

# En torno a la definición de tributo: un vistazo a sus elementos esenciales

## **Eduardo Sotelo Castañeda**

Abogado. Profesor de derecho tributario en la Pontificia Universidad Católica del Perú.

## **Luis Vargas León**

Alumno del octavo ciclo en la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Miembro de la Asociación Civil *Ius et Veritas*.

La Resolución del Tribunal Fiscal No.980-4-97 de fecha 22 de octubre de 1997 que analizaremos en este breve comentario, y a la que en adelante denominaremos simplemente “la RTF”, versa sobre un tema de vital importancia en materia tributaria, por cuanto esta instancia se pronuncia, una vez más, acerca de las características que debe reunir un determinado cobro a fin de definir si califica como tributo.

El tema tiene trascendental relevancia práctica. De calificar un cobro como tributo, cualquier interposición de un medio impugnatorio tendría que sujetarse a las reglas que contiene a este respecto el Código Tributario -lo que a su vez implicaría, por ejemplo, sometimiento a plazos, instancias, medios probatorios, eventualmente, a la regla *solvet et repetet* y sujetarse a todas las demás reglas de procedimiento que dispone este cuerpo legislativo-; la creación de dicho cobro debería observar los principios recogidos por la Constitución Política

del Perú en materia tributaria; el procedimiento para cuantificar el monto de la obligación de pago también debería seguir las reglas específicamente impuestas por el Código Tributario; entre muchas otras consecuencias<sup>(1)</sup>.

Entonces, a fin de determinar con exactitud el régimen legal que debe aplicarse a un cobro específico realizado por el Estado, es de medular importancia establecer, en primer término, si dicho recurso configura o no un tributo. En tal sentido, cada vez nos convencemos más que atenta contra la seguridad jurídica el hecho que nuestra legislación no contenga una definición de tributo, que evite que, ante casos en los que exista duda o discusión, se tenga que recurrir constantemente a definiciones doctrinales que si bien son hasta cierto punto homogéneas, muchas veces generan confusión en los agentes que cumplen y aplican normas jurídicas.

Por otra parte, la situación descrita en el párrafo

(1) Al respecto, diversos autores han destacado la importancia práctica de determinar si un cobro califica como tributo. Como una referencia, recomendamos la lectura en su parte pertinente de dos excelentes trabajos: MEDRANO CORNEJO, Humberto. *En torno al concepto y la clasificación de los tributos en el Perú*. En: *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*. No.18. pp.37-50; y MEDRANO CORNEJO, Humberto. *FONAVI y Universidades: equivocada clasificación del tributo y errónea declinación de competencia del Tribunal Fiscal*. En: *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*. No.31. pp.5-16.

precedente se torna hasta cierto punto inconsecuente, pues si bien nuestro legislador no define el concepto tributo, sí señala lo que entiende por las especies de tributo -impuesto, contribución y tasa- en la norma II del Título Preliminar del Código Tributario. Entonces, contra una razonable epistemología, la legislación ha optado por ocultarnos el género detrás de las especies, pues ha definido las segundas pero ha callado en el caso del primero. Esta metodología elegida por la regulación origina que los órganos resolutivos, al encontrarse ante la duda acerca de si un cobro reviste carácter tributario, en la mayoría de casos se zambullan directamente en el análisis que busca establecer si se encuentran frente a un impuesto, una contribución o una tasa; sin tomar en cuenta primero, lógica ni cronológicamente, si el cobro materia de análisis es un tributo, generando, entonces, pronunciamientos sumamente confusos y poco rigurosos que, a la larga, producen perjuicio a los contribuyentes, al sistema tributario y a la seguridad jurídica, sin contar el daño autoinfligido a la propia imagen -en este caso, la de la máxima instancia administrativa en materia tributaria-.

En la RTF que será materia de análisis encontramos plasmados varios de estos errores metodológicos, así como una serie de confusiones conceptuales que, a nuestro entender, pueden encontrar sus causas tanto en el hecho que hemos destacado en los párrafos precedentes -consistente en la ausencia de definición legal de lo que es un tributo y, por lo tanto, en la selección siempre riesgosa de definiciones doctrinales vagas, incompletas, mal sistematizadas o, simplemente, mal interpretadas-, como en la confusión acerca de elementos esenciales para la existencia de un instituto y aquellos que permiten su legitimación dentro del ordenamiento.

Por sus fines académicos, tanto en el análisis realizado en el presente trabajo como en la RTF y en el informe respectivo -cuyas partes pertinentes transcribimos a continuación-, nos referimos al

contribuyente involucrado en el expediente como **La Empresa**.

De otro lado, cabe advertir al lector que el interés de nuestra investigación es el análisis de los argumentos vertidos en la RTF para definir la naturaleza tributaria de un cobro. Esto implica que no tratemos, en caso hubiera sido un tributo, qué especie de tributo era el cobro sobre el que se resuelve en la RTF; tema que, como se podrá observar de los hechos que describiremos, ameritaría la realización de un trabajo bastante más amplio y extenso, que excedería el espacio que nos ha sido gentilmente asignado.

## **1 Antecedentes.**

### **1.1 El cobro denominado "derecho de visación" de facturas.**

En virtud del Acuerdo Multifibras que entró en vigencia el 1 de enero de 1974, el Perú suscribió convenios bilaterales con EEUU y con la Comunidad Económica Europea. Dichos convenios establecieron cuotas de exportación para determinados productos textiles.

Con el fin de registrar las exportaciones de productos textiles, así como salvaguardar el buen cumplimiento de lo acordado en los referidos documentos internacionales, el gobierno peruano estableció un sistema de visado de las facturas -positivamente llamado visación, como también lo denominaremos indistintamente-, en que se consignaba la venta de los productos textiles peruanos destinados a la exportación a los EEUU y a la Comunidad Económica Europea.

Así, mediante el artículo 5 del Decreto Supremo No.013-91-ICTI/IND se dispuso delegar a la Sociedad Nacional de Industrias -en adelante la SNI- el visado de las facturas de exportación a que se refiere el Convenio Bilateral Textil Perú-EEUU, visado que según se detalla en la norma citada, no irrogaría gasto alguno a los exportadores.

Cabe señalar que el visado era, entonces, un compromiso del gobierno asumido expresamente en el Convenio. En cuanto a la autorización de las exportaciones relacionadas con el Convenio Bilateral Textil Perú-Comunidad Económica Europea, se prevé que ésta corresponde al Ministerio de Industria, Comercio Interior, Turismo e Integración.

Con posterioridad, por Decreto Supremo No.019-92-ICTI, publicado el 3 de setiembre de 1992, se modificó el Decreto Supremo No.013-91-ICTI/IND, y se estableció el cobro de un “derecho” por concepto de “visación” de facturas de exportación de prendas de vestir a los EE.UU. - en adelante el “derecho de visación”-.

El artículo 3 del mismo decreto supremo dispuso que la SNI sería quien cobraría a los exportadores, por concepto de derecho de visación de las facturas de exportación a que se refiere el Convenio Bilateral Perú-Estados Unidos, la cantidad de US\$0.01 por prenda visada. Asimismo, establecía dicho artículo que las sumas obtenidas por este concepto pasarían a formar un fondo destinado a financiar el asesoramiento externo en las negociaciones bilaterales con los Estados Unidos de América en materia de exportaciones de productos textiles, previa coordinación con el Ministerio de Industria, Comercio Interior, Turismo e Integración.

El Decreto Supremo No.12-95-ITINCI, publicado el 8 de mayo de 1995, estableció que los recursos obtenidos en virtud de los Decretos Supremos Nos.013-91-ICTI/IND y 019-92-ICTI, podrían ser utilizados, asimismo, en la realización de actividades de investigación, promoción y capacitación, realizadas a favor del sector textil y de confecciones, así como para el apoyo al Ministerio de Industria, Turismo, Integración y Negociaciones Comerciales Internacionales en la contratación de asesorías externas especializadas que faciliten su función en defensa de los intereses comerciales.

El Decreto Supremo No.010-96-ITINCI, publicado el 2 de junio de 1996, redujo el cobro que efectuaba la SNI por concepto de visado de facturas de exportación a que se referían los Decretos Supremos Nos.013-91-ICTI/IND, 019-92-ICTI y 012-95-ITINCI, de US\$ 0.12 (doce centavos de dólar) a US\$ 0.03 (tres centavos de dólar) por docena de prendas visadas.

La Resolución Ministerial No.098-96-ITINCI/DM, publicada el 19 de junio de 1996, autorizó la utilización de parte de los fondos provenientes del visado de facturas de exportación en la contratación de investigaciones o estudios que contribuyan a sustentar la defensa del sector confecciones y calzado frente a importaciones con precios distorsionados por prácticas de dumping o subsidios.

## 1.2 Los hechos.

1) El 3 de octubre de 1995, La Empresa, que venía efectuando el pago por concepto de derecho de visación, solicitó al Comité de Prendas de Vestir de la SNI que suspenda dicho cobro sobre la base de que éste constituía un tributo y, como tal, había sido derogado por el Decreto Legislativo No.771, Ley Marco del Sistema Tributario Nacional, del 13 de diciembre de 1993. Asimismo, se solicitó la devolución de los montos pagados por este concepto desde el 1 de enero de 1994 en que entró en vigencia el decreto legislativo referido. El 26 de octubre de 1995, el mencionado Comité de Prendas de Vestir de la SNI denegó la solicitud al considerar que el derecho de visación constituía un precio público y no un tributo.

2) El 16 de noviembre de 1995, La Empresa reiteró el pedido mencionado en el punto precedente, ampliando a la vez la solicitud de devolución de los derechos pagados desde el 25 de diciembre de 1992, dado que desde esa fecha la SNI estuvo impedida de cobrar el tributo debido a que, en tanto que tributo, había sido derogado por una disposición legal aun anterior al Decreto

Legislativo No.771, el Decreto Ley No. 25988, Ley de Racionalización del Sistema Tributario Nacional.

3) Frente al silencio de la SNI, La Empresa presentó un recurso de apelación de puro derecho en el cual reiteró los argumentos vertidos en la solicitud referida en el párrafo precedente. Dicho recurso debía ser elevado al Tribunal Fiscal, como segunda y última instancia administrativa en materia de tributos.

4) El 9 de julio de 1996, el presidente de la SNI manifestó a La Empresa que dicha entidad no era competente para resolver sobre el recurso interpuesto, por lo que a su parecer la solicitud debía ser dirigida al MITINCI.

5) Ante esta situación, el 6 de agosto de 1996, La Empresa presentó un recurso de queja ante el Tribunal Fiscal contra la SNI, basado en que esta última entidad no había cumplido con elevar el recurso de apelación de puro derecho, que debería resolver el Tribunal Fiscal pronunciándose acerca de la solicitud planteada y, en definitiva, si correspondía o no que se continúe cobrando el derecho de visación.

6) Es así, que el Tribunal Fiscal, con ocasión del recurso de queja presentado por La Empresa y, precisamente, con el fin de determinar si era competente para resolver dicho recurso, se ve obligado a analizar si el derecho de visación constituía un tributo -al que además la recurrente consideraba un impuesto-. Sobre la base de los argumentos expuestos en su Resolución No.980-4-97 y en el Dictamen No.262 -que, en lo estrictamente pertinente, exponemos en el punto 2 siguiente-, el Tribunal Fiscal se pronunció en el sentido de que el cobro denominado derecho de visación constituía un precio público y no un tributo por lo que optó por inhibirse de pronunciarse sobre el fondo de la queja y, evidentemente, sobre la elevación del recurso de apelación de puro derecho que, según esta opinión, no era de su competencia.

## **2 Dictamen y resolución del Tribunal Fiscal.**

Como indicamos en la introducción del presente trabajo, el sentido y objetivo que nos impulsó a hacerlo nos limita al análisis exclusivo de los fundamentos expuestos por el Tribunal Fiscal para descalificar el derecho de visación como cobro tributario. En tal sentido, tanto de la RTF como del extenso dictamen de la vocal informante que se adjunta a ella, transcribiremos sólo las partes pertinentes a las materias referidas, omitiendo otras consideraciones que no están estrechamente vinculadas con ellas.

### **2.1 Dictamen.**

“Señor:

La Empresa (...) interpone recurso de queja contra la actuación y pronunciamiento de la Sociedad Nacional de Industrias en los seguidos contra el derecho de visación de exportación de prendas de vestir a los Estados Unidos de Norteamérica, creado por el Decreto Supremo No.019-92-ICTI.

(...) De acuerdo a los argumentos señalados por la recurrente y de los documentos que obran en autos, se desprende lo siguiente:

(...) En consideración a lo señalado, corresponde determinar en el caso de autos si el Tribunal Fiscal es competente o no para conocer el asunto que suscita el presente recurso queja, situación que implica determinar si el derecho de visación establecido por el Decreto Supremo No.019-92-ICTI y modificatorias, constituye un tributo (impuesto) como sostiene la recurrente.

Sobre el particular, debe precisarse que el tributo es definido genéricamente por la doctrina como una prestación pecuniaria obligatoria, que el Estado exige a los particulares en virtud a su poder de imperio (potestad inherente a su soberanía), obligación que tiene su fuente en la ley (principio de legalidad), dando lugar a relaciones

de derecho público que se entablan entre el Estado y los contribuyentes, cuyos ingresos están destinados a satisfacer las necesidades colectivas, observando su capacidad contributiva.

Respecto al principio de legalidad, el artículo 139 de la Constitución Política del Estado de 1979, preceptuaba que sólo por ley expresa se crean, modifican o suprimen tributos y se conceden exoneraciones y otros beneficios tributarios.

Asimismo, el inciso a de la norma IV del Título Preliminar del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo No.218-90-EF y modificado por el Decreto Legislativo No.769, normas vigentes a la fecha de la dación de los Decretos Supremos Nos.013-91-ICTI/IND y 019-92-ICTI, respectivamente, preceptúa también el principio de legalidad antes mencionado, agregando que sólo por ley se pueden establecer los diversos elementos que constituyen la hipótesis de incidencia.

En cuanto al impuesto, la norma II del Código Tributario aprobado por el decreto legislativo mencionado, señala que es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente.

En ese mismo sentido, los textos posteriores del Código Tributario han mantenido el mismo criterio, estableciendo que el impuesto es el tributo cuyo cumplimiento no genera una contraprestación directa a favor del contribuyente por parte del Estado.

Del concepto de impuesto establecido, se desprenden, entre otras, las siguientes características:

- 1) Sólo puede establecerse por ley.
- 2) Su cumplimiento es de carácter obligatorio, estando dotado el Estado para tal efecto de la capacidad de coerción en virtud de su potestad tributaria.
- 3) El hecho imponible no guarda relación alguna con la actividad del Estado respecto de los

sujetos obligados a su pago, característica que corresponde a su propósito de financiar servicios de interés general de carácter indivisible.

Elemento esencial del tributo, y en este caso del impuesto en particular, es la coacción, cuyo fundamento reposa en el *jus imperium* del Estado, exigencia que prescinde de la voluntad del obligado (unilateralidad) y que proviene del propio origen de la obligación, el cual no es otro que la ley.

(...) Es notorio que, en relación a lo indicado en los párrafos precedentes, el derecho de visación de las facturas de exportación de productos textiles a los Estados Unidos de América establecido por el Decreto Supremo No.019-92-ICTI no cumple con las características esenciales para constituir un impuesto.

No cabe duda que las normas que regulan el referido derecho no se ajustan a las disposiciones constitucionales que establecen que sólo por ley se crean tributos, en tanto que los mencionados decretos supremos no pertenecen a tal categoría, pues tampoco invocan el inciso 20 del artículo 211 de la Constitución Política de 1979.

Sobre la capacidad de coerción que contrae toda especie tributaria, el derecho señalado no confiere al ente encargado de su recaudación, en este caso la Sociedad Nacional de Industrias, la facultad de ejercer la cobranza coactiva respecto de las deudas generadas por este concepto, en tanto que al no constituir un impuesto no existe un administrador tributario dotado de las prerrogativas que dicha designación reviste.

En cuanto a la actividad que reporta el pago del mencionado derecho, de acuerdo a lo establecido en el Decreto Supremo No.019-92-ICTI, el mismo está referido a la visación de que han de ser objeto las facturas correspondientes a las exportaciones de productos textiles peruanos a los Estados Unidos de América. En ese sentido, debe concluirse que el pago del referido derecho genera un beneficio particular (propósito de la norma) y divisible para quien

solicita la visación en cuestión, no guardando relación con el objetivo que determina el establecimiento de todo impuesto, que es el de cubrir gastos de interés general cuyos beneficios son de orden colectivo.

No obstante, habiéndose concluido que el derecho de visación materia de análisis no constituye un impuesto, corresponde dilucidar en atención a las características del mencionado derecho, si el mismo corresponde a la categoría tributaria de tasa.

(...) Por lo expuesto, debe concluirse que el derecho exigido como contraprestación por el servicio de visación de las facturas de exportación de productos textiles peruanos a los Estados Unidos de América, no tienen (sic) naturaleza tributaria, por lo que de acuerdo a lo establecido en el artículo 101 del Código Tributario, el Tribunal Fiscal carece de competencia para pronunciarse en el caso de autos, debiendo inhibirse de conocer el asunto que suscita el recurso de queja.

(...) En consideración a los fundamentos que amparan el presente dictamen, soy de la opinión que el Tribunal acuerde inhibirse de conocer el recurso de queja interpuesto.

Salvo mejor parecer”.

## 2.2 Resolución del Tribunal Fiscal

### No.980-4-97.

“Vista la queja interpuesta por La Empresa (...) contra la actuación y pronunciamiento de la Sociedad Nacional de Industrias en los seguidos contra el derecho de visación de exportación de prendas de vestir a los Estados Unidos de Norteamérica, creado por el Decreto Supremo No.019-92-ICTI.

Que, según lo dispuesto en la Constitución Política de 1979, así como el Código Tributario aprobado por Decreto Supremo No.218-90-EF y modificado por el Decreto Legislativo No.769, normas vigentes a la dación de los Decretos Supremos Nos.013-91-ICTI/IND y 019-92-ICTI,

los impuestos tienen las siguientes características:

1) sólo pueden ser establecidos por ley, 2) su cumplimiento es de carácter obligatorio, estando dotado el Estado para tal efecto de la capacidad de coerción en virtud de su potestad tributaria, 3) el hecho imponible no guarda relación alguna con la actividad del Estado respecto de los sujetos obligados a su pago, característica que corresponde a su propósito de financiar servicios de interés general de carácter indivisible.

Que las normas que regulan el referido derecho de visación no se ajustan a las disposiciones constitucionales que establecen que sólo por ley se crean tributos, en tanto que los mencionados decretos supremos no pertenecen a tal categoría, pues tampoco invocan el inciso 20 del artículo 211 de la Constitución Política de 1979.

Que sobre la capacidad de coerción que contrae toda especie tributaria, el derecho señalado no confiere al ente encargado de su recaudación, en este caso la Sociedad Nacional de Industrias, la facultad de ejercer la cobranza coactiva respecto de las deudas generadas por este concepto, en tanto que al no constituir un impuesto no existe un administrador tributario dotado de las prerrogativas que dicha designación reviste.

Que en cuanto a la actividad que reporta el pago del mencionado derecho, de acuerdo a lo establecido en el Decreto Supremo No.019-92-ICTI, el mismo está referido a la visación que han de ser objeto las facturas correspondientes a las exportaciones de productos textiles peruanos a los Estados Unidos de América, por lo que debe concluirse que este pago genera un beneficio particular (propósito de la norma) y divisible para quien solicita la visación en cuestión, no guardando relación con el objetivo que determina el establecimiento de todo impuesto, que es el de cubrir gastos de interés general cuyos beneficios son de orden colectivo.

Que al no cumplir el derecho de visación con las tres características analizadas, debe

concluirse que no constituye un impuesto, no obstante, corresponde dilucidar en atención a las características del mencionado derecho, si el mismo corresponde a la categoría tributaria de tasa.

(...) Que la ausencia de las mencionadas características, que si bien en algunos casos no resulta esencial se presenten todas en conjunto para determinar el concepto de tasa, permiten establecer que el derecho de visación materia de la presente queja no constituye esta especie tributaria.

Que por lo expuesto, debe concluirse que el derecho exigido como contraprestación por el servicio de visación de las facturas de exportación de productos textiles peruanos a los Estados Unidos de América, no tiene naturaleza tributaria, por lo que de acuerdo a lo establecido en el artículo 101 del Código Tributario, el Tribunal Fiscal carece de competencia para pronunciarse en el caso de autos, debiendo inhibirse de conocer el asunto que suscita el recurso de queja.

De acuerdo con el dictamen (...) cuyos fundamentos se reproduce(...).

Resuelve:

**Inhibirse** de conocer el recurso de queja interpuesto, por no tratarse de materia tributaria.

Regístrese, comuníquese y remítase a la Sociedad Nacional de Industrias-SNI, para sus efectos”.

### 3 Apuntes metodológicos.

Una de las críticas que recae a menudo sobre las sentencias judiciales se refiere a su poca coherencia e ininteligibilidad. Este defecto, a diferencia de lo que ocurre en el Poder Judicial en muchos casos, no suele manifestarse de manera grotesca en las resoluciones de tribunales administrativos altamente especializados, como es el caso del Tribunal Fiscal. No obstante lo dicho, la RTF materia de análisis rompe la regla aludida ya que el Tribunal Fiscal emite un pronunciamiento sumamente confuso, en el que, entre otros defectos,

ni siquiera se resuelve directamente el punto fundamental que se debía tratar -si el derecho de visación era un tributo-. En apretada síntesis, nuestras críticas a la metodología seguida por el Tribunal Fiscal para resolver el presente caso son las siguientes:

1) En el dictamen adjunto a la RTF se señala acertadamente que, dado que el Tribunal Fiscal es competente para conocer de procedimientos que versen sobre materia tributaria, le corresponde determinar, en primer término, si el derecho de visación es un tributo.

Así, a continuación el dictamen da una definición de tributo y cuando todo hace suponer que se entrará a analizar los elementos de dicha definición, comparándolos con los caracteres que reúne el derecho de visación a fin de determinar si éste es o no un tributo, la vocal informante pasa a tratar únicamente el principio de legalidad y, a renglón seguido, las características del impuesto - que como se sabe es una especie del género tributo- y a determinar si el derecho de visación es un impuesto.

Asimismo, y de manera inexplicable, al definir el tributo da siete características que, por lo que se entiende, le darían a un determinado cobro carácter tributario y, sin embargo, al conceptuar el impuesto sólo recoge dos de ellas -el principio de legalidad y la coerción-, a lo que añade la desvinculación de la actividad estatal que obliga al pago.

Como podemos apreciar, no sólo se omitió por completo el análisis de cinco de las características esenciales del tributo que la misma vocal informante había señalado, sino que, además -y esto es lo más grave-, se dejó de lado la definición acerca de si el derecho de visación constituía o no un tributo, entrando directamente a analizar si era un impuesto.

2) En segundo término, cabe indicar que dado el grave defecto ya apuntado que existe en nuestra legislación, en la que se omite una definición de lo que se entiende por tributo, es absolutamente

necesario que quien adopte una de ellas entre la multitud que hay en doctrina o sistematizando dicha multiplicidad, explique por lo menos los motivos por los cuales toma una y desecha otra.

Esto porque, al señalar que una característica es elemento esencial del tributo, se corre el riesgo de que mal interpretado, dicho elemento autorice la exclusión de muchos cobros que podrían encuadrar en la categoría tributaria.

En este sentido, resulta poco serio que se afirme ligeramente -como se hace en el dictamen- que un tributo es un cobro con determinadas características y no se explicita la definición ni se señale por qué se le adopta, cosa que podría ocurrir únicamente si existiese total consenso en doctrina sobre el tema, que no lo hay por cierto.

A su vez, cabe reiterar que este desliz tiene cierta explicación en el hecho de que el concepto tributo no está definido en nuestra legislación. De haber ocurrido lo contrario, el legislador ya habría optado por unos elementos y dejado de lado otros -tarea delicada que, como indicamos, en este caso corresponde a quien dé una definición de tributo-, lo que evitaría al juzgador la tarea de justificar su elección, como proponemos.

3) Otro grave error metodológico del dictamen -que por cierto se origina además en los defectos apuntados en los dos puntos precedentes- lo encontramos cuando, una vez que se ha definido que el derecho de visación no es un impuesto -como vimos, sin haber determinado previamente si era un tributo-, se procede a analizar si constituye una tasa “en atención a las características del mencionado derecho” como se señala textualmente.

En otra situación esto no tendría nada de anormal, pero en este caso dicho análisis era absolutamente innecesario. Así, tanto la norma II del Título Preliminar de nuestro Código Tributario como la gran mayoría de la doctrina señalan que las especies del género tributo son el impuesto, la

contribución y la tasa. Luego, tal como figura en el dictamen y en la RTE, al momento de definir si el derecho de visación constituía o no un impuesto, el Tribunal Fiscal concluye en que esto no es así amparándose, entre otras razones, en que no fue creado por la norma que correspondía -es decir, se creó sin respetar el principio de legalidad en palabras del Tribunal- y, además, en que no había capacidad de coerción, características que el dictamen considera esenciales para detectar la existencia de un tributo.



En tal sentido, resulta inexplicable que luego que el Tribunal Fiscal descalifica el derecho de visación como un impuesto utilizando argumentos que, en definitiva, sirven para descalificarlo previamente como tributo, se avoque a determinar si es una tasa cuando ya tiene los elementos para concluir, aunque no lo haga expresamente, que no es un tributo -y, por ende, era imposible que califique como tasa-(2).

El resultado de esta serie de errores se refleja

(2) La única razón que encontramos para que esto suceda era que la vocal informante asumió que, como indica el artículo 74 de la Constitución Política de 1993, la tasa podría haber sido creada por decreto supremo, por lo que, a pesar de que el derecho de visación no fue creado por norma de rango de ley, se respetó el principio de legalidad, en el sentido de que fue creado por la norma “correcta”. Pero aun en tal supuesto, faltaría la coerción -elemento esencial del tributo que la vocal informante no encuentra en el cobro- y, además, en la Constitución Política de 1979 -que es la única que la vocal analiza junto a las normas vigentes al momento de creación del tributo, dejando de lado toda la normativa posterior de manera sumamente discutible- no existía estrictamente esta posibilidad de crear las tasas por decreto supremo.

grotescamente en el dictamen, pues la vocal informante explica innecesariamente en cinco largas páginas porqué el derecho de visación no es una tasa de acuerdo con las características de éstas y comparándolas con los precios públicos -para lo que cita a la plana mayor en doctrina tributaria-, cuando ya -de manera cuestionable- había descalificado al cobro del ámbito tributario porque no se respetaba el principio de legalidad ni existía coerción.

4) Finalmente, la RTF fundamenta su fallo en el dictamen analizado, incurriendo por ende en la misma serie de incoherencias anotadas respecto de éste, y tornando aun menos inteligible la resolución del caso.

Así, en el primer párrafo el Tribunal Fiscal indica textualmente que se avocará a determinar si el derecho de visación constituye un “tributo (impuesto)” -casi como si se trataran de lo mismo- y a continuación pasa a revisar si el referido cobro constituye un impuesto, obviando previamente detenerse en el análisis acerca de su naturaleza de tributo. Por otro lado, se omite toda definición de lo que es un tributo.

Luego, a renglón seguido la RTF procede a analizar -de manera incoherente e innecesaria como señalamos- si el referido derecho de visación tiene la naturaleza de una tasa cuando ya había concluido que no era un impuesto por haber sido creado por decreto supremo y no existir coerción, circunstancias que lo descalificarían -en su muy discutible opinión- como tributo y, por lo tanto, también como tasa.

#### **4 Argumentos utilizados por el Tribunal Fiscal.**

En este acápite nos detendremos en los argumentos centrales que esgrime el Tribunal Fiscal para concluir en que el derecho de visación no es un tributo. Las consideraciones que serán materia de análisis son: la definición de tributo planteada

por la administración, el principio de legalidad y la coerción en materia tributaria.

Cabe indicar que, como hemos señalado, en rigor, en la RTF se utilizan estos fundamentos para descalificar al derecho de visación como un impuesto, pero se entiende que lo que ha hecho implícitamente el Tribunal Fiscal -por la definición de tributo que inicialmente dio- es utilizarlas para afirmar que éste no constituía un tributo.

#### **4.1 La definición de tributo que adopta el Tribunal Fiscal.**

El Derecho, al aplicar sus instituciones y conceptos en el análisis de problemas concretos, no puede carecer de un método que lo haga operativo y eficaz. En tal sentido, al operador del Derecho le corresponde la muy delicada tarea de escoger previamente todos los elementos útiles para resolver un caso, para luego aplicarlos armónica y metódicamente, discerniendo entre el grado y las características de cada uno de ellos, con el fin de obtener una conclusión acorde con la lógica del sistema jurídico. Basta que un elemento sea mal interpretado, mal sistematizado o, simplemente, aplicado fuera de lugar, para que el análisis devenga en erróneo y equivocado.

Pues bien, aplicando lo expuesto al derecho tributario y, específicamente, a la determinación de la naturaleza tributaria de un cobro, las reglas metodológicas a tomar en cuenta no difieren en nada de las elementales pautas lógicas que sirven para determinar la esencia y naturaleza de las cosas. Así, si se quiere saber si una cosa A pertenece a un conjunto de cosas X, debemos conocer en primer lugar cuáles son las características específicas que determinan que una cosa sea parte de X.

Lamentablemente, en la RTF no se consideró, a la vista de los resultados, la disquisición básica que planteamos en el párrafo precedente. En efecto, aplicando este razonamiento lógico al caso concreto, si queríamos saber si el derecho de visación -“cosa A”- era un tributo -“conjunto de

cosas X”-, era necesario conocer, en primer término, cuáles son los elementos que determinan unívoca e inequívocamente la pertenencia a la categoría tributo. Normalmente será la propia legislación quien nos diga cuáles son estos elementos, pero, si como ocurre en el caso de nuestra normativa ésta no nos lo dice, corresponderá recurrir a otras fuentes del Derecho para encontrar la respuesta. La vocal informante recurrió a la doctrina y nos propuso una definición que originó todos los errores posteriores.

Así, en el dictamen se señala –ver Supra 2.1, cuarto párrafo-, de acuerdo con la manera textual en que están citadas, que el tributo es una prestación que reúne las siguientes características:

- 1) Es pecuniaria;
- 2) Es obligatoria;
- 3) Es exigida a los particulares por el Estado en virtud a su poder de imperio (potestad inherente a su soberanía);
- 4) Tiene su fuente en la ley (principio de legalidad);
- 5) Da lugar a relaciones de derecho público que se entablan entre el Estado y los contribuyentes;
- 6) Genera ingresos que están destinados a satisfacer necesidades colectivas; y
- 7) Se cobra en observancia de la capacidad contributiva del contribuyente.

Para analizar detenidamente esta definición del Tribunal Fiscal, previamente debemos indagar sobre lo que es un tributo para la doctrina. En tal sentido, si bien éste no es precisamente uno de los temas que más polémica genera en materia tributaria, también es cierto que no hay consenso en torno a la enunciación expresa de sus notas distintivas y esenciales.

Así, Héctor Villegas señala que los tributos son “las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de

una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines<sup>(3)</sup>”.

Por su parte, Sergio de la Garza opina que los tributos son prestaciones en dinero o en especie de carácter público, que constituyen obligaciones *ex lege* -concepto que este autor asimila en cierta medida a la observancia del principio de legalidad- y tienen por objeto o finalidad proporcionar recursos al Estado para que éste realice sus funciones; asimismo, considera que estos tributos constituyen una relación personal, de derecho, obligatoria y que, entre otras características, deben de ser justos<sup>(4)</sup>.

Rodolfo Spisso, citando a Giuliani Fonrouge, define el tributo señalando que “es una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio, que da lugar a relaciones de derecho público<sup>(5)</sup>”.

Por otro lado, Ramón Valdés Costa, citando lo dispuesto por el Modelo de Código Tributario para América Latina en su artículo 13, indica que el tributo es “la prestación pecuniaria que el Estado exige, en ejercicio de su poder de imperio, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines<sup>(6)</sup>”.

El maestro Geraldo Ataliba, señala que, jurídicamente, se define el tributo como “obligación jurídica pecuniaria, *ex lege*, que no constituye sanción de acto ilícito, cuyo sujeto activo es, en principio una persona pública, y cuyo sujeto pasivo es alguien puesto en esa situación por la voluntad de la ley<sup>(7)</sup>”.

Por otra parte, en doctrina nacional, cabe citar a Raúl Barrios Orbegoso que define el tributo “como el vínculo jurídico, cuya fuente mediata es la ley, que nace con motivo de ocurrir o de no ocurrir hechos o situaciones que en la misma ley se designan y que originan en determinadas personas la obligación de realizar en favor del

(3) VILLEGAS, Héctor. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. 4a.ed. Buenos Aires: Depalma, 1990. p.67.

(4) DE LA GARZA, Sergio F. *Derecho Financiero Mexicano*. 9a.ed. México: Porrúa, 1979. pp.309 y ss.

(5) SPISSO, Rodolfo R. *Derecho Constitucional Tributario*. Buenos Aires: Depalma, 1993. p.40.

(6) VALDÉS COSTA, Ramón. *Instituciones de Derecho Tributario*. Buenos Aires: Depalma, 1992. p.3.

(7) ATALIBA, Geraldo. *Hipótesis de Incidencia Tributaria*. Lima: Instituto Peruano de Derecho Tributario, 1987. p.37.

Estado una prestación pecuniaria para la satisfacción de las necesidades colectivas, y que puede ser exigida por el Estado en forma coactiva<sup>(8)</sup>; y, a Humberto Medrano Cornejo, que señala como notas características del tributo el hecho que sea una prestación, generalmente en dinero, establecida por la ley, que no constituye sanción y que deben efectuar las personas privadas a favor de los entes públicos, gobierno central, administraciones locales y entidades autárquicas<sup>(9)</sup>.

Con estas definiciones u otras similares, imaginamos que la vocal informante dio el siguiente paso: sistematizó toda la información recogida y, a continuación, procedió a integrarla en un solo concepto, proponiéndonos la definición que expusimos líneas atrás. Entonces, en proceder análogo, haremos lo mismo.

Así, según las definiciones expuestas, podríamos decir que un cobro será tributo cuando sea una prestación comúnmente en dinero, justa, exigida por el Estado en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley -si se quiere, respetando el principio de legalidad-, para cubrir los gastos que le demanda al Estado el cumplimiento de sus fines y funciones, que origina una relación jurídica personal, de derecho público y obligatoria, cuyo sujeto pasivo es alguien puesto en esa situación por la voluntad de la ley y que puede ser exigida en forma coactiva.

Viendo las definiciones planteadas cabe preguntarse cuál podría ser el error. A primera vista, ninguno. De hecho, creemos que nadie podría atreverse a descartar de plano alguno de los elementos que hemos propuesto tanto nosotros como la vocal informante sistematizando algunos conceptos doctrinales de tributo. Pero si somos un poco más cuidadosos veremos que esto no es tan cierto.

En efecto, el “error” que existe en las definiciones citadas es que mezclan

indiscriminadamente los elementos esenciales, *sine qua non* del tributo -que determinan que un cobro califique como tal-, con otros que más bien deben darse para que un tributo tenga validez en el ordenamiento -sin dejar de ser tributo- o, simplemente, deben existir como consecuencia de estar frente a un cobro tributario. Así, ni las definiciones doctrinales expuestas, ni la que recoge el Tribunal Fiscal ni nuestra definición son incorrectas, sino que son inútiles para aplicarlas metódicamente a un caso concreto a fin de determinar si un cobro es un tributo.

Lo mencionado en los párrafos precedentes es elemental para llegar a conclusiones racionales en cualquier análisis de hechos y circunstancias de todo orden. Así, si queremos, por ejemplo, definir lo que es un automóvil, podríamos decir que: i) es un vehículo; ii) que avanza impulsado por un motor; iii) que tiene generalmente cuatro ruedas; iv) que su capacidad no excede a las nueve plazas; v) que se destina para transportar una o varias personas; y vi) que debe manejarse respetando las reglas de tránsito establecidas. Nadie podría decirnos que nuestra definición es incorrecta, pero cabe preguntarse si es válida para definir indubitadamente en la práctica cuando una cosa es un automóvil.

Veamos casos concretos. Si compramos un vehículo unipersonal, con dos ruedas y que avanza a pedales, y nos preguntan si hemos adquirido un automóvil, de acuerdo con nuestra definición nosotros diremos que no, pues a este vehículo le faltan las características ii) y iii). En efecto, nuestra reciente adquisición avanza a pedales y tiene dos ruedas, lo que no sólo implica que le falten, sin duda alguna, dos elementos esenciales que, conjuntamente con otros, determinan que algo sea un automóvil, sino que hace que encuadre casi definitivamente en la categoría bicicleta.

Ahora cambiemos el supuesto. Hemos comprado un vehículo motorizado, con cuatro

(8) BARRIOS ORBEGOSO, Raúl. *Derecho Tributario. Teoría General del Impuesto*. Con la colaboración de Humberto Medrano Cornejo. Lima: Sirius, 1966. p.10.

(9) MEDRANO CORNEJO, Humberto. *En torno al ... Op.cit.*; pp.37-38.

ruedas y capacidad para cinco personas. Sin embargo, no lo usamos para transportar personas sino que lo exhibimos en nuestra cochera y, si lo usamos, tenemos pensado avanzar contra el tránsito a 300 kilómetros por hora atropellando a cuanta persona tengamos al frente. Nos preguntan si hemos comprado un automóvil. A la inversa del ejemplo anterior, nadie en sus cabales podría decirnos que no. Definitivamente, basta verlo para saber que hemos adquirido un automóvil y no un triciclo, un submarino o un avión. Pero la respuesta no será así si aplicamos nuestra definición de automóvil. En efecto, nos podríamos ver tentados a decir que, al no destinarse el vehículo al transporte y, de hacerlo, no lo manejaremos respetando las reglas de tránsito, faltan las características v) y vi) para que sea un automóvil. Nuestra definición de automóvil era cierta, pero al aplicarse dio un resultado absurdo.

Esta ilógica conclusión se origina, como veremos, en el mismo error plasmado en la RTF -a la que se arriba a una conclusión tan absurda como la planteada en el ejemplo-. En efecto, haciendo la salvedad de nuestra absoluta ignorancia sobre el tema automovilístico, las características i), ii), iii) y iv) del automóvil son elementos que, de aparecer en una cosa, determinarán que sea un automóvil, es decir, son los que constituyen su esencia. Por el contrario, las características v) y vi) configuran circunstancias normales y “correctas”, respectivamente, del uso del automóvil. Así, el hecho de que no utilicemos el auto para transportar personas o que al manejarlo no respetemos las reglas de tránsito no es esencial para determinar si algo es un automóvil, sino que son caracteres que únicamente nos permitirán conocer si al carro se le está dando un uso normal o legítimo.

Nuestro ejemplo es sumamente útil para los fines que perseguimos. Así, al igual que la famosa disquisición cartesiana de lo claro y distinto entre la silla y la mesa, no hace más que resaltar la

importancia de la claridad de los conceptos y características que hacen la esencia de las cosas. En efecto, la errónea conclusión a la que llega la RTF parte, como veremos más adelante, de una mala aplicación de definiciones de tributo que eran ciertas -y, aun más, estaban correctamente integradas- pero que, al ser mal interpretadas, no brindaban los elementos que permiten señalar unívocamente cuándo un recurso califica como tributo.

En tal sentido, las deficiencias apuntadas en los párrafos precedentes se manifiestan totalmente, tanto en la definición de tributo recogida por el Tribunal Fiscal como en la que propusimos luego de integrar algunos conceptos doctrinarios, ya que ambas adolecen del grave defecto de combinar lo que hemos llamado elementos esenciales del tributo con otros cuya inobservancia no le quita a determinado cobro su carácter de tributo, sino que simplemente lo hace ilegal, inconstitucional o ilegítimo -dependiendo de las disposiciones adoptadas en cada ordenamiento- o, en todo caso, deben darse justamente porque ese recurso es un tributo.

Así, por ejemplo, de los siete elementos con los que define la vocal informante lo que es el tributo, nosotros descartaríamos de plano la observancia al principio de legalidad -entendido en un sentido meramente formal, que es como lo hace la vocal informante como veremos más adelante-, elemento al que ubicaríamos metodológicamente en un segundo nivel de análisis, que comprenderá la pregunta por su legalidad, constitucionalidad o legitimidad y, por ende, su validez y persistencia en el sistema. De la misma manera, en la definición que propusimos nosotros, a efectos de aplicarla para definir la naturaleza de un cobro, desecharíamos, por ejemplo, que se considere que el tributo es una prestación justa. Por el momento, nos reservamos para los próximos acápite la mención del porqué consideramos que esto es así.

#### 4.2 El principio de legalidad y la coerción en materia tributaria.

En este punto ya corresponde analizar los argumentos que, en concreto, llevan al Tribunal Fiscal a descartar la naturaleza tributaria del derecho de visación. Al respecto, es pertinente recordar las líneas del dictamen en que la vocal informante nos dice que, para que el cobro en cuestión sea un impuesto -aunque entendemos que implícitamente quiso decir tributo-, debe atender, entre otras, a las siguientes características:

“(...)

- 1) Sólo puede establecerse por ley.
- 2) Su cumplimiento es de carácter obligatorio, estando dotado el Estado para tal efecto de la capacidad de coerción en virtud de su potestad tributaria.
- 3) El hecho imponible no guarda relación alguna con la actividad del Estado respecto de los sujetos obligados a su pago, característica que corresponde a su propósito de financiar servicios de interés general de carácter indivisible (...).”

Como mencionamos en nuestros apuntes metodológicos, la vocal informante, luego de darnos una definición de tributo en la que diferenció hasta siete elementos que, en su opinión, de darse conjuntamente en un recurso lo hacen calificar como tributo, de manera inexplicable al analizarlos sólo recogió dos de ellos -los puntos 1 y 2-, añadiendo un tercero que corresponde más bien a un tributo de la especie impuesto.

En tal sentido, el interés del presente trabajo -analizar los elementos que permiten definir cuando un cobro es un tributo- nos limita a detenernos en los puntos 1 y 2 de la parte transcrita del dictamen. Esto, porque el punto 3 sí corresponde a una característica específica del tributo llamado impuesto, por lo que dicho análisis ya debía haber implicado que se hubiera arribado a la conclusión de que el derecho de visación era un tributo y, por lo tanto, se entraba

a tratar a cuál de las especies del género tributario pertenecía -impuesto, contribución o tasa-.

##### 4.2.1 La prescindencia del principio de legalidad.

El dictamen nos dice lo siguiente con relación al principio de legalidad:

“Respecto al principio de legalidad, el artículo 139 de la Constitución Política del Estado de 1979, preceptuaba que sólo por ley expresa se crean, modifican o suprimen tributos y se conceden exoneraciones y otros beneficios tributarios.

Asimismo, el inciso a de la norma IV del Título Preliminar del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo No.218-90-EF y modificado por el Decreto Legislativo No.769, normas vigentes a la fecha de la dación de los Decretos Supremos Nos.013-91-ICTI/IND y 019-92-ICTI, respectivamente, preceptúa también el principio de legalidad antes mencionado, agregando que sólo por ley se pueden establecer los diversos elementos que constituyen la hipótesis de incidencia.

(...) Es notorio que, en relación a lo indicado en los párrafos precedentes, el derecho de visación de las facturas de exportación de productos textiles a los Estados Unidos de América establecido por el Decreto Supremo No.019-92-ICTI no cumple con las características esenciales para constituir un impuesto.

No cabe duda que las normas que regulan el referido derecho no se ajustan a las disposiciones constitucionales que establecen que sólo por ley se crean tributos, en tanto que los mencionados decretos supremos no pertenecen a tal categoría, pues tampoco invocan el inciso 20 del artículo 211 de la Constitución Política de 1979” -que consagraba la facultad presidencial de dictar medidas extraordinarias en materia económica y financiera cuando así lo requería el interés nacional y con cargo de dar cuenta al congreso- (el agregado entre guiones es nuestro).

Como se aprecia, la vocal informante nos

dice que la normativa vigente al momento de crearse el derecho de visación recogía el principio de legalidad en materia tributaria -hoy reserva de ley-. Así, de acuerdo con una de las acepciones de tal principio, sólo por ley expresa se crean tributos -en la actualidad, según el artículo 74 de la Constitución Política vigente, también por decreto legislativo y para efectos de aranceles y tasas, por decreto supremo-.

Partiendo de esta premisa, a continuación razona de la siguiente manera: si sólo por ley expresa se crean tributos y el derecho de visación se creó por decreto supremo, entonces el derecho de visación no es un tributo. A nuestro modesto entender, este razonamiento -aparentemente perfecto desde un punto de vista lógico- tiene dos grotescos errores, inconcebibles en un organismo que es la máxima instancia tributaria en nuestro país.

El primer error está en que en el dictamen se cercenó, literalmente, el contenido del principio de legalidad. En efecto, en virtud de tal principio, y otorgándonos la licencia de prescindir de toda discusión doctrinal con relación a sus alcances, no puede haber tributo sin un mandato del Estado que lo ordene. Este significado además deriva del enunciado general consagrado casi en cualquier organización estatal constitucional moderna, que señala que “nadie está obligado a hacer lo que no manda la ley”.

Luego que se ha definido así el principio de legalidad, recién podemos apreciar la segunda de sus dimensiones. Así, siguiendo a Ramón Valdés Costa, ese mandato del Estado que es fuente del tributo puede revestir diferentes formas: en el Estado de derecho contemporáneo reviste la forma de ley, pero podría ocurrir que en otras organizaciones políticas la orden emane de algún otro poder del Estado o del grupo gobernante en sí. Asimismo, este destacado autor nos dice que aun si el mandato del Estado es la ley, ésta puede adoptar diversas formas, como por ejemplo la ley formal -emanada del poder legislativo- u otro acto adoptado por procedimientos previstos

en la Constitución -delegación de competencias, decretos leyes, decretos con fuerza de ley<sup>(10)</sup>. En tal sentido, contemporáneamente se ha aceptado, no sin cierta discrepancia por parte de renombrados autores, que el principio de legalidad implica, en esta segunda acepción, que la norma jurídica que haya establecido el tributo debe ser aquella que haya sido señalada por la Constitución para tal efecto -por lo general, una ley o una norma con rango de ley-.

---

**El significado que le dio la vocal informante al principio de legalidad debe incluirse dentro de una definición de tributo ideal, pero de ninguna manera se le puede considerar como un elemento esencial del tributo.**

---

Entonces, el primer error del Tribunal Fiscal fue conceptuar el principio de legalidad recogiendo únicamente el último de los significados que hemos señalado. Así, cuando los autores dicen que el tributo tiene su fuente en la ley y, en ciertos casos, equiparan tal afirmación al respeto del principio de legalidad, no sólo quieren decir que el tributo debió crearse por ley en sentido formal, sino que, principalmente, buscan precisar que no se puede exigir el pago de un tributo sin un mandato del Estado que lo ordene.

En tal sentido, como señala claramente Valdés Costa al comentar su afirmación “sin ley no hay tributo” y ubicarla como elemento esencial del tributo: **“En realidad el elemento esencial, de carácter universal, no es la ley en sentido formal, sino el mandato del Estado**, es decir, la orden de este de efectuar una prestación, o, en otros términos, la imposición de una obligación por voluntad unilateral del Estado<sup>(11)</sup>” (el resaltado es nuestro).

(10) VALDES COSTA, Ramón. *Curso de Derecho Tributario*. 2a.ed. Santa Fe de Bogotá: Temis S.A., 1996. p.71.

(11) *Ibid.*

Como se comprenderá, este primer error ya redujo en gran medida las expectativas sobre lo que nos pudo decir el Tribunal Fiscal en las siguientes líneas de su dictamen. Así, si sólo atendemos a la cercenada definición del principio de legalidad que se nos brinda, éste se convierte únicamente en una garantía que, sin ser por cierto poca cosa, no es más que un límite formal al ejercicio del poder tributario, que no nos sirve para saber cuando un cobro es un tributo, sino que garantiza que un tributo, en virtud a la forma en que se le ha regulado, no sea ilegítimo, írrito al sistema.

Y es en este punto donde se produce el segundo error en el razonamiento de la vocal informante. Así, si primero se equivocó al definir el principio de legalidad, luego usó su definición en un momento en el que no correspondía aplicarla, ya que, como hemos mencionado, según la forma en que entiende dicho principio, éste no puede ser de ningún modo un elemento esencial del tributo sino que sólo verifica una correcta regulación del recurso tributario, materia que se debe analizar en un segundo momento, cuando ya previamente se ha definido que un recurso es un tributo.

Esto porque nada tiene que ver la normativa que se ha utilizado para crear un cobro con su naturaleza. En efecto, el uso de una ley, un decreto legislativo, un decreto supremo o una resolución para crear o regular un recurso no tiene cómo ni porqué alterar su naturaleza. Por el contrario, es justo porque previamente se ha determinado que un cobro es un tributo en virtud a su naturaleza, que corresponde indagar si, en tanto que es un tributo, fue creado respetando los límites que se imponen al legislador -entre ellos, si se creó utilizando la vía regulada para ello-. Como vemos, entonces, el significado que le dio la vocal informante al principio de legalidad debe incluirse dentro de una definición, si se quiere, de tributo ideal, que contemple cómo debería ser un recurso tributario que no sea írrito al sistema legal, pero de ninguna manera se le puede considerar como un elemento esencial del tributo.

De igual forma, si asumimos la posición que criticamos en el presente trabajo, entonces no nos explicamos por qué el Tribunal Fiscal no eligió cualquier otro de los demás principios de la tributación previstos en la entonces Constitución de 1979, para, utilizándolo equivocadamente como elemento configurador, analizar si el derecho de visación era un tributo. En tal sentido, siguiendo el erróneo razonamiento del Tribunal Fiscal, incluso encontramos muy discutible que se haya escogido únicamente uno de los referidos principios que recogía nuestro legislador para determinar si el cobro en cuestión era un tributo.

Pero, a mayor abundamiento, cabe poner un ejemplo práctico que muestra claramente lo falaz y absurdo del argumento que se esgrime en la RTF.

Así, imaginemos que para determinar la naturaleza de un cobro, a la definición de tributo se añade -como se hace en la RTF- que éste debe ser creado por ley -es decir, de acuerdo como entiende esta afirmación el Tribunal Fiscal, por norma jurídica emanada del Poder Legislativo o por otra norma del mismo rango- y la inobservancia de este principio de legalidad acarrea que el cobro pierda su naturaleza de tributo.

Luego, supongamos que el legislador deroga el Decreto Legislativo No.774, Ley de Impuesto a la Renta, y lo reemplaza por una norma que crea un impuesto a la renta exactamente igual al anterior. Sin embargo, esta nueva norma es un decreto supremo; asimismo, se altera sólo una de las características del impuesto a la renta, señalándose que el nuevo impuesto tendrá una alícuota del 80% sobre la renta neta que obtenga el contribuyente.

Dado que es obvio que en el caso propuesto se ha violado flagrantemente tanto el principio de legalidad como el de no confiscatoriedad, parece muy claro que este nuevo impuesto será tildado de inconstitucional. Pues bien, ahora apliquemos el raciocinio que el Tribunal Fiscal nos propone en la RTF.

Según éste, como no se creó el impuesto

respetando el principio de legalidad, la primera consecuencia sería que el nuevo impuesto a la renta no sería tributo, lo que por sí sólo ya es un absurdo total pues el argumento nos lleva a prescindir por completo de la naturaleza del cobro. Pero aún hay más, pues la segunda consecuencia sería que, dado que este cobro no es un tributo y el principio de no confiscatoriedad, de acuerdo con lo dispuesto por nuestra Constitución Política, es aplicable a los tributos, el nuevo impuesto a la renta no sería confiscatorio y, por lo tanto, tampoco sería inconstitucional, no afectándose en ningún momento su eficacia en nuestro ordenamiento. ¿Cuál sería el resultado final? Tendríamos en vigencia un verdadero impuesto que grava el 80% de la renta neta, que además ha sido creado por el Poder Ejecutivo sin previa delegación de facultades por parte del legislativo.

Si bien el ejemplo planteado es exagerado, creemos que es muy útil para demostrar las consecuencias absurdas que se producirían de considerar el principio de legalidad -tal como lo entiende el Tribunal Fiscal- como elemento esencial del tributo. Asimismo, no es difícil imaginar lo que podría suceder en caso tuviésemos al frente un cobro cuya naturaleza es harto complicado determinar. En este último caso, que como se aprecia es el del derecho de visación, el Estado estaría habilitado para crear verdaderos tributos -que a primera vista no se perciben como tales- utilizando un instrumento distinto del de rango legal, que evadieran su obligatoria adecuación y el respeto a las garantías que el ordenamiento otorga a los contribuyentes al regular el ejercicio de la potestad tributaria y la aplicación de los tributos.

Por el contrario, si se hubiera analizado el supuesto nuevo impuesto a la renta como hemos planteado durante el presente trabajo, hubiéramos tenido que concluir en que éste era, por su naturaleza, un tributo y, como tal, debió respetar los principios de legalidad -en sentido formal- y no confiscatoriedad al ser creado, lo que determinará finalmente que sea un tributo inconstitucional y, por tanto, írrito al ordenamiento y sin eficacia alguna<sup>(12)</sup>.

#### 4.2.2 La inexistencia de "coerción" en el cobro del derecho de visación por parte de la Sociedad Nacional de Industrias.

La vocal informante nos dice que: "Sobre la capacidad de coerción que contrae toda especie tributaria, el derecho señalado no confiere al ente encargado de su recaudación, en este caso la Sociedad Nacional de Industrias, la facultad de ejercer la cobranza coactiva respecto de las deudas generadas por este concepto, en tanto que al no constituir un impuesto no existe un administrador tributario dotado de las prerrogativas que dicha designación reviste".

Si bien la redacción del argumento es un tanto confusa, entendemos que si en el dictamen se dijo que era característica del tributo que el Estado tenía la facultad de coerción para hacerlo efectivo, se nos ha querido decir que, como la SNI no tiene las facultades de cobrarlo coactivamente, el derecho de visación no es un tributo. La otra manera de entender el párrafo transcrito es simplemente asumiendo que la vocal nos dice que, en tanto el cobro en cuestión no es un impuesto, la SNI no tenía facultades para exigirlo coercitiva-

(12) Cabe precisar que algunos pocos autores encuadran el caso concreto de la creación de un tributo sin observar el principio de legalidad dentro de lo que se llama la contribución o exacción parafiscal, que, en brevisimo resumen, implica la existencia de un cobro de naturaleza tributaria pero que no sigue en su vida y destino las características que sigue todo tributo en un determinado ordenamiento. Al respecto, cabe señalar que si bien la mayoría de la doctrina opina que lo parafiscal se restringe más bien al hecho de destinar este recurso a una entidad distinta del Estado, la posición anteriormente reseñada es sumamente interesante por cuanto el supuesto sí encaja dentro de muchas de las definiciones que se dan sobre la exacción parafiscal. Empero, el tratamiento de este tema excede por completo el objetivo del presente trabajo y el espacio disponible para él. Lo que no podemos dejar de señalar es que si adoptásemos la posición de que el presente caso configura una exacción parafiscal, el tratamiento a otorgársele debería ser idéntico al que proponemos en estas líneas -es decir, sería tratado como tributo- pues dada su falta de acreditación en norma positiva alguna, la existencia de una exacción parafiscal resultaría una patología del sistema que debería ser reconducida y traducida en términos tributarios a una de las especies de éstos y rodeada de las exigencias que permitan garantizar los derechos de los obligados, tal como ocurre con los tributos.

mente. En nuestra opinión, de una forma u otra, en el considerando transcrito existen nuevamente dos gruesas equivocaciones.

La primera está en el significado que se le da al término coacción. En efecto, no dudamos que el elemento coacción sea esencial a todo tributo, pero cabe indicar que coacción o coerción -términos que por cierto el Tribunal Fiscal parece asimilar- no sólo implican una facultad del administrador del tributo para cobrarlo.

Así, la coacción es elemento esencial del tributo desde un punto de vista vertical, íntimamente vinculado con el carácter *ex lege* de la obligación tributaria. En tal sentido, el tributo es coactivo desde que su origen está en la voluntad unilateral del Estado y en el ejercicio de su poder jurídico de imperio para instituir, con prescindencia de la voluntad de los obligados, un cobro imperativo<sup>(13)</sup>. Como se aprecia, entonces, tenemos que el tributo importa coacción no esencialmente porque ésta se presente en la forma de cobrarlo -contenido sólo horizontal y, por lo tanto, parcial de lo que es coacción- sino porque antes se ha impuesto vertical y unilateralmente sin tomar en cuenta la voluntad del obligado.

En tal medida, aludiendo ya a la opinión que contiene la RTF, el hecho de que un órgano encargado de recibir un cobro o de administrarlo no tenga prerrogativas para coaccionar no descalifica al recurso que cobra como tributo, ya que dicho cobro es tributo desde que fue unilateral, vertical o coactivamente impuesto por el Estado. Por si ello no bastara, en relación horizontal, la coacción del cobro no necesariamente o no siempre aparece en prerrogativas o facultades de coacción del encargado de recibir el pago sobre el obligado a dicho pago.

Así, si nos detenemos por un instante en el caso a que se contrae la RTF, en efecto, la SNI no goza de mecanismos de ejecución forzada para hacer efectivo el cobro del derecho de visación, pero

ni siquiera esta ausencia de tales facultades autoriza, en nuestra opinión, a concluir que la coacción está ausente. La coacción entendida esta vez horizontalmente sí existe -contra lo que equivocadamente cree la vocal informante y la RTF- en la medida que el sujeto que pretenda exportar prendas de vestir a los EEUU se verá inexorablemente compelido a satisfacer la prestación denominada derecho de visación si quiere concretar legalmente la operación. De no satisfacer dicho pago, su operación de exportación será de imposible concreción. La coacción, creemos, está presente de manera actual en el momento genésico del cobro -coacción verticalmente apreciada- y de manera virtual en su fase horizontal en tanto sólo la satisfacción del cobro aludido, aunque físicamente dicha coacción no tenga expresión de facultad o prerrogativa, permitirá hacer efectiva una operación al particular obligado al pago.

Entonces, como se puede observar, el verdadero significado y alcance del elemento coacción fue prácticamente desconocido o mal interpretado -si bien en el dictamen hay una tenue referencia a él- en el análisis que hizo la RTF.

Ahora bien, el segundo error en este punto radica en que, aun cuando se hubiera asumido que la coerción sólo significaba que el órgano correspondiente pueda cobrar forzosamente el tributo, el argumento es falaz porque no es que el hecho que se cobre coactivamente confiera naturaleza de tributo, sino que, por el contrario, el hecho de que un cobro sea un tributo determina que se tengan facultades coactivas para cobrarlo pues, desde el origen, hubo ejercicio de poder jurídico en la imposición. El que la delegación para recibir el cobro no haya comprendido la facultad coactiva de cobrar se explica razonablemente por el carácter no público de la entidad delegada -la SNI-; la coacción, conforme fue explicado, existía en la fase del cobro pero no ejercida sobre el obligado en forma de prerrogativa o de facultad de la entidad para ejecutar forzosamente la prestación.

(13) Además, es justamente este carácter *ex lege* de la obligación tributaria el que determina que el tributo califique como un ingreso derivado del Estado, que, en contraposición a los ingresos originarios que percibe el ente estatal, son aquéllos que se establecen coactiva y unilateralmente, en uso del poder soberano.

## 5 Nuestra opinión.

### 5.1 El concepto de tributo.

En definitiva, consideramos que es bastante difícil categorizar indiscutiblemente al derecho de visación como un recurso tributario. Ahora bien, una vez hechas las críticas al proceder de la administración, creemos que sí debe quedar claro que si el derecho de visación no es un tributo no es de ninguna manera por las razones expuestas en la RTF.

Asimismo, llegado este punto del trabajo, consideramos que pecaríamos de inconsecuentes si, luego de haber criticado previamente la definición de la RTF y habernos aventurado a lanzar varios conceptos sueltos al respecto, al menos no proponemos una definición de tributo que contenga únicamente sus elementos esenciales y sea útil en la práctica para diferenciar los cobros tributarios de aquéllos que no tienen tal cariz. Cabe advertir al lector que nuestra intención no es de manera alguna zanjar la discusión en lo que respecta a la definición de tributo, ya que éste es un tema sobre el cual la doctrina y varios textos de legislación comparada se han pronunciado, sin duda alguna, con mayor rigor y claridad que nosotros. Simplemente pretendemos resaltar la importancia de diferenciar y aplicar correctamente los conceptos al analizar casos jurídicos, lo que no es más que una premisa elemental para todo operador del Derecho. Así, distinguir entre los elementos esenciales y típicos de las instituciones, entre las causas y los efectos de las cosas y entre los momentos del análisis en los cuales dichos conceptos deben aplicarse, es una materia que excede por completo el espectro tributario y, aun más, sobrepasa incluso lo jurídico, debiéndose tomar en consideración permanentemente en cualquier razonamiento que pretenda llegar a conclusiones correctas.

En este orden de ideas, y aplicando lo

expuesto a la definición de tributo, rechazamos de plano la inclusión en ella de elementos que no correspondan a su esencia, como lo fueron en el caso de la RTF el cercenado principio de legalidad y la concepción parcial de la coacción en materia tributaria.

Pues bien, hechas estas necesarias aclaraciones, el tributo, en nuestra opinión y partiendo de la definición acuñada por Geraldo Ataliba en su excelente obra *Hipótesis de Incidencia Tributaria*, es una prestación generalmente pecuniaria y exigida con la finalidad principal de obtener recursos, que es el contenido de una obligación *ex lege*, cuyo sujeto activo es, en principio, una persona pública, y su sujeto pasivo es alguien puesto en esa situación por la voluntad de la ley<sup>(14)(15)</sup>.

De la definición que proponemos creemos que cabría resaltar hasta tres aspectos. En relación a la finalidad de los ingresos tributarios, hemos propuesto que el tributo se exige para obtener recursos. En primer término, cabría indicar que en esta razón radica para gran parte de autores la distinción entre el tributo y la multa, ya que esta última se exige con la mera finalidad de sancionar al infractor. De otro lado, autorizada doctrina en materia tributaria ha cuestionado que el tributo se exija con la finalidad principal de obtener recursos. En tal medida, se señala que en muchas ocasiones la recaudación de tributos tiene principalmente fines extrafiscales antes que recaudatorios. Sin embargo, nos adherimos parcialmente en este punto a Valdés Costa cuando afirma que “**La finalidad extrafiscal podrá influir en el rendimiento del tributo, pero el resultado de este será siempre el de obtener un recurso para cubrir los gastos del Estado<sup>(16)</sup>**” (el resaltado es nuestro).

Otro aspecto a comentar es el carácter *ex lege* de la obligación tributaria, el cual se considera medular para diferenciar al tributo de otros cobros.

(14) ATALIBA, Geraldo. Op.cit.; pp.37-40.

(15) Hemos obviado en la definición que nos propone Ataliba la inclusión de los elementos negativos que este autor establece, ya que estamos de acuerdo en que dicho proceder no es acorde con el fin que persigue toda definición, que es el de fijar unívocamente el sentido de la expresión. Al respecto, recomendamos ver VALDES COSTA. *Curso de Derecho...* Op.cit.; p.80.

(16) Ibid.; p.78.

Así, el carácter *ex lege* implica que el vínculo jurídico tributario tiene su fuente en la ley y, en tal sentido, su imposición no puede ser discutida por el deudor tributario. En tal medida, en la creación de la obligación tributaria se prescinde por completo de la voluntad de los particulares, obligando a estos últimos a vincularse con la administración con la ocurrencia de la hipótesis de incidencia que se prevé en la ley, es decir, convirtiéndolos en sujetos pasivos de la obligación tributaria por estar en la situación regulada por la voluntad de la ley -de ello además es que se desprende la exigencia coactiva del tributo-. Adicionalmente, cabe indicar que éste es al parecer el sentido del concepto de obligación tributaria que recogen los artículos 1 y 2 de nuestro Código Tributario.

Finalmente, en nuestra definición indicamos que el sujeto activo de la obligación tributaria es, en principio, una persona pública. Al respecto, existen opiniones discordantes y, por cierto, muy bien fundamentadas, en torno a la posibilidad de que el sujeto activo de la obligación tributaria sea una persona privada o una persona no estatal, tema en el que a menudo se empieza a hablar de la ya mencionada contribución parafiscal. En tal sentido, seguimos nuevamente al maestro Ataliba cuando enseña que nada impide que, contra la regla general, un tributo tenga como sujeto activo a una persona privada. A mayor abundamiento, dicha afirmación incluso se podría desprender de lo prescrito por el artículo 4 del Código Tributario, que posibilita que el acreedor tributario sea una entidad de derecho público con personería jurídica propia, que no tiene porque ser siempre y en todos los casos una persona pública.

Creemos que la bondad de la definición expuesta radica en que al menos distingue los elementos esenciales del tributo del régimen al que debe someterse -como, por ejemplo, la observancia al principio de legalidad entendido de un modo estrictamente formal- y, a su vez, diferencia los conceptos que determinan que un cobro sea un

tributo de los efectos que se generan al establecerse un vínculo obligacional de carácter tributario - como el hecho de que la obligación tributaria pueda exigirse coactivamente-.

En tal sentido, y para finalizar en este punto, citamos nuevamente a Geraldo Ataliba cuando, en una disquisición muy interesante que encontramos perfectamente compatible con nuestra interpretación, distingue la diferencia entre la naturaleza del cobro tributario y el régimen al que debe someterse, señalando que: “Cualquiera que sea el nombre con que se bautice, toda obligación pecuniaria *ex lege* en beneficio de persona pública o con finalidad de utilidad pública es tributo y se somete al llamado régimen tributario: conjunto de principios y normas constitucionales que regulan la exigencia coactiva de prestaciones pecuniarias por el Estado. Este régimen se caracteriza por los principios de igualdad (...), estricta legalidad (...), anterioridad de la ley al ejercicio financiero (...), relación de administración, (...), no discrecionalidad administrativa, etc.<sup>(17)</sup>”.

Como apreciamos claramente en las palabras de Ataliba, nada tiene que ver para calificar un cobro el sometimiento al régimen al que debió atenerse. Así, el hecho de que no se hayan respetado los principios y normas constitucionales al crear el derecho de visación, no habría afectado su naturaleza en caso éste hubiera sido un tributo, sino que simplemente determinaba su ilegitimidad y, en el caso peruano, su inconstitucionalidad al haber sido creado con prescindencia de la observancia de tales principios.

## 5.2 El derecho de visación es un tributo.

De acuerdo con la definición de tributo que propusimos -prestación generalmente pecuniaria y exigida con la finalidad principal de obtener recursos, que es el contenido de una obligación *ex lege*, cuyo sujeto activo es, en principio, una persona pública, y su sujeto pasivo es alguien puesto en esa situación por la voluntad de la ley-, en nuestra

opinión, el derecho de visación sí constituye un tributo.

En efecto, es innegable que el referido “derecho” es una prestación de dar una suma de dinero a cargo de un particular, que se exige con el objeto de captar recursos para diversos fines que están especificados en las normas que lo regulan.

Más bien, lo que sí puede resultar discutible a primera impresión, es que dicha prestación sea el contenido de una obligación *ex lege* -de hecho, fue esta materia la que indirectamente se avocó a determinar la vocal informante en las últimas páginas de su dictamen, lo que, como se entiende ahora perfectamente, configuraba un análisis totalmente fuera de lugar ya que lo hace cuando ya había concluido implícitamente que el cobro en cuestión no era un tributo-, cuyo sujeto pasivo es alguien puesto en la situación de deudor por la voluntad de la ley y no por su libre albedrío. Así, se podría pensar que el sujeto pasivo de esta obligación se coloca en dicha posición por su propia voluntad o, en otras palabras, por requerir el servicio que se le presta y retribuir dicha prestación voluntariamente.

Consideramos que una afirmación de este tipo es inexacta, porque la obligación que origina el pago por concepto de derecho de visación se ha establecido normativamente, siendo una exacción obligatoria -establecida de manera imperativa en la modalidad de retribución por un servicio público- que deben efectuar todos aquellos sujetos que requieran del servicio previsto en la norma como desencadenante del nacimiento y pago de la referida obligación.

Cabe indicar que, en esta línea, no constituye un hecho determinante para excluir la naturaleza tributaria de la exacción creada, que sea la SNI la entidad encargada de su cobro y de la realización directa de la prestación que se alega como generadora de la obligación, ya que, en realidad, dicha prestación viene delegada a la SNI por el Estado personalizado en el Ministerio de Industria, Comercio Interior, Turismo e Integración.

En otros términos, lo innegable es que para que el servicio de visado a que nos referimos pueda ser ejercido por la SNI, se ha requerido de una delegación -legítima o ilegítima, se puede discutir- de un ente público, lo que implica que una actividad que se atribuye al Estado peruano la haga efectiva una entidad gremial como la SNI -bajo el entendido que con ella el Estado da cumplimiento a sus compromisos internacionales asumidos en el marco del Convenio Bilateral Textil Perú-EE.UU-.

De otro lado, el servicio mencionado, como causa imputada del cobro o retribución, corresponde a la soberanía del Estado. En efecto, es en mérito al poder de policía del Estado -conjunto de servicios organizados por la administración pública del Estado para asegurar el orden público y garantizar la integridad física y moral de las personas, mediante limitaciones impuestas a la actividad individual y colectiva de ellas- que éste se arroga la facultad de imponer la obligación de visado de facturas comerciales en el caso de exportaciones y es en mérito al poder tributario que impone coactivamente un cobro por dicho servicio. Puede quizás ser materia de análisis, discusión y crítica la delegabilidad a un ente privado de dicha facultad que se basa en el poder de policía del Estado, pero no será posible negar que tal servicio responde a una facultad soberana que sólo el Estado posee. En última instancia, el servicio de visado mencionado no es pensable como un requisito que pueda venir obligatoriamente impuesto por una o cualquier entidad privada y, en el caso, no viene autoimpuesto por los exportadores. El servicio de visado sólo se concibe prestado por un particular en mérito a una disposición legal que así lo establece.

A mayor abundamiento, es el Estado quien en origen organiza el servicio y lo pone a disposición del particular sin que la voluntad de éste sea determinante para el origen del cobro. Así, la voluntad del particular puede ser relevante para determinar si el hecho imponible se realiza o no, pero

no para establecer el nacimiento de la obligación tributaria. En otras palabras, la exacción es coactiva y el contribuyente no puede excluirse del pago, salvo por el hecho de que decida dejar de exportar y, por ende, evitar que le resulte necesario visar facturas. En tal sentido, cabe añadir que la facultad de coerción está implícita en el cobro establecido.

Finalmente, las mayores dificultades se presentan al identificar al acreedor del cobro. Así, vimos como sucesivos dispositivos destinaron indiscriminadamente los recursos obtenidos por concepto de derecho de visación, tanto a favor de algunos “fondos” -sin propietario ni administrador definidos- como a favor del Ministerio de Industria, Comercio Interior, Turismo e Integración, además de algunas otras finalidades específicas confusamente reguladas.

Cabe indicar que esta distribución de ingresos, por demás peligrosa por su vaguedad, es bastante común en nuestra legislación. Así, al igual que en muchos otros casos, el derecho de visación se nos muestra como un cobro sin un acreedor fija ni claramente establecido, a pesar que a veces aparece el Ministerio de Industria, Comercio Interior, Turismo e Integración como el verdadero y escondido sujeto activo de la obligación tributaria.

Sin embargo, consideramos que esta situación no altera en nada la calificación del cobro como tributario, ya que, así sea el acreedor el referido ministerio o algún “fondo” imprecisamente establecido, lo recaudado tiene, en definitiva, un destino orientado a sufragar gastos que debe promover o afrontar por lo general el Estado peruano, como son, por ejemplo, el asesoramiento externo en las negociaciones bilaterales con los Estados Unidos de América en materia de exportaciones de productos textiles -señalándose expresamente que para ello se deberá coordinar previamente con el Ministerio de Industria, Comercio Interior, Turismo e Integración-; la realización de actividades de investigación, promoción y capacitación a favor del sector textil;

la contratación de asesorías externas especializadas que faciliten la función de defensa de los intereses comerciales del Ministerio de Industria, Turismo, Integración y Negociaciones Comerciales Internacionales; la contratación de investigaciones que contribuyan a sustentar la defensa del sector confecciones y calzado frente a importaciones con precios distorsionados por prácticas de *dumping* o subsidios; entre otros.

Como se aprecia, entonces, si bien el acreedor del cobro en cuestión no estaba claramente establecido, existían indicios que permitían arribar razonablemente a la conclusión de que dicho acreedor era el Estado, personificado a través del Ministerio de Industria, Turismo, Integración y Negociaciones Comerciales Internacionales.

Con lo dicho hasta el momento, creemos que, aunque algo *sui generis*, hay contundentes razones para afirmar que el derecho de visación es un tributo. Si dicho derecho de visación reúne ciertos rasgos que no son consistentes con su naturaleza tributaria, se debe a una anomalía que generan las propias normas que regulan el recurso -atribuible a la supina ignorancia del legislador o a su sutil intento de sustraerse del espectro tributario-; por ejemplo, el hecho que la prestación que da nacimiento a la obligación de pago sea realizada “por delegación” por una entidad que no es la propia administración pública del Estado; que se haya establecido mediante decreto supremo; la falta de precisión acerca de su administrador tributario y de su acreedor tributario -este último probablemente el de más compleja identificación-; la no definición expresa de facultades coercitivas; entre otros elementos. Empero, todo lo dicho no impide que siempre sigamos identificando un recurso tributario.

Nótese que recién, luego de tomarse en cuenta todas estas consideraciones -cuando ya sabemos que el derecho de visación es un tributo-, se puede pasar a un segundo análisis, que determinará si se sujetó al régimen tributario que

dispone tanto la Constitución Política como el Código Tributario, es decir, si se reguló como debió de hacerse. En tal sentido, tenemos que, de acuerdo con los textos constitucionales -tanto el vigente al momento de su creación como el que rige actualmente-, al haber sido creado este tributo con prescindencia del principio de legalidad -entendido formalmente-, era indudable que el derecho de visación era un tributo pero ilegal, inconstitucional e ilegítimo.

Por lo dicho, el Tribunal Fiscal debió declarar la naturaleza tributaria del cobro por derecho de visación, asumir competencia sobre el caso y en ulterior análisis -resolviendo sobre el recurso de apelación de puro derecho- ejercer su prerrogativa-deber de aplicar la norma de mayor jerarquía, analizando la vigencia y eficacia del cobro a la luz de su compatibilidad con el principio de legalidad que rige la materia tributaria.

## 6 Comentarios finales.

Conforme a lo anunciado en las líneas iniciales, luego de la lectura de la RTF que hemos comentado

nos abordó una sincera preocupación e interés académicos. Mayor fue nuestra preocupación cuando caímos en cuenta de la gran posibilidad que, sobre la base de este criterio jurisprudencial administrativo, se den ulteriores resoluciones en el mismo sentido, obteniéndose nuevamente resultados catastróficos para el sistema tributario y, porque no, para la propia imagen de nuestro Tribunal Fiscal.

Nada más que esto nos ha impulsado a esbozar este breve trabajo que, definitivamente, está más cerca de ser un puñado de comentarios críticos casi nunca bien concatenados, que de constituir una exhaustiva, fina y bien lograda investigación académica.

Si el lector logró arribar a estas líneas finales habrá acumulado, sin duda, innumerables críticas tanto a la posición sostenida por los autores como a la forma o manera de expresarla. Si esto último ha sucedido, damos por satisfecho nuestro objetivo más elemental. Mucho más y mejor se puede escribir sobre el tema que incita la RTF y, de hecho, ése es desde ahora nuestro inmediato interés. <sup>ATB</sup>