

# EL APORTE POR REGULACIÓN A FAVOR DEL OEFA BAJO LA LUPA: ¿TRANSGRESIÓN AL PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD? *THE REGULATION CONTRIBUTION IN FAVOR OF THE OEFA UNDER SCRUTINY: TRANSGRESSING THE NON-CONFISCATION TAXATION PRINCIPLE?*

**Lucía Rodrigo Rohrhirsch\***  
Exmiembro de THĒMIS  
Rodrigo, Elías & Medrano Abogados

*One of the principles that limit the State's taxing power is the principle of non-confiscation. In 2019, the Constitutional Court analyzed the scope of the aforementioned principle in a judgment that dismissed a constitutional action filed by a mining company that requested the non-application of Supreme Decree No. 130-2013-PCM, for breaching the principles of non-confiscation, legality and matter for law.*

*In this paper, the author analyses whether the Regulation Contribution in favor of the OEFA violates the principle of non-confiscation and for this purpose, she explains the types of taxes that are regulated in the Peruvian legal system and which is the legal treatment that has been established for each type. In addition, she briefly makes some comments with regard to the Constitutional Court's judgment.*

**KEYWORDS:** Regulatory fee; differential tax benefit; principle of non-confiscation; contribution; tax.

*Uno de los principios que limitan la potestad tributaria es el principio de no confiscatoriedad. En el año 2019, el Tribunal Constitucional debatió los alcances del mencionado principio en la sentencia que declaró infundada la demanda de amparo interpuesta por una empresa minera que solicitó la inaplicación del Decreto Supremo 130-2013-PCM, por vulnerar los principios de no confiscatoriedad, legalidad y reserva de ley.*

*En el presente artículo, la autora analiza si el Aporte por Regulación a favor del OEFA vulnera el principio de no confiscatoriedad y para ello, explica qué tipos de tributo se encuentran regulados en el ordenamiento jurídico peruano y cuál es el tratamiento legal que se ha establecido para cada tipo. Asimismo, expone brevemente algunos comentarios en relación con la sentencia del Tribunal Constitucional.*

**PALABRAS CLAVE:** Aporte por regulación; beneficio diferencial; principio de no confiscatoriedad; contribución; impuesto.

\* Abogada. Asociada del Estudio Rodrigo, Elías & Medrano Abogados. Contacto: lrodrigo@estudiorodrigo.com.

Nota del Editor: Este artículo fue recibido por el Consejo Ejecutivo de THĒMIS-Revista de Derecho el 1 de abril de 2020, y aceptado por el mismo el 13 de julio de 2020.

## I. INTRODUCCIÓN

Los tributos son uno de los principales recursos del Estado, por lo que garantizar su efectiva recaudación es necesario para el cumplimiento de sus funciones.

En un Estado Constitucional y Social de Derecho, como el peruano, la potestad tributaria debe ejercerse cumpliendo con los principios constitucionales que la rigen y la limitan. De este modo, se garantiza que la afectación al derecho de propiedad de los contribuyentes sea razonable y proporcional y, en su ejercicio, no se vulnere la seguridad jurídica.

Estos principios se recogen en la Constitución. Algunos están expresamente reconocidos mientras que otros tienen un fundamento implícito, lo que no implica que por ello no deban ser respetados con el mismo rigor que los que están expresamente estipulados.

Entre los principios que limitan la potestad tributaria, se encuentra el de no confiscatoriedad, principio sobre el que mucho se ha escrito, pero cuyo contenido aún no se encuentra pacíficamente delimitado.

Recientemente el debate sobre los alcances de tal principio se ha visto enriquecido por la publicación de la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente 05410-2015-PA/TC. En ella, este órgano declaró infundada la demanda de amparo interpuesta por una empresa minera que solicitó la inaplicación del Decreto Supremo 130-2013-PCM a su caso concreto porque vulneraba los principios de no confiscatoriedad, legalidad y reserva de ley<sup>1</sup>.

¿Por qué se afirma que el Aporte por Regulación a favor del Organismo de Evaluación y Fiscalización Ambiental (en adelante, OEFA) vulnera el principio de no confiscatoriedad? En síntesis, porque al considerar que desde una perspectiva formal, este tributo tiene la naturaleza de contribución, lo recaudado no puede exceder el costo de la prestación del servicio o de la actividad del Estado que ha justificado su creación. Ello sin perjuicio de que su creación fue efectuada por medio de un decreto supremo vulnerándose el principio de legalidad.

## II. LOS TIPOS DE TRIBUTOS REGULADOS EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO PERUANO

El propósito de este artículo es analizar si el Aporte por Regulación a favor del OEFA vulnera el principio de no confiscatoriedad. Para ello es necesario conocer qué tipos de tributo se encuentran regulados en el ordenamiento jurídico peruano y cuál es el tratamiento legal que se ha establecido para cada tipo; esto es, la norma de creación, los límites en la cuantía, el destino de lo recaudado, entre otros.

El artículo 74 de la Constitución recoge la clasificación tripartita de los tributos: tasas, contribuciones e impuestos. Por su parte, la Norma II del Título Preliminar del Código Tributario establece la definición de cada uno de estos tributos:

a) Impuesto: Es el tributo cuyo cumplimiento no origina una contraprestación directa en favor del contribuyente por parte del Estado.

b) Contribución: es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales.

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

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

Las Tasas, entre otras, pueden ser:

1. Arbitrios: son tasas que se pagan por la prestación o mantenimiento de un servicio público.

2. Derechos: son tasas que se pagan por la prestación de un servicio administrativo público o el uso o aprovechamiento de bienes públicos.

3. Licencias: son tasas que gravan la obtención de autorizaciones específicas para la realización de actividades de provecho particular sujetas a control o fiscalización (Decreto Supremo 133-2013-EF, 2013).

La Norma II del Título Preliminar del Código Tributario también establece lo siguiente: “[...] [e]l rendimiento de los tributos distintos a los impuestos no debe tener un destino ajeno al de cubrir

<sup>1</sup> Este artículo se limitará a analizar si el Aporte por Regulación vulnera el principio de no confiscatoriedad, teniendo en cuenta que, desde una concepción formal y a pesar de que hay serios cuestionamientos sobre su naturaleza jurídica, se concibió como una contribución.

Se debe tener en cuenta que la compañía demandante también alegó la vulneración a los principios de legalidad y reserva de ley.

el costo de las obras o servicios que constituyen los supuestos de la obligación” (Decreto Supremo 133-2013-EF, 2013).

Profundicemos un poco más en el análisis de cada tipo de tributo.

Para que un tributo califique como una tasa, su hipótesis de incidencia debe necesariamente contemplar una actividad estatal que esté directamente individualizada en el contribuyente. En estos casos, la cuantía del tributo se determina por el costo de la actividad estatal. Al respecto, el Tribunal Fiscal, en su Resolución 00416-1-2009, estableció lo siguiente:

[S]egún sostiene Giuliani Fonrouge, en el caso de las tasas, existe una actividad estatal que afecta especialmente al obligado<sup>2</sup>, actividad que, en el caso del ordenamiento peruano, consiste en la prestación de un servicio público. En igual sentido, Ataliba explica que en el caso de los tributos vinculados, lo primordial es que siempre existe una actuación estatal referida al obligado, siendo que la tasa tiene por hipótesis de incidencia la prestación de un servicio por el Estado, la realización de una obra, la expedición de un certificado, el otorgamiento de una licencia, autorizaciones, etc. A ello agrega que para que se configure la tasa basta que la actuación estatal tenga referibilidad, esto es, que se refiera concretamente a alguien (2009)<sup>3</sup>.

Hernández Berenguel establece que “en las tasas, el hecho generador de la obligación tributaria es una actuación estatal, consistente en la prestación de un servicio público o de interés colectivo directamente relacionado con el contribuyente” (2011, p. 173).

Adicionalmente, Bullard González y Zumaeta Castro señalan lo siguiente sobre las tasas:

[E]l 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 (2015, p. 241).

El segundo tipo de tributo contemplado en la Constitución y en el Código Tributario es la contribución. Esta se define como aquel tributo cuyo hecho generador se basa en la realización de obras públicas o de actividades estatales que generan un beneficio diferencial en el contribuyente. Al respecto, el Tribunal Fiscal en su Resolución 00416-1-2009 precisa lo siguiente:

[S]e 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 ese sentido, Sotelo Castañeda, afirma que “El beneficio es diferencial porque la obra pública o la actuación estatal provoca un beneficio general primero, a toda la colectividad, pero, a la vez, es posible identificar dentro de esa colectividad, un subgrupo **diferencialmente** beneficiado, con relación a dicha colectividad. Este subgrupo muestra o proyecta (en la contribución por obra pública el beneficio no es actual al momento de aprobar el tributo) un incremento de capacidad contributiva proveniente de la obra o actuación públicas, ergo, el Estado se legitima para pedirle, exigirle una porción de esa capacidad contributiva provocada en calidad del tributo contribución”<sup>4</sup> (2009) [el énfasis es nuestro].

No obstante, ¿qué debe entenderse por beneficio diferencial? García Novoa señala que, en el caso de las contribuciones, el

hecho imponible incluye, pues, un elemento objetivo: una obra pública o la implantación de un servicio público de incidencia o interés general. Esa obra debe provocar el elemento subjetivo: un beneficio singular en alguno (no todos) los miembros de la colectividad (2009, p. 301).

Este segundo beneficio es el que se conoce como diferencial.

En relación con el destino de los fondos recaudados por las contribuciones, en la Resolución 02862-Q-2016, el Tribunal Fiscal señala que

<sup>2</sup> En este sentido, véase Giuliani Fonrouge (2001, p. 1075); Jarach (1996, p. 234) y Ferreiro Lapatz (1991, p. 89). Fuentes citadas en la Resolución 00416-1-2009 (Tribunal Fiscal, 2009).

<sup>3</sup> Consúltese Ataliba (1987, p. 177), citado en la Resolución 00416-1-2009 (Tribunal Fiscal, 2009).

<sup>4</sup> Sobre el particular, véase a Sotelo Castañeda (2008). En igual sentido, véase a Ríos Grandos (2010, p. 128). Ambas fuentes fueron citadas en la resolución 00416-1-2009 del Tribunal Fiscal (2009).

si se tratase de una contribución, el rendimiento de los ingresos no podría tener un destino ajeno al de cubrir el costo de las obras o servicios que constituyen los supuestos de la obligación, no obstante, ello no se cumple en el presente caso pues la cuantificación de la denominada tasa por explotación comercial del servicio de radiodifusión se determina en función de los ingresos brutos de los titulares de las autorizaciones para prestar este servicio y no en función al costo de alguna obra o servicio que preste el Estado, ni en función a algún beneficio que reciban dichos titulares (2016) [el énfasis es nuestro].

Sobre la base de lo expuesto por el Tribunal Fiscal podemos concluir que, (i) el destino de los fondos recaudados por las contribuciones no puede ser ajeno a cubrir el costo de las obras o servicios que constituyen los supuestos de la obligación (como bien lo señala la Norma II del Título Preliminar del Código Tributario); y (ii) la cuantía de las contribuciones debe fijarse en función del beneficio diferencial que reciban los contribuyentes y no puede exceder el costo de la actividad estatal que genera tal beneficio.

Finalmente, el Código Tributario define al impuesto como el tributo cuyo cumplimiento no origina una contraprestación directa en favor del contribuyente por parte del Estado. El Tribunal Fiscal en su Resolución 02862-Q-2016 establece que: "Ataliba define al impuesto como un tributo no vinculado, pues su hipótesis de incidencia consiste en un hecho cualquiera que no sea una actuación estatal, hecho de contenido económico" (2016)<sup>5</sup>.

Medrano señala que el impuesto

se exige aun cuando el sujeto pasivo no sea el beneficiario directo de una actividad del Estado. Este tributo se paga en razón a hechos impositivos que no guardan relación alguna con la actividad del Estado respecto de los contribuyentes específicos obligados al pago.

Consecuentemente, los impuestos son aquellos tributos cuyo hecho generador no está vinculado a la realización de una actuación estatal.

### III. EL PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO PERUANO

El artículo 74 de la Constitución establece que "ningún tributo puede tener carácter confiscatorio" (Const., 1993). Pero, ¿qué significa que un tributo tenga carácter confiscatorio?

El Tribunal Constitucional ha establecido en la sentencia recaída en el Expediente 2727-2002-AA/TC que

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. [...] Como tal, tiene la estructura propia de lo que se denomina un "concepto jurídico indeterminado" (2003).

En ese sentido, Danós Ordóñez sostiene que

es explicable que el texto constitucional no establezca parámetros o límites cuantitativos fijos para determinar la confiscatoriedad de un tributo, porque corresponderá a la justicia constitucional apreciar con arreglo a la circunstancias políticas, sociales y económicas concretas, si el tributo en cuestión supera el máximo tolerable (1994, p. 139).

El mismo autor señala que el Tribunal Constitucional "ha empleado los principios de razonabilidad y proporcionalidad como criterios para evaluar la posible confiscatoriedad de un tributo" (2006, p. 145). En concreto, el máximo interprete constitucional señala lo siguiente:

[E]s 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, además, ha considerado a ésta como institución, como uno de los componentes básicos y esenciales de nuestro modelo de Constitución económica (sentencia recaída en el Expediente 041-2004-AI/TC, 2004).

Asimismo, el Tribunal Constitucional, en la sentencia recaída en el Expediente 2727-2002-AA/TC resalta que

el principio de no confiscatoriedad, 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 (2003) [el énfasis es nuestro]<sup>6</sup>.

<sup>5</sup> Consúltense Ataliba (1987, p. 162), citado en la resolución 02862-Q-2016 del Tribunal Fiscal (2016).

<sup>6</sup> Si bien el Tribunal Constitucional hace referencia específicamente a los impuestos, consideramos que este análisis puede extenderse también a los otros tipos de tributos.

Al respecto, Landa Arroyo señala que:

[...] de hecho, la obligación de tributar comporta, desde ya, una afectación, tolerada por el ordenamiento constitucional, del derecho fundamental a la propiedad. Se debe cuidar, pues, que mediante el ejercicio desproporcionado o irrazonable de la potestad tributaria del Estado no se llegue a privar a los contribuyentes de sus propiedades y rentas (2006, p. 46).

Ahora bien, ¿qué implica que un tributo respete los principios de razonabilidad y proporcionalidad? El Tribunal Constitucional ha reconocido que la confiscatoriedad de los tributos puede evaluarse desde una perspectiva cuantitativa y otra cualitativa. La primera “se presenta por la excesiva dimensión de la carga que soporta el contribuyente, en atención al tipo de tributo que debe sufragar” (Danós Ordoñez, 2006, p. 151). Por el contrario, la segunda se presenta “por la vulneración de cualquier principio constitucional sin importar cual fuere la cuantía de la carga tributaria” (Danós Ordoñez, 2006, p. 151).

Sobre el particular, el Tribunal Constitucional estableció lo siguiente, en la sentencia recaída en el Expediente 0041-2004-AI/TC:

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 perfectamente soportable por el contribuyente (2004).

De manera similar, en la sentencia recaída en el Expediente 00053-2004-AI/TC, al analizar la confiscatoriedad de los arbitrios establecidos por la Municipalidad de Miraflores, el Tribunal Constitucional indicó lo siguiente en relación con la vertiente cualitativa del principio de no confiscatoriedad: “[l]a confiscatoriedad no solo se constata cuantitativamente, sino que podría verificarse de manera cualitativa cuando se exige el pago sin respetar otros principios tributarios” (2005).

En la misma línea, algunos autores consideran que, en efecto, todo tributo que vulnera otros principios constitucionales es confiscatorio. Por ejemplo, Hernández Berenguel sostiene que

[u]n derecho fundamental de la persona es el derecho de propiedad. Hemos visto ante-

riormente cómo la violación del principio de capacidad contributiva generará una confiscación de esa propiedad, **desde el punto de vista cuantitativo**. Pero, además, la violación de los principios de legalidad o de igualdad hará que el tributo sea ilegítimo y en cuanto ese tributo ilegítimo se aplique a un determinado contribuyente, obligándolo a detraer una parte de su propiedad, el resultado será una confiscación de su propiedad, **desde un punto de vista cualitativo**. Es decir, sin que interese el monto del tributo y aun cuando dicho monto sea perfectamente soportable por el contribuyente y esté de acuerdo con su capacidad contributiva (1993, p. 24) [el énfasis es nuestro].

Por el contrario, hay aquellos que objetan la necesidad de que exista una vertiente cualitativa del principio de no confiscatoriedad. Así, se cuestiona el hecho de que

no guarda consistencia la existencia y persistencia de un principio jurídico o de una faceta de él (no confiscatoriedad), que tenga como condición para considerarse violentado, el hecho de que se violente o viole previamente alguno otro principio jurídico (legalidad, igualdad, etc.) (Sotelo Castañeda, 2007, p. 187).

Ahondar en el debate no resulta posible en este artículo, pero no puede dejar de mencionarse que el reconocimiento de una faceta cualitativa del principio de no confiscatoriedad no es una cuestión pacífica en la doctrina.

En la medida que el Aporte por Regulación a favor del OEFA se creó formalmente como una contribución, reviste especial importancia analizar cuándo una contribución se considera confiscatoria. Al respecto, Sotelo Castañeda ha establecido lo siguiente:

La confiscatoriedad, entonces, en los tributos contribución se configurará 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, o cuando, siguiendo el desarrollo de la jurisprudencia local, 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 —entrando ya en el terreno de la confiscatoriedad cualitativa— 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 (2007, p. 203)<sup>7</sup>.

<sup>7</sup> Como señalamos anteriormente, en este artículo no se realizará un análisis profundo sobre la confiscatoriedad cualitativa. Sin embargo, es importante tener en cuenta lo que señaló el Tribunal Constitucional sobre la confiscatoriedad cualitativa en la sentencia recaída en el Expediente 001-1999-AI/TC:

Si dejamos de lado la discusión sobre la perspectiva cualitativa del principio de no confiscatoriedad<sup>8</sup>, es posible afirmar que una contribución será confiscatoria cuando el tributo exceda el beneficio diferencial obtenido por el contribuyente o el costo de la realización de la actividad estatal. Como señala Sotelo Castañeda,

en todos estos casos se puede ver que el principio de no confiscatoriedad, en paralelo a configurar una inconstitucionalidad, hace patente una traición al hecho causal del tributo, esto es, a su esencia de tributo vinculado, o sea relacionado causalmente con una actuación, obra o servicio estatal determinado, en tanto, desvincula su exigencia, cuantificación y aplicación del destino del financiamiento concreto de tales actuaciones, obras o servicios (2007, p. 203).

#### IV. ANÁLISIS SOBRE EL APOORTE POR REGULACIÓN A FAVOR DEL OEFA Y LA VULNERACIÓN AL PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD

Para poder determinar si el Aporte por Regulación a favor del OEFA vulnera el principio de no con-

fiscatoriedad, se analizará, formalmente, qué tipo de tributo es<sup>9</sup>.

Formalmente, el Aporte por Regulación a favor del OEFA grava el hecho de ser una empresa o entidad, que, debido a su giro tiene que ser –por mandato de ley– supervisada y fiscalizada por dicho organismo, en la medida que éste desarrolla las funciones de supervisión y fiscalización en materia ambiental<sup>10</sup>.

En ciertos casos, como en este, el aspecto material de la hipótesis de incidencia se encuentra estrechamente vinculado con su aspecto personal, pues como destaca Ataliba:

Tan íntima es la conexión entre el aspecto material y el personal –los dos más importantes– de la hipótesis de incidencia, que no se puede analizar uno con abstracción del otro. Así, no se puede considerar la propiedad inmobiliaria con abstracción del propietario, ni la renta, sin la persona que la recibe, etc. (1987, p. 125).

De lo expuesto, la primera característica que se puede observar del Aporte por Regulación a favor

[L]a única posibilidad que tiene la disposición 6.2, antes señalada, para ser constitucional, sería que, al compensarse los activos existentes con los pasivos del FONAVI, estos últimos resulten siendo mayores, o que ambos se encuentren equiparados sin que exista un saldo negativo o positivo. De lo contrario, el estado, al apropiarse del saldo positivo a través del Ministerio de Economía y Finanzas, ya no tendría la obligación de darle a ese saldo el destino predeterminado, fijado en las normas legales, convirtiéndose en confiscatoria tal acción, puesto que se desconocería la consecuencia jurídica en virtud de la cual el estado consideró válida su actividad recaudadora tomando una parte de las riquezas de los particulares; en otras palabras, se desconocería la finalidad a la que estaba designada la recaudación del FONAVI (1999).

El Tribunal Constitucional postula que una contribución puede ser confiscatoria, desde una perspectiva cualitativa, cuando lo recaudado se destina a un fin distinto a aquél originalmente previsto ¿Es acaso ésta una manifestación de la confiscatoriedad de un tributo o la desnaturalización de un tributo vinculado para convertirlo en un impuesto? Dejamos la pregunta abierta para analizarla en otra oportunidad.

<sup>8</sup> No porque descartemos su reconocimiento sino porque, como hemos mencionado, excede de los límites de este artículo analizar a detalle esta faceta.

<sup>9</sup> Si bien vamos a hacer referencia a la Ley 27332, a la Ley 29901 y a la Cuadragésima Octava Disposición Complementaria Final de la Ley 29951, ello no necesariamente implica que estas efectivamente sean las normas (leyes o decretos legislativos) que establecen el marco regulatorio exigido por el artículo 74 de la Constitución para la creación de un tributo (distinto de las tasas y aranceles).

<sup>10</sup> Esta opinión se basa en un análisis de las siguientes disposiciones:

a) El artículo 10 de la Ley 27332 establece que “los organismos reguladores recaudarán de las empresas y entidades bajo su ámbito, un aporte por regulación [...]” (2000).

b) Por otro lado, el artículo 4 de la Ley 29901 dispone lo siguiente:

Artículo 4. Financiamiento de las funciones del Osinergmin en actividades mineras

El aporte por regulación a que se refiere el artículo 10 de la Ley 27332, Ley Marco de los Organismos Reguladores de la Inversión Privada en los Servicios Públicos, alcanza a los titulares de las actividades mineras bajo el ámbito de supervisión y fiscalización del Osinergmin (2012).

c) Finalmente, la Cuadragésima Octava Disposición Complementaria Final de la Ley 29951 dispone que:

A partir de la vigencia de la presente ley, las funciones de supervisión y fiscalización en materia ambiental, relacionadas a las actividades de energía y minería que desarrolla el Organismo de Evaluación y Fiscalización Ambiental (OEFA) se financian con cargo al aporte por regulación a que se refiere el artículo 10 de la Ley 27332, Ley Marco de los Organismos Reguladores de la Inversión Privada en los Servicios Públicos, que financia las actividades de supervisión y fiscalización del Organismo Supervisor de la Inversión en Energía y Minería (en adelante, Osinergmin).

Si bien para este análisis hemos hecho referencia a la Ley 27332, a la Ley 29901 y a la Cuadragésima Octava Disposición Complementaria Final de la Ley 29951, ello no necesariamente implica que éstas efectivamente sean las normas (ley o decreto legislativo) que establecen el marco regulatorio exigido por el artículo 74 de la Constitución para la creación de un tributo (distinto de las tasas y aranceles).

del OEFA es que el aspecto material de su hipótesis de incidencia se encuentra vinculado con una actividad estatal, precisamente, la realización de las labores de supervisión y fiscalización del OEFA.

Ahora bien, existen dos clases de tributos vinculados: las tasas y las contribuciones. Por lo tanto, si la actividad que despliega el Estado genera un beneficio individualizado en el contribuyente, el tributo será considerado una tasa. Por el contrario, si la actividad realizada por el Estado genera un beneficio colectivo pero, a la vez, produce un beneficio diferencial a favor del contribuyente, el tributo será considerado una contribución.

La parte considerativa del Decreto Supremo 130-2013-PCM establece lo siguiente:

[...] [E]s importante destacar que la fiscalización ambiental genera beneficios para las empresas que realizan sus actividades invirtiendo en el cumplimiento de las obligaciones ambientales fiscalizables a su cargo, toda vez que se expresa mediante acciones de evaluación, supervisión, fiscalización y sanción que contribuyen a optimizar el funcionamiento del mercado, evitando que las empresas que no cumplen con sus obligaciones ambientales compitan de manera desleal con las que sí cumplen [...] (2013).

Tomando en consideración lo dispuesto por los considerandos del Decreto Supremo No. 130-2013, en su concepción, el Aporte por Regulación se diseñó como una contribución bajo el argumento de que las actividades de supervisión y fiscalización en materia ambiental que realiza el Estado generan un beneficio a toda la colectividad (por reducir los índices de contaminación ambiental) pero, también, generan un beneficio diferencial para los contribuyentes, dado que la actuación del OEFA contribuye a optimizar el funcionamiento del mercado, garantizando una competencia leal entre las empresas del sector<sup>11</sup>.

En la medida que el Aporte por Regulación, formalmente, se concibió como una contribución, el análisis sobre la vulneración del principio de no confiscatoriedad se realizará desde esta perspectiva.

Como mencionamos, en el caso de las contribuciones, el principio de no confiscatoriedad

cuantitativo se vulnera cuando el tributo excede el costo de la realización de la actividad estatal o el beneficio diferencial obtenido por el contribuyente. Por lo tanto, ¿el Aporte por Regulación excede el costo de la realización de las actividades de fiscalización y supervisión del OEFA o el supuesto beneficio diferencial obtenido por el contribuyente?

En primer lugar, debemos determinar si el Aporte por Regulación excede el costo de la realización de las actividades de fiscalización y supervisión en materia ambiental que realiza el OEFA. El primer paso para realizar este análisis es establecer el costo de qué actividades no debe excederse. La finalidad de la Norma II del Título Preliminar del Código Tributario es que los tributos recaudados no se destinen a financiar actividades del Estado que no generan un beneficio diferencial en el contribuyente. Ello ocurre porque el Estado está legitimado para exigir al contribuyente el pago de una contribución por el beneficio que le reporta la actividad estatal de fiscalización y supervisión, pero no debe exceder del costo de aquellas que son las que generan el beneficio diferencial.

La norma busca evitar que los fondos recaudados se destinen a financiar operaciones que no se encuentran directamente vinculadas con las previstas en el supuesto de la obligación tributaria, toda vez que el legislador está legitimado para imponer el pago de una contribución solo respecto de aquellas actividades que le generan un beneficio diferencial al contribuyente.

Por ejemplo, Bullard González y Zumaeta Castro señalan que

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 (2015, p. 253).

Consecuentemente, los contribuyentes no tendrían por qué financiar labores que no se encuentran directamente vinculadas con las actividades de fiscalización y supervisión que son las que, de

<sup>11</sup> No debe perderse de vista que hay serios cuestionamientos sobre la naturaleza de contribución del Aporte por Regulación. Así, se debate si las actividades de supervisión y fiscalización que realiza el OEFA generan un beneficio diferencial para las empresas mineras o, por el contrario, si forman parte de las labores de policía que debe llevar a cabo el Estado peruano para la protección del medio ambiente. En el segundo caso, estaríamos ante labores del Estado que no generan un beneficio diferencial en el contribuyente y, por lo tanto, el Aporte por Regulación sería un impuesto encubierto.

El objetivo de este artículo no es analizar cuál es la naturaleza del Aporte por Regulación desde una perspectiva sustantiva sino determinar si, considerando que formalmente este tributo se concibió como una contribución, vulnera el principio de no confiscatoriedad.

acuerdo con los considerandos del Decreto Supremo 130-2013-PCM, les generan un beneficio diferencial y cuyos costos para el OEFA deben determinarse y compararse con el monto recaudado por el Aporte por Regulación, a fin de concluir si existe o no confiscatoriedad.

Por ello, para efectuar un análisis de la confiscatoriedad del Aporte por Regulación, necesariamente se debe determinar cuáles son los costos de las actividades de supervisión y fiscalización del OEFA y cuál es el monto recaudado por dicho tributo.

De acuerdo con la información proporcionada en el Informe 155-2017-OEFA/OPP, los ingresos recaudados por el Aporte por Regulación (este concepto comprende todos los ingresos recaudados por el OEFA incluyendo los del sector minero, sector de hidrocarburos y sector eléctrico) exceden los costos incurridos para llevar a cabo las labores de supervisión y fiscalización en los ejercicios 2014, 2015 y 2016. En el cuadro siguiente se puede observar el monto efectivamente recaudado y el monto ejecutado, demostrándose que los importes cobrados por el tributo exceden los costos de las actividades realizadas por el OEFA<sup>12</sup>:

Año	Importe Recaudado	Importe Ejecutado	Monto no ejecutado
2014	S/ 109'605,747.00	S/ 80'154,181.00	S/ 29,451,566.00
2015	S/ 118'661,292.76	S/ 127,404,340.13	(S/ 8'833,047.37)
2016	S/ 133'041,397.55	S/ 121'083,222.18	S/ 11'958,175.37
TOTAL	S/ 361'308,436.55	S/ 328'725,797.00	S/ 32'576,694.00

De acuerdo con los considerandos del Decreto Supremo 130-2013-PCM, el beneficio diferencial es el ahorro de los costos de transacción que los contribuyentes van a percibir como resultado de la fiscalización y supervisión del OEFA, dado que las empresas no tendrán que determinar qué entidades no cumplen con las normas ambientales.

Según Bullard González y Zumaeta Castro, “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)” (2015, p. 251).

A pesar de que no nos encontramos en la posibilidad de medir el beneficio diferencial obtenido por las empresas mineras bajo la supervisión y fiscalización del OEFA (si es que hay alguno), sí es posible analizar si la facturación mensual de tales contribuyentes es una correcta medida del supuesto beneficio diferencial obtenido por aquellas.

Consideramos que el hecho de que una empresa minera tenga una facturación mensual más alta que otra no significa que para aquella el ahorro en los costos de transacción es mayor. La pregunta que debemos hacernos es por qué una empresa que tiene una facturación anual que supera la de otra tendría un ahorro mayor en costos de transacción por las actividades de fiscalización y supervisión del OEFA.

Una razón podría ser que una mayor facturación mensual supone que existe una mayor producción, lo que determina que el OEFA tenga que invertir mayores recursos en fiscalizarla y supervisarla. Sin embargo, no debemos perder de vista que, bajo la tesis de que las empresas mineras obtienen un beneficio diferencial por el ahorro en los costos de transacción que las actividades de supervisión y fiscalización del OEFA les reportan, éstas se beneficiarían formalmente con las labores que se realiza a otras empresas, no a ellas mismas. Consecuentemente, consideramos que ésta no es una medida adecuada para determinar cuál es el beneficio diferencial, si es que hubiera alguno, obtenido por las empresas mineras.

Además, debemos tener en cuenta que la facturación mensual de las empresas fluctúa por factores ajenos a sus propias actividades tales como la situación económica en los países que importan los minerales extraídos en el Perú, de manera que el beneficio diferencial (ahorro en los costos de transacción) se estaría sujetando a factores ajenos a las actividades de la empresa minera y el OEFA.

En consecuencia, concluimos que el monto del Aporte por Regulación vulnera la faceta cuantitativa del principio de no confiscatoriedad al exceder el costo de las actividades realizadas por el OEFA y no fijarse en función al alegado beneficio diferencial obtenido por los contribuyentes.

<sup>12</sup> Para la preparación de este cuadro se han incluido todos los gastos en los que se ha incurrido con cargo a lo recaudado por concepto de Aporte Por Regulación de acuerdo con el Informe 155-2017-OEFA/OPP. No se ha analizado si, en efecto, todas las labores que se mencionan están directamente vinculadas con las actividades de supervisión y fiscalización del OEFA. Por tanto, si hubiera algunas que no están directamente vinculadas con las de supervisión y fiscalización en materia ambiental, el monto no destinado a la actividad estatal que da origen al tributo podría ser mayor.



Por otro lado, desde una perspectiva cualitativa, si bien es debatible que esta deba ser reconocida, se vulneraría el principio de no confiscatoriedad si lo recaudado por la contribución no se destina a la realización de las actividades estatales que sustentan su creación.

En el caso concreto, debemos tener en cuenta que, a pesar de que la Norma II del Código Tributario impone el límite comentado al rendimiento de las contribuciones, la Cuadragésima Disposición Transitoria Final establece lo siguiente:

Para tal efecto, mediante decreto supremo refrendado por el Presidente del Consejo de Ministros, el Ministro del Ambiente y el Ministro de Energía y Minas, se determina el porcentaje que corresponde al Organismo de Evaluación y Fiscalización Ambiental (OEFA) del aporte por regulación al que se refiere el párrafo precedente, constituyendo dichos recursos ingresos propios de esta entidad, los cuales serán incorporados al presupuesto institucional del OEFA conforme al artículo 42 de la Ley 28411, Ley General del Sistema Nacional de Presupuesto, en la fuente de financiamiento Recursos Directamente Recaudados (Decreto Supremo 133-2013, 2013).

Además, en la Exposición de Motivos del Decreto Supremo 130-2013-PCM, se señala lo siguiente:

De conformidad con lo señalado en la Ley 29951, mediante decreto supremo refrendado por la Presidencia del Consejo de Ministros y por los Ministerios del Ambiente y de Energía y Minas se determina el porcentaje que corresponde al OEFA del Aporte por Regulación a que se refiere el párrafo precedente, constituyendo dichos recursos ingresos propios de esta entidad, los cuales serán incorporados al presupuesto institucional del OEFA conforme a lo dispuesto por el artículo 42 de la Ley 28411 –Ley General del Sistema Nacional de Presupuesto– en la fuente de financiamiento de Recursos Directamente Recaudados (2013).

Asimismo, la Quinta Disposición Complementaria Final de la Ley de Equilibrio Financiero de Presupuesto del Sector Público para el año 2015, Ley 30282, también señala expresamente que el Aporte por Regulación estará destinado a financiar todas las actividades por el OEFA. En estricto, la disposición citada establece lo siguiente:

Autorizase, de manera excepcional, al Organismo de Evaluación y Fiscalización Ambiental (OEFA), la utilización de recursos provenientes del aporte a que se refiere la cuadragésima oc-

tava disposición complementaria final de la ley 29951, Ley del Presupuesto del Sector Público para el Año Fiscal 2013, y la tercera disposición complementaria final de la Ley 30011, Ley que modifica la Ley 29325, Ley del Sistema Nacional de Evaluación y Fiscalización Ambiental, para financiar actividades de sostenimiento institucional durante el Año Fiscal 2015.

Asimismo, Autorizase al OEFA, durante el Año Fiscal 2015, a efectuar transferencias financieras a favor del Ministerio del Ambiente y sus Organismos adscritos, con cargo a la fuente de financiamiento de recursos directamente recaudados, mediante resolución del titular del pliego, para continuidad de la gestión ambiental y de la conservación del ambiente, propician el uso sostenible de los recursos naturales, la diversidad biológica, las áreas naturales protegidas, el desarrollo sostenible de la Amazonía, y otras acciones de carácter ambiental propias del Ministerio del Ambiente y sus organismos adscritos (2014).

Lo expuesto atenta contra la faceta cualitativa del principio de no confiscatoriedad, pues no es conceptualmente admisible que lo recaudado por una contribución se encuentre destinado a financiar todos los gastos de una entidad específica dado que los recursos generados por el tributo no deben tener un destino ajeno al de financiar la actividad desarrollada por la entidad estatal que genera un beneficio diferencial en el contribuyente.

Además, el hecho de que el OEFA pueda efectuar transferencias de lo recaudado por el Aporte por Regulación a favor del Ministerio del Ambiente y sus organismos adscritos, también vulnera la vertiente cualitativa del principio de no confiscatoriedad porque, nuevamente, los fondos no se utilizarán para llevar a cabo la supervisión y fiscalización en materia ambiental que sustentan la creación de dicho tributo. Si bien la continuidad de la gestión ambiental, la conservación del ambiente, y las actividades que propician el uso sostenible de los recursos naturales, la diversidad biológica, las áreas naturales protegidas, el desarrollo sostenible de la Amazonía, y otras acciones de carácter ambiental propias del Ministerio del Ambiente y sus organismos adscritos, buscan proteger el medio ambiente; no generan el supuesto beneficio diferencial en las empresas mineras. Ni siquiera son actividades necesarias para la realización de la fiscalización y supervisión en materia ambiental. Por lo tanto, destinar lo recaudado por el Aporte por Regulación a financiarlas resulta confiscatorio.

Asimismo, es importante notar que el informe del OEFA al que nos hemos referido cuando ana-

lizamos si el Aporte por Regulación vulneraba la faceta cuantitativa del principio de no confiscatoriedad al exceder el costo de las actividades realizadas por el Estado, no diferencia entre los costos de la supervisión y fiscalización incurridos para el sector minero, el sector de hidrocarburos y el sector eléctrico. Todos los ingresos del Aporte por Regulación se suman para financiar los costos que corresponden a las actividades de fiscalización y supervisión de los sectores mencionados. Consideramos que ello atenta contra el principio de no confiscatoriedad desde una perspectiva cualitativa, dado que no distingue claramente entre las actividades que supuestamente generan un beneficio diferencial en el contribuyente y aquellas que no lo hacen. La ley exige que lo recaudado por el tributo se destine exclusivamente a financiar las actividades contempladas en el supuesto de la obligación, lo que no ocurre en este caso dado que las empresas mineras podrían estar financiando las actividades de supervisión y fiscalización del sector eléctrico, por ejemplo.

## V. TRES REFLEXIONES SOBRE LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

El objetivo de este artículo no es analizar a profundidad la posición del Tribunal Constitucional sobre la vulneración del principio de no confiscatoriedad del Aporte por Regulación. Sin embargo, expondremos algunos comentarios generales para reflexionar sobre ellos.

- a) El Tribunal Constitucional, en la sentencia recaída en el Expediente 5410-2015-PA/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 aporte por regulación, pues a través de dichas acciones se optimiza, a su vez, el funcionamiento del mercado (2019).

Que el Tribunal Constitucional considere que las actividades de supervisión y fiscalización que realiza el OEFA generan un beneficio diferencial en las empresas mineras no puede ser una carta libre para que el Estado busque financiar todos los gastos del OEFA con la contribución que exige a los contribuyentes. Las actividades que, de acuerdo con los considerandos del Decreto Supremo 130-2013-PCM, dan legitimidad a la creación del Apor-

te por Regulación no son aquellas que están destinadas a la protección del medio ambiente, sino las de supervisión y fiscalización en materia ambiental que optimizarían el funcionamiento del mercado y; por lo tanto, generarían un beneficio en las demás empresas del sector.

Como hemos señalado anteriormente, “[...] un aporte por regulación no debería 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” (Bullard Gonzales & Zumaeta Castro, 2015, p. 253). En este caso particular, lo mencionado resulta aún más grave por cuanto la Ley 30282 establece que el OEFA puede efectuar transferencias de los ingresos recaudados del Aporte por Regulación a favor del Ministerio del Ambiente y sus organismos adscritos.

- b) El Tribunal Constitucional también establece que:

[E]l costo de la actividad que se busca financiar sería mayor si se toma en cuenta las consecuencias del impacto medio ambiental que podría producirse debido al incumplimiento de las normas que regulan la materia ambiental, tanto más si la lógica en que se inspira dicho tributo se asienta sobre la base del principio precautorio y el principio de prevención (sentencia recaída en el Expediente 5410-2015-PA/TC, 2019).

El propósito de este artículo no es analizar la finalidad extrafiscal que pueden tener ciertos tributos sino, destacar que, de conformidad con la Norma II del Título Preliminar del Código Tributario, lo recaudado por una contribución no puede exceder el costo de la actividad realizada por el Estado. En este caso, la actividad estatal comprende las actividades de fiscalización y supervisión en materia ambiental, y no los gastos que se requieren para solucionar los problemas de contaminación que ciertos contribuyentes puedan causar. Esta última, es una actividad del Estado que no genera un beneficio diferencial en las empresas mineras.

- c) Finalmente, el Tribunal Constitucional resalta 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, con lo cual objetivamente pagan más quienes más facturan y quienes más facturan es porque más minerales extraen para su pro-

ducción, esto es, la magnitud de los impactos generados por el desarrollo de las actividades económicas está directamente relacionada con el volumen (cantidad) de la producción y/o extracción de algún tipo de bien (sentencia recaída en el Expediente 5410-2015-PA/TC, 2019).

El Tribunal Constitucional no analiza cómo la facturación mensual de las empresas está directamente vinculada al costo de los servicios de fiscalización y supervisión ambiental, y al supuesto beneficio diferencial obtenido por los contribuyentes. Asimismo, el hecho de que una empresa minera facture más no implica que requiera una mayor fiscalización, como parece señalarlo dicho colegiado. Muy por el contrario, las grandes empresas mineras invierten millones para garantizar que sus procesos no impacten de manera desproporcionada en el medio ambiente. En cambio, hay pequeñas empresas, que facturan menos, y que invierten montos inferiores en garantizar que sus procesos no contaminen el medio ambiente.

Además, la contaminación que puede o no realizar una empresa minera no está vinculada al supuesto beneficio diferencial que generarían las actividades de fiscalización y supervisión ambiental. La protección del ambiente es también una obligación del Estado que debe sufragarse con el cobro de los impuestos que todos los ciudadanos pagan. 🏛️

## REFERENCIAS

- Ataliba, G. (1987). *La Hipótesis de Incidencia Tributaria*. Instituto Peruano de Derecho Tributario.
- Bullard González, A., & Zumaeta Castro, F. (2015). Contrabando tributario: El aporte de regulación de cómo hacer pasar un impuesto como si fuera una contribución. *Themis-Revista de Derecho*, (67), 239-254.
- Danós Ordoñez, J. (1994). El régimen tributario en la Constitución. Estudio preliminar. *Themis-Revista de Derecho*, (29), 131-145.
- (2006). El principio constitucional de no confiscatoriedad de los tributos en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional peruano. En *Temas de derecho tributario y de derecho público*. Libro homenaje a Armando Zolezzi Möller (pp. 135-167). Palestra Editores.
- Ferreiro Lapatza, J. (1991). Tasas y Precios. Los Precios Públicos. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, (21), pp. 89-102.
- García Novoa, C. (2009). *El concepto de tributo*. Tax Editor.

- Giuliani Fonrouge, C. (2001). *Derecho Financiero*. Depalma.
- Hernández Berenguel, L. (1993). El Poder Tributario y la nueva Constitución. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario* (24), 17-29.
- (2011). El tributo: definición y clasificación. En *Del Derecho la Hacienda Pública al Derecho Tributario: Estudios en honor a Andrea Amatucci*, (Vol. 2, pp. 153-180). Editorial Temis.
- Jarach, D. (1996). *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Abeledo Perrot.
- Landa Arroyo, C. (2006). Los principios tributarios en la Constitución de 1993: Una perspectiva constitucional. En *Temas de derecho tributario y de derecho público*. Libro homenaje a Armando Zolezzi Möller (pp. 37-50). Palestra Editores.
- Medrano Cornejo, H. (1991). En torno al concepto y la clasificación de los tributos en el Perú. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, (18), 45-65.
- Ríos Granados, G. (2007). *Tributación Ambiental: La Contribución por Gasto*. Instituto de Investigaciones Jurídicas - Universidad Nacional Autónoma de México.
- Sotelo Castañeda, E. (2007). Notas para una aproximación a la aplicación del principio de no confiscatoriedad en materia tributaria. *Ius Et Veritas*, (35), 182-216.
- (2008). Referéndum sobre la contribución al FONAVI y la Sentencia del Exp. 01708-2007-PA/TC: Algunas reflexiones en materia tributaria. *Jus Constitucional*, (1), 295-328.
- LEGISLACIÓN, JURISPRUDENCIA Y OTROS DOCUMENTOS LEGALES**
- Decreto Supremo 130-2013-PCM. Decreto Supremo que establece disposiciones referidas al Aporte por Regulación del Organismo de Evaluación y Fiscalización Ambiental—OEFA a cargo de las empresas del Sector Minería. Diario Oficial *El Peruano*, 18 de diciembre de 2013 (Perú).
- Código Tributario [Cod. Trib.], Diario Oficial *El Peruano*, 21 de junio de 2013 (Perú).
- Ley 27332. Ley Marco de los Organismos Reguladores de la Inversión Privada en los Servicios Públicos. Diario Oficial *El Peruano*, 13 de julio de 2000 (Perú).

Ley 28411, Ley General del Sistema Nacional de Presupuesto. Diario Oficial *El Peruano*, 8 de diciembre de 2004 (Perú).

Ley 29325. Ley del Sistema Nacional de Evaluación y Fiscalización Ambiental. Diario Oficial *El Peruano*, 1 de marzo de 2009 (Perú).

Ley 29901. Ley que precisa competencias del Organismo Supervisor de la Inversión en Energía y Minería (Osinergmin). Diario Oficial *El Peruano*, 21 de junio de 2012 (Perú).

Ley 29951. Ley de Presupuesto del Sector Público para el Año Fiscal 2013. Diario Oficial *El Peruano*, 30 de noviembre de 2012 (Perú).

Ley 30011. Ley que modifica la Ley 29325 - Ley del Sistema Nacional de Evaluación y Fiscalización Ambiental. Diario Oficial *El Peruano*, 8 de abril de 2013 (Perú).

Ley 30282. Ley de Equilibrio Financiero del Presupuesto del Sector Público para el Año Fiscal 2015. Diario Oficial *El Peruano*, 2 de diciembre de 2014 (Perú).

Organismo de Evaluación y Fiscalización Ambiental, 2017, Informe 155-2017-OEFA/OPP (Perú).

Tribunal Constitucional (T.C.), 11 de mayo de 2001, sentencia recaída en el Expediente 001-1999-AI/TC (Perú).

Tribunal Constitucional (T.C.), 11 de noviembre de 2004, sentencia recaída en el Expediente 0041-2004-AI/TC (Perú).

Tribunal Constitucional (T.C.), 16 de mayo de 2004, sentencia recaída en el Expediente 0054-2015-AI/TC (Perú).

Tribunal Constitucional (T.C.), 16 de mayo de 2005, sentencia recaída en el Expediente 0053-2004-AI/TC (Perú).

Tribunal Constitucional (T.C.), 19 de diciembre de 2003, sentencia recaída en el Expediente 2727-2002-AA/TC (Perú).

Tribunal Constitucional (T.C.), 27 de septiembre de 2004, sentencia recaída en el Expediente 001-2004-AI/TC (Perú).

Tribunal Fiscal (T.F.) (alta corte para asuntos fiscales), 8 de marzo de 2016, Resolución 02862-Q-2016 (Perú).

Tribunal Fiscal (T.F.) (alta corte para asuntos fiscales), 15 de enero de 2009, Resolución 00416-1-2009 (Perú).