equilibrado, desconociendo –en signo claro de incongruencia y arbitrariedad– el desequilibrio económico existente entre los sujetos que se verán afectados por el tributo.

El principio de igualdad en materia tributaria tiene estrecha relación con el principio de capacidad contributiva, de manera tal que la carga tributaria sea directamente proporcional a la capacidad económica de los concretos particulares que se ven afectados por el tributo [...]”.

ciadas de contenido cuando el Estado ejercite su potestad tributaria<sup>5</sup>.

Al desarrollar el contenido específico del Principio de No Confiscatoriedad, el Tribunal Constitucional ha señalado que éste tiene dos manifestaciones: (i) cuantitativa; y, (ii) cualitativa.

Podemos entender a la confiscatoriedad cuantitativa como aquella situación en la que el pago de la obligación tributaria reviste tanta onerosidad para el contribuyente que termina por tener un efecto confiscatorio, extrayendo una parte significativa de su patrimonio o renta. En el caso de tributos vinculados, se presentaría cuando existe una afectación al patrimonio exorbitante que no guarda relación con el beneficio diferencial derivado del tributo. En otras palabras, en un tributo vinculado –como una tasa– tiene que existir una relación de costo-beneficio que justifique el pago del tributo.

Ello guarda relación con un análisis de proporcionalidad o razonabilidad del tributo y su costo con relación al beneficio que se genera con su aplicación. Un trámite desproporcionalmente caro para una actividad administrativa que no genera beneficios relevantes –por ejemplo, solicitar un permiso municipal para tener refrigeradoras en casa o para cada vez que quiero sacar a pasear a mi perro– no soporta un análisis de razonabilidad. La tasa que cobra la municipalidad podría ser cuestionada porque la necesidad del trámite no pasa el análisis costo-beneficio, o porque el cobro por el trámite supera el costo de la actividad administrativa necesaria para desarrollarla.

En lo referido a la confiscatoriedad cualitativa, la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente 0041-2004-AI, de fecha 11 de noviembre de 2004, señala lo siguiente en su Fundamento Jurídico 56:

“Debe tomarse en cuenta, además, que la confiscatoriedad puede evaluarse no solo desde el punto de vista cuantitativo, **sino también cualitativo, cuando se produzca una sustracción ilegítima de la propiedad por vulneración de otros principios tributarios**, sin que en estos casos interese el monto de lo sustraído, pudiendo ser incluso perfecta-

mente soportable por el contribuyente” [El énfasis es nuestro].

En el mismo sentido, el Tribunal Constitucional señala lo siguiente en el parágrafo 1 del literal d del Fundamento Jurídico VIII de la sentencia recaída en el Expediente 0053-2004-PI, de fecha 16 de mayo de 2005:

“La confiscatoriedad no sólo se constata cuantitativamente, sino que podría verificarse de manera cualitativa **cuando se exige el pago sin respetar otros principios tributarios**. De este modo, habrá confiscatoriedad cualitativa **si la municipalidad no ha puesto a disposición del vecino la prestación del servicio, en cuyo caso se vulnera la reserva de ley, al cobrarse en base a una circunstancia generadora inexistente**” [El énfasis es nuestro].

Así, por ejemplo, si se aplica un tributo y no se presta el servicio vinculado al mismo, se ha convertido una tasa en un impuesto, pues lo que se paga no implica un beneficio que pueda vincularse al contribuyente específico.

Adicionalmente, el Tribunal Constitucional sostiene que el Principio de No Confiscatoriedad supone un parámetro que garantiza las exigencias mínimas derivadas de los principios de razonabilidad y proporcionalidad:

“Se trata, pues, de **un parámetro que la Constitución impone a los órganos que ejercen la potestad tributaria al momento de fijar la base imponible y la tasa del tributo, ya que supone la necesidad de que, al momento de establecerse o crearse un tributo, con su correspondiente tasa, el órgano con capacidad para ejercer dicha potestad respete exigencias mínimas derivadas de los principios de razonabilidad y proporcionalidad**.

Es posible afirmar, con carácter general, que **se transgrede el principio de no confiscatoriedad de los tributos cada vez que un tributo excede el límite que razonablemente puede admitirse como justificado en un régimen en el que se ha garantizado constitucionalmente el derecho subjetivo a la propiedad** y que, además, ha considerado a ésta como uno de los componentes básicos y esencia-

<sup>5</sup> La sentencia del Tribunal Constitucional recaída en los Expedientes 001-2004-AI y 002-2004-AI (acumulados), de fecha 27 de septiembre de 2004, señala lo siguiente en su Fundamento Jurídico 42:

“El principio de no confiscatoriedad informa y limita el ejercicio de la potestad tributaria estatal, garantizando que la ley tributaria no afecte irrazonable y desproporcionadamente la esfera patrimonial de las personas.

Este principio tiene también una faceta institucional, toda vez que asegura que ciertas instituciones que conforman nuestra Constitución económica (pluralismo económico, propiedad, empresa, ahorro, entre otras), no resulten suprimidas o vaciadas de contenido cuando el Estado ejercite su potestad tributaria”.

les de nuestro modelo de Constitución económica”<sup>6</sup> [El énfasis es nuestro].

En relación con lo anterior, el Tribunal Constitucional ha establecido que las leyes que regulan tributos deben guardar **“razonabilidad intrínseca”**, lo que en el caso de las contribuciones implica que exista una manifiesta contraprestación del Estado que repercuta en beneficio del sujeto pasivo del tributo.

En efecto, en los Fundamentos Jurídicos 37 y 38 de la sentencia recaída en los Expedientes 001-2004-AI y 002-2004-AI (acumulados)<sup>7</sup>, de fecha 27 de setiembre de 2004, el Tribunal Constitucional señaló que si el tributo en cuestión es una contribución y no existe un beneficio diferencial a favor del contribuyente –como sucedería en el caso de un impuesto–, nos encontraríamos ante una afectación a la **“razonabilidad intrínseca”** que debe guardar todo tributo:

“Los recurrentes sostienen que el tributo creado por la ley impugnada **viola el principio de legalidad tributaria**, dado que, siguiendo la clasificación previamente establecida por el Código Tributario, **a pesar de que se le denomina «contribución», se trataría en realidad de un impuesto**. Refieren que «la contribución requiere que la obligación que la origine tenga como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales», **sin que en el presente caso exista «ninguna contraprestación directa ni indirecta a [su] favor, por lo que en realidad se trata de un impuesto»**».

Ante todo, resulta claro que **los recurrentes confunden los alcances del principio de legalidad tributaria aludido por el artículo 74 de la Constitución, con la razonabilidad intrínseca que debe guardar la ley que regula un determinado tributo**” [El énfasis es nuestro].

Si bien en la sentencia bajo comentario el colegiado desestimó el cuestionamiento formulado, ello se debió a que a su entender, en el caso concreto, sí existía un beneficio a favor de los aportantes.

La noción de razonabilidad intrínseca esbozada por el Tribunal Constitucional se encuentra ligada a la definición de **“contribución”** establecida por la Norma II del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado mediante Decreto Legislativo 816 [en adelante, Norma II]. Según esta norma, la contribución **“[e]s el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales”** y, en tal sentido, **“[...] no debe[n] tener un destino ajeno al de cubrir el costo de las obras o servicios que constituyen los supuestos de la obligación”**<sup>8</sup> [El énfasis es nuestro].

De acuerdo con Sotelo<sup>9</sup>, la referida definición de **“contribución”** determina que se trate de un **tributo vinculado**, porque se asocia su generación a una actividad estatal –como puede ser la supervisión y fiscalización de actividades reguladas– u obra pública que, a la par que produce beneficios generales a toda la colectividad, genera **“beneficios diferenciales”** a cierto número de sujetos dentro de dicha colectividad.

#### IV. LA CLAVE DE LA CONTRIBUCIÓN: EL BENEFICIO DIFERENCIAL

Este **“beneficio diferencial”** es el elemento medular en la justificación de la contribución y en evitar que la misma se convierta en un impuesto disfrazado. Ello porque en aquella parte en que la contribución no esté justificada por el beneficio diferencial, no habrá vinculación con el cobro.

Sobre la vinculación, Ataliba señala que no basta que exista una obra o actividad estatal y un be-

<sup>6</sup> Ibídem. Este criterio también ha sido establecido en la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente 2727-2002-AA, de fecha 19 de diciembre de 2003, en su Fundamento Jurídico 5: “[c]iertamente, el principio precitado es un parámetro de observancia que la Constitución impone a los órganos que ejercen la potestad tributaria al momento de fijar la base imponible y la tasa del impuesto. Éste supone la necesidad de que, al momento de establecerse o crearse un impuesto, con su correspondiente tasa, el órgano con capacidad para ejercer dicha potestad respete exigencias mínimas derivadas de los principios de razonabilidad y proporcionalidad”.

<sup>7</sup> En dicho proceso se evaluó la constitucionalidad de la contribución creada por la Ley 28046, Ley que crea el Fondo y la Contribución Solidaria para la Asistencia Previsional, publicada en el Diario Oficial “El Peruano” con fecha 31 de julio de 2003.

<sup>8</sup> Norma II del Código Tributario: “Ámbito de aplicación  
Este Código rige las relaciones jurídicas originadas por los tributos. Para estos efectos, el término genérico tributo comprende:

- a) Impuesto: [...]
- b) Contribución: [...]
- c) Tasa: [...]

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”.

<sup>9</sup> SOTELO CASTAÑEDA, Eduardo. “Notas para la aproximación a la aplicación del principio de no confiscatoriedad en materia tributaria”. En: *Ius et Veritas* 35. 2007. p. 202.

neficio para los contribuyentes, sino que deberá existir un nexo causal entre la actuación estatal y dicho beneficio, pues de lo contrario se estaría ante la hipótesis de incidencia –descripción legal de un hecho que determinará el nacimiento de la obligación tributaria– de un impuesto, y no de una contribución. Así, al desarrollar la hipótesis de incidencia de las tasas y contribuciones, el autor señala lo siguiente:

**“Es decir; el hecho de que un inmueble se valore, no es hecho imponible; no corresponde a la hipótesis de incidencia de la contribución. Sólo es hipótesis de incidencia de la contribución de mejora de valorización inmobiliaria derivada de obra pública. Si derivara (fuera causada por) otros factores, no se configuraría la contribución de mejora, sino un hecho irrelevante, o eventualmente sólo relevante como hipótesis de incidencia de un impuesto, y no de contribución”**<sup>10</sup> [El énfasis es nuestro].

En el ejemplo de Ataliba queda clara la diferencia. En el impuesto predial –que es un tributo no vinculado–, el aumento del valor del predio implicará posiblemente un aumento del impuesto a cobrarse. Pero ese incremento no está justificado en una actividad o servicio estatal. Puede obedecer a simples condiciones de mercado.

Pero con una contribución por mejoras la situación es diferente. Si se construye un puente que eleva el valor de los predios que mejoran su conectividad con una carretera, es la inversión pública en el puente la que genera el beneficio al propietario. El vínculo nace entre la causalidad de la actividad estatal –construcción de la obra pública– y la elevación del valor. La causalidad define la vinculación. Si bien el “servicio estatal” no es individualizado en un propietario –no se construyó un puente solo para un predio–, sí genera un beneficio general del que el titular del predio se beneficia en parte. Ello es el beneficio diferencial.

El beneficio diferencial es, en este caso, lo que en economía se llama una externalidad positiva de la actividad estatal. Una externalidad es un costo –negativa– o un beneficio –positiva– que recibe alguien por una acción de un tercero. Una externalidad es, entonces, un costo o un beneficio no contratado. La contribución por mejoras obedece a la existencia de una externalidad positiva.

En la teoría económica, la internalización de externalidades contribuye a una mayor eficiencia pues reduce la discrepancia entre los costos o beneficios privados y los costos y beneficios sociales de una actividad. Internalizar una externalidad significa que el beneficio o el costo sea asumido por quien lo genera, de manera que los individuos tomen en cuenta, al desarrollar su actividad, los costos o beneficios reales de la misma.

En las externalidades negativas, el traslado del costo a terceros incrementa de manera no deseable el nivel de actividad. Por ejemplo, si una fábrica contamina y daña a sus vecinos y no les paga esos daños, sus costos privados no reflejan los costos sociales que produce. Por eso, contaminará más de lo deseable (pues, de alguna manera, las víctimas de la contaminación lo están subsidiando). Un remedio que da el Derecho ante esa situación es obligar al contaminador a pagar, y así internalizará la externalidad negativa. Al hacerlo, se incrementan los costos privados y se tenderá a contaminar menos.

En las externalidades positivas ocurre precisamente lo contrario: su existencia reduce el nivel de actividad. Imaginemos que un agricultor descubre que construyendo un canal aumentará la productividad de su terreno. Pero si hace la inversión, el agua que consigue traer se filtrará en la napa freática y llenará gratuitamente los pozos de sus vecinos. Si él construye el canal, no podrá apropiarse de todos los beneficios que genera su inversión. El resultado es que se construirán menos canales de los que son deseables. Por el contrario, si se cobrara forzosamente a los beneficiarios del canal por la obra y se pagase al que la construye, ésta se construiría.

Ello es precisamente lo que ocurre con una contribución por mejoras. Se produce una externalidad positiva. En ello, el ejemplo del canal no es distinto al ejemplo del Estado construyendo el puente. El cobro a quienes ven incrementado el valor de su predio por la construcción del puente resulta en más puentes y, por tanto, en más beneficios. La contribución por mejoras se justifica precisamente en esa lógica<sup>11</sup>.

En la contribución por mejoras, ese es precisamente el concepto de beneficio diferencial, que es el que justifica la existencia de la contribución. El

<sup>10</sup> ATALIBA, GERALDO. “Hipótesis de incidencia tributaria”. Lima: Instituto Peruano de Derecho Tributario. 1987. p. 181.

<sup>11</sup> En realidad, el argumento no es muy claro desde el punto de vista conceptual. Asume que podemos saber con certeza cuál es la preferencia y valoración que tienen los agricultores beneficiados por el canal o los residentes beneficiados por el puente, lo cual no es realmente posible. Finalmente, forzar a pagar a quien no lo desea es una forma de explotación. Sin embargo, la intención de este trabajo no es sostener que tales cobros están realmente justificados. Lo único que se pretende es tratar de explicar cuál es la lógica que los sistemas estatales vigentes parecerían tener para justificar el por qué pueden forzar a los ciudadanos a pagar contribuciones en contra de su consentimiento.



beneficio diferencial variará según se trate de una contribución por obra pública (contribución por mejoras) o una contribución por actividad estatal, también llamada contribución por gasto (donde podría incluirse la llamada “tasa”, aporte o contribución por regulación).

Así, mientras que en el caso de la contribución por obra pública el beneficio diferencial obtenido por los contribuyentes podría ser el incremento del valor de sus predios, aledaños a la nueva obra pública, en el caso de la contribución por gasto el beneficio diferencial que estos reciban podría ser el ahorro en los costos de transacción para llevar a cabo sus actividades económicas.

En el caso concreto de una contribución a ser pagada para financiar las actividades de un regulador o una entidad pública de fiscalización, la lógica es que la creación de reglas o las actividades para hacer cumplir esas reglas reducen los costos de cumplimiento y los conflictos o costos que las empresas enfrentan con relación a tales reglas. La claridad, adecuada ejecución y predictibilidad de tales reglas deben reducir el costo de interacción de las empresas en la actividad económica. Se asume que si la actividad de la entidad estatal financiada con la contribución no existiera, los acuerdos necesarios para desarrollar la actividad serían muy costosos de alcanzar.

Si uno mira el asunto con detalle, no existe una verdadera distinción conceptual desde el punto de vista económico. En la contribución por gasto lo que se sostiene es que el gasto en sostener una actividad regulatoria beneficia a los administrados –regulados–, pues les permite desarrollar su actividad. Si no hubiese reguladores, las potenciales víctimas de la contaminación no se pondrían de acuerdo con los potenciales contaminantes, y podrían bloquear la actividad de estos últimos. El regulador crea y aplica un marco de reglas que permiten el desarrollo de la actividad en equilibrio con los derechos de los potenciales afectados. El pago de la contribución permite que ello ocurra.

## V. APORTES POR REGULACIÓN Y COSTOS DE TRANSACCIÓN

Un concepto central, como veremos más adelante, es el de costos de transacción. Si bien de lo reseñado hasta aquí parecería que el concepto se refiere solo a las contribuciones por gasto –como la “tasa” o aporte por regulación–, en realidad puede ser también aplicado a la contribución por obras.

Los costos de transacción son los costos necesarios para llegar a acuerdos. Si alguien desea que se ejecute una obra que lo beneficia, como el puente de

nuestro ejemplo anterior, puede ser conveniente que se ponga de acuerdo con los demás para que cada uno de los beneficiados con su construcción aporte una parte del costo, y con el dinero así recaudado se construya el puente.

Ello, sin embargo, difícilmente ocurrirá, pues los costos de ponerse de acuerdo entre todos son demasiado elevados. Un puente puede beneficiar a cientos o a miles de personas, sin que sea posible que todos se junten y se pongan de acuerdo sobre cuánto tienen que contribuir. Además, se desarrollarán conductas estratégicas. Siendo que construido el puente se generará un aumento del valor de los predios, el titular del predio asumirá que si los demás pagan y él no, igual se construirá el puente y recibirá. Dirá que no le interesa la construcción, a pesar de que en realidad sí le interese. Así, obtendrá el beneficio sin pagar. Esas conductas estratégicas reducirán el número eficiente de acuerdos (y de puentes).

Se asume así que la creación de la contribución por mejoras supera los costos de transacción mediante la creación de un cobro compulsivo ante la imposibilidad de lograr un pago voluntario. Si los costos de transacción fueran bajos, las partes llegarían al mismo resultado mediante un acuerdo. La contribución por mejoras debería ser considerada, entonces, como una simulación del resultado al que los involucrados llegarían si los costos de transacción no existieran. Solo así se puede justificar económicamente su existencia. Si se cobrase la contribución para construir un puente que en realidad no beneficia a los contribuyentes, no existiría beneficio diferencial y la contribución carecería de sentido y se volvería, en los hechos, un impuesto.

Una contribución para financiar a un regulador parecería basarse en la misma lógica. Imaginemos el ejemplo de un regulador ambiental. Si los costos de transacción fueran bajos, los contaminados y los contaminantes se pondrían de acuerdo en qué estándares seguir, por ejemplo, en emisiones. Pero los costos de tales acuerdos son considerados prohibitivos (costos de transacción altos). Entonces, se requiere de un regulador que llegue a las soluciones adecuadas a las que las partes no pueden llegar por acuerdo. Como ese regulador permite finalmente que la actividad económica sea posible, la contribución se cobra por el beneficio de reducir los costos de transacción existentes. Ese sería el beneficio diferencial.

Existen numerosos ejemplos que parecerían sustentarse en esa lógica. Así, nuestro marco legal faculta a los organismos reguladores a cobrar un aporte por regulación que no puede exceder del 1% del valor de la facturación anual –deducido el Impuesto

General a las Ventas y el Impuesto de Promoción Municipal– de las empresas bajo su ámbito<sup>12</sup>.

Así, por ejemplo, los concesionarios de transporte de hidrocarburos líquidos por ductos, transporte de gas natural por ductos y distribución de gas natural por ductos están obligados a pagar un aporte por regulación al OSINERGMIN<sup>13</sup>. Asimismo, las entidades prestadoras que realizan actividades de explotación de infraestructura de transporte de uso público deben pagar un aporte por regulación al OSITRAN<sup>14</sup>. Por otra parte, mediante Ley 30282, Ley de Equilibrio Financiero de Presupuesto del Sector Público para el Año Fiscal 2015, se dispuso que el OEFA sea acreedor tributario del aporte por regulación establecido en la Ley de Organismos Reguladores, en lo relacionado a las actividades de energía y minería.

Todos estos aportes se justificarían entonces por el beneficio diferencial de reducir los costos de transacción<sup>15</sup>.

Así, en el caso específico del beneficio diferencial vinculado a los aportes por regulación, el Tribunal Fiscal, en su **Resolución 00416-1-2009** del 15 de enero de 2009, ha definido lo siguiente:

“[...] Asimismo, anota que la contribución es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales [...]”

En efecto, según sostiene Giuliani Fonrouge [...], las contribuciones son prestaciones obligatorias debidas **en razón de beneficios individuales o de grupos sociales, derivados de la realización de obras públicas o de especiales actividades del Estado**.

Por otro lado, se afirma que la contribución **es un tributo vinculado** porque se asocia en su generación a una actividad estatal (actuación u obra pública), que además de producir beneficios generales a toda la colectividad, **genera beneficios diferenciales a cierto número de sujetos dentro de dicha colectividad [...]**.

**En el caso de la contribución por gasto, los deudores tributarios son agentes regulados o supervisados, debido al beneficio diferencial generado en el ahorro de costos de transacción que provoca la intermediación de la actuación estatal**, siendo que las actuaciones estatales que justifican su establecimiento o cobro, son sobre todo actividades de control, regulación, supervisión, supervigilancia.

Así, debe dilucidarse si la actuación de los organismos normativos y reguladores para cuyo sostenimiento se ha creado el aporte bajo análisis, **presupone el desarrollo de actividades estatales que generan un beneficio diferencial para los contribuyentes del tributo** en los términos antes expuestos, evidenciado en un **ahorro de costos de transacción en el mercado**.

<sup>12</sup> Ley 27332, Ley Marco de los Organismos Reguladores de la Inversión Privada en los Servicios Públicos, publicada en el Diario Oficial “El Peruano” con fecha 29 de julio de 2000.

Artículo 10.- “Aporte por regulación

Los Organismos Reguladores recaudarán de las empresas y entidades bajo su ámbito, un aporte por regulación, el cual no podrá exceder del 1% (uno por ciento) del valor de la facturación anual, deducido el Impuesto General a las Ventas y el Impuesto de Promoción Municipal, de las empresas bajo su ámbito. Este aporte será fijado, en cada caso, mediante decreto supremo aprobado por el Consejo de Ministros, refrendado por el Presidente del Consejo de Ministros y el Ministro de Economía y Finanzas”.

<sup>13</sup> Ley 27116, Ley que crea la Comisión de Tarifas de Energía, publicada en el Diario Oficial “El Peruano” con fecha 17 de mayo de 1999.

Artículo 3.- “De los aportes para el sostenimiento de organismos

Los concesionarios de transporte de hidrocarburos líquidos por ductos, de transporte de gas natural por ductos y de distribución de gas natural por ductos están obligados a contribuir al sostenimiento de los organismos normativos, reguladores y fiscalizadores mediante aportes fijados por el Ministerio de Energía y Minas, que en ningún caso podrán ser superiores al 1% de sus ventas anuales. Dicha fijación se efectuará mediante Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Energía y Minas el 30 de noviembre de cada año, debiendo señalar la proporción que, del total fija la Dirección General de Hidrocarburos del citado Ministerio”.

<sup>14</sup> Ley 26917, Ley de Supervisión de la Inversión Privada en Infraestructura de Transporte de Uso Público y Promoción de los Servicios de Transporte Aéreo, publicada en el Diario Oficial “El Peruano” con fecha 23 de enero de 1998.

Artículo 14.- “Recursos

Constituyen recursos propios de OSITRAN:

a) La tasa de regulación aplicable a las Entidades Prestadoras, que no podrá exceder del uno por ciento (1%) de su facturación anual.

[...]”

<sup>15</sup> En los hechos, la base conceptual de esta afirmación tampoco parece muy clara. No está claro por qué los reguladores reducen costos de transacción. Por el contrario, parece que en realidad los generan. Sin embargo, partiendo de esa premisa poco sustentada, el propósito de este artículo es ver que el Estado ni siquiera respeta el esquema teórico que suele usar para sustentar la existencia de contribuciones como los aportes por regulación.

[...]

De este modo, el desarrollo de las funciones de los organismos normativos y reguladores (actividades de control, regulación, supervisión y supervigilancia), trae consigo beneficios al mercado en general y a los contribuyentes del citado aporte en especial, pues en la medida que se cumpla con aquéllas, éstos se verán beneficiados con el ahorro de costos de transacción que se derivan de su actuación en el mercado, esto es, **se genera un beneficio diferenciado a favor de los contribuyentes del tributo**<sup>16</sup> [El énfasis es nuestro].

En la misma línea, el Tribunal Constitucional ha señalado que, para evaluar la vulneración al Principio de No Confiscatoriedad en materia de contribuciones, deberá ponerse énfasis en la vinculación entre el hecho generador del tributo –actividad estatal u obra pública– y el beneficio real o potencial obtenido por el contribuyente. Así, el Fundamento Jurídico 7 de la sentencia recaída en el Expediente 1520-2004-AA, de fecha 09 de diciembre de 2005, señala lo siguiente:

“En efecto, tomando en cuenta el tipo de tributo para evaluar la confiscatoriedad, cabe aclarar dos aspectos:

- El primero, 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; por consiguiente, su cobro no surge por una manifestación de capacidad contributiva del demandante sino por el beneficio real o potencial que pueda obtenerse**, en este caso, de la actividad reguladora que brinda el Estado. Consecuentemente, el hecho de que la empresa haya presentado utilidades o pérdidas no resulta determinante para eximirse de tal obligación contributiva, toda vez que las utilidades y pérdidas determinan básicamente la capacidad de pago respecto al Impuesto a la Renta.
- El segundo, que la generación de utilidades y pérdidas en una empresa tiene que ver con la explotación racional del negocio,

mas no se origina en la obligación del pago de una contribución, como erróneamente afirma la empresa recurrente” [El énfasis es nuestro].

Sobre el particular, Sotelo señala que el beneficio diferencial –es decir, el beneficio que percibe el contribuyente por la ejecución de la obra pública o la prestación de la actividad estatal– es el elemento del cual se debe partir para analizar la no confiscatoriedad de una contribución<sup>17</sup>. En concreto, el autor sostiene que:

“El carácter vinculado de las contribuciones, determina que en todos los casos: **la medición de la cuantía de la contribución individual tome como base el beneficio diferencial producido y tenga como tope el costo total de financiamiento de la obra o actuación pública**; y, que los recursos recaudados por las contribuciones deban ser **destinados íntegramente a financiar las actividades y obras estatales que generan el beneficio general y el beneficio diferencial**”<sup>18</sup> [El énfasis es nuestro].

De este modo, Sotelo señala que, en el caso de la contribución, se configurará un supuesto de confiscatoriedad en cualquiera de los siguientes escenarios<sup>19</sup>:

- (i) cuando exista una falta de adecuación o razonabilidad entre la carga real o efectiva y el monto estimado del beneficio diferencial producido por la obra o actividad estatal;
- (ii) cuando la medición de la cuantía de la contribución individual no se detenga o contraiga al tope del costo total de financiamiento de la obra o actuación pública; o,
- (iii) cuando los recursos recaudados por las contribuciones se destinen a financiar actividades y obras estatales distintas de las que generan el beneficio general y el beneficio diferencial.

El beneficio diferencial es, entonces, la medida de la no confiscatoriedad. Si se cobra un costo superior al beneficio, la diferencia es en realidad un impuesto –y no una contribución–, pues carece de vinculación con el tributo.

<sup>16</sup> Resolución que resolvió la apelación interpuesta por Luz del Sur S.A.A. contra la Resolución de Gerencia General del OSINERGMIN, sobre el Aporte al Sostentamiento de los Organismos Normativos, Reguladores y Fiscalizadores, según Decreto Ley 25844, Ley de Concesiones Eléctricas.

<sup>17</sup> SOTELO CASTAÑEDA, Eduardo. Óp. cit. p. 203.

<sup>18</sup> SOTELO CASTAÑEDA, Eduardo. “Definición y clasificación de tributos”. En: MINISTERIO DE JUSTICIA. “Texto Único Ordenado del Código Tributario”. Lima. 2011. p. 277.

<sup>19</sup> SOTELO CASTAÑEDA, Eduardo. “Notas para la aproximación a la aplicación del principio de no confiscatoriedad en materia tributaria”. Óp. cit. p. 203.

Así, de acuerdo con lo establecido por el artículo 74 de la Constitución, la violación del Principio de No Confiscatoriedad supone que el tributo –contribución– no surta efectos<sup>20</sup>.

Analicemos entonces cada uno de los supuestos frente a los cuales la contribución se vuelve confiscatoria.

## VI. CUANDO EL TRIBUTO SE VUELVE ROBO: LA CONFISCATORIEDAD DE LAS CONTRIBUCIONES Y, EN PARTICULAR, DE LOS APORTES DE REGULACIÓN

### A. ¿Qué diría Ronald Coase? Costos de transacción y adecuación o razonabilidad entre la carga real o efectiva y el monto estimado del beneficio diferencial

Considerando que el hecho generador de una contribución es el beneficio diferencial derivado de las actividades estatales –supervisión y fiscalización, por ejemplo–, el monto que se imponga por la contribución deberá responder a tal beneficio. De acuerdo con el marco planteado por el Tribunal Fiscal, el beneficio diferencial será el ahorro de costos de transacción que los contribuyentes perciban como resultado de la intervención del Estado a través de sus actividades (supervisión y fiscalización, por ejemplo).

Si bien el concepto de “costos de transacción” no ha sido desarrollado a detalle por el Tribunal Fiscal, se trata de un concepto propio de la teoría del Análisis Económico del Derecho que, según mencionamos, hace referencia a los costos que deben asumir las partes para llegar a un acuerdo o transacción o para involucrarse en una actividad económica.

Trasladado dicho concepto al caso particular de una actividad económica, se trata de los costos en los que tendrían que incurrir sus titulares para llegar a un acuerdo con todos los integrantes de la sociedad que puedan verse afectados por la actividad, para que les permitan llevar a cabo la misma. Otro ejemplo sería el de regulación tarifaria en telefonía. Por la estructura del mercado, puede

ser difícil que las partes se pongan de acuerdo en establecer un precio competitivo. El regulador es, entonces, llamado a fijar la tarifa que los costos de transacción impiden que se fije.

El concepto de costos de transacción fue introducido por el Premio Nobel de Economía Ronald Coase, inicialmente en un trabajo titulado “La Naturaleza de la Empresa”<sup>21</sup>, y desarrollado posteriormente en “El Problema del Costo Social”<sup>22</sup>. Es en este último trabajo donde se encuentra el célebre **Teorema de Coase** que, en términos sencillos, explica la necesidad de crear una contribución para reducir los costos de transacción.

El Teorema tiene dos formulaciones. En su primera formulación, éste señala que:

“Si los costos de transacción son iguales a cero –o son bajos–, no importa la solución legal que se adopte, pues siempre las partes involucradas, a través de transacciones en el mercado, llegarán a la solución más eficiente”.

Así, por ejemplo, si un vecino desarrolla una actividad contaminante, pero los costos de transacción entre éste y su vecino son bajos, ambos, mediante un acuerdo contractual, definirán cómo resolver el problema: el contaminante acordará pagar una compensación al vecino o éste le pagará al contaminante para que cese su actividad, o acordarán instalar filtros que reduzcan la contaminación. En este contexto, crear una contribución será confiscatorio, pues no es necesaria ninguna intervención estatal para resolver un problema que puede resolverse mediante la interacción y los acuerdos entre los afectados. Es una contribución inútil. De hecho, si el concepto fuera adecuadamente aplicado y no existieran costos de transacción, no se podría financiar al regulador mediante contribuciones. Ello derivaría muy probablemente en menos sobrerregulación y en más desregulación.

Pero si, mediante artilugios legales, se crean contribuciones sin fundamento, se dan los efectos reseñados al inicio del artículo cuando se permite a alguien crear sin límites su propio ingreso: aumentan las contribuciones, aumenta el gasto regulato-

<sup>20</sup> Artículo 74.- “[...]”

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

[...]

No surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo” [El énfasis es nuestro].

<sup>21</sup> Ver: COASE, Ronald. “The Nature of the Firm”. En: *Economica* 4. 1937.

<sup>22</sup> Ver: COASE, Ronald. “The Problem of Social Cost”. En: *Journal of Law and Economics* 3. 1960.

rio y baja la calidad de la regulación. El contrabando tributario de pasar por contribución lo que en realidad es un impuesto genera ese efecto contra-productivo.

Pero más relevante para la definición de la necesidad de una actividad estatal a ser financiada por una contribución es la segunda formulación del Teorema:

“Si los costos de transacción son significativamente superiores a cero –de manera que hagan inviable el acuerdo entre las partes–, sí importa la solución legal para llegar a una solución eficiente”.

Así, si el contaminante afecta a varios vecinos –cientos o miles–, va a ser muy difícil, por el número de afectados, que todos ellos se pongan de acuerdo con el primero para que cese la actividad o para que los compense o se adopte alguna medida alternativa. Al hacer estos costos de transacción prohibitivo el acuerdo, se requiere de alguna actividad del Estado –regulatoria o fiscalizadora– para simular la solución a la que llegarían las partes de no existir acuerdo.

Esta actividad permitiría, bajo el esquema que sugieren los que lo sustentan, el desarrollo de la actividad económica del contaminante colocando parámetros que deben simular lo que los vecinos hubieran acordado con la empresa. Al hacerlo, la actividad estatal hace viable el desarrollo de la actividad empresarial, con los beneficios para la sociedad y con beneficio diferencial para las empresas involucradas, superando los costos de transacción existentes.

De encontrarnos en una situación que refleje la segunda formulación del Teorema, se puede justificar la contribución que resuelve el problema de costos de transacción, siempre que: (i) el beneficio que se genere en la reducción de costos de transacción sea superior al costo de la contribución; y, (ii) que los recursos recaudados no sean utilizados en actividades diferentes a la necesaria para enfrentar los costos de transacción que harían inviables los acuerdos particulares (no pudiendo usarse para financiar actividades diferentes).

En ese sentido, el “beneficio diferencial” tendría que ser el ahorro obtenido por los titulares de la actividad económica regulada, por no tener que negociar directamente con cada miembro de la sociedad, los requisitos o condiciones que deben cumplirse en materia ambiental para llevar a cabo su actividad. La justificación de la contribución es

directamente este beneficio, y no la simple actividad prestada por el Estado que lo hace posible. Por tanto, la base imponible es el ahorro –beneficio–, no el costo de la actividad.

Al respecto, Ataliba señala que, en el caso de la contribución de mejora –obra pública–, “**la base imponible no radica en ninguna dimensión de la actuación, sino en la medida de su consecuencia, la valorización inmobiliaria**”<sup>23</sup> [El énfasis es nuestro]. Es decir, en el caso de una carretera, para que cumpla con existir vinculación con la contribución, el tributo tendrá que estar justificado en la obtención de un beneficio diferenciado –revalorización de los predios colindantes–, y no en el costo de la ejecución de la obra.

De manera análoga, en el caso de contribución por actividad estatal, la base imponible será el ahorro en los costos de transacción obtenido por los titulares de actividades económicas reguladas (supervisadas y fiscalizadas).

Un primer exceso que el Estado suele cometer es, entonces, crear contribuciones sin la existencia de costos de transacción suficientes que las justifiquen.

#### **B. La contribución no debe superar el costo: el costo total de la fiscalización como tope para la cuantía del aporte por regulación**

Considerando la naturaleza vinculada de la contribución y que la Norma II del Código Tributario establece que el destino de este tipo de tributos no puede ser distinto a cubrir el costo de la actuación estatal, se entiende que los costos necesarios para llevarla a cabo constituyen el tope para medir la cuantía de la contribución.

Así, por lo visto hasta este punto, la contribución tiene un doble tope: no puede superar ni el beneficio diferencial –costos de transacción que se ahorran– ni el costo de la actividad estatal mínima. Este segundo filtro busca que el Estado no lucre con las actividades que realiza. Así, si una obra/ actividad genera un beneficio diferencial de 100 pero el Estado solo incurrió en costos de 60, la contribución no podría ser fijada más allá de los 60 que gastó. Si lo hace, estaría estableciendo un impuesto encubierto, pues, como lo establece la Norma II del Código Tributario, las contribuciones no pueden tener un destino ajeno a financiar los costos en los que incurre el Estado. Basta que se alcance cualquiera de los dos topes para que la contribución pueda ser considerada confiscatoria, pues perdería su carácter de vinculación.

<sup>23</sup> ATALIBA, Geraldo. Óp. cit. p. 182.

Es la autoridad quien tiene la carga de probar que la contribución fijada no supera los costos necesarios para la realización de las actividades de supervisión y fiscalización. Este deber probatorio ha sido recogido por el Tribunal Constitucional al evaluar, en el Fundamento Jurídico 61 de la ya mencionada sentencia recaída en el Expediente 0041-2004-AI, la posible confiscatoriedad de arbitrios municipales<sup>24</sup>:

**“La evaluación de la confiscatoriedad cuantitativa tiene una mayor dificultad por cuanto debe determinarse, primero, si el costo global del servicio es el que verdaderamente corresponde al gasto incurrido por el Municipio; y, luego, si la distribución de dichos costos entre la totalidad de contribuyentes, ha sido tal, que cada contribuyente termine pagando lo que verdaderamente le corresponde por el beneficio, en función a la intensidad del uso del servicio.**

**Es en este último caso donde radica la mayor dificultad para determinar lo que verdaderamente corresponde pagar y cuál sería el exceso, sobre todo cuando se habla en términos de beneficio potencial. Por ello, es más coherente que, en caso de conflicto, la carga de la prueba respecto a la efectiva prestación del servicio, le corresponda a la administración municipal”** [El énfasis es nuestro].

No obstante, la autoridad no solo debe acreditar una correlación formal entre lo que destina a labores de supervisión y fiscalización y lo que obtiene por concepto de aporte por regulación, sino que, además, deberá demostrar que los costos en los que incurre son proporcionados, pues admitir la ejecución de gastos arbitrariamente exorbitantes constituiría una vulneración al Principio de Razonabilidad establecido en la Ley del Procedimiento Administrativo General. El artículo IV del Título Preliminar de dicha ley –que resulta aplicable a las actuaciones de las entidades de la Administración Pública– dispone lo siguiente:

Artículo IV.- “Principios del procedimiento administrativo  
[...]

1.4. Principio de razonabilidad.- Las decisiones de la autoridad administrativa, cuando creen obligaciones, califiquen infracciones, impongan sanciones, o establezcan restricciones a los administrados, **deben adaptarse dentro de los límites de la facultad atribuida y manteniendo la debida pro-**

**porción entre los medios a emplear y los fines públicos que deba tutelar, a fin de que respondan a lo estrictamente necesario para la satisfacción de su cometido”** [El énfasis es nuestro].

En múltiples ocasiones, el Indecopi ya ha efectuado evaluaciones minuciosas de los gastos alegados por las entidades de la Administración Pública. Tal análisis se ha presentado en el marco de denuncias contra la estructura de costos de algunas tasas. Si bien las tasas son tributos que responden a servicios públicos individualizados, éstas también son “tributos vinculados” como las contribuciones.

A modo de ejemplo, en el Informe 076-2010/GEE, la Gerencia de Estudios Económicos del Indecopi evalúa la información de costos proporcionada por la Dirección General de Salud [en adelante, DIGESA], y señala que tal estructura debería demostrar que: (i) los ítems reportados realmente forman parte de los costos; (ii) las cifras reportadas se fundamentan en información contable que pueda verificarse; y, (iii) las actividades dirigidas a resolver lo solicitado y los gastos de operación y mantenimiento de la infraestructura asociada a cada procedimiento han sido correctamente asignados:

**“Consiste en analizar si los ítems reportados en la estructura de costos realmente forman parte del costo del procedimiento, y en verificar si las cifras reportadas en la estructura de costos se fundamentan en información contable que pueda verificarse.**

Analizar si los ítems reportados en la estructura de costos realmente forman parte del costo del procedimiento implica **verificar que los costos reportados corresponden a actividades dirigidas a resolver lo solicitado y que los gastos de operación y mantenimiento de la infraestructura asociada a cada procedimiento han sido correctamente asignados.** Para comprobar lo primero es necesario que las cifras de los costos variables se hayan basado en esquemas del procedimiento [...] o similares; mientras que para comprobar lo segundo es necesario analizar si la asignación de los costos fijos se ha realizado prorrateando éstos entre todas las unidades orgánicas de la Entidad y entre el número de trámites del procedimiento de cada una de estas [...].

Para verificar que las cifras reportadas en la estructura de costos se fundamentan en información

<sup>24</sup> Aunque los arbitrios municipales no son contribuciones sino tasas, ambos son tributos vinculados respecto de los cuales el Estado tiene la carga probatoria, al estar en mejor posición de conocer y sustentar los costos incurridos en el servicio prestado. Por ello, lo dicho en el precedente anotado es aplicable a un tributo vinculado como un aporte por regulación.

contable que pueda verificarse la Entidad debe presentar información contable y financiera: presupuestos ejecutados, planillas de pagos, contratos de provisión de servicios, recibos de pago de servicios públicos, contratos de inversión, recibos de pago o procesos de licitación de bienes y servicios, inventario de materiales y de activos, entre otra información a partir de la cual es posible sustentar el cálculo del costo efectuado. En todos los casos, el análisis debe concentrarse en los ítems que tienen mayor peso en la estructura de costos” [El énfasis es nuestro].

Así, por ejemplo, si bien resultaría razonable que para fiscalizar las actividades económicas reguladas se realicen inspecciones a un número determinado de empresas del sector, no sería proporcional que tales visitas sean efectuadas en helicópteros privados, salvo cuando ello sea estrictamente necesario y no existan medios menos onerosos e igualmente eficientes para llevar a cabo la labor de fiscalización.

**C. La contribución es para lo que se cobra, y para nada más: la necesidad de que los recursos recaudados por las contribuciones se destinen a financiar la actividad que genera el beneficio general y diferencial y no a otra actividad distinta**

Por tratarse la contribución de un tributo de naturaleza vinculada, existe vulneración al Principio de No Confiscatoriedad cuando no existe vinculación entre el hecho generador del tributo –beneficio general y beneficio diferencial, derivados de la actividad estatal– y el cobro de la contribución.

Por esta razón, el que una autoridad destine todo o parte de los montos recaudados por aporte por regulación al financiamiento de acciones distintas a la supervisión y fiscalización de las actividades sujetas a la contribución, configuraría una vulneración al Principio de No Confiscatoriedad. La autoridad también tiene la carga de acreditar que se mantiene la vinculación y que tal desvío no se ha producido, al estar en mejor posición que el contribuyente para demostrarlo.

Por ello, un aporte por regulación no debería poder utilizarse para financiar una fiesta de fin de año de la entidad, donaciones a los bomberos o entidades sin fines de lucro, o ser transferido a otras entidades públicas que no estén a cargo de la actividad regulatoria específica.

**VII. CONCLUSIONES**

Una de las acepciones de “contrabando” en el Diccionario de la Real Academia Española es “merca-

derías o géneros prohibidos o introducidos fraudulentamente”.

La Constitución y el sistema legal han creado una aduana exigente a los impuestos: estos tienen que ser creados por Ley y cumplir con una serie de principios. Ello es así porque no se quiere un Estado capaz de crear y subir impuestos sin límites.

En otros tributos, como las tasas y las contribuciones, además se tiene como límite el carácter vinculado de dicho tributo, el que se identifica a través del beneficio diferencial. De esa manera, no se puede pasar una contribución como un impuesto. Pero el Estado encuentra caminos, y ve en aquellos tributos como el aporte por regulación –de naturaleza poco asible y de causalidad con el beneficio poco identificable– la oportunidad de crear impuestos disfrazados de contribuciones o tasas.

Ello genera: (i) un incremento de lo que los ciudadanos pagamos al Estado; (ii) un aumento de la regulación de todo tipo; y, (iii) una caída de la calidad regulatoria. En el fondo, los tres efectos son parte de un solo movimiento: el incremento del intervencionismo estatal en la economía.

Ronald Reagan decía: **“El punto de vista del gobierno sobre la economía se puede reducir a unas pocas frases cortas: si se mueve, ponle impuestos; si se sigue moviendo, regúlalo; y si se para de mover, subsidiarlo”**. Y podemos añadir: “subsidiarlo con nuestros impuestos”.

Esa es la moraleja de juntar impuestos y regulación. Y esa es la explicación por la que es tan importante ponerle límites tanto a los impuestos como a la regulación. Es la explicación de por qué hay que evitar el contrabando tributario.

Es por ello que todos los tributos –impuestos, tasas y contribuciones– deben respetar los principios establecidos en el régimen tributario y presupuestal de nuestra Constitución Política. Así, al ejercer la potestad tributaria, el Estado debe respetar los principios de reserva de ley, así como los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio.

Mientras que la confiscatoriedad cuantitativa está referida a la onerosidad del tributo frente a la capacidad contributiva del deudor tributario, la confiscatoriedad cualitativa se produce por la vulneración de los principios tributarios establecidos en la Constitución, así como por la contravención de la razonabilidad intrínseca de los tributos.

**CONTRABANDO TRIBUTARIO: EL APORTE DE REGULACIÓN Y DE CÓMO HACER PASAR UN IMPUESTO COMO SI FUERA UNA CONTRIBUCIÓN**

Para que un aporte por regulación cumpla con ser un tributo vinculado –contribución–, tendrá que justificarse en el ahorro en los costos de transacción –optimización del funcionamiento del mercado– obtenido por los contribuyentes y no meramente en el costo de la actividad estatal. Asimismo, lo que el Estado cobre en función al beneficio diferencial no podrá exceder los costos en los que razonablemente incurrió

para llevar a cabo las labores de supervisión y fiscalización de las actividades sujetas al pago de la contribución.

Si estos principios no son respetados, lo que tendremos, como reza el Diccionario de la Real Academia Española, son géneros introducidos fraudulentamente. Lo malo es que este fraude nos mete la mano en el bolsillo. 🗑️