

EXPEDIENTE N° : 3869-96
 INTERESADO : UNIVERSIDAD SAN MARTIN DE PORRES
 ASUNTO : Contribución al FONAVI
 PROCEDENCIA : Lima
 FECHA : Lima, 16 de mayo de 1997

Vista la apelación interpuesta por representada por el Rv. Padre Eduardo Ríos Ramírez, contra la Resolución de Intendencia N° 015-4-05227/SUNAT de fecha 29 de febrero de 1996, que declara improcedente su reclamación contra las Resoluciones de Determinación N°s 012-3-02895 y 012-3-02897 sobre Contribución al FONAVI de cuenta propia, correspondientes a los períodos de enero a diciembre de 1994 y de enero a mayo de 1995; así como contra las correspondientes Resoluciones de Multa N°s. 012-2-04325 a la 012-2-04336 y 012-2-04347 a la 012-2-04351;

CONSIDERANDO :

Que de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 19° de la Constitución Política de 1993, vigente durante los períodos acotados, "Las universidades, institutos superiores y demás centros educativos constituidos conforme a la legislación de la materia gozan de inafectación de todo impuesto directo e indirecto que afecte los bienes, actividades y servicios propios de su finalidad educativa y cultural";

Que para determinar si esta norma comprende o no los aportes al FONAVI, es necesario establecer si su naturaleza jurídica corresponde a la de un impuesto o una contribución;

Que de acuerdo a la doctrina, las contribuciones son tributos vinculados toda vez que necesariamente implican una actuación estatal relacionada con el obligado, mientras que los impuestos califican como tributos no vinculados, ya que su hipótesis de incidencia consiste en la descripción de un hecho cualquiera que no sea una actuación del Estado;

Que del mismo modo, en nuestro derecho positivo, la Norma II del Título Preliminar del Código Tributario define al impuesto como "el tributo cuyo cumplimiento no origina una contraprestación directa en favor del contribuyente por parte del Estado", mientras que a la contribución como "el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales";

Que durante el período acotado, los aportes al FONAVI estuvieron regulados por la Ley N° 26233, cuyo artículo 1° señaló la estructura de la Contribución al FONAVI, disponiendo entre otros, que el 6% será de cargo del empleador sobre el total de las remuneraciones mensuales que abonen a sus trabajadores;

Que de dicha norma se desprende, respecto de la Contribución al FONAVI de Cuenta Propia, que basta que un empleador se encuentre obligado a pagar remuneraciones a trabajadores dependientes para que automáticamente quede afecto a dicho tributo, sin que a cambio reciba o haya recibido beneficio alguno derivado de la realización de obras públicas o de actividades estatales;

Que de acuerdo a lo señalado por la doctrina y a la definición contenida en el Código Tributario, puede afirmarse que la Contribución al FONAVI no califica como una contribución sino como un impuesto, habida cuenta que su pago no genera ninguna contraprestación del Estado ni beneficio para el empleador;

- 2 -

Que respecto de la Ley de Racionalización del Sistema Tributario Nacional y de Eliminación de Privilegios y Sobrecostos aprobada por Decreto Ley N° 25988 del 24 de diciembre de 1992 y la Ley Marco del Sistema Tributario Nacional aprobada por Decreto Legislativo N° 771, vigente a partir de 1994, cuando ambas normas establecen que el Sistema Tributario Nacional está constituido por tributos para el Gobierno Central, para los Gobiernos Locales y para otros fines, comprendiendo dentro de estos últimos al tributo del Fondo Nacional de Vivienda, si bien se refieren a este tributo como "contribución", sin embargo, ello no modifica su esencia, la que como se ha visto anteriormente, es y corresponde a la naturaleza del impuesto y no de la contribución;

Que habida cuenta que conforme a la Ley N° 26233, la Contribución al FONAVI de cargo del empleador se calcula sobre las remuneraciones mensuales que dicho empleador debe abonar a sus trabajadores dependientes y, dado que es a través de éstos que de una u otra forma las universidades cumplen con su finalidad educativa, puede afirmarse válidamente que la llamada "Contribución al FONAVI de cargo del empleador", sí se encuentra comprendida dentro de la inmunidad consagrada en el artículo 19° de la Constitución Política vigente;

Que finalmente, se debe indicar que con la presente resolución se modifica el criterio adoptado por el Tribunal Fiscal en sus Resoluciones N°s 17246 del 14 de julio de 1982 y 3243-2 del 08 de mayo de 1995;

De acuerdo con el dictamen de la Vocal Salas Lozada, cuyos fundamentos se reproduce;

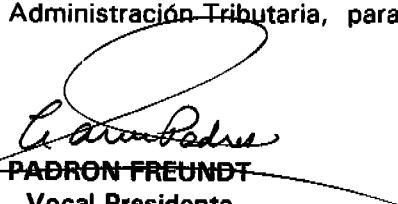
Con los vocales Padrón Freundt, Salas Lozada y Parra Rojas, a quien se llamó para completar Sala;

RESUELVE :

1.- **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° 015-4-05227/SUNAT de fecha 29 de febrero de 1996, dejándose sin efecto la cobranza de la deuda impugnada.

2.- **DISPONER** que la presente resolución constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, por lo que de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 154° del Código Tributario deberá ser publicada en el Diario Oficial "El Peruano".

Regístrate, comuníquese y remítase a la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, para sus efectos.


PADRÓN-FREUNDT

Vocal Presidente


Picón González
Secretario Relator
SL/mgp


SALAS LOZADA

Vocal


PARRA ROJAS

Vocal

EXPEDIENTE N° : 3869-96
DICTAMEN : N° 053 Vocal Salas Lozada
INTERESADO : UNIVERSIDAD SAN MARTIN DE PORRES
ASUNTO : Contribución al FONAVI
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 16 de mayo de 1997

Señor :

UNIVERSIDAD SAN MARTIN DE PORRES representada por el Rv. Padre Eduardo Ríos Ramírez, interpone recurso de apelación contra la Resolución de Intendencia N° 015-4-05227/SUNAT de fecha 29 de febrero de 1996, que declara improcedente su reclamación contra las Resoluciones de Determinación N°s 012-3-02895 y 012-3-02897 sobre Contribución al FONAVI de cuenta propia, correspondientes a los períodos de enero a diciembre de 1994 y de enero a mayo de 1995; así como contra las correspondientes Resoluciones de Multa N°s. 012-2-04325, 012-2-04326, 012-2-04327, 012-2-04328, 012-2-04329, 012-2-04330, 012-2-04331, 012-2-04332, 012-2-04333, 012-2-04334, 012-2-04335, 012-2-04336, 012-2-04347, 012-2-04348, 012-2-04349, 012-2-04350 y 012-2-04351.

I. La Administración Tributaria, mediante informe N° 002-96-SUNAT-I6-3200-CAY que sustenta la apelada, señala respecto de las Resoluciones de Determinación N°s 012-3-02895 y 012-3-02897, que en mérito de lo dispuesto en el artículo 19° de la Constitución Política del Perú vigente, las universidades, entre otras instituciones educativas, "...gozan de inafectación de todo impuesto directo o indirecto que afecte los bienes, actividades y servicios propios de su finalidad educativa y cultural".

Del citado precepto constitucional infiere, que la inafectación concedida sólo será aplicable a los impuestos, sin que alcance a los tributos distintos de aquéllos. A efecto de dilucidar si dicha inafectación comprende a los aportes al Fondo Nacional de Vivienda - FONAVI, considera resulta imprescindible esclarecer la naturaleza del mismo.

Manzanares
Así, señala que mediante los artículos 1° y 2° del Decreto Ley N° 22591 se creó el Fondo Nacional de Vivienda - FONAVI, estableciéndose como finalidad del referido Fondo "...satisfacer en forma progresiva, la necesidad de vivienda de los trabajadores en función de sus ingresos..." utilizando, para tal efecto como recursos financieros, aquéllos provenientes de "la contribución obligatoria de los trabajadores..." y de "la contribución obligatoria de los empleadores", entre otros.

En tal sentido, el artículo 17° del citado Decreto dispuso que el destino de los recursos del FONAVI debían orientarse, principalmente, a la construcción de viviendas para los trabajadores que cotizan al FONAVI, así como para el otorgamiento de créditos para fines de vivienda.

Ahora bien, de conformidad con lo dispuesto en el inciso c) de la norma III del Título Preliminar del Código Tributario, las leyes tributarias y normas de rango equivalente constituyen una de las principales fuentes del Derecho Tributario. En mérito a ello, el Decreto Ley N° 22591, sus modificatorias y sustitutorias, establecen que los aportes al FONAVI constituyen una contribución, sin efectuar distingo alguno entre la que debe pagar el trabajador y aquella que se encuentra obligado a abonar el empleador.

...///

Agrega que la Norma II del Título Preliminar del Código Tributario define al tributo denominado contribución, como aquél "... cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales"; es decir, surge como consecuencia de la realización de obras o gastos públicos realizados en favor de grupos sociales.

Así, "... el beneficio opera como realidad verificada jurídicamente pero no fácticamente. En otras palabras: es irrelevante que el obligado obtenga o no, de hecho, el beneficio, en el sentido de ver efectivamente acrecentado su patrimonio y, en consecuencia, su capacidad de pago..." (Héctor Villegas, "Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario", página 106).

Indica que mediante Resolución N° 3242-2 del 08 de marzo de 1995, ante un caso similar, el Tribunal Fiscal señaló que en el derecho público, por su naturaleza formalista, prima la tipificación legal. Asimismo, manifestó que el distinto efecto económico - financiero que pudiera tener la Contribución al FONAVI, sea para el trabajador o para el empleador, de ninguna manera podría conducir al Tribunal Fiscal a declarar que la naturaleza jurídica de un tributo cambie en función de quien sea el sujeto pasivo, en este caso, trabajador o empleador.

Finalmente, la mencionada Resolución expresó que vía interpretación no se puede cambiar la tipificación hecha por ley, dejando de considerar al aporte al FONAVI como una contribución, por cuanto generaría un precedente que vulneraría la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, la cual dispone que en vía interpretación no se puede crear tributos ni conceder exoneraciones.

En consecuencia, teniendo en cuenta lo expuesto, debe mantenerse las Resoluciones de Determinación reclamadas.

MAR
Con relación a las Resoluciones de Multa impugnadas, resalta que han sido emitidas al amparo del numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario, por omitir circunstancias que influyen en la determinación de la obligación tributaria respecto de la Contribución al FONAVI, cuya consecuencia es el incumplimiento en el pago de la referida contribución por los meses de enero a diciembre del ejercicio gravable 1994 y, por los meses de enero a mayo del ejercicio gravable 1995.

Por tanto, teniendo en cuenta que dichas multas son consecuencia de las Resoluciones de Determinación citadas anteriormente, las cuales han sido mantenidas, también procede que se mantengan aquéllas.

- II. La recurrente por su parte, manifiesta que cuando el artículo 19º de la Constitución Política del Estado dispone: "Las universidades, institutos superiores y demás centros educativos constituidos conforme a la legislación en la materia, gozan de inafectación de todo impuesto directo o indirecto que afecte a los bienes, actividades y servicios propios de su finalidad educativa y cultural...", está estableciendo dos condiciones para que las universidades, institutos superiores y demás centros educativos gocen de la inafectación: 1) que se trate de un impuesto directo o indirecto y 2) que afecte a los bienes, actividades y servicios propios de su finalidad educativa y cultural. En el caso del Fondo Nacional de Vivienda - FONAVI de cuenta propia, reúne los dos supuestos señalados.

El Fondo Nacional de Vivienda - FONAVI creado por Decreto Ley N° 22591 en su artículo 1° y 2° establece como "finalidad de satisfacer en forma progresiva, la necesidad de vivienda de los trabajadores en función de sus ingresos y del grado de desarrollo económico y social del país". Dicha norma fue modificada por Decreto Ley N° 25520, que establece como finalidad desarrollar la infraestructura indispensable para crear, facilitar y mejorar, en forma adecuada y progresiva, las condiciones habitacionales de los sectores sociales menos favorecidos del país. Asimismo la norma en mención, en su artículo 2° crea en el Ministerio de la Presidencia el Fondo Nacional de Vivienda - FONAVI, para satisfacer en forma progresiva las necesidades habitacionales de los trabajadores.

Según la Norma II del Título Preliminar del Código Tributario: Impuesto "es el tributo cuyo cumplimiento no origina una contraprestación directa en favor del contribuyente por parte del Estado"; en tanto que la Contribución es definida como "el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales". De esto se desprende que el aporte al FONAVI, respecto al empleador, representa un impuesto, puesto que este no tiene ningún beneficio de parte del Estado, es decir, no existe el presupuesto de hecho requerido para ser considerado como una contribución.

La Superintendencia Nacional de Administración Tributaria llega a la conclusión que FONAVI representa una contribución y no un impuesto basado en el artículo 1° y 2° del Decreto Ley N° 22591, sin tener en cuenta la Norma II del Título Preliminar del Código Tributario, es decir sin considerar que la Universidad no recibe una contraprestación directa a su favor, esto es, sin que exista hipótesis de incidencia tributaria.

nº 22-1
La Administración Tributaria no puede basarse en el enunciado de una norma legal como es el caso del Decreto Legislativo N° 771 para clasificar al FONAVI como una contribución, cuando desde el punto de vista jurídico representa para el empleador un impuesto. En derecho las instituciones se identifican en razón de su esencia y no en función al nombre que se les asigne, ya que lo contrario llevaría admitir que el nombre que las atribuye prima sobre el contenido jurídico.

En conclusión, el aporte a FONAVI normado por el Decreto Ley N° 22591, modificado por el Decreto Ley N° 25520 y Ley N° 26504 en lo que respecta al empleador, claramente constituye un impuesto y no una contribución, consecuentemente está dentro de la inafectación que señala el artículo 19° de la Constitución Política del Perú.

Finalmente, señala que en el caso de las universidades, el aporte al FONAVI afecta directamente a actividades o servicios propios de su finalidad educativa y cultural; fines establecidos en el artículo 2° de la Ley N° 23733; las personas que trabajan, sean personal docente así como administrativos, están dedicadas a que se cumpla con tales finalidades. Consecuentemente el aporte al FONAVI grava a la remuneración que se les paga a los trabajadores.

Por lo que concluye que el aporte al FONAVI, normado por el Decreto Ley N° 22591, en lo que respecta al empleador, constituye un impuesto y por tanto está dentro de la inafectación del artículo 19° de la Constitución.

III. De lo dicho por las partes, de la documentación que obra en el expediente y del análisis de la legislación aplicable, se desprende lo siguiente:

1. La Administración Tributaria mediante las Resoluciones de Determinación N°s. 012-3-02895 y 012-3-02897 acota a la recurrente por concepto de la Contribución al FONAVI de cuenta propia correspondiente a los meses de enero a diciembre de 1994 y de enero a mayo de 1995, aplicándole además por dichos períodos las multas correspondientes por omitir circunstancias que influyan en la determinación de la obligación tributaria.
2. Al respecto, debe tenerse en cuenta en primer lugar la norma contenida en el artículo 19º de la Constitución Política de 1993, vigente actualmente, que establece en su primer párrafo lo siguiente:

"Las universidades, institutos superiores y demás centros educativos constituidos conforme a la legislación de la materia gozan de inafectación de todo impuesto directo e indirecto que afecte los bienes, actividades y servicios propios de su finalidad educativa y cultural".

A efectos de aplicar esta norma constitucional es necesario señalar primero sus alcances. Así, del análisis de su texto se desprende lo siguiente:

- (a) Que la "inafectación" que contiene esta norma constitucional, en rigor, constituye lo que en doctrina se conoce como *inmunidad tributaria*, es decir, aquella inafectación que por encontrarse consagrada en la Constitución restringe el poder de imposición del legislador respecto de -en el presente caso- las universidades, institutos superiores y demás centros educativos. Así pues, en virtud de esta norma no es posible gravar a las universidades, institutos superiores y demás centros educativos con impuestos directos o indirectos que afecten sus bienes, actividades y servicios propios de la finalidad educativa y cultural que desarrollan;
 - (b) Que las instituciones comprendidas en la inafectación son las universidades, institutos superiores y demás centros educativos siempre que se encuentren constituidos de conformidad con la legislación de la materia;
 - (c) Que la referida inmunidad sólo opera respecto de los tributos denominados "impuestos", sean éstos directos o indirectos, mas no así respecto de las demás clases de tributos; y,
 - (d) Que estos impuestos, sean directos o indirectos, deben gravar los bienes, actividades o servicios propios de la finalidad educativa y cultural de las referidas instituciones.
3. Ahora bien, en cuanto a la Ley Universitaria - Ley N° 23733, actualmente vigente, ésta dispone en su artículo 98º lo siguiente:

"Las universidades están exoneradas de todo tributo fiscal o municipal, creado o por crearse, incluyendo aquéllos cuya exoneración requiere mención expresa. Esta exoneración tiene duración indefinida".

Mediante esta norma si bien se estaría comprendiendo dentro de la inafectación a toda clase de tributos, sin embargo, es de advertir que la misma fue dictada en concordancia con la Constitución Política de 1979, que entonces se encontraba vigente, la cual contenía en cuanto a la inmunidad tributaria una norma similar a la norma constitucional actual pero más amplia, pues estaba referida a toda clase de tributos. En efecto, la Constitución de ese entonces señalaba en su artículo 32º que *"Las universidades y los centros educativos y culturales están exonerados de todo tributo creado o por crearse. La ley establece estímulos tributarios y de otra índole para favorecer las donaciones y aportes en favor de las universidades y centros educativos y culturales"*.

4. Establecidos los alcances de la norma constitucional, particularmente en lo que se refiere a la inmunidad tributaria, procede ahora determinar si ésta comprende o no a la Contribución al FONAVI de cuenta propia, para lo cual es necesario determinar previamente si su naturaleza jurídica corresponde a la del impuesto o de la contribución.

Como cuestión previa cabe precisar que el Tribunal Fiscal, como última instancia administrativa en materia tributaria, al amparo del artículo 101 del Código Tributario se encuentra facultado para dilucidar y señalar la naturaleza que jurídicamente tiene un tributo en razón de su contenido y no de su denominación, habida cuenta que ello tiene relación directa con la determinación de la obligación tributaria.

Ahora bien, para los efectos señalados en el párrafo precedente al anterior, debe analizarse el contenido del hecho generador de la Contribución al FONAVI, pues será éste el que determine si es un impuesto o una contribución y no el nombre que legislativamente se le haya dado. Al respecto resulta importante señalar brevemente las características de cada especie de tributo.

Como se sabe, la clasificación de tributos más aceptada por la doctrina y por el derecho positivo, es aquélla que los divide en impuestos, contribuciones y tasas. No obstante, resulta pertinente para efectos del presente caso, mencionar también aquella postulada por Geraldo Ataliba en su obra "Hipótesis de Incidencia" - la misma que es aceptada también por diversos autores - que los divide en *vinculados* y *no vinculados*, dependiendo de si el aspecto material de la hipótesis de incidencia consiste en una actividad del poder público o en un hecho o acontecimiento enteramente indiferente a cualquier actividad estatal.

m.s.m.
Al respecto, señala dicho autor que se estará frente a un *tributo vinculado*, cuando el nacimiento de la obligación tributaria está vinculado al desempeño de una actividad, es decir, cuando la hipótesis de incidencia consiste en la descripción de una actuación estatal, un acto jurídico o material del Estado, una obra pública, un servicio público o una consecuencia o repercusión de él, siendo así que *la actuación estatal* es el elemento caracterizador más importante. En este sentido, afirma que son tributos vinculados las contribuciones y tasas. De otro lado, se tratará de un *tributo no vinculado*, cuando su hipótesis de incidencia consista en la descripción de un hecho cualquiera que no sea una actuación estatal, encontrándose comprendidos en esta clase los impuestos.

Ahora bien, en lo que se refiere a los tributos vinculados, indica que dependiendo del modo de conexión entre el aspecto material y el aspecto personal de la hipótesis de incidencia, éstos se subdividen en tasa o contribución, es decir, se estará frente a una u otra especie de tributo según la actuación estatal esté directa o indirectamente referida al obligado. En este sentido, respecto de la *contribución* o se tiene una actuación estatal que produce un efecto, el cual se conecta con alguien o se tiene una persona que desarrolla un actividad o causa una situación que requiere, exige o provoca o desencadena una actuación estatal.

De otro lado, con relación al impuesto, se le define como el tributo no vinculado, cuya hipótesis de incidencia consiste en un hecho cualquiera que no sea una actuación estatal.

En cuanto a nuestro derecho positivo, se tiene la Norma II del Título Preliminar del Código Tributario aprobado por Decreto Legislativo N° 773, que estuvo vigente durante el período acotado, que establece que el citado Código rige las relaciones jurídicas originadas por los tributos, para cuyo efecto precisa que el término genérico de "tributo" comprende a los impuestos, contribuciones y tasas, los que son definidos como sigue:

- *Impuesto*: "es el tributo cuyo cumplimiento no origina una contraprestación directa en favor del contribuyente por parte del Estado";
- *Contribución*: "es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales"; y,
- *Tasa*: "es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva por el Estado de un servicio público individualizado en el contribuyente".

De otro lado, respecto del tratamiento legislativo dado a la Contribución al FONAVI, cabe señalar que si bien a través de las diversas normas que la regularon se estableció que la finalidad del Fondo Nacional de Vivienda era satisfacer las necesidades de vivienda de los trabajadores, para lo cual se disponía destinar los recursos recaudados por tal concepto, entre otros, a la construcción de viviendas, financiamiento de obras de infraestructura, sanitaria, electrificación, construcción y refacción de centros comunales, centros educativos, etc.; sin embargo, la norma que en cada caso ha determinado su naturaleza jurídica ha sido la que establecía su estructura.

Así, para el caso de autos, la norma que durante el período acotado regulaba la Contribución al FONAVI era la Ley N° 26233, - norma que estuvo vigente desde el 2 de noviembre de 1993 y hasta el 31 de julio de 1995 - la cual establecía en su artículo 1º lo siguiente:

- "... la estructura de las contribuciones al Fondo nacional de Vivienda será la siguiente:*
- a) *6% a cargo de los empleadores sobre el total de las remuneraciones mensuales que abonen a sus trabajadores..*
 - b) *3% a cargo de los trabajadores dependientes sobre el total de las remuneraciones mensuales percibidas.*
 - c) *3% como contribución obligatoria de los trabajadores independientes sobre sus ingresos mensuales por rentas de trabajo."*

De esta norma se desprende que, independientemente del destino que el Estado disponga dar a los recursos recaudados por concepto de la Contribución al FONAVI, ésta respecto del empleador, en rigor, grava la planilla. En efecto, el hecho hipotético previsto en la norma como hecho gravado resulta ser la obligación de pago de remuneraciones a trabajadores dependientes, siendo así que en la medida que en la realidad de los hechos el empleador se encuentre en tal supuesto, estará afecto al tributo, sin que exista respecto del mismo actuación estatal alguna que le produzca un beneficio, resultando ser la planilla la base imponible sobre la cual se le aplica la alícuota del tributo.

En este sentido, basta que un empleador se encuentre obligado a pagar remuneraciones a trabajadores dependientes para que automáticamente quede afecto a dicho tributo, sin que a cambio reciba o haya recibido beneficio alguno derivado de la realización de obras públicas o de actividades estatales.

En conclusión, de lo señalado por la doctrina y de acuerdo con la definición contenida en el Código Tributario, puede afirmarse que la llamada Contribución al FONAVI de Cuenta Propia no califica como una contribución sino como un impuesto, habida cuenta que su pago no genera ninguna contraprestación del Estado ni beneficio para el empleador.

Sin perjuicio de lo expuesto, cabe agregar respecto de la Ley de Racionalización del Sistema Tributario Nacional y de Eliminación de Privilegios y Sobrecostos aprobada por Decreto Ley N° 25988 del 24 de diciembre de 1992 y la Ley Marco del Sistema Tributario Nacional aprobada por Decreto Legislativo N° 771, vigente a partir de 1994, que cuando ambas normas establecen que el Sistema Tributario Nacional está constituido por tributos para el Gobierno Central, para los Gobiernos Locales y para otros fines, comprendiendo dentro de estos últimos al tributo del Fondo Nacional de Vivienda, si bien se refieren a este tributo como "contribución", sin embargo, ello no modifica su esencia, la que como se ha visto anteriormente, es y corresponde a la naturaleza del impuesto y no de la contribución.

5. Ahora bien, partiendo ya del hecho que la naturaleza jurídica de la llamada Contribución al FONAVI es en realidad la de un impuesto, corresponde ahora analizar si ésta afecta a los bienes, actividades o servicios propios de la finalidad educativa y cultural de universidades, entre otros, para efectos de determinar si se encuentra dentro de la inafectación del artículo 19° de la Constitución Política de 1993.

Al respecto, cabe señalar que habida cuenta que conforme a la Ley N° 26233, la Contribución al FONAVI de cargo del empleador se calcula sobre las remuneraciones mensuales que dicho empleador debe abonar a sus trabajadores dependientes, es a través de éstos que de una u otra forma las universidades cumplen con su finalidad educativa, puede afirmarse válidamente que la mal llamada "Contribución al FONAVI de cargo del empleador", sí se encuentra comprendida dentro de la inmunidad consagrada en el artículo 19° de la Constitución Política vigente.

6. Finalmente, se debe indicar que con la presente resolución se modifica el criterio adoptado por el Tribunal Fiscal en sus Resoluciones N°s 17246 del 14 de julio de 1982 y 3243-2 del 08 de mayo de 1995.

Por las consideraciones expuestas, soy de opinión que este Tribunal acuerde REVOCAR la Resolución de Intendencia N° 015-4-05227/SUNAT de fecha 29 de febrero de 1996.

Salvo mejor parecer,

TRIBUNAL FISCAL

(F. Salas)

~~MARITZA SALAS LOZADA~~

Vocal Informante

SL/mgp

R.T.F. N° 523-4-97