

Contenido

INFORME ESPECIAL	La parafiscalidad: A propósito del aporte al Fondo Complementario de Jubilación Minera, Metalúrgica y Siderúrgica (FCJMMS)	I-1
ACTUALIDAD Y APLICACIÓN PRÁCTICA	Deducción por valor de mercado de remuneraciones	I-7
	Lo que debe saber para obtener la devolución del ISC a los transportistas de carga y de pasajeros	I-11
	Los plazos y métodos de envío del ejemplar de la factura electrónica: A propósito de la reducción del plazo de envío en el SEE	I-15
	Tratamiento tributario de las canastas navideñas y vales de consumo otorgados a trabajadores	I-19
NOS PREGUNTAN Y CONTESTAMOS	Aplicación práctica del sistema de detracciones del IGV	I-23
INFORME DE SUNAT	Aplicación del IGV en la cesión temporal de derechos patrimoniales	I-25
JURISPRUDENCIA AL DÍA	Gastos deducibles	I-27
INDICADORES TRIBUTARIOS		I-28



La parafiscalidad: A propósito del aporte al Fondo Complementario de Jubilación Minera, Metalúrgica y Siderúrgica (FCJMMS)

Mario Alva Matteucci(*)

Pontificia Universidad Católica del Perú

Informe Especial

Sumario

1. Introducción - 2. ¿Cuál es el ámbito de aplicación? - 3. Actividad minera, metalúrgica y siderúrgica - 4. ¿Quién administra el FCJMMS? - 5. ¿Cuál es el porcentaje del aporte al FCJMMS? - 6. ¿Cómo se realiza el pago de los aportes? - 7. ¿Cuál es la naturaleza jurídica del aporte al FCJMMS? - 8. El pronunciamiento del Tribunal Constitucional sobre el FCJMMS - 9. Informes emitidos por la SUNAT sobre el FCJMMS



RESUMEN

Desde hace algunos años atrás se encuentra vigente el cobro del Aporte al Fondo Complementario de Jubilación Minera, Metalúrgica y Siderúrgica (FCJMMS), el cual es un componente de un fondo de jubilación administrado por la Oficina de Normalización Previsional. La SUNAT interviene por un mandato legal establecido en la Ley N.° 29741 para realizar el cobro de este aporte a las empresas que realizan la actividad minera.

A pesar que existe una norma que obligue a la SUNAT a recaudar este fondo, queda siempre la duda de si el referido aporte califica como una exacción fiscal o ingreso parafiscal, un tributo o una contribución.

El motivo del presente informe es poder desentrañar la naturaleza jurídica de este aporte.

Palabras clave: jubilación / ingreso parafiscal / exacción fiscal / contribución / impuesto / tributo

Recibido: 08-11-2021

Aprobado: 09-11-2021

Publicado en línea: 16-11-2021



ABSTRACT

For some years now, the collection of the Contribution to the Complementary Mining, Metallurgical and Steel Retirement Fund (FCJMMS) has been in force, which is a component of a retirement fund administered by the Social Security Standardization Office. SUNAT intervenes by a legal mandate established in Law No. 29741 to collect this contribution from companies that carry out mining activities.

Although there is a regulation that obliges SUNAT to collect this fund, there is always the question of whether the aforementioned contribution qualifies as a tax levy or parafiscal income, a tribute or a contribution.

The reason for this report is to unravel the legal nature of this contribution.

Keywords: retirement / parafiscal income / tax levy / contribution / tax / tribute

Title: Parafiscality: Regarding the contribution to the Complementary Fund for Mining, Metallurgical and Steel Retirement (FCJMMS)

1. Introducción

Con fecha sábado 9 de julio de 2011, se publicó en el diario oficial *El Peruano* la Ley N.° 29741, la cual crea el Fondo Complementario de Jubilación Minera, Metalúrgica y Siderúrgica (FCJMMS).

El artículo 1 de dicha norma señala que el referido fondo se constituirá con el aporte del cero coma cinco por ciento de la renta anual de las empresas mineras, metalúrgicas y siderúrgicas, antes de impuestos; y con el aporte del cero coma cinco por ciento mensual de la remuneración bruta mensual de cada trabajador minero, metalúrgico y siderúrgico; el mismo que

constituirá un fondo de seguridad social para sus beneficiarios.

Cabe precisar que el porcentaje que corresponde a los empleadores y trabajadores podrá ampliarse por Decreto Supremo, previo estudio actuarial.

El "estudio actuarial" o llamado también "cálculo actuarial" puede ser útil para

(*) Abogado. Profesor de cursos de tributación en la Pontificia Universidad Católica del Perú y la Universidad ESAN.

realizar proyecciones para el cálculo de planes de pensiones.

2. ¿Cuál es el ámbito de aplicación?

Tal como lo indica el texto del artículo 2 de la Ley N.º 29741, el ámbito de aplicación son los trabajadores mineros, metalúrgicos y siderúrgicos que se encuentren afiliados al Sistema Nacional de Pensiones o al Sistema Privado de Pensiones Administrado por las Administradoras Privadas de Fondos de Pensiones (AFP) que se jubilen de conformidad con lo dispuesto en la Ley N.º 25009, Ley de Jubilación de los Trabajadores Mineros¹, y en la Ley N.º 27252, Ley que establece el Derecho de Jubilación Anticipada para Trabajadores Afiliados al Sistema Privado de Pensiones que Realizan Labores que implican Riesgo para la Vida o la Salud², tienen derecho a recibir el beneficio del fondo complementario creado en el artículo 1 de la Ley N.º 29741³.

En la parte final del artículo 2 de la Ley N.º 29741 precisa que el beneficio se hará extensivo a los pensionistas mineros, metalúrgicos y siderúrgicos que se hayan jubilado bajo el régimen de la Ley N.º 25009 y de la Ley N.º 27252.

3. Actividad minera, metalúrgica y siderúrgica

Es importante establecer una diferencia entre estas tres actividades, sobre todo para identificar a los trabajadores que laboran en las empresas que las desarrollan económicamente.

3.1. Actividad minera

El primer punto es la revisión de la actividad minera, a través de la cual se procede inicialmente a la prospección, la que permite identificar lugares donde se encuentran los minerales, considerados muchas veces como vetas.

Para ello se utilizan diversas técnicas como la geofísica, la geología, análisis químicos de muestra, inspección del terreno, entre otros.

Una vez hallado el mineral, se encuentre en el suelo o en el subsuelo, se procede a realizar la extracción del mismo, mediante diversas técnicas, pudiendo presentarse casos de minas que se explotan bajo el

suelo (minas subterráneas) como también las minas de tipo tajo abierto.

Tengamos en consideración que “la primera fase de esta actividad es la exploración, la cual permite identificar zonas con yacimientos mineros, así como estimar la cantidad y calidad del mineral. Para que un área particular llegue a ser explotada debe tener viabilidad técnica, económica y comercial, es decir que los minerales que se encuentren tengan una composición que permita procesarlos y comercializarlos y que los costos de la operación no excedan los ingresos previstos. Las actividades exploratorias inician con un reconocimiento y toma de muestras, y con la prospección”⁴.

Según lo indica el literal a) del artículo 1 del Reglamento de la Ley N.º 29741, aprobado por el Decreto Supremo N.º 006-2012-TR, se define a la **empresa minera** de la siguiente forma: “Empresa que realiza actividades de la industria minera reguladas en el Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería aprobado por Decreto Supremo N.º 014-92-EM”.

3.2. Actividad metalúrgica

Un primer punto es la revisión del término metalurgia en el Diccionario de la Real Academia Española. De este modo, observamos que dicho término significa lo siguiente:

metalurgia

Del gr. μεταλλουργός metallourgós ‘minero’ y -ía.

1. f. Arte de beneficiar los minerales y de extraer los metales que contienen, para ponerlos en disposición de ser elaborados.
2. f. Ciencia y técnica que trata de los metales y de sus aleaciones.
3. f. Conjunto de industrias, en particular las pesadas, dedicadas a la elaboración de metales⁵.

En la actividad metalúrgica, lo que se procura es realizar la fundición de los minerales para poder obtener los metales o las distintas aleaciones que se pueden generar posteriormente para su uso o comercialización.

Según lo indica el literal b) del artículo 1 del Reglamento de la Ley N.º 29741, aprobado por el Decreto Supremo N.º 006-2012-TR, se define a la **empresa metalúrgica** de la siguiente forma: “Empresa que realiza el conjunto de procesos físicos, químicos y/o físico-químicos, requeridos para concentrar y/o extraer

las sustancias valiosas de los minerales de acuerdo al numeral 2 del artículo 17 del Decreto Supremo N.º 014-92-EM”.

3.3. Actividad siderúrgica

Por último, la actividad siderúrgica está vinculada con la transformación del mineral hierro en acero, existiendo para ello grandes hornos en los que se funde el hierro a grandes temperaturas para posteriormente producir el acero.

Es importante mencionar que “el concepto de siderurgia, palabra que deriva de un vocablo griego compuesto por dos expresiones que al ser traducidas al español aluden al hierro y a la obra, hace referencia a una actividad basada en la extracción y el tratamiento del hierro. Se trata de una técnica para poder trabajar este metal y llegar a obtener múltiples aleaciones”⁶.

En el caso peruano, existen dos grandes empresas que ejecutan labores de siderurgia. Nos referimos a la **Empresa Siderúrgica del Perú SAA (Siderperú)** y la empresa **Corporación Aceros Arequipa SAA**.

Según lo indica el literal c) del artículo 1 del Reglamento de la Ley N.º 29741, aprobado por el Decreto Supremo N.º 006-2012-TR, se define a la **empresa siderúrgica** de la siguiente forma:

Empresa que realiza el tratamiento del mineral de hierro hasta lograr diferentes tipos de este o sus aleaciones, tales como: industrias básicas de hierro y acero, fundición de metales, fundición de hierro y acero, y fundición de metales no ferrosos; de acuerdo a la Clasificación Industrial Internacional Uniforme (CIIU), Revisión 4.

4. ¿Quién administra el FCJMMS?

De acuerdo a lo señalado por el texto del artículo 6 de la Ley N.º 29741, se indica que el Fondo Complementario de Jubilación Minera, Metalúrgica y Siderúrgica (FCJMMS) será administrado por una institución que tendrá a cargo la aplicación del Régimen Complementario de Pensiones para Trabajadores de la Actividad Minera, Metalúrgica y Siderúrgica, que se establecerá en el Reglamento de la Ley N.º 29741 previa coordinación entre la Oficina de Normalización Previsional (ONP), el Ministerio de Trabajo y Promoción del Empleo, los cuales determinarán qué entidad se hará cargo del fondo complementario de jubilación minera, metalúrgica y siderúrgica.

El último párrafo del artículo 6 de la Ley N.º 29741 refiere que conforme a

1 Si se desea revisar el texto completo de la Ley N.º 25009, se debe ingresar a la siguiente dirección web: http://www.trabajo.gob.pe/archivos/file/SNIL/normas/1989-01-25_25009_810.pdf (consultado el 07-11-2021).

2 Si se desea revisar el texto completo de la Ley N.º 27252, se debe ingresar a la siguiente dirección web: https://cdn.www.gob.pe/uploads/document/file/284353/256142_L27252-2000.pdf20190110-18386-1jes2a4.pdf (consultado el 07-11-2021).

3 Si se desea revisar el texto completo de la Ley N.º 29741, se debe ingresar a la siguiente dirección web: <https://cdn.www.gob.pe/uploads/document/file/1724558/29741-LEY.pdf.pdf> (consultado el 07-11-2021).

4 Portal EITI-RD. Actividad minera: Exploración, producción y Exportación. Iniciativa para la Transparencia de las Industrias Extractivas. República Dominicana. Esta información puede consultarse ingresando a la siguiente dirección web: <https://eitird.mem.gob.do/actividad-minera-exploracion-produccion-y-exportacion/> (consultado el 06-11-2021).

5 RAE. Diccionario de la Real Academia Española. Significado del término metalurgia. Esta información puede consultarse ingresando a la siguiente dirección web: <https://dle.rae.es/metalurgia> (consultado el 06-11-2021).

6 Portal Ejemplosde.com.mx. Ejemplos de Siderurgia, publicado el 27-01-2014. Esta información puede consultarse ingresando a la siguiente dirección web: <https://ejemplosde.com.mx/ejemplos-de-siderurgia> (consultado el 06-11-2021).

lo dispuesto en el artículo 1 de la Ley N.° 26516, el Fondo Complementario de Jubilación Minera Metalúrgica y Siderúrgica (FCJMMS) queda incorporado al control y supervisión de la Superintendencia de Banca, Seguros y Administradoras Privadas de Pensiones.

En el Reglamento de la Ley N.° 29741 se desarrolla de forma más completa la administración del FCJMMS. Ello se encuentra en el texto del artículo 3, el que indica con respecto a la administración lo siguiente:

La ONP se encargará de la administración del Beneficio Complementario. En el caso de los pensionistas del SPP, las AFP deberán remitirle a la ONP, la información necesaria para el cálculo del beneficio complementario. Los recursos del FCJMMS serán administrados por el FCR⁷. Dichos recursos se contabilizarán en forma independiente de los demás recursos a cargo del FCR.

La administración de los recursos se regirá por los lineamientos que para tal efecto establezca el Directorio del FCR.

La SUNAT administra los aportes a que se refiere la Ley, los cuales serán transferidos al FCR para integrar el FCJMMS, luego de deducir la comisión respectiva en favor de la SUNAT y la comisión correspondiente a la ONP para la atención del gasto de administración del beneficio complementario, calculada esta última en el equivalente al tope del porcentaje previsto en el inciso a. del numeral 3 del artículo 12 del Reglamento de la Ley N.° 28532, aprobado por Decreto Supremo N.° 118-2006-EF, aplicado sobre la suma de la recaudación, ingresos que constituyen Recursos Directamente Recaudados para la ONP.

5. ¿Cuál es el porcentaje del aporte al FCJMMS?

Como se mencionó en líneas arriba, el artículo 1 de la Ley N.° 29741 indicó que el referido fondo se constituirá con el aporte del 0.5 % de la renta anual de las empresas mineras, metalúrgicas y siderúrgicas, antes de impuestos; y con el aporte del 0.5 % mensual de la remuneración bruta mensual de cada trabajador minero, metalúrgico y siderúrgico; el mismo que constituirá un fondo de seguridad social para sus beneficiarios.

Al efectuar una revisión del Reglamento de la Ley N.° 29741, aprobado por el Decreto Supremo N.° 006-2012-TR, se define en el numeral 1 del artículo 1 de dicho reglamento el **aporte de la empresa**, del siguiente modo: Al aporte del cero coma cinco por ciento (0,5 %) de la renta neta anual antes de impuestos.

Del mismo modo, en el numeral 2 del artículo 1 del Reglamento en mención, se define el aporte del trabajador, del siguiente modo:

Al aporte del cero coma cinco por ciento (0,5 %) de la remuneración bruta mensual de acuerdo con el Texto Único Ordenado de la Ley de Productividad y Competitividad Laboral aprobado por Decreto Supremo N.° 003-97-TR y el Texto Único Ordenado de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios, aprobado por Decreto Supremo N.° 001-97-TR o las normas que las sustituyan.

Los trabajadores que se encuentran obligados a realizar aportes al Fondo son aquellos trabajadores mineros, metalúrgicos y siderúrgicos que laboren en minas subterráneas o aquellos que realicen labores directamente extractivas en las minas a tajo abierto; así como quienes laboren en centros mineros, metalúrgicos o siderúrgicos conforme a las definiciones establecidas en el Decreto Supremo N.° 029-89-TR y el Decreto Supremo N.° 164-2001-EF y sus normas modificatorias.

6. ¿Cómo se realiza el pago de los aportes?

El artículo 5 del Reglamento de la Ley N.° 29741 regula el pago de los aportes al FCJMMS.

En lo que respecta a los aportes de los trabajadores, de manera específica, el texto del primer párrafo del artículo 5 del Reglamento de la Ley N.° 29741 indica expresamente que están obligados a retener el aporte, los sujetos que paguen o acrediten remuneraciones a los trabajadores. Las retenciones deberán ser pagadas a la SUNAT dentro de los plazos establecidos en el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual⁸.

Ello implica que al calificar como una retención si la empresa no cumple con pagarlo en los plazos establecidos y lo realiza de manera posterior, se habrá configurado la infracción del numeral 4 del artículo 178 del Código Tributario, ello por cancelar fuera de plazo de ley las retenciones o percepciones.

En lo que respecta a los aportes de la empresa, el texto del segundo párrafo del artículo 5 del Reglamento de la Ley N.° 29741 menciona que deberán ser pagados a la SUNAT dentro de los doce (12) primeros días hábiles del mes siguiente de presentada la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta que efectúen las empresas⁹.

⁸ El cronograma de vencimientos es aprobado por Resolución de Superintendencia por parte de la SUNAT.

⁹ Nótese que la obligación del pago del aporte por parte de las empresas se encuentra en función a la presentación de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta y no a los plazos de vencimiento considerando el último dígito de RUC, motivo por el cual si una empresa obligada al pago del aporte presentara su declaración jurada en el mes de febrero de un determinado año, antes del cronograma de vencimientos aprobado por la SUNAT para la presentación de la referida declaración, el plazo de los doce primeros días hábiles del mes siguiente se considerarán en el mes de marzo del mismo año.

7. ¿Cuál es la naturaleza jurídica del aporte al FCJMMS?

Un tema que resulta relevante analizar es cuál es la naturaleza jurídica del aporte al Fondo de Compensación de Jubilación Minera, Metalúrgica y Siderúrgica, toda vez que existen opiniones divididas entre la doctrina, ya que algunos consideran que se trata de un impuesto, otros lo califican como una exacción fiscal que equivaldría a la aplicación de la parafiscalidad, mientras que otros lo señalan como una contribución relacionada con los aportes sociales e inclusive algunos pocos indican que su naturaleza no es tributaria.

En la tradicional clasificación tripartita de los tributos se indica que estos pueden ser impuestos, contribuciones o tasas. Además dentro del rubro de tasas se subclasifican en arbitrios, derechos y licencias.

En igual sentido opina Ruiz de Castilla Ponce de León cuando precisa que "en América Latina es muy difundida la famosa clasificación tripartita de los tributos, según la cual el tributo es un género que tiene tres especies: Impuesto, Contribución y Tasa"¹⁰.

En este sentido, apreciamos que nuestro Código Tributario no tiene una definición de tributo. De manera específica se indica en la Norma II del Título Preliminar del Código Tributario que el término genérico "tributo" comprende tres conceptos: a) Impuestos, b) Contribuciones y c) Tasas.

Asu vez, el término "tasa" comprende, entre otros, a los arbitrios, los derechos y las licencias.

Siendo ello así, observamos que el Código Tributario mantiene la clasificación tripartita de los tributos, sin haber llegado a definir el primero de los conceptos.

El maestro Villegas precisa que "los tributos son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige, en ejercicio de su poder de imperio, a los particulares, según su capacidad contributiva, en virtud de una ley, y para cubrir los gastos que le demande el cumplimiento de sus fines"¹¹.

Dentro del concepto "tributo", apreciamos la definición señalada por Sevillano Chávez, quien señala que "sería una obligación creada por el *Ius Imperium* (particularmente por el poder tributario) del Estado y cuya fuente es la Ley, que consiste en entregar una suma de dinero (o especie) establecida sobre la base de la capacidad contributiva de los sujetos obligados a su pago y que sirve para los fines estatales"¹².

¹⁰ RUIZ DE CASTILLA PONCE DE LEÓN, Francisco Javier. "Las clasificaciones de los tributos, impuestos, contribuciones y tasas". Revista de la Biblioteca del Colegio de Abogados de Lima. Edición N.° 8, octubre 2009, página 143.

¹¹ VILLEGAS, Héctor. "Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario". Buenos Aires, 2002. Editorial Depalma. 8va edición. Página 67.

¹² SEVILLANO CHÁVEZ, Sandra. "Lecciones de Derecho Tributario: Principios Generales y Código Tributario". Lima: Pontificia Universidad Católica del Perú, Fondo Editorial PUCP, 2014, p. 43.

⁷ Las siglas FCR hacen referencia al Fondo Consolidado de Reservas Previsionales creado por el Decreto Legislativo N.° 817, Ley del régimen previsional a cargo del estado.

Vayamos a verificar la norma de creación del Aporte al Fondo Complementario de Jubilación Minero, Metalúrgica y Siderúrgica, que es la Ley N.º 29741.

Allí en el artículo 1 de dicha norma, se indica que el referido fondo se constituirá con el aporte del cero coma cinco por ciento de la renta anual de las empresas mineras, metalúrgicas y siderúrgicas, antes de impuestos; y con el aporte del cero coma cinco por ciento mensual de la remuneración bruta mensual de cada trabajador minero, metalúrgico y siderúrgico; el mismo que constituirá un fondo de seguridad social para sus beneficiarios.

Si se observa el texto de este artículo apreciamos que existe de por medio una exigencia legal, para que se entregue un determinado porcentaje en calidad de aporte para la constitución de un Fondo, el cual contará con dos fuentes.

Por una parte, una retención del 0,5 % respecto a las remuneraciones mensuales percibidas por los trabajadores mineros, metalúrgicos y siderúrgicos y el otro 0,5 % sobre la renta anual de las empresas mineras metalúrgicas y siderúrgicas antes del impuesto a la renta.

Este tipo de exigencia tiene naturaleza legal, lo cual es una característica típica de los tributos, al existir un mandato legal en la propia Ley N.º 29741.

Esta doble exigencia a las empresas, para que efectúen la retención del aporte a los trabajadores y también que cumplan con el pago al fisco de un porcentaje sobre la renta anual, no hace más que evidenciar el mandato legal antes indicado, el cual en caso de incumplimiento se aplicarán las reglas del Código Tributario, ya sea en la aplicación de intereses moratorios o el de la aplicación de multas por incumplimientos.

Había una crítica generalizada al indicar que la Ley N.º 29741 no había señalado al acreedor tributario, como un argumento para desvirtuar la naturaleza tributaria del aporte materia del presente estudio. Sin embargo, en la doctrina ya se evidencia la posibilidad que puedan existir tributos sin que se tenga un acreedor de carácter público, sino que puede existir la posibilidad que el acreedor o administrador del mismo sea una entidad privada, como una empresa.

En una exposición del 11 Simposium de Tributación Mineroenergética, llevado a cabo en el año 2011, el panelista Walker Villanueva expresó lo siguiente:

Creo que al hacer una distinción de si es tributo o no es tributo en función a quien constituye el administrador o eventualmente el acreedor –porque finalmente el acreedor es distinto al administrador, o sea si es una entidad pública o es una entidad privada– me parece que no debe ser el criterio más decisivo para atribuir a una obligación el carácter de tributo o no. Es decir, podría ser

perfectamente posible en mi opinión que si respecto a este fondo el administrador termina siendo la AFP, eso no significa que no sea tributo.

A nivel de doctrina y derecho comparado es perfectamente posible que haya tributos administrados por privados, pero en el Perú saben ustedes que la tasa por el uso de aguas subterráneas que administra Sedapal ha sido considerado tributo. Entonces el Tribunal Fiscal ya tiene una posición respecto de un tributo que es administrado por Sedapal, que es una empresa de derecho público pero al fin y al cabo es una empresa¹³.

Otra crítica que se formuló respecto al pago del aporte, estaba ligado al hecho que cuando se exige a las empresas que establezcan el pago del 0,5 % sobre la renta anual de las empresas mineras metalúrgicas y siderúrgicas antes del impuesto a la renta, implicaría en cierto modo que el aporte está en función a la capacidad contributiva de la empresa, toda vez que a mayor ingreso, el aporte sería más elevado generando ciertas consideraciones que calificarían como confiscatorias.

En este punto, compartimos la opinión de Salazar Benza y Grández Villareal cuando mencionan que “resulta claro que el aporte constituye un impuesto que grava la renta de las empresas mineras; decir lo contrario, sería desconocer el simple hecho de que a mayor cantidad de renta imponible, mayor será su nivel de aporte al Fondo Complementario. Sin duda, dicha progresividad constituye uno de los pilares de los impuestos destinados a gravar las rentas como manifestación de capacidad contributiva”¹⁴. Los autores citados califican al aporte como “impuesto”.

En esa misma postura, encontramos a Zegarra Vilchez, quien precisa con respecto al FCJMMS que:

Este gravamen demuestra lo riesgoso que puede ser aceptar en nuestro ordenamiento –como regla general– que los hechos económicos tales como la “utilidad” de las empresas mineras puedan ser parámetros utilizables por el legislador en cualquier figura distinta a los impuestos bastando para ello justificar su creación en la necesidad de alcanzar la “renta económica” minera para financiar la seguridad social de parte del país. Por lo menos en este caso concreto, queda claro que nos encontramos ante un impuesto y no ante una contribución de seguridad social¹⁵.

Sin embargo, debemos indicar que con respecto a la capacidad contributiva,

¹³ Esta información puede consultarse ingresando a la siguiente dirección web: https://issuu.com/sociedad-mineroenergetica/docs/11_simposium_de_tributaci_n_minero (consultado el 08-11-2021).

¹⁴ SALAZAR BENZA, Juan Manuel y Grández Villareal, Renzo. “El Fondo Complementario de Jubilación Minera, Metalúrgica y Siderúrgica, y su inexigibilidad frente a los convenios de estabilidad tributaria”. Informe publicado en la Revista Themis Número 64, Año 2013, p. 221.

¹⁵ ZEGARRA VILCHEZ, Juan Carlos. “Principios de Imposición en la actividad minera: A propósito de los nuevos gravámenes a la minería en el Perú”, en Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario (IPDT), N.º 57, p. 206.

el propio Tribunal Constitucional ya ha emitido diversos pronunciamientos que están ligados no necesariamente a la verificación de esta capacidad, sino más bien a la aplicación del principio de solidaridad, como un elemento de mayor importancia al momento del análisis de los tributos. Un caso emblemático es el de la aplicación del Impuesto a las Transacciones Financieras (ITF).

En una interesante tesis, el autor Urquía Sánchez concluye lo siguiente:

El aporte a cargo de las empresas al FCJMMS tiene naturaleza tributaria por cuanto estamos ante un prestación pecuniaria (entrega de un monto de dinero consistente en el 0.5 % de la renta neta anual antes de impuestos de las empresas) cedida de manera definitiva al Estado (dichos montos son entregados al Estado a título definitivo, sin que el Estado tenga la obligación de devolver dicho dinero) en virtud a una obligación impuesta por este último a través de una Ley (vehículo para establecer la coactividad), con la finalidad de contribuir al sostenimiento de cargas públicas (finalidad contributiva), a saber, la atención de una adecuada seguridad social para un grupo de trabajadores vulnerables en atención a las particulares condiciones de salud que presentan debido a las condiciones de trabajo propias del sector en el que laboran; siendo claro que el mencionado aporte creado por la Ley N.º 29741 reúne los tres elementos esenciales que determinan la naturaleza tributaria del mismo¹⁶.

Para nosotros, llegados hasta este punto, podemos catalogar al aporte como un tributo, sin embargo, existen dificultades para poder incluirlo dentro de la clasificación tripartita que considera el Código Tributario y la doctrina en general.

Quizás será relevante empezar a analizar **¿si el aporte califica como una exacción fiscal o también conocida como elemento parafiscal?**

Es importante precisar que las características de una exacción fiscal relacionada con la parafiscalidad son las siguientes:

1. Su creación se realiza a través de la aprobación de una norma con rango legal.
2. Los ingresos recaudados no figuran en el Presupuesto General de la República.
3. Los ingresos que se recaudan son a favor de organismos públicos que tienen la característica de ser descentralizados o semipúblicos.

¹⁶ URQUIA SÁNCHEZ, Freddy. “El aporte a cargo de las empresas al Fondo Complementario de Jubilación Minera, Metalúrgica y Siderúrgica: Naturaleza y Constitucionalidad”. Trabajo de investigación para optar el grado académico de Maestro en Tributación y Política Fiscal, Universidad de Lima: Escuela de posgrado. Maestría en Tributación y Política Fiscal. Esta información puede consultarse ingresando a la siguiente dirección web: https://repositorio.ulima.edu.pe/bitstream/handle/20.500.12724/9555/Urqu%C3%ADa_S%C3%A1nchez_Freddy.pdf?sequence=3&isAllowed=y (consultado el 07-11-2021).

4. Se requiere necesariamente que los ingresos recaudados estén dirigidos a un fin específico.
5. Los ingresos no califican como tributos.

Para seguir dando respuesta a esta consulta, consideramos pertinente la revisión de la doctrina extranjera, especialmente a la doctrina argentina.

Así, según el profesor Villegas, en cuanto a las contribuciones parafiscales menciona con respecto a los elementos que las distinguen lo siguiente: "Se dan generalmente las siguientes características en cuanto a estas exacciones: a) no se incluye su producto en los presupuestos estatales (de la Nación, provincias o municipios); b) no son recaudadas por los organismos específicamente fiscales del Estado (Dirección General Impositiva, Direcciones Generales de Rentas); c) no ingresan en las tesorerías estatales, sino directamente en los entes recaudadores y administradores de los fondos"¹⁷.

Continuando con la revisión de la doctrina, revisaremos lo expresado por Sarmiento Díaz, quien indica que "los recursos parafiscales si bien son pagos realizados por mandato de ley, son realizados con referencia a bienes o servicios suministrados por un sujeto privado, por lo que no siendo ingresos destinados a obtener recursos necesarios para el gasto público, no pueden ser considerados tributos"¹⁸. Según este último autor, los ingresos parafiscales no serían considerados como tributos.

Sin embargo, esta postura no refleja las tendencias de la actual doctrina, que considera inclusive que los ingresos parafiscales calificarían como tributos, la cual inclusive es asumida por el Código Tributario Modelo para América Latina (CIAT).

La situación indicada en el párrafo anterior es expuesta por el profesor Ruiz de Castilla Ponce de León quien precisa que:

Si asumimos, en cambio, que la naturaleza del tributo depende de lo que directamente establece una Ley, entonces es suficiente que el Código Tributario señale que los ingresos parafiscales tienen naturaleza tributaria para que efectivamente sean considerados como tributos. Por ejemplo, en el segundo párrafo del numeral 1 del artículo 2 del citado Modelo de Código Tributario (CIAT) se establece lo siguiente: "Constituyen tributos parafiscales aquellos establecidos de manera obligatoria por una Ley, cuando no responden totalmente a ninguna de las categorías del numeral 2. Estos tributos se

regirán supletoriamente por las disposiciones de este Código".

Como se aprecia, el Modelo de Código Tributario (CIAT) considera tributo a los "ingresos parafiscales", que son aquellos que no encuadran exactamente en las categorías de impuesto, contribución o tasa.

En otro interesante trabajo, Ruiz de Castilla Ponce de León formula una pregunta acerca de la naturaleza jurídica de los pagos realizados por concepto de las contribuciones sociales, llegando a responder que:

"[...] para nuestro Código Tributario, estos pagos tienen la naturaleza de ingresos parafiscales en la medida que no financian actividades de gobierno en sentido estricto (gobierno nacional, gobierno regional y gobierno local). Sobre el particular, resulta asintomático que nuestro Código Tributario se refiera a estos pagos recurriendo al término "aportación" y no "tributo", "impuesto", "contribución" para señalar que esta clase de pagos se encuentran sometidos a las reglas del Código Tributario. En efecto, el último párrafo de la Norma II del Título Preliminar del Código Tributario señala lo siguiente: "Las aportaciones al Seguro Social de Salud (ESSALUD) y a la Oficina de Normalización Previsional (ONP) se rigen por las normas de este código, salvo aquellos aspectos que por su naturaleza requieran de normas especiales, los mismos que serán señalados por Decreto Supremo"¹⁹.

Con mayor profundidad en la revisión de jurisprudencia emitida por el Tribunal Fiscal en el Perú, encontramos una tesis sustentada por Loayza Camacho, en donde el autor precisa lo siguiente:

En cuanto a la jurisprudencia, de la revisión de los pronunciamientos del Tribunal Fiscal solo se han encontrado cinco resoluciones en que se ha hecho mención a la parafiscalidad: Cuatro en las que se citan dentro de los argumentos de los contribuyentes quienes asumen en la RTF N.º 842-4-97 que un ingreso a favor de una entidad parafiscal constituye un tributo, en la RTF N.º 83-5-2000 que el aporte por seguridad social es una contribución parafiscal y por ende un tributo, en la RTF N.º 02098-4-2010 que los aportes a las administradoras de fondos de pensiones (AFP) no califican como tributos sino como aportaciones de tipo parafiscal y que la Norma II del Título Preliminar del Código Tributario establece que las contribuciones de Seguridad Social constituyen tributos y en la RTF N.º 17989-8-2012 sostienen que las exacciones parafiscales se caracterizan por constituir ingresos de entidades privadas con rasgos de derecho público obtenidos por mandato de la ley y los ingresos de entidades públicas descentralizadas también ordenadas por ley que no ingresaban al presupuesto público y que constituían la parafiscalidad actualmente se encuentran subsumidos en la categoría de tributo. Y la RTF N.º 04840-2-2002 en la que en voto discrepante se señala que la

contribución al ESSALUD de cargo de los empleadores es una contribución parafiscal y que tiene la naturaleza de tributo (no sustenta esto último no obstante que señala que ello en la doctrina no resulta pacífico)²⁰.

Al efectuar una revisión del Código Tributario para América Latina elaborado por el CIAT en el año 2015. Se indica con respecto a los tributos parafiscales lo siguiente:

5. Se hace mención a los tributos parafiscales, como aquellos que constituyendo prestaciones exigidas coercitivamente, no reúnen la totalidad de los rasgos que definen las diversas especies tributarias, ya sea por su destinación específica a la realización de finalidades de interés público, o por tratarse de recursos que no ingresan al Estado, o porque se establecen en beneficio de un determinado grupo de personas, o en general, porque se apartan del régimen general de los tributos.

6. La opción de incorporar a los tributos parafiscales al Modelo, obedece a la necesidad someterlos expresamente a los principios constitucionales tributarios (legalidad, igualdad, capacidad contributiva, etc.) y de dotar de un régimen jurídico supletorio completo o figuras cuya regulación propia es frecuentemente escasa o incompleta.

7. Cabe indicar que aun cuando para diversos Códigos Tributarios de Iberoamérica y algunos pronunciamientos jurisprudenciales las exacciones fiscales son parte de la especie tributaria "Contribuciones Especiales", siguiendo la opinión de un sector de la doctrina el Modelo opta por considerar que se trata del género tributo, dado que dependiendo de la forma en que se estructure el hecho imponible pueden asimilarse a cualquiera de las tres especies tributarias²¹.

De lo expuesto anteriormente, podemos apreciar que la doctrina actual permite calificar a los ingresos parafiscales inclusive como tributo, aun cuando existan opiniones en contra.

No olvidemos que en la Norma II del Título Preliminar del Código Tributario que "las aportaciones al Seguro Social de Salud (ESSALUD) y a la Oficina de Normalización Previsional (ONP) se rigen por las normas de este Código, salvo en aquellos aspectos que por su naturaleza requieran normas especiales, los mismos que serán señalados por Decreto Supremo".

En este sentido, si los aportes señalados por la Ley N.º 29741 están orientados a formar parte de un Fondo que posterior-

²⁰ LOAYZA CAMACHO, Ernesto Javier. "Cargos, recargos y tarifas establecidos por Ley administrados por OSINERGMIN que no constituyen ingresos para quienes los cobran ¿tributos, recursos parafiscales o qué?", Tesis para optar el grado de Magister en Derecho Tributario. Lima: Pontificia Universidad Católica del Perú, Escuela de posgrado, 2017, p. 44.

²¹ CIAT. Modelo de Código Tributario del CIAT. Un enfoque basado en la experiencia Iberoamericana. Mayo, 2015. Panamá. Esta información puede consultarse ingresando a la siguiente dirección web: https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTécnicos/Espanol/2015_Modelo_Codigo_Tributario_CIAT.pdf (consultado el 07-11-2021).

¹⁷ VILLEGAS, Héctor. "Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario", Buenos Aires: Editorial Depalma, 8.a edición, 2002, p. 114.

¹⁸ SARMIENTO DÍAZ, Jorge. "El concepto de tributo, comentario a la Norma II del Título Preliminar del Código Tributario", en Código Tributario Comentado "50 años después y más", obra dirigida por Daniel Yacolca Estares, volumen 1, ediciones Legales EIRL, primera edición, Lima, 2019, p. 125.

¹⁹ RUIZ DE CASTILLA PONCE DE LEÓN, Francisco Javier. "Derecho tributario. Temas básicos", Colección Lo esencial del Derecho, Lima: Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú, 2017, p. 67.

mente será administrado por la Oficina de Normalización Previsional (ONP), ello determinaría que se regiría por el Código Tributario y, por tanto, tendría carácter tributario, al margen que sea o no calificado como impuesto o quizás exacción fiscal.

En el caso del aporte del trabajador, que operativamente se establece que es una retención por parte del empleador, califica como una obligación de cumplimiento obligatorio, lo cual tiene naturaleza tributaria como aporte.

En el caso del aporte de la empresa, también tiene naturaleza tributaria de aporte a ser de carácter obligatorio, solo que en caso de su naturaleza más se asemeja a un aporte de carácter especial, considerando elementos de aplicación del principio de solidaridad, toda vez que la empresa no recibe ningún beneficio, sino que más bien se encarga de incrementar el fondo complementario que será utilizado en la jubilación de los trabajadores minerales, metalúrgicos y siderúrgicos.

En este punto Ruiz de Castilla Ponce de León menciona que “es significativo reparar que la Norma II del Título Preliminar del Código Tributario peruano se refiere a los pagos que financian a los sistemas de seguridad social en materia de salud y pensiones recurriendo a la utilización del término “aporte” y no “tributo” o “contribución”. Mientras que ESSALUD considera como ingreso propio a los pagos que financian al sistema de salud, la Oficina de Normalización Previsional (ONP) considera como ingreso propio a los pagos que financian al sistema público de pensiones.

Esta norma debería ser actualizada para evitar dudas y confusiones reconociendo que los referidos pagos constituyen tributos bajo la modalidad de contribuciones especiales”²².

8. El pronunciamiento del Tribunal Constitucional sobre el FCJMMS

El Tribunal Constitucional se pronunció con respecto al Aporte al Fondo Complementario de Jubilación Minero, Metalúrgico y Siderúrgica a través de la jurisprudencia emitida en el caso del Expediente N.º 06788-2015-PA/TC, de fecha 12 de enero de 2021.

Consideramos pertinente citar el Fundamento 29 de la Sentencia, el cual consideramos importante.

Fundamento 29

En consecuencia, los aportes empresariales al fondo complementario de jubilación minera, metalúrgica y siderúrgica no tienen

²² RUIZ DE CASTILLA PONCE DE LEÓN, FRANCISCO JAVIER. “Derecho tributario peruano. Principios y Fundamentos”, primera edición, Lima: Editorial Palestra, agosto 2021, p. 223.

naturaleza tributaria, sino, al ser aportes a la seguridad social, constituyen una exacción parafiscal, justificada en la especial vulnerabilidad de los trabajadores que laboran en dichos sectores, quienes necesitan del referido fondo, con la finalidad de afrontar el futuro deterioro a su salud, generado, justamente, por las actividades realizadas. Entonces, al no ostentar carácter tributario, no constituye un impuesto adicional, como lo han sostenido las recurrentes. Por consiguiente, no cabe analizar la presunta incidencia sobre el principio de no confiscatoriedad que denuncia la parte recurrente, al encontramos ante un concepto que sustrae de la naturaleza tributaria”²³.

En un comentario emitido por el portal La Ley se indica que “el Tribunal Constitucional señaló que, si bien este dictamen se aprobó por minoría bajo la fórmula de allanamiento, en realidad la figura utilizada fue la de insistencia de la autógrafa, pues dicha ley ya había sido observada en dos oportunidades por el Poder Ejecutivo. Asimismo, cuando la Comisión de Seguridad Social aceptó la observación del Poder Ejecutivo de no gravar la renta bruta anual del empleador, sino la renta neta, se configuró la insistencia de la autógrafa de ley aprobada por el Congreso.

Sin embargo, el Alto Tribunal advirtió que esta mala técnica legislativa de calificación, de ninguna manera acarrea la inconstitucionalidad de la ley aprobada, pues, pese a ello, los congresistas, informados del contenido más que de la denominación otorgada, votaron por su aprobación”²⁴.

Dentro de la doctrina peruana, podemos citar al profesor Ruiz de Castilla Ponce de León, quien indica con respecto a las lo siguiente: “En suma, a esta altura de la historia (siglo XXI) se puede afirmar que existen dos clases de acreedores tributarios que son: a) el Estado, y b) ciertas organizaciones específicas que en rigor no pueden ser consideradas entidades de gobierno, pero tiene cabida asumir que se trata de sujetos cuyas funciones se relacionan con el interés público tal como sucede con ESSALUD y la ONP”²⁵.

9. Informes emitidos por la SUNAT sobre el FCJMMS

En este punto es importante resaltar que la SUNAT ya ha emitido dos informes

²³ Si se desea revisar el texto completo de la Sentencia emitida por el Tribunal Constitucional, debe ingresar a la siguiente dirección web: <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2021/06788-2015-AA.pdf> (consultado el 08-11-2021).

²⁴ Portal La Ley. “TC declara constitucional aporte de empresas mineras al fondo complementario de jubilación minera”, publicado el 12-05-2021. Esta información puede consultarse ingresando a la siguiente dirección web: <https://laley.pe/art/11192/tc-declara-constitucional-aporte-de-empresas-mineras-al-fondo-complementario-de-jubilacion-minera> (consultado el 08-11-2021).

²⁵ RUIZ DE CASTILLA PONCE DE LEÓN, FRANCISCO JAVIER. “Derecho tributario peruano. Principios y fundamentos”, primera edición, Lima: Editorial Palestra, agosto 2021, p. 223.

relacionados con el Aporte al Fondo Complementario de Jubilación Minero, Metalúrgica y Siderúrgica. El primero de ellos es el Informe N.º 089-2012-SUNAT/4B0000, de fecha 21-09-2012, cuyas conclusiones son las siguientes:

Conclusiones:

1. En el caso de trabajadores siderúrgicos, la obligación de efectuar el pago del aporte al FCJMMS corresponde a aquellos que laboran en centros siderúrgicos, expuestos a riesgos de toxicidad, peligrosidad e insalubridad según la escala prevista en el artículo 4 del Reglamento de la Ley N.º 25009.
2. La obligación de efectuar la retención del aporte de los trabajadores establecido por el artículo 1 de la Ley N.º 29741, comprende a toda persona o entidad que pague remuneraciones a trabajadores que están sujetos al pago de dicho aporte.
3. En el caso de la retención de los aportes al FCJMMS que se debe efectuar de acuerdo con lo señalado en el artículo 5 del Reglamento de la Ley N.º 29741 son de aplicación las infracciones previstas en el numeral 13 del artículo 177 y numeral 4 del artículo 178 del TUO del Código Tributario, según se trate de no haber efectuado la retención, o habiéndola realizado no haber pagado el tributo retenido o no haberlo pagado dentro de los plazos establecidos. Los sujetos obligados a efectuar el pago del aporte no incurrir en infracción tributaria por el solo hecho de no haber pagado dicho tributo, debiendo únicamente actualizar el monto del aporte, de acuerdo con el artículo 33 del citado TUO²⁶.

El segundo pronunciamiento de la SUNAT sobre el FCJMMS es el Informe N.º 024-2013-SUNAT/4B0000 de fecha 21-02-2013, cuyas conclusiones son las siguientes:

Conclusiones:

1. El Aporte al Fondo Complementario de Jubilación Minera, Metalúrgica y Siderúrgica creado por la Ley N.º 29741, en la parte que corresponde a las empresas, tiene la naturaleza jurídica de un tributo, específicamente, la de un impuesto de periodicidad anual.
2. El referido Aporte no es de aplicación a los titulares de la actividad minera que al 01-01-2012 tenían vigente la garantía de estabilidad tributaria a que aluden las normas de la Ley General de Minería y el artículo 1 de la Ley N.º 27343, y sólo mientras dicha garantía se mantenga vigente.
3. Dicho Aporte es de aplicación a las empresas mineras, metalúrgicas y siderúrgicas, receptoras de inversión, aun cuando al 01-01-2012 tenían convenios de estabilidad jurídica vigentes celebrados al amparo del Decreto Legislativo N.º 757²⁷.

²⁶ Si se desea revisar el texto completo de este informe, se debe ingresar a la siguiente dirección web: <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2012/informe-oficios/089-2012.pdf> (consultado el 08-11-2021).

²⁷ Si se desea revisar el texto completo de este informe, se debe ingresar a la siguiente dirección web: <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2013/informe-oficios/024-2013.pdf>.