

**APORTE POR REGULACIÓN, CANON POR ESPECTRO  
RADIOELÉCTRICO Y TASA POR EXPLOTACIÓN COMERCIAL:  
ASPECTOS TRIBUTARIOS DE LAS TELECOMUNICACIONES**  
**REGULATORY CONTRIBUTION, TARIFF FOR RADIO SPECTRUM  
AND FEE FOR COMMERCIAL EXPLOITATION: TAX ASPECTS  
OF TELECOMMUNICATIONS**

**Gerardo Soto Carrillo\***  
Payet, Rey, Cauvi, Pérez Abogados  
**Renzo Grández Villarreal\*\***  
Payet, Rey, Cauvi, Pérez Abogados

*The Peruvian government has established mandatory payments that telecom companies have to make: the regulatory contribution, the tariff for radio spectrum and the fee for commercial exploitation.*

*In this article, the authors examine what tax nature and what validity basis those impositions have.*

**KEY WORDS:** *Telecommunications; regulatory contribution; tariff for radio spectrum; fee for commercial exploitation; Tax Law.*

*El Estado peruano ha establecido pagos obligatorios que deben realizar las empresas operadoras de telecomunicaciones: el aporte por regulación pagado, el canon por el uso del espectro radioeléctrico y la tasa por explotación comercial.*

*En el presente artículo, los autores examinan qué naturaleza tributaria y qué fundamento de validez tienen estas exacciones.*

**PALABRAS CLAVE:** *Telecomunicaciones; aporte por regulación; canon por el uso del espectro radioeléctrico; tasa por explotación comercial; Derecho Tributario.*

\* Abogado. Estudios concluidos en la Maestría en Regulación de Servicios Públicos de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Socio de Payet, Rey, Cauvi, Pérez Abogados. Contacto: gsc@prc.com.pe.

\*\* Abogado. Asociado de Payet, Rey, Cauvi, Pérez Abogados. Contacto: rgv@prc.com.pe.

## I. INTRODUCCIÓN

En las últimas décadas hemos sido testigos de una transformación sustantiva en el desarrollo del sector telecomunicaciones, principalmente generado por la rápida evolución de la informática. El Perú ha sido parte de este desarrollo en la prestación de servicios públicos de telecomunicaciones, particularmente desde la privatización de las empresas estatales monopólicas en 1994, y la apertura formal del mercado desde 1998. En la actualidad existen diversas empresas prestadoras, de distintos grupos económicos con origen diverso, todas sujetas a un marco regulatorio cuyas bases se han mantenido estables.

El presente trabajo no se refiere a la actividad propia de telecomunicaciones ni a su regulación económica, sino a un aspecto más específico. Es decir, relacionado con aquellos conceptos que las empresas operadoras de servicios públicos del sector deben pagar al Estado con relación a su actividad.

En los últimos años se han producido discusiones teóricas, litigios administrativos y judiciales, e interpretaciones y posiciones diferentes y contrapuestas con relación a estos conceptos. Este artículo pretende recoger la situación a la fecha, a efectos de describir la problemática suscitada y los alcances de la discusión.

Entendemos que es necesario y razonable que el Estado perciba ingresos en virtud del aprovechamiento de un recurso natural por parte de un tercero y que se beneficie de las rentas de las empresas que se desenvuelvan en el sector. No obstante, dicha situación debe producirse dentro del margen de la legalidad; de lo contrario, se genera un desincentivo en el mercado o se arriesga la legitimidad y exigibilidad de cobro, en perjuicio del propio Estado.

Las exacciones específicas que las empresas prestadoras de servicios públicos de telecomunicaciones realizan son principalmente, el aporte por regulación pagado al Organismo Supervisor de la Inversión Privada en Telecomunicaciones [en adelante, OSIPTEL], el canon por el uso del espectro radioeléctrico y la tasa por explotación comercial, estos últimos pagados al Ministerio de Transportes y Comunicaciones [en adelante, MTC].

No trataremos en este trabajo el derecho especial destinado al Fondo de Inversión de Telecomunicaciones; sin perjuicio de ello, mucho de lo descrito respecto al aporte por regulación le es también aplicable. Describiremos la configuración legal de cada uno de los conceptos y su ubicación en la clasificación de tributos según el régimen peruano.

## II. EL PODER TRIBUTARIO DEL ESTADO Y SUS LÍMITES CONSTITUCIONALES

El poder tributario es una potestad atribuida por la Constitución a los diferentes niveles de gobierno: nacional, regional y local; con la finalidad de crear, modificar, suprimir o exonerar tributos. Potestad que en el marco de un Estado Social de Derecho, es atribuida bajo ciertos parámetros y de manera limitada.

En efecto, en nuestro ordenamiento, el artículo 74 de la Constitución Política desarrolla los principios de reserva de ley, no confiscatoriedad, igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Los cuales, además de limitar la potestad tributaria del Estado, constituyen, a su vez, garantías constitucionales para los contribuyentes frente a un eventual ejercicio arbitrario de tal potestad, tal como lo reconoce el Tribunal Constitucional [en adelante, TC]<sup>1</sup>.

Si bien el *ius imperium* del Estado lo habilita a crear sus propios ingresos, dicha potestad debe ser ejercida cumpliendo los límites señalados. Su inobservancia determina que los tributos no surtan efecto<sup>2</sup>. A continuación, haremos un breve desarrollo de los principios constitucionales con mayor trascendencia en la discusión y aplicación de los conceptos que trataremos, aplicables en el sector telecomunicaciones.

### A. Principio de reserva de ley

El principio de reserva de ley, regulado en el artículo 74 de la Constitución, se configura conforme a lo siguiente para tributos de carácter nacional: “Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo [...]”<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> Artículo 74.- “El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio. No surten efecto, las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo”.

<sup>2</sup> Sentencia de fecha 17 de agosto de 2010, recaída en el Expediente 4899-2007-PA.

<sup>3</sup> En desarrollo de esta disposición constitucional, la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario señala: “Principio de legalidad (reserva de ley). Sólo por Ley o por Decreto Legislativo, en caso de delegación, se puede: a) Crear, modificar y suprimir tributos; señalar el hecho generador de la obligación tributaria, la base para su cálculo y la alícuota;

En esa misma línea, la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario establece que solo a través de una norma con rango de Ley se pueden crear tributos: “Sólo por Ley o por Decreto Legislativo, en caso de delegación, se puede crear, modificar y suprimir tributos, señalar el hecho generador de la obligación tributaria, la base para su cálculo y la alícuota, el acreedor tributario, el deudor tributario y el agente de retención o percepción”.

En términos del TC, el principio de reserva de ley no sólo implica una protección de las garantías individuales, sino también un reflejo del mecanismo democrático en el reparto de la imposición de las cargas entre los ciudadanos<sup>4</sup>:

“El principio de reserva de ley, que, además de cumplir una función de garantía individual, al fijar un límite a las posibles intromisiones arbitrarias del Estado en los espacios de libertad de los ciudadanos, cumple también una función plural, toda vez que se garantiza la democracia en los procedimientos de imposición y reparto de la carga tributaria, cuando su establecimiento corresponde a un órgano plural donde se encuentran representados todos los sectores de la sociedad: el Parlamento en el caso del gobierno nacional y el Concejo Municipal en el caso de los gobiernos locales. De acuerdo con este principio, la reserva de ley no sólo alcanza a la creación en sí del tributo, sino también, necesariamente a cada uno de elementos configuradores del mismo, como son el hecho imponible, la base imponible y el tipo de gravamen, la determinación del contribuyente, además de las infracciones y sanciones, etcétera”<sup>5</sup>.

Refiriéndose también a los alcances del principio de reserva de ley, el TC ha señalado en la sentencia del 28 de junio de 2004 recaída en el expediente 3303-2003-AA que “[l]a regulación del hecho im-

ponible en abstracto –que requiere la máxima observancia del principio de legalidad–, comprende la descripción del hecho gravado (aspecto material), el sujeto acreedor y deudor tributario (aspecto personal), el momento del nacimiento de la obligación tributaria (aspecto temporal) y el lugar de su acaecimiento (aspecto espacial)”.

En particular, el principio de reserva de ley no implica que absolutamente todos los detalles de la regulación de los elementos del tributo deben encontrarse incorporados en una norma con rango de ley, lo que sí implica es que la posibilidad de desarrollo reglamentario en un decreto supremo se encuentre debidamente delimitada por lo establecido en la norma con rango de ley<sup>6</sup>. Así, lo ha señalado el TC en la sentencia antes referida:

“[...] el principio de legalidad debe reforzarse en el caso de los elementos esenciales del tributo, como son los que conforman el hecho imponible en sentido abstracto, entre ellos el sujeto pasivo. Claro está que la remisión excepcional a un texto reglamentario atendiendo a la naturaleza del tributo y a criterios de razonabilidad, puede ser entendida únicamente si los parámetros se encuentran fijados en la ley; y, esa excepcionalidad determina, a su vez, que la línea de frontera o el máximo grado de remisión sea la norma reglamentaria; por ello, no es posible admitir, bajo ninguna circunstancia, una norma de rango inferior, como lo es la Resolución del Consejo Directivo del OSINERG [...] 2865-2001-OS/CD”.

Al respecto, en reiterada jurisprudencia, el TC sostiene que se respeta la reserva de ley cuando, vía ley (norma habilitante), se regulan los elementos esenciales y determinantes para reconocer el tributo como tal, de modo que todo aquello adicional pueda ser delegado para su regulación a la

---

el acreedor tributario; el deudor tributario y el agente de retención o percepción, sin perjuicio de lo establecido en el Artículo 10; b) Conceder exoneraciones y otros beneficios tributarios; c) Normar los procedimientos jurisdiccionales, así como los administrativos en cuanto a derechos o garantías del deudor tributario; d) Definir las infracciones y establecer sanciones; e) Establecer privilegios, preferencias y garantías para la deuda tributaria; y, f) Normar formas de extinción de la obligación tributaria distintas a las establecidas en este Código. Los Gobiernos Locales, mediante Ordenanza, pueden crear, modificar y suprimir sus contribuciones, arbitrios, derechos y licencias o exonerar de ellos, dentro de su jurisdicción y con los límites que señala la Ley. Mediante Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas se regula las tarifas arancelarias. Por Decreto Supremo refrendado por el Ministro del Sector competente y el Ministro de Economía y Finanzas, se fija la cuantía de las tasas. En los casos en que la Administración Tributaria se encuentra facultada para actuar discrecionalmente optará por la decisión administrativa que considere más conveniente para el interés público, dentro del marco que establece la ley”.

<sup>4</sup> Sentencia de fecha 25 de marzo de 2003, recaída en el Expediente 918-2002-AA.

<sup>5</sup> *Ibidem*.

<sup>6</sup> “[...] lo primero que debemos tener en cuenta es que, si bien el legislador debe efectuar una regulación mínima de las materias cubiertas que, por sí misma, evite toda actuación administrativa independiente de la ley, no por esta razón se encuentra obligado a regular rígidamente al detalle todos y cada uno de los elementos reservados a la ley, pues ello excluiría cualquier intervención de la Administración Pública, aunque sea mediante su potestad reglamentaria-, pudiendo sacrificar otros principios o valores constitucionales que también son dignos de protección”. GAMBIA VALEGA, César. “Reserva de ley y obligados tributarios”. En: “IX Jornadas Nacionales de Derecho Tributario”. Lima: Instituto Peruano de Derecho Tributario (IPDT). 2006. p. 135.

norma reglamentaria en términos de complementariedad, más nunca de manera independiente, tal como también lo ha señalado el TC español, principalmente desde su sentencia 6/1983<sup>7</sup>.

Respecto a los elementos esenciales que deben integrar la materia reservada, el TC señala que son aquellos que mínimamente deben estar contenidos en la creación de un tributo; es decir, los hechos imposables, los sujetos pasivos de la obligación que se crea, así como el objeto y la cantidad de la prestación; por lo que todos esos elementos no pueden quedar al arbitrio o discreción de la norma reglamentaria.

### B. Principio de no confiscatoriedad

Al respecto, el artículo 74 de la Constitución Política del Perú establece que “[N]ingún tributo puede tener efecto confiscatorio [...]”. El último párrafo del citado artículo señala que “no surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo”.

En principio, existe confiscatoriedad cuantitativa cuando el Estado se apropia de los bienes de los contribuyentes al aplicar una disposición tributaria en la que el monto llega a extremos insostenibles por lo exagerado de su cuantía, desbordando así la capacidad contributiva del contribuyente y vulnerando por esa vía indirecta la propiedad privada<sup>8</sup>.

En su sentencia emitida el 19 de diciembre de 2003 en el expediente 2727-2002-AA, el TC señaló que se trasgrede el principio de no confiscatoriedad de los tributos cada vez que un tributo excede el límite que razonablemente puede admitirse como justificado en un régimen en el que se ha garantizado constitucionalmente el derecho a la propiedad y además ha considerado a esta como institución como uno de los componentes básicos y esenciales de nuestro modelo de constitución económica<sup>9</sup>.

Adicionalmente a la confiscatoriedad cuantitativa, el TC, en la sentencia de fecha 14 marzo de 2005 recaída en el expediente 41-2004-AI, señaló que debe tomarse en cuenta, además, que la confiscatoriedad puede evaluarse también desde un punto de vista cualitativo, cuando se produzca una sustracción ilegítima de propiedad por vulneración de otros principios tributarios, sin que en estos casos interese el monto de lo sustraído, pudiendo ser incluso perfectamente soportable por el contribuyente.

Adicionalmente a la manifestación tradicional del principio de confiscatoriedad (en sus dos versiones), con ocasión de los expedientes 1-2004-AI y 2-2004-AI (expedientes acumulados), el TC desarrolló la “faceta institucional” del citado principio, indicando que los órganos que ejercen la potestad tributaria deben regirse sobre la base de los principios de razonabilidad y proporcionalidad, de lo contrario estaríamos frente a un tributo confiscatorio:

<sup>7</sup> El fundamento jurídico de dicha sentencia señala: “[...] hay que destacar que el principio de legalidad en materia tributaria, y su manifestación en una concreta reserva de Ley, no es entendido hoy en día de modo inequívoco en la doctrina y no puede extraerse fácilmente la conclusión de que nuestra Constitución haya consagrado absolutamente el referido principio, con el rigor que hubiera podido tener en momentos históricos anteriores. La formulación del problema en nuestra Constitución tiene que partir de los artículos 31.3, 86 y 133. Según el artículo 31.3, «[...] sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la Ley». Este precepto por sí solo no determina una legalidad tributaria de carácter absoluto, pues exige que exista conformidad con la Ley de las prestaciones personales o patrimoniales que se establezcan, pero no impone, de manera rígida, que el establecimiento haya de hacerse necesariamente por medio de Ley. Por su parte, el artículo 133.1 dice que «[...] la potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante Ley». Este precepto define una competencia exclusiva del Estado, si se lee en conexión con el subsiguiente apartado segundo y, además, establece sin duda una general reserva de Ley, que, según la letra del precepto, debe entenderse referida a la potestad «[...] originaria» del establecimiento de los tributos, pero no, en cambio, a cualquier tipo de regulación de la materia tributaria. Y el artículo 133.3, al decir que «todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de Ley» conduce a la misma conclusión, pues es obvio que hay una legalidad estricta que comprende el establecimiento de los beneficios fiscales, entre los que se cuentan sin duda las exenciones y las bonificaciones, pero no cualquier regulación de ellos. Sobre el artículo 86 –que marca los límites del Decreto-ley– volveremos más adelante, pero desde ahora puede decirse que no cierra el paso a cualquier regulación tributaria. Todo lo que hasta aquí llevamos dicho, indica que nuestra Constitución se ha producido en la materia estudiada de una manera flexible y que, como asegura un importante sector de la doctrina, la reserva de Ley hay que entenderla referida a los criterios o principios, con arreglo a los cuales se ha de regir la materia tributaria: la creación *ex novo* de un tributo y la determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo, que pertenecen siempre al plano o nivel de la Ley y no pueden dejarse nunca a la legislación delegada y menos todavía a la potestad reglamentaria”.

<sup>8</sup> Con relación a la confiscatoriedad cuantitativa, Danos Ordoñez señala que: “Es explicable que el texto constitucional no establezca parámetros o límites cuantitativos fijos para determinar de un tributo, porque corresponderá a la justicia constitucional apreciar con arreglo a las circunstancias políticas, sociales y económicas, si el tributo en cuestión supera el máximo tolerable”. DANOS ORDOÑEZ, Jorge. “El Régimen Tributario en la Constitución: Estudio Preliminar”. En: THÉMIS-Revista de Derecho 29.1994. p. 139.

<sup>9</sup> Asimismo, en la sentencia del 13 de abril de 2005 recaída en el Expediente 2302-2003-AA, estimó que para que exista una “[...] relación de compatibilidad entre la tributación y el derecho de propiedad, es necesario que las afectaciones a la última sean razonables y proporcionadas, de modo que tal que no se constituyan una apropiación indebida de la propiedad privada”.

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

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

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

Por consiguiente, el principio de no confiscatoriedad es más que un medio para tutelar el derecho a la propiedad de los contribuyentes, pues, como indica el TC, dicho principio constituye un parámetro que los órganos que ejercen la potestad tributaria deben observar en estricta atención a la clase de tributo bajo análisis, pues las tasas, contribuciones e impuestos tienen distintas estructuras impositivas y finalidades recaudatorias.

### III. EL APOORTE POR REGULACIÓN A OSIPTEL

#### A. Antecedentes y marco normativo

El OSIPTEL fue el primer organismo regulador en el Perú. Su creación respondió a una política que intentaba establecer una dotación institucional en

el país a efectos de otorgar credibilidad a la actuación estatal a los inversionistas interesados en el sector. Esta perspectiva también responde a la estructura de las *agencias* existentes en los Estados Unidos de América, que tradicionalmente gozaban de autonomía respecto de los estamentos políticos del Estado. No es esta la oportunidad para detallar esta materia; no obstante, es pertinente señalar que la normativa relacionada con el financiamiento de este tipo de entidades era nueva en el país<sup>10</sup>.

Se consideró que el OSIPTEL no debía depender del presupuesto que el Poder Ejecutivo central podía asignarles, dado que ello podía generar interferencia y eventualmente un poder de coacción real contra el regulador si sus decisiones eran contrarias a las deseadas por el poder político, por ejemplo un alza de tarifas<sup>11</sup>.

De esta manera, la Ley 26285, publicada el 14 de enero de 1994, estableció en su artículo 6 que sus “[...] ingresos provienen de los servicios que presta a las empresas supervisadas, según como lo determine su reglamento”. Más allá del ambiguo texto utilizado, quedaba claro que los ingresos del regulador provenían de las empresas supervisadas y no del presupuesto público.

El desarrollo y diseño de este concepto no se produjo en una norma legal, sino en los contratos de concesión derivados de la privatización de la Compañía Peruana de Teléfonos S.A. y de Entel Perú S.A., suscritos en mayo de 1994. En dichos contratos, dentro de la cláusula denominada “Derechos, tasa y canon”, se incluyó la siguiente obligación de la empresa concesionaria:

“Sección 6.03: Tasa por Servicios de Supervisión  
La EMPRESA CONCESIONARIA abonará por concepto de los servicios de supervisión que presta el Estado a través del OSIPTEL, una tasa de cinco por mil (5/1000) aplicable sobre la base de cálculo determinada de acuerdo a la Sección 6.05.

Sección 6.05: Base de cálculo para el pago de derechos y tasas

<sup>10</sup> La creación de los organismos reguladores en el país está ligada al proceso de privatización de empresas públicas del Estado que se llevó a cabo durante los primeros años de la década de los noventa del siglo pasado, época en la cual el Estado ejercía una participación activa pero altamente ineficiente en casi todos los sectores de la economía. Diego Zegarra describe de dicha coyuntura: “[E]l manejo de las empresas estatales existentes distaba de ser empresarial por la falta de competitividad y de agilidad en el proceso de toma de decisiones en su gestión. La dirección de las empresas carecía de autonomía en casi todas las áreas (inversiones, personal, compras, comercialización y financiamiento); adicionalmente, existían interferencias políticas que atentaban contra la viabilidad de las empresas, tales como mantener precios bajos artificiales por los bienes y servicios producidos así como un exceso en la contratación de personal”. ZEGARRA VALDIVIA, Diego. “Servicio Público y Regulación. Marco Institucional de las Telecomunicaciones en el Perú”. Lima: Palestra. 2005. p. 60.

<sup>11</sup> Adicionalmente a la función reguladora, OSIPTEL cuenta con las siguientes funciones, normativa, supervisora, fiscalizadora, sancionadora, de solución de controversias, de solución de reclamos de usuarios. OSIPTEL, también cuenta con una potestad de recaudación, pues como veremos más adelante, dado que el aporte por regulación goza de carácter tributario, OSIPTEL también constituye una Administración Tributaria.

La base de cálculo para la determinación de las tasa y derechos especiales creados por la **Ley De Telecomunicaciones** y por la Ley [...] 26285, a que se refieren las Secciones anteriores, está constituida por lo ingresos brutos facturados y percibidos anualmente por concepto de la **prestación de servicios públicos de telecomunicaciones**, deducido el IGV u otros impuestos con similares efectos.

Forman parte de la base de cálculo, además, los ingresos provenientes de las liquidaciones entre empresas por el tráfico internacional de entrada y salida del país. Quedan excluidos de la base imponible, los cargos de interconexión”<sup>12</sup> [El énfasis es nuestro].

De esta manera, la intención fue enlazar lo señalado por la Ley 26285 en el sentido que los ingresos del OSIPTEL provienen de los servicios que presta a las empresas supervisadas, y la necesidad de que ese ingreso no sea voluntario o existan discrepancias sobre el valor del servicio efectivamente proporcionado por el OSIPTEL. En efecto, en sentido estricto, al supervisar, el OSIPTEL no presta un servicio a las empresas reguladas; se encuentra cumpliendo funciones estatales derivadas directamente de la ley.

Sólo posteriormente, en agosto de 1994, se aprobó el primer reglamento general del OSIPTEL, mediante el Decreto Supremo 62-94-PCM, en el cual se señaló que las empresas operadoras deberán pagar un aporte por concepto de los servicios de supervisión que OSIPTEL prestaría<sup>13</sup>:

Artículo 63.- “[C]onstituyen recursos propios de OSIPTEL:

- a) El aporte que deberán pagar las empresas operadoras, por concepto de los servicios de supervisión que presta OSIPTEL, de conformidad con lo establecido en el Artículo 6 de la Ley 26285; [...]”.

Artículo 64.- “[E]l aporte a que se refiere el inciso a) del artículo precedente será pagado por las empresas operadoras, y su monto será equivalente al cinco por mil (0.005) aplicable sobre el total de los ingresos brutos facturados y percibidos, dentro del territorio nacional, correspondientes a cada ejercicio, deducido el Impuesto General a las Ventas

(IGV) u otros impuestos con similares efectos, así como los cargos de interconexión”.

Años después, en julio de 2000, con la finalidad de unificar las funciones de los organismos reguladores (junto con el OSIPTEL, el Organismo Supervisor de la Inversión en Energía y Minería –OSINERGMIN–, el Organismo Supervisor de la Inversión en Infraestructura de Transporte de Uso Público –OSITRAN–, y la Superintendencia Nacional de Saneamiento, SUNASS) se publicó la Ley 27332, Ley Marco de Organismos Reguladores de la Inversión Privada en Servicios Públicos [en adelante, Ley Marco]<sup>14</sup>. La Ley Marco estableció un límite común para el ahora denominado Aporte por Regulación:

Artículo 10.- “Aporte por regulación

Los Organismos Reguladores recaudarán de las empresas y entidades bajo su ámbito, un aporte por regulación, el cual no podrá exceder del 1% (uno por ciento) del valor de la facturación anual, deducido el Impuesto General a las Ventas y el Impuesto de Promoción Municipal, de las empresas bajo su ámbito”.

Añade el citado artículo que el aporte será fijado, en cada caso, mediante decreto supremo aprobado por el Consejo de Ministros, refrendado por el Presidente del Consejo de Ministros y el Ministerio de Economía y Finanzas.

Como desarrollo de la Ley Marco en este punto, se aprobaron en los años siguientes diversas normas señalando la base de cálculo y alícuota del Aporte por Regulación a OSIPTEL. A la fecha, con relación a la base de cálculo, el artículo 1 del Decreto Supremo 12-2002-PCM establece:

Artículo 1.- “Precisión sobre el Aporte por Regulación

Precítese que la base de cálculo del Aporte por Regulación que deben pagar las empresas operadoras de conformidad con el Artículo 10 de la Ley 27332, corresponde a aquellos ingresos facturados y percibidos por la prestación de servicios públicos de telecomunicaciones, dentro del territorio nacional, incluidos los ingresos por corresponsalías y/o liquidación de tráficos internacionales; deducidos los cargos de interconexión, el Impuesto General a las Ventas y el Impuesto de Promoción Municipal”.

<sup>12</sup> Los textos de los contratos de concesión tienen algunas diferencias, cuyo efecto no será tratado en el presente trabajo.

<sup>13</sup> El Decreto Supremo 62-94-PCM aprobó el Reglamento General de OSIPTEL vigente hasta febrero de 2001, en que se publicó el nuevo Reglamento General (Decreto Supremo 8-2001-PCM).

<sup>14</sup> La Ley Marco fue publicada el 29 de julio de 2000; su principal finalidad fue delimitar en un solo cuerpo legal los alcances de las facultades de los organismos reguladores y definir su personería jurídica. Según la exposición de Motivos de la Ley Marco: “[...] Es necesario homogeneizar la función reguladora del Estado a fin de mejorar el conjunto de la actividad reguladora”.

Con relación a la alícuota, actualmente el Decreto Supremo 103-2003-PCM señala:

Artículo 1.- “Alícuota del aporte por regulación  
Fíjese la alícuota del aporte por regulación para el Organismo Supervisor de la Inversión Privada en Telecomunicaciones–OSIPTEL, en el equivalente al 0,5% de la base de cálculo señalada en el artículo 1 del Decreto Supremo 012-2002-PCM”.

Artículo 2.- “Vigencia

La alícuota del aporte por regulación señalada en el artículo precedente tendrá vigencia a partir del 1 de enero hasta el 31 de diciembre de 2004, extendiéndose automáticamente su vigor mientras no se modifique por norma expresa”<sup>15</sup>.

Algunos puntos interesantes en el desarrollo de este tributo involucran (i) el hecho que los contratos de concesión de la privatización de 1994 contienen un texto que no es idéntico a la determinación normativa del aporte, lo cual ha generado un tratamiento desigual respecto de las otras empresas operadoras que ha llevado a diversos reclamos en distintas instancias, y, (ii) el actual reglamento general de OSIPTEL, aprobado a través del Decreto Supremo 8-2001-PCM y vigente desde el 3 de febrero de 2001, no incluyó la base de cálculo y alícuota del tributo (sólo de sus adelantos mensuales<sup>16</sup>). Pero derogó el anterior reglamento general, que era la única norma que los contenía a dicha fecha, de forma tal que hasta la emisión del Decreto Supremo 26-2001-PCM, vigente desde el 16 de marzo de 2001 (hasta el 31 de diciembre de 2001), no existió una norma que fijara base de

cálculo y alícuota. No obstante, dicha situación no generó reclamos en su oportunidad.

Más interesante aún es que actualmente el Sistema Peruano de Información Jurídica (SPIJ) considere al Decreto Supremo 12-2002-PCM como una norma derogada, en la medida que fue incluido en la relación de normas del Decreto Supremo 118-2013-PCM, cuyo artículo 3 señala que “[N]o forman parte del ordenamiento jurídico vigente las normas listadas en el Anexo II que forma parte integrante del presente Decreto Supremo y que contiene aquellas normas que se encuentran derogadas tácitamente o han cumplido la finalidad o el plazo para el que fueron aprobadas”. Ver tabla adjunta.

El Decreto Supremo 103-2003-PCM que se señala como fuente de la derogatoria del Decreto Supremo 12-2002-PCM en realidad no estableció la base de cálculo, sino sólo la alícuota, remitiéndose de forma expresa a la base establecida por el Decreto Supremo 12-2002-PCM. Haber incluido este último en la lista de normas derogadas fue un error; no obstante, se podría alegar que a la fecha la derogación se ha producido por efecto del artículo 3 del Decreto Supremo 118-2013-PCM. No conocemos reclamo alguno derivado de tal situación.

A efectos de completar el marco normativo aplicable al aporte por regulación a OSIPTEL, el 6 de agosto de 2015, se publicó la Resolución 85-2015-CD-OSIPTEL, Reglamento del Aporte por Regulación al OSIPTEL, que además de precisar la naturaleza tributaria del aporte por regulación<sup>17</sup>, reguló otros

Derogadas o que han cumplido su finalidad o plazo			Derogatorias				Tipo de derogación o cumplimiento de finalidad/plazo	Observaciones
Norma	Sumilla	Fecha de Publicación	Norma	Sumilla	Fecha de Publicación			
DECRETO SUPREMO Nº 012-2002-PCM	Precisan base de cálculo del Aporte por Regulación a cargo de empresas bajo el ámbito de competencia de Organismos Reguladores y precisan Derecho Especial destinado al FITEL	12/02/2002	D.S. 103-2003-PCM. art. 2	Fijan alícuota de aporte por regulación para OSIPTEL, con vigencia para el año 2004.	31/12/2003	TOTAL	La alícuota del aporte por regulación señalada en el artículo precedente tendrá vigencia a partir del 1 de enero hasta el 31 de diciembre de 2004, extendiéndose automáticamente su vigor mientras no se modifique por norma expresa. De tal manera el D.S. 012-2002-PCM ha sido derogado.	

<sup>15</sup> Anteriormente, el Decreto Supremo 26-2001-PCM, el Decreto Supremo 129-2001-PCM y el Decreto Supremo 138-2002-PCM habían establecido la misma alícuota por periodos anuales.

<sup>16</sup> Artículo 65.- “Pago a cuenta de Aportes. Las empresas operadoras abonarán directamente a OSIPTEL, con carácter de pago a cuenta del monto que en definitiva les corresponde abonar por Aporte por Regulación, también llamado Aporte de Supervisión, cuotas mensuales equivalentes al medio por ciento (0.5%) de sus ingresos brutos facturados y percibidos durante el mes anterior, que deberán ser pagadas dentro de los diez (10) días calendario del mes siguiente al que corresponde el pago a cuenta”.

<sup>17</sup> Resolución de Consejo Directivo 085-2015-CD-OSIPTEL

Artículo 3.- “[...] c) Aporte: Al tributo que grava la facturación anual de las empresas operadoras bajo el ámbito de supervisión y regulación del OSIPTEL, denominado indistintamente Aporte por Regulación o Aporte por Supervisión”.

aspectos formales que los contribuyentes deben tener en cuenta. Tales como el régimen de declaración jurada mensual, fraccionamiento, gradualidad de sanciones, órganos competentes para resolver, etcétera.

### B. Naturaleza jurídica del aporte por regulación a OSIPTEL

El aporte por regulación a OSIPTEL constituye uno de los recursos propios de dicho organismo, siendo a su vez, la principal fuente de financiamiento para la realización de sus funciones. Este régimen de financiamiento refuerza el principio de autonomía regulado en el artículo 10 del reglamento general de OSIPTEL<sup>18</sup>.

Hoy su naturaleza jurídica de tributo no se encuentra en discusión, luego del pronunciamiento del TC que más adelante describiremos. Pero, en un inicio, dada su confirmación original en los contratos de concesión derivados de la privatización de 1994, sí se originó una disputa entre OSIPTEL y la empresa titular de dichos contratos, en la cual el regulador sostenía que no se trataba de un tributo por tener origen contractual y no normativo.

En la Resolución del Tribunal Fiscal 560-2-99 de fecha 16 de junio de 1999, el Tribunal Fiscal [en adelante, TF] no sólo declaró que el hoy denominado aporte por regulación a OSIPTEL constituía un tributo, sino que además lo calificó como tasa. El sustento de dicha Resolución no es muy preciso<sup>19</sup>. Es pertinente señalar que si el TF lo hubiera calificado como contribución o impuesto habría de inmediato generado la inexigibilidad del concepto, debido a que la configuración de contribuciones e impuestos debe efectuarse a través de una norma con rango de ley, tal como señala el artículo 74 de la Constitución. La única forma de mantener vigente el concepto era calificarlo como tasa, cuya

configuración puede realizarse a través de decreto supremo. Recordemos que a dicha fecha no existía la Ley Marco, primera norma con rango de ley que incluye el aporte por regulación.

Ya con posterioridad a la vigencia de la Ley Marco, se produjeron algunos cuestionamientos al aporte por regulación en el sector electricidad, principalmente debido a que su alícuota específica no se encontraba contenida en una norma con rango de ley.

En el marco de la sentencia de fecha 28 de junio de 2004 recaída en el expediente 3303-2003-AA, el TC analizó la naturaleza jurídica del aporte por regulación al Organismo Supervisor de la Inversión en Energía [OSINERG, ahora OSINERGMIN], regulado en la Ley Marco y en el Decreto Supremo 114-2001-PCM<sup>20</sup>, concluyendo que dicho concepto tiene naturaleza tributaria, motivo por el cual resultan de aplicación los límites a la potestad tributaria regulados en el artículo 74 de la Constitución.

Asimismo, con ocasión de la sentencia de fecha 9 de diciembre de 2005 recaída en el expediente 1520-2004-AA, el TC señaló que el citado aporte constituía un tributo, específicamente una contribución, agregando que el principio de no confiscatoriedad debía ser analizado teniendo en consideración la clase de tributo y las circunstancias concretas de quienes estén obligados a sufragarlo:

“[E]n efecto, tomando en cuenta el tipo de tributo para evaluar la confiscatoriedad, cabe aclarar dos aspectos:

- El primero, que las contribuciones son tributos vinculados cuya obligación social tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales; por consiguiente, su cobro no surge por una manifestación de capaci-

<sup>18</sup> Artículo 10.- “Principio de Autonomía: El OSIPTEL no se encuentra sujeto en su actuación funcional a mandato imperativo de ningún otro órgano o entidad del Estado”.

<sup>19</sup> Resolución del Tribunal Fiscal 560-2-99: “Que, al respecto, los aportes al FITELE y al OSIPTEL constituyen obligaciones pecuniarias *ex lege*, en la medida que los elementos conformantes de la relación obligatoria como son la prestación, sujeto acreedor y deudor, han sido establecidos por ley; que asimismo, el cobro de los referidos aportes no constituye la sanción de acto ilícito, en tanto que han sido establecidos como una fuente de financiamiento del FITELE y del OSIPTEL; que además, el sujeto activo de los aportes es OSIPTEL, organismo público con personería jurídica de derecho público interno, encargado de velar y promover la competencia en el sector telecomunicaciones, y el sujeto pasivo de los mismos ha sido designado por la ley; que, en tal sentido, los aportes objeto de controversia tienen naturaleza tributaria en la medida que son obligaciones pecuniarias *ex lege* que no constituyen sanción de acto ilícito, cuyo sujeto activo es una persona pública y cuyo sujeto pasivo fue puesto en esa situación por mandato legal; que, de otro lado, de las normas legales que regulan estos tributos, como son el artículo 12 del Texto Único Ordenado de la Ley de Telecomunicaciones aprobado por el Decreto Supremo 13-93-TCC y el artículo 217 de su Reglamento, así como el artículo 6 de la Ley 26285 y el artículo 63 del Decreto Supremo 62-94-PCM, se puede apreciar que ambos aportes constituyen una tasa en la medida que tienen su origen en un mandato legal que los refiere a una actuación estatal directa, que en el caso del FITELE, se plasma en la cesión del derecho a operar un servicio público de telecomunicaciones y, tratándose del OSIPTEL, en la supervisión que efectúa sobre tales operadores; [...]”.

<sup>20</sup> Que a dicha fecha regulaba el aporte por regulación para empresas y entidades de los subsectores electricidad e hidrocarburos, incluyendo las alícuotas y su base de cálculo.

dad contributiva del demandante sino por el beneficio real o potencial que pueda obtenerse, en este caso, de la actividad reguladora que brinda el Estado. Consecuentemente, el hecho de que la empresa haya presentado utilidades o pérdidas no resulta determinante para eximirse de tal obligación contributiva, toda vez que las utilidades y pérdidas determinan básicamente la capacidad de pago respecto al Impuesto a la Renta.

- El segundo, que la generación de utilidades y pérdidas en una empresa tiene que ver con la explotación racional del negocio, mas no se origina en la obligación del pago de una contribución, como erróneamente afirma la empresa recurrente”.

Ahora bien, la base imponible del aporte por regulación ha generado que cierto sector de la doctrina considere que estamos frente a un impuesto, pues su estructura está orientada a gravar la facturación de los operadores como manifestación de capacidad contributiva, dejando en segundo plano el costo de la actividad estatal; es decir, los costos necesarios para que OSIPTEL lleve a cabo su función. Característica transcendental de una contribución según lo dispuesto por el penúltimo párrafo de la Norma II del Código Tributario<sup>21</sup>.

En esa línea, al analizar la naturaleza tributaria del aporte por regulación a OSINERGMIN, De la Vega concluye que “[P]or el contrario, considerando que el cobro de dicho aporte está en función de los ingresos brutos de las empresas de hidrocarburos, situación que condice más con la revelación de riqueza de los contribuyentes mas no con la prestación efectiva del Estado de algún servicio o beneficio especial, corresponde asignar al «aporte por regulación» la categoría de impuesto”<sup>22</sup>.

En efecto, resulta claro que el aporte constituye un tributo que grava la renta (ingresos brutos facturados y percibidos) de las empresas operadoras; decir lo contrario sería desconocer el simple hecho de que a mayor cantidad de ingresos brutos, mayor será su pago a cuenta mensual y el pago anual del aporte por regulación. Sin embargo, independientemente de dicha progresividad, (inherente a los impuestos), no podemos perder de vista que los impuestos no originan una contraprestación concreta del Estado a favor de los contribuyentes, situación que ocurre en el caso del aporte por regulación.

Al respecto, resulta importante mencionar el criterio desarrollado por el TF en el precedente de observancia obligatoria recaído en la Resolución del TF 416-1-2009, del 15 de enero de 2009. En dicha oportunidad, se concluyó que el entonces aporte por regulación a OSINERGMIN califica como una contribución, pues dicho pago es destinado a solventar los gastos que acarrea las labores de supervisión y regulación a cargo de los organismos reguladores, situación que genera un beneficio diferencial para los titulares de la actividad económica regulada:

“Considerando estas definiciones, se aprecia que los aportes objeto de análisis no califican como impuestos debido a la existencia de una actividad estatal que condiciona su pago [...] en el caso de la contribución por gastos, los deudores tributarios son agentes regulados o supervisados, debido al beneficio diferencial generado en el ahorro de costos de transacción que provoca la intermediación de la actuación estatal, siendo que las actuaciones estatales que justifican su establecimiento o cobro, son sobre todo actividades de control, regulación, supervisión, supervigilancia.

[A]hora bien, como se observa, las actividades y funciones desarrolladas por los mencionados organismos normativos y reguladores, a cuyo sostenimiento están obligados a contribuir los concesionarios de generación, transmisión y distribución de energía, constituyen actividades estatales que generan beneficios para el mercado y sus integrantes (consumidores y proveedores), pues la labor de dichos entes se encuentra encaminada a promover la competencia y el acceso universal a los servicios, así como supervisar su correcto abastecimiento con eficacia, eficiencia y transparencia, regulándolos adecuadamente”.

Partiendo de lo expuesto por el TF, la base imponible del aporte por regulación debería ser directamente proporcional al costo de la actividad estatal, sin embargo, el legislador optó por lo más sencillo: gravar los ingresos de los contribuyentes para financiar al regulador. No obstante ello, consideramos que el aporte por regulación no puede calificarse como un impuesto en tanto exceda el costo del servicio por el Estado. En efecto, estaremos frente a un impuesto encubierto en caso se acredite que el cobro del aporte sobrepasa el costo de la actividad estatal, pues el Estado estaría recaudando ingresos en virtud de los cuales no ejecutaría una

<sup>21</sup> “El rendimiento de los tributos distintos a los impuestos no debe tener un destino ajeno al de cubrir el costo de las obras o servicios que constituyen los supuestos de la obligación”.

<sup>22</sup> DE LA VEGA RENGIFO, Beatriz. “La Actividad Reguladora del Estado en las Empresas de Hidrocarburos y la Naturaleza Jurídica del Aporte Por Regulación”. En: Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario (IPDT) 42 (octubre). 2003. p. 49.

actividad directa o indirecta: es decir recaudaría un impuesto. Esta idea ha sido ya planteada por Bullard y Zumaeta<sup>23</sup>.

Desde esta perspectiva, los montos recaudados por OSIPTEL que excedan lo necesario para cumplir su función de reducción de costos de transacción, constituyen un impuesto encubierto. Los reguladores deben cuidar esta contingencia, sobre todo si por situaciones coyunturales trasladan voluntaria u obligatoriamente montos recaudados a terceras entidades estatales, para que realicen funciones distintas. Ante un eventual cuestionamiento OSIPTEL tendría la carga de probar que la contribución recaudada no supera el costo de implementar sus funciones. Hasta donde conocemos, esta discusión no se ha incluido en algún caso específico en procedimientos administrativos o procesos judiciales.

### C. Los límites a la potestad tributaria en el aporte por regulación a OSIPTEL

Como hemos señalado, el TC acoge la perspectiva del principio de reserva de ley de carácter relativo y no absoluto. En efecto, el principio de reserva de ley no implica que absolutamente todos los detalles de la regulación de los elementos del tributo deben encontrarse incorporados en una norma con rango de ley (norma habilitante); lo que sí implica es que la posibilidad de desarrollo reglamentario (norma reglamentaria) se encuentre debidamente delimitada por lo establecido en la ley<sup>24</sup>.

El análisis concreto de la aplicación del principio de reserva de ley en materia tributaria respecto del aporte por regulación ha sido ya efectuado por el TC, habiéndose señalado que es constitucionalmente válido que mediante decretos supremos se determinen los sujetos pasivos de este tributo, pues los parámetros o límites de la potestad reglamentaria se encuentran establecidos en la Ley Marco.

En efecto, en su sentencia del 28 de junio de 2004<sup>25</sup>, el TC concluyó en la validez de la determi-

nación a nivel reglamentario de Decreto Supremo de la especificación de los sujetos pasivos del aporte por regulación, en la medida que la Ley Marco establece parámetros razonables dentro de los cuales se deben emitir los decretos supremos de desarrollo<sup>26</sup>. En particular el TC señaló:

“7. En la [sentencia] 2762-2002-AA [...] (Caso British American Tobacco), este Tribunal ha señalado que la reserva de ley en materia tributaria es una reserva relativa, ya que puede admitir excepcionalmente derivaciones al Reglamento, siempre y cuando los parámetros estén claramente establecidos en la propia Ley. Asimismo, ha declarado que el grado de concreción de los elementos esenciales del tributo en la Ley, es máximo cuando regula el hecho imponible y menor cuando se trata de otros elementos; pero, en ningún caso, podrá aceptarse la entrega en blanco de facultades al Ejecutivo para regular la materia.

La regulación del hecho imponible en abstracto —que requiere la máxima observancia del principio de legalidad—, comprende la descripción del hecho gravado (aspecto material), el sujeto acreedor y deudor del tributo (aspecto personal), el momento del nacimiento de la obligación tributaria (aspecto temporal), y el lugar de su acaecimiento (aspecto espacial).

[...]

9. En primer lugar, debemos tomar en cuenta que mediante el aspecto personal de la hipótesis de incidencia se establecen los criterios generales para determinar, en cada caso concreto, quién es el sujeto pasivo del tributo, el cual estará íntimamente relacionado con el cumplimiento del hecho imponible.

Así, del artículo 10 de la Ley 27332 [Ley Marco] podemos establecer que el supuesto en los que se origina el deber de pagar este aporte, es la actividad de supervisión y regulación; y en ese sentido, se indica quiénes son los obligados a pagarlo: las empresas y entidades bajo el ámbito del órgano

<sup>23</sup> BULLARD GONZÁLEZ, Alfredo y Fiorella ZUMAETA. “Contrabando tributario: el aporte de regulación y de cómo hacer pasar un impuesto como si fuera una contribución”. En: THEMIS-Revista de Derecho 67. 2015. pp. 239-254.

<sup>24</sup> “[...] lo primero que debemos tener en cuenta es que, si bien el legislador debe efectuar una regulación mínima de las materias cubiertas que, por sí misma, evite toda actuación administrativa independiente de la ley, no por esta razón se encuentra obligado a regular rígidamente al detalle todos y cada uno de los elementos reservados a la ley, pues ello excluiría cualquier intervención de la Administración Pública, aunque sea mediante su potestad reglamentaria-, pudiendo sacrificar otros principios o valores constitucionales que también son dignos de protección”. GAMBA VALEGA, César. Óp. cit. Loc. cit.

<sup>25</sup> Recaída en el Expediente 3303-2003-AA.

<sup>26</sup> “[...] a estas alturas resulta una obviedad sostener que la regulación de cualquier «obligado tributario» se encuentra plenamente cubierta por la «reserva de ley» del artículo 74 de la Constitución, por lo que no cabe una “habilitación legal en blanco” al reglamento para su regulación, ni mucho menos —al tratarse de elementos constitucionalmente reservados— una habilitación a normas de inferior jerarquía que el Decreto Supremo [...]”. GAMBA VALEGA, Cesar. Óp. cit. p. 139.

regulador; es decir, aquellas bajo su ámbito de supervisión y regulación.

Se trata de una disposición bastante general, puesto que mediante la referida Ley se crean diversos aportes de las mismas características para los distintos organismos reguladores. Por ello, si bien consideramos que, ante esta primera lectura del artículo 10, podría señalarse que las características generales del sujeto pasivo del aporte han sido determinadas por ley; ello no resulta tan evidente, conforme lo desarrollaremos en los fundamentos siguientes.

[...]

10. Para el caso de las empresas supervisadas por el OSINERG, mediante Decreto Supremo 114-2001-PCM se establece –por remisión legal– las alícuotas de los aportes por regulación a cargo de empresas y entidades de los subsectores electricidad e hidrocarburos, bajo su ámbito. [...] Como quiera que el artículo 10 de la Ley 27332 creó el aporte de manera general para los distintos organismos reguladores, puede entenderse la razón por la cual mediante una norma reglamentaria se especificaron los sujetos pasivos correspondientes a cada organismo regulador en concreto. Ello, sin embargo, es preocupante, pues el uso de esta técnica legal para la determinación de tributos puede poner en riesgo el propio principio de legalidad.

11. Conforme ya lo hemos señalado en el Fundamento 7, supra, el principio de legalidad debe reforzarse en el caso de los elementos esenciales del tributo, como son los que conforman el hecho imponible en sentido abstracto, entre ellos el sujeto pasivo. Claro está que la remisión excepcional a un texto reglamentario atendiendo a la naturaleza del tributo y a criterios de razonabilidad, puede ser entendida únicamente si los parámetros se encuentran fijados en la ley; y esa excepcionalidad determina, a su vez, que la línea de frontera o el máximo grado de remisión sea la norma reglamentaria [...].”

El TC considera válido que a través de decretos supremos se especifiquen los sujetos pasivos del tributo denominado aporte por regulación, respetando los parámetros de la Ley Marco. Siendo consecuentes con dicha línea argumentativa, el artículo 64 del primer reglamento general de OSIPTEL (norma reglamentaria) vulneró abiertamente el principio de reserva de Ley, pues la Ley 26285 (norma habilitante) no reguló ningún elemento fundamental de la hipótesis de incidencia de dicho

tributo, ni tampoco estableció parámetros a la potestad tributaria:

Norma Habilitante	Norma Reglamentaria
Ley 26285	Decreto Supremo 62-94-PCM
Artículo 6: Sus ingresos provienen de los servicios que presta a las empresas supervisadas, según como lo determine su reglamento.	Artículo 63: El aporte que deberán pagar las empresas operadoras, por concepto de los servicios de supervisión que presta OSIPTEL, de conformidad con lo establecido en el artículo 6 de la Ley 26285. Artículo 64: El aporte [...] será pagado por las empresas operadoras, y su monto será equivalente al cinco por mil (0.005) aplicable sobre el total de los ingresos brutos facturados y percibidos, dentro del territorio nacional, correspondientes a cada ejercicio, deducido el Impuesto General a las Ventas (IGV) u otros impuestos con similares efectos, así como los cargos de interconexión.

Esta situación habría sido subsanada, años después, con la vigencia de la Ley Marco, pues como señaló el TC, ella contiene parámetros que limitan la potestad tributaria, principalmente que el aporte no deberá exceder del 1% del valor de la facturación anual del operador.

Si bien la alícuota es un elemento básico del aspecto material de la hipótesis de incidencia tributaria, por lo que la limitación regulada en la Ley Marco es válida y necesaria, es importante señalar que la Ley Marco no hizo el mismo esfuerzo al definir la base imponible del aporte, pues solo hizo referencia al valor de la facturación anual (menos el IGV) de los operadores, siendo la norma reglamentaria la encargada de precisar que los contribuyentes deberían tener en cuenta los ingresos brutos facturados y percibidos durante el mes anterior. Sin bien, se podría argumentar que cuando la Ley Marco se refiere a facturación anual ya se está limitando a la norma reglamentaria, somos de la opinión que un elemento como la base imponible de un tributo debería estar detallada expresamente en una norma con rango de Ley.

La ya mencionada Resolución del TF 416-1-2009 también se pronunció con relación a la norma reglamentaria adecuada, a efectos de cumplir con la reserva de ley relativa. En dicho caso, relacionado al aporte por regulación en el sector eléctrico, la alícuota había sido establecida mediante una resolución ministerial. El TF señaló que lo adecuado era reglamentar a través de un decreto supremo, razón por la cual dejó sin efecto la determinación del aporte efectuada por la administración<sup>27</sup>. Este

<sup>27</sup> Resolución del TF 416-1-2009: “Ahora bien, al crearse el tributo, la ley estableció que el Ministerio de Energía y Minas debía fijar la alícuota dentro de un rango determinado por ésta, derivación que es acorde con lo dispuesto por el Tribunal Constitucional acerca del principio de reserva de Ley, como a continuación se explica. El numeral 8) del artículo 118 de

criterio –correcto– plantea otra limitación para la potestad tributaria, en el caso del aporte por regulación: el desarrollo reglamentario de los elementos que los configuran solo puede ser establecido a nivel de decreto supremo. Si alguno es establecido por una norma de menor nivel, no será exigible.

Como ya se ha señalado, el principio de no confiscatoriedad puede evaluarse desde una perspectiva cuantitativa y cualitativa. Con relación a la primera de ellas, en el marco del aporte por regulación a OSIPTEL la confiscatoriedad, como vulneración directa al derecho a la propiedad del contribuyente, es una posibilidad que se ve acrecentada debido a que la base imponible de dicho tributo grava los ingresos brutos (sin considerar los costos y gastos efectuados). Sumado a ello la progresividad del aporte (a más ingresos brutos mayor será el aporte que deberá efectuar), determina que la confiscatoriedad cuantitativa dependerá de la situación de cada contribuyente.

#### D. Discusiones sobre la base de cálculo

La base de cálculo del aporte por regulación a OSIPTEL se refiere a los ingresos por servicios públicos de telecomunicaciones. En la mayoría de casos no hay discusión, pues los servicios son aquellos previstos expresamente en la legislación de telecomunicaciones, tales como telefonía (fija o móvil), televisión de pago (denominada comúnmente como televisión por cable, en un sentido técnicamente errado), u otros.

No obstante, la propia evolución de las telecomunicaciones ha llevado a que se ofrezcan “servicios” con nuevas características y nuevas denominaciones. Lo que ha llevado a operadoras a cuestionar su carácter de servicios públicos de telecomunicaciones a efectos de que el TF declare que no se trata de conceptos gravados. Asimismo, algunas prestaciones complementarias de los servicios de telecomunicaciones “tradicionales” también han sido objeto de cuestionamiento.

Como ejemplo, la Resolución del TF 1672-4-2014 revocó decisiones de OSIPTEL que incluyeron como conceptos gravados los ingresos de las operadoras por prestaciones de cambio de recorrido, traslado externo, corte/reconexión APC, migración, cambio de firma e instalación de televisión adicional; todos relacionados –en dicho procedimiento– con la prestación del servicio de televisión de paga. La aproximación del TF fue analizar si estas prestaciones se encontraban consideradas como servicios públicos de telecomunicaciones en la Ley de Telecomunicaciones y su Reglamento General, concluyendo que no se trataba de dicho tipo de servicios<sup>28</sup>.

Con ocasión de la Resolución 13446-10-2013, el TF analizó el caso de la prestación denominada cambio de titularidad, consistente en la modificación de titularidad del servicio de telecomunicaciones contratado, trasladando el servicio de una persona a otra, para casos de cesión de posición contractual, fusión, escisión o fallecimiento de un

la Constitución establece que corresponde al Presidente de la República ejercer la potestad de reglamentar las leyes sin transgredirlas ni desnaturalizarlas; y, dentro de tales límites, dictar decretos y resoluciones. Asimismo, el artículo 120 de dicha norma dispone que son nulos los actos del Presidente de la República que carecen de refrendación ministerial. Por otro lado, el artículo 3 del Decreto Legislativo 560, mediante el cual se promulgó la Ley Orgánica del Poder Ejecutivo, establecía que el Presidente de la República expide decretos legislativos, decretos supremos y resoluciones supremas, y que los decretos supremos son normas de carácter general que regulan la actividad sectorial o multisectorial a nivel nacional. Agrega la citada norma que dichos decretos pueden requerir o no de la aprobación del Consejo de Ministros según disponga la ley y que en todos los casos deben ser rubricados por el Presidente de la República y refrendados por uno o más ministros, según su naturaleza. Por tanto, de acuerdo con una interpretación acorde con la Constitución, debe considerarse que cuando el inciso g) del artículo 31 de la Ley 25844 [Ley de Concesiones Eléctricas], modificado por la Ley 26734, estableció que los aportes debían ser fijados por el Ministerio de Energía y Minas, debió entenderse que la alícuota del tributo debió aprobarse por decreto supremo, emitido por el Presidente de la República con el refrendo del ministro del sector Energía y Minas”. Cabe precisar que esta Resolución dejó sin efecto aquella emitida en el año 1999 que calificó al aporte por regulación a OSIPTEL como una “tasa”.

<sup>28</sup> Resolución del TF 1672-5-2014: “Que en este contexto resulta claro que con la finalidad que un servicio sea considerado un «servicio público de telecomunicaciones», a fin de considerar los ingresos provenientes de estos como parte de la base imponible del referido aporte, este debe compartir las siguientes características: (i) Ser declarado como tal en el reglamento, (ii) debe estar a disposición del público en general y; (iii) Su utilización debe realizarse a cambio del pago de una contraprestación. [...] Que de lo expuesto se aprecia que el servicio de distribución de radiodifusión por cable, que claramente califica como un servicio de telecomunicaciones, comparte además las características de estar a disposición del público en general y su utilización se produce a cambio de una contraprestación, por lo que además califica como público; no obstante, los servicios que han sido materia de observación en autos no comparten todas estas características, ya que aun cuando en algunos casos fuesen necesarios para la posterior prestación del servicio de telecomunicaciones, en otros pueden calificarse como complementarios y/o accesorios a aquel, estar a disposición del público en general y su utilización pudiera darse a cambio de una contraprestación, no califican como servicios de telecomunicaciones, ya que no han sido calificados así por las normas correspondientes, siendo violatorio al principio de reserva de ley pretender extender los presupuestos que definen el aspecto material de la hipótesis de incidencia a ingresos por servicios que no han sido considerados como tales por la norma aprobatoria respectiva, aun cuando estos pudieran calificarse como accesorios, ya que para que estos sean incluidos debe existir norma expresa que así lo determine, lo que no ha sucedido en el caso de la aportación materia de análisis [...]”.

abonado. Se señaló al respecto que dicha prestación no correspondía a alguno de los servicios de telecomunicaciones previstos en la Ley de Telecomunicaciones y que en realidad se trataba de una actividad de carácter administrativo y documentario realizada por la empresa operadora. En la misma resolución se analizaron los casos de prestaciones denominadas paquete de direcciones IP, *content delivery*, *edge suite delivery* y *streaming*, decidiendo el tribunal a favor de la empresa en razón de que OSIPTEL, a pesar de haber calificado dichos servicios como servicios de valor añadido, no había sustentado cuál era el servicio de telecomunicaciones de soporte del supuesto servicio de valor añadido, situación que es una característica de esta última clasificación según la normativa de telecomunicaciones.

Otra de las situaciones discutidas es la inclusión, en la base de cálculo, de los ingresos que recibe un operador de telecomunicaciones por interconexión. En general, estos ingresos responden al pago que le hacen terceros operadores por el uso de la red del primer operador, a efectos de que dichos terceros operadores puedan brindar sus servicios públicos de telecomunicaciones. El TF ha señalado en las Resoluciones 17834-10-2012 y 13671-9-2013 que si bien los servicios de interconexión son de interés público, no califican como servicios públicos de telecomunicaciones, por lo que decidió a favor de las empresas operadoras<sup>29</sup>. No obstante ello, existe una sentencia judicial (en un proceso aún en trámite) que se aparta de dicho criterio<sup>30</sup>.

Al no provenir de la prestación de servicios públicos de telecomunicaciones, los ingresos por venta de equipos de telecomunicaciones o su arrendamiento, o de derechos de uso de infraestructura, no forman parte de la base de cálculo del aporte por regulación a OSIPTEL. Sin embargo pueden

presentarse casos en los cuales los límites diferenciadores no son muy claros y las denominaciones crean confusión. Por ejemplo, en el sector telecomunicaciones se conoce como fibra oscura a la fibra óptica inerte. Se trata de un bien como cualquier otro, que puede venderse o arrendarse libremente, sin que ello configure un servicio de telecomunicaciones.

No obstante, si lo que el operador hace es prestar un servicio de transporte de comunicaciones a través de esa fibra antes inerte (lo que se conoce como fibra iluminada), sí estará prestando un servicio de telecomunicaciones, normalmente un servicio portador (aunque pueden ser otros) y, como tal, los ingresos derivados del mismo sí deben formar parte de la base de cálculo del aporte. El TF ya ha tenido oportunidad de analizar un caso de este tipo con ocasión de la Resolución 292-1-2012.

#### IV. EL CANON POR USO DE ESPECTRO RADIOELÉCTRICO

##### A. Base normativa del canon

De acuerdo con la definición técnica expuesta por la Unión Internacional de Telecomunicaciones (UIT), organismo especializado de las Naciones Unidas para las tecnologías de la información y la comunicación, el espectro radioeléctrico es la porción del espectro electromagnético destinado para el desarrollo de las radiocomunicaciones, que se encuentra ubicada a lo largo del planeta<sup>31</sup>.

Sobre la relevancia del espectro radioeléctrico en las comunicaciones, Porto y Schiffer señalan que “[L]a convergencia tecnológica y el desarrollo de nuevas infraestructuras en telecomunicaciones, el crecimiento vertiginoso de la telefonía celular, la digitalización de las redes, la aparición de diversas aplicaciones, como circuitos locales inalámbricos,

<sup>29</sup> Resolución del TF 13671-9-2013: “Que sobre el particular, las normas legales antes glosadas definen los servicios públicos de telecomunicaciones, y entre ellos los servicios portadores y finales de carácter público, siendo que la interconexión de servicios de telecomunicaciones –aunque de interés público– no está definida en las referidas normas como un servicio público, portador o final, sino como el enlace entre los referidos servicios públicos de telecomunicación. [...] Que estando a lo expuesto y al criterio señalado en la Resolución 17834-10-2012, al no encontrarse acreditado que los ingresos por interconexión provengan de contraprestaciones por servicios portadores o finales de carácter público, debe concluirse que los mismos no se encuentran gravados con las contribuciones por Aporte por regulación al [OSIPTEL] y Derecho Especial destinado al [FITEL] [...]”.

<sup>30</sup> “[...] atendiendo a que estos ingresos que se originan por la prestación efectiva del servicio de interconexión están comprendidos dentro del valor de los ingresos facturados por la prestación de servicios públicos de telecomunicaciones, se desprende que forman parte de la base imponible del Aporte de Regulación al OSIPTEL y del Derecho Especial destinado al FITEL, más cuando el espíritu de las leyes de creación de estos tributos permite únicamente la deducción del IGV e IPM y no de los conceptos derivados de la interconexión”. Sentencia emitida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con subespecialidad en temas tributarios aduaneros, citada en: Análisis Tributario 337 (febrero). 2016. p.6.

<sup>31</sup> El Perú es miembro de las Naciones Unidas y tiene participación activa en la UIT desde 1915: “Nuestro país está sometido a sus disposiciones y en particular al Reglamento de Radiocomunicaciones de la UIT y que es permanentemente utilizado por conferencias de representantes plenipotenciarios de los países miembros”. Ver: <http://www.itu.int/pub/R-HDB-21/es/>.

videoconferencias y de PCS, entre otros aspectos ha creado un complejo escenario en el mundo de las comunicaciones, siendo el espectro radioeléctrico el ámbito en el que se desarrolla buena parte de estos servicios”.<sup>32</sup>

El espectro radioeléctrico presenta grupos de frecuencias (bandas) heterogéneas, lo que conlleva a que determinadas frecuencias solo puedan ser utilizadas con cierta tecnología y para la operación de ciertos servicios, lo cual determina que ciertas bandas tengan demandas muy altas.

La gestión del espectro se plasma mediante el reparto de dichas bandas de frecuencia entre los servicios que mejor se adaptan a las mismas y el otorgamiento del derecho de uso del espectro a quien lo solicite. Así los explican Arpón de MENDÍVIL y Carrasco Perera<sup>33</sup>:

“[E]sto es lo que lleva a cada servicio, a partir de sus funcionalidades y la tecnología disponible, tenga una banda de frecuencias idónea en la que trabajar. Y los distintos servicios y operadores compiten por el mismo recurso, las mismas frecuencias y zonas geográficas. Esta realidad es lo que le otorga al espectro el carácter de recurso escaso y origina la necesidad de su adecuada planificación y gestión”.

A nivel de la legislación peruana, el artículo 57 del Decreto Supremo 13-93-TCC, Texto Único Ordenado de la Ley de Telecomunicaciones [en adelante, Ley de Telecomunicaciones] señala que “el espectro radioeléctrico es un recurso natural de dimensiones limitadas que forma parte del patrimonio de la Nación”.

De igual manera, el artículo 199 del Decreto Supremo 20-2007-MTC, Texto Único Ordenado del Reglamento de la Ley de Telecomunicaciones [en adelante, Reglamento General], define al espectro radioeléctrico como “el medio por el cual pueden

propagarse las ondas radioeléctricas sin guía artificial”. De igual forma, la citada norma reitera que “constituye un recurso natural limitado que forma parte del patrimonio de la nación”; y que corresponde al MTC “la administración, la atribución, la asignación y el control del espectro de frecuencias radioeléctricas y, en general, cuanto concierne al espectro radioeléctrico”<sup>34</sup>.

El carácter de bien de dominio y uso público del espectro radioeléctrico se reconoce expresamente en el literal e) del artículo 3 de la Ley 26821, Ley orgánica para el aprovechamiento sostenible de los recursos naturales. Asimismo, de acuerdo con lo expresado por el TC en el proceso de inconstitucionalidad resuelto en la sentencia de fecha 4 de septiembre de 2006, recaída en el expediente 3-2006-PI/TC, el espectro radioeléctrico constituye un bien de dominio público. Por tanto, como todo bien de dominio público, el espectro radioeléctrico es inalienable e imprescriptible, pudiendo ser concedido a los particulares para su aprovechamiento económico<sup>35</sup>.

El canon por el uso del espectro radioeléctrico se define en el artículo 60 de la Ley de Telecomunicaciones, el cual establece que “la utilización del espectro radioeléctrico dará lugar al pago de un canon que deberán satisfacer los titulares de estaciones radioeléctricas, emisoras y de las meramente receptoras que precisen de reserva radioeléctrica”. Asimismo, la citada norma delega al reglamento sin limitación alguna los montos y formas de pago a propuesta del MTC, los que serán aprobados mediante Decreto Supremo<sup>36</sup>.

Sobre la metodología utilizada para calcular el canon aplicable a los teleservicios públicos, específicamente a los servicios de telefonía móvil, la Sala de Defensa de la Competencia del Instituto Nacional de Defensa de la Competencia y de la Protección de la Propiedad Intelectual [en adelante, INDECOPI] señaló en la Resolución 117-2016/SDC-INDECOPI

<sup>32</sup> PORTO Ricardo y Claudio SCHIFER. “Telecomunicaciones. Marco Regulatorio”. Buenos Aires: El Derecho-Universitas. 2002. p. 231.

<sup>33</sup> CASTEJÓN MARTÍN, Luis. “Nomenclatura, términos técnicos y conceptos de los mercados de las telecomunicaciones”. En: ARPÓN DE MENDÍVIL, Almudena y Ángel CARRASCO PERERA (Directores). “Comentarios a la Ley General de Telecomunicaciones”. Madrid: Aranzadi Editorial. 1999. p. 99.

<sup>34</sup> El artículo 204 del Reglamento General dispone que el uso del espectro radioeléctrico por los particulares está directamente relacionado con el otorgamiento de una concesión o autorización administrativa; en otras palabras, para poder utilizar espectro radioeléctrico es necesario, en principio, que se cuente previamente con el título habilitante para desarrollar una actividad de telecomunicaciones. Nótese que al otorgar la autoridad competente a un sujeto un título habilitante para el desarrollo de actividades de telecomunicaciones, el ordenamiento legal garantiza también al operador beneficiario el ejercicio de una serie de derechos y prerrogativas que le permitirán establecerse en el mercado y brindar efectivamente sus servicios.

<sup>35</sup> En el presente trabajo no se discute ni analiza el régimen de demanialidad que se ha otorgado al espectro radioeléctrico, pese a no tratarse de un bien en sentido estricto. Basta a nuestros efectos señalar que, según el ordenamiento jurídico peruano, es tratado como un bien de propiedad estatal.

<sup>36</sup> Nos remitimos al desarrollo del principio constitucional de reserva de ley, conforme a la sección anterior.

que dicho mecanismo de cálculo constituye una barrera burocrática carente de razonabilidad:

“[...] este Colegiado considera que la utilización del factor «cantidad de terminales móviles activados» en todos los niveles de la metodología denunciada podría implicar que, a mayor número de líneas móviles activadas la base total del cálculo se incrementa. De este modo, el uso del referido criterio podría resultar potencialmente desproporcionado para aquellas empresas operadoras de telefonía móvil que deseen expandir sus servicios, dado que al contar con una mayor cantidad de terminales móviles tendrían que abonar un mayor canon por el uso del espectro radioeléctrico, situación que posiblemente podría desincentivar la expansión de los servicios de telecomunicaciones”<sup>37</sup>.

Por otro lado, con relación a si el canon por el uso del espectro radioeléctrico debería ser determinado en función del costo del servicio, la citada Sala precisó que el canon no solo debería ser determinado en función de tal criterio, sino además en función a criterios sociales y ambientales relacionadas con el recurso, tal y como lo dispone el artículo 20 de la Ley 26821.

#### B. Sobre la naturaleza jurídica del canon por el uso de espectro radioeléctrico

Para una mejor apreciación de la naturaleza tributaria del canon es preciso indicar qué se entiende por tributo. Así las cosas, de manera unánime la doctrina y jurisprudencia nacional lo definen como una prestación de dar una suma de dinero o su equivalente a favor de una entidad, en principio estatal, en virtud de un mandato legal. Así lo ha definido la doctrina, entre otros autores García Vizcaíno, señalando que “el tributo es toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado exige, en ejercicio de su poder de imperio, en virtud de ley. Nota característica el tributo es su obligatoriedad, fundamentada en la coactividad del Estado. [...] A la obligatoriedad está vinculado el ejercicio del poder de imperio estatal, de modo que se prescinde de la voluntad del obligado ínsita en los negocios jurídicos, recurriendo a la «unilateralidad» estatal en lo atinente a la génesis de la obligación”<sup>38</sup>.

De igual manera, Cazorla Prieto afirma que “constituye el tributo un ingreso de Derecho Público

de un ente público que, admitiendo diversas variedades y destinado a nutrir el gasto público en general, consiste en una prestación patrimonial dineraria legalmente establecida con arreglo a la capacidad económica del llamado a satisfacerla, que como tal se articula en su vertiente más sustancial a través de un derecho de crédito del ente público y de una obligación del sujeto pasivo”<sup>39</sup>.

Por su parte, el TF en la Resolución 16876-9-2011, de fecha 07 de octubre de 2011, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, señaló que:

“[E]l Código Tributario no ha establecido un concepto general de tributo por lo que en diversas ocasiones se ha acudido a definiciones doctrinarias. Así por ejemplo, en las Resoluciones del Tribunal Fiscal 9715-4-2008 y 416-1-2009, de observancia obligatoria, se consideró que el tributo es una obligación jurídica pecuniaria *ex lege* que no constituye sanción por acto ilícito, cuyo sujeto activo es en principio una persona pública y cuyo sujeto pasivo es alguien puesto en esa situación por voluntad de la Ley”.

Es de notar, que el canon por uso del espectro radioeléctrico cumple con las características generales de los tributos según la doctrina reconocida por el TF. En efecto, la obligación jurídica del pago del referido canon:

- a. Nace de una norma legal: la Ley de Telecomunicaciones y sus normas reglamentarias;
- b. No tiene carácter punitivo o de sanción, sino constituye un pago por el uso de un bien de dominio público necesario para el desarrollo de las radiocomunicaciones, encajando en la definición de tasa derecho (que desarrollamos más adelante);
- c. El sujeto activo es el Estado Peruano, siendo el administrador el MTC; y
- d. El sujeto pasivo es determinado por ley (Ley de Telecomunicaciones) recayendo dicha figura en aquel sujeto privado titular de un título habilitante para desarrollar actividades de telecomunicaciones que involucren el uso del espectro radioeléctrico.

<sup>37</sup> Esta circunstancia ya había sido planteada en la resolución 1236-2011/SC1-INDECOPI con relación al servicio público móvil por satélite.

<sup>38</sup> GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina. “Derecho tributario: consideraciones económicas y jurídicas, análisis de la legislación, doctrina y jurisprudencia”. Buenos Aires: Depalma. 1996. p. 42.

<sup>39</sup> CAZORLA PRIETO, Luis María. “Derecho Financiero y Tributario. Parte General”. Decimocuarta edición. Madrid: Aranzadi Editorial. 2014. p. 286.

En ese contexto, el Código Tributario recoge una clasificación tripartita de los tributos: impuestos, contribuciones y tasas. Con relación a las tasas, el Código Tributario señala lo siguiente:

**NORMA II: "ÁMBITO DE APLICACIÓN**

Este Código rige las relaciones jurídicas originadas por los tributos. Para estos efectos, el término genérico tributo comprende: [...]

- c) Tasa: Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva por el Estado de un servicio público individualizado en el contribuyente.  
[...] Las Tasas, entre otras, pueden ser:
1. Arbitrios: son tasas que se pagan por la prestación o mantenimiento de un servicio público.
  2. Derechos: son tasas que se pagan por la prestación de un servicio administrativo público o el uso o aprovechamiento de bienes públicos.
  3. Licencias: son tasas que gravan la obtención de autorizaciones específica para la realización de actividades de provecho particular sujetas a control o fiscalización".

Conforme puede apreciarse, la tasa es un tributo que en principio tiene como hecho generador la prestación efectiva de un servicio individualizado por parte del Estado. Asimismo, la Norma II precisa que las tasas pueden ser sub clasificadas en: arbitrios, derechos y licencias.

El legislador optó por calificar a los ingresos por el uso o aprovechamiento de bienes públicos como un derecho, independientemente de que el uso de dicho bien repercuta en un servicio individualizado para el contribuyente. Hacemos énfasis en lo siguiente: de acuerdo al ordenamiento normativo peruano, el pago por el uso o aprovechamiento de bienes públicos constituye un tributo calificado como tasa, y dentro de esta clasificación, constituye un derecho.

Por otro lado, la asignación del espectro radioeléctrico a las empresas operadoras implica que el MTC realice actividades de fiscalización para evitar interferencias perjudiciales. Asimismo, el MTC adicionalmente debe realizar actividades de monitoreo y fiscalización (en gran parte financiadas con el pago del canon) que garanticen un uso pacífico y continuo del espectro en beneficio de las actividades de telecomunicaciones.

Por consiguiente, el MTC brinda un servicio de "protección" a los titulares de espectro. Así lo ha reconocido INDECOPI en la Resolución 1236-2011/SC1-INDECOPI:

"[H]a quedado evidenciado que el uso del espectro radioeléctrico sí involucra la prestación de servicios individualizados por parte del MTC, por lo que el cobro que se efectúa por estos conceptos sí se ajustaría a la definición de tasa expuesta por la Norma II del Código Tributario".

Ahora bien, teniendo en cuenta que el espectro radioeléctrico es un recurso natural y un bien de dominio público, lo cual ha sido reconocido por el TC<sup>40</sup>, resulta de aplicación el criterio expuesto por el TF en el precedente de observancia obligatoria recaído en la Resolución del TF 9715-4-2008.

En efecto, en dicha ocasión el TF señaló que el derecho de vigencia anual, por el uso temporal de área acuática y franja costera, tiene naturaleza tributaria, debido a que dicho pago responde al uso exclusivo de un bien de dominio público, constituyendo una tasa-derecho:

"El pago del derecho de vigencia anual exigido en virtud del otorgamiento de autorización temporal de uso de área acuática y franja costera [...] es pagado por el uso exclusivo de un bien de dominio público y en consecuencia, tiene naturaleza tributaria, constituyendo un derecho, de acuerdo con lo dispuesto por la norma II del Título Preliminar de Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo 135-99-EF".

En tal sentido, debido a que el pago del denominado canon por uso del espectro radioeléctrico es exigido por el Estado en virtud del uso de un bien de dominio público, como lo es el espectro radioeléctrico, dicho concepto califica como un "derecho" al amparo de lo dispuesto por la Norma II del Título Preliminar del Código Tributario.

El carácter tributario del canon fue reconocido expresamente por el TF hasta el mes de abril del año 2013, fecha en la cual el MTC interpuso un conflicto de competencia ante la Secretaría de Gestión Pública de la Presidencia del Consejo de Ministros [en adelante, PCM], que comentaremos más adelante. A continuación, detallamos algunos de los principales pronunciamientos del TF en cuanto a la naturaleza tributaria del canon por espectro radioeléctrico:

<sup>40</sup> Sentencia del TC, emitida el 16 de setiembre de 2006 y recaída el Expediente 3-2006-PI, en el marco del proceso de inconstitucionalidad del artículo 37 de la Ley 28094, Ley de Partidos Políticos, en el cual se determinó si la referida disposición legal modificaba los fines hacia los que se encontraba destinado el canon recaudado a los medios de comunicación social por el uso de espectro radioeléctrico.

Sala del Tribunal Fiscal	Fecha	Resolución	Fundamentos
Sala 5	26 de marzo de 2009	02836-5-2009	"[...] en la medida que el pago del denominado canon por uso del espectro radioeléctrico [...] es exigido por el Estado en virtud del uso de un bien de dominio público, como lo es el espectro radioeléctrico, dicho concepto califica como un derecho al amparo de lo dispuesto por la Norma II del Título Preliminar del Código Tributario".
Sala 7	02 de febrero de 2010	01234-7-2010	"Atendiendo a que el denominado canon por uso del espectro radioeléctrico tiene naturaleza tributaria, el Tribunal Fiscal es competente para resolver casos que se presenten al respecto".
Sala 1	16 de marzo de 2012	03808-1-2012	"Al ser exigido por el Estado en virtud del uso de un bien de dominio público, como lo es el espectro radioeléctrico, califica como un derecho al amparo de lo dispuesto por la Norma II del Título Preliminar del Código Tributario, es decir, tiene naturaleza tributaria".

Por su parte, INDECOPI, a través de las Resoluciones 1236-2011/SC1-INDECOPI, 1237-2011/SC1-INDECOPI, 1238-2011/SC1-INDECOPI, 1239-2011/SC1-INDECOPI, 0098-2016/SDC-INDECOPI y 0117-2016/SDC-INDECOPI, también sostiene que el canon por el uso del espectro radioeléctrico tiene naturaleza de tasa en la modalidad de derecho según lo previsto en la Norma II del Código Tributario<sup>41</sup>:

"[E]special mención merece el expediente 4335-2014, pues si bien los Juzgados Contencioso Administrativos y las Salas del Poder Judicial, han confirmado la naturaleza tributaria del canon en más de una oportunidad, la situación procesal del citado expediente le otorga cierta relevancia, pues al estar en casación, sería la primera oportunidad que tendría la Corte Suprema de Justicia, para pronunciarse sobre el canon"<sup>42</sup>.

Sin embargo, es importante indicar que la Sala de Derecho Constitucional y Permanente de la Corte Suprema, sí ha reconocido que el uso de un bien de dominio público genera el pago de un derecho. Así, en el marco del expediente 2210-2012, la Corte Suprema sostuvo que el "derecho de cesión de uso temporal en la playa Barcaza", es un derecho pues tiene como hecho generador el uso o aprovechamiento de un bien de carácter público<sup>43</sup>.

1. Posición del MTC con relación al carácter jurídico del canon

El MTC desconoce abiertamente la naturaleza tributaria del canon por el uso del espectro radioeléctrico. Considerar al canon como un tributo, más allá de la aplicación de los principios constitucionales que limitan la potestad tributaria del Estado, implica reconocer que los límites legales para administrar el canon no solo se encontrarían regulados en la Ley de Telecomunicaciones, sino también en el Código Tributario.

Por ejemplo, desconocer la naturaleza tributaria del canon significa para el MTC poder fiscalizar y determinar el canon en un intervalo de tiempo de diez años, en aplicación del plazo prescriptorio regulado en el artículo 2001 del Código Civil<sup>44</sup>, y tener la condición de juez y parte en el marco de los procedimientos administrativos derivados del canon, ya que el TF solo es competente para resolver en segunda instancia expedientes vinculados a conceptos tributarios.

El MTC desconoce la naturaleza tributaria del canon, en función de los siguientes argumentos, lo cuales ha repetido en la vía administrativa y judicial:

- a) El canon no es un tributo pues no fue definido como tal

<sup>41</sup> Dichas resoluciones fueron emitidas en el marco de procedimientos de eliminación de barreras burocráticas seguidos por diversos administrados contra el MTC por la imposición de una barrera burocrática ilegal y/o carente de razonabilidad consistente en la metodología del cálculo del canon del uso del espectro radioeléctrico contenida en el literal d) del inciso 2 del artículo 231 del Reglamento General.

<sup>42</sup> Cabe precisar que el expediente 11919-2014 también se encuentra en casación. Sin embargo, al haber ingresado con posterioridad a la Corte Suprema, es de esperar que su resolución sea posterior.

<sup>43</sup> Casación 2210-2012: "[B]ajo este marco normativo, puede desprenderse que el concepto denominado derecho de cesión de uso temporal en la playa Barcaza, cuyo pago es exigido a la demandante por la Municipalidad Distrital de Punta Hermosa en atención al local comercial que ella posee en la playa Caballeros (antes Barcaza), bajo los alcances de lo previsto en la Ordenanza 049-2004-MDPH, posee naturaleza tributaria, dado que al tener como hecho generador el uso o aprovechamiento que efectúa el obligado sobre un bien de carácter público como lo es el espacio de playa en el cual administra su local comercial, se encuentra comprendido dentro de los alcances de la sub especie derecho".

<sup>44</sup> Artículo 2001.- "Prescriben, salvo disposición diversa de la ley: A los diez años, la acción personal, [...]". Prescripción Tributaria: según el artículo 43 del Código Tributario, la acción prescribe a los 6 años para quienes no hayan presentado la declaración respectiva.

El canon por uso de espectro radioeléctrico no constituye una especie de tributo de acuerdo a la clasificación tripartida (contribución, impuesto y tasa) de la Norma II del Título Preliminar del Código Tributario, sino que este se rige por sus normas especiales, es decir la Ley de Telecomunicaciones y su Reglamento General, y por el Código Civil en atención a su artículo IX, referido a la aplicación supletoria del mismo.

- b) La Ley 26821, Ley Orgánica para el Aprovechamiento Sostenible de los Recursos Naturales determina la naturaleza no tributaria del canon

Los artículos 3 y 20 de dicha Ley hacen una diferenciación entre el canon y los tributos que se pagarán por el uso de recursos naturales. Por tanto, el canon tiene naturaleza administrativa y, en consecuencia no constituye un tributo sujeto a las disposiciones del Código Tributario.

- c) El canon no es una manifestación del *ius imperium* del Estado

El canon por uso del espectro radioeléctrico para prestar servicios públicos móviles se deriva de la relación entre el administrado y la Administración en virtud de un contrato de concesión. Por tanto, la relación jurídica que se establece cuando media una concesión es una relación bilateral o contractual, a diferencia de la relación jurídica que existe cuando el Estado hace uso de su potestad tributaria, que es una relación que involucra en general a todos los administrados.

- d) No puede ser una tasa pues el MTC no brinda un servicio individualizado al contribuyente

El contribuyente no recibe una contraprestación directa por el pago del tributo más que el derecho al buen funcionamiento de las funciones y servicios públicos. Por su parte, la obligación de pagar una retribución económica a favor del Estado, denominada canon, constituye una contraprestación por la explotación de la porción asignada de este recurso natural, por lo cual dicho canon carece de naturaleza tributaria. Un ejemplo de esta situación estaría previsto en la Ley 30083, Ley que establece medidas para fortalecer la competencia en el mercado de los servicios públicos móviles: “5.2 Los operado-

res móviles virtuales se encuentran obligados a efectuar pagos al Estado por concepto de canon como contraprestación por el uso del espectro radioeléctrico. La metodología que se aplica para el establecimiento de los montos, la forma de pago y demás condiciones que regulen el pago de este canon se fija en el reglamento [...]”.

- e) Se debería aplicar el criterio empleado por el TC para señalar que el pago por la regalía minera por la explotación de los recursos naturales, no tiene origen tributario.
- f) Los montos obtenidos por el cobro del canon son destinados al Fondo de Inversión de Telecomunicaciones [en adelante, FITEL], al desarrollo de telecomunicaciones a través de financiamientos, el pago de organismos internacionales y a otros fines que no guardan relación con la política recaudatoria del Estado.
- g) El canon no puede calificar como un tributo, al no tener como presupuesto para su existencia la capacidad contributiva de los sujetos obligados.

A continuación, analizaremos brevemente cada uno de los argumentos del MTC:

- a) La naturaleza tributaria de un concepto no se define por su nombre o denominación

El *nomen iuris* de un concepto, de ninguna manera puede negar la verdadera naturaleza de las instituciones jurídicas, tales como los tributos. Siguiendo esta línea de pensamiento, García Novoa señala que “una categoría tributaria es lo que según se desprenda de su régimen jurídico material, independientemente de cómo la denomine el legislador”<sup>45</sup>.

Con respecto a los tributos, la legislación vigente únicamente reconoce tres categorías (tasas, contribuciones e impuestos), motivo por el cual cualquier figura tributaria debe ser coherentemente subsumida dentro de una de estas tres especies en función de sus características, de lo contrario se producen conflictos en torno a la aplicación de tributos disfrazados de “contraprestaciones administrativas” que lo único que buscan es transgredir o evitar la aplicación de los principios constitucionales en materia tributaria.

<sup>45</sup> GARCÍA NOVOA, Cesar. “El concepto de Tributo”. Lima: Tax Editors. 2009. p. 280.

Al respecto, Queralt y Lozano señalan:

“[...] los tributos cualquiera que sea su denominación deben reconducirse a una de estas tres categorías. Lo que, a su vez, debe convertirse en un acicate para que el propio legislador sea consecuente consigo mismo y acabe con el empleo de términos –cánones, exacciones– [...] que, dispersos por la normativa tributaria, especialmente en el ámbito tributario local, han venido proliferando, induciendo a equívocos acerca de la aplicación o no del régimen tributario”<sup>46</sup>.

Por consiguiente, si bien las normas especiales no definen la naturaleza jurídica del canon por uso del espectro radioeléctrico, estamos frente a un recurso natural y un bien de dominio público, por tal motivo su uso o aprovechamiento calza con el concepto de tasa en la modalidad de derecho.

En cuanto la utilización de terminologías que no se condicen con la naturaleza tributaria del concepto Calvo Ortega, indica que “[D] e cualquier manera, la diversa terminología que utilizan las normas, fuera del *nomen iuris* de tributo, no alteran ni pueden hacerlo la naturaleza de esta figura (cánones, gravámenes, derechos, exacciones, etcétera). La utilización de esta variada terminología obedece a dos razones: un fenómeno de ilusión financiera o simplemente una pereza del legislador que sigue utilizando una terminología histórica sin respaldo, hoy, constitucional y científico”<sup>47</sup>.

- b) La Ley 26821, Ley Orgánica para el Aprovechamiento Sostenible de los Recursos Naturales, no determina la naturaleza no tributaria del canon

La Ley 26821 incluye al espectro radioeléctrico dentro de la lista de recursos naturales que forman parte del patrimonio de la Nación y que tienen un valor actual o potencial en el mercado<sup>48</sup>. Si bien el artículo 20 de dicha Ley precisa que todo aprovechamiento de recursos naturales por parte de particulares da lugar a una “retribución económica”, ello no implica que el canon por el uso de espectro radioeléctrico carezca de naturaleza tributaria, pues conforme se desprende del Dictamen de la citada Ley, el término retribución económica fue incluido con la exclusiva finalidad reflejar que el uso de los recursos naturales debía ser oneroso y no gratuito<sup>49</sup>.

- c) El canon es una manifestación del *ius imperium* del Estado

El MTC niega la naturaleza tributaria del canon argumentando que la relación jurídica que se establece cuando media una concesión es una relación contractual, por lo que el canon no nace de la potestad tributaria del Estado, la cual es ejercida de manera unilateral.

Una relación bilateral debería evidenciar un acuerdo de voluntades, por el cual a cambio de una prestación la otra parte se obliga a cumplir con una contraprestación. Contrariamente, sin embargo, la obligación de pago del canon emana de una ley a la cual están sometidos los titulares de concesiones u otros títulos habilitantes, sin tener posibilidad alguna de negociación o manifestación de voluntad<sup>50</sup>.

De esa forma, la voluntad del administrado solo está vinculada a la obtención de la concesión por parte del Estado, situación que no

<sup>46</sup> QUERALT, Juan Martín y Carmelo LOZANO SERRANO. “Curso de Derecho Financiero y Tributario”. Decimonovena edición. Madrid: Tecnos. p. 85.

<sup>47</sup> CALVO ORTEGA, Rafael. “Curso de Derecho Financiero. Tomo I. Derecho Tributario. Parte general”. Madrid: Thomson Civitas. 2007. p. 120.

<sup>48</sup> Ley 26821

Artículo 3.- “Se consideran recursos naturales a todo componente de la naturaleza, susceptible de ser aprovechado por el ser humano para la satisfacción de sus necesidades y que tenga un valor actual o potencial en el mercado, tales como: [...] e. la atmósfera y el espectro radioeléctrico”.

<sup>49</sup> Dictamen sobre el Proyecto de Ley 2596/96-CR-LEY 268821: “En cuanto a la denominación de los que el Estado recibirá por el aprovechamiento se evaluaron las siguientes alternativas:

- Pago
- Contraprestación
- Retribución

Se ha elegido el término retribución en lugar de pago o contraprestación, en la medida que el pago parece aludir únicamente a pago monetario y contraprestación a una unidad de medida exactamente igual al valor del recurso”.

<sup>50</sup> No sólo los concesionarios (con vínculo contractual) deben pagar el canon por espectro radioeléctrico, también tienen dicha obligación las personas que cuenten con autorización (radio, televisión o servicios privados, como los que utilizan empresas mineras) y que no tienen relación contractual con el Estado.

se produce con el pago del canon pues este pago depende de la voluntad unilateral del Estado. Al respecto, Valdes Costa señala lo siguiente:

“Las tasas, como todos los tributos, son siempre obligatorias, en virtud de la decisión unilateral del Estado. Lo que puede ser voluntaria u obligatoria es la utilización, o mejor dicho, la puesta en marcha del funcionamiento del servicio. Naturalmente los servicios que proporcionan ventajas directas son demandados voluntariamente por los beneficiados, y los demás, especialmente los que ocasionan perjuicios en forma directa o indirecta, funcionan necesariamente de oficio.

En todos estos casos, la voluntad del particular sólo sirve para agrupar los servicios en obligatorios y voluntarios; pero la obligación de pagar la tasa es, como dijimos, independiente de aquélla y depende de la voluntad unilateral del Estado manifestada por sus órganos legislativos, que la establecerán o no, en uno u otro grupo de servicios, según los criterios políticos que estimen más adecuados”<sup>51</sup>.

- d) El MTC brinda un servicio individualizado al contribuyente

La configuración de un derecho, como una modalidad de tasa no demanda la efectiva prestación de un servicio individualizado en el contribuyente, pues el Código Tributario optó por darle tal categoría al pago por el uso o aprovechamiento de un bien de dominio público. Inclusive prescindiendo de la definición de derecho, el canon calificaría como una tasa pues el MTC brinda un servicio de “protección” a los titulares de espectro, el cual comprende actividades de monitoreo y fiscalización.

Lo antes señalado ha sido reconocido expresamente por OSIPTEL en el Informe: Análisis del Canon por Uso de Espectro Radioeléctrico: “El pago del canon por uso del espectro radioeléctrico debe estar destinado a cubrir los costos de actividades destinadas a la administración del mismo, como son la gestión, la supervisión y el control del espectro”<sup>52</sup>.

- h) No resulta aplicable por analogía el razonamiento expuesto por el TC que determinó que el pago de la regalía por la explotación de los recursos minerales no tienen origen tributario

Con ocasión de la sentencia de fecha 1 de abril de 2005, recaída en el expediente 0048-2004-PI, el TC dispuso que el pago por la regalía minera, regulada por la Ley 28258, califica como una exigencia económica y no como un tributo. En el razonamiento del TC intervinieron dos factores: (i) El pago de la regalía minera se genera como consecuencia de la explotación de un recurso de carácter limitado y de naturaleza no renovable, y (ii) el pago se justifica en que las localidades afectadas por las actividades extractivas se beneficien de estos recursos antes que se agoten<sup>53</sup>.

Si bien el canon califica como un recurso natural, los titulares del derecho de uso del espectro radioeléctrico pagan por el uso temporal de dicho recurso, mas no por el derecho a su explotación en un sentido de consumo del bien que reduce su cantidad. De igual forma el uso del espectro radioeléctrico no involucra un perjuicio directo a las localidades en el que se encuentra el recurso a diferencia de la regalía minera. En cuanto al uso o explotación de recursos naturales, el TF, en la Resolución del TF 9715-4-2008, dispuso lo siguiente:

“En consecuencia, puede concluirse que el derecho de vigencia es pagado por los particulares por un derecho temporal y exclusivo para usar un bien que constituye parte del dominio público, lo cual se refleja en los considerandos del Decreto Supremo 041-2007-MTC, [...] pues de su lectura se aprecia que se consideró que era necesario disponer dicho pago respecto de las autorizaciones de uso de área acuática y franja costera.

[E]s del caso precisar que si bien la Ley del Sistema Portuario Nacional ha optado por denominar al derecho bajo análisis como derecho de vigencia, este no comparte las características bajo las cuales ha sido regu-

<sup>51</sup> VALDES COSTA, Ramón. “Curso de Derecho Tributario: ingresos públicos, normas tributarias, relación jurídica tributaria”. Bogotá: Temis. 2013. p. 170.

<sup>52</sup> Ver: [https://www.osiptel.gov.pe/Archivos/Transparencia/Info\\_adicional/147208CVVLce03112006\\_AnalisisdelCanon.pdf](https://www.osiptel.gov.pe/Archivos/Transparencia/Info_adicional/147208CVVLce03112006_AnalisisdelCanon.pdf).

<sup>53</sup> La Ley 28258, Ley de Regalía Minera, refiere a que el pago de la regalía minera se genera como consecuencia de la explotación de recursos minerales, los cuales son de naturaleza limitada y no renovable.

lado el derecho de vigencia que debe pagarse a efecto de mantener vigente las concesiones mineras.

[...] Siendo que en el caso de la concesión, esta se otorga el derecho a explorar y explotar los recursos minerales. En cambio, la autorización objeto de análisis no otorga tal derecho y en ese sentido, el artículo 30 del reglamento de la Ley del Sistema Portuario Nacional, establece que en el caso de la autorización definitiva de uso de área acuática y franja costera, no está permitido realizar explotación alguna de recursos naturales, regla que con mayor razón deberá ser aplicada en el supuesto de la autorización temporal”.

En efecto, al igual que el canon por el uso del espectro radioeléctrico, el derecho de vigencia del área acuática y franja costera, es pagado por los administrados por el uso temporal de un bien que constituye parte del dominio público, mientras que el pago previsto para los recursos minerales habilita la explotación de un recurso natural, es por tal motivo que el razonamiento expuesto por el TC en la sentencia recaída en el expediente 48-2004-PI no resulta aplicable al canon.

- i) El destino del dinero recaudado por el canon no desvirtúa su naturaleza tributaria

El hecho de que el canon se destine a financiar otros fondos como por ejemplo el FITEL puede ser materia de discusión desde el plano de la política fiscal, sin embargo dicha situación no puede desconocer el contenido o configuración del tributo.

- j) La capacidad contributiva de los sujetos obligados es un límite a la potestad tributaria

La determinación de los tributos en función a la capacidad contributiva de los obligados, no es un elemento a tener en cuenta para definir la naturaleza tributaria de un concepto. La capacidad contributiva es un principio de observancia obligatoria que limita el ejercicio de poder tributario y paralelamente representa una garantía para los contribuyentes. Analizando la jurisprudencia del TC, en torno al concepto de capacidad contributiva, Duran Rojo señala que<sup>54</sup>:

“[P]odríamos decir que en la doctrina del Tribunal Constitucional peruano se entiende por capacidad contributiva a la aptitud del contribuyente para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, que vendrá establecida por la presencia de hechos reveladores de riqueza (capacidad económica), que luego de ser sometidos a la valorización del legislador a partir de su conciliación con los fines de naturaleza política, social y económica, son elevados al rango de categoría imponible”.

Los argumentos antes expuestos han sido validados y desarrollados por distintos órganos en la vía administrativa (TF, Sala Especializada en Defensa de la Competencia de INDECOPI) y por el Poder Judicial en reiteradas ocasiones, e inclusive son compartidos por la mayoría de expertos en materia tributaria, por lo que con la finalidad de defender su posición, el MTC se vio en la necesidad de accionar el mecanismo descrito a continuación.

## 2. Conflicto de competencia entre el MTC y el TF

A través del Oficio 1557-2013-MTC/07, de fecha 4 de abril de 2013, el MTC planteó un conflicto de competencia ante la Secretaría de Gestión Pública de la PCM, alegando que la instancia competente para resolver las impugnaciones formuladas contra actos destinados al cobro del canon es el propio MTC y no el TF. Inmediatamente después, el MTC, a través de Oficio 1564-2013-MTC/07 solicitó al TF que se inhiba del conocimiento de los procedimientos referidos al citado canon, pedido que al ser aceptado por dicho órgano colegiado, significó en la práctica bloquear la vía administrativa para los contribuyentes<sup>55</sup>.

Si bien el TF aceptó inhibirse del conocimiento de los procedimientos referidos al canon por el uso del espectro radioeléctrico (recurso de apelación y queja), cabe precisar que el MTC continuó exigiendo el pago del canon y resolviendo los recursos impugnatorios en segunda instancia, como si los efectos suspensivos del conflicto de competencia solo fueran vinculantes para el TF, por lo que en la práctica el citado conflicto de competencia significó para el MTC una suerte de “medida cautelar” frente al TF.

Es interesante mencionar, que en el marco del conflicto de competencia, la Oficina General de Aseso-

<sup>54</sup> DURAN ROJO, Luis Alberto. “La noción del deber constitucional de contribuir”. En: “Libro Homenaje a Armando Zolezzi Möller”. Lima: Palestra Editores. 2006. p. 90.

<sup>55</sup> De igual forma, el MTC solicitó, en este caso sin éxito, a INDECOPI suspender los procedimientos por barreras burocráticas hasta que se resolviera la contienda de competencia.

ría Jurídica del Ministerio de Economía y Finanzas [en adelante, MEF] emitió el Informe 1284-2013-EF/42-01, a través del cual no solo suscribió la posición del MTC, sino que hizo suyos los argumentos de defensa del MTC, tal como lo refleja las conclusiones de dicho informe:

- “El espectro radioeléctrico califica como un bien de dominio público, cuyo uso puede ser concedido a particulares para su aprovechamiento.
- No resulta legalmente posible definir al canon por utilización del espectro radioeléctrico como una obligación tributaria tasa derecho.
- La naturaleza jurídica del canon por utilización del espectro radioeléctrico es la de una contraprestación por el uso temporal de dicho recurso natural.
- El criterio de observancia obligatoria establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal 09715-4-2008, no resulta aplicable respecto del canon por utilización del espectro radioeléctrico”.

La peculiar “defensa” de los intereses del TF por parte del MEF (que en realidad se opuso al desarrollo jurisprudencial del TF), motivó que la PCM declare que no habría motivo para emitir un pronunciamiento dirimente, pues el MEF (en representación del TF) y el MTC coincidieron en que el canon no tiene naturaleza tributaria.

En efecto, mediante el Oficio Múltiple 914-215-PCM/SG, de fecha 3 de noviembre de 2015, la Secretaría General de la PCM remitió a las partes involucradas el Informe 27-2015-PCM/OGAJ-LUA de la Oficina General de Asesoría Jurídica de la PCM, en el cual se señala, entre otros, que en atención al informe emitido por el MEF, no habría conflicto de competencia:

“[...] no se configuraría un conflicto de competencia, pasivo ni negativo, entre el MTC y el Tribunal Fiscal (Órgano Resolutivo del MEF) en el primer caso; del expediente no se advierte que el Tribunal Fiscal-MEF haya rebatido tener la competencia para conocer en segunda instancia de las impugnaciones formuladas contra los actos del MTC destinados al cobro del canon por el uso de espectro radioeléctrico, y para el segundo caso; el MEF comparte la posición del MTEC al señalar

que el uso por el espectro radioeléctrico no tiene naturaleza tributaria, sino que tiene naturaleza administrativa al constituir dicho derecho un ingreso financiero de naturaleza contraprestativa. [E]n tal sentido, según el pronunciamiento de la Secretaría de Gestión Pública se colige que el Tribunal Fiscal debe sujetarse a lo dispuesto por el sector al que pertenece, por el contrario el MEF no rebate ni contradice tener competencia de la materia en cuestión, sino, reconoce y acepta que el canon por el uso del espectro radioeléctrico es de naturaleza administrativa, tal como lo afirmó el Ministerio de Transportes y Comunicaciones”.

Así las cosas, el Poder Ejecutivo habría decidido la suerte del canon, encasillándolo como un pago administrativo sujeto a la voluntad del MTC, a la vez que somete al TF a las decisiones del poder central, despojándolo de su autonomía.

Sin embargo el Poder Judicial viene reconociendo expresamente la naturaleza tributaria del canon, exigiendo al MTC reconocer la competencia del TF para resolver los medios impugnatorios vinculados a un tributo como el canon. A manera de ejemplo, con fecha 15 de marzo de 2016 el Décimo Noveno Juzgado Contencioso Administrativo con Sub Especialidad Tributaria y Aduanera, en el marco del expediente 7103-2012<sup>56</sup>, concluyó lo siguiente:

“En atención a que el canon por el uso del espectro radioeléctrico tiene naturaleza tributaria. En ese sentido, dicho tributo se encuentra dentro del ámbito de aplicación del Código Tributario, conforme el primer párrafo de la Norma II del Título Preliminar del TUO del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo 135-99-EF y del texto actual aprobado por Decreto Supremo 133-2013-EF, los que establecen que «Este código rige las relaciones jurídicas originadas por los tributos».

Por lo que, la entidad administrativa competente para emitir pronunciamiento en última instancia administrativa sobre reclamaciones vinculadas a este tributo es el Tribunal Fiscal, conforme lo establecido en el artículo 143 del Código Tributario.

De esta forma, cuando el Ministerio de Transportes y Comunicaciones resolvió el Recurso de Apelación de la demandante como última instancia administrativa, emitió un acto administrativo inválido debido a que no se encontraba facultado por Ley”.

<sup>56</sup> De igual forma, el 2 de setiembre del año 2013, la Tercera Sala Transitoria Contenciosa Administrativa de la Corte Superior de Justicia de Lima señaló en segunda instancia que es competencia del TF conocer los recursos de apelación presentados por los contribuyentes, dada la naturaleza tributaria del canon.

Si bien para el MTC la discusión se encuentra zanjada, el TF aun no emite una posición oficial al respecto, pese a que en teoría el conflicto de competencia concluyó en el mes de noviembre del año 2015. Es más, el TF viene suspendiendo la tramitación de los recursos vinculados al canon, lo cual nos hace pensar que no comparte la posición del Poder Ejecutivo central y que analiza la forma de hacer respetar su línea jurisprudencial. Confiamos en que ello ocurra.

## V. LA TASA POR EXPLOTACIÓN COMERCIAL DE LOS SERVICIOS DE TELECOMUNICACIONES

### A. Base normativa

La Tasa por Explotación Comercial de los servicios de telecomunicaciones, se encuentra regulada en el artículo 55 del Reglamento General: “[...] las concesiones y autorizaciones están sujetas al pago de un derecho, por única vez. La explotación comercial de los servicios está sujeta al pago de una tasa anual. En ambos casos los montos serán fijados en el reglamento”.

En efecto, la Ley de Telecomunicaciones exige a los operadores que exploten comercialmente los servicios de telecomunicación: portadores, finales, difusión y valor añadido, pagar una tasa anual. Asimismo, delega a una norma reglamentaria la potestad de establecer el mecanismo de cálculo y la cuantía del aporte.

El artículo 229 del Reglamento General establece que los titulares de concesiones pagarán por concepto de la explotación comercial de los servicios de telecomunicaciones, una tasa anual equivalente a medio por ciento (0.5%) de sus ingresos brutos facturados y percibidos anualmente.

Artículo 229.- “Tasa por explotación comercial del servicio

Los titulares de concesiones pagarán por concepto de la explotación comercial de los servicios de telecomunicaciones, una tasa anual equivalente a medio por ciento (0.5%) de sus ingresos brutos facturados y percibidos anualmente. En el caso de servicios públicos de telecomunicaciones y para los fines de esta tasa, forma parte de la base de cálculo, los ingresos provenientes de las liquidaciones entre empresas por el tráfico internacional de entrada y salida del país”.

Por su parte, el artículo 237 del Reglamento General señala que:

“Los pagos correspondientes a derechos de concesión o autorización, tasas, canon y multas se efectuarán en las fechas y lugares establecidos por el Ministerio conforme lo dispone el Reglamento. El órgano competente del Ministerio requerirá el pago de los conceptos antes indicados, el que deberá efectuarse dentro de los plazos previstos para cada caso en el Reglamento. En caso de incumplimiento se procederá a la cobranza coactiva [...]”.

### B. Naturaleza jurídica de la Tasa por Explotación Comercial

Como hemos señalado, un tributo no se define o conceptúa sobre la base de su denominación; la definición es otorgada a través del examen de las características jurídicas del tributo, es decir, de la naturaleza del hecho generador adoptado y de la respectiva base de cálculo<sup>57</sup>. Sumado a ello, la naturaleza jurídica específica del tributo es determinada por el hecho generador de una obligación.

Ya hemos mencionado que el Código Tributario no establece una definición de tributo, por lo que al ser un concepto jurídico indeterminado, la *praxis* jurisprudencial o administrativa del propio sector completa el significado de dicho concepto.

En ese sentido, considerando los elementos del tributo desarrollados anteriormente corresponde verificar que, para efectos del caso, dichos elementos se encuentran presentes en la Tasa por Explotación Comercial, por lo que dicha tasa constituye, de forma indubitable, una obligación de carácter tributario. En efecto, la Tasa por Explotación Comercial cumple con cada uno de los elementos propios de un tributo:

- a) Es una obligación de carácter pecuniario equivalente al 0.5% de los ingresos brutos facturados y percibidos anualmente por los contribuyentes.
- b) Ha sido establecida por la Ley de Telecomunicaciones y su Reglamento General, al margen de los cuestionamientos de legalidad que se observen, y que comentaremos más adelante.
- c) Es una obligación en la que el Estado participa como acreedor a través del MTC (sujeto activo).

<sup>57</sup> ATALIBA, Gerardo. “Hipótesis de incidencia tributaria”. Sao Paulo: Ara Editores. 2001. pp. 181-182.

- d) Está a cargo de las personas jurídicas que se encuentren en los supuestos de hecho que la propia ley determina, es decir, que realizan la explotación comercial de los servicios de telecomunicaciones (sujeto pasivo).
- e) Puede ser exigida coactivamente por el MTC al amparo del artículo 237 de la Ley de Telecomunicaciones.

Por lo tanto, habiéndose verificado cada uno de los elementos que establecen que determinada obligación tenga carácter tributario se concluye que la Tasa por Explotación Comercial es un tributo. Es pertinente recordar la distinción entre tributos vinculados y no vinculados con la actividad estatal. Los tributos vinculados son las tasas y contribuciones pues en estos casos el contribuyente recibe una prestación por parte del estado o se le atribuye un beneficio más o menos diferenciado.

Por su parte, los tributos no vinculados no involucran una actividad del Estado dirigida al contribuyente, es decir, es el tributo cuyo cumplimiento no origina una contraprestación directa a favor del contribuyente por parte del Estado. En esa línea, Villegas señala que “el impuesto no tiene más fundamento jurídico justificante que la sujeción a la potestad tributaria del Estado. En virtud de ella éste exige coactivamente a los ciudadanos su contribución para cumplir sus fines”<sup>58</sup>.

En efecto, bajo la perspectiva jurídica, es suficiente con identificar la materialidad de la hipótesis de incidencia consistente en un hecho cualquiera que no configure una actuación estatal, para reconocer la naturaleza de impuesto del tributo configurado.<sup>59</sup> Asimismo, doctrinariamente se señala que el criterio seguro para reconocer que nos encontramos frente a impuesto es el

criterio de exclusión, es decir, si delante de una exacción, el intérprete constata que no se trata de un tributo vinculado, entonces puede afirmar su carácter de impuesto. Todo tributo no vinculado es impuesto.

De este modo, los elementos propios del impuesto están constituidos por su independencia entre la obligación de pagarlo y la actividad que el Estado desarrolla con su producto. Este producto podrá o no vincularse al contribuyente, pero esta vinculación es una cuestión de hecho desprovista de toda significación en lo que respecta a la existencia de la obligación de pagar el impuesto. Su cobro debe hacerse a quienes se hallan en las condiciones consideradas como generadoras de la obligación de tributar. Dichas condiciones no pueden consistir en hechos o circunstancias que no sean abstractamente idóneos para reflejar capacidad contributiva. El impuesto debe estructurarse de tal manera que las personas con mayor aptitud económica aporten en mayor medida.

En esa medida, consideramos que la Tasa por Explotación Comercial califica como un tributo de la especie impuesto. Al margen del *nomen iuris* (tasa) que la Ley le ha otorgado, la Tasa por Explotación Comercial no involucra una prestación o beneficio por parte del Estado dirigido hacia el contribuyente del tributo. De este modo, su cobro se limita a realizarse sobre quienes se hallan en las condiciones consideradas como generadoras de la obligación de tributar. La Tasa por Explotación Comercial se aplicará sobre los ingresos brutos facturados y percibidos anualmente por el contribuyente, de modo que los sujetos con mayor aptitud económica aportan en mayor medida.

Finalmente, a diferencia del MTC, el TF sí reconoce la naturaleza tributaria de la Tasa por Explotación Comercial, tal y como se aprecia a continuación:

Sala del Tribunal Fiscal	Fecha	Resolución	Fundamentos
Sala 11	06 de diciembre de 2011	20190-11-2011	“De acuerdo con el artículo 55 del mismo Texto Único Ordenado [de la Ley de Telecomunicaciones], la explotación comercial de los servicios de telecomunicaciones está sujeta al pago de una tasa anual, la cual también tiene naturaleza tributaria”.
Oficina de Quejas	02 de julio de 2014	03392-Q-2014	“Que tomando en cuenta lo expuesto, toda vez, que la Tasa por Explotación Comercial de los Servicios Públicos de Telecomunicaciones constituye una prestación a favor del Estado de cargo de los sujetos titulares de concesiones de servicios de telecomunicaciones por la explotación comercial de los servicios de telecomunicaciones, dicho concepto tiene naturaleza tributaria”.

<sup>58</sup> VILLEGAS, Héctor. “Curso de finanzas, Derecho Financiero y Tributario”. Buenos Aires: Editorial Astrea. p.159.

<sup>59</sup> ATALIBA, Gerardo. Óp. cit. pp. 179-180.

1. Posición del MTC

Al igual que con el canon por el uso del espectro radioeléctrico, el MTC desconoce la naturaleza tributaria de la Tasa por Explotación Comercial. De esta forma pretende evitar la aplicación de los principios constitucionales que limitan la potestad tributaria, como por ejemplo el principio de reserva de ley, el cual se vulnera. En efecto, la Ley de Telecomunicaciones delegó, sin parámetro alguno, a su reglamento la facultad de diseñar los aspectos esenciales del tributo como son la base imponible y la alícuota que conforman el aspecto material de la hipótesis de incidencia de la Tasa por Explotación Comercial.

En ese sentido, se vulnera el principio de reserva de ley, debido a que la alícuota (0.5%) y la base imponible (ingresos brutos facturados y percibidos anualmente por los contribuyentes), que forman parte del aspecto material de la hipótesis de incidencia de todo tributo, han sido establecidos en una norma reglamentaria y no a través de una norma de rango legal.

El MTC trata de sustentar su posición, principalmente a través de dos argumentos, los cuales pueden resumirse en lo siguiente: (i) la Tasa por Explotación comercial es una obligación de índole económica que no nace de imposición directa de la ley ni en ejercicio de su *ius imperium*, y (ii) la Tasa por Explotación Comercial surge de la relación jurídica establecida entre el MTC y el concesionario, denominado acto de concesión.

Como hemos señalado, la voluntad del administrado solo está vinculada a la obtención de la concesión por parte del Estado, lo cual no ocurre con el pago de la tasa por explotación comercial, pues la obligación tributaria nace de la voluntad estatal expresada en la Ley de Telecomunicaciones.

Por otro lado, mediante el Acta de Reunión de Sala Plena 2016-05, del 3 de marzo de 2016, la Sala Plena del TF determinó que la Tasa por Explotación Comercial del Servicio de Radiodifusión, regulada en la Ley 28278, Ley de Radio y Televisión y su reglamento, tiene naturaleza tributaria. Como se aprecia en la tabla adjunta, ambos conceptos tienen estructuras normativas idénticas.

En efecto, teniendo en cuenta que la Tasa por Explotación Comercial de Servicios de Telecomunicación y Radiodifusión tienen estructuras normativas idénticas, creemos oportuno exponer los principales argumentos expuestos por la Sala Plena para calificar a la Tasa de Radiodifusión como un impuesto: (a) de las normas que regulan la denominada “tasa por explotación comercial de los servicios de radiodifusión” se tiene que, con independencia del destino que el Estado haya dispuesto a dar a los ingresos obtenidos por dicho concepto, estamos frente a un impuesto, pues el hecho gravado es la explotación comercial del servicio, esto es, el tributo es pagado por el solo hecho de explotar el servicio de radiodifusión sin que exista alguna actuación estatal que produzca algún beneficio a los titulares que realizan dicha explotación ni una relación de “contraprestatividad” entre cobro y servicio estatal alguno, y, (b) la naturaleza impositiva del concepto bajo análisis se corrobora además con la forma en que se ha regulado su determinación y pago, pues ha sido estructurada técnicamente en forma similar al impuesto a la renta.

De hecho, la semejanza entre ambos conceptos no es casual. Antes de la vigencia de la Ley de Radio y Televisión, estas actividades se regían por la Ley de Telecomunicaciones y las operadoras de radio y televisión pagaban la tasa por explotación comercial establecida en la Ley de Telecomunicaciones. Es por ello que la configuración es equivalente en ambas normas, pues fue recogida en la Ley de Radio y Televisión.

Tasa por Explotación Comercial	Servicios de Telecomunicación	Servicios de Radiodifusión
<b>Ley que genera la obligación tributaria</b>	Ley de Telecomunicaciones Artículo 55: “La explotación comercial de los servicios está sujeta al pago de una tasa anual”.	Ley de Radio y Televisión Artículo 66: “Los titulares de autorizaciones para la prestación del servicio de radiodifusión pagarán una tasa anual por concepto de explotación comercial de los servicios de radiodifusión”.
<b>Reglamento: Base Imponible y Alícuota</b>	Artículo 229: “tasa anual equivalente a medio por ciento (0.5%) de sus ingresos brutos facturados y percibidos anualmente”.	Artículo 123: “Tasa anual es el equivalente a medio por ciento (0.5%) de sus ingresos brutos declarados por la prestación de los servicios”
<b>Reglamento: Cobranza coactiva</b>	Artículo 237: “El órgano competente del Ministerio requerirá el pago de los conceptos antes indicados, el que deberá efectuarse dentro de los plazos previstos para cada caso en el Reglamento. En caso de incumplimiento se procederá a la cobranza coactiva”.	Artículo 125: “El órgano competente del Ministerio requerirá el pago de los conceptos antes indicados, el que deberá efectuarse dentro de los plazos previstos para cada caso en el Reglamento. En caso de incumplimiento se procederá a la cobranza coactiva”.

## VI. REFLEXIONES FINALES

Los conceptos tributarios que hemos descrito son complejos y han tenido (aporte por regulación) o están pasando (canon por espectro y tasa por explotación comercial) por procesos de discusión y litigios, originados por una cuestionable configuración jurídica desde una perspectiva tributaria.

En algunos casos, en vez de mejorar la normativa a efectos de alinearla a las exigencias constitucionales y legales aplicables, la Administración centra

sus esfuerzos en el litigio, intentando silenciar las posiciones que, dentro de la misma Administración Pública, señalan una posición contraria.

Lo adecuado en este escenario es reconocer las limitaciones actuales de la configuración de estos tributos y proponer una modificación normativa a efectos de que los cuestionamientos actuales no afecten los períodos futuros. Cada semana, cada mes, cada año que la Administración se niegue a promover la reforma; está generando una mayor contingencia en perjuicio de los recursos estatales. ■